

§ 32

Kinder, Kinderfreibetrag, Haushaltsfreibetrag

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),
zuletzt geändert durch das JStG 1997 v. 20. 12. 96
(BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523)

(1) Kinder sind

1. im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder,
2. Pflegekinder (Personen, mit denen der Steuerpflichtige durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Steuerpflichtige sie mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält).

(2) ¹Besteht bei einem angenommenen Kind das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern weiter, ist es vorrangig als angenommenes Kind zu berücksichtigen. ²Ist ein im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandtes Kind zugleich ein Pflegekind, ist es vorrangig als Pflegekind zu berücksichtigen.

(3) Ein Kind wird in dem Kalendermonat, in dem es lebend geboren wurde, und in jedem folgenden Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt.

(4) ¹Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es

1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, arbeitslos ist und der Arbeitsvermittlung im Inland zur Verfügung steht oder
2. noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat und
 - a) für einen Beruf ausgebildet wird oder
 - b) sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens vier Monaten befindet oder
 - c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder
 - d) ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres leistet oder
3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.

²Nach Satz 1 Nr. 1 und 2 wird ein Kind nur berücksichtigt, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 12 000 Deutsche Mark* im Kalenderjahr hat; dieser Betrag ist zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ³Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt

* VZ 1998: 12 360 DM; ab VZ 1999: 13 020 DM.

sind, bleiben hierbei außer Ansatz; Entsprechendes gilt für Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden. ⁴Für die Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark ist der Mittelkurs der jeweils anderen Währung maßgeblich, der an der Frankfurter Devisenbörse für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum amtlich festgestellt ist. ⁵Wird diese Währung an der Frankfurter Devisenbörse nicht amtlich notiert, so ist der Wechselkurs maßgeblich, der sich zu demselben Termin aus dem dem Internationalen Währungsfonds gemeldeten repräsentativen Kurs der anderen Währung und der Deutschen Mark ergibt. ⁶Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag nach Satz 2 um ein Zwölftel. ⁷Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, bleiben außer Ansatz. ⁸Ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge steht der Anwendung der Sätze 2 und 6 nicht entgegen.

(5) ¹In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchstabe a wird ein Kind,

1. das den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes, oder
2. das sich freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst oder zum Polizeivollzugsdienst, der an Stelle des gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes geleistet wird, verpflichtet hat, für einen der Dauer dieses Dienstes entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes, bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes, oder
3. das eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreitende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes ausgeübt hat, für einen der Dauer dieser Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes, bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes,

über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt. ²Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend. ³Absatz 4 Satz 2 bis 8 gilt entsprechend. ⁴Dem gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst steht der entsprechende Dienst, der in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet geleistet worden ist, gleich.

(6) ¹Für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen wird ein Kinderfreibetrag von 288 Deutsche Mark* für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer vom Einkommen abgezogen. ²Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, wird

* VZ 1996: 261 DM.

ein Kinderfreibetrag von 576 Deutsche Mark* monatlich abgezogen, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. ³Ein Kinderfreibetrag von 576 Deutsche Mark** monatlich wird auch abgezogen wenn

1. der andere Elternteil verstorben oder nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
2. der Steuerpflichtige allein das Kind angenommen hat oder das Kind nur zu ihm in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht.

⁴Für ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind kann ein Kinderfreibetrag nur abgezogen werden, soweit er nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist. ⁵Abweichend von Satz 1 wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, auf Antrag eines Elternteils der Kinderfreibetrag des anderen Elternteils auf ihn übertragen, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommt. ⁶Der Kinderfreibetrag kann auf Antrag auch auf einen Stiefelternteil oder Großeltern übertragen werden, wenn sie das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben; dies kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils geschehen, die nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden kann.

