

§ 53

**Sondervorschrift zur Steuerfreistellung des Existenz-
minimums eines Kindes in den Veranlagungszeiträumen
1983 bis 1995**

eingefügt durch Ges. zur Familienförderung v. 22. 12. 1999
(BGBl. I 2552; BStBl. I 2000, 4)

¹In den Veranlagungszeiträumen 1983 bis 1995 sind in Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht formell bestandskräftig oder hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge vorläufig festgesetzt ist, für jedes bei der Festsetzung berücksichtigte Kind folgende Beträge als Existenzminimum des Kindes steuerfrei zu belassen:

| | |
|------|----------------------|
| 1983 | 3 732 Deutsche Mark, |
| 1984 | 3 864 Deutsche Mark, |
| 1985 | 3 924 Deutsche Mark, |
| 1986 | 4 296 Deutsche Mark, |
| 1987 | 4 416 Deutsche Mark, |
| 1988 | 4 572 Deutsche Mark, |
| 1989 | 4 752 Deutsche Mark, |
| 1990 | 5 076 Deutsche Mark, |
| 1991 | 5 388 Deutsche Mark, |
| 1992 | 5 676 Deutsche Mark, |
| 1993 | 5 940 Deutsche Mark, |
| 1994 | 6 096 Deutsche Mark, |
| 1995 | 6 168 Deutsche Mark. |

²Im übrigen ist § 32 in der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung anzuwenden. ³Für die Prüfung, ob die nach Satz 1 und 2 gebotene Steuerfreistellung bereits erfolgt ist, ist das dem Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum zustehende Kindergeld mit dem auf das bisherige zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen in demselben Veranlagungszeitraum anzuwendenden Grenzsteuersatz in einen Freibetrag umzurechnen; dies gilt auch dann, soweit das Kindergeld dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht. ⁴Die Umrechnung des zustehenden Kindergeldes ist entsprechend dem Umfang der bisher abgezogenen Kinderfreibeträge vorzunehmen. ⁵Bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, ist eine Änderung der bisherigen Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags unzulässig. ⁶Erreicht die Summe aus dem bei der bisherigen Einkommensteuerfestsetzung abgezogenen Kinderfreibetrag und dem nach Satz 3 und 4 berechneten Freibetrag nicht den nach Satz 1 und 2 für den jeweiligen Veranlagungszeitraum maßgeblichen Betrag, ist der Unterschiedsbetrag vom bisherigen zu versteuernden Einkommen abzuziehen und die Einkommensteuer neu festzusetzen. ⁷Im Zweifel hat der Steuerpflichtige die

Voraussetzungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 53

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| I. Überblick zu § 53 | 1 | III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung | |
| II. Rechtsentwicklung des § 53 | | 1. Bedeutung der Sondervorschrift | |
| 1. VZ 1960–1975: Sondervorschriften für Berlin | 2 | a) Reaktion auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung | 8 |
| 2. VZ 1975–1984: Sondervorschriften für Eltern, denen das Kind nicht zugeordnet war (sog. Zahlväter) | 3 | b) Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung der Sondervorschrift | 9 |
| 3. VZ 1988 und 1989: Anwendung des Unterhaltshöchstbetrags für die VZ 1988 und 1989 | 4 | 2. Verfassungsmäßigkeit des § 53 idF des FamFördG | 10 |
| 4. VZ 2000: Steuerfreistellung des Kinder-Existenzminimums in den VZ 1983 bis 1995 | 5 | IV. Geltungsbereich des § 53 idF des FamFördG | 14 |
| | | V. Verhältnis zu anderen Vorschriften | 15 |
| | | VI. Verfahrensfragen | 16 |

Erläuterungen zu § 53 idF des FamFördG

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| I. Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern in den VZ 1983 bis 1985 (Satz 1) | | 1. Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag zum persönlichen Grenzsteuersatz | |
| 1. Nachträgliche Berücksichtigung eines höheren Existenzminimums in offenen Fällen | 24 | a) Vergleichsrechnung mit dem „dem Steuerpflichtigen zustehenden Kindergeld“ | 30 |
| 2. Das Existenzminimum für jedes in den VZ 1983 bis 1985 berücksichtigte Kind | 26 | b) Umrechnung des Kindergelds mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz als Rechtsfolge | 31 |
| II. Anwendung der jeweiligen Fassung des § 32 (Satz 2) | 27 | c) Vergleichsrechnung mit dem Kindergeld, das „dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht“ | 32 |
| III. Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz (Sätze 3 und 4) | | | |

| | | | |
|---|------|---|------|
| | Anm. | | Anm. |
| 2. Umrechnung des Kindergelds im Umfang der abgezogenen Kinderfreibeträge | 33 | V. Neufestsetzung der Einkommensteuer zur Berücksichtigung des Existenzminimums (Vergleichsrechnung nach Satz 6) | 38 |
| IV. Bindung an frühere Aufteilung der Kinderfreibeträge (Satz 5) | 36 | VI. Nachweispflicht der Eltern (Satz 7) | 40 |

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 53

Schrifttum zu § 53 idF des FamFördG: BÖGER, Gesetz zur Familienförderung, DStZ 2000, 2; HILLMOTH, Familienförderung 2000, Inf. 2000, 65 und 106; KANZLER, Das „nachgebesserte“ Existenzminimum für Kinder in den VZ 1983 bis 1995 – Gedanken zu § 53 EStG idF des FamFördG, die sich zum 31. 12. 2001 erledigen, FR 2000, 581; NOLDE, Änderungen im Familienleistungsausgleich durch das Familienförderungsgesetz vom 22. 12. 1999, FR 2000, 187; ROSS, Rückwirkende Anhebung des kindbedingten Existenzminimums 1983–1995 durch das Gesetz zur Familienförderung, DStZ 2000, 205; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904; STAHLSCHMIDT, Die Neuregelung der Freistellung des Existenzminimums von Kindern durch das Gesetz zur Familienförderung, BB 2000, 1327.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I 2000, 413.

I. Überblick zu § 53

1

Satz 1 ermöglicht für die noch offenen Veranlagungen der VZ 1983 bis 1995 höhere kindbedingte Steuerentlastungen und legt die Beträge für das steuerfrei zu belassende Existenzminimum eines Kindes in den VZ 1983 bis 1995 fest. (s. Anm. 24 f.).

Satz 2 ordnet an, daß für die rückwirkende Anwendung der Regelung die jeweilige Fassung des § 32 maßgebend ist (s. Anm. 27).

Satz 3 sieht die Umrechnung des Kindergelds vergangener VZ in einen Freibetrag zum individuellen Spitzensteuersatz vor (s. Anm. 30 ff.).

Satz 4 begrenzt die Umrechnung auf den Umfang der in der Vergangenheit tatsächlich abgezogenen Kinderfreibeträge (s. Anm. 33).

Satz 5 bindet die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern an ihre damalige Aufteilung der Kinderfreibeträge (s. Anm. 36).

Satz 6 regelt die Technik der Berücksichtigung des kindbedingten Existenzminimums bei Festsetzung der Einkommensteuer (s. Anm. 38).

Satz 7 belastet den Stpfl. mit einer Nachweispflicht für „entsprechende Unterlagen“ (s. Anm. 40).

II. Rechtsentwicklung des § 53

1. VZ 1960–1975: Sondervorschriften für Berlin

2

StÄndG 1960 v. 30. 7. 1960 (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): Bis einschließlich EStG 1975 enthielt § 53 Sondervorschriften für Berlin. Diese Vorschrift war

durch das *StÄndG v. 30. 7. 1960* in das EStG eingefügt und durch das *Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 1964* (BGBl. I, 353; BStBl. I, 384), durch das *Ges. zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung v. 19. 12. 1974* (BGBl. I, 3610; BStBl. I 1975, 22) und durch das *Ges. zur Förderung von Investition und Beschäftigung v. 23. 12. 1974* (BGBl. I, 3676; BStBl. I 1975, 48) geändert worden. Mit diesen Änderungen hatte § 53 folgenden Wortlaut:

Schlussvorschriften

(Sondervorschriften für Berlin)

(1) ¹Bei Anwendung des § 6 a sind als Rechnungszinsfuß mindestens 3 vom Hundert zugrunde zu legen, wenn die Rückstellung für eine Pensionsanwartschaft einer Person gebildet wird, die im Wirtschaftsjahr mindestens acht Monate in einer in Berlin (West) belegenen Betriebsstätte beschäftigt war. ²§ 6 a Abs. 3 letzter Satz ist insoweit nicht anzuwenden.

(2) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die zum Anlagevermögen einer in Berlin (West) belegenen Betriebsstätte gehören und mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in einer solchen Betriebsstätte verbleiben, ist § 7 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes 1958 (Bundesgesetzbl. I S. 672) weiter anzuwenden.

(3) ¹Bei Gebäuden sowie bei Zubauten, Ausbauten und Umbauten, die in Berlin (West) errichtet worden sind und bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1964 gestellt worden ist, sind die Vorschriften des § 7 b in der Fassung des Einkommensteuergesetzes vom 15. August 1961 (Bundesgesetzbl. I S. 1253) mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß auf Antrag im Jahr der Fertigstellung und in dem darauffolgenden Jahr jeweils bis zu 10 vom Hundert, ferner in den darauffolgenden zehn Jahren jeweils bis zu 3 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden können. ²Nach Ablauf dieser zehn Jahre sind als Absetzung für Abnutzung bis zur vollen Absetzung jährlich 2,5 vom Hundert des Restwerts abzuziehen; § 7 Abs. 4 Satz 2 gilt entsprechend. ³An Stelle der Vorschrift des § 7 b Abs. 1 letzter Satz des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 15. August 1961 ist die Vorschrift des § 7 b Abs. 1 letzter Satz in der Fassung dieses Gesetzes anzuwenden. ⁴Gibt in den Fällen des § 7 b Abs. 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 15. August 1961 das Gebäude oder die Eigentumswohnung innerhalb von zwölf Jahren nach Fertigstellung nach einem Zwischenerwerb auf einen neuen Erwerber (Zweiterwerber) über, so kann der Zweiterwerber die erhöhten Absetzungen nach Satz 1 vornehmen, wenn er das Gebäude oder die Eigentumswohnung nach dem 30. November 1974 angeschafft hat und weder der Bauherr noch der Zwischenerwerber für das Gebäude oder die Eigentumswohnung erhöhte Absetzungen geltend gemacht hat; für den Zweiterwerber treten an die Stelle des Jahres der Fertigstellung das Jahr des Zweiterwerbs und an die Stelle der Herstellungskosten die Anschaffungskosten. ⁵§ 7 a Abs. 6 ist nicht anzuwenden.

Diese Vorschrift war letztmals für den VZ 1975 anzuwenden (§ 52 Abs. 10 b idF des *Ges. zur Änderung des BerlinFG und anderer Gesetze v. 19. 12. 1975*, BGBl. I, 3175; BStBl. I 1976, 2).

Ges. über stl. Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude v. 11. 7. 1977 (BGBl. I, 1213; BStBl. I, 960): Die Vorschrift wurde gestrichen, so daß es im EStG 1977 keinen § 53 mehr gab. Danach waren die Sondervorschriften in §§ 13 a, 15 BerlinFG enthalten; für die Übernahme waren systematische Gründe ausschlaggebend (vgl. Bericht des Fin-Aussch., BTDrucks. 7/4376, 5).

3 2. VZ 1975–1984: Sondervorschriften für Eltern, denen das Kind nicht zugeordnet war (sog. Zahlväter)

StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978 (BGBl. I, 1849; BStBl. I, 479): Die Vorschrift wurde (als Sondervorschrift zu estlichen Entlastungen für ein Kind, das bei einem anderen Elternteil zu berücksichtigen ist) durch das *StÄndG 1979* in das EStG eingefügt. § 53 EStG 1979 hatte folgenden Wortlaut:

Schlussvorschriften

(Sondervorschriften zu einkommensteuerrechtlichen Entlastungen für ein Kind, das bei dem anderen Elternteil zu berücksichtigen ist)

(1) ¹§ 10 Abs. 3 Nr. 1 letzter Satz, § 10 c Abs. 4, § 33 Abs. 3, § 33 b Abs. 5 Satz 2 sind bei Steuerfestsetzungen für die Kalenderjahre 1975 bis 1978 und § 33 a Abs. 2 Satz 3 sowie Satz 6 in Verbindung mit Satz 3 bei Steuerfestsetzungen für die Kalenderjahre 1977 und 1978 anzuwenden, soweit sich diese Vorschriften jeweils zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. ²Am 3. Dezember 1978 noch nicht bestandskräftige oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzungen sind auf Antrag entsprechend zu ändern. ³Nach dem 8. Juni 1977 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide sind entsprechend Satz 1 zu ändern, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Verkündung des Steueränderungsgesetzes 1979 vom 30. November 1978 (BGBl. I S. 1849) beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift die Anwendung der in Satz 1 bezeichneten Vorschriften beantragt.

