

Urteil vom 09. Juli 2026, III R 8/25

Vorrangig kindergeldberechtigter Elternteil bei über Besuchszwecke hinausgehendem Aufenthalt des Kindes in den Haushalten beider Eltern

ECLI:DE:BFH:2026:U.090726.IIR8.25.0

BFH III. Senat

§ 64 EStG, § 65 EStG, Art 67 EGV 883/2004, Art 60 EGV 987/2009, Art 2 EWRAbk, Art 3 EWRAbk, Art 4 EWRAbk, EStG VZ 2022

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 25. Oktober 2023, Az: 8 K 834/22 (Kg)

Leitsätze

1. Bei Aufenthalten eines Kindes sowohl in dem Haushalt des einen als auch des anderen Berechtigten ist, da nach § 64 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes eine Aufteilung des Kindergeldes ausscheidet, der Begriff der Haushaltsaufnahme fallgruppenspezifisch zu konkretisieren und für die Fallgruppe, dass die Dauer der Aufenthalte des Kindes in den Haushalten beider Elternteile über einen Besuchs- oder Feriencharakter hinausgeht, einschränkend auszulegen. Es ist darauf abzustellen, wo sich das Kind überwiegend aufhält und wo es seinen Lebensmittelpunkt hat (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. Von den Eltern erbrachte Barunterhaltsleistungen sind kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung der Haushaltsaufnahme.

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 25.10.2023 - 8 K 834/22 (Kg) aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) als dem vorrangig Berechtigten Kindergeld für den Zeitraum April 2022 bis Juli 2022 zusteht.
- 2 Der Kläger ist Vater eines im Februar 2005 geborenen Sohnes (S). Er wohnt in Y. Die Mutter des S (M) lebte zunächst gleichfalls in Y. Seit dem Schulanfang des S praktizierten die Eltern die Betreuung im Wechselmodell. Der Kläger bezog mit Zustimmung der M das Kindergeld.
- 3 M ist seit August 2020 in X (einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums) wissenschaftlich tätig, wohin sie auch ihren Wohnsitz verlegte. Bis Anfang 2023 erfolgte die Finanzierung dieser Tätigkeit über ein Stipendium der ...
- 4 S ging zusammen mit M nach X und besuchte dort seit Januar 2021 die Deutsch-... Schule. Ab August 2021 lernte S in der 10. Klasse. Die Ferien verbrachte er beim Kläger, der ihn in dieser Zeit jeweils umfassend versorgte (Unterkunft, Nahrung, Anschaffungen). So war S vom xx.xx.2022 bis xx.xx.2022 und vom xx.xx.2022 bis xx.xx.2022 in Y beim Kläger. Bezogen auf das gesamte Jahr 2022 weilte S 108 Tage beim Kläger und 257 Tage bei M. S hatte

beim Kläger seine gewohnte Umgebung (Kinderzimmer, Verwandte, Freunde, Fitnessstudio), nahm Arztbesuche wahr und erhielt Nachhilfe- und Fahrschulunterricht.

- 5 Der Kläger zahlte an M ... € Unterhalt für S im Monat; außerdem überwies er ihr im Jahr 2022 das Kindergeld. Er übernahm auch die Kosten für die Flüge des S von X nach Y und retour, trug die Kosten für den Nachhilfeunterricht, das Fitnessstudio und die Fahrschule.
- 6 Die Beklagte und Revisionsklägerin (Familienkasse) erfuhr im Mai 2021, dass M den S im Melderegister (für ihre Wohnung, zugleich die Nebenwohnung des S) abgemeldet hatte. Bei der daraufhin veranlassten Anhörung teilte der Kläger mit, dass sich S vorübergehend bis zur Beendigung seiner Ausbildung in X aufhalte und die schulfreie Zeit bei ihm verbringe.
- 7 Die Familienkasse hob die Kindergeldfestsetzung mit Bescheid vom 03.05.2022 ab April 2022 auf und hörte den Kläger außerdem zu einer möglichen Rückforderung für den Zeitraum Juni 2021 bis März 2022 an. Der Einspruch des Klägers gegen den Bescheid vom 03.05.2022 blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 20.07.2022). Die Familienkasse ging davon aus, dass S überwiegend in den Haushalt der M in X aufgenommen worden und M die vorrangig Kindergeldberechtigte sei.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 25.10.2023 statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, S gehöre sowohl zum Haushalt des Klägers als auch zu dem der M. Es lasse sich kein überwiegender Aufenthalt und kein Lebensmittelpunkt des S bei einem Elternteil feststellen. Die Anzahl der Betreuungstage sei wegen der Besonderheiten des Einzelfalls nicht entscheidend, insbesondere folge aus dem Umstand, dass M zeitlich die Hauptverantwortung für S zu tragen habe, nicht gleichzeitig ein höherer Betreuungsaufwand für sie, da der Kläger die Flüge bezahle, Barunterhalt leiste und das Kindergeld überweise, und zwar auch für die Zeit, in der S beim Kläger in Y gewesen sei. Die Eltern hätten S vor dem X-Aufenthalt gemeinsam im Wechselmodell betreut, der Schulbesuch in X habe daran offenbar wenig ändern sollen.
- 9 Mit der Revision rügt die Familienkasse die Verletzung materiellen Bundesrechts und eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht. Das angefochtene Urteil beruhe auf einer unzutreffenden Auslegung von § 64 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 10 Die Familienkasse beantragt, das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 25.10.2023 - 8 K 834/22 (Kg) aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Der Kläger hält das angefochtene Urteil für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision der Familienkasse ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Die Auffassung des FG, dass S im Jahr 2022 in nahezu gleichem Umfang in den Haushalt des Klägers und in den Haushalt der M aufgenommen gewesen sei und wegen der Berechtigtenbestimmung ein vorrangiger Kindergeldanspruch des Klägers bestanden habe, verletzt Bundesrecht (1.). Aufgrund der bisher getroffenen Feststellungen kann der Senat nicht entscheiden, ob der Bescheid vom 03.05.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.07.2022, mit dem die Familienkasse die zugunsten des Klägers erfolgte Kindergeldfestsetzung für den Streitzeitraum aufgehoben hat, rechtswidrig ist (2.).
- 15 1. Gemäß § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG besteht Anspruch auf Kindergeld für ein Kind in den Kalendermonaten, in denen das Kind das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Nach § 64 Abs. 1 EStG wird das Kindergeld nur an einen Berechtigten gezahlt.
- 16 a) Der Kläger ist Berechtigter im Sinne von § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hinsichtlich des Kindergeldes für S. Dieser

