

IV. Tarif

§ 31

Familienleistungsausgleich

eingefügt durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438), zuletzt geändert durch II. FamFördG v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533)

¹Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt bewirkt. ²So weit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. ³Im laufenden Kalenderjahr wird Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt. ⁴Wird die gebotene steuerliche Freistellung durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt, sind bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abzuziehen. ⁵Bei der Günstigerprüfung sind die nach § 10a Abs. 1 zu berücksichtigenden Beiträge einschließlich der dafür nach Abschnitt XI zustehenden Zulage immer als Sonderausgabe abzuziehen. ⁶In den Fällen des Satzes 4 sind das Kindergeld oder vergleichbare Leistungen nach § 36 Abs. 2 zu verrechnen, auch soweit sie dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen. ⁷Wird nach ausländischem Recht ein höheres Kindergeld als nach § 66 gezahlt, so beschränkt sich die Verrechnung auf die Höhe des inländischen Kindergeldes.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Richter am BFH, München,

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31		c) Verfassungsrechtliche Bedeutung	5
I. Überblick	1	d) Haushaltspolitische Bedeutung und wirtschaftliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen	8
II. Rechtsentwicklung des § 31	2	2. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben	10
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31 (Familienleistungsausgleich)		IV. Geltungsbereich des § 31	12
1. Bedeutung des § 31		V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	16
a) Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Zentrale Norm zur Familienbesteuerung	3	VI. Verfahrensfragen	17
b) Rechts- und familienpolitische Bedeutung	4		

	Anm.		Anm.
B. Erläuterungen zu § 31: Familienleistungsausgleich			
I. Freistellung des Existenzminimums einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Freibeträge oder Kindergeld (Satz 1)			
1. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge	24		
2. Das Existenzminimum des Kindes und die weiteren Bedarfsbeträge als Bemessungsgrundlage ..	25		
3. Freistellung des Existenzminimums und der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Abzug von Freibeträgen <i>oder</i> Kindergeldzahlung	26		
II. Doppelfunktion des Kindergelds zur Steuerentlastung und Familienförderung (Satz 2)			
	30		
III. Kindergeld als Steuervergütung im laufenden Kalenderjahr (Satz 3)			
	32		
IV. Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bei unzureichendem Kindergeld (Satz 4)			
	34		
V. Berücksichtigung der Altersvorsorgebeiträge und -zulagen bei der Vergleichsrechnung zwischen Freibeträgen und Kindergeld (Satz 5)			
	35		
VI. Hinzurechnung kinderbezogener Leistungen beim Abzug eines Kinderfreibetrags (Satz 6)			
1. Verrechnung des Kindergelds oder vergleichbarer Leistungen bei Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 (Satz 6 Alt. 1) ...	36		
2. Hinzurechnung bei Anrechnung kinderbezogener Leistungen auf den Unterhaltsanspruch (Satz 6 Alt. 2)	37		
VII. Begrenzte Anrechnung höheren ausländischen Kindergelds (Satz 7)			
	38		
C. Erläuterungen zu § 31 aF: Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland			
I. Allgemeine Erläuterungen zur Pauschbesteuerung nach § 31 aF			
	44		
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung			
1. Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach § 31 aF	45		
2. Festsetzung der Pauschalierung nach § 31 aF	46		
3. ABC zu § 31 aF	50		
ABC zum Familienleistungsausgleich			
	80		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 31

Schrifttum bis 1999: HARTMANN, Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, INF 1995, 641; HUBER, Jahressteuergesetz 1996: Neue Zuständigkeit für die Finanzgerichte, DStR 1995, 1743; KORN/KUPFER, Familienleistungsausgleich und Unterhaltsaufwendungen, KÖSDI 11/95, 10458; KRUHL, „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, BB 1995, 2032; NIERMANN/PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung des Familienleistungsausgleichs, DB 1995, 1930; NOVAK, Die Neuregelungen des Kindergeldes ab Januar 1996 und deren Auswirkungen auf den öffentlichen Dienst, ZTR 1995, 531; SAGASSER/JAKOBS, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996 – Teil I: Einkommensteuergesetz, DStR 1995, 1649; NOLDE, Familienleistungsausgleich 1996, FR 1995, 845; EBLING/HEUERMANN, Die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber: Die Neuregelung des Kindergeldes im EStG (Familienleistungsausgleich), 1996;

HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996, 186; HORLEMANN/OSSOLA-HARING/SCHNEIDER, Leitfaden zum neuen Kindergeldverfahren, Neuwied 1996; EHLERS/AHRENS, Die estl. Berücksichtigung von Kindern – gesetzliche Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, FamRZ 1996, 385; MICHAELIS, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996, Heidelberg 1996; MÜLLER/TRAXEL, Die Bedeutung von Kindergeld und Kinderfreibetrag für die Veranlagung zur ESt. ab dem VZ 1996; BB 1996, 1141; PAUS, Neue Einkommensgrenze für den Kinderfreibetrag: was sind „besondere Ausbildungszwecke“?, FR 1996, 337; PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996; DERS., Vergleichsrechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag im Rahmen der Einkommensteueranveranlagung 1996, DB 1996, 2095; KANZLER, Familienleistungsausgleich – Kindergeld und Kinderfreibetrag, Sonderdruck aus HHR, Köln 1997; LEICHTLE, Durchführung des Familienleistungsausgleichs ab dem Veranlagungszeitraum 1996, DB 1997, 1149; HILLMOTH, Überprüfung der Einkommensteuerbescheide 1996 im Hinblick auf die Gewährung von Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag (Günstigerprüfung), INF 1997, 301; DERS., Aktuelle Rechtsprechung zu Kindergeld und Kinderfreibetrag, INF 1998, 417; BRABAND/MENGELE, Aktuelle Fragen zum Kindergeld, DStR 1998, 1737; CZISZ, Problemfälle beim Familienleistungsausgleich, DStR 1998, 996; PAUS, Neue Übergangsregelungen bei verfassungswidrigen Steuergesetzen am Beispiel von Kinderbetreuungs- und -erziehungskosten, INF 1999, 257; KIRCHHOF, Ehe und Familie als Grundlage einer freiheitlichen Gesellschaft, Stimmen der Zeit, 1999, 507; SCHÖBERLE, Kinderleistungsausgleich im Schnittpunkt steuerrechtlicher Erfordernisse und sozialpolitischer Aspekte, DStZ 1999, 693; DOSTMANN, Drei Jahre einkommensteuerliches Kindergeld, DStR 1999, 884; MENGELE, Praxisprobleme des steuerlichen Kindergelds, FR 1999, 1160; KIRSCHBAUM, Der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung – ein erster Schritt zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs, FR 1999, 1242; VIAL, Drei Jahre Erfahrung mit dem steuerrechtlichen Kindergeld und der Finanzgerichtsbarkeit, DStR 1999, 2104; VOGEL, Kindesunterhalt im Einkommensteuerrecht, FS Offerhaus, Köln 1999, 47; NOLDE, Mangelndes Verständnis des Familienleistungsausgleichs, FR 1999, 1166.

Schrifttum ab 2000: GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, Diss. jur. Jena, Heidelberg 2000; NOLDE, Änderung im Familienleistungsausgleich durch das Familienförderungsgesetz vom 22. 12. 1999, FR 2000, 187; HILLMOTH, Familienförderung 2000, Teil I, INF 2000, 65 und Teil II, INF 2000, 106; LEISNER, Das Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst, ZBR 2000, 217; HEUERMANN, Kindergeld und Einkommensteuer, FR 2000, 248; OEPEN, Verständnisprobleme beim Familienleistungsausgleich oder mehr? Woher rühren die Schwierigkeiten?, FR 2000, 372; MYSSSEN/HANS, Änderungen des Familienleistungsausgleichs durch das Gesetz zur Familienförderung, NWB F. 3b, 5337 (15/2000); APP, Einkommensteuerliche Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs von Eltern für ihre Kinder – kurze Skizzierung einer Neuregelung, DAVorm 2000, 545; STAHL-SCHMIDT, Die Neuregelung der Freistellung des Existenzminimums von Kindern durch das Gesetz zur Familienförderung, BB 2000, 1327; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904; KIRCHHOF, Ehe und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792; PARSCHE, Besteuerung von Familien, in: Sächsische Steuerfachtagung 2000, Stuttgart, München ua. 2001; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921.

S. auch das Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs vor Anm. 3 und das Schrifttum zu § 53 (Sondervorschrift zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes in den VZ 1983 bis 1995).

Materialien: Ber. des FinAussch. z. Entw. eines JStG 1996, BTDrucks 13/1558, 160 ff.; Bericht der BReg. über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien im Jahr 1996, BRDrucks. 68/95; Entw. eines JStErgG 1996, BTDrucks 13/3084, 72 f.; BMF v. 12. 6. 1996, Auswirkungen des JStG 1996 auf verschiedene Einkommensgruppen und den Familienlastenausgleich: Antwort der BReg. auf die Kleine Anfrage in BTDrucks. 13/4251 (zit. Auswirkungen Familienlastenausgleich 1996) BTDrucks. 13/4935; Einführungsschreiben zum Familienleistungsausgleich des BMF (zit. BMF-Einführungsschreiben) v. 18. 12. 1995, BStBl. I, 805 Rn. 7; Merkblatt für den Arbeitgeber zu den Rechtsänderungen beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ab 1. 1. 1996 und zur Auszahlung des Kindergeldes ab 1. 1. 1996 (zit. ArbG-Merkblatt), BStBl. I 1995, 719; Dienstanweisung zur Durchfüh-

zung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG v. 12. 5. 2000, BStBl. I 2000, 639 (zit. DAFamESt.); s. auch die Nachweise Vor §§ 62–78 Anm. 1.

Kommentare zum BKGG: BERLEBACH, Familienleistungsausgleich 1996 – Gesetze, Begründungen, Kommentierung, Materialien, Bonn 1996; HORLEMANN/OSSOLA-HARING/H. P. SCHNEIDER, Leitfaden zum neuen Kindergeldverfahren, Neuwied 1996; SEEWALD/FELIX, Kindergeldrecht, Köln 1996 (Loseblatt: vormals Wickenhagen/Krebs „Bundeskindergeldgesetz“); MICKSCHAS/MICKSCHAS, Das neue Kindergeldverfahren – Für Kindergeldberechtigte in der Privatwirtschaft, 2. Aufl., Heidelberg 1998; HÖNSCH, Erziehungs- und Kindergeldrecht – Erläuterungen für die Praxis, Neuwied 3. Aufl., 1998; NOVAK, Lexikon zum Kindergeldrecht im öffentlichen Dienst – Praxishilfe, München 1998; MEYER, Bundeskindergeldgesetz – BKGG – Eine Einführung in das soziale Kindergeldrecht, Bochum 1999; BERLEBACH/HELMKE, Familienleistungsausgleich – EStG, BKGG, Kommentar und Vorschriftensammlung (Loseblatt Stand 2000); MARBURGER, Kindergeld, 5. Aufl., Saarbrücken, 2000.

1

I. Überblick

Als Grundnorm des neuen sog. „Familienleistungsausgleichs“ verklammert die Vorschrift gewissermaßen die alternativ anwendbaren Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelungen in § 32 und §§ 62–78. § 31 besteht aus 6 Sätzen mit folgendem zum Teil nur programmatischem Regelungsinhalt:

Satz 1 normiert die stl. Freistellung des Existenzminimums und der weiteren Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung eines Kindes durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 *oder* durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt (sog. Optionsmodell).

Satz 2 ordnet an, daß das Kindergeld der Förderung der Familie dient, soweit es zur Freistellung des Existenzminimums eines Kindes nicht erforderlich ist.

Satz 3 sieht vor, daß im laufenden Kj. Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt wird.

Satz 4 regelt den Abzug des Kinderfreibetrags bei der EStVeranlagung für den Fall, daß die gebotene stl. Freistellung nicht in vollem Umfang durch das Kindergeld bewirkt wird.

Satz 5 bezeichnet die nach Satz 4 vorzunehmende Vergleichsrechnung als „Günstigerprüfung“, bei der die Altersvorsorgebeiträge nach § 10a Abs. 1 idF des AVmG (s. Anm. 2) und die entsprechende Altersvorsorgezulage nach dem XI. Abschnitt stets als Sonderausgaben abzuziehen sind.

Satz 6 bestimmt, daß bei Abzug eines Kinderfreibetrags das Kindergeld oder vergleichbare Leistungen nach § 36 Abs. 2 auch insoweit zu verrechnen sind, als sie dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen.

Satz 7 beschränkt die Verrechnung ausländischen Kindergelds auf die Höhe des nach § 66 gezahlten inländischen Kindergelds.

2

II. Rechtsentwicklung des § 31

Die Vorschrift des § 31 war seit Inkrafttreten des EStG Gegenstand unterschiedlichster Regelungen.

EStG 1920 v. 29. 3. 1920 (RGBl. I, 359): Die Vorschrift traf Regelungen zur Ermittlung des Einkommens aus verpachtetem oder vermietetem Grundbesitz und aus selbstgenutzten Gebäuden (im einzelnen STRUTZ, Handausgabe des EStG, 2. Aufl. Berlin 1920, Erl. zu § 31).

EStG 1925 v. 10. 8. 1925 (RGBl. I, 189): Mit Wirkung ab VZ 1925 (§ 117 Abs. 1 EStG 1925) traf § 31 Regelungen zur Anrechnung der Erbschaftsteuer auf Betriebsveräußerungsgewinne iSd. § 30, wenn der Veräußerer das Betriebsvermögen innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung unentgeltlich erworben hatte. Die Vorschrift war „nicht gerade von vorbildlicher Klarheit und Verständlichkeit“ (STRUTZ, Komm. zum EStG, Berlin 1929, § 31 Anm. 3 aE).

EStG 1934 v. 16. 10. 1934 (RGBl. I, 1005; RStBl., 1261): Neuer Regelungsgegenstand wurde die Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland (Abs. 1). Diese Regelung sollte bis zum VZ 1989 gelten. Abs. 2 sah bis zum VZ 1980 vor, daß die Besteuerung der Auslandsbeamten abweichend von den allgemeinen Vorschriften geregelt werden konnte (zB durch § 38 LStDV 1971), die Erl. zu § 31 aF Anm. 44 ff.

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 1980 (BGBl. I, 1537; BStBl. I, 581): Abs. 2 wurde gestrichen. Anstelle dieser Ermächtigung zur Besteuerung von Auslandsbeamten ist seit dem EStRG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530) die StBefreiung für Auslandszuschläge und Kaufkraftausgleich in § 3 Nr. 64 getreten (s. Erl. zu § 3 Nr. 64).

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Die Vorschrift zur Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland wurde mit Wirkung ab VZ 1990 aufgehoben (s. Erl. zu § 31 aF Anm. 44 ff.) und blieb in den VZ 1990 bis 1995 unbesetzt.

JSStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Einfügung einer neuen Vorschrift zur stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern.

Zur Rechtsentwicklung des sog. Kinderlastenausgleichs s. § 32 Anm. 2 und 160 f. und zur Rechtsentwicklung der Kindergeldregelungen s. Vor §§ 62–78 Anm. 3 ff.

JSstErgG 1996 v. 18. 12. 1995 (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): Änderung des § 4 Abs. 1 Satz 1 der RegelunterhaltsVO im Hinblick auf § 31 (s. Anm. 37); ferner Änderungen des § 2 Abs. 6 Satz 2 und des § 36 Abs. 2 Satz 1 im Hinblick auf § 31 (s. Anm. 8, 16, 32, 36 f.).

Gesetz zur Familienförderung (FamFördG) v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): Mit Wirkung zum 1. 1. 2000 wurde der stl. freigestellte Einkommensbetrag eines Kindes (Existenzminimum) um den Betreuungsbedarf erweitert und Satz 4 redaktionell angepaßt („die Freibeträge“ anstelle von „Kinderfreibetrag“). Diese Änderung erfolgte ebenso wie die Änderung durch das II. FamFördG in Erfüllung eines abgestuften Gesetzgebungsauftrags in der Entsch. des BVerfG v. 10. 11. 1998 (2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182).

Altersvermögensgesetz v. 26. 6. 2001 (BGBl. I, 1310; BStBl. I, 420): Durch das Ges. zur Reform der gesetzl. Rentenversicherung und zur Förderung eines kapitalgedeckten Altersversorgungsvermögens (AVmG) wurde ein neuer Satz 5 eingefügt. Danach sind die gem. § 10 a Abs. 1 zu berücksichtigenden Beträge (Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgebeiträge) einschließlich der dafür nach Abschn. X zustehenden Altersvorsorgezulage (Grund- und Kinderzulage) bei der Günstigerprüfung immer als Sonderausgaben abzuziehen.