(7) ¹Ein Haushaltsfreibetrag von 5 616 Deutsche Mark wird bei einem Steuerpflichtigen, für den das Splitting-Verfahren (§ 32 a Abs. 5 und 6) nicht anzuwenden und der auch nicht als Ehegatte (§ 26 Abs. 1) getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagten ist, vom Einkommen abgezogen, wenn er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung im Inland gemeldet ist. ²Kinder, die bei beiden Elternteilen oder einem Elternteil und einem Großelternteil mit Wohnung im Inland gemeldet sind, werden dem Elternteil oder Großelternteil zugeordnet, in dessen Wohnung sie im Kalenderjahr zuerst gemeldet waren, im übrigen der Mutter oder mit deren Zustimmung dem Vater oder dem Großelternteil; dieses Wahlrecht kann für mehrere Kinder nur einheitlich ausgeübt werden. ³In Fällen, in denen ein Kind nur gleichzeitig beim Vater und einem Großelternteil gemeldet ist, steht das Wahlrecht dem Vater zu. ⁴Als Wohnung im Inland im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch die Wohnung eines Elternteils oder Großelternteils, der nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ⁵Die Zustimmung nach Satz 2 oder 3 kann nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden.

Autor und Mitherausgeber:

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

* VZ 1996: 522 DM.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 32

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 32	1	II. Verfassungsmäßigkeit des § 32 .	7
B. Rechtsentwicklung des § 32 .	2	D. Geltungsbereich des § 32 ...	10
C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	12
I. Bedeutung des § 32	6	F. Verfahrensvorschriften	16

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Kinder**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1		b) Einkommensteuerliche Behandlung des Adoptionsverhältnisses	38
I. Rechtsentwicklung des Abs. 1		III. Pflegekinder (Satz 1 Nr. 2)	
1. Früherer und heutiger Regelungsinhalt des Abs. 1 .	24	1. Allgemeine Erläuterungen zur Pflegekindschaft	
2. Rechtsentwicklung des estl. Kindbegriffs	26	a) Pflegekindschaft in anderen Rechtsgebieten .	40
II. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs		b) Rechtsentwicklung des estl. Pflegekindschaftsbegriffs	41
1. Kindbegriffe des EStG und BGGG	30	c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des einkommensteuerlichen Begriffs der Pflegekindschaft	42
2. Bedeutung des Kindbegriffs des § 32 für andere Vorschriften	32	d) Verfahrensfragen	43
B. Kinder im Sinne des EStG (Abs. 1)		2. Pflegekinder als Personen, die der Stpfl. in familienähnlicher Verbundenheit in seinen Haushalt aufgenommen hat (Abs. 1 Nr. 2 mit Klammerzusatz)	
I. Kinder (Einleitungssatz des Abs. 1)	34	a) Rechtsnatur des Klammerzusatzes und Überblick zu der darin enthaltenen Regelung des Pflegekinds	44
II. Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind (Satz 1 Nr. 1)		b) Familienähnliches Band .	45
1. Überblick und Grundsätzliches zur Verwandtschaft im ersten Grade	35	c) Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes Band	46
2. Eheliche, nichteheliche und für ehelich erklärte Kinder .	36	d) Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen	47
3. Adoptivkinder			
a) Zivilrechtliche Grundlagen	37		

	Anm.		Anm.
e) Das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr	49	IV. Kindschaftsverhältnisse, die nicht mehr anerkannt sind – Stiefkinder und Enkelkinder	. 52
f) Der Stpfl. unterhält das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil	50		

Erläuterungen zu Abs. 2:
Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei
Adoptiv- und Pflegekindern

	Anm.		Anm.	
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		B. Berücksichtigung eines Adoptiv- oder Pflegekindes bei Fortbestehen des Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen Eltern (Abs. 2 Satz 1 und 2)		
I. Rechtsentwicklung des Abs. 2	56			
II. Bedeutung des Abs. 2			I. Rechtslage zur Doppelberücksichtigung von Adoptiv- und Pflegekindern bis zum VZ 1995	62
1. Bedeutung des Abs. 2 in den VZ 1986 bis 1993 (Abzugsverbot für Auslandskinder)	57		II. Fortbestehen des Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen Eltern	64
2. Bedeutung des Abs. 2 in den VZ 1994 und 1995	58			
3. Bedeutung des Abs. 2 ab VZ 1996	59			

Erläuterungen zu Abs. 3:
Berücksichtigung von Kindern grundsätzlich nur
bis zum 18. Lebensjahr

	Anm.		Anm.	
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3		2. Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze (16. oder 18. Lebensjahr)	72	
I. Rechtsentwicklung der Altersgrenze, bis zu der Kinder grundsätzlich (von Amts wegen) berücksichtigt werden	70		III. Verfahrensvorschriften	75
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze			B. Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3	76
1. Bedeutung der allgemeinen Altersgrenze	71		C. Rechtsfolge des Abs. 3 (das „Kind ... wird berücksichtigt“)	77