ist als im Streitzeitraum minderjähriges Kind nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG zu berücksichtigen.

- 17** b) aa) Bei mehreren Berechtigten wird das Kindergeld nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG demjenigen gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Ist ein Kind in den gemeinsamen Haushalt von Eltern, einem Elternteil und dessen Ehegatten, Pflegeeltern oder Großeltern aufgenommen worden, so bestimmen diese untereinander den Berechtigten (§ 64 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 18** Ist das Kind nicht in den Haushalt eines Berechtigten aufgenommen, so erhält das Kindergeld nach § 64 Abs. 3 EStG derjenige, der dem Kind eine Unterhaltsrente zahlt. Zahlen mehrere Berechtigte dem Kind Unterhaltsrenten, so erhält das Kindergeld derjenige, der dem Kind die höchste Unterhaltsrente zahlt. Werden gleich hohe Unterhaltsrenten gezahlt oder zahlt keiner der Berechtigten dem Kind Unterhalt, so bestimmen die Berechtigten untereinander, wer das Kindergeld erhalten soll. Unter Unterhaltsrente ist der laufende Barunterhalt im Sinne des § 1612 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu verstehen. Etwaige Sach- oder Betreuungsleistungen bleiben außer Betracht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2003 - VIII R 67/00, BFH/NV 2004, 934, unter 3.d).
- 19** Welcher Elternteil das Kindergeld im Fall einer annähernd gleichwertigen Aufnahme des Kindes in die Haushalte der getrennt lebenden Eltern (symmetrisches/paritätisches Wechselmodell) erhalten soll, ist nicht gesetzlich geregelt. Diese planwidrige Regelungslücke ist durch die analoge Anwendung der Vorschrift des § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG zu schließen, denn wie im Fall der Aufnahme eines Kindes in einen gemeinsamen Haushalt sind auch in Fällen gleichwertiger Haushaltsaufnahme bei zwei Berechtigten die Berechtigten typischerweise in gleicher Höhe mit den Leistungen für das Kind belastet, so dass der Zweck der Regelung, den Berechtigten die Bestimmung des vorrangig Berechtigten zu überlassen, ebenso zutrifft (vgl. Senatsurteil vom 23.03.2005 - III R 91/03, BFHE 209, 338, BStBl II 2008, 752, unter II.1.b). Danach haben die Eltern auch in diesem Fall untereinander den Kindergeldberechtigten zu bestimmen.
- 20** bb) Wurde eine Berechtigtenbestimmung getroffen, dann gilt diese so lange, bis sie von den Eltern einvernehmlich geändert oder von einem Elternteil einseitig widerrufen wird (Senatsurteil vom 19.04.2012 - III R 42/10, BFHE 238, 24, BStBl II 2013, 21, Rz 8, m.w.N.).
- 21** Eine Berechtigtenbestimmung wird gegenstandslos, wenn sich die Obhutsverhältnisse derart geändert haben, dass nur noch ein Berechtigter das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat; ein Widerruf der Berechtigtenbestimmung ist in diesem Fall nicht erforderlich. Nur ausnahmsweise, wenn das Kind nach der Trennung der Eltern in etwa annähernd gleichwertigem Umfang bei beiden Elternteilen lebt, wirkt die vor der Trennung getroffene Berechtigtenbestimmung fort (vgl. Senatsurteil vom 18.05.2017 - III R 11/15, BFHE 259, 78, BStBl II 2017, 1199, Rz 11).
- 22** cc) Eine Haushaltsaufnahme im Sinne des § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG ist gegeben, wenn das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis aufgenommen worden ist; neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein. Dabei muss die Betreuung des Kindes im Haushalt eines Berechtigten einen zeitlich bedeutsamen Umfang haben, die Aufenthalte des Kindes dürfen nicht nur Besuchs- oder Feriencharakter aufweisen. Eine den Besuchscharakter überschreitende Dauer liegt auf jeden Fall bei einem Aufenthalt des Kindes im Haushalt des Berechtigten von mehr als drei Monaten im Jahr vor (BFH-Urteil vom 18.04.2013 - V R 41/11, BFHE 241, 264, BStBl II 2014, 34, Rz 17, m.w.N.).
- 23** (1) Der Gesetzgeber hat bei der Ermittlung der Vorrangstellung eines Kindergeldberechtigten im Rahmen des § 64 EStG der Haushaltsaufnahme unabhängig davon ein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen, wie hoch die Barunterhaltsleistung des anderen Berechtigten ist (BFH-Urteil vom 26.08.2003 - VIII R 91/98, BFH/NV 2004, 324, unter 2.b). Das in § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG zum Ausdruck kommende Obhutsprinzip trägt der Lebenserfahrung Rechnung, dass derjenige am meisten mit dem Kindesunterhalt belastet ist, der das Kind betreut, erzieht und versorgt; zudem dient die Anknüpfung an die Haushaltszugehörigkeit der Verfahrensvereinfachung, weil sich diese im Regelfall leicht feststellen lässt (BFH-Beschluss vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762, unter B.II.2.b). Im Unterhaltsrecht findet sich der Begriff "Obhut" in § 1629 Abs. 2 Satz 2 BGB. Nach dieser Vorschrift kann bei gemeinsamer elterlicher Sorge der Elternteil, in dessen Obhut sich ein Kind befindet, dieses Kind bei der Geltendmachung seiner Unterhaltsansprüche gesetzlich vertreten. Der Begriff der Obhut stellt dabei auf die tatsächlichen Betreuungsverhältnisse ab. Ein Kind befindet sich in der Obhut desjenigen Elternteils, bei dem der Schwerpunkt der tatsächlichen Fürsorge und Betreuung liegt, der sich also vorrangig um die Befriedigung der