Zweites Gesetz zur Familienförderung (II. FamFördG) v. 16. 8. 2001 (BGBl. I, 2074; BStBl. I, 533): In Erfüllung der 2. Stufe eines Gesetzgebungsauftrags des BVerfG in der Entsch. v. 10. 11. 1998 (2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182) wurde der stl. freigestellte Einkommensbetrag eines

Kindes (Existenzminimum) mit Wirkung zum 1. 1. 2002 um den Bedarf für Erziehung und Ausbildung erweitert. Freigestellt ist damit ab 2002 ein Einkommensbetrag, der das sog. sächliche Existenzminimum und die Bedarfsbeträge („Bedarfe“) für Betreuung, Erziehung und Ausbildung umfaßt.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 31 (Familienleistungsausgleich)

Schrifttum bis 1998: KNOBBE-KEUK, Freizügigkeit und Besteuerung, EuZW 1991, 649; OEPEN, Aktuelle Probleme der Familienbesteuerung, FR 1992, 149; VORWOLD, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung: Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789; BOGNER, Die Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993, ÖStZ 1993, 14; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Köln 1993; SÖHN, Stl. Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in FS für F. Klein, Köln 1994, 421; LANG, Reform der Familienbesteuerung, in FS für F. Klein, Köln 1994, 437; SMEKAL, Steuerpolitische Konsequenzen aus den Erkenntnissen des Österreichischen Verfassungsgerichtshofes zur Familienbesteuerung von 1991, in FS für F. Klein, Köln 1994, 453; KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in LÜCKER-ALEMAN (Hrsg.), Familienförderung oder Ausbeutung?, 1995, 109; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ in der parlamentarischen Beratung, BB 1995, 1161 und 1669; DERS., „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, BB 1995, 2032; UELNER, Zur Neukonzeption des estrechtl. Familienlastenausgleichs, DSZ 1995, 321; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS für Klaus Tipke, Köln 1995, 47; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123; DEPENHEUER, Arbeitgeber als Zahlstelle des Sozialstaates, Zur Indienstnahme privater Arbeitgeber zur Auszahlung des Kindergeldes, BB 1996, 1218; EICHENHOFER, Europarechtliche Anforderungen an das deutsche Kindergeld, StuW 1997, 341; KANZLER, Die sog. Arbeitgeberlösung bei Auszahlung des Kindergeldes – Einige Gedanken zum Problem der Inpflichtnahme privater Arbeitgeber zur Kindergeldzahlung, FR 1996, 473; DERS., Die Umsetzung verfassungsgerichtlicher Entscheidungen durch den Steuergesetzgeber, StuW 1996, 215; BIRK/INHESTER, StEntlastung durch Sozialleistungen an Dritte? – Zur Problematik des Ersatzes stl. Entlastungen für Eltern studierender Kinder durch eine einheitliche Ausbildungsförderung, StuW 1996, 227; F. KLEIN, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, DStZ 1997, 105; LIEBER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, 207; KULMSEE, Reform der Familienbesteuerung, DStZ 1998, 14.

Schrifttum ab 1999: GLANEGGER, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluß des BVerfG v. 10. 11. 1988 2 BvR 1057/91, 1226/91, DStR 1999, 227; DERS., Jeder errechne das Seine – Kinderfreibetrag und kein Ende, zum Beschluß des BVerfG vom 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93, DStR 1999, 311; KANZLER, Zum einkommensteuerlichen Kinderexistenzminimum für zwei Kinder in den VZ 1987 und 1988, FR 1999, 148; DERS., Verfassungswidrigkeit des eingeschränkten Kinderbetreuungskostenabzugs und des auf Unverheiratete beschränkten Haushaltsfreibetrags, FR 1999, 158; DZIADKOWSKI, Zur Berücksichtigung des Familienstandes bei der ESt. 50 Jahre nach Verkündung des Grundgesetzes, DStZ 1999, 273, 278; ARNDT/SCHUMACHER, Kinder, Kinder ... oder: Die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Senate des BVerfG, NJW 1999, 745; BROCKMEYER, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine gerechte Familienbesteuerung, DStZ 1999, 666; BÜTTNER, Kinderbetreuung und Abzugsmethode, FamRZ 1999, 893; DÜRR, Konsequenzen aus den BVerfG-Beschlüssen zu Kinderbetreuungskosten und Kinderleistungsausgleich vom 10. 11. 1998, INF 1999, 161; DRÜEN, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze?, FR 1999, 289; FRENZ, Familienschutz vor Steuern aus der Hand des Bundesverfassungsgerichts, DStZ 1999, 465; GORSKI, Folgerungen aus der neuen Rechtsprechung des BVerfG zu den Kinderfreibeträgen ab 1983 – Zugleich Anmerkung zum Beschluß des BFH v. 18. 6. 1999 VI B 111/97, DStZ 1999, 638; HANSLIK, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, Wien 1999; HEUERMANN, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Familien, BB 1999, 660; HORLEMANN, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom

10. 11. 1998, DSStR 1999, 397; RÖSSLER, Zur Verfassungswidrigkeit der Kinderfreibeträge 1990, DSStZ 1999, 957; SCHNEIDER (Hannover), Acht an die Macht – Das BVerfG als „Reparaturbetrieb“ des Parlamentarismus? NJW 1999, 1303; SCHNEIDER (Lüneburg), Praktische Auswirkungen der Entscheidungen des BVerfG zum Familienleistungsausgleich, Stbg. 1999, 109; SIEGEL, Zur Diskussion um den Kindergrundfreibetrag, BB 1999, 1406; TIEDCHEN, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungs- und Kindererziehungskosten, BB 1999, 1681; LANGE, Verfassungsrechtliche Möglichkeiten einer gleichheitsorientierten Reform des Familienleistungsausgleichs, ZRP 2000, 415; SACKSOFSKY, Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem sog. „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904; BIRK/WERNSMANN, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218; GRÖPL, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“ – Zur Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht nach den „Familienbeschlüssen“ des Bundesverfassungsgerichts v. 10. 11. 1998 und dem In-Kraft-Treten des Gesetzes zur Familienförderung v. 22. 12. 1999, StW 2001, 150; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Grundrechtsschutz im Steuerrecht 2001, 39; OTTERSBUCH, Familienförderung nach Kassenlage, StB 2001, 281; RULAND, Das BVerfG und der Familienlastenausgleich in der Pflegeversicherung, NJW 2001, 1673; SANGMEISTER, Das Bundesverfassungsgericht und das Verfassungsprozessrecht, dargestellt am Beispiel seiner Beschlüsse zur Familienbesteuerung v. 10. 11. 1998, StW 2001, 168; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417.

S. auch das Schrifttum vor Anm. 1 und zu § 53 sowie das Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderlastenausgleichs aF § 32 Anm. 166.

1. Bedeutung des § 31

a) Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Zentrale Norm zur Familienbesteuerung

3

Als zentrale Norm bzw. Grundvorschrift (so NOLDE, FR 1995, 845) zur „grundlegenden Neuordnung des zu einem Familienleistungsausgleich fortentwickelten Familienlastenausgleichs“ (BTDrucks. 13/1558, 7) regelt § 31 die stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern. Die Vorschrift verklammert gewissermaßen die kinderbezogenen Freibeträge des § 32 Abs. 6 und das Kindergeld nach §§ 62–78.

Die Schwerpunkte dieser ab 1996 geltenden Reform werden in der Begr. des RegE wie folgt umrissen (BTDrucks. aaO):

- alternative Inanspruchnahme eines von 4104 DM auf 6264 DM erhöhten Kinderfreibetrags oder eines vom Elterneinkommen unabhängigen Kindergelds, das auf monatlich 200 DM für erste und zweite Kinder, 300 DM für dritte und 350 DM für vierte und weitere Kinder erhöht wird;
- die Durchführung des Familienleistungsausgleichs wird der Bundesfinanzverwaltung übertragen und das Kindergeld im EStR wird geregelt;
- die Kindbegriffe des ESt.- und Kindergeldrechts werden harmonisiert;
- Kinderfreibetrag und Kindergeld entfallen für über 18 Jahre alte Kinder bei eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes in Höhe von 12000 DM und mehr;
- Einführung des Monatsprinzips beim Kinderfreibetrag und monatliche Zahlung des bisher zweimonatlich gezahlten Kindergelds;
- die Auszahlung des Kindergelds durch den ArbG, wie bisher schon im öffentlichen Dienst;
- Berücksichtigung eines fiktiven Kinderfreibetrags für Zwecke der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag, KiSt.) auch für den Fall, daß es tatsächlich nicht zum Abzug eines Kinderfreibetrags kommt.

Die Beträge wurden seither wiederholt erhöht und der Kinderfreibetrag um weitere Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung des Kindes ergänzt.

Systemwechsel vom dualen Kinderlastenausgleich zum Familienleistungsausgleich im Rahmen eines Optionsmodells: Der Gesetzgeber sieht die Neuregelung der Kindergeld- und -freibetragsvorschriften und damit die Grundnorm des § 31 als „Weiterentwicklung des Familienlastenausgleichs zu einem Familienleistungsausgleich“ mit dem Ziel einer deutlichen Aufstockung der Leistungen für Familien mit Kindern sowie einer Verbesserung der Transparenz und einer Vereinheitlichung der Verfahren (BTDrucks. 13/1558, 139).

► *Der Begriff „Familienleistungsausgleich“*, der auch in die Gesetzesüberschrift aufgenommen wurde, soll die gesetzgeberische Absicht umschreiben, wonach § 31 die stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern regelt und darüber hinaus die besondere Leistung der Familie für die Gesellschaft stärker als bisher anerkannt wird (BTDrucks. 13/1558, 155). UE ist es gerechtfertigt, Gesetzesänderungen auch schlagwortartig zu kennzeichnen; allerdings ist die Gesetzesüberschrift für die Auslegung einer Vorschrift unbeachtlich, weil diese keine normative Bedeutung hat. Etymologische Versuche zu den Begriffen „Lastenausgleich“ und „Leistungsausgleich“ wirken oft etwas angestrengt (vgl. etwa BLÜMICH/OEPEN, § 31 Rn. 73) oder, wie der Hinweis auf das LAG, gar sarkastisch (vgl. R. WENDT in FS für Klaus Tipke, 1995, 47, 48 u. 60). Wo es schlicht um die Verteilungsgerechtigkeit bei der Familienbesteuerung geht, kann der Begriff Lastenausgleich nicht ganz falsch sein (KANZLER, FR 2001, 921 [928], den Begriff „Familienbesteuerung“ vorziehend).

► *Der Begriff „Optionsmodell“* findet sich nur in den Entw. der Fraktionen der CDU/CSU, SPD und F. D. P. zur Änderung des GG (BTDrucks. 13/2245, 3) und zur Änderung des FinAusglG (BTDrucks. 13/2246 s. 1; s. auch Ber. des FinAussch. BTDrucks. 13/2368, 1), nicht aber im Entw. eines JStG 1996 (BTDrucks. 13/1558).

Einige Autoren haben dieses Schlagwort aufgegriffen, um das noch nicht erreichte Ziel der Reform, eines Wahlrechts zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag, zu umschreiben (s. etwa HORLEMANN, BB 1996, 188; s. auch Handelsblatt Nr. 48 v. 8. 3. 1995, 4). Tatsächlich befindet sich der Begriff „Option“ als Synonym für Wahlrecht im Bericht der sog. Bareis-Kommission (Thesen der ESt.-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., Schriftenreihe des BMF Heft 55, 1995, 23 ff., BB 1994 Beil. 24, 3) und in BTDrucks. 13/1558, 164 (zu § 2 BKGG).

Verwaltungsprobleme ließen bei Einführung des Familienleistungsausgleichs aber nur Kindergeldzahlungen zu, die auf den bei Veranlagung gewährten Kinderfreibetrag anzurechnen sind. Ein echtes Wahlrecht war jedoch vorgesehen. Der FinAussch. hatte die BReg. gebeten, „Vorkehrungen dafür zu treffen, daß das Wahlrecht spätestens am 1. Januar 1997 wirksam wird“ (BTDrucks. 13/1558, 140 li. Sp.). Die konsequent Verwirklichung des Optionsmodells wurde jedoch aus Kostengründen verworfen (Ber. des FinAussch. zum JStG 1997, BTDrucks. 13/5952, 99). UE ist damit nicht nur das Optionsmodell gescheitert, sondern auch die verfassungskonforme Ausgestaltung des Familienleistungsausgleichs mit der Begründung auf der Strecke geblieben, „daß in Massenverfahren wie dem Lohnsteuerverfahren keine Einzelfallgerechtigkeit angestrebt werden dürfe“ (BTDrucks. aaO).

Als Gesetzestatbestand wirkt § 31 uE etwas befremdlich und sprachlich unbeholfen. Insbesondere die Sätze 1 und 2 sind reine Programmsätze (s. Anm. 25 ff.), die eher in die Gesetzesmaterialien gehörten. Die eigentlichen Regelungen finden sich erst in den Sätzen 3–7. Mit den Begriffen „Günstiger-

prüfung“ und „Bedarfe“ werden bisher nicht übliche Formulierungen aus Verwaltungsanweisungen in das Gesetz aufgenommen (s. Anm. 24 f. u. 35).

b) Rechts- und familienpolitische Bedeutung

4

Die Vorschrift war im RegE zum JStG 1996 noch nicht enthalten (BTDrucks. 13/901).

Die Vorschrift als Kompromißlösung: Die Regelung zum sog. Familienleistungsausgleich wurde erst nach den Beratungen im Vermittlungsausschuß in den Entw. des JStG 1996 gemeinsam mit einer Neufassung des § 32 und den Kindergeldregelungen in §§ 62–78 aufgenommen. Der RegE des JStG 1996 hatte als familienpolitische Maßnahme im weitesten Sinne nur die StFreistellung des Existenzminimums zum Gegenstand. Die mit dem Neuregelungsgebot des BVerfG verbundene Frist lief zum 31. 12. 1995 ab (BVerfG v. 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BVerfGE 87, 153, BStBl. II 1993, 413). Ausgelöst wurde die Aufnahme der Regelungen zum Familienleistungsausgleich durch den Antrag der Fraktion der SPD „Für einen gerechten, verfassungsmäßigen und unbürokratischen Familienleistungsausgleich“ (BTDrucks. 13/16), der dem FinAussch. und anderen Fachausschüssen am 19. 1. 1995 zur Beratung überwiesen worden war (s. auch BTDrucks. 13/1558, 122 f.).

Der Formulierungsvorschlag der BReg. lehnte sich im übrigen eng an die entsprechenden Vorschläge der sog. Bareis-Kommission an, freilich ohne dies in den BTDrucks. eigens zu erwähnen (Thesen der ESt.-Komm. zur StFreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt., Schriftenreihe des BMF Heft 55, 1995 These 2: Kinderfreibetrag und Kindergeld, 23 ff., s. auch BB 1994 Beil. 24, 2 f.). Bezeichnenderweise wird dieser Einfluß einer Reformkommission auch von keinem der Autoren aus dem BMF erwähnt (s. etwa NOLDE, FR 1995, 845; HORLEMANN, BB 1996, 186; BLÜMICH/OEPEN, Erl. zu § 31).

Obwohl die Entscheidungen des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (Beschlüsse v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653 u. v. 12. 6. 1990 1 BvL 72/86, BStBl. II, 665) kein Neuregelungsgebot für die Zukunft enthielten, nahm die BReg. die Vorschläge von Teilen der Opposition zum Familienleistungsausgleich auf. Dadurch sollte offenbar die Zustimmung zu anderen Teilen des Gesetzgebungsvorhabens erreicht werden (KRUHL, BB 1995, 1669 [1670]).

Die unterschiedlichen familienpolitischen Vorstellungen von BReg. und Opposition haben auch die Fassung des § 31 geprägt. Folgende Vorschläge zum Kinderlastenausgleich sind in das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 1996 eingebracht worden:

► *Antrag der Fraktion der SPD* „Für einen gerechten, verfassungsmäßigen und unbürokratischen Familienleistungsausgleich“ (BTDrucks. 13/16), der die Reform zum Familienleistungsausgleich auslöste und verschiedene Maßnahmen vorsah, die nicht durchgesetzt werden konnten.

Im einzelnen (BTDrucks. 13/1558, 126):

- Ersatz der stl. Kinderfreibeträge, der einkommensabhängigen Kürzungen des Kindergelds sowie der Kindergeldzuschläge durch ein einheitliches Kindergeld in Höhe von 250 DM monatlich, das unmittelbar bei der Steuerfestsetzung als Abzug von der Steuerschuld berücksichtigt wird. Sofern die Steuerschuld geringer ist als das Kindergeld, soll der Differenzbetrag vom FA ausgezahlt werden.
- Gewährung eines Familienzuschlags für kinderreiche Familien, der ab dem vierten Kind 100 DM beträgt und sich für jedes zusätzliche Kind um weitere 100 DM monatlich erhöht.
- Begrenzung des Splittingvorteils bei Ehegatten ab einem jährlichen Bruttoeinkommen von 100 000 DM.

- Ausgleich der sich durch den geforderten neuen Familienleistungsausgleich ergebenden Verschiebungen in der Finanzausstattung zwischen Bund und Ländern.
- *Formulierungsvorschlag der BReg.* und Empfehlung des FinAussch., die sich bis auf die Finanzamtstlösung durchgesetzt haben.

Im einzelnen (BTDrucks. 13/1558, 139):

- Einführung einer alternativen Inanspruchnahme von Kindergeld und Kinderfreibetrag, wobei von Amts wegen die für den Bürger günstigere Lösung zu realisieren ist,
 - Anhebung des Kindergelds für erste und zweite Kinder auf 200 DM monatlich, für dritte Kinder auf 300 DM monatlich und für vierte und weitere Kinder auf 350 DM im Monat,
 - Auszahlung des Kindergelds durch das FA (sog. Finanzamtstlösung),
 - Erhöhung des Kinderfreibetrags von 4104 DM auf 6264 DM,
 - Vereinheitlichung der Kindbegriffe im ESt.- und Kindergeldrecht,
 - Wegfall des Kindergeldzuschlags,
 - Weitergeltung eines Leistungsgesetzes für Eltern, die in der Bundesrepublik Deutschland nicht stpfl. sind, aber nach geltendem Recht einen Anspruch auf Kindergeld haben, und
 - Erhöhung des UStAnteils der Länder um 4,6 vH-Punkte zum Ausgleich der zwischen Bund und Ländern (einschließlich Gemeinden) entstehenden Lastenverschiebungen.
- *Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN* „Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996“ (BTDrucks. 13/936), mit dem die BReg. aufgefordert wurde, einen umfassenden Gesetzentwurf zur Reform des EStRechts vorzulegen, der ua. die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs durch Ersetzung des stl. Kinderfreibetrags durch ein einheitliches Kindergeld in Höhe von 300 DM pro Kind und Monat vorsieht. Sicherzustellen ist, daß das Kindergeld unabhängig von der Staatsangehörigkeit allen zusteht, die sich rechtmäßig und nicht nur zu Besuchszwecken in der Bundesrepublik Deutschland aufhalten (BTDrucks. 13/1558, 126).