(2) ¹§ 33 a Abs. 2 ist bei Steuerfestsetzungen für die Kalenderjahre 1975 und 1976 in der folgenden Fassung anzuwenden, soweit sich diese Vorschrift zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt:

Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung eines in der Berufsausbildung befindlichen Kindes, für das er Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 Bundeskindergeldgesetz) hat, so wird auf Antrag ein Betrag von 1200 Deutsche Mark im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Ebegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 vorliegen, erhalten für dasselbe Kind den Betrag von 1200 Deutsche Mark nur einmal. Werden die Aufwendungen in Fällen, in denen bei dem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, auch von dem anderen Elternteil getragen, so wird bei jedem Elternteil ein Betrag von 600 Deutsche Mark im Kalenderjahr abgezogen. Hat nachweislich der andere Elternteil allein die Aufwendungen getragen, so wird bei ihm der Betrag von 1200 Deutsche Mark abgezogen. Die Sätze 3 und 4 sind auf die Fälle entsprechend anzuwenden, in denen für ein Kind ein anderer Steuerpflichtiger als ein gegenüber dem Kind unterhaltspflichtiger Elternteil Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 Bundeskindergeldgesetz) hat.

²Absatz 1 Sätze 2 und 3 gilt entsprechend.

Übergangsregelung mit besonderen Korrekturvorschriften: § 53 EStG 1979 war eine Übergangsvorschrift. Soweit die Vorschrift eine Berichtigung bestandskräftiger Bescheide vorsah (Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 letzter Satz), enthielt sie Berichtigungsvorschriften eigener Art, die neben den Berichtigungsvorschriften der AO 1977 galten (vgl. DIEBOLD, DStR 1979, 307).

In Abs. 1 war geregelt, unter welchen Voraussetzungen durch das StÄndG 1979 geänderte Vorschriften rückwirkend für die Kj. 1975–1978 anzuwenden waren. Dabei handelt es sich um die Vorschriften über stliche Entlastungen für Elternteile, die Unterhalt für ein Kind leisten, das ihnen stlich nicht zugeordnet wird. Der völlige Ausschluß des unterhaltsleistenden Elternteils von diesen Vergünstigungen anlässlich der Neuregelung des Kinderlastenausgleichs bei der EStReform war vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt worden (BVerfG v. 8. 6. 1977 1 BvR 265/75, BStBl. II, 526; s. etwa auch § 33 Anm. 215 und § 33 b Anm. 95).

In Abs. 2 enthielt § 53 die Fassung des § 33 a Abs. 2 (Ausbildungsfreibeträge), die für die Kj. 1975 und 1976 anzuwenden war, soweit sie sich gegenüber § 33 a Abs. 2 EStG 1975 zugunsten des Stpfl. auswirkte (s. § 33 a Anm. 181). Auch § 33 a Abs. 2 EStG 1975 hatte einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standgehalten (s. BVerfG v. 8. 6. 1977 1 BvR 265/75, BStBl. II, 526; dazu auch § 33 a Anm. 185 aE und Anm. 229 ff.).

StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Die Vorschrift wurde mit Wirkung ab 1. 1. 1985 wieder aufgehoben.

4 3. VZ 1988 und 1989: Anwendung des Unterhaltshöchstbetrags für die VZ 1988 und 1989

Schrifttum: KANZLER, Ausbildungsfreibeträge und Unterhaltshöchstbeträge nach dem StSenkErwG 1988 und StReformG 1990 – Einige Bemerkungen zu Änderungen des einkommensteuerlichen Kinderlastenausgleichs, die bereits am 1. 1. 1988 in Kraft getreten sind, FR 1988, 654.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): § 53 idF des StReformG 1990 enthielt eine Übergangsregelung für die in den VZ 1988 und 1989 anzuwendende Fassung des § 33 a Abs. 1 mit folgendem Wortlaut:

Anwendung des § 33 a Abs. 1 für die Veranlagungszeiträume 1988 und 1989

§ 33 a Abs. 1 ist für die Veranlagungszeiträume 1988 und 1989 in folgender Fassung anzuwenden:

¹Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 33 Abs. 2) Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer Person, für die weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag hat, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, und zwar im Kalenderjahr

1. für eine Person, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder für die der Steuerpflichtige die Voraussetzungen für einen Ausbildungsfreibetrag nach Absatz 2 erfüllt, bis zu 2484 Deutsche Mark,

2. für andere Personen bis zu 4 500 Deutsche Mark.

²Voraussetzung ist, daß die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. ³Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindern sich die Beträge von 2484 und 4 500 Deutsche Mark um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 4 500 Deutsche Mark übersteigen. ⁴Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so können die Aufwendungen nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind, höchstens jedoch der Betrag, der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergibt; ob der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. ⁵Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistung entspricht.

Bedeutung der Vorschrift: Durch StReformG 1990 wurden die Höchstbeträge in § 33 a Abs. 1 Satz 1 aufgehoben, zugleich aber die StErmäßigung für volljährige Unterhaltsempfänger, für die der Stpfl. einen Ausbildungsfreibetrag erhält, insbes. also für Auslandskinder, auf den Betrag herabgesetzt, der für minderjährige Unterhaltsempfänger gilt. Da die Ausbildungsfreibeträge für Auslandskinder aber bereits für den VZ 1988 in Betracht kamen, war für diese Auslandskinder über 18 Jahre eine entsprechende Anpassung des § 33 a Abs. 1 ab VZ 1988 erforderlich.

Inhalt der Übergangsregelung: Die gem. § 53 idF des StReformG 1990 in den VZ 1988 und 1989 anzuwendende Fassung des § 33 a Abs. 1 entspricht in ihrem Wortlaut der vom 1. 1. 1990 an geltenden Fassung des § 33 a, enthält aber die Höchstbeträge der ab VZ 1986 geltenden Fassung (s. dazu § 33 a Anm. 88). Unverändert blieb der Anrechnungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 (s. § 33 a Anm. 118). Die veränderte Reihenfolge der Beträge in § 53 Abs. 1 Satz 3 ist lediglich redaktioneller Art. § 53 Sätze 4 und 5 entsprechen § 33 a Abs. 1 Sätze 4 und 5 idF des StReformG 1990. Im einzelnen wird auf die Erl. zu § 33 a idF des StReformG 1990 und das o. a. Schrifttum verwiesen.

StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): Durch Mißbrauchsbekämpfungsgesetz – *StMBG* – wurde die Vorschrift aus Gründen der Steuerbereinigung wieder aufgehoben (BTD Drucks. 12/5630, 67), war nach § 52 Abs. 32 idF des StMBG allerdings weiter anzuwenden.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): § 52 Abs. 32 EStG 1994–1998, der die weitere Anwendung des § 53 idF des StReformG 1990 vorsah, wurde ab 1999 gestrichen.

4. VZ 2000: Steuerfreistellung des Kinder-Existenzminimums in den VZ 1983–1995

5

FamFördG v. 22. 12. 1999 (BGBl. I 2552; BStBl. I 2000, 4): Durch das Ges. zur Familienförderung wurde ua. auch die rückwirkende StFreistellung des Existenzminimums der Kinder in den VZ 1983–1995 geregelt. Damit trug der Gesetzgeber den 3 Entscheidungen des BVerfG v. 10. 11. 1998 zum estlichen Existenzminimum für Kinder in den VZ 1985, 1987 und 1988 Rechnung (Grundsatzentscheidung: BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174; Grundsatzentscheidung betr. VZ 1987 ua. s. Anm. 8). Die Vorschrift kam erst auf Vorschlag des FinAussch. in das Gesetz (BTDrucks. 14/2022, 16, 32). Zugleich wurde das BKGG um eine Sondervorschrift zur StFreistellung des Existenzminimums eines Kindes in den VZ 1983–1995 durch Kindergeld ergänzt. § 21 BKGG lautet wie folgt:

„§ 21

Sondervorschrift zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes in den Veranlagungszeiträumen 1983 bis 1995 durch Kindergeld

¹In Fällen, in denen die Entscheidung über die Höhe des Kindergeldanspruchs für Monate in dem Zeitraum zwischen dem 1. Januar 1983 und dem 31. Dezember 1995 noch nicht bestandskräftig geworden ist, kommt eine von den §§ 10 und 11 in der jeweils geltenden Fassung abweichende Bewilligung von Kindergeld nur in Betracht, wenn die Einkommensteuer formell bestandskräftig und hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge nicht vorläufig festgesetzt sowie das Existenzminimum des Kindes nicht unter der Maßgabe des § 53 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei belassen worden ist. ²Dies ist vom Kindergeldberechtigten durch eine Bescheinigung des zuständigen Finanzamtes nachzuweisen. ³Nach Vorlage dieser Bescheinigung hat die Familienkasse den vom Finanzamt ermittelten Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Einkommensteuer und der Einkommensteuer, die nach § 53 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes festzusetzen gewesen wäre, wenn die Voraussetzungen nach § 53 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes vorgelegen hätten, als zusätzliches Kindergeld zu zahlen.

Einstweilen frei.

6–7

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung

Schrifttum zu den Entscheidungen des BVerfG 2 BvL 42/93 ua.: ARNDT/SCHUMACHER, Kinder, Kinder ... oder: Die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Senate des BVerfG, NJW 1999, BERGEMPER, Folgerungen aus den Beschlüssen des BVerfG vom 10. 11. 1998 zur Familienbesteuerung, KFR F 3 EStG § 32, 3/99, S 161 (H 5/1999); BÜTTNER, Kinderbetreuung und Abzugsmethode, FamRZ 1999, 893; DRÜEN, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze? – Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich, FR 1999, 289; DÜRR, Konsequenzen aus den BVerfG-Beschlüssen zu Kinderbetreuungskosten und Kinderleistungsausgleich vom 10. 11. 1998, Inf. 1999, 161; 745; FRENZ, Familienschutz vor Steuern aus der Hand des Bundesverfassungsgerichts, DStZ 1999, 465; GLANEGGER, Jeder errechne das Seine – Kinderfreibetrag und kein Ende, zum Beschluß des BVerfG vom 10. 11. 1998 – 2 BvL 42/93, DStR 1999, 311; GORSKI, Folgerungen aus der neuen Rechtsprechung des BVerfG zu den Kinderfreibeträgen ab 1983 – Zugleich Anmerkung zum Beschluß des BFH vom 18. Juni 1999 VI B 111/97, DStZ 1999, 638; HEUERMANN, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Fami-

lien – Einige Bemerkungen zu den „Familienbeschlüssen“ des BVerfG vom 10. November 1998, BB 1999, 660; HORLEMANN, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom 10. 11. 1998, DSrR 1999, KANZLER, Kinderfreibeträge 1985 bis 1988 verfassungswidrig, Anm. zu BVerfG 2 BvL 42/93 ua., FR 1999, 148; DERS., Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; LEHNER, Steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern und des Betreuungsbedarfs, JZ 1999, 726; LORITZ, zu Verfassungsproblemen der Besteuerung, insbesondere der Familienbesteuerung, WuB X § 32 EStG 1.99; NIEMEYER, Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an den steuerlichen Familienlastenausgleich durch die vier Entscheidungen des 2. Senats des BVerfG vom 10. 11. 1998, FuR 1999, 97; NOLDE, Mangelndes Verständnis des Familienleistungsausgleichs, FR 1999, 1166; RÖSSLER, Zur Verfassungswidrigkeit der Kinderfreibeträge 1990, DStZ 1999, 957; SANGMEISTER, Die Reaktionen von BFH und Finanzverwaltung auf die Beschlüsse des BVerfG vom 10. 11. 1998 und deren Konsequenzen, NJW 1999, 3026; SCHNEIDER (Hannover), Acht an die Macht – Das BVerfG als „Reparaturbetrieb“ des Parlamentarismus? NJW 1999, 1303; SCHNEIDER (Lüneburg), Praktische Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG zum Familienlastenausgleich, Stbg. 1999, 109; 397; SCHWENKE, Ist eine „Ergreiferprämie“ nach österreichischem Vorbild sinnvoll?, DSrR 1999, 404; STROHNER, Kinderbetreuungskosten, Haushalts- und Kinderfreibeträge – Wirkungen der aktuellen BVerfG-Beschlüsse, StuB 1999, 239; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

1. Bedeutung der Sondervorschrift

8 a) Reaktion auf Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung

Die Regelung setzt die Unvereinbarkeitserklärungen des BVerfG um. In einer Serie von drei Beschlüssen zum Kinderfreibetrag vergangener VZ 10. 11. 1998 (s. u.) entschied das BVerfG, daß das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum eines Kindes als Kinderfreibetrag oder fiktiver über das Kindergeld gewährter Kinderfreibetrag von der Bemessungsgrundlage der ESt. abzuziehen sei. In einer vierten, zukunftsgerichteten Entscheidung forderte das BVerfG weitere, über das kindbedingte Existenzminimum hinausgehende und von Aufwendungen unabhängige StEntlastungen für Kinderbetreuung und Erziehung (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvR 980, 1057 und 1226/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182).