elementaren Bedürfnisse des Kindes kümmert (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 28.02.2007 - XII ZR 161/04, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2007, 1882, unter 1.).

- 24** (2) Bei Aufenthalt eines Kindes sowohl in dem Haushalt des einen wie auch des anderen Berechtigten ist, da nach § 64 Abs. 1 EStG eine Aufteilung des Kindergeldes ausscheidet, darauf abzustellen, wo sich das Kind überwiegend aufhält und wo es seinen Lebensmittelpunkt hat (BFH-Beschluss vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762, unter B.II.2.e; Senatsurteil vom 23.03.2005 - III R 91/03, BFHE 209, 338, BStBl II 2008, 752, unter II.1.a). Insoweit ist der Begriff der Haushaltsaufnahme fallgruppenspezifisch zu konkretisieren und für die Fallgruppe, dass die Dauer der Aufenthalte des Kindes in den Haushalten beider Elternteile über einen Besuchs- oder Feriencharakter hinausgeht, einschränkend auszulegen (BFH-Beschluss vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762, unter B.II.2.e; BFH-Urteil vom 18.04.2013 - V R 41/11, BFHE 241, 264, BStBl II 2014, 34, Rz 18, m.w.N.).
- 25** Nur wenn keinem der Aufenthalte ein eindeutiges Übergewicht zukommt, liegt eine --annähernd gleichwertige-- Haushaltsaufnahme bei beiden Eltern vor (BFH-Urteil vom 18.04.2013 - V R 41/11, BFHE 241, 264, BStBl II 2014, 34, Rz 18, m.w.N.). Dem Zeitmoment kommt dabei eine besondere Bedeutung zu. Eine einheitliche Grenze der zeitlichen Aufenthaltsdauer besteht aber nicht; es ist eine Frage der tatsächlichen Würdigung, ob die jeweilige Aufenthaltsdauer unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalls (wie zum Beispiel ein gemeinsames Sorgerecht, eigenes Kinderzimmer, Möglichkeit des Kindes, den Aufenthalt frei zu wählen) die Annahme rechtfertigt, dass das Kind seinen Lebensmittelpunkt bei beiden Eltern hat. Zu würdigen ist dabei auch, ob Änderungen der Aufenthaltsdauer in den einzelnen Leistungszeiträumen (vgl. § 66 Abs. 2 EStG) zu einer Änderung des Lebensmittelpunktes des Kindes führen; dies ist in der Regel nur dann der Fall, wenn sie auf grundlegenden Veränderungen der Verhältnisse (zum Beispiel der Änderung der Umgangsregelungen) beruhen, nicht jedoch, wenn sie sich aus der Natur der Sache selbst (zum Beispiel Schulferien, bestimmte Form einer Umgangsregelung) ergeben (BFH-Urteil vom 18.04.2013 - V R 41/11, BFHE 241, 264, BStBl II 2014, 34, Rz 21 f.).
- 26** (3) Die finanzrichterliche Überzeugungsbildung ist revisionsrechtlich nur eingeschränkt auf Verstöße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze überprüfbar. Die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu gewinnende Würdigung des FG ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Würdigung zutreffender Kriterien beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge beanstandet werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 20.02.2025 - III R 43/22, BFHE 288, 220, BStBl II 2025, 512, Rz 28, und vom 15.01.2026 - III R 3/23, BStBl II 2026, 625, Rz 40, jeweils m.w.N.).