Reformvorschläge im Schrifttum konzentrieren sich seit der Entscheidung des BVerfG zur Nichtigkeit der Regelung zur Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern (BVerfG v. 30. 6. 1964 1 BvL 16/62, BVerfGE 18, 97 betr. § 27 aF) auf die Alternativmodelle eines Familientarif- oder -realsplitting (etwa Gutachten des Wiss. Beirats beim BMF v. 11. 2. 1967, Schriftenreihe des BMF Heft 9; s. § 26b Anm. 2 mwN). Nach Auffassung des Gesetzgebers ist das Familientarifsplitting wegen seiner erheblichen finanziellen Auswirkungen jedoch kurzfristig nicht zu verwirklichen (BTDrucks. 10/2884, 96). Ein Hinweis auf diese Alternativen zur bisherigen Familienbesteuerung fehlt in den Materialien zum JStG 1996 und den Familienförderungsgesetzen 1999 und 2001 (s. Anm. 2). Im BMF wird das Familienrealsplitting offenbar abgelehnt (OEPEN, FR 1992, 149 [152 f.]; HORLEMANN, BB 1996, 186); in der Steuerrechtswissenschaft wird es dagegen nach wie vor ganz überwiegend mit überzeugenden Gründen vertreten.

Vgl. BORELL/STERN, Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, 1983, 47 ff.; MODERREGGER, Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, 1991, 163; VORWOLD, FR 1992, 789; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1993, 156 ff.; PECHSTEIN, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, 1994, 301 ff.; LANG in FS für F. Klein, 1994, 437 (451 f.); R. WENDT in FS für Klaus Tipke, 1995, 47; WOSNITZA, StuW 1996, 123; HANSLIK, Grundrechtliche Anforderungen an eine Familienbesteuerung, Wien 1999, 160 ff.; SEER/V. WENDT, NJW 2000, 1907; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStjG 24 (2001), 417; DERS., FR 2001, 940; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Grundrechtsschutz im Steuerrecht 2001, 39; wohl aA JACHMANN (in K/S/M, § 31 Rn. 55), die ein Problem in der „Reali-

sierbarkeit“ sieht und das duale System bevorzugt, sowie neuerdings GRÖPL (StuW 2001, 150 [166]), der eine Rückkehr zum „echten dualen System“ fordert, das uE ein Rückschritt gegenüber einem „echten Optionsmodell“ ist und kaum an die Vorzüge des Realsplitting heranreicht.

In der neueren, ua. durch die Rspr. des BVerfG zur Familienbesteuerung v. 10. 11. 1998 2 BvR 1057/91 (BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182) angeregten Diskussion wurden noch zwei weitere Modelle erörtert:

- ▷ Ein abgewandeltes duales System, das in der alternativen Gewährung von existenzsicherndem Kindergeld und von den Einkünften für Kinder wie Erwachsene gleichermaßen abziehbarem Grundfreibetrag bestehen soll (so Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG, Heidelberg 2001, 6 f. und 44).
- ▷ Die Einführung von Kindergrundfreibeträgen, die auch in der Gesetzesberatung zu den Familienförderungsgesetzen diskutiert aber dann verworfen wurde, um in veränderter Form im Karlsruher Entwurf (s. o.) wieder aufgegriffen zu werden.

GLANEGGER, DStR 1999, 227 (229); KANZLER, FR 1999, 148 (150); ders., FR 1999, 158 (159); und zuletzt hinsichtlich des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs KANZLER, DStJG 24 (2001), 417 (454 ff.); SIEGEL, BB 1999, 1406; für einen Kindergrundfreibetrag auch früher schon: VORWOLD, StuW 1992, 264 (265); aA DZIADKOWSKI, DStZ 1999, 273 (278); ARNDT/SCHUHMACHER, NJW 1999, 1689, SCHEMEL, Kindergrundfreibetrag: Ein steuerpolitischer und verfassungsrechtlicher Mißgriff, 1999; JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. A 54a.

c) Verfassungsrechtliche Bedeutung

5

Als steuerpolitische Kompromißlösung (s. o.) bewirkt die Vorschrift erstmals eine in sich schlüssige Abstimmung von StEntlastungen und Sozialleistungen, die gleichwohl verfassungsrechtliche Kritik auslöst (s. Anm. 4; ähnlich R. WENDT in FS für Klaus Tipke, 1995, 47 [61]).

Das Problem der Harmonisierung von Freibetrag und Kindergeld hat den deutschen Gesetzgeber bis zum VZ 1995 ständig beschäftigt; die als unzureichend empfundene Lösung lag in einer Minderung der Kindergeldsätze für das 2. und jedes weitere Kind von Beziehern höherer Einkommen nach § 10 Abs. 2 BKGG aF (dazu BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653) und in der Gewährung eines Kindergeldzuschlags für Berechtigte geringen Einkommens nach § 11a BKGG aF. Dabei ging man von der auch den Familienleistungsausgleich ab 1996 beherrschenden Vorstellung einer fiktiven Steuerersparnis durch Kindergeldzahlungen aus. Zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit war daher eine Umrechnung des Kindergelds in einen Kinderfreibetrag (VZ 1975–1995) oder eine Anrechnung des Kindergelds nach § 31 Satz 6 und § 36 Abs. 2 (ab VZ 1996) geboten. Vergleichbare Reformüberlegungen hatte auch der österreichische Steuergesetzgeber bei Neuordnung der Familienbesteuerung ab 1993 anzustellen, nachdem einzelne Regelungen durch den Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden waren (dazu BOGNER, ÖStZ 1993, 14 und SMEKAL in FS für F. Klein, 1994, 453 jeweils mwN).

Mittelbare Umsetzung der Rechtsprechung und Anpassung an die Rechtsprechung des BVerfG: Die Regelungen des § 31 orientierten sich an der Anfang der 1990er Jahre geänderten Rspr. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich (BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653 betr. Kindergeld u. v. 12. 6. 1990 1 BvL 72/86, BStBl. II, 665 betr. Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 8 EStG 1983–85). Da dem BVerfG nicht die seinerzeit aktuelle Rechtslage zur Prüfung vorgelegen und es wohl deshalb auf ein Neuregelungsgebot verzichtet

hatte, kann man in der Reform eine mittelbare Umsetzung verfassungsgerichtlicher Rspr. sehen (KANZLER, *StuW* 1996, 215 [226]). Auch die grundlegende Änderung der verfassungsgerichtlichen Rspr. zur Familienbesteuerung durch die Entscheidungen v. 10. 11. 1998 (2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182; 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268, BStBl. II 1999, 193; 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 u. 2 BvR 1853/97, BVerfGE 99, 273, BStBl. II 1999, 194) ließ sich ohne weiteres in den bestehenden Familienleistungsausgleich einfügen (s. Anm. 10).

Steuerentlastung und Familienförderung: Als Grundvorschrift zur Familienbesteuerung soll § 31 eine verfassungsgerechte, dem Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG entsprechende StEntlastung gewährleisten und zugleich die besonderen Leistungen der Familien honorieren (s. Anm. 3 und 10).

Finanzverfassungsrechtliche Bedeutung: Da das bis zum VZ 1995 geltende duale System des Nebeneinanders von Kindergeld und Kinderfreibetrag sowohl den Bund als auch die Länder über den Finanzausgleich belastete, hätte die Einführung des sog. strechtl. Optionsmodells zu einer Benachteiligung der Länder geführt, die bis dahin nicht an der Finanzierung des Kindergelds beteiligt waren.

► *Änderung des GG:* Daher wurden Art. 106 Abs. 3 GG zwei weitere Sätze angefügt, wonach in die Festsetzung der Anteile von Bund und Ländern an der USt. zusätzlich die Steuermindereinnahmen einbezogen werden, die den Ländern ab 1. 1. 1996 aus der Berücksichtigung von Kindern im EStRecht entstehen, und Näheres durch das FinAusglG bestimmt wird.

► *Änderung des FinAusglG:* Zur Beibehaltung des bisherigen Verhältnisses der Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern von 74: 26 beim Kinderlastenausgleich wurde der Anteil der Länder am UStAufkommen für die VZ 1996 und 1997 um 5,5 vH erhöht und der Bundesanteil entsprechend vermindert. Dieser Anteil von 50,5 vH Bund und 49,5 vH Länder wird ab 1998 auf der Grundlage der Geschäftsstatistik des Bundesamtes für Finanzen so an die Entwicklung der Leistungen nach den §§ 62–78 EStG in der jeweils geltenden Fassung angepaßt, daß diese zu 74 vH vom Bund und zu 26 vH von den Ländern getragen werden, § 1 FinAusglG). Zum Verfahrensablauf s. Ber. des FinAussch. BTDrucks. 13/2368, 4f. Solche Änderungen gab es auch in der Folgezeit zum Ausgleich der Be- und Entlastungen durch die Familienförderungsgesetze (vgl. Art. 7 des FamFördG v. 22. 12. 1999 und Art. 6 des II. FamFördG v. 16. 8. 2001; s. Anm. 2).

6–7 Einstweilen frei.

8 d) Haushaltspolitische Bedeutung und wirtschaftliche Auswirkung für den Steuerpflichtigen

Die Einführung des Familienleistungsausgleichs hat in den VZ ab 1996 zu einer Belastung der öffentlichen Haushalte und zu einer Entlastung der Mehrzahl der Privathaushalte mit Kindern geführt.

Haushaltspolitische Bedeutung der Systemumstellung 1996: Für die Anhebung des Kindergelds (s. Vor §§ 62–78 Anm. 3) und die Erhöhung des Kinderfreibetrags (s. § 32 Anm. 174) sollte ein zusätzliches „Finanzvolumen“ von rd. 6,6 Mrd. DM bereitgestellt werden (wahrscheinlich für die Haushaltsjahre 1996–1999, vgl. BTDrucks. 13/1558, 139; nach BTDrucks. 13/4935, 2 sind es 7 Mrd. DM neben weiteren 15,5 Mrd. DM für die StFreistellung des Existenzminimums).

Wegen der weiteren Einzelheiten zu den Kosten der Systemumstellung 1996, insbesondere zu den Kosten der behördlichen Systemumstellung, den Personal- und Sachkosten der Familienkassen und den Entlastungen durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen, s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 10 mwN. Zur Lastenverteilung zwischen Bund und Ländern s. Anm. 5 „Finanzverfassungsrechtliche Bedeutung“.

Haushaltspolitische Bedeutung der gesetzgeberischen Maßnahmen ab VZ 2000 und 2002: Die im Gefolge der geänderten Rspr. des BVerfG zur Familienbesteuerung durch die Entscheidungen v. 10. 11. 1998 (aaO Anm. 2 u. 5) durchgeführten Gesetzesänderungen durch die beiden Familienförderungsgesetze belasteten die öffentlichen Haushalte ebenfalls erheblich.

► *Das (Erste) FamFördG* v. 22. 12. 1999 (Anm. 2) belastete den Fiskus durch Einführung eines Betreuungsfreibetrags (s. Anm. 24f.), Anhebung des Kindergelds für das erste und zweite Kind (s. Anm. 26) und Schaffung eines Teilkindergelds und geminderten Betreuungsfreibetrags für behinderte Kinder; dem stand eine Entlastung durch die Aufhebung des Freibetrags für Kinderbetreuungskosten gegenüber, so daß per Saldo auf Bund, Länder und Gemeinden entfallende Mindereinnahmen von 1,89 Mrd. DM für 2000 und 2,5 Mrd. DM für 2001 erwartet wurden (Beschlüßempfehlung und Ber. des FinAussch. v. 9. 11. 1999, BTDrucks. 14/2022, 3). Dazu kamen noch Kosten der rückwirkenden Freistellung des Existenzminimums von Kindern in den VZ 1983–1995 durch § 53; s. § 53 Anm. 9).

► *Das Zweite FamFördG* v. 16. 8. 2001 (Anm. 2) belastete den Fiskus durch Maßnahmen, die nur zum Teil den Anwendungsbereich des § 31 betrafen, wie die Kindergelderhöhung für erste und zweite Kinder, die Anhebung des Kinderfreibetrags und die Einführung eines einheitlichen Freibetrags für Betreuung, Erziehung und Ausbildung.

Darüber hinaus wurde ein Abzugsbetrag für tatsächlich entstandene, erwerbsbedingte Betreuungskosten für Kinder unter 14 Jahren bis zu 1500 € je Kind eingeführt, soweit diese Kosten den Betreuungsfreibetrag von 1548 € übersteigen; im übrigen wurde der Sonderausgabenabzug von Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse aufgehoben, der Haushaltsfreibetrag stufenweise gemindert und der Ausbildungsfreibetrag bis auf einen Freibetrag von 924 € für die auswärtige Unterbringung volljähriger Kinder gestrichen (KANZLER, FR 2001, 935 ff.).

Per Saldo ergeben sich daraus für die Jahre 2002–2006 Mindereinnahmen von 5,1/5,03/5,23/4,77 und 4,62 Mrd. DM, die auf Bund, Länder und Gemeinden entfallen (Beschlüßempfehlung und Ber. des FinAussch. v. 4. 7. 2001, BTDrucks. 14/6582, 4).

Die wirtschaftliche Auswirkung des JStG 1996 für den Steuerpflichtigen hat die BReg. als Antwort auf eine Kleine Anfrage von Abgeordneten sehr detailliert als Vergleich der VZ 1995 und 1996, aufgliedert nach Familiengrößen und Bruttomonatslöhnen von 1500 DM bis 30000 DM und unter Berücksichtigung von Sozialabgaben bzw. Vorsorgeaufwendungen dargestellt (s. das Tabellenwerk in BTDrucks. 13/4935, 24–46). Danach entfiel die höchste Entlastung wegen des „massiv erhöhten Grundfreibetrags“ (BTDrucks. 13/1558, 139) auf gering verdienende Familien.

Zu den Benachteiligungen Stpfl. gegenüber der bis 1995 geltenden Regelung im einzelnen KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 10). Zu den wirtschaftlichen Nachteilen der nach § 73 zur Auszahlung des Kindergelds verpflichteten ArbG s. DEPENHEUER, BB 1996, 1218 (1219 Fn. 22); KANZLER, FR 1996, 473; dazu auch die Antwort der BReg. in BTDrucks. 13/4935, 18 Nr. 27.

Das (Erste) FamFördG v. 22. 12. 1999 (Anm. 2) führte bei den meisten Stpfl. mit Kindern zwar zu Verbesserungen und Entlastungen. Für erwerbstätige Alleinerziehende entfiel allerdings der Freibetrag für Kinderbetreuungskosten,

der durch den Betreuungsfreibetrag nicht ausgeglichen werden konnte. Zu den Be- und Entlastungswirkungen dieser Maßnahmen für den Stpfl. s. die detaillierten Ausführungen der BReg. in ihren Antworten auf die kleinen Anfrage der PDS zu BTDrucks. 14/2821 und 14/4983 in BTDrucks. 14/2967 und 14/6230).

Das Zweite FamFördG v. 16. 8. 2001 (Anm. 2) sieht für Stpfl. mit Kindern erhebliche Entlastungen durch ein erhöhtes Kindergeld für erste und zweite Kinder, den erhöhten Kinderfreibetrag und den Sammelfreibetrag für Betreuung, Erziehung und Ausbildung.

Alleinerziehende oder nichteheliche Lebensgemeinschaften mit Kindern erfahren demgegenüber eine Benachteiligung durch den stufenweisen Abbau des Haushaltsfreibetrags und den unzureichenden Ersatz des Freibetrags für Kinderbetreuungskosten nach § 33c aF durch § 33c idF des II. FamFördG, auf den der Betreuungsfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 anzurechnen ist (kritisch dazu KANZLER, FR 2001, 939 f.). Auch der Verlust des Sonderausgabenabzugs für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse wirkt sich nachteilig aus.

9 Einstweilen frei.

10 2. Verfassungsmäßigkeit des § 31 und gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Die Zusammenfassung von StEntlastung und Sozialeistungen in einem Gesetz und die Vereinheitlichung des Verfahrens ist dem Grunde nach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere die damalige BReg. hielt den Familienleistungsausgleich idF des JStG 1996 für verfassungsgemäß und äußerte dies gegenüber einem Verband, der seine Mitglieder aufgefordert hatte, Rechtsbehelfe wegen der Höhe der Leistungen einzulegen (BTDrucks. 13/4935, 13 f. Nr. 16 ff.).

Familienleistungsausgleich und Fortentwicklung durch Familienförderungsgesetze: Ungeachtet der Ankündigungen grundlegender Änderungen zur Besteuerung von Ehe und Familie nahm die seit 1998 amtierende BReg. auch die Entscheidungen des BVerfG v. 10. 11. 1998 (aaO Anm. 5) nicht zum Anlaß, ein grundlegend neues Konzept der Familienbesteuerung zu entwickeln; sie glaubte vielmehr, mit der Fortentwicklung des Familienleistungsausgleichs 1996 durch die beiden Familienförderungsgesetze (s. Anm. 2) eine verfassungskonforme Familienbesteuerung entwickelt zu haben.

