

# Urteil vom 17. September 2015, III R 36/14

## Einkommensbesteuerung Alleinerziehender, wenn der andere Elternteil keinen Barunterhalt leistet

BFH III. Senat

GG Art 3 Abs 1, EStG § 24b, EStG § 32 Abs 6, EStG § 33, EStG § 33a Abs 1, EStG VZ 2011, EStG § 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 13. Oktober 2014, Az: 4 K 81/14

## Leitsätze

1. NV: Daraus, dass der andere Elternteil seiner Barunterhaltsverpflichtung nicht nachkommt, kann kein Anspruch auf einen höheren Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) abgeleitet werden.
2. NV: Eine mehrfache Freistellung des Existenzminimums eines Kindes ist nicht geboten (Anschluss an BVerfG-Beschluss vom 27. Juli 2010 2 BvR 2122/09, BFH/NV 2010, 1994).
3. NV: Ein Alleinerziehender kann weder wegen der Unterhaltsleistungen an seine Kinder noch wegen seiner besonderen Belastungssituation als Alleinerziehender außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend machen.
4. NV: Es verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass eigenes Einkommen eines Alleinerziehenden auch insoweit steuerpflichtig ist, als es für den Unterhalt der Kinder eingesetzt wird.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. Oktober 2014 4 K 81/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Einkommensbesteuerung Alleinerziehender.
- 2 Die alleinstehende Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter zweier in den Jahren 2001 und 2002 geborener Kinder, die in ihrem Haushalt leben. Der Kindsvater leistet keinen Unterhalt. Die ihm für die Kinder zustehenden Freibeträge gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2011 geltenden Fassung (EStG) wurden auf die Klägerin übertragen. Die Klägerin erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Durch Einkommensteuerbescheid vom 12. November 2013 wurde sie vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr zur Einkommensteuer veranlagt. Die Steuer wurde unter Anwendung des Grundtarifs und unter Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende festgesetzt.
- 3 Mit dem dagegen eingelegten Einspruch begehrte die Klägerin die Anwendung des Splittingtarifs. Nachdem das FA die Steuerfestsetzung durch Bescheid vom 10. Februar 2014 aus nicht streitbefangenen Gründen geändert hatte, setzte es die Steuer durch Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 aus ebenfalls nicht streitbefangenen Gründen herab. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.
- 4 Die daraufhin erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) entschied, die Besteuerung alleinerziehender Elternteile nach dem Grundtarif entspreche dem Gesetz und sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Klägerin habe keinen Anspruch auf einen zusätzlichen Freibetrag. Dass der Kindsvater keinen Barunterhalt leiste, führe zu keiner anderen Beurteilung.
- 5 Mit der Revision macht die Klägerin geltend, das angefochtene Urteil verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) und den Schutz der Familie (Art. 6 GG), der auch

alleinerziehende Eltern und ihre Kinder erfasse. Zwar könne sie keine Besteuerung nach dem Splittingtarif verlangen. Zur Vermeidung einer unzulässigen Ungleichbehandlung gegenüber Alleinerziehenden, deren Kinder vom anderen Elternteil vollen Barunterhalt bezögen, müsse ihr aber entweder ein zusätzlicher bzw. höherer Entlastungsbetrag nach § 24b EStG oder ein Sonderausgabenabzug gemäß § 33 bzw. § 33a EStG in Höhe des Differenzbetrags zwischen dem tatsächlich erhaltenen Barunterhalt und dem Mindestunterhalt gewährt werden.

- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 14. Oktober 2014 4 K 81/14 aufzuheben und unter Änderung des Bescheids vom 10. Februar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 die Einkommensteuer 2011 auf 0 € herabzusetzen.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, sie als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Nach Auffassung des FA ist die Revision bereits unzulässig, da sich die Revisionsbegründung nicht substantiiert mit der einschlägigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) und des Bundesfinanzhofs (BFH) auseinandersetze. Jedenfalls habe das FG das einfachgesetzliche Recht zutreffend angewandt.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist zulässig, aber unbegründet und wird daher zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Die Revision ist zulässig, insbesondere auch ordnungsgemäß begründet.
- 11 a) Die Revisionsbegründung muss die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Dies erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lässt, welche Norm des Bundesrechts der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Denn er ist gehalten, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen. Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (ständige Rechtsprechung, zuletzt etwa BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014 IV R 29/14, BFHE 247, 449, Rz 13, m.w.N.).
- 12 b) Diesen Anforderungen wird die Revisionsbegründung gerecht. Sie lässt erkennen, dass die Klägerin sich mit den Erwägungen des angefochtenen Urteils und der dort zitierten Rechtsprechung des BVerfG und des BFH auseinandergesetzt hat und aus welchen Gründen sie eine Herabsetzung der Einkommensteuer begehrt.
- 13 2. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf einen höheren Entlastungsbetrag für Alleinerziehende.
- 14 a) Das FA hat den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) zutreffend angesetzt. Im Streitjahr 2011 sah § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG einen Betrag in Höhe von 1.308 € vor. Dieser wurde der Klägerin in vollem Umfang gewährt, wie sich aus der Einspruchsentscheidung vom 10. April 2014 ergibt.
- 15 b) Die Höhe des Entlastungsbetrags begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln.
- 16 aa) Nach der Rechtsprechung des Senats ist § 24b EStG eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Begünstigung und damit eine Sozialzwecknorm (Senatsurteile vom 19. Oktober 2006 III R 4/05, BFHE 215, 217, BStBl II 2007, 637, unter II.2.c cc; vom 25. Oktober 2007 III R 104/06, BFH/NV 2008, 545, unter II.2.). Das BVerfG hat diese Rechtsprechung nicht beanstandet. Es hat offen gelassen, ob § 24b EStG einer tatsächlichen Mehrbelastung Rechnung trägt oder allein der sozialen Förderung dient. Selbst für den Fall, dass eine solche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindernde Mehrbelastung tatsächlich bestehen sollte, räumt es dem Gesetzgeber bei der Festlegung der Höhe dieses Entlastungsbetrags einen Einschätzungsspielraum ein (BVerfG-Beschluss vom 22. Mai 2009 2 BvR 310/07, BStBl II 2009, 884, unter II.2.a bb; s. auch Senatsbeschluss vom 17. Oktober 2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362, Rz 24).
- 17 bb) Ein Anspruch auf einen höheren Entlastungsbetrag kann insbesondere nicht daraus abgeleitet werden, dass der andere Elternteil seiner Barunterhaltsverpflichtung nicht nachkommt.