- 27** dd) Die Entscheidung des FG entspricht --auch unter Berücksichtigung des eingeschränkten Prüfungsmaßstabs für die tatrichterliche Überzeugungsbildung-- diesen Grundsätzen nicht. Das FG hat bei der Gesamtwürdigung, die bei der Prüfung der Frage anzustellen ist, in welchem Umfang S in den Haushalt des Klägers und der M aufgenommen war, unzutreffende Kriterien berücksichtigt und ist so zu einer annähernd gleichwertigen Haushaltsaufnahme bei beiden Eltern gelangt.
- 28** Das FG hat im Rahmen dieser Gesamtwürdigung angenommen, dass der Schulbesuch des S in X an der vom Kläger und M zuvor im sogenannten Wechselmodell praktizierten gemeinsamen Betreuung offenbar wenig habe ändern sollen. S habe wegen des Schulbesuchs nur noch in den Ferien nach Y kommen können und sich in diesen Zeiten nahezu ausschließlich beim Kläger aufgehalten. Das FG hat weiter angenommen, dass M, obwohl sie (selbst nach Ansicht des FG) bei einer Betrachtung des gesamten Jahres 2022 aus rein zeitlicher Sicht die Hauptverantwortung für S trug, nicht den höheren Betreuungsaufwand zu schultern gehabt habe, weil auch die vom Kläger erbrachten finanziellen Leistungen (Barunterhalt und Weiterleitung des Kindergeldes selbst für die Ferienzeiten, Kosten für Flüge) zu berücksichtigen seien.
- 29** Das ist zu beanstanden. Zum einen kommt es bei der Beurteilung der Haushaltsaufnahme und auch der Frage, wo sich der Lebensmittelpunkt des Kindes befindet, auf die tatsächlichen Verhältnisse an und nicht darauf, welche Vorstellungen die Eltern von ihrem Betreuungsmodell haben. Zum anderen sind von den Eltern erbrachte Barunterhaltsleistungen kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung der Haushaltsaufnahme und der Frage, ob sich das Kind überwiegend bei einem Elternteil aufgehalten hat und dort seinen Lebensmittelpunkt hatte.
- 30** Zu Recht hat sich das FG indessen nicht auf die Betrachtung des Streitzeitraums oder des Zeitraums April bis August

2022 beschränkt, in den (zufällig) Schulferien fielen, mit denen vom 09.04.2022 bis 23.04.2022 und vom 19.06.2022 bis 09.08.2022 aufgrund der Umgangsvereinbarung eine Änderung des Aufenthaltsorts des S einherging, sondern die Wirkungen der durch den Umzug und den Schulbesuch in X geänderten Umgangsregelung für einen repräsentativen Zeitraum betrachtet und dabei das gesamte Jahr 2022 in den Blick genommen, in welchem S 108 Tage beim Kläger (30 %) und 257 Tage bei M (70 %) verbracht hat. Nicht zu beanstanden ist auch die --auf die Würdigung des zeitlichen Umfangs der Aufenthalte des S beim Kläger, des persönlichen Umfelds und der sozialen Kontakte des S in Y gestützte-- Annahme des FG, dass sich der Kläger trotz des Schulbesuchs von S in X weiterhin an dessen Betreuung, Versorgung und Erziehung beteiligt hat.