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Berücksichtigung von Kindern, die das
18. Lebensjahr vollendet haben**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4			
I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 4	81		
II. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersgruppe	82		
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse	83		
IV. Verfahrensvorschriften	84		
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1			
I. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und allgemeine Grundsätze (Einleitungssatz) des Abs. 4 Satz 1	89		
II. Berücksichtigung arbeitsloser Kinder vom 18. bis zum 21. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	90		
III. Berücksichtigung von Kindern vom 18. bis zum 27. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)			
1. Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden (Nr. 2 Buchst. a)			
a) Vorbemerkung: Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung	92		
b) Begriff der Berufsausbildung	93		
c) Merkmale des Begriffs „Berufsausbildung“	94		
d) Dauer der Berufsausbildung	95		
e) Einzelfälle (ABC der Berufsausbildung)	96		
2. Kinder zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (Nr. 2 Buchst. b)	100		
		3. Kinder ohne Ausbildungsplatz (Nr. 2 Buchst. c)	
		a) Rechtsentwicklung der Vorschrift	102
		b) Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c	103
		c) Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 2 Buchst. c (Kind ohne Ausbildungsplatz)	104
		d) Billigkeitsregelung zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungsplatz bis zum VZ 1995	105
		4. Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableisten (Nr. 2 Buchst. d)	108
		IV. Berücksichtigung behinderter Kinder ohne Altersgrenze (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	
		1. Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder	110
		2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder	
		a) Bedeutung des Kinderfreibetrags für Behinderte	111
		b) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder	112
		3. Verfahrensvorschriften für behinderte Kinder	113
		4. Rechtslage bis zum VZ 1995: Berücksichtigung behinderter Kinder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und Satz 3 sowie Abs. 5 aF	114
		5. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (Rechtslage ab VZ 1996)	
		a) Verhältnis der behinderungsbedingten Berücksichtigung zu den anderen Berücksichtigungstatbeständen	115

	Anm.
b) Begriff und Formen der Behinderung	116
c) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung	117
d) Das Kind ist wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten	118
V. Rechtslage bis VZ 1995: Berücksichtigung von Kindern bis zum 27. Lebensjahr, deren Berufsausbildung durch Dienen unterbrochen ist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3–5 und Satz 2 aF)	
1. Die einzelnen ausbildungsunterbrechenden Dienste	120
2. Unterbrechung der Berufsausbildung (Abs. 4 Satz 2 aF)	121
C. Rechtsfolge des Abs. 4 (das „Kind ... wird berücksichtigt“)	124
D. Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen nicht behinderter Kinder (Abs. 4 Sätze 2–8)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 2–8	
1. Rechtsentwicklung des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen	128
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen	
a) Bedeutung des Abzugsverbots	129
b) Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zum Abzugsverbot	130
3. Verfahrensfragen	131

II. Berücksichtigung von Kindern mit bestimmten Einkünften und Bezügen unter 12 000 DM (Abs. 4 Satz 2)	
1. Vorbemerkung	133
2. Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1)	
a) Begriff der Einkünfte	134
b) Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind	135
c) Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes	136
d) Rechtsfolge: Das Kind wird nach Satz 1 Nr. 1 und 2 berücksichtigt	137
3. Kürzung der Einkommensgrenze für Auslandskinder (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2)	138
III. Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge und verwendete Einkünfte (Abs. 4 Satz 3)	140
IV. Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark (Abs. 4 Sätze 4 und 5)	141
V. Zwölfteilung der Einkommensgrenze (Abs. 4 Satz 6)	143
VI. Kein Ansatz von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen (Abs. 4 Satz 7)	144
VII. Anwendung der Einkommensgrenze trotz Verzichts auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge (Abs. 4 Satz 8)	145

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Berücksichtigung von Kindern über das
27. Lebensjahr hinaus**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5	

	Anm.
I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 5	148

	Anm.
II. Rechtsentwicklung der Vorschriften zur Berücksichtigung älterer Kinder	149
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände	150
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5	
I. Die Verlängerungstatbestände des Satzes 1 Nr. 1 bis 3	
1. Berücksichtigung arbeitsloser und auszubildender Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben	151