Nach der Grundsatzentscheidung des BVerfG 2 BvL 42/93 gebietet Art 6 Abs 1 GG, bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder streifen zu belassen:

- Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das estliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf.
- Das estliche Existenzminimum ist für alle Stpfl. – unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz – in voller Höhe von der ESt. freizustellen.
- Der Wohnbedarf ist nicht nach der Pro-Kopf-Methode, sondern nach dem Mehrbedarf zu ermitteln.

BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174: Grundsatzentscheidung betr. VZ 1987 und Existenzminimum iHv. 4416 DM; 2 BvR 1220/93, BVerfGE 99, 268, BStBl. II 1999, 193 betr. VZ 1985 und Existenzminimum iHv. 3924 DM, sowie 2 BvR 1852, 1853/97, BVerfGE 99, 273, BStBl. II 1999, 194 betr. VZ 1987 und 1988 und Existenzminima für 2 Kinder iHv. 8832 DM und 9144 DM, jeweils mit zahlreichen Anmerkungen, s. o. Schrifttum. Gegenstand der Entscheidungen war die Frage, ob die durch Kindergeld und estliche Kinderfreibeträge gewährte Entlastung des Unterhalts für ein Kind in den VZ 1985, 1987 und 1988 den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprach (dazu schon BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60, BStBl. II 1990, 653 betr. Verfassungswidrigkeit der Kindergeldkürzung und

StFreiheit des Existenzminimums und BVerfG v. 12. 6. 1990, 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198, BStBl. II 1990, 664 betr. Verfassungswidrigkeit zu niedriger Kinderfreibeträge).

Grundrechtliche Prüfungsmaßstäbe: Nach BVerfG 2 BvL 42/93 aaO folgt aus Art 1 iVm Art 20 Abs 1 GG (*Sozialstaatsprinzip* und *Menschenwürde*), daß der Staat dem Stpfl. sein Einkommen insoweit stfrei belassen muß, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Der *Gleichheitssatz* gebietet in seiner Ausprägung als „horizontale Steuer-gleichheit“, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfG 1 BvL 20/84 aaO). Eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind muß dementsprechend in diesem Vergleich sachgerecht berücksichtigt werden.

Bemessung der Steuerfreistellungsbeträge: Nach BVerfG 2 BvL 42/93 aaO sind die grundlegenden verfassungsrechtlichen Fragen zu Grund und Höhe der von Verfassungs wegen gebotenen Berücksichtigung von Kinderunterhaltsaufwendungen durch vorangegangene Entscheidungen des BVerfG im wesentlichen geklärt (BVerfG v. 25. 9. 1992 2 BvL 5, 8, 14/91 (BVerfGE 87, 153, BStBl. II 1993, 413 und 1 BvL 20/84 aaO). Allerdings bestehe in bezug auf die Methode, wie die vom Gesetzgeber stfrei zu belassenden Unterhaltsaufwendungen für das Existenzminimum von Kindern zu berechnen sind, noch ein Klarstellungsbedarf. Danach wird die Höhe des Kinderexistenzminimums von 3 Teilgrößen beeinflusst:

- der Ermittlungstechnik für den Wohnbedarf,
- der überholten 15 vH-Toleranzgrenze und
- dem vergleichserhebliche Grenzsteuersatz.

Dabei bestimmt die Höhe des Wohnbedarfs die Bedarfszahlen insgesamt, der bei der Umrechnung des Kindergelds in einen Kinderfreibetrag anzuwendende Grenzsteuersatz legt unmittelbar die Höhe des gesetzlich zu berücksichtigenden Bedarfs fest und die Toleranzgrenze eröffnet einen Beurteilungsrahmen für die Frage der Verfassungsmäßigkeit.

Das Gebot, bei allen Stpfl. unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz die existenznotwendigen Mindestaufwendungen für Kinderunterhalt in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, folgt auch aus dem Grundsatz der Folgerichtigkeit (vgl. BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 [136], BStBl. II 1995, 655 betr. Vermögensteuer). Dem Gesetzgeber ist es zwar grundsätzlich freigestellt, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen, ihr stattdessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines ausreichenden Kindergelds Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und durch das Kindergeldrecht miteinander zu kombinieren (vgl. BVerfG 1 BvL 20/84 aaO, BVerfGE 82, 60 [84]). Die jeweiligen Ergebnisse aus den verschiedenen Methoden müssen jedoch in ihren Auswirkungen gleichwertig sein.

Zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit der Kinderfreibeträge deutete das BVerfG (2 BvL 42/93 aaO zu C.II.) mehrere Lösungen an:

- ▶ *Beseitigung durch die Gerichte* der Ausgangsverfahren auch ohne gesetzliche Änderung des EStG durch anderweitige Festsetzung der ESt. entsprechend §§ 163, 227 AO (unter Hinweis auf BVerfG v. 5. 4. 1978 1 BvR 117/73, BVerfGE 48, 102 [116], BStBl. II 1978, 441).
- ▶ *Änderung durch den Gesetzgeber:* In jedem Fall steht es dem Gesetzgeber frei, die verfassungsrechtlich gebotene Änderung durch eine Anhebung des estl. Kinderfreibetrags, durch eine Anhebung des Kindergelds oder durch eine anderweitige Ausgleichsregelung vorzunehmen (unter Hinweis auf BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60 [97], BStBl. II 1990, 653 [661] und

v. 12. 6. 1990, 1 BvL 72/86, BVerfGE 82, 198, [208], BStBl. II 1990, 664, [667]).

Der BFH hatte das BMF in mehreren Verfahren gem. § 122 Abs. 2 Satz 3 FGO zum Beitritt aufgefordert, damit es zu den Fragen Stellung nehme, welche verfahrens- und materiell-rechtlichen Folgerungen aus den Beschlüssen des BVerfG 2 BvL 42/93 ua. zu ziehen seien (BFH v. 29. 1. 1999 VI R 176/90, BFHE 188, 48, BStBl. II 1999, 233; v. 29. 1. 1999 VI R 14/99, BFH/NV 1999, 924 und VI R 15/99, nv., JURIS). Diese Verfahren haben sich durch § 53 erledigt.

Die BReg. hatte zunächst beabsichtigt, die Anpassung der kindbedingten Entlastungen im Wege einer Verwaltungsanweisung vorzunehmen. Danach gab es nur für die Jahre 1985–1991 und 1993–1995 einen „Nachbesserungsbedarf“ (BMF-FinNachrichten v. 22. 4. 1999 9/99, 4 und die tabellarische Übersicht in NWB v. 20. 12. 1999 51/99, 4731 f.; kritisch dazu DZIADKOWSKI, BB 1999, 1409). Bedenken des BMJ haben jedoch auf Vorschlag des FinAussch. zu der gesetzlichen Regelung durch § 53 geführt (BTDrucks. 14/2022, 2 u. 30; s. Anm. 26).

9 b) Wirtschaftliche und haushaltspolitische Bedeutung der Sondervorschrift

Nachdem Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Familienlastenausgleichs für die Jahre ab 1986 dazu geführt hatten, daß seit Herbst 1990 kaum noch eine EStFestsetzung endgültig ergangen ist, stand zu befürchten, daß die rückwirkende Gewährung verfassungsgemäßer Entlastungen aus Haushaltsgründen nur für die rechtshängigen Fälle gewährt werden würde. Den Ausführungen des BVerfG konnte eine solche Begrenzung durchaus entnommen werden (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 zu C. II.; s. Anm. 8 aE).

Zu den Vorläufigkeitsfestsetzungen auf Grund BMF v. 24. 9. 1990, BStBl. I, 624 etwa GLOY, DSStZ 1990, 599; s. auch BRStenogr. Bericht v. 19. 4. 1991, Plenarprotokoll 628, 95 A „Stellungnahme Dr. Wagner, Rhld.-Pfalz“ und Entschließungsantrag der Fraktion der SPD v. 13. 5. 1991, BTDrucks. 12/580; ferner: KANZLER, FR 1999, 148 (149); GLANEGGER, DSStR 1998, 311 (312); ROSS, DSStZ 2000, 205.

Haushaltspolitische Bedeutung der Sondervorschrift: Der Gesetzgeber hat sich mit § 53 nicht auf den sog. Haushaltsvorbehalt zurückgezogen und damit die Minimallösung einer auf die rechtshängigen Fälle begrenzten Wiedergutmachung verworfen (s. auch SCHWENKE, DSStR 1999, 404 zur sog. „Ergreiferprämie“ nach österreichischem Vorbild). Auch eine pauschale Rückerstattung wurde abgelehnt, weil sie „sich an der höchstmöglichen Steuerrückerstattung“ hätte ausrichten müssen, alle offenen Fälle betroffen hätte und damit zusätzliche Mindereinnahmen von 24,27 Mrd. DM verursacht hätte (BTDrucks. 14/2337, 3). Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich gleichwohl um „Verbesserungen ... über das zwingend notwendige Maß hinaus“, die zu Steuermindereinnahmen von 900 Mio. DM führen sollen (BTDrucks. 14/2022, 30 u. 36).

Die *Verzinsung* der Erstattungsansprüche nach §§ 233 a, 236 AO ist vorgesehen und bei der Schätzung der Mindereinnahmen berücksichtigt (BTDrucks. 114/2337, 2).

Der *Vollzungsaufwand* ist nach Auffassung des Gesetzgebers nicht bezifferbar (BTDrucks. 14/2022, 3). Die Umsetzung der StFreistellung des Existenzminimums nach § 53 soll im Rahmen der Veranlagungsarbeiten für das Jahr 1999 erfolgen (BTDrucks. 14/2337, 2). Dabei sind 63 Mio. Fälle zu überprüfen und in 4,5 Mio. Fällen eine Neuberechnung durchzuführen (BTDrucks. 14/2337, 1).

Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen: StErstattungen erhalten nur die Stpfl. mit hohem zu versteuerndem Einkommen und einem entsprechend hohen Grenzsteuersatz (kritisch dazu GORSKI, DStZ 1999, 638 ff.; aA RÖSSLER, DStZ 1999, 957 und NOLDE, FR 1999, 1166). Bezogen auf die 4,5 Mio. Veranlagungen, die eine Neuberechnung erfordern, ergibt sich ein durchschnittlicher Erstattungsbetrag von 235 DM (BTDrucks. 14/2337, 2).

2. Verfassungsmäßigkeit des § 53 idF des FamFördG

10

Die Verfassungsmäßigkeit der Sondervorschrift steht außer Frage. Die Entscheidungen des BVerfG betrafen zwar nur die VZ 1985, 1987 und 1988 (s. Anm. 8); der Gesetzgeber hat die geänderte Rspr. des BVerfG aber auf alle VZ der Jahre 1986–1995 ausgedehnt, in denen das sog. duale System des Kinderlastenausgleich galt (dazu § 32 Anm. 164), und auf die VZ 1983 und 1985, in denen durch Ablösung der reinen Kindergeldregelung der VZ 1975–1982 und Einführung eines kleinen Kinderfreibetrags das duale System vorbereitet worden war (§ 32 Anm. 163).

Einbeziehung weiterer VZ geboten: Die Beschränkung des Anwendungsbereichs auf die VZ 1983–1995 ist verfassungsrechtlich durchaus zu beanstanden, denn auch in den VZ vor 1982 waren die kindbedingten Entlastungen unzureichend, obwohl bis 1982 eine reine Kindergeldlösung galt (§ 32 Anm. 162 f) und deshalb Änderungen von EStFestsetzungen kaum vorstellbar wären. Allerdings hat der I. Senat des BVerfG insoweit für die Jahre 1981 und 1982 eine besonders gewichtige Grundrechtsverletzung verneint (BVerfG v. 22. 4. 1997 1 BvR 1174/88, StRK BVerfGG § 90 Abs. 2 R. 46 = FR 1997, 455).

Das BVerfG berücksichtigte dabei, daß der konkrete Maßstab, an dem die verfassungsrechtlich erforderliche StFreistellung zu bemessen sei (Summe aus Regelsatz und Einmalbeihilfe der Sozialhilfe zuzüglich Wohn- und Heizungsbedarf), erst in späteren Jahren und sukzessiv von der Rspr. des BVerfG entwickelt wurde und eine existentielle Betroffenheit ausschließt (BVerfG 1 BvR 1174/88 aaO).