- 31** In einer solchen Situation, in der die Aufenthalte des Kindes bei beiden Elternteilen mehr als nur Besuchscharakter hatten, kommt es nach der Rechtsprechung --wie ausgeführt-- für die Haushaltsaufnahme auf den Lebensmittelpunkt des Kindes an, für dessen Bestimmung der Aufenthaltsdauer, also dem Zeitmoment, eine besondere, aber nicht die allein ausschlaggebende Bedeutung zukommt. Zu beachten ist jedoch auch, dass das Kriterium der Haushaltsaufnahme ein von der Höhe der Barunterhaltsleistung unabhängiges Kriterium ist. § 64 Abs. 2 und 3 EStG knüpft die Rangfolge der Berechtigten entweder an die Haushaltsaufnahme als ein Obhutsverhältnis oder --nur wenn ein solches Verhältnis fehlt-- an die Höhe der Unterhaltsrente und gibt damit eine Rangfolge der Anknüpfungspunkte vor. Die Berücksichtigung von Barunterhaltsleistungen bei der Beurteilung der Haushaltsaufnahme würde diese Systematik des § 64 Abs. 2 und 3 EStG durchbrechen. Sie würde zudem eine Bewertung der Betreuungsleistungen erfordern, welche im Widerspruch zu dem mit der Regelung verfolgten Zweck der Verwaltungsverfahren Vereinfachung stünde (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762, unter B.II.2.b).
- 32** Zu bedenken ist auch, dass bei einem strengen Wechselmodell beide Elternteile für den Barunterhaltsbedarf des Kindes einzustehen haben. Der Unterhaltsbedarf bemisst sich in diesem Fall nach den beiderseitigen zusammengerechneten Einkünften der Eltern und umfasst neben dem sich daraus ergebenden Regelbedarf insbesondere die nach den Umständen angemessenen Mehrkosten, die durch die Aufteilung der Betreuung im Rahmen eines Wechselmodells entstehen; für den so ermittelten Bedarf (Regelbedarf und etwaiger Mehrbedarf) haben die Eltern anteilig nach ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen (§ 1606 Abs. 3 Satz 1 BGB) aufzukommen. Weil sie einen Teil des Unterhalts in Natur decken, findet ein unterhaltsrechtlicher Ausgleich zwischen den Eltern typischerweise nur in Form einer den Tabellenunterhalt nicht erreichenden Ausgleichszahlung statt (BGH-Beschluss vom 20.04.2016 - XII ZB 45/15, NJW 2016, 1956, Rz 15 f., m.w.N.). Das bedeutet, dass auch im Fall eines paritätischen Wechselmodells --bei gleichen Anteilen beider Elternteile an der Betreuung-- ein Elternteil Unterhaltszahlungen zu leisten hat, wenn sich die Einkommensverhältnisse der Elternteile voneinander unterscheiden. Dieser Spitzenausgleich dient der Herstellung einer gleichmäßigen Belastung mit dem Kindesunterhalt entsprechend der jeweiligen finanziellen Möglichkeiten. Ließe man eine Berücksichtigung dieser Zahlungen im Rahmen der Gesamtwürdigung zu, müsste man trotz gleicher Betreuungsanteile und Aufenthaltszeiten sowie gleichmäßiger Belastung mit dem Kindesunterhalt gemäß den jeweiligen finanziellen Möglichkeiten (immer) eine Haushaltsaufnahme allein bei dem Elternteil mit dem höheren Einkommen beziehungsweise Vermögen annehmen. Es bliebe dann regelmäßig kein Raum für eine analoge Anwendung von § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 33** Daher sind die (vom FG berücksichtigten) finanziellen Leistungen des Klägers nicht in die Gesamtwürdigung einzubeziehen. Sonstige besondere Umstände, die zugunsten des Klägers die im Jahr 2022 längere Aufenthaltsdauer des S bei M ausgleichen könnten, hat das FG nicht festgestellt. S war sowohl in X (M als Bezugsperson, Schule) als auch in der Bundesrepublik Deutschland --Deutschland-- (Kläger als Bezugsperson, Familie und sonstige persönliche Kontakte) in ein soziales Umfeld eingebunden. Außerdem ist das FG selbst davon ausgegangen, dass der Schulbesuch in X S im Jahr 2022 daran gehindert hat, außerhalb der Ferienzeit mit dem Kläger zu verbringen. S war --auch angesichts der Entfernung zwischen den Haushalten des Klägers und der M-- gerade nicht frei in der Wahl seines Aufenthaltsorts.
- 34** Insgesamt betrachtet kommt nach den Feststellungen des FG dem Aufenthalt des S bei M in X ein klares Übergewicht zu, so dass eine Haushaltsaufnahme des S allein bei M anzunehmen ist. Somit ist nach der Festsetzung des Kindergeldes zugunsten des Klägers eine Änderung der Obhutsverhältnisse eingetreten, welche die ursprüngliche Berechtigtenbestimmung gegenstandslos werden ließ und zum Vorrang eines Kindergeldanspruchs der M führte, sofern ein solcher besteht (dazu sogleich unter II.2.).
- 35** c) Da die Revision der Familienkasse schon aus anderen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt, kommt es nicht mehr darauf an, ob der von der Familienkasse gerügte Verfahrensfehler (Verletzung der

Sachaufklärungspflicht in Bezug auf finanzielle Leistungen, die M zugunsten des S erbracht hat) tatsächlich vorliegt.

