

Urteil vom 27. Oktober 2011, III R 42/07

Zur Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 6 S 6 Halbs 2, EStG § 32 Abs 6 S 9, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 08. Mai 2007, Az: 1 K 1324/07

Leitsätze

Die Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist, verstößt nicht gegen das Grundgesetz.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit 2002 von seiner früheren Ehefrau, mit der er zwei gemeinsame Kinder hat, geschieden. Für das Streitjahr 2004 wurde er einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. In seiner Einkommensteuererklärung gab er in der Anlage "Kind" als Adresse der Kinder eine Anschrift an, die mit der seiner geschiedenen Frau identisch war. Der Kläger wurde erklärungsgemäß unter Berücksichtigung von zwei Freibeträgen in Höhe von jeweils 2.904 € (1.824 € Kinderfreibetrag und 1.080 € Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf --BEA-Freibetrag--) veranlagt.
- 2** Am 7. Oktober 2005 ging beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine schriftliche Mitteilung des Wohnsitzfinanzamts der geschiedenen Ehefrau ein, wonach die BEA-Freibeträge für die beiden Kinder auf die Mutter übertragen worden seien, weil die Kinder nicht in der Wohnung des Vaters gemeldet seien. Der Kläger bestätigte die melderechtliche Situation gegenüber seinem FA. Dieses änderte daraufhin die Steuerfestsetzung und berücksichtigte die BEA-Freibeträge nicht mehr. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 1245 veröffentlichten Urteil die Auffassung, dass die Vorschrift des § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG), die die Übertragung des BEA-Freibetrages regelt, verfassungsgemäß ist.
- 3** Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, die Übertragung des BEA-Freibetrages beruhe auf einer verfassungswidrigen Norm. Die voraussetzungslose Entziehungsmöglichkeit des einem Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages durch den anderen Elternteil stelle einen Eingriff in die Rechtsposition des benachteiligten Elternteils dar, für die es keine sachliche Rechtfertigung gebe. Der BEA-Freibetrag sei Bestandteil des familiären Existenzminimums und stehe dem Grundsatz nach jedem Elternteil zu. Dies werde dem Umstand gerecht, dass bei geschiedenen Eltern üblicherweise nur ein Elternteil die regelmäßige Betreuung eines Kindes übernehmen könne. Der andere Teil erbringe seinen Beitrag durch Unterhaltsleistungen in Geld und wie zumeist zusätzlich durch Übernahme des Kindes an Wochenenden oder in den Ferien. Nur aufgrund der Barunterhaltsleistungen des einen Elternteils werde bei dem Elternteil, welcher die ständige Betreuung übernehme, Zeit für diese Betreuung freigesetzt, ansonsten müsste letzterer mehr Zeit in eine Erwerbstätigkeit investieren, die zeitlich zu Lasten der Betreuung des Kindes gehen würde. Beide Elternteile erbrächten damit den ihnen möglichen Anteil an der Betreuung, der eine durch die tatsächlich ausgeübte Betreuung, der andere durch die Unterhaltszahlungen als Surrogat für die nicht praktisch ausübbarere Betreuung. Der Gesetzgeber gehe in § 1606 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) daher von der Gleichwertigkeit der Leistungen aus. Es sei daher sachgerecht, jedem Elternteil einen Anspruch auf den BEA-Freibetrag auch nach der Scheidung zu gewähren. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. Mai 2006 III R 71/04 (BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352) habe sich nur mit dem reinen Betreuungsfreibetrag auseinandergesetzt, die dort aufgeführten Gründe seien für den im Streitjahr geltenden BEA-Freibetrag nicht relevant. Der Freibetrag gehe über die Betreuung hinaus. Erziehung und Ausbildung seien nicht an

den Haushalt geknüpft, in dem das Kind lebe. Die entsprechenden Kosten würden nicht zwangsläufig vom betreuenden Elternteil getragen. Selbst wenn dieser dem äußeren Anschein nach die Kosten tragen würde, so erhalte er vom anderen Elternteil dazu einen Beitrag in Form von Unterhaltszahlungen. Ausbildung werde häufig durch dritte Institutionen erbracht. Inwiefern daher der betreuende Elternteil hierzu einen größeren Beitrag leiste, der seine Bevorzugung in Bezug auf den Freibetrag rechtfertige, sei nicht ersichtlich. Ausschlaggebend müsse somit wie bei der Entziehung des hälftigen Kinderfreibetrages nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 EStG sein, dass der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht nicht nachkomme. Die streitige Übertragungsvorschrift müsse daher zumindest verfassungskonform dahin ausgelegt werden, dass die Erfüllung der Unterhaltspflicht maßgeblich sei.