Aber auch für die VZ ab 1996 ist das Existenzminimum von Kindern in einigen Fällen unzureichend bemessen. Legt man der Prüfung die neuere Rspr. des BVerfG zugrunde, wonach ein Unterschreiten des sozialhilferechtlichen Mindestsatzes absolut unzulässig ist und deshalb auch eine sog. Toleranzgrenze für eine Überbesteuerung nicht mehr in Betracht kommt (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174), so entsprach der Kinderfreibetrag bereits im ersten Jahr seiner Einführung nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen, weil er mit 6264 DM – wenn auch nur geringfügig – hinter dem von der BReg. ermittelten Existenzminimum für Kinder von 6288 DM zurückblieb.

AA FG Rhld.-Pfl. v. 31. 7. 1996, EFG 1996, 1175, rkr., und v. 12. 3. 1997, EFG 1997, 996, rkr., betr. Kindergeld; FG Münster v. 18. 4. 1997, EFG 1997, 820, nrkr. (Rev. VI R 67/97); und die wohl hM im Schrifttum, zT unter Hinweis auf die hier zu § 32 Anm. 169 vertretene Auffassung: JACHMANN in K/S, § 32 Rn. A 56 mwN; GLANEGGER, DStR 1999, 311 (312) SEER/V. WENDT, NJW 2000, 1904 (1910); ebenso LIEBER, DStZ 1997, 207 (211): „zumindest nach der Rechtsprechung des BVerfG im Einklang mit der Verfassung“.

Die hier (§ 32 Anm. 160 [Lfg. 187] und KANZLER, Familienleistungsausgleich, 1997, 162) vor Aufhebung der Toleranzgrenze durch das BVerfG 2 BvL 42/93 (aaO) vertretene Auffassung zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags wird aufgegeben (s. auch KANZLER, DStJG 24 [2001], i. Vorb.). Der das sächliche Existenzminimum repräsentierende Kinderfreibetrag ist für Kinder über 14 Jah-

ren unzureichend bemessen; insoweit ist § 32 Abs. 6 Satz 1 verfassungswidrig und daher ebenfalls eine rückwirkende Anpassung geboten.

Nach der Rspr. des I. Senats des BVerfG wurde dem Gesetzgeber „ein gewisser Einschätzungsspielraum zugebilligt“, der ein Unterschreiten des Richtwerts um 15 vH zulässt (BVerfG 14. 6. 1994, 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93). Schon und noch unter der Geltung der fünfzehnprozentigen Toleranzgrenze (s. Anm. 8) bestanden Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit dieser Bemessung, weil der Gesetzgeber den ihm vom BVerfG eingeräumten Entscheidungsspielraum im JStG 1996 bewußt ausgenutzt hatte (§ 32 Anm. 169). Nach Aufgabe der Toleranzgrenze erweist sich aber auch die Bemessung des Existenzminimums für Kinder ab 15 Jahren als verfassungswidrig.

Zwar beträgt der Kinderfreibetrag seit 1997 6912 DM und liegt damit noch über dem Sozialhilfebedarf für ein Kind, den die BReg. jedenfalls für das Jahr 2001 mit 6768 DM ermittelt hat (BTDrucks. 14/1926, 5). Dieser Ermittlung liegt jedoch nur ein Durchschnittsregelsatz für minderjährige Kinder nach einem Berechnungsmodus zugrunde, der noch von der mittlerweile überholten Rspr. des BVerfG gebilligt worden war. Die BReg. beruft sich in BTDrucks. 14/1926, 2 insoweit auf den Kindergeldbeschluss des BVerfG (v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84, BVerfGE 82, 60). Danach aber beträgt der Durchschnittsregelsatz pro Kind 64,72 vH des Regelsatzes eines Haushaltsvorstands; für Kinder vom 15. bis 18. Lebensjahr beträgt dieser Durchschnittsregelsatz 90 vH und für volljährige Kinder wird ein Durchschnittsregelsatz gar nicht ermittelt. Der ab 1. 1. 2000 gewährte Betreuungsfreibetrag scheidet schon deshalb weitgehend für eine Kompensation aus, weil er nur für Kinder bis zum 16. Lebensjahr gewährt wird.

Ergänzende Kindergeldregelung durch Gleichheitsgrundsatz geboten:

Soweit die EStFestsetzungen der VZ 1983–1995 bestandskräftig oder hinsichtlich des Kinderfreibetrags nicht vorläufig sind, ist eine StErstattung ausgeschlossen; ist die Kindergeldfestsetzung in einem solchen Fall noch nicht bestandskräftig, so wird ein erhöhtes Kindergeld nach § 21 BKGG gewährt (s. Anm. 5). Der Erhöhungsbetrag wird nach den Grundsätzen des § 53 berechnet. Sind Steuer- und Kindergeldfestsetzung noch offen, so soll der Festsetzung nach § 53 Vorrang zukommen (BTDrucks. 14/2022, 33).

11–13 Einstweilen frei.

14 IV. Geltungsbereich des § 53 idF des FamFördG

Schrifttum: KANZLER, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988, 303; OEPEN, Auslandskinder im EStRecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990, zugleich eine Erweiterung auf Kanzler, Das Auslandskind ..., FR 1989, 130.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Sondervorschrift gilt nur für natürliche unbeschränkt estpfl. Personen. Beschränkt estpfl. Eltern waren gem. § 50 Abs. 1 Satz 5 ausdrücklich vom Kinderfreibetrag ausgeschlossen (§ 32 Anm. 10). Soweit auch beschr. estpfl. ArbN den Kinderfreibetrag in den VZ 1983–1985 in Anspruch nehmen konnten (KANZLER, FR 1988, 296), ist eine Anwendung des § 53 idR aber ausgeschlossen, weil die ESt. nach § 50 Abs. 5 Satz 1 durch den StAbzug gem. § 39 d als abgegolten gilt (glA Ross, DStZ 2000, 205). Ist die als gesonderte Feststellung wirkende Eintragung ausnahmsweise angefochten (§ 39 a Abs. 4 iVm. § 39 d), so ist § 53 uE auch auf beschr. estpfl. ArbN anzuwenden (s. KANZLER, FR 2000, 581 [583]).

Anwendung auf Auslandsbeziehungen: Soweit Auslandskinder in den VZ 1983–1985 nach § 32 Abs. 8 idF des § 54 idF des StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50; s. Erl. zu § 54) und in den VZ 1994 und 1995 nach § 32 Abs. 6 Satz 4 idF des StMBG (aaO; s. § 32 Anm. 178) ausdrücklich kraft Gesetzes zu berücksichtigen waren, gilt § 53 auch für nicht unbeschr.

estpfl. Kinder unter Beachtung der sog. Ländergruppeneinteilung (glA BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I 2000, 413 Tz. 3). UE ist § 53 aber auch analog für die VZ 1986–1993 anzuwenden, für die Rspr. und FinVerw. das Abzugsverbot für AuslandsKinder in § 32 Abs. 2 (s. § 32 Anm. 56) durch verfassungskonforme Auslegung des Ersatztatbestands in § 33a Abs. 1 umgangen haben (BFH v. 8. 6. 1990 III R 107/88, BStBl. II, 898 und v. 15. 4. 1990 III R 80/90, BStBl. II 1992, 896; BMF v. 10. 8. 1992, BStBl. I, 448 zu 2.2.2, 2.3 u. 2.6; s. auch KANZLER, FR 1988, 296).

Sachlicher Geltungsbereich: Die Sondervorschrift gilt nach § 53 Satz 1 nur für offene Veranlagungen der VZ 1983–1995 (s. Anm. 10 und 24f.), soweit in diesen VZ § 32 anzuwenden war (s. Anm. 27).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

15

Verhältnis zu § 32: Die Sondervorschrift des § 53 ist auf § 32 in der für den jeweiligen VZ geltenden Fassung anzuwenden (Satz 2; s. Anm. 27).

Auswirkungen auf Zuschlagsteuern und weitere Bezugsgrößen: Die nach § 53 neu festzusetzende ESt. ist für die Berechnung der Zuschlagsteuern nach § 51a (KiSt. und Solidaritätszuschlag nach dem SolZG v. 24. 6. 1991, BGBl. I, 1318; BStBl. I, 640) maßgebend. Die neu festgesetzte ESt. wirkt sich im übrigen auf weitere Tatbestände aus, die an das zvE anknüpfen; die dafür maßgebenden Vorschriften sind in der für den jeweiligen VZ maßgebenden Fassung anzuwenden (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I 2000, 413 Tz. 9).

Wegen des Verhältnisses zu § 33a Abs. 1 in bezug auf AuslandsKinder s. Anm. 14 „Anwendung auf Auslandsbeziehungen“ und Anm. 27; wegen des Verhältnisses zu § 21 BKG s. Anm. 5 und zu den Änderungsvorschriften der AO s. Anm. 16 und 24.

VI. Verfahrensfragen

16

Im Unterschied zu vergleichbaren Übergangs- und Nachbesserungsregelungen verzichtet § 53 weitgehend auf Verfahrensvorschriften, wie Antragsfordernisse oder Stichtagsregelungen.

Antrag nicht erforderlich: Die Regelung wird von Amts wegen durch das derzeit zuständige FA angewandt. Ein formeller Antrag ist nach dem Gesetzeswortlaut zwar nicht erforderlich, der Stpfl. muß aber tätig werden, wenn das zuständige FA keine oder nur unvollständige Unterlagen hat (Satz 7). Ein Antrag auf Änderung der alten StFestsetzungen ist aber auch erforderlich, wenn und soweit das FA eine Änderung bei den Veranlagungsarbeiten für das Jahr 1999 (dazu Anm. 24) nicht vornimmt. Wird eine Änderung förmlich abgelehnt, so ist die Anfechtungsklage statthaft, bleibt das FA untätig, ist uE eine Verpflichtungsklage geboten.

Nur offene Veranlagungen unterliegen der Nachbesserung. Zur Einschränkung der Änderungsmöglichkeit auf noch nicht formell bestandskräftige oder hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge vorläufige StFestsetzungen s. Anm. 24.

Einen neuen EStBescheid erhalten nur die Stpfl., bei denen die Überprüfung zu einer Änderung der StFestsetzung führt. Zur Abwicklung von Einsprüchen und Änderungsanträgen in Fällen, in denen die StFestsetzung nicht zu ändern

ist, verweist die FinVerw. auf gesonderte Weisungen zu einem späteren Zeitpunkt (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 12).

Zuständig für die Anwendung des 53 ist das derzeitige WohnsitzFA, unabhängig davon, welches FA die ursprüngliche Veranlagung durchgeführt hat (so BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 13 unter Hinweis auf die Möglichkeit, Zuständigkeitsvereinbarungen gem. § 26 Satz 2 AO oder § 27 AO zu treffen). Nach einem Wohnsitzwechsel in das Beitrittsgebiet bleibt für VZ vor 1991 das frühere WohnsitzFA zuständig (Art. 97 a § 1 EGAO).

Zu Nachweispflichten des Stpfl. s. Anm. 40.

17–23 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu § 53 idF des FamFördG

I. Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern in den VZ 1983–1985 (Satz 1)

24 1. Nachträgliche Berücksichtigung eines höheren Existenzminimums in offenen Fällen

Nach Satz 1 sind in den VZ 1983–1995 für jedes bei der StFestsetzung berücksichtigte Kind im einzelnen aufgeführte Beträge als Existenzminimum des Kindes stfrei zu belassen. Voraussetzung ist, daß die ESt. noch nicht formell bestandskräftig ist oder hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge vorläufig festgesetzt wurde.

Eine noch nicht formell bestandskräftige EStFestsetzung liegt vor, wenn entweder

- eine erstmalige StFestsetzung noch aussteht,
- ein ESt.- oder EStÄnderungsbescheid ergangen ist und die Rechtsbehelfsfrist noch läuft oder
- die StFestsetzung im Einspruchs- oder steuergerichtlichen Verfahren überprüft wird.

In den beiden letzten Fällen sollte die StFestsetzung auch mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen worden sein; in den beiden ersten Fällen muß der Stpfl. den Eintritt der formellen Bestandskraft durch einen Einspruch verhindern.

Eine vorläufige Festsetzung hinsichtlich der Höhe der Kinderfreibeträge ist praktisch in allen Fällen der VZ ab 1990, oft auch bereits 1989 auf Grund des BMF-Schreibens v. 24. 9. 1990 (BStBl. I, 624) erfolgt. Bis zu den Entscheidungen des BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, ua. (BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174; s. Anm. 8) sind die Vorläufigkeitsfestsetzungen nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO und danach gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO erfolgt.