- 36** 2. Das angefochtene Urteil erweist sich nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob es im Streitzeitraum an einem Kindergeldanspruch der M nach §§ 62 ff. EStG fehlt, so dass sich die Frage nach der Rangfolge der Ansprüche des Klägers und der M nicht stellen würde (a) und --für den Fall, dass kein Anspruch der M bestünde--, ob dem Kindergeldanspruch des Klägers ausländische Familienleistungen nicht entgegenstehen (b).
- 37** a) Das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus konsequent-- nicht näher geprüft, ob M im Streitzeitraum ein Anspruch auf deutsches Kindergeld für S zustand.
- 38** aa) Anhaltspunkte dafür, dass M im Streitzeitraum die Voraussetzungen von § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt hat, liegen nach den bisherigen Feststellungen des FG nicht vor.
- 39** (1) § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG knüpft an die in § 1 Abs. 2 EStG geregelte erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht an. Ungeachtet dessen, dass die Vorschrift des § 1 Abs. 2 EStG nur für deutsche Staatsangehörige gilt, verlangt sie unter anderem, dass die betreffende Person in einem Dienstverhältnis zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts steht. Schon daran fehlt es. M bezog im Streitzeitraum zwar finanzielle Mittel aus Deutschland in Form des Stipendiums der ... Diese ist aber als juristische Person des privaten Rechts (eingetragener Verein) und nicht des öffentlichen Rechts organisiert.
- 40** (2) Es ist auch nicht ersichtlich, dass M nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wurde (§ 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG).
- 41** bb) Im Streitzeitraum lag nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch der gemäß § 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erforderliche Inlandswohnsitz der M nicht vor, da M ihren Wohnsitz und Lebensmittelpunkt im Jahr 2020 nach X verlegt hatte, wo sie ab August 2020 wissenschaftlich tätig war.
- 42** Ein Inlandswohnsitz der M könnte aber nach Art. 67 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.04.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2004, Nr. L 166, 1) in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (Verordnung (EG) Nr. 883/2004) i.V.m. Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.09.2009 zur Festlegung der Modalitäten für die Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 über die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit (ABIEU 2009, Nr. L 284, 1) in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (Verordnung (EG) Nr. 987/2009) zu fingieren sein. Diese Verordnungen gelten auch im Verhältnis zu dem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) X (Art. 3 des Beschlusses des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 76/2011 vom 01.07.2011 zur Änderung von Anhang VI (Soziale Sicherheit) und von Protokoll 37 zum EWR-Abkommen, ABIEU 2011, Nr. L 262, 33).
- 43** Dagegen ist die Verordnung (EU) Nr. 1231/2010 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24.11.2010 zur Ausdehnung der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 auf Drittstaatsangehörige, die ausschließlich aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit nicht bereits unter diese Verordnungen fallen (ABIEU 2010, Nr. L 344, 1) --Verordnung (EU) Nr. 1231/2010--, nicht auf die EWR-Staaten anwendbar (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, Vorbemerkungen zu §§ 62 bis 78 EStG, Rz 17).
- 44** (1) Nach Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 ist bei der Anwendung von Art. 67 und 68 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004, insbesondere was das Recht einer Person zur Erhebung eines Leistungsanspruchs anbelangt, die Situation der gesamten Familie in einer Weise zu berücksichtigen, als ob alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats fielen und dort wohnten. Nach Art. 67 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 hat eine Person auch für Familienangehörige, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, Anspruch auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats, als ob die Familienangehörigen in diesem Mitgliedstaat wohnten. Danach schafft Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 eine gesetzliche Fiktion dahin, dass bei Anwendung der Koordinierungsregelungen der Grundverordnung die Situation der gesamten Familie in einer Weise berücksichtigt wird, als ob alle beteiligten Personen unter die Rechtsvorschriften des für die Gewährung der Familienleistungen zuständigen Mitgliedstaats fielen und dort wohnten. Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 ist dahin auszulegen, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Fiktion dazu führen kann, dass der Anspruch auf Familienleistungen einer Person zusteht, die nicht in dem Mitgliedstaat wohnt, der für die Gewährung dieser Leistungen zuständig ist, sofern alle anderen durch das nationale Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Gewährung erfüllt sind (Senatsurteil