- 18** (1) Das GG gebietet, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie steuerlich zu verschonen (BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.2. und 3.a; vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, unter C.I.3.; vom 27. Juli 2010 2 BvR 2122/09, BFH/NV 2010, 1994, unter II.1.; Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 362, Rz 19).
- 19** (2) Die Grundkonzeption für die steuerliche Berücksichtigung der dem Steuerpflichtigen durch seine Kinder entstehenden finanziellen Belastung ergibt sich aus § 31 Satz 1 EStG. Danach wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach Abschnitt X des EStG bewirkt. Soweit das Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie (§ 31 Satz 2 EStG). Das Gesetz unterscheidet dabei nicht danach, ob die Eltern des Kindes in einem gemeinsamen Haushalt leben.
- 20** (3) Berücksichtigt hat der Gesetzgeber dabei auch die Fallkonstellation, dass bei Elternpaaren, welche die Voraussetzungen für die Wahl der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG) nicht erfüllen, einer der Elternteile seiner Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen nachkommt. Insoweit sieht § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 1 EStG vor, dass auf entsprechenden Antrag der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag auf den Elternteil übertragen wird, der seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachkommt. Unabhängig von der Erfüllung der Unterhaltspflicht kann zudem bei minderjährigen Kindern der dem anderen Elternteil zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf den alleinerziehenden Elternteil übertragen werden (§ 32 Abs. 6 Satz 6 Halbsatz 2 EStG).
- 21** (4) Die Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende steht demgegenüber nicht im Zusammenhang mit der Erfüllung von Unterhaltspflichten, sondern soll eine Kompensation dafür schaffen, dass Alleinerziehende keine Synergieeffekte aus der gemeinsamen Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person erzielen können (Senatsurteil in BFH/NV 2008, 545, unter II.2.; vgl. BTDrucks 15/1751, S. 6; Blümich/Selder, § 24b EStG Rz 2).
- 22** (5) Im Streitfall wurden bei der Besteuerung der Klägerin sowohl die auf sie entfallenden Kinderfreibeträge und Freibeträge für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf als auch die vom Kindsvater übertragenen Kinderfreibeträge und Freibeträge für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf berücksichtigt. Der Grundfreibetrag für die Klägerin und die Freibeträge für die Kinder sind zusammen höher als die Einkünfte der Klägerin. Dadurch wäre das Einkommen der Klägerin vollumfänglich von Einkommensteuer freigestellt, also insbesondere auch, soweit es der Deckung ihres eigenen Existenzminimums und des von ihr bestrittenen Existenzminimums ihrer Kinder diene.
- 23** Einkommensteuer entstand im Streitfall nur, weil die Zahlung von Kindergeld für die Klägerin günstiger war als der Ansatz der für die Berücksichtigung der Kinder vorgesehenen Freibeträge (vgl. § 31 Sätze 2 und 4 EStG). Die Klägerin hat insofern mehr und nicht weniger als das verfassungsrechtlich gebotene Minimum an einkommensteuerrechtlicher Entlastung erhalten. Die Zahlung von Kindergeld bei gleichzeitigem Ansatz von Freibeträgen für das gleiche Kind kann nicht verlangt werden. Eine mehrfache Freistellung des Existenzminimums ist nicht geboten (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1994, unter II.1.).
- 24** 3. Die Unterhaltsleistungen der Klägerin an ihre Kinder können nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a EStG abgezogen werden.
- 25** a) Nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG können zwar Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person bis zu einer bestimmten Höhe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Voraussetzung hierfür ist aber unter anderem, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat (§ 33a Abs. 1 Satz 4 EStG). Aufwendungen für den Unterhalt eines Kindes des Steuerpflichtigen sind daher insbesondere dann nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG abzugsfähig, wenn das Kind wegen Überschreitens der Altersgrenze nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr für einen Kinderfreibetrag oder für das Kindergeld berücksichtigt wird, sich aber weiterhin in Ausbildung befindet (vgl. Senatsurteil vom 17. Juni 2010 III R 35/09, BFHE 230, 523, BStBl II 2011, 176, Rz 11).
- 26** Im Streitfall wurde der Abzug demnach zu Recht versagt, da die Klägerin Anspruch auf Kindergeld für ihre Kinder hatte. Dies ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, da eine mehrfache Freistellung des Existenzminimums nicht geboten ist (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1994, unter II.1.) und verfassungsrechtlich keine Verpflichtung besteht, Unterhaltsleistungen über das Existenzminimum hinaus steuerrechtlich in voller Höhe

zu berücksichtigen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.d; Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 362, Rz 21).