Ablaufhemmung und Festsetzungsverjährung: Diese Vorläufigkeitsfestsetzungen haben zu einer Ablaufhemmung geführt, so daß die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 2 AO nicht vor Ablauf von 2 Jahren nach Beseitigung der Ungewißheit und Kenntnisnahme durch die Finanzbehörde endet. Die Ungewißheit ist nicht durch die Entscheidungen des BVerfG aaO, sondern erst mit dem Inkrafttreten des § 53 beseitigt worden. Obwohl es sich nicht um eine Kalenderverjährung handelt, tritt die Festsetzungsverjährung daher erst zum 31. 12. 2001 ein (glA Ross, DStZ 2000, 205); dies gilt nach FinVerw. auch für StFestsetzungen, die vor Inkrafttreten der Regelungen des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und § 171

Abs. 8 durch das StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50) ergangen sind (BMF v. 30. 12. 1999, BStBl. I 2000, 36 und v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 11).

Den Ablauf der Festsetzungsfrist kann der Stpfl. durch rechtzeitigen Antrag nach § 171 Abs. 3 AO verhindern. Da § 53 erst im Rahmen der Veranlagungsarbeiten für das Jahr 1999 Anwendung finden soll (so die BReg. auf eine Kleine Anfrage von Abgeordneten des Deutschen BT in BTDrucks. 14/2337, 2), ist denkbar, daß Stpfl., die ihre StErklärung später (zB Landwirte wegen des abw. Wj.) oder säumig einreichen, einen Rechtsverlust erleiden. In diesen Fällen ist der Antrag nach § 171 Abs. 3 AO geboten.

Eine Aufhebung der Vorläufigkeitsfestsetzung ist nicht erforderlich, wenn sich der ursprüngliche StBescheid als richtig erweist, weil das Existenzminimum in ausreichendem Umfang berücksichtigt ist (s. Anm. 38). Einen Bescheid erhalten also nur Stpfl., bei denen die Überprüfung zu einer Änderung der StFestsetzung führt (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 12). Der Stpfl. kann allerdings beantragen, daß die vorläufige StFestsetzung für endgültig erklärt wird (§ 165 Abs. 2 Satz 3 AO).

Ist die materielle Bestandskraft noch nicht eingetreten, obwohl der ESt-Bescheid formell bestandskräftig ist und keinen Vorbehaltsvermerk enthält, findet § 53 Satz 1 seinem Wortlaut nach keine Anwendung. Damit wäre die nachträgliche Berücksichtigung des Existenzminimums der Kinder in Fällen der Vorbehaltsfestsetzung nach § 164 AO und bei allen anderen Korrekturmöglichkeiten formell bestandskräftiger Bescheide nach §§ 172 ff. AO ausgeschlossen. Anwendungsvorschriften bzw. Sondervorschriften aF enthielten stets die Formulierung „noch nicht bestandskräftige oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzungen“.

So zB § 53a idF des Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972) betr. Abzug von Kinderbetreuungsaufwendungen oder § 53b betr. rückwirkende Anwendung des § 33c für die VZ 1971–1983 oder § 54 betr. Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen für die VZ 1971–1974, beide idF des StBereing 1985 v. 14. 12. 1984, BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659.

Warum in § 53 eine von den früheren Sondervorschriften abweichende Formulierung gewählt wurde und daß der Ausschluß von Vorbehaltsfestsetzungen nach § 164 AO beabsichtigt war, ergibt sich nicht aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2022, 30 f.), die auch nicht von „formell“ bestandskräftigen Bescheiden, sondern mehrfach nur von „offenen Veranlagungen“ oder „bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden“ ausgeht (BTDrucks. 14/2022, 2, 32).

UE ist die einschränkende Formulierung jedoch so eindeutig, daß weder Vorbehaltsfestsetzungen gem. § 164 AO noch Berichtigungen zuungunsten des Stpfl. nach § 177 AO eine „Nachbesserung“ der Kinderfreibeträge bewirken. Als sachlich rechtfertigenden Grund für diese Einschränkung kann der Gesetzgeber den Ausschluß von Mitnahmeeffekten beabsichtigt haben, die gerade die Stpfl. begünstigen würden, die keinen Vertrauensschutz genießen (s. KANZLER, FR 2000, 581 [584]).

Nach aA ist es „schwerlich vertretbar, bei ... uneingeschränkt änderungsfähigen Vorbehaltsfestsetzungen die Berücksichtigung des Existenzminimums zu versagen“ (so KORN, KÖSDI 1999, 12214); im Ergebnis noch weitergehend ROSS (DStZ 2000, 205), der meint, Satz 6 enthalte auch eine Verfahrensvorschrift, wonach „die Einkommensteuer ... neu festzusetzen“ sei. Dies aber nur, wenn die formellen Voraussetzungen des Satzes 1 vorliegen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus BVerfG v. 25. 9. 1992 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91 (BVerfGE 87, 153, BStBl. II 1993, 413), wo ausgeführt wurde, daß bei rückwirkender Neuregelung allgemeiner estrechtlicher Tatbestände eine

Unterscheidung zwischen rechtsförmlich abgeschlossenen und noch anhängigen Verfahren „schwerlich sachgerecht“ sei. Diese Ausführungen beziehen sich allein auf eine freiwillig getroffene rückwirkende Neuregelung, obwohl das BVerfG nur eine Neuregelung für die Zukunft für erforderlich gehalten hat (s. auch BFH v. 11. 2. 1994 III R 50/92, BFHE 173, 383, BStBl. II 1994, 389 betr. rückwirkende Neuregelung der Kinderfreibeträge für 1983–1985 durch § 54 EStG idF des StÄndG 1991).

Formell und materiell bestandskräftige Einkommensteuerbescheide unterliegen keinesfalls der Änderung nach § 53. In diesem Fall kann jedoch eine noch offene Kindergeldfestsetzung zu einem zusätzlichen Kindergeld nach § 21 BKGG führen (Gesetzestext: s. Anm. 5).

Keine Korrekturmöglichkeit: Ein Anspruch auf Änderung bestandskräftiger ESt-Bescheide besteht nicht (glA BERLEBACH, Familienleistungsausgleich, § 53 Rn. 4; die Beschränkung der Rückwirkung auf noch nicht bestandskräftig abgeschlossene Fälle ist verfassungsgemäß (BFH v. 11. 2. 1994 III R 50/92, BStBl. II, 389; die dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen, BVerfG v. 31. 1. 1996 2 BvR 901/94, nv., JURIS). Eine rückwirkende Änderung strechtlicher Normen ist weder eine nachträglich bekanntgewordene Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (Hess. FG v. 9. 7. 1993, EFG 1994, 598, rkr.) noch ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (BFH v. 9. 8. 1990 X R 5/88, BStBl. II 1991, 55; s. auch KANZLER, FR 2000, 581 [585]).

Kein Steuererlaß: Ein StErlaß aus sachlichen Gründen ist ausgeschlossen (zB BFH v. 31. 5. 1995 I R 163/94, BFH/NV 1996, 310 und v. 9. 1. 1997 IV R 5/96, BStBl. II, 353; FG Hamb. v. 29. 10. 1998, EFG 1999, 318, rkr.).

Vollstreckungsschutz bei rückständigen EStSchulden der VZ 1983–1995: Fände § 53 Anwendung, wenn die StFestsetzung noch änderbar wäre, so können etwa rückständige EStForderungen nicht mehr vollstreckt werden (glA ROSS, DStZ 2000, 205 [206]).

Nach § 79 Abs. 2 Satz 2 BVerfGG ist die Vollstreckung aus einer für *nichtig* erklärten Norm unzulässig. Diese Vorschrift ist nach der Rspr. analog auch auf den Fall anzuwenden, daß sich das BVerfG darauf beschränkt, die Unvereinbarkeit einer Norm mit der Verfassung festzustellen (seit BVerfG v. 21. 5. 1974 1 BvL 22/71, BVerfGE 37, 217), es sei denn, das BVerfG hat im Tenor seiner Entscheidung die Weitergeltung der mit dem GG für unvereinbar erklärten Norm für einen bestimmten Zeitraum angeordnet; in diesem Fall besteht für den Zeitraum der Weitergeltung kein Regelungsbedürfnis (Hess. FG v. 12. 11. 1993, EFG 1994, 626, rkr. betr. Grundfreibetrag). Die Entscheidungen des BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 ua. enthalten Unvereinbarkeitserklärungen mit einem Regelungsauftrag für die Vergangenheit (s. Anm. 8).

25 Einstweilen frei.

26 2. Das Existenzminimum für jedes in den VZ 1983–1985 berücksichtigte Kind

Schrifttum: DZIADKOWSKI, zur Ermittlung des Existenzminimums eines Kindes für die Jahre 1985 bis 1995, BB 1999, 1409.

In Satz 1 legt die Vorschrift „die nach den Kriterien des Bundesverfassungsgerichts steuerfrei zu stellenden Beträge für diese Jahre (1983 bis 1995) fest“ (BTDrucks. 14/2022, 32). Zunächst hatte der BMF eine VerwAnweisung geplant und Berechnungen vorgelegt, die einen Nachbesserungsbedarf nur für die VZ 1985–1991 und 1993–1995 anerkannten (BMF-FinNachrichten v.

22. 4. 1999, 9/99, 4 und v. 15. 9. 1999, 21/99, 1; ebenso BTDrucks. 14/2022, 30, s. auch Anm. 8).

Die Vorgaben des BVerfG, denen der Gesetzgeber folgt, sind in der Grundfreibetragsentscheidung (v. 25. 9. 1992 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153, BStBl. II 1993, 413) enthalten, auf die sich auch die Kinderfreibetragsbeschlüsse v. 10. 11. 1999 (s. Anm. 8) beziehen. Danach ist vom Sozialhilfebedarf des Kindes auszugehen, der sich aus den Regelsätzen, einmaligen Leistungen, Miete und Heizkosten zusammensetzt (s. auch BRDrucks. 68/95, 3 f.). Bei der Berechnung des Wohnbedarfs ist nur eine „Mehrbedarfsrechnung“ und nicht die „Pro-Kopf-Methode“ zulässig. Nach diesen Vorgaben bestimmt die BReg. seit einiger Zeit das Existenzminimum von Kindern und Familien.

Diesen Betrag hat die BReg. für 1996 mit 6288 DM für jedes Kind einer Familie in gleicher Höhe ermittelt (Bericht der BReg. über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien im Jahr 1996 v. 1. 2. 1995, BRDrucks. 68/95, 9 u. 11); Für 1999 wurden 6696 DM als Existenzminimum eines Kindes errechnet (BTDrucks. 13/9561). Vom BVerfG beiläufig gebilligt (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174 zu C.1.5.a der Gründe).

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. 14. 6. 1994 1 BvR 1022/88, StRK EStG Allg. R. 109 = FR 1994, 609 mit Anm. KANZLER).

Gleich hohe Beträge für jedes Kind: Das Gesetz legt das Existenzminimum für jedes Kind, auch hinsichtlich des Mehrbedarfs für die Unterkunft, in gleicher Höhe fest. Dies entspricht der im StRecht gebotenen Typisierung, die auch bisher beim Kinderfreibetrag Synergieeffekte außer Betracht gelassen hat.

Existenzminimum als Jahresbetrag: Die Beträge für das Existenzminimum jeden Kindes sind Jahresbeträge. Eine Zwölfteilung ist nicht vorgesehen, da auch der Kinderfreibetrag in den VZ 1983–1995 ein Jahresbetrag war, während das Kindergeld monatlich gezahlt wurde. Ist das Kindergeld nicht das ganze Jahr über gezahlt worden, so ist dies uE bei der Umrechnung in einen Kinderfreibetrag und nicht durch zeitanteiligen Ansatz des Kinderfreibetrags und des Betrags für das Existenzminimum zu berücksichtigen (s. Anm. 30).

Eine Minderung des Jahresbetrags für das Existenzminimum ist allerdings geboten, soweit eine Halbteilung des Kinderfreibetrags bei Eltern in nicht intakter Ehe und unverheirateten Eltern oder eine Drittelung bei Auslandskindern vorgenommen wurde (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 3, wonach eine Änderung der Ländergruppeneinteilung nicht in Betracht kommt). UE gilt dies auch für die Berücksichtigung der Auslandskinder nach § 33 a Abs. 1 in den VZ 1986–1993 (s. Anm. 14 „Anwendung auf Auslandsbeziehungen“). Für Auslandskinder ist daher in den VZ 1986–1993 auch die Ländergruppeneinteilung anwendbar, nicht aber die Zwölfteilung nach § 33 a Abs. 4, weil der anstelle des Kinderfreibetrags gewährte Unterhaltshöchstbetrag verfassungskonform auch als Jahresbetrag gewährt wurde (BMF v. 10. 8. 1992, BStBl. I, 448 zu 2.7.1).