vom 27.07.2017 - III R 17/16, BFH/NV 2018, 201, Rz 11 f., unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Trapkowski vom 22.10.2015 - C-378/14, ECLI:EU:C:2015:720, Rz 41). Das Fehlen eines im EU-/EWR-Ausland gestellten Antrags auf Familienleistungen führt nicht dazu, dass die Fiktionswirkung des Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 entfällt. Die Verpflichtung des zur Erbringung von Familienleistungen zuständigen Mitgliedstaats gemäß Art. 60 Abs. 1 Satz 3 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009, den im Inland gestellten Antrag auf Kindergeld zu berücksichtigen, bedeutet nicht, dass bei fehlender Antragstellung im Ausland der Anspruch auf den Elternteil übergeht, der im Inland das Kindergeld beantragt hat (Senatsurteil vom 04.02.2016 - III R 17/13, BFHE 253, 134, BStBl II 2016, 612, Rz 20). Art. 60 Abs. 1 Satz 2 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 ist dahin auszulegen, dass er sowohl in dem Fall Anwendung findet, dass die Leistung gemäß den als vorrangig bestimmten Rechtsvorschriften gewährt wird, als auch in jenem Fall, dass sie nach den Rechtsvorschriften eines nachrangig zuständigen Mitgliedstaats in Form eines Unterschiedsbetrags ausbezahlt wird (Senatsurteil vom 01.07.2020 - III R 13/19, BFH/NV 2021, 453, Rz 15, unter Hinweis auf das EuGH-Urteil Moser vom 18.09.2019 - C-32/18, ECLI:EU:C:2019:752, Leitsatz 1 und Rz 45 ff.).

- 45** (2) Da das FG keine Feststellungen zur Staatsangehörigkeit der M getroffen hat, kann nicht entschieden werden, ob die Wohnsitzfiktion und die Familienbetrachtung des Art. 67 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und des Art. 60 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 zu einem Anspruch der M auf deutsches Kindergeld führen und damit konkurrierende Ansprüche des Klägers und der M im Sinne von § 64 EStG bestehen.
- 46** (a) Hätte nicht nur der Kläger, sondern auch M die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaats der EU, so fände Art. 67 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 i.V.m. Art. 60 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 Anwendung, so dass M neben dem Kläger kindergeldberechtigt wäre und --nach den Ausführungen unter II.1.-- ihr Anspruch nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG Vorrang vor dem des Klägers hätte. Gleiches würde gelten, wenn M die Staatsangehörigkeit eines EWR-Staats hätte.
- 47** (b) Hätte M die Staatsangehörigkeit des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich), könnte sie sich unter den in Art. 2 und 3 bzw. Art. 4 des --durch Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 210/2020 vom 11.12.2020 (ABIEU 2023, Nr. L 240, 72) eingefügten-- Kapitels III des Anhangs VI des EWR-Abkommens geregelten Voraussetzungen auf die Wohnsitzfiktion und die Familienbetrachtung des Art. 67 Satz 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 und des Art. 60 der Verordnung (EG) Nr. 987/2009 berufen.
- 48** (c) Wäre M dagegen Staatsangehörige eines Drittstaats, so wären die vorgenannten Vorschriften nicht anwendbar, so dass M nicht neben dem Kläger kindergeldberechtigt wäre und es auf die Regelung des § 64 EStG nicht ankäme.
- 49** b) Wenn M die Staatsangehörigkeit eines Drittstaats hätte, dann wäre die Koordinierung des inländischen Kindergeldanspruchs des Klägers mit ausländischen Familienleistungen über § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (jetzt § 65 Satz 1 Nr. 1 EStG) durchzuführen. Hiernach reicht es aus, dass eine dem Kindergeld oder den Kinderzulagen nach § 65 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vergleichbare Leistung für das betreffende Kind zu zahlen ist oder bei entsprechender Antragstellung zu zahlen wäre. Ob tatsächlich ein Antrag im Ausland gestellt wurde, ist nicht von Bedeutung. Es genügt ein Rechtsanspruch auf die andere Leistung, unabhängig davon, ob diese rechtzeitig beantragt wurde. Dabei ist auch unerheblich, ob dieser Anspruch der nach deutschem Recht kindergeldberechtigten Person oder einem Dritten zusteht (Senatsurteil vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 23). Die Folgen einer unterbliebenen Antragstellung hätte der Kläger zu tragen (vgl. Senatsurteil vom 18.07.2013 - III R 51/09, BFHE 242, 222, BStBl II 2016, 947, Rz 25). Insoweit wäre das FG gegebenenfalls verpflichtet, eine eigene Entscheidung über das Bestehen eines ausländischen Anspruchs zu treffen (s. im Einzelnen Senatsurteil vom 13.06.2013 - III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, Rz 22 ff.).
- 50** 3. Die Sache ist aus den vorstehend genannten Gründen nicht spruchreif. Dem FG ist aus diesem Grund Gelegenheit zu geben, die notwendigen Sachverhaltsfeststellungen, namentlich zur Staatsangehörigkeit der M, nachzuholen.
- 51** Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat vorsorglich und ohne Bindungswirkung auf Folgendes hin:
- 52** a) Zu den Verhältnissen, deren Änderung die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung gemäß § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG rechtfertigt, gehören neben Wohnsitz (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) oder gewöhnlichem Aufenthalt (§ 9 AO) des Kindergeldberechtigten (§ 62 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und des Kindes im Inland oder im begünstigten Ausland (Senatsurteil vom 17.08.2023 - III R 24/21, BFH/NV 2024, 1, Rz 12) unter anderem auch eine Änderung der Rangfolge der Kindergeldberechtigten (§ 64 EStG) und damit ein Wechsel der Person, an die das Kindergeld ausbezahlt ist (vgl. BFH-Urteil vom 29.01.2003 - VIII R 64/01, BFH/NV 2003, 905, unter II.2.).

