

Urteil vom 24. Januar 2013, V R 42/11

Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG

BFH V. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1, EStG § 2 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. Juni 2011, Az: 16 K 123/11

Leitsätze

NV: Die Einkünfte eines Kindes werden durch dessen Unterhaltsleistungen an sein eigenes Kind grundsätzlich nicht gemindert. Ein sog. "Kinderfreibetrag" nach Abschn. 63.4.3.4 DAFamEStG 2011 ist daher nicht zu berücksichtigen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob der Kindergeldanspruch wegen eines Unterhaltsanspruchs der Tochter nach § 1615 I des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ausgeschlossen ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Mutter der am 8. Februar 1988 geborenen Tochter (R). R ist ledig und selbst Mutter des am 9. Oktober 2007 geborenen Kindes (A). Seit Oktober 2008 lebt R mit dem Vater des Kindes (S) in einer gemeinsamen Wohnung. Unterhaltszahlungen i.S. von § 1615 I BGB erhielt R von S nicht.
- 3 R besuchte bis Juni 2009 eine Fachoberschule. Im August 2009 nahm sie eine Beschäftigung bei der Stadt X auf. Zweck des Beschäftigungsverhältnisses war die Qualifizierung als Nachwuchskraft. Neben den hieraus stammenden Einkünften in Höhe von 1.642,80 € erzielte R in 2009 auch Bezüge in Form von BAföG-Zahlungen und einer Halbwaisenrente.
- 4 Nachdem die Klägerin der Beklagten und Revisionsklägerin (Familienkasse) das Beschäftigungsverhältnis angezeigt hatte, stellte diese die Kindergeldzahlung ab Oktober 2009 ein.
- 5 Mit Bescheid vom 24. August 2010 hob die Familienkasse die Bewilligung der Kindergeldfestsetzung rückwirkend ab Januar 2009 auf und forderte das gezahlte Kindergeld für die Monate Januar bis September 2009 einschließlich eines einmaligen Kinderbonus von 100 € in Höhe von insgesamt 1.576 € zurück.
- 6 Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte die Familienkasse aus, dass die Einkünfte und Bezüge der R den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 der im Streitzeitraum gültigen Fassung des Einkommensteuergesetzes (EStG) überstiegen hätten. In der Anlage zur Einspruchsentscheidung berechnete die Familienkasse die Einkünfte und Bezüge wie folgt:

...
- 7 Der Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 920 € sei bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit anzusetzen, weil die geltend gemachten Werbungskosten (Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Fachoberschule in Höhe von 373,80 € und Aufwendungen für einen im Februar 2009 angeschafften, zu 96,2 % für Ausbildungszwecke genutzten Computer) geringer seien.
- 8 Im Rahmen der besonderen Ausbildungskosten berücksichtigte die Familienkasse Aufwendungen für die Wege zur Beschäftigungsstätte in X in Höhe von 216 € und für Arbeitsmittel in Höhe von 353,50 € und einen "Kinderfreibetrag" in Höhe von 2.162 €.
- 9 Die so ermittelten eigenen Einkünfte und Bezüge der R erhöhte die Familienkasse um einen ihrer Auffassung nach bestehenden Unterhaltsanspruch der R gegenüber S in Höhe von 2.955,23 €.
- 10 Der Klage gab das Finanzgericht (FG) mit dem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2011, 1909 veröffentlichten

Urteil statt. R stehe zumindest für den --streitgegenständlichen-- Zeitraum Januar bis September 2009 Kindergeld zu. In den Monaten Januar bis Juni und August bis Dezember 2009 habe sich R in einer Berufsausbildung befunden. Im Übrigen handele es sich um eine Übergangszeit zwischen beiden Ausbildungsabschnitten. Die eigenen Einkünfte und Bezüge der R hätten ausweislich der Anlage zur Einspruchsentscheidung unstreitig 5.512,67 € betragen. Einkünfte und Bezüge des S seien bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen. Eine Unterhaltsverpflichtung des S nach § 1615 I Abs. 2 Satz 1 und 2 BGB habe im Streitjahr nicht bestanden. Wegen des fehlenden Zeitkontingents aufgrund ihrer Ausbildung habe R die persönliche Betreuung ihres Kindes nicht ausüben können und auch nicht ausgeübt.