- 27** b) Ein zusätzlicher Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG scheidet bereits mangels Volljährigkeit und mangels auswärtiger Unterbringung der Kinder aus.
- 28** 4. Die Klägerin hat auch weder im Hinblick auf die Unterhaltsleistungen an ihre Kinder noch im Hinblick auf ihre Stellung als Alleinerziehende Anspruch auf einen Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG.
- 29** a) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird nach § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.
- 30** Die Vorschrift will Fällen Rechnung tragen, in denen das Existenzminimum höher liegt als im Normalfall (Senatsurteile vom 19. Mai 1995 III R 12/92, BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774, unter 2.a; vom 21. Juni 2007 III R 48/04, BFHE 218, 270, BStBl II 2007, 880, unter II.1.a). Aufwendungen im Sinne der Vorschrift sind bewusste und gewollte Vermögensverwendungen (Senatsurteil in BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774, unter 1.; Senatsbeschluss vom 19. Juni 2006 III B 37/05, BFH/NV 2006, 2057, unter II.2.b). Die Aufwendungen sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die typischen Aufwendungen der Lebensführung sind dagegen ungeachtet ihrer Höhe im Einzelfall aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen. Sie werden durch den Grundfreibetrag (§ 32a EStG) berücksichtigt. Familienbedingte Aufwendungen sind ab 1996 durch die Regelungen des Familienleistungsausgleichs (Kinderfreibetrag oder Kindergeld) abgegolten (Senatsurteil vom 27. September 2007 III R 28/05, BFHE 219, 119, BStBl II 2008, 287, unter B.II.1.b; BFH-Beschluss vom 15. Mai 2012 VI B 111/11, BFH/NV 2012, 1434, Rz 4, jeweils m.w.N.).
- 31** b) Danach kann die Klägerin weder wegen der Unterhaltsleistungen an ihre Kinder noch wegen ihrer besonderen Belastungssituation als Alleinerziehende einen Anspruch auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 EStG herleiten. Bei den Unterhaltsleistungen handelt es sich schon nicht um außergewöhnliche Aufwendungen, zudem sind sie bereits durch das der Klägerin gewährte Kindergeld berücksichtigt. Die besondere Belastungssituation Alleinerziehender wird durch den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) abgegolten.
- 32** 5. Auch im Übrigen lässt sich eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Klägerin nicht erkennen.
- 33** a) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen (BVerfG-Urteil vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BStBl II 2015, 50, Rz 121; BFH-Urteil vom 11. Dezember 2014 II R 25/14, BFHE 248, 207, BStBl II 2015, 343, Rz 18).
- 34** b) Insoweit verstößt es nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, dass eigenes Einkommen eines alleinerziehenden Elternteils auch insoweit steuerpflichtig ist, als es für den Unterhalt der Kinder eingesetzt wird, Unterhaltsleistungen des anderen Elternteils an die Kinder hingegen nicht steuerbar sind. Nach der einfachgesetzlichen Systematik des Einkommensteuerrechts muss nämlich unterschieden werden zwischen der Besteuerung desjenigen, der Erwerbseinkommen erwirtschaftet, um daraus Unterhaltsleistungen zu erbringen, und der Besteuerung desjenigen, der die Unterhaltsleistungen erhält.
- 35** aa) Da das Erzielen von Einkünften nach § 2 EStG ein erwerbswirtschaftliches Verhalten voraussetzt (BFH-Urteil vom 24. April 2012 IX R 6/10, BFHE 237, 197, BStBl II 2012, 581, Rz 29; Kirchhof, EStG, 14. Aufl., Einleitung Rz 12), knüpft die Steuerpflicht an die Person an, die den Tatbestand der jeweiligen Einkunftsart verwirklicht. Erwirtschaftet der Kindsvater die Einkünfte, aus denen der Unterhalt bestritten wird, setzt die Einkommensbesteuerung bei dessen Einkünften an, erwirtschaftet die Kindsmutter diese Einkünfte, setzt die Einkommensbesteuerung bei deren Einkünften an. Die Unterhaltszahlungen stellen einen Vorgang im Bereich der Einkommensverwendung dar. Insofern bestimmt § 12 Nr. 2 EStG, dass der Unterhaltsleistende diese Zuwendungen nicht abziehen darf.
- 36** bb) Demgegenüber sind die Unterhaltsleistungen beim Zuwendungsempfänger nicht steuerbar (§ 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG; vgl. auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.d). Hierdurch soll eine doppelte steuerliche Belastung im Inland vermieden werden, die dann eintreten könnte, wenn die im

allgemeinen aus dem steuerpflichtigen Einkommen zu entrichtenden Zuwendungen (Unterhaltsleistungen) beim Geber nicht abzugsfähig wären, vom Empfänger hingegen voll versteuert werden müssten (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1978 VIII R 9/77, BFHE 126, 405, BStBl II 1979, 133, unter 2.b; Killat-Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 22 EStG Rz 232). Die erbrachten Unterhaltsleistungen unterfallen deshalb unabhängig davon, ob sie vom Kindsvater oder der Kindsmutter erbracht werden, bei den Kindern nicht der Einkommensteuer.

**37** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)