- 53** Die Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Kindergeldfestsetzung vorlagen, müssen sich nachträglich ändern. Die Korrektur erfolgt mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse, also auch rückwirkend (Senatsurteil vom 13.11.2025 - III R 43/24, BFH/NV 2026, 456, Rz 18). Der Kindergeldfestsetzungsbescheid ist aufgrund des Monatsprinzips (§ 66 Abs. 2 EStG) ein teilbarer Verwaltungsakt; er kann deshalb für jeden Monat geändert oder aufgehoben werden und für andere Monate unverändert bestehen bleiben (BFH-Urteile vom 26.07.2001 - VI R 163/00, BFHE 196, 274, BStBl II 2002, 174, unter 2.; vom 26.07.2001 - VI R 102/99, BFH/NV 2002, 178, unter 2.b; vom 29.01.2003 - VIII R 60/00, BFH/NV 2003, 927, unter II.2.b, und vom 21.01.2004 - VIII R 15/02, BFH/NV 2004, 910, unter II.5.). Die Familienkasse ist daher befugt, eine unrichtige oder unrichtig gewordene Kindergeldfestsetzung in der Weise zu ändern, dass sie für verschiedene Zeitabschnitte verschiedene Änderungsbescheide erlässt (BFH-Urteil vom 26.07.2001 - VI R 102/99, BFH/NV 2002, 178, unter 2.b und 2. Leitsatz). Daher ist nicht zu beanstanden, dass die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung nur für den Zeitraum April 2022 bis Juli 2022 aufgehoben hat. Wegen der Teilbarkeit des Regelungsgehalts des Festsetzungsbescheids durfte die Familienkasse mehrere Änderungsbescheide für verschiedene Zeiträume erlassen.
- 54** b) Unschädlich ist, dass die Familienkasse im Bescheid vom 03.05.2022 § 70 Abs. 3 EStG als Rechtsgrundlage für die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung angegeben hatte, denn in der Einspruchsentscheidung vom 20.07.2022 hat sie sich auf die zutreffende Vorschrift des § 70 Abs. 2 EStG gestützt.
- 55** Zudem beurteilt sich die Rechtmäßigkeit eines Änderungsbescheids nicht danach, ob die Voraussetzungen der von der Finanzbehörde zur Begründung herangezogenen Vorschrift vorliegen, sondern danach, ob die Änderung durch irgendeine Änderungsnorm gedeckt ist (vgl. Senatsurteil vom 15.09.2005 - III R 18/03, BFH/NV 2006, 235, unter II.2.b, m.w.N.).
- 56** c) Die Familienkasse hat den angefochtenen Aufhebungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung --anders als das FG offenbar meint-- hinreichend begründet.
- 57** Nach § 121 Abs. 1 AO ist ein schriftlicher Verwaltungsakt zu begründen, soweit dies zu seinem Verständnis erforderlich ist. Die Begründungspflicht dient der Verwirklichung des gemäß Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes gewährleisteten Rechtsschutzes gegen öffentliche Hoheitsakte. Der Betroffene kann Rechtsschutz nur dann effektiv in Anspruch nehmen, wenn er weiß, wie die Behörde ihren Verwaltungsakt rechtfertigt und auf welche Rechtsgrundlagen sie ihn stützt; von dem Bürger wird damit nicht verlangt, überhaupt erst eine geeignete Rechtsgrundlage seinerseits zu suchen (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2004 - II R 5/02, BFH/NV 2004, 1062, unter II.1.a).
- 58** Im Streitfall konnte der Kläger der Begründung der Einspruchsentscheidung entnehmen, auf welche Rechtsgrundlage (§ 70 Abs. 2 EStG) und welche Tatsachen (überwiegende Aufnahme des S in den Haushalt der M und daher vorrangiger Anspruch der M auf das Kindergeld) die Familienkasse ihre Entscheidung stützt, die zugunsten des Klägers erfolgte Kindergeldfestsetzung für die streitigen Monate aufzuheben. Ihm war eine rechtliche Prüfung des Bescheids daher möglich. Einer zusätzlichen Erläuterung, ob und gegebenenfalls welche Entscheidungen für (andere) Zeiträume, in denen der Kläger das Kindergeld bezogen hat, vorgesehen sind, bedurfte es nicht. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die Familienkasse am 03.05.2022 nicht nur den Aufhebungsbescheid erlassen, sondern den Kläger in einem weiteren Schreiben vom gleichen Tag auch zu einer möglichen Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für die vorangegangenen Monate Juni 2021 bis März 2022 und zur Rückforderung des für diese Monate bereits ausgezahlten Kindergeldes angehört hat.
- 59** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de