Die Eineinhalbfachgewährung des Kinderfreibetrags für Eltern in nicht intakter Ehe in den VZ 1983–1985 (s. Anm. 27), führt uE nicht zu einer nachträglichen anderthalbfachen Gewährung des Existenzminimums nach Satz 1 (aA Ross, DStZ 2000, 206 Fn. 23). Das Existenzminimum nach Satz 1 ist eine objektive Größe, die von den verwaltungstechnischen Gründen nicht beeinflusst wird, die für die

Anderthalbfachgewährung des Kinderfreibetrags maßgebend waren. UE ist der Betrag des Existenzminimums bei Anderthalbfachgewährung des Kinderfreibetrags zu 1/3 dem barunterhaltspflichtigen Elternteil zuzurechnen, das den zusätzlichen halben Kinderfreibetrag erhalten hat, und zu 2/3 dem betreuenden Stpfl.; dies entspricht dem Aufteilungsverhältnis der damaligen Anderthalbfachgewährung (s. KANZLER, FR 2000, 581 [586]). In gleicher Weise ist das in einen Freibetrag umzurechnende Kindergeld gem. Satz 4 aufzuteilen (s. Anm. 33).

II. Anwendung der jeweiligen Fassung des § 32 (Satz 2)

Schrifttum: KIESCHKE, Der abgabenrechtliche Teil des Haushaltsbegleitgesetzes 1983, DStZ 1983, 4 und 115; BORDEWIN/GÉRARD, Das HaushaltsbegleitG, FR 1983, 53; KANZLER ua., Familienleistungsausgleich – Kindergeld und Kinderfreibetrag, Sonderdruck aus HHR 1997 (wegen älterer Fassungen des § 32, zitiert als KANZLER, Familienleistungsausgleich).

Nach Satz 2 ist „im übrigen ... § 32 in der für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassung anzuwenden“. Damit wird in erster Linie bestimmt, daß der jeweilige Kinderfreibetrag auf das neu bestimmte Existenzminimum anzurechnen ist.

Daß im übrigen die jeweilige Fassung des § 32 gilt, besagt nur, daß Satz 1 und das für die jeweiligen VZ ausgewiesene Existenzminimum auf die für den entsprechenden VZ geltende Fassung des § 32 anzuwenden ist. Vergleichsgröße ist der Kinderfreibetrag nach der jeweils geltenden Fassung. UE ist dies eine klarstellende Regelung, die in ihrer Selbstverständlichkeit auch auf die Kindergeldregelungen der jeweiligen VZ zutrifft: Denn der seinerzeit gewährte Kinderfreibetrag ist ebenso Grundlage der Vergleichsrechnung nach Satz 6, wie das Kindergeld nach der jeweiligen Fassung des BKGG Gegenstand der Umrechnung nach Satz 4 ist.

Sonderfälle ergeben sich, weil das sog. duale System des Kinderlastenausgleichs zT unterschiedliche Anspruchsvoraussetzungen für Kinderfreibetrag und Kindergeld enthielt.

Kinderfreibetrag ohne Kindergeld: Nach Satz 2 aber hat der Kinderfreibetrag Vorrang vor den Kindergeldregelungen, dh. wurde ein Kinderfreibetrag, aber kein Kindergeld gewährt, so kann das Existenzminimum nach Satz 1 berücksichtigt werden. So wurde in den VZ 1983–1995 für wehrdienstleistende Kinder ein Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Nr. 2 EStG 1983–85 bzw. § 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG 1986–95, aber kein Kindergeld gewährt, so daß § 53 anwendbar und der Kinderfreibetrag stets auf den Betrag des Existenzminimums anzuheben ist, obwohl es an einer Bedürftigkeit des Kindes und damit einer Notwendigkeit fehlt, das Existenzminimum freizustellen (glA Ross, DStZ 2000, 208).

Kindergeld ohne Kinderfreibetrag: Da Enkelkinder seit dem VZ 1969 estlich nicht mehr berücksichtigt werden (§ 32 Anm. 52), nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 BKGG 1983–1995 aber einen Kindergeldanspruch begründet haben, könnte das Existenzminimum nur nach der Sondervorschrift des § 21 BKGG gewährt werden. UE greift diese Vorschrift nicht ein, weil § 21 Satz 1 BKGG (s. Anm. 5) darauf abstellt, daß eine EStFestsetzung mit Kinderfreibetrag formell bestandskräftig ist. Das Existenzminimum wird in diesen Fällen den stpfl. Eltern des Kindes gewährt, die unabhängig von der Kindergeldberechtigung der Großeltern Anspruch auf einen Kinderfreibetrag hatten (s. KANZLER, FR 2000, 581 [586]).

Die jeweilige Fassung des § 32 in den VZ 1983–1995 wies folgende Besonderheiten auf:

- ▶ *Doppelberücksichtigung von Adoptiv- und Pflegekindern* bei den leiblichen Eltern in den VZ 1983–1995 (s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 81 ff.).
- ▶ *Berücksichtigung von Stiefkindern* nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1983 in den VZ 1983–1985 (s. KANZLER aaO, 75 f.).
- ▶ *Rückwirkende Erhöhung des Kinderfreibetrags für die VZ 1983–1985* in offenen Fällen durch § 54 idF des StÄndG 1991 v. 24. 6. 1991 (BGBl. I, 1322; BStBl. I, 665; dazu § 54 und KANZLER, Familienleistungsausgleich, 216 f.). Insoweit ist der tatsächlich berücksichtigte Kinderfreibetrag bei der Vergleichsrechnung anzusetzen. Die rückwirkende Aufhebung der Sockelbetragskürzungen des Kindergelds wird bei der Vergleichsrechnung allerdings nicht beachtet (s. Anm. 30 „Das dem Stpfl. zustehende Kindergeld“ aE).
- ▶ *Eineinhalbfachgewährung des Kinderfreibetrags in den VZ 1983–1985* nach § 32 Abs. 8 idF des § 54, der nach § 52 Abs. 32 idF des StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50) bis zu dessen Aufhebung durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) weiter fortgalt.
Wurde ein Kind nur einem Elternteil zugeordnet (zB bei nicht verheirateten oder bei dauernd getrennt lebenden Eltern), so erhielt der zuordnungsberechtigte Elternteil nach § 32 Abs. 8 Satz 2 idF des § 54 aF die vollen Kinderfreibeträge von 2432 DM, 1832 DM und 432 DM und der nicht zuordnungsberechtigte Elternteil daneben einen halben Kinderfreibetrag von 1216 DM, 916 DM und 216 DM, sofern er seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nachgekommen war. Die uE gleichheitswidrige Eineinhalbfachgewährung entsprach der Übergangslösung bei der Kinderadditive zur Vorsorgepauschale gem. § 10 c Abs. 4 und beruhte auf denselben verwaltungstechnischen Gründen, die damals noch der an sich gebotenen Halbteilung entgegenstanden (vgl. BTDucks. 9/971, 89; BORDEWIN/GÉRARD, FR 1983, 61; KIESCHKE, DStZ 1983, 14; s. auch KANZLER, Familienleistungsausgleich, 222).
- ▶ *Abzugsverbot für Auslandskinder* in den VZ 1986–1993: Wegen des durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 1985 (BGBl. I, 1153; BStBl. I, 391) ab VZ 1986 eingeführten Merkmals der unbeschr. StPfl. des Kindes erhielten unbeschr. Stpfl. für ihre sog. Auslandskinder bis zur Aufhebung dieser Einschränkung durch das StMBG v. 21. 12. 1993 (aaO) keinen Kinderfreibetrag, stattdessen aber einen Unterhaltshöchstbetrag nach § 33 a Abs. 1.

Stellungnahme: UE ist es in allen älteren Fällen einer *Mehrfachberücksichtigung von Kindern* das Existenzminimum pro Kind nur einmal zu berücksichtigen. Diese Mehrfachberücksichtigung von Kindern beruhte allein auf dem gesetzgeberischen Unvermögen, den Eltern einen Vorrang einzuräumen, deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch Kinderlasten tatsächlich gemindert war, auf den unzulänglichen Versuchen, angemessene Aufteilungsregelungen zu schaffen oder die technischen Schwierigkeiten des LStAbzugs zu meistern. Dies ist mittlerweile gelungen. Unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten sind daher Adoptiv- und Pflegeeltern nachträglich zu entlasten. Dies entspricht der Vorrangregelung in § 32 Abs. 2.

Stpfl., die für ihre *Auslandskinder* in den VZ 1986–1993 keinen Kinderfreibetrag, stattdessen aber einen Unterhaltshöchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 erhielten, ist uE auch das höhere Existenzminimum zu gewähren. Der Unterhaltshöchstbetrag wurde durch die Rspr. im Wege verfassungskonformer Auslegung dem Kinderfreibetrag angeglichen und von der FinVerw. wie ein Kinderfreibetrag abgezogen (s. Anm. 14 „Anwendung auf Auslandsbeziehungen“). In konsequenter Fortführung dieser verfassungskonformen Auslegung ist für diese Auslandskinder auch das Existenzminimum nach Satz 1 maßgebend (s. KANZLER, FR 2000, 581 [587]).

Einstweilen frei.

28–29

III. Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz (Sätze 3 und 4)

1. Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag zum persönlichen Grenzsteuersatz

30 a) Vergleichsrechnung mit dem „dem Steuerpflichtigen zustehenden Kindergeld“

Für die Prüfung, ob die nach Satz 1 und 2 gebotene StFreistellung um das Existenzminimum bereits erfolgt ist, sieht Satz 3 die Umrechnung des dem Stpfl. im jeweiligen VZ zustehenden Kindergelds in einen Freibetrag vor. Für diese Umrechnung ist der auf das bisherige zu versteuernde Einkommen des Stpfl. in demselben VZ anzuwendende Grenzsteuersatz (Halbs. 1) auch dann maßgebend, wenn das Kindergeld dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht (Halbs. 2; dazu Anm. 32).

„Prüfung“ der Steuerfreistellung des Existenzminimums: Den Vergleich des Existenzminimums mit den bisherigen Entlastungen bezeichnet das Gesetz als „Prüfung“. Bei dieser Vergleichsrechnung ist der bisher berücksichtigte, für alle Stpfl. gleich hohe Kinderfreibetrag (s. Anm. 27) und das Kindergeld dem Betrag für das Existenzminimum des jeweiligen VZ gegenüberzustellen. Das Kindergeld ist dazu in einen Freibetrag umzurechnen (s. „Der individuelle Grenzsteuersatz ...“). Nach dem in den VZ 1983–1995 geltenden Kinderlastenausgleich ergänzten Kinderfreibetrag und Kindergeld einander. Ab VZ 1986 wurde diese Rechtslage als „duales System des Kinderlastenausgleichs“ bezeichnet (BTDrucks. 10/2884, 96; dazu auch BFH v. 6. 11. 1987 III B 101/86, BStBl. II 1988, 134; s. ferner § 32 Anm. 162 ff.).

Das dem Stpfl. zustehende Kindergeld ist Grundlage der Vergleichsrechnung. Die Formulierung legt nahe, daß es nicht auf das tatsächlich gezahlte Kindergeld ankommen soll, sondern daß aus Vereinfachungsgründen auf die objektive Rechtslage abzustellen ist. Auch das nicht oder einem Dritten gezahlte Kindergeld (Satz 3 Halbs. 2; s.u.) wird in die Vergleichsrechnung einbezogen. Andererseits wird bei dem betreuenden Elternteil, dem ein halber Kinderfreibetrag zustand, nicht das tatsächlich gezahlte Kindergeld, sondern nur die ihm nach Durchführung des zivilrechtlichen Ausgleichs verbleibende Hälfte in einen Freibetrag umgerechnet (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 5; s. auch Anm. 32). Damit werden Ermittlungen zur Höhe des tatsächlich gezahlten Kindergelds vermieden, das strechtlich bisher ohne Bedeutung war (glA Ross, DStZ 2000, 206). Dieser Gesetzeszweck ist offenkundig; eine entspr. Gesetzesbegründung fehlt. Gleichwohl bedarf es noch gewisser Feststellungen des FA: So können das dem Stpfl. zustehende Kindergeld durch Berücksichtigung sog. *Zählkinder* erhöht sein (s. § 63 Anm. 2) oder dem Stpfl. *dem Kindergeld vergleichbare Leistungen* zustehen, die uE in Höhe der Kindergeldsätze ebenfalls in die Vergleichsrechnung einzubeziehen sind (glA Ross, DStZ 2000, 207); andererseits ist der in den VZ 1986–1995 gezahlte *Kindergeldzuschlag* nach § 11 a BKGG ohne Bedeutung, weil er nur Berechtigten mit geringem Einkommen gewährt wurde, die den ab VZ 1986 erhöhten Kinderfreibetrag nicht oder nicht voll nutzen konnten (BTDrucks. 10/2886, 6f.; dazu auch § 32 Anm. 164). Bei *Auslandskindern* unterstellt die FinVerw., daß ein Anspruch auf inländisches, auf den Sockelbetrag gekürztes Kindergeld bestanden hat, falls der Stpfl. nicht nachweist, daß er dem Kindergeld vergleichbare Leistungen in geringerer Höhe erhalten hat (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 6).