- 11** Hiergegen wendet sich die Familienkasse mit der vom FG zugelassenen Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Zu Unrecht gehe das FG davon aus, dass eine Unterhaltsverpflichtung des S nicht bestanden habe. Das Absolvieren einer Berufsausbildung stehe einem Unterhaltsanspruch nach § 1615 I BGB nicht entgegen, da es sich hierbei nicht um eine Erwerbstätigkeit handele (Abschn. 31.2.3 Abs. 1 Satz 7 f. der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. September 2009, BStBl I 2009, 1030, unter Berücksichtigung der Änderungen durch die Bekanntmachungen vom 21. Dezember 2010, BStBl I 2011, 21, und vom 12. Juli 2011, BStBl I 2011, 716 --DA-FamEStG--).
- 12** Die Familienkasse beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 27. Juni 2011 16 K 123/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14** Sie schließt sich der Auffassung des FG an. Insbesondere dürfe eine nichteheliche Mutter nicht mit einer Ehefrau gleichgestellt werden. Zudem sei S nicht leistungsfähig gewesen.

Entscheidungsgründe

- 15** II. Die Revision ist im Ergebnis begründet; sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Familienkasse hat die Bewilligung der Kindergeldfestsetzung im Ergebnis zu Recht aufgehoben, weil die Klägerin im Streitzeitraum keinen Anspruch auf Kindergeld hat, da die Einkünfte der R den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschreiten.
- 16** 1. Kindergeld wird nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 EStG u.a. für Kinder gewährt, die das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und einen der in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Tatbestände erfüllen. Darüber hinaus dürfen die Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, nicht den Grenzbetrag überschreiten, der sich im Jahr 2009 auf 7.680 € belief (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 17** 2. Wie das FG zu Recht entschieden hat, wurde R in den Monaten Januar bis Juni 2009 sowie in den Monaten August bis Dezember 2009 für einen Beruf (Verwaltungsfachwirtin) ausgebildet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), in der Zwischenzeit erfüllte sie den Tatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten).
- 18** Insbesondere steht die ab August 2009 ausgeübte Vollzeitberufstätigkeit einer Berücksichtigung der R als Kind nicht entgegen. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Juni 2010 III R 34/09 (BFHE 230, 61, BStBl II 2010, 982) schließt die Vollzeitberufstätigkeit eines Kindes, neben einer ernsthaft und nachhaltig betriebenen Ausbildung bzw. in einer Übergangszeit dessen Berücksichtigung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b oder c EStG nicht aus. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf diese Entscheidung.
- 19** 3. Das FG geht jedoch zu Unrecht davon aus, dass R aus der nichtselbständigen Tätigkeit, den BAföG-Zahlungen und der Halbwaisenrente stammende Einkünfte und Bezüge in Höhe von nur 5.512,67 € erzielt hat.
- 20** a) Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG gesetzlich definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664). Zu den Bezügen gehören alle Zuflüsse in Geld oder Naturalleistungen, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünftermittlung erfasst werden (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1664; vom

28. Mai 2009 III R 8/06, BFHE 225, 141, BStBl II 2010, 346), soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind, bleiben hierbei außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden (§ 32 Abs. 4 Satz 5 EStG).