	Anm.
2. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Das Kind wird für die Dauer des Dienstes länger berücksichtigt	152
II. Weitere Rechtsfolgen des Abs. 5 in Satz 2 bis 4	
1. Dienstpflcht in EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2)	153
2. Entsprechende Anwendungen der Regelungen zur Einkommensgrenze in Abs. 4 Sätze 2–8 (Abs. 5 Satz 3)	154
3. In der ehemaligen DDR geleistete Dienste (Abs. 5 Satz 4)	155

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Kinderfreibetrag**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6	
I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 6	159
II. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Kinderermäßigung und der Programme der Familienbesteuerung	
1. Rechtsentwicklung der Kinderermäßigung	160
2. Zwei unterschiedliche Systeme der estl. Kinderermäßigung	161
3. Duales System des Kinderlastenausgleichs, reine Kindergeldlösung und Optionsmodell	
a) Überblick zu den Programmen des estl. und sozialrechtlichen Kinderlastenausgleichs	162
b) Die Kindergeldlösung in den VZ 1975 bis 1985 ..	163
c) Das Duale System in den VZ 1986 bis 1995 ..	164
d) Familienleistungsausgleich (unvollständiges Optionsmodell) ab VZ 1996	165

	Anm.
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags	
1. Bedeutung des Kinderfreibetrags	
a) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung des Kinderfreibetrags	166
b) Steuersystematische Bedeutung des Kinderfreibetrags	167
2. Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags	
a) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 aF (VZ 1986–1995)	168
b) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 (ab VZ 1996) ..	169
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	170
V. Verfahrensvorschriften	171
B. Halbteilungsgrundsatz und Verdoppelung des Kinderfreibetrags in bestimmten Fällen (Abs. 6 Sätze 1 bis 3)	

	Anm.		Anm.
<p>I. Abzug eines (halben) Kinderfreibetrags vom Einkommen (Abs. 6 Satz 1)174</p> <p>II. Abzug eines vollen Kinderfreibetrags bei zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 6 Satz 2)175</p> <p>III. Voller Kinderfreibetrag in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3) .176</p> <p>C. Kinderfreibetrag für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4177</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Auslandskinderfreibeträgen178</p> <p>D. Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 5)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelungen für Eltern ohne Ehegattenveranlagung. .180</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Tatbestandsvoraussetzungen der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Satz 5</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Antrag auf Übertragung und verfahrensrechtliche Folgen des Antrags181</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt182</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Erfüllung und Nichterfüllung der Unterhaltspflicht</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Rechtsentwicklung und Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht183</p>		<p>b) Der Stpfl. erfüllt seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj.184</p> <p>c) Der andere Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht im wesentlichen nicht nach .185</p> <p>III. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags .186</p> <p>IV. Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags187</p> <p>E. Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Satz 6)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelung zugunsten der Stief- und Großeltern ...188</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Auslegungsalternativen und gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Halbs. 1 und 2189</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Einseitige Übertragung auf Antrag (Satz 6 Halbs. 1)190</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Übertragung mit unwiderruflicher Zustimmung „des berechtigten Elternteils“ (Satz 6 Halbs. 2)192</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 6193</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Haushaltsfreibetrag**

	Anm.		Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 7199</p>		<p>II. Rechtsentwicklung des Haushaltsfreibetrags 200</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Bedeutung des Haushaltsfreibetrags 202</p>	

	Anm.
2. Verfassungsmäßigkeit des Haushaltsfreibetrags	
a) Verfassungsmäßigkeit des kindbedingten Haushaltsfreibetrags	203
b) Verfassungsmäßigkeit des altersbedingten Haushaltsfreibetrags (bis VZ 1981)	204
IV. Geltungsbereich des Abs. 7	206
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zur Ehegattenbesteuerung	207
2. Verhältnis zu anderen kindbedingten Einkommensteuer-Entlastungen	208
VI. Verfahrensvorschriften	209
B. Haushaltsfreibetrag (Abs. 7 Satz 1)	
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1	
1. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1	211
2. Keine Anwendung des Splitting-Verfahrens und keine getrennte Veranlagung	212
3. Der Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind	213
4. Das Kind ist in der Wohnung im Inland gemeldet	
a) Meldung in der Inlandswohnung des Stpfl.	214
b) Ausnahmen vom Erfordernis der Inlandswohnung (Abs. 7 iVm. § 1 a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2)	215
II. Rechtsfolge des Abs. 7 Satz 1	216
C. Zuordnung von Kindern zum Stpfl. (Abs. 7 Satz 2)	