Zu den vergleichbaren Leistungen im Ausland gehört neben den anderen Leistungen iSd. § 65 (BMF v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347 Rn. 23 und Bundesamt für Finanzen v. 30. 6. 1998, BStBl. I, 888) auch Kindergeld nach zwischenstaatlichen Abkommen (dazu Einführungsschreiben zum Familienleistungsausgleich, BMF v. 18. 12. 1995, BStBl. I, 805 Rn. 8; s. auch § 65 Anm. 8).

Zu den Kindergeldsätzen in den VZ 1983–1995 s. die tabellarische Übersicht Vor §§ 62–78 Anm. 3; zur Minderung auf Sockelbeträge s. nachfolgend: „Zustehendes auf Sockelbeträge gemindertes Kindergeld maßgebend“.

Aus der Formulierung („das dem Steuerpflichtigen zustehende Kindergeld“) leitet die FinVerw. noch weitere Folgerungen ab:

▶ *Zustehendes Kindergeld als Jahresbetrag*: Würden die Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld zB durch Geburt oder Adoption erst im Laufe eines VZ begründet oder sind sie, wie meist bei Erreichen der Altersgrenzen, im Laufe eines VZ entfallen, so ist nach Auffassung der FinVerw. der Anspruch auf Kindergeld „stets mit dem Jahresbetrag anzusetzen“ (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 4). UE ist dies eine zwingende Auslegung des Begriffs „zustehendes Kindergeld“ im Hinblick auf die Regelungen zu Kinderfreibetrag und Existenzminimum als Jahresbeträgen (im Ergebnis glA Ross, DStZ 2000, 207, der eine Anpassung des Kindergeldansatzes an das Jahresprinzip durch „teleologische Reduktion“ vorschlägt; aA BERLEBACH, Familienleistungsausgleich, § 53 Rn. 25). Daraus folgt, daß auch bei Beginn und Ende der unbeschränkten StPflcht des Kindes im Laufe eines VZ das Kindergeld als Jahresbetrag anzusetzen ist (s. Anm. 14 „Anwendung auf Auslandsbeziehungen“). UE sollte dem Stpfl. aber der Nachweis einer geringeren Kindergeldzahlung möglich sein, wie dies ansonsten bei Auslandskindern vorgesehen ist (s. o.).

▶ *Zustehendes, auf Sockelbeträge gemindertes Kindergeld maßgebend*: Aus Vereinfachungsgründen geht die FinVerw. bei der Ermittlung des zustehenden Kindergelds in allen Fällen von dem auf den Sockelbetrag begrenzten Betrag aus (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 4 unter Hinweis auf die Spalte 3 der Anlage 2 dieser VerwAnweisung). Für die VZ 1993–1985 ergibt sich hier ein Problem.

Mit der Wiedereinführung eines kleinen Kinderfreibetrags von 432 DM je Kind ab VZ 1983 wurde durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1875; BStBl. I, 972) das Kindergeld für das 2. und jedes weitere Kind einkommensabhängig auf Sockelbeträge abgesenkt, und zwar für das 2. Kind auf 70 DM und das 3. und jedes weitere Kind auf 140 DM. Allerdings wurden diese Sockelbetragskürzungen für das 2. Kind durch einen neu eingefügten § 44e BKGg idF StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50) in allen noch offenen Fällen der VZ 1983–1985 rückwirkend wieder aufgehoben. Damit sollte Entscheidungen des BVerfG v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 (BStBl. II, 653) und v. 12. 6. 1990 1 BvL 72/86 (BStBl. II, 664) Rechnung getragen werden (s. auch Vor §§ 62–78 Anm. 4 „HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82“).

Die für die VZ 1983–1985 geltende rückwirkende Aufhebung der Sockelbetragskürzungen für Erst- und Zweitkinder durch § 44e BKGg aF (s. KANZLER, Familienleistungsausgleich, 221) wird also von der FinVerw. außer acht gelassen. Die dadurch bewirkte mehrfache Begünstigung der Stpfl. mit vergleichsweise hohem zvE ist beklagenswert (s. auch GORSKI, DStZ 1999, 638) uE aber kaum zu vermeiden, nimmt man die Vereinfachungsgründe, auf die sich nicht zuletzt auch der Gesetzgeber stützt, ernst (s. KANZLER, FR 2000, 581 [588]). Als Alternativregelung hätte sich der grundsätzliche Ansatz der vollen, nicht auf Sockelbeträge gekürzten Kindergeldsätze mit der Möglichkeit des Nachweises angeboten, daß § 44e BKGg aF nicht in Anspruch genommen wurde. Dies hätte auch die Gleichbehandlung mit den Stpfl. sichergestellt, die sich den rückwirkend erhöhten Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 8 idF des § 54 aF (EStG 1983 und 1991) anrechnen lassen müssen (s. Anm. 27). Angesichts der geringen Anzahl

der 1991 noch „offenen“ Kindergeldfälle der Jahre 1983–1985 hätte die erwähnte Alternativregelung aber das Übermaßverbot verletzt, dem auch der Gesetzgeber unterliegt (s. Einf. ESt. Anm. 546 mwN).

31 b) Umrechnung des Kindergelds mit dem jeweiligen Grenzsteuersatz als Rechtsfolge

Nach Satz 3 Halbs. 1 ist die Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag „mit dem auf das bisherige zu versteuernde Einkommen des Steuerpflichtigen in demselben Veranlagungszeitraum anzuwendenden Grenzsteuersatz“ vorzunehmen. Damit wird der Gesetzgeber einer Forderung des BVerfG gerecht, die der II. Senat in Fortentwicklung und Konkretisierung der Rspr. des I. Senats des BVerfG (v. 29. 5. 1990 1 BvL 20/84 u a., BStBl. II, 653, 659 f. zu C.III.4) aufgestellt hat (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl. II 1999, 174; s. Anm. 8).

Der auf das bisherige zu versteuernde Einkommen anzuwendende Grenzsteuersatz ist für die Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag maßgebend. Damit ist eine Änderung des bisherigen zvE jedenfalls aus Anlaß der StFreistellung des Existenzminimums ausgeschlossen. Ein fehlerhaftes zvE im ursprünglichen EStBescheid bleibt die Grundlage der Umrechnung (glA Ross, DStZ 2000, 207).

Der maßgebende Grenzsteuersatz: Gemeint ist nicht der StStz, der auf die letzte Mark des zvE entfällt. UE will der Gesetzesbefehl nur sicherstellen, daß das Existenzminimum des Kindes von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird. Der aus dem Kindergeld umgerechnete Freibetrag ist also im Unterschied zum Kinderfreibetrag ein einkommensabhängiger variabler Abzugsbetrag. Technisch nimmt die FinVerw. daher keine Umrechnung des Kindergelds vor und weist auch nicht den maßgebenden Grenzsteuersatz aus, wie es der Gesetzeswortlaut nahelegen würde. Vielmehr werden das jeweilige Existenzminimum für ein oder mehrere Kinder mit dem Kinderfreibetrag oder den -freibeträgen saldiert vom bisherigen zvE abgezogen; der auf das neue zvE entfallende ESt-Betrag wird mit der bisherigen ESt. saldiert und das Kindergeld von diesem Unterschiedsbetrag abgezogen. Im Ergebnis wird das Kindergeld daher mit dem neuen, dem Existenzminimum entsprechenden Kinderfreibetrag „verrechnet“, wie dies auch in § 31 Satz 5 als Hinzurechnung zur tariflichen ESt. vorgesehen ist (s. § 31 Anm. 36 f.); s. auch die Beispiele zur Ermittlung der Erstattung Anm. 38.

32 c) Vergleichsrechnung mit dem Kindergeld, das „dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht“

Nach Satz 3 Halbs. 2 gilt „dies ... auch dann, soweit das Kindergeld dem Steuerpflichtigen im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zusteht“.

Das Kindergeld steht dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zu, wenn der andere, meist den Betreuungsunterhalt leistende Elternteil das Kindergeld in vollem Umfang bezieht und dies zur Hälfte auf die Unterhaltsverpflichtung des den Barunterhalt leistenden Elternteils angerechnet wird (s. auch § 31 Satz 5 betr. die VZ ab 1996; § 31 Anm. 36 ff.).

Für die nach § 53 maßgebenden VZ 1983–1995 galt die Anrechnungsvorschrift des § 1615 g BGB aF, die sich ihrem Wortlaut nach zwar nur auf die Fälle der Leistung von Regelunterhalt (für nichteheliche Kinder) bezog; eine derartige Verrechnung wurde aber auch bei der Berechnung von echtem Individualunterhalt vorgenommen, obwohl der

BGH eine Analogie zu § 1615g BGB aF ablehnte und eine Anrechnung aus dem Zweck der Kindergeldgewährung ableitete (BGH v. 21. 12. 1977 IV ZR 4/77, BGHZ 70, 151 [154] oder sie auf die Unterhaltspflicht beider Eltern gegenüber dem Kind und die Notwendigkeit einer gerechten Verteilung der Unterhaltslast stützte (zB BGH v. 26. 4. 1989 IVb ZR 42/88, FamRZ 1989, 850 = NJW 1989, 2816 mwN). Von einer Analogie zu § 1615g BGB geht auch die FinVerw. aus (s. BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 5). Erst ab 1. 7. 1998 gelten die durch Kindesunterhaltsgesetz (KindUG) v. 6. 4. 1998 (BGBl. I, 666) eingeführten einheitlichen Anrechnungsvorschriften für alle Kinder gem. §§ 1612b, 1612c BGB; zu der veränderten Rechtslage auch KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Hdb. des Familiengerichtsverfahrens, X Rn. 985 ff.

UE sind auch die dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen, die dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen, in die Vergleichsrechnung einzubeziehen, wie dies in § 31 Satz 5 vorgesehen ist und hier für die Vergleichsrechnung nach Satz 3 Halbs. 1 vertreten wird (s. Anm. 30).

Im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen muß das Kindergeld dem Stpfl., so daß es auf die tatsächliche Geltendmachung des Anspruchs aus §§ 1615g BGB aF (oder ggf. analog), § 1612b BGB nicht ankommt (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 5). Dementsprechend ist auch bei dem betreuenden Elternteil, bei dem ein halber Kinderfreibetrag abgezogen wurde, nur die ihm wirtschaftlich verbleibende Hälfte des Kindergelds in einen Freibetrag umzurechnen und nicht das an ihn tatsächlich in voller Höhe ausgezahlte Kindergeld (BMF aaO; s. auch Anm. 30). Im Einzelfall kann die Finanzbehörde überfordert sein, diese zivilrechtlichen Vorfragen zu klären (KANZLER, Familienleistungsausgleich, 22). Soweit ein zivilrechtlicher Ausgleich auch in anderen Fällen vorgenommen wurde, wie zB bei Kindergeldberechtigung der Pflege- oder Großeltern, gilt die Umrechnungspflicht für den Stpfl. ebenfalls (glA Ross, DStZ 2000, 207).

Als Rechtsfolge für den Fall des zivilrechtlichen Ausgleichs sieht Satz 3 Halbs. 2 ebenfalls die Umrechnung des Kindergelds mit dem persönlichen *Grenzsteuersatz* des Stpfl. vor. Das Gesetz formuliert: „Dies gilt auch dann, ...“.

2. Umrechnung des Kindergelds im Umfang der abgezogenen Kinderfreibeträge

33

Nach Satz 4 ist die Umrechnung des zustehenden Kindergeldes „entsprechend dem Umfang der bisher abgezogenen Kinderfreibeträge vorzunehmen“.

Bedeutung der Regelung: Durch Satz 4 wird klargestellt, daß in Fällen, in denen der Abzug eines halben Kinderfreibetrags in Betracht kommt (zB bei nichtverheirateten, geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Elternpaaren), das halbe Kindergeld unabhängig davon umzurechnen ist, an wen es tatsächlich ausgezahlt wurde (BTDrucks. 14/2022, 32 li. Sp.).