Nach Auff. der damaligen BReg. hätte allerdings auch das bis zum VZ 1996 geltende Duale System des Kinderlastenausgleichs verfassungsrechtlich einwandfrei geregelt werden können, wenn Freibetrag und Kindergeld dem Existenzminimum für Kinder angepaßt worden wären (Bericht der BReg. über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien im Jahr 1996 v. 1. 2. 1995, BRDrucks. 68/95, 11; glA GRÖPL, StuW 2001, 150 [166] u. JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. A 55).

Einen Verstoß gegen das Prinzip der Rechtssicherheit wird man gleichwohl nicht bejahen können. Dieser aus dem Rechtsstaatsprinzip in Art. 20 GG abzuleitende Grundsatz bindet zwar auch den Gesetzgeber (Art. 20 Abs. 3 GG), hindert ihn indessen nicht, dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entsprechend, für die Zukunft immer wieder einmal neue Modelle der Familienbesteuerung zu normieren (s. auch § 33a Anm. 4 „Gesetzgebungswirklichkeit und Gesetzesvollzug“). Zu Recht wird daher gefordert, zu „verhindern, daß bei jedem Regierungswechsel die Familienlastenausgleichsregelung umgekrempt wird“ (KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in LÜCKER-

ALEMAN (Hrsg.), Familienförderung oder Ausbeutung?, 1995, 109 [117]). Zu den Auswirkungen des wiederholten Systemwechsels in der Familienbesteuerung und den rückwirkenden Anpassungen, die in der Vergangenheit zu einer „inter-temporalen und interpersonalen Steuerumverteilung“ führten: KANZLER, FR 2001, 923 f.; s. auch SANGMEISTER, StuW 2001, 177 f.).

Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip: Nach hM im Schrifttum verstößt der estl. Familienleistungsausgleich nach dem JStG 1996 gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil für die große Mehrheit der Stpfl. durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt wird.

R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in FS für Klaus Tipke, 1995, 47 (62); WOSNITZA, StuW 1996, 123 (135), der die „Vermengung von Fiskal- und Sozialzwecknormen“ durch § 31 kritisiert; ebenso schon TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 1993, 695; SÖHN in FS für F. Klein, 1994, 421 (428 ff.); LANG in FS für F. Klein, 1994, 437 (449); KANZLER, DStJG 24 (2001), 417 (448 mwN zu Fn. 198); wohl aA BIRK/INHETER, StuW 1996, 227 (232 f.); JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. 49. Verfassungsrechtlich bedenklich ist das Optionsmodell nach WENDT (aaO, 61 f.), weil der Verzicht auf Grundrechtsschutz zweifelhaft sei und ein Grundrechtsverzicht jederzeit widerrufbar sein müsse.

► *Stellungnahme:* Auch uE ist es verfassungswidrig, Familien zunächst so zu besteuern, als hätten sie keine Kinder, um ihnen zum Ausgleich Kindergeld zu zahlen, das auch dann eine Sozialleistung bleibt, wenn es in § 31 Satz 3 als Steuervergütung bezeichnet wird (s. auch KANZLER, FR 1996, 473 [477 zu 4.]). Da der Kinderfreibetrag bereits bei Einführung des Familienleistungsausgleichs im VZ 1996 nur für etwa 5 vH aller stpfl. Kindergeldberechtigten günstiger war und ist (s. Anm. 30), blieb es in der Mehrzahl, nämlich nahezu 95 vH der Fälle dabei, daß das Kindergeld auch als Steuervergütung ausgleicht, was dem Bürger zuvor durch die Besteuerung entzogen wurde. In den VZ 2000 und 2001 erhöhte sich der Anteil der „Kinderfreibetragsbegünstigten“ auf 16 und 17 vH und soll aufgrund der Änderungen durch das II. FamFördG auf 25 vH ansteigen (KANZLER, FR 2001, 921 [930]). Alle die LStpfl., bei denen sich der Kinderfreibetrag günstiger als das Kindergeld auswirkt, erfahren die stl. Entlastung erst bei der EStVeranlagung.

Das durch § 31 Satz 1 und 3 vorgegebene Programm der vorrangigen „Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes ... durch Kindergeld“ verstößt gegen das Gebot der Belastungsgerechtigkeit, weil indisponibles Einkommen nicht von vornherein von jeder stl. Belastung verschont, sondern zunächst besteuert wird. Für die große Mehrheit der veranlagten Stpfl. wird durch übermäßige Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt und Entlastungsgerechtigkeit durch Kinderfreibeträge bewirkt, die in einigen Fällen, nämlich für volljährige Kinder bis 2001, nicht einmal das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum abgelten (s. Anm. 25). Ab 2002 reicht das Kindergeld als Entlastung für das Existenzminimum in 25 vH der Fälle nicht einmal aus (s. o.), so daß bei der Gesamtwürdigung des Ausgleichs auch die Zinsverluste dieser Stpfl. zu berücksichtigen sind (KANZLER, FR 2001, 921 [932]). Die Unvereinbarkeit von Kindergeld- und StRecht zeigt sich nicht zuletzt auch verfahrensrechtlich in der Antragsgebundenheit des Kindergelds gegenüber den von Amts wegen abzichbaren Kinderfreibeträgen (KANZLER, DStJG 24 [2001], 417 [449] mwN).

Zur Verfassungswidrigkeit der Antragsveranlagung für ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34; zur Verfassungsmäßigkeit von Kinderfreibetrag und Kindergeld der Höhe nach s. Anm. 25, § 32 Anm. 170

und § 66 Anm. 4; zur Verfassungsmäßigkeit des Antragsverfahrens s. Vor §§ 62–78 Anm. 11.

Der europarechtliche Maßstab – angewendet auf § 31 – offenbart ebenfalls die Unvereinbarkeit von sozialrechtlicher Kindergeld- und strechtl. Freibetragslösung. Während das Kindergeld auch als StVergütung dem gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Familienleistung zuzuordnen ist, fällt die durch den Kinderfreibetrag bewirkte StVerschonung unabhängig von der systematischen Einordnung als steuer- oder sozialrechtliche Maßnahme nicht unter diesen Begriff (KNOBBE-KEUK, EuZW 1991, 649 [656]; EICHENHOFER, StuW 1997, 341 [343]; aA JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. A 42, die nur den Transferanteil des Kindergelds den Familienleistungen zurechnet).

11 Einstweilen frei.

12

IV. Geltungsbereich des § 31

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift findet nur auf unbeschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 1 und 2) und als unbeschränkt stpfl. zu behandelnde Stpfl. (§ 1 Abs. 3) Anwendung. Auf beschränkt Stpfl. ist § 31 nicht anwendbar, denn für sie gilt weder § 32 (s. § 50 Abs. 1) noch haben sie nach § 62 Anspruch auf Kindergeld (s. § 62 Anm. 4 ff.). Sie haben aber Anspruch nach dem BKGG. Da bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. nach § 2 Abs. 7 Satz 3 nur noch eine Veranlagung stattfindet, ist § 31 im VZ des Wechsels anwendbar: Das monatlich gezahlte estl. Kindergeld wird ggf. mit dem monatlich gewährten Kinderfreibetrag verrechnet (glA SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 31 Rn. 6).

Sachlicher Geltungsbereich: Als programmatische Norm zu Art. 3 und 6 GG und technische Regelung zur Verrechnung des Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag gilt die Vorschrift ausschließlich für den estl. Familienleistungsausgleich, zu dem ab VZ 2002 auch die kinderbezogenen Regelungen des Altersvermögensgesetzes gehören (s. Anm. 2 „Altersvermögensgesetz“).

Besonderheiten für das Beitrittsgebiet: Eine Verrechnung des Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag findet auch bei Berechtigten statt, die im Dezember 1990 für ihre Kinder abweichend von der Rangfolgeregelung des § 64 Abs. 2 und 3 Kindergeld im Beitrittsgebiet bezogen haben und dies deshalb nach § 78 Abs. 5 weiterbeziehen (Tz. 78.2 DAFamESt.; s. auch § 64 Anm. 15 ff.).

Erstmalige Anwendung: § 31 gilt ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1).

13–15 Einstweilen frei.

16

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG:

► *Verhältnis zu Kinderfreibetrag und Kindergeld:* Die Vorschrift regelt sowohl das Verhältnis zum Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 als auch zum X. Abschnitt des EStG „Kindergeld“. Danach wird vorrangig entweder Kindergeld gewährt oder bei der Veranlagung ein Kinderfreibetrag abgezogen, wenn dieser zu einer höheren Entlastung führt (sog. Optionsmodell).

► *Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften:* Bei Abzug eines Kinderfreibetrags (Satz 4) ist das gezahlte Kindergeld nach § 2 Abs. 6 Satz 2 und § 36 Abs. 2 Satz 1 der festzusetzenden ESt. wieder hinzuzurechnen, weil es sonst zu einer Doppelbe-

rücksichtigung des Existenzminimums durch StErmäßigung und StVergütung käme. Daraus folgt, daß diese StErhöhung für die Tarifberechnungen nach §§ 32b Abs. 2, 32c aF, 34 Abs. 1, 34b und 34c nicht berücksichtigt wird (SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 31 Rn. 26): Ausgangsgröße dieser Sondervorschriften ist die *tarifliche ESt.*, der der Kinderfreibetrag zur Ermittlung der *festzusetzenden ESt.*, hinzuzurechnen ist.

► *Verhältnis zu den kinderbezogenen Regelungen des Altersvermögensgesetzes:* Die Vergleichsrechnung (sog. Günstigerprüfung) nach § 10a Abs. 2 idF des AVmG v. 26. 6. 2001 (aaO Anm. 2) wird unabhängig von der des § 31 durchgeführt. Deshalb werden dort immer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 abgezogen, während nach § 31 Satz 5 idF des AVmG als Sonderausgaben immer die nach § 10 Abs. 1 in Betracht kommenden Altersvorsorgebeiträge einschl. der Altersvorsorgezulage nach §§ 83 ff. abgezogen werden.

Wegen des Verhältnisses zum LStAbzug und den EStVorausZ (§ 2 Abs. 6 Satz 2 iVm. § 37) s. Anm. 32; wegen des Verhältnisses zu § 46 s. Anm. 34.

Verhältnis zu Vorschriften anderer Gesetze:

► *Verhältnis zu den Vorschriften des BKGG:* Das Verhältnis des § 31 und der estl. Kindergeldvorschriften wird durch den unterschiedlichen Geltungsbereich beider Gesetze bestimmt (s. Anm. 12 und Vor §§ 62–78 Anm. 14). Ab VZ 1996 schließen danach Kindergeldansprüche nach dem BKGG und nach dem X. Abschnitt des EStG einander aus.

► *Verhältnis zu den Regelungen anderer Gesetze,* die an den Begriff des zu versteuernden Einkommens anknüpfen (zB VermBG oder WoPG): Nach § 2 Abs. 5 Satz 2 ist das Einkommen stets um die Freibeträge des § 32 Abs. 6 (Kinderfreibetrag und Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) zu vermindern, gleichgültig ob die Freibeträge gewährt werden oder nicht.

VI. Verfahrensfragen

17

Anwendung der AO: Auch für die Festsetzung des als StVergütung gezahlten Kindergelds gilt die AO ungeachtet dessen, daß die zuständigen Familienkassen der Arbeitsverwaltung angehören (BTDrucks. 13/15557, 140; Tz. 70.1 DA-FamESt.).

Rechtsweg zu den Finanzgerichten: Die Umstellung vom Dualen System des Kinderlastenausgleichs auf das sog. Optionsmodell hat auch eine Änderung der gerichtlichen Zuständigkeit zur Folge. Anders als nach § 27 BKGG, der für die Angelegenheiten nach dem BKGG den Rechtsweg zu den Sozialgerichten eröffnet, ist ab 1996 für das nach den §§ 62–78 EStG 1996 zu gewährende Kindergeld, wie bisher für den Kinderfreibetrag, der Finanzrechtsweg (§ 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO) eröffnet.

Die §§ 62–78 EStG enthalten anders als etwa § 27 BKGG keine ausdrückliche Regelung. HUBER (DStR 1995, 1743) folgert dies aus § 5 Abs. 1 Nr. 11 FVG, wonach „für die Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach Maßgabe des § 31 EStG“ das Bundesamt für Finanzen zuständig ist, dem damit auch die Anwendung abgabenrechtlicher Vorschriften obliege. Davon scheint auch der Gesetzgeber auszugehen. UE folgt die finanzgerichtliche Zuständigkeit bereits aus der Qualifizierung des Kindergelds als Steuervergütung in § 31 EStG (glA BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 6; BLÜMICH/OEPEN, § 31 Rn. 88; s. auch Anm. 32).

Daraus folgt eine Benachteiligung von Kindergeld-Empfängern: Zwar enthält § 77 EStG, ebenso wie § 63 SGB X, eine Regelung zur Kostenerstattung im Vorverfahren gegen Kindergeldfestsetzungen; anders als das sozialgerichtliche

Verfahren (§ 183 SGG) sind finanzgerichtliche Streitigkeiten über die Kindergeldfestsetzung aber bislang nicht kostenfrei (kritisch dazu HUBER, DStR 1995, 1743).

Weitere Verfahrensfragen:

- Zur Berücksichtigung von Kinderfreibetrag und Kindergeld im EStVorausZ-Verfahren s. Anm. 32.
- Zur Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34.
- Zur Feststellungslast, wenn der Stpfl. geltend macht, eine Hinzurechnung nach Satz 6 habe zu unterbleiben, und zur Änderung der Veranlagung, wenn nachträglich bekannt wird, daß Kindergeld tatsächlich nicht gezahlt wurde, s. Anm. 36.

18–23 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu § 31: Familienleistungsausgleich

I. Freistellung des Existenzminimums einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Freibeträge oder Kindergeld (Satz 1)

24 1. Bedeutung des Satzes 1 und der genannten Beträge

Satz 1 bestimmt, daß „die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung“ (s. Anm. 26) durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschnitt (§§ 62–78) bewirkt wird (s. Anm. 32).

Bedeutung des Satzes 1: Damit wird das sog. Optionsmodell beschrieben, das dem Familienleistungsausgleich zugrundeliegt, das aber (wie Satz 3 zeigt) nur unzureichend verwirklicht wurde (s. Anm. 3). Wie Satz 2 (s. Anm. 30) ist Satz 1 keine aus Tatbestand und Rechtsfolge bestehende Regelung, sondern ein (familien- und steuerpolitischer) Programmsatz, wie er ansonsten allenfalls in Gesetzesmaterialien zu finden ist. Satz 1 enthält „Grundaussagen zum neuen System eines Familienleistungsausgleichs“ (so BLÜMICH/OEPEN, § 31 Rn. 78). Beleg für die Entbehrlichkeit dieses Satzes ist, daß auch § 32a ohne die Formulierung auskommt: „Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Steuerpflichtigen wird durch den Grundfreibetrag bewirkt“. Stattdessen trifft § 32a Abs. 1 Nr. 1 eine Regelung.

Der Begriff „Existenzminimum“ ist mit § 31 (und § 51 Abs. 1 Nr. 1) ohne Erläuterung erstmals in das EStG aufgenommen worden. Der stfreie Grundbedarf eines Stpfl. wurde schon von jeher als das Existenzminimum bezeichnet (s. etwa STRUTZ, Komm. zum EStG, Berlin 1929, Bd. I Einl., 118 und Begr. zum EStG v. 10. 8. 1925, RTDrucks. Nr. 795, 63 ff.). Wie dies zu bemessen sei, schien aber bis zur Grundfreibetragsentscheidung des BVerfG (v. 25. 9. 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413) eher eine Frage der Tarifgestaltung und fiskalpolitischer Notwendigkeiten gewesen zu sein.

Nach BVerfG (aaO zu C.I.3) hängt die Höhe des stl. zu verschonenden Existenzminimums „von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab“. Mit dem anerkannten Mindestbedarf ist das sozialhilferechtliche Existenzminimum gemeint;

unklar ist, ob die erwähnten „allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnisse“, dann, wenn sie besonders ungünstig sind, auch ein Unterschreiten des Mindestbedarfs zulassen. Seit der Entsch. des BVerfG v. 10. 11. 1998 zur Familienbesteuerung versteht man unter dem Begriff des Existenzminimums das „sächliche Existenzminimum“, dem weitere Bedarfsbeträge hinzuzurechnen sind (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvR 1057/91, ua. BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182 zu C.I. der Entscheidungsgründe).

UE ist das Existenzminimum nach der Rspr. des BVerfG als das zur Lebenshaltung eines Menschen erforderliche Mindesteinkommen zu verstehen, das sich an der Sozialhilfe als Mindestgröße orientieren kann, solange dies tatsächlich auch den existentiellen Sachbedarf eines Menschen abdeckt (s. aber Anm. 25). Daraus folgt jedoch, daß das Existenzminimum einer regelmäßigen, wenn nicht gar jährlichen Überprüfung unterliegen muß und erforderlichenfalls an gestiegene Lebenshaltungskosten anzupassen ist. Solche Vorkehrungen hat der Gesetzgeber nicht getroffen. Die BReg. legt aber regelmäßige Berichte zum Existenzminimum vor (s. Anm. 25).

Die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung ergänzen das Existenzminimum. Nach der Entsch. des BVerfG v. 10. 11. 1998 (2 BvR 1057/91 ua., BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182) wird die Leistungsfähigkeit von Eltern, über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Der Betreuungsbedarf muß als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums estl. unbelastet bleiben, ohne daß danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird. Nach dieser Rspr. war der Gesetzgeber ferner verpflichtet, bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs auch den Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder ein Kindergeld erhalten, zu berücksichtigen. Das BVerfG sah den *Erziehungsbedarf* darin, „dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt“, und zählte dazu „die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstige Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen ..., das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, der Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und die Gestaltung der Ferien“ (BVerfGE 99, 216, 241). Der Gesetzgeber hat dieser Umschreibung zu Recht entnommen, daß auch ein Ausbildungsbedarf sfrei bleiben müsse.