- 21** b) Die Höhe der Einkünfte und Bezüge aus der nichtselbständigen Tätigkeit, den nicht als Darlehen gewährten BAföG-Zahlungen und der Halbwaisenrente ist danach rechtsfehlerhaft ermittelt worden. Das FG stellt zwar fest, dass insoweit die Höhe der Einkünfte und Bezüge unstrittig sei. Es verweist aber "wegen der Einkünfte und Bezüge und deren Berechnung im Einzelnen" auf eine Anlage zur Einspruchsentscheidung der Familienkasse. Diese ist somit Gegenstand der Feststellungen des FG, sodass der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich an die darin enthaltenen Feststellungen gebunden ist.
- 22** aa) Bei der Berücksichtigung der Aufwendungen der R erfolgte die Zuordnung zu den Werbungskosten und zum sog. ausbildungsbedingten Mehraufwand rechtsfehlerhaft.
- 23** Aufwendungen der R für den Besuch der Fachoberschule in Höhe von 373,80 € (Fahrtkosten) sind nicht beruflich veranlasst und stellen daher keine Werbungskosten dar (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 2006 VI R 5/04, BFHE 214, 250, BStBl II 2006, 717). Die Aufwendungen sind jedoch gemäß § 32 Abs. 4 Satz 5 EStG als sog. ausbildungsbedingter Mehraufwand zu berücksichtigen. Aufwendungen für die Berufsausbildung im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses bei der Stadt X (Fahrtkosten in Höhe von 216 € und Arbeitsmittel in Höhe von 353,50 €) sind demgegenüber als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen.
- 24** Die Familienkasse hat dagegen rechtsfehlerhaft den Werbungskostenpauschbetrag und zusätzlich konkret belegte Werbungskosten (Fahrtkosten in Höhe von 216 € und Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 353,50 € als ausbildungsbedingte Mehraufwendungen) berücksichtigt, ausbildungsbedingte Mehraufwendungen (Fahrtkosten in Höhe von 373,80 € als Werbungskosten) aber nicht.
- 25** bb) Darüber hinaus hat die Familienkasse Aufwendungen für einen im Februar 2009 angeschafften Computer (Kaufpreis 799 €) als Werbungskosten berücksichtigt. Soweit der Computer jedoch für Zwecke der Ausbildung an der Fachoberschule genutzt wurde, handelt es sich aber wiederum nicht um Werbungskosten, sondern um ausbildungsbedingten Mehraufwand. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen für einen zu Ausbildungszwecken genutzten Computer richtet sich nach den Grundsätzen, die für die Berücksichtigung solcher Aufwendungen als Werbungskosten maßgebend sind. Als ausbildungsbedingter Mehrbedarf kommen daher nur Absetzungen für Abnutzung für den Zeitraum Februar bis Juni 2009 in Betracht (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG). Die "private" (nicht Ausbildungszwecken dienende) Mitbenutzung ist unschädlich, da sie einen Nutzungsanteil von etwa 10 % nicht übersteigt (vgl. BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958; vom 15. Juli 2010 III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253).
- 26** cc) Darüber hinaus wurden die Bezüge aus den BAföG-Zahlungen rechtsfehlerhaft ermittelt. Da ein --höherer-- ausbildungsbedingter Mehraufwand zu berücksichtigen ist, kann die Kostenpauschale in Höhe von 180 € bei der Berechnung der Bezüge aufgrund der BAföG-Zahlungen nicht abgezogen werden (vgl. Einkommensteuer-Richtlinien 32.10 Abs. 4).
- 27** dd) Auch die Bezüge aus der Halbwaisenrente sind rechtsfehlerhaft ermittelt worden. Die Halbwaisenrente ist zwar zu Recht in ihrer vollen Höhe und nicht lediglich mit dem Ertragsanteil bei den Einkünften und Bezügen des Kindes berücksichtigt worden (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 76/01, BFHE 199, 116, BStBl II 2002, 525). Jedoch ist lediglich der Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 102 € bezüglich des Ertragsanteils, nicht aber die Kostenpauschale von 180 € in Bezug auf den Kapitalanteil der Rente abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 III R 73/09, BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463).
- 28** ee) Weiter berücksichtigt die Familienkasse zu Unrecht einen sog. "Kinderfreibetrag" (vgl. Abschn. 63.4.3.4 DA-FamEStG 2011). Dieser soll die Belastung durch den Unterhalt eigener Kinder berücksichtigen. Der III. Senat des BFH, dem sich der erkennende Senat anschließt, hat jedoch mit Urteil in BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463 entschieden, dass Unterhaltsleistungen eines Kindes an sein eigenes Kind (Enkelkind des Kindergeldberechtigten), für das es selbst Kindergeld erhält, grundsätzlich die eigenen Einkünfte des Kindes nicht mindern. Ein "Kinderfreibetrag" kann daher nicht angesetzt werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf diese Entscheidung. Offen gelassen hat der III. Senat nur, ob Kinderbetreuungskosten in solchen Jahren einkünftermindernd wirken, in denen erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten abgezogen

werden können (vgl. z.B. § 9c Abs. 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG i.d.F. des Familienleistungsgesetzes), also eine Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten oder ausbildungsbedingter Mehraufwand in Betracht kommt. Dies scheidet hier jedoch aus, da nicht R die Kinderbetreuungskosten gezahlt hat, sondern S. Der Aufwand des S kann R nicht zugerechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 2010 III R 79/09, BFHE 232, 331, BStBl II 2011, 450).

- 29** 4. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden. Nach den für den Senat bindenden und unstreitigen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) überstiegen die Einkünfte der R den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG:

...

- 30** Die konkret geltend gemachten Werbungskosten bezüglich der nichtselbständigen Tätigkeit liegen unterhalb des Werbungskostenpauschbetrages in Höhe von 920 €.
- 31** Auf die Frage, ob weitere Bezüge in Form eines Unterhaltsanspruchs gegen S nach § 1615 I BGB vorlagen, kommt es danach nicht an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de