Die Regelung dient daher „der zielgenauen Umsetzung der Vorgaben des BVerfG sowie der Rechtsklar- und Rechtssicherheit. Möglichkeiten einer erstmaligen oder anderweitigen Übertragung des Kinderfreibetrags sollen hingegen – auch bei formell noch nicht bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen – nicht eröffnet werden“ (BTDrucks. aaO).

Für die VZ ab 1996 enthält § 36 Abs. 2 Satz 1 zur Kindergeldverrechnung nach § 31 Satz 5 eine vergleichbare Formulierung.

Entsprechend dem Umfang der bisher abgezogenen Kinderfreibeträge ist die Umrechnung des zustehenden Kindergelds vorzunehmen. Bei Halbteilung des Kinderfreibetrags wird auch nur die Hälfte des Kindergelds in einen Freibetrag umgerechnet und diese beiden Beträge mit dem halben Betrag des in Satz 1

ausgewiesenen Existenzminimums verglichen. Soweit es in den VZ 1983–1985 zu einer anderthalbfachen Gewährung des Kinderfreibetrags kam (s. Anm. 26 und 27 „Die jeweilige Fassung des § 32 in den VZ 1983–1995 ...“), ist das Kindergeld uE zu dritteln, wobei 1/3 dem barunterhaltspflichtigen Elternteil zuzurechnen ist, das den zusätzlichen halben Kinderfreibetrag erhalten hat, und 2/3 dem betreuenden Stpfl. zufallen (aA Ross, DStZ 2000, 208); entsprechend ist der Betrag des Existenzminimums aufzuteilen (s. Anm. 26).

34–35 Einstweilen frei.

36 IV. Bindung an frühere Aufteilung der Kinderfreibeträge (Satz 5)

Nach Satz 5 ist bei einem unbeschr. estpfl. Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, eine Änderung der bisherigen Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags unzulässig.

Bedeutung und zeitlicher Geltungsbereich der Regelung: Durch Satz 5 wird ähnlich wie bei Satz 4 (Anm. 33) „klargestellt“, daß eine erstmalige oder anderweitige Übertragung des Kinderfreibetrags – auch bei formell noch nicht bestandskräftigen EStFestsetzungen – unzulässig sein soll (BTDrucks. 14/2022, 32 li. Sp.). Die Regelung ist nur für die VZ 1986–1995 von Bedeutung, weil nach § 32 Abs. 8 iVm. § 54 EStG 1983–1985 kein Wahlrecht auf Übertragung des Kinderfreibetrags bestand; der betreuende Elternteil erhielt den vollen, der zahlende Elternteil zusätzlich einen halben Kinderfreibetrag (s. auch Anm. 26 und 33).

Ein unbeschr. estpfl. Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, ist ein nicht verheiratetes, geschiedenes oder dauernd getrennt lebendes Elternpaar, dem ab VZ 1986 ein Wahlrecht auf Übertragung des Kinderfreibetrags von einem auf den anderen Elternteil zustand.

Eine Änderung der bisherigen Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags ist unzulässig, soweit den nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern nach § 32 Abs. 6 Satz 4 aF überhaupt ein Wahlrecht auf Übertragung des Kinderfreibetrags eingeräumt war (s. § 32 Anm. 180). Bei der Zwangsübertragung des Kinderfreibetrags auf den Elternteil, der seine Unterhaltspflicht allein erfüllte, ist eine Änderungsmöglichkeit daher ausgeschlossen. UE gilt das Änderungsverbot aber nicht für materiell noch offene, formell aber bestandskräftige EStFestsetzungen (glA Ross, DStZ 2000, 208; KANZLER, FR 2000, 590). Bei Vorbehaltfestsetzungen nach § 164 AO ist die Anwendung des § 53 nach hier vertretener Auffassung zwar ausgeschlossen (s. Anm. 24), Wahlrechte oder sonstige Antragsrechte können jedoch noch ausgeübt werden, sofern sie nicht fristgebunden sind (BFH v. 3. 2. 1987 IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751; glA RÖNITZ, StJb. 1980/81, 359 [381]; TIPKE/KRUSE, § 164 AO Tz. 18). Soweit das Änderungsverbot des Satzes 5 greift, erhält einer der Eltern uU zivilrechtlich mehr, als bei einer gerichtlichen oder privatrechtlichen Unterhaltsregelung festgestellt wurde. Die nachträgliche Erstattung nach § 53 bewirkt gleichsam einen Fortfall der Geschäftsgrundlage, der uE zu einem zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch führen muß.

37 Einstweilen frei.

V. Neufestsetzung der Einkommensteuer zur Berücksichtigung des Existenzminimums und Steuererstattung aufgrund einer Vergleichsrechnung (Satz 6)

Erreicht die Summe aus dem bei der bisherigen EStFestsetzung abgezogenen Kinderfreibetrag und dem nach Satz 3 und 4 berechneten Freibetrag nicht den nach Satz 1 und 2 für den jeweiligen VZ maßgeblichen Betrag, so ist der Unterschiedsbetrag nach Satz 6 vom bisherigen zu versteuernden Einkommen abziehen und die ESt. neu festzusetzen.

Bedeutung der Regelung: Satz 6 sieht als Rechtsfolge die Neufestsetzung der ESt. nur für den Fall vor, daß das neu festgesetzte Existenzminimum die bisherige Kinderentlastung übersteigt. Nur für diesen Fall ist auch mit einer Erstattung zu rechnen. Diese Rechtsfolge, die der Gesetzgeber für selbstverständlich gehalten hat, ergibt sich nicht aus dem Gesetz (s. aber BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 7). Die Tatbestandsvoraussetzungen für diese Neufestsetzung der ESt. beschreiben darüberhinaus die Technik der Ermittlung des Erstattungsbetrags, die eine Umrechnung des Kindergelds in einen Freibetrag mit dem Grenzsteuersatz – anders als in Satz 3 vorgesehen – entbehrlich macht (s. Anm. 31 „Der maßgebende Grenzsteuersatz“).

Die Summe aus dem bisher abgezogenen Kinderfreibetrag und dem nach Satz 3 und 4 berechneten Freibetrag, also dem in einen einkommensabhängig variablen Freibetrag umgerechneten Kindergeld, ist dem Betrag des Existenzminimums für den jeweiligen VZ gegenüberzustellen. Das übersteigende Existenzminimum mindert das bisherige zVE.

Mehrere Kinder des Steuerpflichtigen werden zusammen in die Vergleichsrechnung einbezogen. Nach BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 7 ist der Erstattungsbetrag „unter gemeinsamer Berücksichtigung aller Kinder“ des Stpfl. zu ermitteln (glA Ross, DStZ 2000, 205 [207]). Warum die FinVerw. hier von dem bei § 31 Satz 4 praktizierten Grundsatz der kindbezogenen Prüfung abweicht (s. § 31 Anm. 34), wird nicht begründet. Praktische Konsequenzen ergeben sich hieraus nicht.

Zur Ermittlung der Steuererstattung ist der StBetrag zu berechnen, der sich bei Abzug eines Kinderfreibetrags in Höhe des nach § 53 Satz 1 freizustellenden Existenzminimums ergäbe. Dieser StBetrag ist von dem bisherigen StBetrag abzuziehen. Die Differenz, vermindert um das Kindergeld, das dem Stpfl. im jeweiligen VZ zustand (s. Anm. 30), ist der Erstattungsbetrag (BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 7). Nach BMF (aaO) ist dieser Erstattungsbetrag „unter gemeinsamer Berücksichtigung aller Kinder“ des Stpfl. zu ermitteln.

Der Abzug des Existenzminimums von der Bemessungsgrundlage führt dazu, daß nur bei höherem zVE mit einer Erstattung zu rechnen ist. Der jeweilige Betrag des zVE, von dem an eine zusätzliche Entlastung erforderlich sein kann und mit einer Erstattung zu rechnen ist, ergibt sich für Stpfl. mit 0,5–8 Kinderfreibeträgen aus der dem Schreiben des BMF (v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413) beigelegten Anlage 2. Auf Grund der Tabellenstufungen kann es aber auch oberhalb dieser Beträge Fälle geben, in denen eine StErstattung ausgeschlossen ist.

Beispiele zur Ermittlung der Erstattung nach § 53 (nach BMF v. 14. 3. 2000, BStBl. I, 413 Tz. 7):

A. Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist im VZ 1987 ein Kind zu berücksichtigen

| | | |
|---|-----------------|------------------|
| zu versteuerndes Einkommen bisher | 75 000 DM | |
| darauf entfallende Einkommensteuer | | 18 276 DM |
| Kinderfreibetrags | <u>2 484 DM</u> | |
| Zwischensumme | 77 484 DM | |
| Abzug des Existenzminimums nach § 53 EStG | <u>4 416 DM</u> | |
| zu versteuerndes Einkommen (fiktiv) | 73 068 DM | |
| darauf entfallende Einkommensteuer | | <u>17 512 DM</u> |
| Differenz | | 764 DM |
| erhaltenes Kindergeld | | <u>600 DM</u> |
| Erstattungsbetrag | | 164 DM |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | | 18 276 DM |
| Erstattungsbetrag | | <u>164 DM</u> |
| nummehr festzusetzende Einkommensteuer | | 18 112 DM |

B. Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind im VZ 1995 zwei Kinder zu berücksichtigen

| | | |
|--|------------------|------------------|
| zu versteuerndes Einkommen bisher | 220 000 DM | |
| darauf entfallende Einkommensteuer | | 71 216 DM |
| Hinzurechnung der bisherigen Kinderfreibeträge | <u>8 208 DM</u> | |
| Zwischensumme | 228 208 DM | |
| Abzug der Existenzminima nach § 53 EStG | <u>12 336 DM</u> | |
| zu versteuerndes Einkommen (fiktiv) | 215 872 DM | |
| darauf entfallende Einkommensteuer | | <u>69 126 DM</u> |
| Differenz | | 2 090 DM |
| erhaltenes Kindergeld | | <u>1 680 DM</u> |
| Erstattungsbetrag | | 410 DM |
| bisher festgesetzte Einkommensteuer | | 71 216 DM |
| Erstattungsbetrag | | <u>410 DM</u> |
| nummehr festzusetzende Einkommensteuer | | 70 806 DM |

39 Einstweilen frei.

40

VI. Nachweispflicht der Eltern (Satz 7)

Satz 7 belastet den Stpfl. mit einer Nachweispflicht für „entsprechende Unterlagen“.

Bedeutung der Nachweisregelung: Die Vorschrift, die in jeder Hinsicht mißglückt ist, wirkt als Beweislastregel. Da es sich um steuermindernde Umstände handelt, soll Satz 7 nur klarstellende Bedeutung zukommen (so Ross, DStZ 2000, 209). UE ist die Regelung problematisch. Sie belastet den Stpfl. mit dem Nachteil der Nichterweislichkeit von Tatbestandsvoraussetzungen des § 53, obwohl „offene“ Veranlagungen eher der Einflußspäre des FA zuzurechnen sind und der Gesetzgeber selbst die so weitgehende Rückwirkung der Nachbesserungsregelung durch sein Unvermögen zu einer verfassungsgerechten Familienbesteuerung zu vertreten hat. Soweit die FinVerw. die StFestsetzungen mit Vorläufigkeitsvermerken nach § 165 AO versehen hat, kann sie sich uE nicht auf Satz 7 und fehlende Unterlagen berufen (s. KANZLER, FR 2000, 581 [591]).

„Im Zweifel“ sind „die Voraussetzungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen“. Gemeint ist ein non liquet, der Fall nämlich, daß für eine

der Voraussetzungen zur StFreistellung des Existenzminimums weder ein Beweis noch ein Gegenbeweis erbracht ist.

Die Voraussetzungen, die im Zweifel nachzuweisen sind, werden in Satz 7 nicht näher bezeichnet. Dies sind vor allem die Vorläufigkeit hinsichtlich der Kinderfreibeträge, eine noch nicht formell bestandskäufige StFestsetzung, die unbeschr. StPflicht des Kindes und der Eltern, das Vorliegen der Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung oder die Übertragung des Kinderfreibetrags bei nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern.

Der Nachweis durch Vorlage entsprechender Unterlagen kann in den meisten Fällen durch Vorlage des EStBescheids geführt werden. Insoweit stehen aber auch die Unterlagen der Datenverarbeitung der FinVerw. zur Verfügung. Daß es sich um eine offene StFestsetzung handelt, soll zB durch Kopie eines Einspruchsschreibens gegen den damaligen StBescheid nachgewiesen werden (BTDrucks. 14/2022, 30).