Einheitlicher Kinderfreibetrag (sog. integriertes Freibetragsmodell): Existenzminimum und Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung bilden ab VZ 2002 einen einheitlichen Kinderfreibetrag. Damit hat der Gesetzgeber des II. FamFördG (aaO Anm. 2) den vom BVerfG angeregten „Grundtatbestand“ für alle kindbedingten Bedarfslagen geschaffen (BVerfGE 99, 216 zu C.III. der Gründe), der in der parlamentarischen Debatte auch als „integriertes Freibetragsmodell“ bezeichnet wurde (WESTRICH in Stenograph. Ber. 183. Sitzung, Plenarprotokoll 14/183, 18082).

Danach dient die Berücksichtigung eines Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs von Kindern der Abgeltung im einzelnen nicht nachzuweisender Aufwendungen, die das als zu gering erkannte sozialhilferechtliche, sächliche Existenzminimum ergänzen. Ab VZ 2002 sieht das Gesetz daher eine einheitliche Kinderentlastung vor, deren Grundbestandteil, das sächliche Existenzminimum, sich einigermaßen verlässlich bestimmen läßt (s. o. zu den Berichten der BReg. über das Existenzminimum), dessen darüberhinausgehende Komponenten diesen sozialhilferechtlichen Mindestbetrag jedoch

den Beträgen anpassen, die als zivilrechtlicher Kindesunterhalt anerkannt sind (im einzelnen dazu KANZLER, FR 2001, 921 [937]).

25 2. Das Existenzminimum des Kindes und die weiteren Bedarfsbeträge als Bemessungsgrundlage

In Höhe des Existenzminimums eines Kindes und der weiteren Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags gewährleistet.

Das Existenzminimum hat die BReg. zuletzt für 2001 mit 6768 DM (BTDrucks. 14/1926, 5) und für 2003 mit 3648 € (BTDrucks. 14/7765, 5) für jedes Kind einer Familie in gleicher Höhe ermittelt; nach aA waren schon 1996 mehr als 10000 DM erforderlich (KENNERKNECHT in LÜCKER-ALEMAN [Hrsg.], Familienförderung oder Ausbeutung?, 1995, 109).

Sozialhilfebedarf als Grundlage: Die Berichte der BReg. gehen unter Hinweis auf die Rspr. des BVerfG (v. 25. 9. 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BStBl. II 1993, 413 betr. Grundfreibetrag) vom Sozialhilfebedarf des Kindes aus, der sich aus den Regelsätzen, einmaligen Leistungen, Miete und Heizkosten zusammensetzt (BRDrucks. 68/95, 3 f.). Allerdings ist dieser Maßstab fragwürdig geworden, nachdem die Sozialhilfesätze nicht mehr verbrauchsbezogen ermittelt werden, sondern im voraus aufgrund haushaltspolitischer Erwägungen festgesetzt worden sind.

Kritisch dazu bereits KANZLER, FR 1993, 751 u. StW 1996, 215 (223 li. Sp.); DERS., DSStJG 24 (2001), 417 (430) u. FR 2001, 921 (927); glA JACHMANN in K/S/M, § 32 Rn. A 89a: Durch das Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG v. 23. 6. 1993, BGBl. I, 944; BStBl. I, 510) wurde mit § 22 Abs. 4 eine Regelung in das BSHG eingefügt, die „aufgrund der erforderlichen Konsolidierung der öffentlichen Haushalte einheitliche niedrige Regelsatzerhöhungen für den Zeitraum vom 1. Juli 1993 bis 30. Juni 1996“ enthält (BTDrucks. 12/4401, 81 und zur moderaten Kritik der Opposition an dieser Regelung: BTDrucks. 12/4801, 151).

Eine altersspezifische und gebietsweise Staffelung des Existenzminimums für Kinder, wie sie das Sozialhilfe- aber auch das Unterhaltsrecht kennt, ist nach der Rspr. des BVerfG für die Familienbesteuerung nicht erforderlich; danach ist eine einheitliche Festlegung des Existenzminimums für alle Altersstufen und für das gesamte Bundesgebiet im Rahmen einer Typisierung zulässig (BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60 [91] u. v. 14. 6. 1994 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93 mit Anm. KANZLER, FR 1994, 609).

Zwar ist diese Auffassung mit der Einführung des Betreuungsfreibetrags in den VZ 2000 und 2001 für Kinder bis zum vollendeten 16. Lebensjahr fragwürdig geworden. Mit der Berücksichtigung des Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs läßt sich aber der einheitliche Kinderfreibetrag wieder vertreten: Werden Betreuung und Erziehung nur minderjährigen Kindern zugewandt, so tritt an deren Stelle ein gesteigertes sächliches Existenzminimum und der höhere Ausbildungsbedarf volljähriger Kinder.

Die Gesetzesbegründung: „Der Einbeziehung auch des Ausbildungsbedarfs liegt die Überlegung zu Grunde, daß die einzelnen Bedarfe im Laufe des Berücksichtigungszeitraums eines Kindes (bis zur Vollendung des 27. Lebensjahrs) jeweils unterschiedlichen Raum einnehmen. So überwiegt am Anfang typischerweise der Erziehungsbedarf, der mit zunehmendem Alter immer mehr durch den Erziehungsbedarf und später durch den Ausbildungsbedarf verdrängt wird“ (BTDrucks. 14/6160, 11).

UE ist dies eine sachgerechte, aus Gründen der Praktikabilität zulässige Typisierung, die der Rspr. des BVerfG auch bisher schon als Argument gegen die Forderung nach einer altersgerechten Abstufung der Kinderfreibeträge diente (s. o.).

Jährliche Überprüfung und gelegentliche Anpassung erforderlich: Die Orientierung des stl. Existenzminimums am Sozialhilfebedarf läßt eine jährliche Überprüfung und ggf. auch eine Anpassung um so dringlicher erscheinen, als der Kinderfreibetrag für den VZ 1996 bereits knapp unter dem von der BReg. selbst ermittelten Existenzminimum von 6288 DM lag.

► *Regierungsberichte zum (sächlichen) Existenzminimum:* Einem Beschluß des Deutschen Bundestags v. 2. 6. 1995 folgend (BTDrucks. 13/1558, 133 [147]) hat die BReg. seit 1996 vier Berichte „über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien“ für die Jahre 1996 (BTDrucks. 13/381), 1999 (BTDrucks. 13/9561), 2001 (BTDrucks. 14/1926) und 2003 (BTDrucks. 14/7765) vorgelegt, die nicht nur Grundlage für die Bemessung des Grund- und Kinderfreibetrags, sondern auch maßgebend für die Festsetzung der Anrechnungsgrenze nach § 32 Abs. 4 Satz 2 und des Unterhaltshöchstbetrags nach § 33a Abs. 1 sind.

► *Die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung* sind stl. Pauschalen, die ab VZ 2002 zwar tatsächlich angefallene Aufwendungen abgelten sollen, ihrem Zweck nach aber einen bewußten Verzicht auf Einzelnachweise beinhalten. Da die Regierungsbegründung zur realitätsgerechten Bemessung dieser Beträge keinen Aufschluß gibt, wird man die Angemessenheit des Gesamtfreibetrags zu beurteilen haben (so KANZLER, FR 2001, 921 [936 f.] mwN zu Fn. 219). Danach aber entspricht der aus Existenzminimum und Zusatzbeträgen zusammengesetzte Kinderfreibetrag den Beträgen, die als zivilrechtlicher Kindesunterhalt anerkannt sind (KANZLER aaO).

Der Ansatz der Abzugsbeträge, die den als verfassungswidrig verworfenen Tatbeständen des § 32 Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) und § 33 c (Kinderbetreuungskosten) zugrunde gelegt haben, würde zu einer übermäßigen Entlastung stpfl. Eltern führen (KANZLER, FR 1999, 159; ähnlich die im Auftrag des Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend (BMFSFJ) erstellten Gutachten einiger Hochschullehrer: Dazu KANZLER FR 2001, 921 [936] Fn. 219).

Kinderfreibetrag für volljährige Kinder bis 2001 verfassungsrechtlich zu beanstanden: Daß der Kinderfreibetrag mit 6264 DM p.a. bereits für das Jahr 1996 geringfügig unter dem von der BReg. ermittelten Existenzminimum für Kinder iHv. 6288 DM blieb, ist nach der neueren Rspr. des BVerfG verfassungsrechtlich zu beanstanden; entgegen älterer Rspr. (BVerfG v. 14. 6. 1994 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91 [93]), wonach dem Gesetzgeber „ein gewisser Einschätzungsspielraum zugebilligt“ wurde, der ein Unterschreiten des Richtwerts um 15 vH zuließ, gilt diese Toleranzgrenze nicht mehr (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 zu C.I.5. b, aa der Entscheidungsgründe).

Im Ergebnis gilt dies auch für die VZ bis 2001, in denen der Kinderfreibetrag zwar stets den von der BReg. ermittelten Sozialhilfebedarf für ein Kind überschreitet (aA JACHMANN in K/S/M, § 32 Rn. A 89 a). Dieser Ermittlung liegt jedoch nur ein sozialhilferechtlicher Durchschnittsregelsatz für minderjährige Kinder nach einem Berechnungsmodus zugrunde, der noch von der mittlerweile überholten Rspr. des BVerfG im sog. „Kindergeldbeschuß“ gebilligt worden war (BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BVerfGE 82, 60). Der für das Jahr 2001 ermittelte Durchschnittssatz entspricht in etwa dem für Kinder unter 14 Jahren geschätzten Wert von 65 vH des Regelsatzes eines Haushaltsvorstands. Eine Erhöhung dieses, jedenfalls für volljährige Kinder, zu geringen Ansatzes um den für die VZ 2000 und 2001 gewährten Betreuungsfreibetrag scheidet aus, weil dieser Freibetrag nur für Kinder bis zum vollendeten 16. Lebensjahr gilt (ausführlich KANZLER, DSJG 24 (2001), 417 [447] und FR 2001, 921 [931]).

Kinderfreibetrag ab 2002 verfassungskonform: Der integrierte Kinderfreibetrag ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, denn selbst wenn das sächliche Existenzminimum zu gering bemessen wäre, würde der zusätzlich für alle Kinder gewährte Gesamtbetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung eine ausreichende Entlastung bewirken (KANZLER, FR 2001, 921 [931]).

Das Kindergeld erreicht zwar in seiner Funktion als Sozialleistung nicht den Betrag des von der BReg. ermittelten Existenzminimums; dies ist jedoch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 66 Anm. 4).

26 3. Freistellung des Existenzminimums und der Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung durch Abzug von Freibeträgen oder Kindergeldzahlung

Durch Abzug eines Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf *oder* durch Kindergeldzahlung wird die stl. Freistellung des Existenzminimums und der zusätzlichen „Bedarfe“ bewirkt.

Verweisung auf § 32 Abs. 6 und den X. Abschnitt: Wegen des Abzugs von Freibeträgen verweist Satz 1 auf § 32 Abs. 6: Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 wird ein Kinderfreibetrag von 1824 € sowie ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1080 € vom Einkommen des Stpfl. abgezogen. Alternativ („oder“) wird die Steuerentlastung durch Zahlung von Kindergeld bewirkt. Allerdings besteht kein Wahlrecht, denn Satz 3 bestimmt, das zunächst Kindergeld zu zahlen ist (s. Anm. 32); bei höherer Entlastung durch den Kinderfreibetrag führt dies dann nach Satz 6 zu einer Verrechnung mit diesem (s. Anm. 36 ff.). Gesetzessystematisch vorrangig ist mithin die zeitlich nachfolgende Entlastung durch Kinderfreibetrag, auf den das Kindergeld als bloße Vorausleistung angerechnet wird (glA SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 31 Rn. 3, 21; GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, 2000, 119).

► *In den VZ 1996–1999* wurde nur das sächliche Existenzminimum stfrei gestellt (KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 15 f.).

► *In den VZ 2000 und 2001* wurde nach Satz 1 das Existenzminimum einschließlich des Betreuungsbedarfs „durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld“ stl. freigestellt.

Umrechnung des Kindergelds in einen Steuerfreibetrag: Die Vorstellung einer Steuerentlastung durch vorläufige Zahlung von Kindergeld bedarf der Umrechnung des Kindergelds in einen Steuerfreibetrag, wie sie auch vom BVerfG in seiner Kinderentgeldentscheidung vorgenommen wurde (BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653 [661] zu C.III.4. d; glA JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. A 49). Eine Verrechnung des Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag erfolgt dann nur, wenn die StErmäßigung eine höhere Entlastung bewirkt.

Das war im VZ 1996 nur bei Stpfl. mit einem oder zwei Kindern der Fall, deren Grenzsteuersatz 38,31 vH übersteigt. Für das 1. und 2. Kind betrug das Kindergeld jeweils 2400 DM p.a.; vom 3. Kind an war die Entlastung durch das Kindergeld selbst bei dem damals geltenden Spitzensteuersatz von 53 vH höher als durch den Kinderfreibetrag (s. auch § 66 Anm. 4). In den Jahren 1997 und 1998 war dies nur bei Stpfl. mit einem oder zwei Kindern der Fall, deren Grenzsteuersatz 38,19 vH überstieg, denn für das 1. und 2. Kind betrug das Kindergeld jeweils 2640 DM und der Kinderfreibetrag 6912 DM jährlich.

Bei gleichbleibendem Kinderfreibetrag führt daher jede, wie die ab 1999 vorgenommene Erhöhung des Kindergelds zur Abnahme der Anzahl Kinderfreibetragsberechtigter; andererseits hat jede Erhöhung der Kinderfreibeträge (wie

durch die zusätzliche Gewährung des Betreuungsfreibetrags ab 2000 und der weiteren Bedarfsbeträge ab 2002), bei konstanten Kindergeldbeträgen den umgekehrten Effekt. Aber auch die bereits für das Jahr 2000 herabgesetzten und die vorgesehenen weiteren Senkungen der Steuersätze mindern den Anteil der Stpfl., die sich für einen Kinderfreibetrag qualifizieren.

Unvollständigkeit der Regelung: Die Regelung des Satzes 1 ist insofern unvollständig, als sie nicht den Fall berücksichtigt, daß weder ein Kinderfreibetrag zum Abzug kommt (wegen Satz 4) noch, wegen anderer kindbedingter Leistungen nach § 65 Abs. 1, Kindergeld gezahlt wird; das Existenzminimum wird dann durch die vergleichbaren Leistungen iSd. § 65 stl. freigestellt. Dies folgt aus der Gleichstellung dieser Leistungen mit dem Kindergeld in § 65 Abs. 1 Satz 2 (s. § 65 Anm. 12).

Einstweilen frei.

27–29

II. Doppelfunktion des Kindergelds zur Steuerentlastung und Familienförderung (Satz 2)

30

Nach Satz 2 dient das Kindergeld der Förderung der Familie, soweit es zur Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist. Wie bei Satz 1 (Anm. 30) handelt es sich bei Satz 2 um einen eigentlich entbehrlichen Programmsatz.

Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, also über seine steuerentlastende Funktion hinausgeht, dient es der Familienförderung und entspricht damit dem Fördergebot aus Art. 6 Abs. 1 GG. Das Kindergeld in seiner Funktion als Familienförderung hängt daher von der konkreten EStSpitzenbelastung ab, da der Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wird.

Der Förderung der Familie dient das Kindergeld danach in vollem Umfang den nicht oder nur gering mit ESt. belasteten Berechtigten. Das estl. Kindergeld nach dem X. Abschnitt hat dann die gleiche Funktion wie das Kindergeld nach BKGG.

► *Im VZ 1996* war dies auch bei dem Kindergeld ab dem 3. Kind der Fall, bei dem die Entlastung durch monatlich 300 DM selbst beim Spitzensteuersatz von 53 vH höher ist als die durch einen Kinderfreibetrag von 522 DM. Diese Kinder schieden für einen Abzug des Kinderfreibetrags nach Satz 4 aus (s. Anm. 34).

Das Gleiche galt für Stpfl. mit einem oder zwei Kindern bis zu einem Grenzsteuersatz von 38,31 vH; dies waren nach der Grundtabelle etwa 75 000 DM und nach Splittingtabelle etwa 150 000 DM zu versteuerndes Einkommen. Ab VZ 1997 war der Kinderfreibetrag auf 576 DM angehoben (§ 52 Abs. 22 a Satz 2), sodaß die StEntlastung auch bei einem dritten Kind höher sein konnte als der Kinderfreibetrag von 300 DM (im einzelnen dazu PLENKER, DB 1996, 2095).

► *Ab VZ 2002* wird die stl. Freistellung des Existenzminimums eines Kindes durch den Kinderfreibetrag und die Bedarfsbeträge für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung (Sammelfreibetrag) oder durch das Kindergeld bewirkt. Auch die stl. Auswirkung des Sammelfreibetrags (für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) wird daher in die sog. Günstigerprüfung einbezogen (§ 2 Abs. 6 Satz 2 u. § 36 Abs. 2 Satz 1). Daraus ergibt sich im VZ 2002 für Stpfl. bis zu 3 Kindern ein Grenzsteuersatz von 31,8 vH, dessen Überschreiten zum Abzug des integrierten Kinderfreibetrags (Kinderfreibetrag und Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung) führt; beim 4. und jedem weiteren Kind wirkt der Freibetrag wegen des höheren Kindergelds erst bei einem Grenzsteuersatz von 33,1 vH (vgl. auch die Übersicht bei HILLMOTH, INF 2001, 513 [514]).