- 4 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und den Einkommensteueränderungsbescheid vom 3. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Januar 2006 aufzuheben.
- 5 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der BEA-Freibetrag des Klägers gemäß § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 EStG auf die Kindesmutter zu übertragen war. Der Senat ist von der Verfassungswidrigkeit dieser Regelung nicht i.S. des Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) überzeugt.
- 7 1. Bei minderjährigen Kindern wird der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende BEA-Freibetrag auf Antrag des anderen Elternteils auf diesen übertragen (§ 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 EStG).
- 8 Diese Voraussetzungen für die Übertragung des BEA-Freibetrages auf die geschiedene Ehefrau des Klägers liegen vor, was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist.
- 9 2. Der Senat hatte die genannte Vorschrift anzuwenden, weil er sie nicht als verfassungswidrig ansieht.
- 10 a) Der BFH hat die unter denselben Voraussetzungen zulässige Übertragung des Betreuungsfreibetrages gemäß § 32 Abs. 6 Satz 7 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Familienförderung vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2552, BStBl I 2000, 4) für verfassungsgemäß erachtet (Urteil in BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352). Nach herrschender Meinung gilt für die Übertragung des mit dem Zweiten Gesetz zur Familienförderung vom 16. August 2001 (BGBl I 2001, 2074, BStBl I 2001, 533) eingeführten BEA-Freibetrages nichts anderes (neben der Vorinstanz auch die Vorinstanz zum anhängigen Revisionsverfahren III R 49/10 = FG Baden-Württemberg, Urteil vom 16. Januar 2009 13 K 299/04, EFG 2011, 1703; Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 32 Rz 134; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32 Rz 932; Schmidt/Loschelder, EStG, 30. Aufl., § 32 Rz 92; Dürr in Frotzcher, EStG, Freiburg 2011, § 32 Rz 134; kritisch Blümich/Selder, § 32 EStG Rz 231; Greite, BFH-Rechtsprechung zum Kindergeld im Jahr 2006, Neue Wirtschafts-Briefe, Fach 3a, 2465, 2476). Der Senat schließt sich der herrschenden Meinung an.
- 11 b) Nach dem Senatsurteil in BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352 darf der Gesetzgeber typisierend davon ausgehen, dass das Kind in dem Haushalt des Elternteils, bei dem es gemeldet ist, aufgenommen ist und von diesem Elternteil umfassend betreut wird. Da dieser Elternteil im Regelfall einen höheren Betreuungsaufwand hat als der andere Elternteil, der das Kind ggf. an Wochenenden oder in den Schulferien betreut oder der Fremdbetreuungsleistungen (mit-)finanziert, ist es sachgerecht, den Betreuungsfreibetrag auf Antrag ausschließlich dem Elternteil, bei dem das Kind allein gemeldet ist, zu gewähren. Die unterschiedlichen gesetzlichen Voraussetzungen für die Übertragung des Kinderfreibetrages einerseits und des Betreuungsfreibetrages andererseits sind ebenfalls sachlich gerechtfertigt (Senatsurteil in BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352). An seiner Bewertung hält der Senat nach nochmaliger Überprüfung fest. Er ist weiter der Auffassung, dass diese Gesichtspunkte auch die streitige Übertragung des BEA-Freibetrages rechtfertigen.
- 12 aa) Hinsichtlich des Betreuungsbedarfs kommen die Grundsätze des Senatsurteils in BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352 unmittelbar zum Tragen. Insbesondere trifft das Vorbringen der Revision nicht zu, dass erst die Barunterhaltszahlungen des einen Elternteils dem betreuenden Elternteil die persönliche Betreuung ermöglichen.

Denn Letzteres hängt vom nahehelichen Unterhaltsanspruch des geschiedenen Elternteils ab (vgl. § 1570 BGB), nicht vom hier zur Beurteilung anstehenden Kindesunterhalt.