Ein Förderanteil des Kindergelds, der sich nur ergibt, wenn keine Freibeträge abgezogen werden, wird bei einer evtl. EStVeranlagung nicht ausgewiesen. Er hängt von stl. Verhältnissen der Eltern ab und errechnet sich wie folgt: Die Differenz zwischen der ESt. auf das zu versteuernde Einkommen mit und ohne Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 ist der für die Freistellung des Existenzminimum und der weiteren Bedarfsbeträge erforderliche Teil des Kindergelds. Zieht man diesen vom Gesamtkindergeld ab, so ergibt sich der Jahresförderanteil.

Vgl. dazu die instruktive tabellarische Aufstellung der BReg. zur stl. Wirkung des Existenzminimums und dem Förderanteil des Kindergelds bei unterschiedlichen zu versteuernden Einkommensbeträgen in ihrer Antwort auf eine Große Anfrage zur „Reform des Familienlastenausgleichs“ v. 1. 6. 2001, BTDrucks. 14/6230, 24 f.; s. auch die Tabellen für ArbN bei BERLEBACH/HELMKE, § 31 Rn. 18.

Allerdings sollten Gesetzgeber oder FinVerw. dem Vorwurf der Undurchsichtigkeit des Verfahrens (TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998 § 9 Rn. 94) durch mehr Transparenz entgegenwirken. Zwar kann der Stpfl. sicher davon ausgehen, daß die als Steuervergütung bezeichnete „Vorauszahlung“ des Fiskus das kindbezogene Existenzminimum abdeckt (§ 31 Satz 1 und 4), wenn ihm keine Freibeträge abgezogen werden. Ob und in welcher Höhe er aber eine Sozialleistung „Kindergeld“ erhält, läßt sich für ihn jedoch nicht ohne weiteres ermitteln. Deshalb wäre vorzuschlagen, Steuervergütung und Förderanteil bei der Veranlagung solcher Nicht-Freibetragsfälle offen auszuweisen (KANZLER, FR 2001, 921 [930]).

31 Einstweilen frei.

32 III. Kindergeld als Steuervergütung im laufenden Kalenderjahr (Satz 3)

Nach Satz 3 wird im laufenden Kj. nur das monatliche Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. Der Kinderfreibetrag wird erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip eingeführt wurde (§ 32 Abs. 6 Satz 5). Ein echtes Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld existiert mithin nicht, so daß der Begriff „Optionsmodell“ irreführt (s. Anm. 3).

Als Steuervergütung wird das Kindergeld im laufenden Kj. gezahlt. Es ist damit Vorauszahlung auf eine mögliche estl. Kinderentlastung (glA SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 32 Rn. 8). Aus der Rechtsnatur der StVergütung folgt ua. auch die Zuständigkeit der Finanzgerichte für Streitigkeiten im Zusammenhang mit der Kindergeldfestsetzung und Anrechnung bei der EStVeranlagung (s. Anm. 17). UE folgt daraus auch, daß das Antragsverfahren mit Verlust des Kindergeldanspruchs bei Fristversäumnis unzulässig und verfassungswidrig ist (s. Vor §§ 62–78 Anm. 11). Obwohl zunächst nur Kindergeld gezahlt wird, ist gesetzessystematisch vorrangig die zeitlich nachfolgende Entlastung durch den Kinderfreibetrag (s. Anm. 26 mwN).

Berücksichtigung von Kindern beim LStAbzug: Da ab VZ 1996 nur noch Kindergeld als StVergütung im laufenden Kj. gezahlt wird, entfällt die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Erhebung der LSt. § 38c Abs. 1 Satz 5 Nr. 5 aF wurde mit der Begründung gestrichen, ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTDrucks. 13/1558, 157). Zu der durch JStG 1997 beseitigten gleichheitswidrigen Benachteiligung LStpfl. gegenüber Vorauszahlungspfl. s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 17 f.

► *Stellungnahme:* UE liegt darin eine sachlich nicht gerechtfertigte Benachteiligung gegenüber den Stpfl., die verpflichtet sind, EStVorausZ zu leisten. Aus verfahrensrechtlichen Gründen ist dies nicht geboten, denn für die Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) ist der Kinderfreibetrag abzusetzen und für ArbN in den LStTabellen zu berücksichtigen (s. § 51 a Abs. 2 und 2a). Die Aufhebung des § 38 c Abs. 1 Satz 5 Nr. 5 ist uE daher verfassungswidrig.

Einstweilen frei.

33

IV. Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bei unzureichendem Kindergeld (Satz 4)

34

Nach Satz 4 ist bei der EStVeranlagung der Kinderfreibetrag abzuziehen, wenn die gebotene stl. Freistellung (des Existenzminimums und der weiteren Bedarfsträge) durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wird.

Die gebotene stl. Freistellung durch das Kindergeld wird nicht in vollem Umfang bewirkt, wenn das in eine estl. Entlastung umgerechnete Kindergeld hinter den Freibeträgen von 2904/5808 € im Jahr) zurückbleibt. In diesem Fall sind die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 von Amts wegen abzuziehen (s. auch Anm. 30). Zum Antragsverfahren beim Kindergeld s. Erl. zu § 67.

Bei der Veranlagung zur ESt. ist der Kinderfreibetrag abzuziehen, dh. der Familienleistungsausgleich ist durch EStVeranlagung herzustellen. Dies geschieht in allen Fällen der Veranlagung nach § 25 von Amts wegen. Für ArbN bietet sich nur die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8. Einen eigenständigen Veranlagungstatbestand für ArbN, denen Kindergeld gezahlt wird, hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Es ist daher „erforderlich, daß das FA durch einen Antrag auf Veranlagung ... zu der Prüfung (von Amts wegen) Gelegenheit erhält“ (BLÜMICH/OEPEN, § 31 Rn. 70).

UE ist dies aus den gleichen Gründen verfassungswidrig, wie das Antragsverfahren beim Kindergeld. Nach § 31 Satz 1 wird die stl. Freistellung des Existenzminimums durch Kinderfreibetrag und Kindergeld bewirkt. Die zutreffende, leistungsgerechte Besteuerung kann aber für den Fall, daß das Kindergeld nicht ausreicht, nicht von einem Antrag des Stpfl. abhängig gemacht werden. UE verbietet die Forderung des BVerfG, das Existenzminimum der Familie stfrei zu stellen (Beschlüsse v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II, 653 u. v. 12. 6. 1990 1 BvL 72/86, BStBl. II, 665), auch jegliche verfahrensrechtlichen Schranken, die den Stpfl. mit Kindern im Vergleich zu kinderlosen Stpfl. belasten. Zur Verfassungswidrigkeit des Antragsverfahrens beim Kindergeld s. Vor §§ 62–78 Anm. 11.

Prüfung von Amts wegen: Die Prüfung, ob der Kinderfreibetrag abzuziehen ist, erfolgt von Amts wegen (BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 7), nachdem ggf. der Stpfl. eine Antragsveranlagung eingeleitet hat (s.o.). Der Kinderfreibetrag ist ohne eine solche Prüfung immer dann abzuziehen, wenn ein Kindergeldanspruch nicht besteht oder durch Fristversäumnis erloschen ist (s. § 66 Abs. 3).

Die Rechtsfolge, wonach der Kinderfreibetrag abzuziehen ist, ergibt sich nicht aus Satz 4, sondern aus § 32 Abs. 6. Danach ist der Kinderfreibetrag stets von Amts wegen auch dann abzuziehen, wenn zustehendes Kindergeld nicht in Anspruch genommen wurde (BFH v. 14. 11. 2000 VI R 76/00, BFH/NV 2001, 753). Satz 4 trifft vielmehr nur eine Regelung, daß der Kinderfreibetrag ausnahmsweise nicht abzuziehen ist, wenn die Entlastung durch die StVergütung „Kindergeld“ höher ist. Dies wird auch als „Vorrang des § 32 vor § 31“ bezeichnet (SO SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 32 Rn. 36; s. auch Anm. 26).

Nach § 32 Abs. 6 wird „für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag ... abgezogen“. Daraus folgt, daß die Prüfung, ob vom Abzug des Kinderfreibetrags abzusehen ist, weil er die Kindergeldentlastung nicht übersteigt, auf das einzelne Kind bezogen werden muß (so ohne Begründung BMF v. 18. 12. 1995, BStBl. I, 805 Rn. 7; glA PLENKER, DB 1996, 2095; LEICHTLE, DB 1997, 1149 [1153]). Der Wortlaut des Satzes 4 gibt dies jedenfalls nicht her, denn danach könnte auch eine Gesamtbetrachtung angestellt werden.

Nach diesem Grundsatz der kindbezogenen Prüfung entfiel die Vergleichsrechnung für 1996 bei dritten und weiteren Kindern, wenn für sie Kindergeld in Höhe von monatlich 300 DM oder 350 DM gezahlt wurde. Hierdurch wurde die gebotene stl. Freistellung in vollem Umfang bewirkt (s. auch Anm. 30). Ab dem VZ 1997 waren wegen der Anhebung des Kinderfreibetrags auf 6912 DM auch dritte Kinder in die Prüfung einzubeziehen.

Ab VZ 2000 ist die Vergleichsrechnung wegen des um den Betreuungsfreibetrag ergänzten Kinderfreibetrags schon vom 1. Kind (bis zur Vollendung des 16. Lebensjahrs oder im Falle einer Behinderung) an vorzunehmen; dies gilt erst recht ab VZ 2002, wo auch der Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung in die Vergleichsrechnung einzubeziehen ist (Anm. 30).

Monats- oder Jahresprinzip als Grundlage der Vergleichsrechnung: Für die Vergleichsrechnung (Günstigerprüfung) gilt nach hM das Monatsprinzip (§ 32 Abs. 6 Satz 5 u. § 66 Abs. 1 Satz 1). Ein Kinderfreibetrag ist daher auch zeitanteilig für die Monate abzuziehen, in denen kein Kindergeld gezahlt wurde, während sich die Vergleichsrechnung allein auf die Monate der Kindergeldzahlung erstreckt.

FG München v. 11. 11. 1997, EFG 1998, 370, rkr.; FG Düss. v. 26. 8. 1998, Juris, nrkr. (Rev. VI R 54/99); FG Münster v. 16. 9. 1998, EFG 1999, 608, nrkr. (Rev. VI R 33/99); FG Münster v. 24. 2. 1999, EFG 1999, 607, nrkr. (Rev. VI R 75/99); FG Berlin v. 23. 3. 1999, EFG 1999, 982, nrkr. (Rev. VI R 115/99); FG München v. 22. 4. 1999, EFG 2001, 510, nrkr. (Rev. VI R 179/00); FG Rhld.-Pf. v. 21. 9. 1999, Juris, nrkr. (Rev. VI R 35/00); FG Brandbg. v. 27. 10. 1999, EFG 2000, 569, nrkr. (Rev. VI R 11/00); FG Sachsen-Anh. v. 1. 3. 2000, EFG 2000, 874, nrkr. (Rev. VI R 116/00); glA BERLEBACH/HELMKE, § 31 Rn. 29; STACHE in B/B, § 31 Rn. 32; KORN/GREITE, § 31 Rn. 21; SCHMIDT/GLANEGGER XX, § 31 Rn. 25; JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. B 31; aA HEUERMANN, FR 2000, 248 (252).

► *Die FinVerm.* geht in den sog. *Wechselfällen*, der Zahlung von „Kindergeld nach unterschiedlichen Sätzen oder nicht für jeden Monat“, vom Jahresprinzip aus (BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 7; aA noch BMF v. 18. 12. 1995, BStBl. I, 805 Rn. 7).

► *Für Auslandskinder*, für die nach einem zwischenstaatlichen Abkommen Kindergeld in geringerer Höhe gewährt wird (s. § 66 Anm. 11), ist die Prüfung ebenso vorzunehmen. In diesen Fällen kann auch der Kinderfreibetrag nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 gemindert sein (s. § 32 Anm. 185).

V. Berücksichtigung der Altersvorsorgebeiträge und -zulagen bei der Vergleichsrechnung zwischen Freibeträgen und Kindergeld (Satz 5)

Nach Satz 5 sind die nach § 10a Abs. 1 zu berücksichtigenden Beiträge (Altersvorsorgebeiträge) einschließlich der dafür nach Abschnitt XI zustehenden (Altersvorsorge-) Zulage „bei der Günstigerprüfung“ immer als Sonderausgabe abzuziehen.

Der Begriff „Günstigerprüfung“ wurde von der FinVerw. stets im Zusammenhang mit Vergleichsrechnungen verwendet, die durch echte oder verkappte Wahlrechte erforderlich wurden (so zB bei Anwendung der Fünftelungsregelung des § 34 Abs. 1 nach § 39 b Abs. 3 Satz 9: BMF v. 10. 1. 2000, BStBl. I, 138 zu 2. oder OFD Frankf. v. 29. 6.2001, FR 2001, 917 betr. § 31 Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1). Dieser auch in § 10 a Abs. 2 Satz 3 verwendete technische Begriff darf nicht darüber hinwegtäuschen, daß es sich bei der Vergleichsrechnung nicht um eine Fördermaßnahme, sondern um die Richtigstellung der Bemessungsgrundlage nach einer Übermaßbesteuerung handelt (KANZLER, FR 2001, 921 [926 mwN]).

Der Abzug der Altersvorsorgebeiträge und -zulage dient der Ermittlung der für die Vergleichsrechnung zutreffenden Bemessungsgrundlage, gleichgültig ob der Sonderausgabenabzug oder nur die Altersvorsorgezulage gewährt wird (§ 10 a Abs. 2). Die Regelung ist mit der des § 2 Abs. 5 Satz 2 vergleichbar (s. Anm. 16 aE).

VI. Hinzurechnung kinderbezogener Leistungen beim Abzug eines Kinderfreibetrags (Satz 6)

1. Verrechnung des Kindergelds oder vergleichbarer Leistungen bei Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 (Satz 6 Alt. 1)

36

Da die kinderbezogenen Freibeträge des § 32 Abs. 6 und das Kindergeld alternativ in Anspruch genommen werden können, sieht Satz 6 der Vorschrift bei Abzug der Freibeträge eine Verrechnung vor. Für Fälle eines zivilrechtlichen Ausgleichs wie insbesondere nach §§ 1612 b, 1612 c BGB wird klargestellt, daß das Kindergeld oder die anderen Leistungen jeweils zur Hälfte zu verrechnen sind.

„In den Fällen des Satzes 4“ sind das Kindergeld oder vergleichbare Leistungen zu verrechnen. Die Vorschrift bezieht sich damit auf den in Satz 4 iVm. § 32 Abs. 6 geregelten Fall des Abzugs der kinderbezogenen Freibeträge und sieht als weitere Rechtsfolge die Rückforderung des Kindergelds vor.

Die „Verrechnung“ des Kindergelds oder vergleichbarer Leistungen ist eine Hinzurechnung zur tariflichen ESt. (s. auch Anm. 16), wie sich aus der etwas ungenauen Verweisung auf § 36 Abs. 2 (Satz 1) ergibt. Ergebnis dieser Hinzurechnung zur tariflichen ESt. ist nach § 2 Abs. 6 Satz 2 die festzusetzende ESt. § 2 Abs. 6 Satz 2 verweist auf § 31, der diese Vorschrift aber nicht erwähnt. Zur Anwendung des § 2 Abs. 6 Satz 2 bei Festsetzung der EStVorausZ s. Anm. 32.

Art und Umfang der Hinzurechnung: Kindergeld oder vergleichbare Leistungen sind zu verrechnen. Kindergeld ist auch das ausländische aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen gezahlte Kindergeld (s. Anm. 34 aE und § 66 Anm. 11); nach aA handelt es sich dabei um vergleichbare Leistungen (BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 9; BLÜMICH/OEPEN, § 31 Rn. 110). Vergleichbare Leistungen sind nur die in § 65 Abs. 1 aufgeführten Familienbeihilfen (s. auch BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 23 u. Tz. 65.1 DAFamESt.). Nach § 65 Abs. 1 ist der Kindergeldanspruch ausgeschlossen, wenn ein Anspruch auf bestimmte andere kindbedingte Leistungen besteht. Erreichen diese nicht den Umfang des Kindergelds, so entsteht nach § 65 Abs. 2 ein Anspruch auf Teilkindergeld (s. im einzelnen Erl. zu § 65).

► *Der Umfang der Hinzurechnung* bestimmt sich nach § 36 Abs. 2 Satz 1, auf den in Satz 6 verwiesen wird. Danach ist nur das gezahlte Kindergeld im entsprechenden Umfang der ESt. hinzuzurechnen.

Gezahltes Kindergeld: Hinzuzurechnen ist nur das tatsächlich gezahlte Kindergeld. Diese Einschränkung gilt auch für die dem Kindergeld vergleichbaren kindbedingten Leistungen iSd. § 65 Abs. 1 (BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 9, 23). Das ergibt sich zweifelsfrei aus der Gleichstellung der vergleichbaren Leistungen mit dem Kindergeld in § 65 Abs. 1 Satz 2 (s. § 65 Anm. 12).

UE enthält § 65 Abs. 1 Satz 2 keine (Rechtsgrund-)Verweisung auf § 65 Abs. 1 Satz 1, die deshalb auch nicht mißverständlich sein kann (aA SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 31 Rn. 30); der Hinweis auf „die Leistungen nach (§ 65 Abs. 2) Satz 1“ dient nur der genauen Kennzeichnung der gleichzustellenden Familienbeihilfen.

► *Keine Hinzurechnung* daher, wenn ein Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (s. o.) nicht besteht oder durch Fristversäumnis (§ 66 Abs. 3 aF) erloschen ist (BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 9). UE entfällt die Hinzurechnung auch, wenn der Stpfl. bewußt von einem Antrag auf Kindergeld abgesehen hat (s. auch BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 23 zu Bsp. 3; anders bei der Geltendmachung des zivilrechtlichen Ausgleichs, s. Anm. 37); daß dies mißbräuchlich geschehen könnte, ist schwer vorstellbar.

► *Hinzuzurechnen* ist auch das an andere Personen gezahlte Kindergeld, die keinen Kinderfreibetrag beanspruchen können (Kindergeld ohne Kinderfreibetrag), wie zB Stief- und Großeltern, denen der Kinderfreibetrag nur ausnahmsweise nach § 32 Abs. 6 Satz 6 übertragen werden kann (FG Meckl.-Vorp. v. 15. 9. 1998, Juris, rkt.). Nach dem Gesetzeswortlaut (des Satzes 6 und § 36 Abs. 2 Satz 1) wird für die Hinzurechnung nicht vorausgesetzt, daß das Kindergeld auch dem Kinderfreibetragsberechtigten zugeflossen ist (glA SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 31 Rn. 37).

► *Die Feststellungslast* dafür, daß die Hinzurechnung zu unterbleiben hat, weil nicht gezahlt wurde oder der Anspruch erloschen ist, trägt der Stpfl. nach allgemeinen Grundsätzen (ähnlich BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 23; glA JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. B 37; SCHMIDT/GLANEGGER XX. § 32 Rn. 30). Macht der Stpfl. geltend, Kindergeld nicht oder nicht in entsprechender Höhe erhalten zu haben, hat er dies, ggf. durch eine entsprechende Bescheinigung der zuständigen Familienkasse, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 23 mit 3 Beispielen).

► *Änderung der Veranlagung:* Wird nachträglich bekannt, daß Kindergeld tatsächlich nicht in der bisher angenommenen Höhe gezahlt worden ist, kommt eine Änderung des Steuerbescheids nach § 173 AO in Betracht. Wird das Kindergeld nachträglich gezahlt oder zurückgefordert, ist der Steuerbescheid aufgrund dieses rückwirkenden Ereignisses nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anzupassen (BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 24).

Nachgezahltes Kindergeld ist ebenfalls nach Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 der tariflichen ESt. hinzuzurechnen. Nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 findet nämlich § 11 Abs. 1 auf die Hinzurechnung keine Anwendung. Bedeutsam war dies für die Fälle des § 66 Abs. 3 aF, wonach das Kindergeld rückwirkend nur für 6 Monate gezahlt werden konnte. UU sind bereits bekanntgegebene ESt-Bescheide zu ändern (s. o.).

Nicht hinzuzurechnen ist das Kindergeld nach BKG, weil es nur an Kinder selbst oder an beschränkt Stpfl. gezahlt wird (s. Vor §§ 62–78 Anm. 14). Bei einem Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten StPfl. (s. Anm. 12)

ist daher nur das Kindergeld nach EStG mit dem Kinderfreibetrag zu verrechnen.

Im entsprechenden Umfang ist das gezahlte Kindergeld der ESt. hinzuzurechnen (§ 36 Abs. 2 Satz 1). Die Hinzurechnung („im entsprechenden Umfang“) richtet sich danach, ob das Einkommen um einen vollen oder halben Kinderfreibetrag für den jeweiligen Monat vermindert wurde (§ 32 Anm. 187; HILLMOTH, INF 1998, 417; ferner FG Meckl.-Vorp. v. 15. 9. 1998, Juris, rkr. mwN). Nur das für den entsprechenden Zeitraum tatsächlich gezahlte Kindergeld wird hinzugerechnet, einschließlich des Kindergelds nach zwischenstaatlichen Abkommen und der anderen Leistungen für Kinder iSd. § 65 Abs. 1 Satz 1 (FG Münster v. 24. 2. 1999, EFG 1999, 607, nrkr. [Rev. VI R 75/99]; BMF v. 8. 3. 1998 aaO Rn. 23). Als Ausnahme hiervon ist höheres ausländisches Kindergeld nach Satz 7 nur im Umfang des inländischen Kindergelds hinzuzurechnen (s. Anm. 38).

Rückforderung des Kindergelds bei Abzugsverbot für Kinderfreibetrag: Stellt sich nach Ablauf des Kj. heraus, daß das Kindergeld wegen Überschreitung der Einkommensgrenze zu Unrecht gezahlt worden ist, so fehlt es an den Voraussetzungen für den Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6. Da eine Hinzurechnung des Kindergelds zur tariflichen ESt. nach § 31 Satz 6 iVm. § 2 Abs. 6 Satz 2 und § 36 Abs. 2 Satz 1 nur bei Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 zulässig ist, kommt in derartigen Fällen nur eine Rückforderung der StVergütung „Kindergeld“ nach § 37 Abs. 2 AO in Betracht. Dabei kann es sich um beachtliche Beträge handeln: Wenn zB das Kind eines ArbN mit bescheidenen Einkünften als Student einer gutbezahlten Nebentätigkeit nachgeht und die Einkommensgrenze nur geringfügig überschreitet, steht der Familienkasse ein Rückforderungsanspruch von 1 848 € zu. Zu den verfahrensrechtlichen Voraussetzungen der Kindergeldrückforderung s. BFH v. 26. 7. 2001 VI R 83/98, VI R 122/99 und VI R 55/00, FR 2001, 1234, 1233 und 1235 mit Anm. KANZLER, FR 2001, 1236; FG Münster v. 17. 7. 1996, EFG 1996, 1052, rkr.

2. Hinzurechnung bei Anrechnung kinderbezogener Leistungen auf den Unterhaltsanspruch (Satz 6 Alt. 2) 37

Schrifttum: SCHNEIDER, Die Anrechnung von Kindergeld im Wege des zivilrechtlichen Ausgleichs, DStZ 2001, 881.

Auch soweit Kindergeld oder vergleichbare Leistungen dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen, sind sie zu „verrechnen“. Satz 6 bezieht sich auf § 1612 b BGB, der wie folgt lautet:

- „(1) Das auf das Kind entfallende Kindergeld ist zur Hälfte anzurechnen, wenn an den barunterhaltspflichtigen Elternteil Kindergeld nicht ausgezahlt wird, weil ein anderer vorrangig berechtigt ist.
- (2) Sind beide Elternteile zum Barunterhalt verpflichtet, so erhöht sich der Unterhaltsanspruch gegen den das Kindergeld beziehenden Elternteil um die Hälfte des auf das Kind entfallenden Kindergeldes.
- (3) Hat nur der barunterhaltspflichtige Elternteil Anspruch auf Kindergeld, wird es aber nicht an ihn ausgezahlt, ist es in voller Höhe anzurechnen.
- (4) Ist das Kindergeld wegen Berücksichtigung eines nicht gemeinschaftlichen Kindes erhöht, ist es im Umfang der Erhöhung nicht anzurechnen.
- (5) Eine Anrechnung des Kindergeldes unterbleibt, soweit der Unterhaltspflichtige außerstande ist, Unterhalt in Höhe von 135 Prozent des Regelbetrages nach der Regelbetrag-Verordnung zu leisten.“

Nach § 1612 c BGB gilt die Regelung des § 1612 b BGB entsprechend auch für regelmäßig wiederkehrende kindbezogene Leistungen, soweit sie den Anspruch auf Kindergeld ausschließen. Zu § 1615 g BGB aF s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 22).

Im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen müssen die Leistungen dem Stpfl., so daß es auf die tatsächliche Geltendmachung des Anspruchs aus §§ 1612 b, 1612 c BGB nicht ankommt.

FG Rhld.-Pf. v. 27. 1. 1998, EFG 1998, 745, rkr., betr. § 1615 g BGB aF; FG Köln v. 16. 6. 1998, EFG 1999, 73, nrkr. (Rev. VI R 91/98); FG Meckl.-Vorp. v. 15. 9. 1998, Juris, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 15. 12. 1999, DStRE 2000, 351, nrkr. (Rev. VI R 38/00); BMF v. 8. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 9; glA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, 1996, 15.

Art und Umfang der Hinzurechnung bei zivilrechtlichem Ausgleich:

Nach §§ 1612 b, 1612 c BGB ist das auf das Kind entfallende Kindergeld oder die kindbezogene Leistung, von der der barunterhaltspflichtige Elternteil ausgeschlossen ist, zur Hälfte auf den Unterhaltsanspruch anzurechnen.

Wird bei der EStVeranlagung des barunterhaltspflichtigen Elternteils der (halbe) Kinderfreibetrag abgezogen (§ 32 Abs. 6 Satz 1), so ist die Hälfte des Kindergelds, die die Unterhaltsverpflichtung gemindert hat, der tariflichen ESt. hinzuzurechnen. Wird bei der Veranlagung des betreuenden Elternteils ein Kinderfreibetrag (die andere Hälfte) abgezogen (Satz 4), so ist auch bei diesem nur die ihm wirtschaftlich verbleibende Hälfte des Kindergelds der tariflichen ESt. hinzuzurechnen. Zu Einzelheiten der technischen Abwicklung ausführlichst SCHNEIDER, DStZ 2001, 881 ff.

Hinzurechnung des Kindergelds auch bei anderen kindbedingten Vorteilen:

Nach § 4 Satz 1 Alt. 2 RegelunterhaltsVO aF (RegUV) iVm. § 1615 g Abs. 4 BGB aF (s. o.) war beim Vater eine Anrechnung des halben Kindergelds dann ausgeschlossen, wenn diesem auch eine kindbezogene Leistung zustand; dies konnte ein Zählkindervorteil oder der erhöhte, kindbezogene Teil des Ortszuschlags sein. Dieses Anrechnungsverbot hat der Gesetzgeber im JStErgG 1996 (s. Anm. 2) aufgehoben, weil dem barunterhaltspflichtigen Elternteil das halbe Kindergeld bzw. der halbe Kinderfreibetrag „auf jeden Fall zugute kommen“ müsse, die mittelbaren Vorteile zu gering seien und die Nichtanrechnung des halben Kindergelds in den Fällen des § 4 Satz 1 Alt. 2 aF zu einer Anderthalbfachen Gewährung des Kinderfreibetrags führen würde; angestrebt werde auch eine Vereinfachung des Unterhaltsrechts (BTDrucks. 13/3084, 76 f.). Ab VZ 1996 mindert sich daher die Unterhaltsverpflichtung des barunterhaltspflichtigen Elternteils (meist des Vaters) ungeachtet des Umstands, daß dieser noch weitere kindbedingte Vorteile (wie den Zählkindervorteil oder kindbezogenen Teil des Ortszuschlags) erhält.

VII. Begrenzte Anrechnung höheren ausländischen Kindergelds (Satz 7)

Nach Satz 7 beschränkt sich die Verrechnung höheren ausländischen Kindergelds auf die Höhe des inländischen Kindergelds.

Die Bedeutung der Anrechnungsbeschränkung ist unklar. Die Gesetzesmaterialien enthalten keine Begründung. Da auch das ausländische Kindergeld in erster Linie der stl. Freistellung des Existenzminimums dienen soll (sonst würde es nicht mit dem Kinderfreibetrag verrechnet), muß es uE auch in voller Höhe der tariflichen ESt. hinzugerechnet werden. UE ist die Regelung daher gleichheitswidrig; bei verfassungskonformer Auslegung müßte eine Hinzurechnung in voller Höhe erfolgen (glA KORN/GREITE, § 31 Rn. 32).

Sollte der Gesetzgeber mit dem Übermaß an Begünstigung durch Kinderfreibetrag und der das deutsche Kindergeld übersteigenden Auslandsleistung höheren Lebenshaltungs-

kosten für das Kind im Ausland Rechnung tragen wollen, so ist diese Lösung verfehlt. Bekanntlich hängt die Familienförderung in einigen Ländern – anders als in Deutschland – weder vom Existenzminimum des Kindes noch von einer prekären Haushaltssituation ab.

Nach ausländischem Recht muß das höhere Kindergeld gezahlt werden. Dem Kindergeld gleichgestellt sind auch die im Ausland gewährten kindbezogenen Leistungen iSd. § 65 Abs. 1 Nr. 2, auf die § 65 Abs. 1 Satz 2 ua. auch verweist (s. § 65 Anm. 8).

Rechtsfolge: Die Verrechnung beschränkt sich auf die Höhe des inländischen Kindergelds. Satz 6 verweist auf § 66, der in Abs. 1 die Kindergeldsätze regelt (s. § 66 Anm. 10f.).

Einstweilen frei.

39–43

C. Erläuterungen zu § 31 aF: Pauschbesteuerung bei Zuzug aus dem Ausland

Schrifttum: HERZFELD, Vierteljahresschrift f. Steuer- und Finanzrecht 1932, 470; HEINING, Besteuerung der Ausländer, 1956, 89 ff.; SCHMITZ, Komm. z. internat. Steuerrecht, 1957, 932 ff.; ANDRESEN, Das Wesen der Pauschbesteuerung, Düss. 1962; RICHTER, BB 1969, 785; DERS., Steuervergünstigungen bei Zuzug aus dem Ausland (mit Musteranträgen), Köln 1971; DERS., Pauschalierungszusagen bei Zuzug aus dem Ausland und Treu und Glauben, StuW 1972, 94; o. V., Ist die Pauschalierung der ESt. nach § 31 verfassungsmäßig?, FR 1976, 556; RICHTER, Zur EStPauschalierung bei Zuzug aus dem Ausland, BB 1979, 306; BERTRAM, Einkommenbesteuerung von Angestellten ausländischer ArbG in Deutschland, DB 1983, 1946.

I. Allgemeine Erläuterungen zur Pauschbesteuerung nach § 31 aF

44

Weitergeltung bewilligter Pauschalierungen bis VZ 1998: Die durch StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) mit Wirkung ab VZ 1990 aufgehobene Vorschrift hatte folgenden Wortlaut:

„Bei Personen, die durch Zuzug aus dem Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden, können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung der Bundesministers der Finanzen die Einkommensteuer bis zur Dauer von zehn Jahren seit Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in einem Pauschbetrag festsetzen.“

Da bewilligte Pauschalierungen weitergelten (OFD Münster v. 1. 12. 1988, StEK EStG § 31 Nr. 28 = DB 1989, 20), fand die Vorschrift noch bis einschließl. VZ 1998 Anwendung. Abzustellen ist auf den Zeitpunkt der Antragstellung (s. Anm. 5).

Zur Rechtsentwicklung des § 31 aF s. Anm. 2.

Bedeutung des § 31 aF: Die Vorschrift sollte vor allem ausgewanderten Deutschen, aber auch Ausländern, an deren Zuzug ein besonderes Interesse bestand, die Rückkehr oder den Zuzug ins Inland erleichtern (vgl. STRUTZ, Komm. zum EStG, Berlin 1929, § 47 Anm. 1; Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 48). Es handelte sich um eine gesetzlich normierte Billigkeitsvorschrift, deren Anwendung zu einem (teilweisen) Steuererlaß führte.

Verfassungsmäßigkeit des § 31 aF: Die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift war umstritten (bejahend Bericht der EStKommission, Schriftenreihe BMF, Bonn 1964, Heft 7, 238; zweifelnd FG Düss. v. 30. 8. 1976, EFG, 606, rkr.; o. V., FR 1976, 556; LITTMANN XV. § 31 Anm. 2).

Geltungsbereich des § 31 aF: Die Vorschrift galt für zuziehende Personen deutscher und ausländischer Staatsangehörigkeit. Bei der Verlegung von Betrieben galt sie auch für juristische Personen, die ihren Sitz in das Inland verlegten, und für andere kstpl. Personen. Wurde eine KapGes. im Inland neu gegründet, so fehlte es auch dann an einem Zuzug aus dem Ausland, wenn alle Gesellschafter Ausländer waren (FG Hamb. v. 9. 8. 1979, EFG 1980, 46, rkr.).

Verhältnis des § 31 aF zu anderen Vorschriften: § 31 war auch dann anwendbar, wenn bereits ein DBA oder unilaterale Vorschriften (zB § 34c) stl. Erleichterungen für den Zuziehenden vorsahen; diese Vorschriften hatten lediglich auf das Ausmaß der noch nach § 31 erforderlichen Entlastungen Einfluß (glA SCHMIDT/GLANEGGER VIII. § 31 Rn. 2).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Pauschalierung

45 1. Tatbestandsvoraussetzungen der Pauschalierung nach § 31 aF

Durch Zuzug aus dem Ausland (nicht in anderer Weise) mußte unbeschränkte StPflcht eintreten. Ferner mußte ein Antrag gestellt werden und die Zustimmung des BMF vorliegen.

Unbeschränkte Steuerpflicht: Der Zuziehende mußte unbeschränkt stpl. werden. Für den Eintritt in die unbeschränkte StPflcht war die Begründung eines Wohnsitzes (zweiter Wohnsitz genügt) oder gewöhnlichen Aufenthalts in der BRD von mehr als 6 Monaten erforderlich (§ 1 Abs. 1; § 9 Satz 2 AO; BMF v. 24. 7. 1978, StEK EStG § 31 Nr. 18 = DB 1978, 1568, Tz. 3). Die unbeschränkt StPflcht durfte bei Zuzug nicht schon bestanden haben (zB als erweiterte unbeschränkte StPflcht gem. § 1 Abs. 2 oder Abs. 3 aF).