- 13** bb) Darüber hinaus erscheint es auch nicht sachwidrig, den auf den Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf entfallenden Freibetragsanteil bei dem Elternteil zu berücksichtigen, bei dem das Kind gemeldet ist. Die Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfe eines Kindes sind auf praktikable Weise kaum zu trennen, wie schon die Formulierung in der Gesetzesbegründung zeigt, wonach der zunächst überwiegende Betreuungsbedarf im Laufe der Zeit durch den Erziehungsbedarf und für ältere Kinder durch den Ausbildungsbedarf überlagert bzw. abgelöst wird (BTDrucks 14/6160, S. 11). Der umfassend betreuende Elternteil wird auch häufig überwiegend den nicht auf die Schule und ähnliche Institutionen, sondern auf die Eltern selbst entfallenden Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes, also regelmäßig eines Schülers, etwa durch Hilfe bei der Vorbereitung auf Klassenarbeiten, Hausaufgabenbetreuung, Fahrten zur Schule, Teilnahme an Elternabenden, Organisation von Nachhilfe u.ä., befriedigen. Es liegt in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, den Aufwand des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist und von dem es --typisierend betrachtet-- daher rund um die Uhr umfassend betreut und erzogen wird, im Ergebnis sachlich höher zu gewichten als etwa die Bezahlung von Nachhilfestunden oder Musikschulunterricht durch den barunterhaltspflichtigen Elternteil. Damit ist kein sachwidriger Ausschluss des barunterhaltspflichtigen Elternteils von kindbedingten Steuerentlastungen verbunden (hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 8. Juni 1977 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104, BStBl II 1977, 526). Vielmehr wird die Steuerentlastung bei dem Elternteil wirksam, der den im BEA-Freibetrag erfassten Aufwand nach der gesetzgeberischen Einschätzung im Großen und Ganzen überwiegend trägt und dessen Belastungssituation mit einer lediglich hälftigen Beteiligung an der kindbedingten Steuerentlastung nicht ausreichend Rechnung getragen würde.
- 14** cc) Schließlich sprechen Praktikabilitätsgründe dafür, dass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht gehalten war, vom Konzept eines einheitlichen BEA-Freibetrages und der antragsabhängigen ausschließlichen Berücksichtigung dieses Freibetrages beim Elternteil, bei dem das Kind gemeldet ist, abzurücken. Bei Preisgabe des Konzepts wären nämlich zahlreiche aufwändige Ausdifferenzierungen nach den verschiedenen Bedarfsarten (Betreuung, Erziehung, Ausbildung) und Altersstufen (Kleinkinder mit höherem [Fremd-]Betreuungsbedarf, Schulkinder, Auszubildende u.ä.) sowie ggf. eine Ermittlung und Gewichtung der von den jeweiligen Elternteilen erbrachten Leistungen --materieller wie immaterieller Art-- zur Befriedigung der jeweiligen Bedarfe erforderlich gewesen (z.B. Bewertung der vom barunterhaltspflichtigen Elternteil übernommenen Kindergartengebühren und der Eigenbetreuungsleistungen des anderen Elternteils für die übrige Zeit). Die damit einhergehende erhebliche Verkomplizierung der Rechtsanwendung widerstreitet dem Ziel der Praktikabilität und der Einfachheit des Rechts, das besonders auf dem Gebiet der steuerrechtlichen Massenverwaltung Geltung beansprucht (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 8. Juni 2004 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412, BGBl I 2004, 2570; vom 27. Juli 2010 2 BvR 2122/09, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 1109). Außerdem entspräche sie auch nicht der Aussage des BVerfG, die dieses speziell im Hinblick auf die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs getroffen hat. Danach kann nämlich im Interesse der Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen die kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in einem vereinheitlichten Entlastungstatbestand des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs berücksichtigt werden, dessen Voraussetzungen allein durch die Angabe familienbezogener Daten vom Steuerpflichtigen dargelegt werden können (BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182). Einen Anlass, von diesem "Vereinfachungsauftrag" abzuweichen und gerade in Trennungsfällen aufwändige Ausdifferenzierungen vorzunehmen, sieht der Senat nicht.
- 15** c) Die Anknüpfung an die Eintragung im Melderegister ist sachlich zu rechtfertigen und damit ebenfalls verfassungsrechtlich unbedenklich. Zur näheren Begründung verweist der Senat auf sein Urteil in BFHE 214, 120, BStBl II 2008, 352 (vgl. ferner BFH-Beschluss vom 26. Januar 2001 VI B 250/00, BFH/NV 2001, 779, m.w.N.). Ob, wie teilweise vertreten wird, das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit sachgerechter wäre (z.B. Heuermann, Deutsches Steuerrecht 2000, 1546), kann dahinstehen. Denn bei der Überprüfung einer gesetzlichen Regelung am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit überschritten hat (z.B. BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348, BGBl I 1991, 2170, m.w.N.).
- 16** d) Dass der Gesetzgeber nunmehr mit dem Steuervereinfachungsgesetz --StVereinfG-- 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) dem Anliegen des Klägers der Sache nach Rechnung trägt, da der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, der Übertragung widersprechen kann, weil er Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut (§ 32 Abs. 6 Satz 9 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011),

rechtfertigt keine andere Beurteilung. Mit der Neuregelung trägt der Gesetzgeber dem Umstand Rechnung, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen (BTDrucks 17/6146, S. 19). Der Gesetzgeber hat also die gesellschaftliche Entwicklung beobachtet und seine Einschätzung den veränderten Realitäten angepasst. Damit hat er aber mitnichten zum Ausdruck gebracht, dass seine frühere Einschätzung einer aus seiner Sicht noch anders gelagerten gesellschaftlichen Situation unvertretbar gewesen sei.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de