Zuzug aus dem Ausland: Zuzug aus der ehemaligen DDR oder Ostberlin konnte nicht zu einer Pauschalierung nach § 31 aF führen, da die DDR und Ostberlin weder zum Inland, noch zum Ausland gehörten (s. § 1 Anm. 58).

Die FinVerw. verlangte, daß der Zeitraum zwischen Wegzug und Zuzug mindestens 5 Jahre betragen hat (BMF v. 24. 7. 1978, StEK EStG § 31 Nr. 18 Tz. 4) und gewährte Personen, die das Inland aus stl. Gründen verlassen, insbes. der erweiterten beschränkten StPflcht nach § 2 AStG unterlegen haben, nicht die Pauschalierung (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 4). Bei wiederholtem Zuzug in das Inland kam eine erneute Pauschalierung grundsätzlich nicht in Betracht (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 5).

Antrag des Steuerpflichtigen: Nach hM war ein ausdrücklicher Antrag erforderlich, der zum einen über die persönlichen Daten des Antragstellers und den Zuzug Auskunft gab und zum anderen beinhaltete, in welcher Form und in welcher Höhe Pauschalierung beantragt wird (Antragsmuster bei RICHTER, StVergünstigungen bei Zuzug aus dem Ausland, 1971). Der Antrag konnte beim FA oder bei der OFD gestellt werden; für die Entscheidung war jedoch allein die oberste Finanzbehörde des Landes zuständig (s. Anm. 5). Der Antrag konnte bis zur Bestandskraft der StFestsetzung gestellt werden, äußerste Grenze war der Eintritt der Festsetzungsverjährung (OFD München v. 8. 5. 1987, StEK EStG § 31 Nr. 26).

Zustimmung des BMF: Der Antrag (zur Zuständigkeit s. Anm. 5) mußte an den BMF zur Zustimmung weitergeleitet werden. Für bestimmte Pauschalierungen und für bestimmte Personengruppen hatte der BMF seine Zustimmung vorweg allgemein erteilt (sog. vereinfachtes Verfahren gem. BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 7).

Im vereinfachten Verfahren nach BMF v. 24. 7. 1978 aaO wurde zB auf Anwendung eines Progressionsvorbehalts nach DBA oder auf Besteuerung ausländischer Einkünfte oder Einkunftsteile unter bestimmten Voraussetzungen verzichtet. Geregelt waren ferner prozentuale Ermäßigungen der ESt. auf die inländischen Einkünfte oder Einkunftsteile von Wissenschaftlern, an deren Zuzug ein erhebliches öffentliches Interesse bestand (zB weil durch die Tätigkeit mit wesentlicher Einsparung von Forschungs- oder Entwicklungsaufwand der öffentlichen Hand zu rechnen war) und deren Fähigkeiten und Kenntnisse weder ausschließlich noch überwiegend unmittelbar gewerblichen Unternehmen oder von diesen abhängigen Rechtsträgern zugute kamen). Auch die entspr. Anwendung des § 3 Nr. 62 auf Zukunftssicherungsleistungen ausländischer ArbG für bestimmte Fach- und Führungskräfte waren vorgesehen.

2. Festsetzung der Pauschalierung nach § 31 aF

46

Gem. § 31 aF konnte die ESt. durch die obersten Finanzbehörden der Länder bis zur Dauer von 10 Jahren seit Begründung der unbeschränkten StPflcht in einen Pauschbetrag festgesetzt werden, letztmals im VZ 1989 (s. Anm. 3). Für die letztmalige Festsetzung einer Pauschalierung nach § 31 ist uE auf den Zeitpunkt der Antragstellung abzustellen; vor dem 1. 1. 1990 gestellte Anträge sind uE nach alter Rechtslage zu bearbeiten.

Zuständig war die oberste Finanzbehörde des Landes, die jedoch teilweise die OFD oder die FA ermächtigt hatte, in bestimmten Fällen in eigener Zuständigkeit über den Pauschalierungsantrag zu entscheiden (vgl. OFD Münster v. 25. 8. 1987, StEK EStG § 21 Nr. 27; über Rechtsbehelfe s. u.).

Festsetzung in einem Pauschbetrag: In Betracht kamen die Ermäßigung der tariflichen ESt. um einen bestimmten Prozentsatz, der Verzicht auf den Ansatz ausländischer Einkünfte oder auf die Anwendung des Progressionsvorbehalts, die Ermäßigung des StStztes für bestimmte Einkünfte, der Abzug an sich nicht berücksichtigungsfähiger Aufwendungen (insbes. Versicherungsbeiträge an ausländische Unternehmen) sowie der Abzug eines Freibetrags für WK, SA oder agB (LITTMANN XV. § 31 Rn. 4; vgl. auch BMF v. 24. 7. 1978, StEK EStG § 31 Nr. 18 = DB 1978, 1568, Tz. 7). Die Entscheidung war Grundlagenbescheid für die StFestsetzung iSd. §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (OFD München v. 8. 5. 1987, StEK EStG § 31 Nr. 26). Eine einmal festgesetzte Pauschalierung band die FinBeh. eines anderen Bundeslandes bei Umzug im Inland, und zwar selbst dann, wenn der Pauschbetrag auf DM 0 festgesetzt wurde (glA TESKE, DStR 1955, 175). Eine StErmäßigung konnte bereits beim LStAbzug berücksichtigt werden (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 6).

Bis zur Dauer von 10 Jahren seit Begründung der unbeschränkten StPflcht konnte die Pauschalierung gewährt werden; für den Beginn der Pauschalierung war regelmäßig der Zuzug maßgebend (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 2; vgl. RICHTER, BB 1979, 306).

Die Pauschalierung wurde – ausgenommen beim SA-Abzug für Versicherungsbeiträge an ausländische Versicherungen (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 7.1 und 7.1. 3) – nur in Ausnahmefällen über den vollen 10-Jahres-Zeitraum gewährt und regelmäßig stufenweise reduziert. Außerdem durfte der Zeitraum der Pauschalierung die Dauer des Auslandsaufenthalts nicht übersteigen (BMF v. 24. 7. 1978 aaO Tz. 4).

Ermessensentscheidung und Rechtsbehelfe: Als gesetzlich normierte Billigkeitsregelung war die Anwendung in das pflichtgemäße Ermessen der Verwaltung gestellt. Es bestand also nur ein Anspruch auf fehlerfreie Ermessensausübung (glA FG Hamb. v. 30. 1. 1980, EFG, 339, rkr.; LITTMANN XV. § 31 Rn. 20). Gegen die Entscheidung der obersten Landesbehörde war demnach bei völliger oder teilweiser Ablehnung einer Pauschbesteuerung die Klage zum FG

gegeben (§§ 40, 102 FGO; OFD München v. 25. 8. 1987, StEK EStG § 31 Nr. 27). Soweit die OFD oder das FA ermächtigt war, über bestimmte Pauschalierungsanträge in eigener Zuständigkeit zu entscheiden, handelte es sich nach OFD München v. 25. 8. 1987 aaO um Entscheidungen dieser Behörden, gegen die der Rechtsbehelf der Beschwerde (§ 349 Abs. 1 AO aF) gegeben war.

47–49 Einstweilen frei.

50 3. ABC zu § 31 aF

Auslandsbeamte: Die Besteuerung der Auslandsbeamten richtet sich seit VZ 1975 nach § 3 Nr. 64 (s. Erl. zu § 3 Nr. 64).

Auslandsjournalisten: Zur Pauschalierung der ESt. bei Auslandsjournalisten s. das sog. Merkblatt für Auslandsjournalisten (koord. Ländererlaß, StEK EStG § 31 Nr. 25). Für die Zeit ab VZ 1990 war eine besondere Weisung angekündigt (OFD Münster v. 1. 12. 1988, StEK EStG § 31 Nr. 28 = FR 1989, 118 = DB 1989, 20), die offenbar nicht erschienen ist.

Fach- und Führungskräfte, die zur Durchführung ihrer zeitlich begrenzten Aufgabe zugezogen sind, unterlagen dem vereinfachten Verfahren (s. Anm. 45).

Künstler: Lag der Zuzug des Künstlers im öffentlichen Interesse oder ist er von volkswirtschaftlicher Bedeutung, so galten die gleichen Pauschalierungsgrundsätze wie für den Zuzug von Wissenschaftlern (vgl. OFD Münster v. 17. 5. 1979, StEK EStG § 31 Nr. 20).

Missionare: Zur Pauschbesteuerung für diese Berufsgruppe vgl. OFD Düss. v. 12. 6. 1979 (StEK EStG § 31 Nr. 21).

Vollendung des 60. Lebensjahrs: Über zurückkehrende Deutsche oder ehemalige deutsche Staatsangehörige nach Vollendung des 60. Lebensjahrs vgl. OFD Münster v. 17. 5. 1979 (StEK EStG § 31 Nr. 20).

Wissenschaftler unterlagen unter ganz bestimmten Voraussetzungen dem vereinfachten Verfahren (s. Anm. 45).

51–79 Einstweilen frei.

80 ABC zum Familienleistungsausgleich

Ausbildungsbedarf des Kindes ist neben dem Betreuungs- und Erziehungsbedarf sowie dem sächlichen Existenzminimum nach § 31 Satz 1 stl. freizustellen (s. Anm. 24).

Ausländisches Kindergeld: Nach § 31 Satz 7 wird ein höheres ausländisches Kindergeld der tariflichen ESt. nur in Höhe des inländischen nach § 66 gezahlten Kindergelds hinzugerechnet (s. Anm. 38). Zur Hinzurechnung des Kindergelds bei Abzug eines Kinderfreibetrags s. Anm. 36 f. und zu Kindergeld im Ausland s. § 63 Anm. 18 f.; zur Prüfung, ob ein Kinderfreibetrag bei Auslandskindern abzuziehen ist s. Anm. 34 aE; zu dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen im Ausland s. § 65 Anm. 8 f. und zu Kindergeldsätzen für Auslands-kinder s. 66 Anm. 11.

Auslandskinder: s. „Ausländisches Kindergeld“; zum Kinderfreibetrag für Auslandskinder s. § 32 Anm. 57 und 177 f.; s. auch § 32 Anm. 300 „Auslandskinder“; zur EStVeranlagung bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für Auslandskinder s. § 32 Anm. 177.

Betreuung und Erziehung oder Ausbildung: Die dafür anfallenden Bedarfsbeträge sind nach § 31 Satz 1 neben dem Existenzminimum für das Kind stl. freizustellen (s. Anm. 24).

Einkommensteuerveranlagung: Der Kinderfreibetrag wird erst bei der Veranlagung zur ESt. vom Einkommen abgezogen (s. auch § 32 Anm. 174). Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder EStVorausZVerfahren wie bis zum VZ 1995 ist nach § 31 Satz 3 ausgeschlossen. Voraussetzung für den Abzug bei der EStVeranlagung ist schließlich, daß dem Stpfl. nach Satz 4 die gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums durch das Kindergeld nicht gewährt wurde (s. Anm. 34). Zur Aufhebung des Veranlagungsstatbestands nach § 46 Abs. 2 Nr. 4a in den Fällen, in denen der andere Elternteil nicht unbeschränkt estpfl. war, dies aber im Laufe des Kj. geworden ist, s. § 32 Anm. 171. Bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für ein Auslandskind nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 ist ab VZ 1996 eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 29b idF des JStG 1997); s. auch § 32 Anm. 177.

Einkommensteuervorauszahlungen: Zur Berücksichtigung von Kindern bei den EStVorausZ s. Anm. 32. Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder EStVorausZVerfahren wie bis zum VZ 1995 ist nach § 31 Satz 3 ausgeschlossen. Mit der Anfügung des Satzes 10 in § 37 Abs. 3 durch das JStG 1997 (jetzt Satz 11) ist die geplante Einführung eines sog. Optionsmodells endgültig gescheitert (Anm. 32). Der Kinderfreibetrag wird nur noch für Zwecke der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) bei den EStVorausZ berücksichtigt (s. § 32 Anm. 32 und 171). Im übrigen wird nach § 31 Satz 3 im laufenden VZ Kindergeld gezahlt (s. Anm. 32).

Erziehungsbedarf: s. „Betreuung und Erziehung oder Ausbildung“.

Existenzminimum: Kindergeld und die Freibeträge des § 32 Abs. 6 für das sächliche Existenzminimum des Kindes und für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung sollen nach Satz 1 der stl. Freistellung des Existenzminimums und der übrigen „Bedarfe“ von Kindern dienen (s. Anm. 24 ff.).

Familienförderung: Das Kindergeld dient nach Satz 2 der Förderung der Familie, soweit es zur stl. Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist (s. Anm. 30 auch zur Berechnung des Förderanteils im Kindergeld).

Familienleistungsausgleich: zum Begriff s. Anm. 3 und zur finanzverfassungsrechtlichen Bedeutung s. Anm. 5 aE.

Finanzrechtsweg: Für Klagen im Zusammenhang mit dem Familienleistungsausgleich (gegen estl. Kindergeldfestsetzungen sowie EStFestsetzungen, die den Abzug der Freibeträge des § 32 Abs. 6 und die Hinzurechnung des Kindergelds zum Gegenstand haben) ist der Rechtsweg zu den Finanzgerichten gegeben (s. Anm. 17). Für Kindergeldfestsetzungen nach BKGG sind die Sozialgerichte zuständig (§ 15 BKGG). Zum Rechtsweg auch Vor §§ 62–78 Anm. 30, sowie § 72 Anm. 4 und 73 Anm. 4.

Günstigerprüfung: Zum Begriff s. Anm. 35; s. auch „Verrechnung des Kindergelds“.

Hinzurechnung des Kindergelds: s. „Verrechnung des Kindergelds“.

Kinder: Der Familienleistungsausgleich wird gewährt für Kinder iSd. § 32 Abs. 1 (s. § 32 Anm. 34 ff.) und des § 63, der auf § 32 Abs. 1 verweist, zusätzlich aber noch Enkel- und Stiefkinder umfaßt (§ 63 Anm. 4 ff.).

Kinderfreibetrag bzw. die kinderbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder estl. Kindergeld bewirken ab VZ 1996 nach Satz 1 die stl. Freistellung des Existenzminimums von Kindern und des Betreuungsbedarfs (ab VZ 2000), sowie des weiteren Bedarfs für Ausbildung oder Erziehung (ab VZ 2002). Ein Kinderfreibetrag wird nach Satz 4 nur bei unzureichendem Kindergeld abgezogen (s. Anm. 34); s. auch § 32 Anm. 300 „ABC zum Kinderfreibetrag“.

Kindergeld nach §§ 62 ff. oder die kinderbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 bewirken ab VZ 1996 nach § 31 Satz 1 die stl. Freistellung des Existenzminimums von Kindern und ihrer sonstigen „Bedarfe“; s. auch Vor §§ 62–78 Anm. 30 „ABC zum Kindergeld“.

Kindergrundfreibetrag: Zu diesem Reformvorschlag, s. Anm. 4 aE.

Lohnsteuerabzug: Zur Berücksichtigung von Kindern beim LStAbzug s. Anm. 32.

Monatsprinzip: Das Monatsprinzip ist Grundlage der Vergleichsrechnung nach § 31 Satz 4, s. Anm. 34.

Optionsmodell: Zum Begriff des Optionsmodells s. Anm. 3; zur Stellung der Kindergeldvorschriften im Optionsmodell s. Vor §§ 62–78 Anm. 6.

Rechtsweg: s. Finanzrechtsweg.

Steuervergütung: Nach § 31 Satz 3 wird im laufenden Kj. nur das monatliche Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. Der Kinderfreibetrag und die weiteren Bedarfsfreibeträge werden erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip eingeführt wurde (s. § 32 Anm. 174). Ein echtes Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld existiert mithin nicht, so daß der Begriff „Optionsmodell“ irreführt (s. Anm. 3). Die StVergütung „Kindergeld“ ist damit Vorauszahlung auf eine mögliche estl. Kinderentlastung (s. auch Anm. 32).

Verfassungsmäßigkeit des § 31: s. Anm. 10; zur Verfassungswidrigkeit der Antragsveranlagung für ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs s. Anm. 34; zur Verfassungsmäßigkeit von Kinderfreibetrag und Kindergeld der Höhe nach s. Anm. § 32 Anm. 169 und § 66 Anm. 4 und zur Verfassungsmäßigkeit des Antragsverfahrens sowie zur verfassungskonformen Auslegung der Vorschriften zum Anzeigeverfahren s. § 67 Anm. 3 und § 66 Anm. 18.

Vergleichsrechnung: s. „Verrechnung des Kindergelds“.

Verrechnung des Kindergelds bei Abzug der kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6: Die in Satz 6 Alt. 1 vorgesehene Verrechnung des Kindergelds oder vergleichbarer Leistungen ist eine Hinzurechnung zur tariflichen ESt. (s. auch Anm. 16 und 36). In sog. Wechselfällen, wenn das 4. Kind zum 3. Kind wird (s. etwa auch § 66 Anm. 10) und sich damit die Kindergeldzahlungen verringern, ist die FinVerw. (wohl aus Vereinfachungsgründen) vom Monatsprinzip zu einer Jahresbetrachtung übergegangen. Die hM lehnt dies zu recht ab (s. Anm. 34 mwN).

Wechselfälle: s. „Verrechnung des Kindergelds“.

Zivilrechtlicher Ausgleich: Auch soweit Kindergeld oder vergleichbare Leistungen dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen, sind sie zu „verrechnen“. § 31 Satz 6 bezieht sich auf die Vorschriften der §§ 1612b, 1612c BGB zur Anrechnung von Kindergeld auf den Unterhaltsanspruch (s. Anm. 37).