	Anm.
I. Bedeutung, Rechtsentwicklung und Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen	
1. Bedeutung und Rechtsentwicklung der Zuordnungsregelungen des Satzes 2	219
2. Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen des Satzes 2	220
II. Zuordnung von Kindern bei Meldekonkurrenz (Abs. 7 Sätze 2 und 3)	
1. Zuordnung von Kindern, die bei beiden Elternteilen oder einem Eltern- und einem Großelternanteil gemeldet sind (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 1 und 2)	
a) Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Zuordnungsregelung	222
b) Zuordnung des Kindes und Haushaltsfreibetrag als Rechtsfolge bei nacheinander erfolgter oder gleichzeitig vorliegender Meldung	223
c) Übertragung des Haushaltsfreibetrags mit Zustimmung der Mutter (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 2)	224
2. Einheitliche Ausübung des Wahlrechts für mehrere gemeinsame Kinder (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2)	225
3. Zustimmung des Vaters bei Meldekonkurrenz zwischen Vater und Großelternanteil (Abs. 7 Satz 3)	226
D. Als Wohnung im Inland gilt auch die Wohnung eines erweitert unbeschränkt stpfl. Eltern- oder Großelternanteils (Abs. 7 Satz 4)	227
E. Widerruf der Zustimmung nur für künftige Kj. (Abs. 7 Satz 5)	228

Erläuterungen zu Abs. 8 aF:
 Allgemeiner Tariffreibetrag (1978–1980);
 Kinderfreibetrag (1983–1985); Altersfreibetrag
 (1986–1989); Besonderer Tariffreibetrag für das
 Beitrittsgebiet (VZ 1991–1993)

Anm.	Anm.
<p>A. Überblick zu den verschiedenen Fassungen des Abs. 8 .. 230</p> <p>B. Vorübergehende Geltung des allgemeinen Tariffreibetrags in den VZ 1978–1980 (Abs. 8 aF) 231</p> <p>C. Der Kinderfreibetrag in den VZ 1983–1985: Anwendung des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen zum Kinderfreibetrag nach Abs. 8 aF</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Rechtsentwicklung des Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF 233</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Bedeutung des Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Bedeutung des Abs. 8 bei Inkrafttreten der Regelung 234</p> <p style="padding-left: 60px;">b) Bedeutung des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) 235</p> <p style="padding-left: 60px;">c) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) 236</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Geltungsbereich des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) 237</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Verhältnis des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) zu § 44e BKGg aF 238</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Vorbemerkung 239</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Materielle Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8 idF des § 54 240</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Formelle Anwendungsvoraussetzungen des § 54 241</p>	<p>D. Der Altersfreibetrag in den VZ 1986–1989 (Abs. 8 aF)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen zum Altersfreibetrag</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Rechtsentwicklung des Altersfreibetrags 245</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Bedeutung des Altersfreibetrags; Verhältnis zum Altersentlastungsbetrag nach § 24 a 246</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Bedeutung der Abschaffung des Altersfreibetrags ab VZ 1990 247</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Geltungsbereich des Altersfreibetrags nach Abs. 8 aF . 248</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 8 aF (Altersfreibetrag) 250</p> <p>E. Besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet in den VZ 1991–1993 (Abs. 8 aF)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Allgemeine Erläuterungen zum besonderen Tariffreibetrag (Abs. 8 aF)</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Rechtsentwicklung des besonderen Tariffreibetrags . 260</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des besonderen Tariffreibetrags 261</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Geltungsbereich des Abs. 8 aF 262</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Verhältnis zu anderen Vorschriften 263</p> <p style="padding-left: 40px;">5. Verfahrensvorschriften 264</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Tariffreibetrag für Stpfl. mit Wohnsitz oder Beschäftigung im Beitrittsgebiet (Abs. 8 Satz 1 aF)</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug des Tariffreibetrags (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1–3 aF)</p> <p style="padding-left: 60px;">a) Vorbemerkung 266</p>

	Anm.		Anm.
b) Der Stpfl. hat seinen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 aF)	267	d) Der Stpfl. bezieht Arbeitslohn iSd. § 60 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 8 Satz 1 Nr. 3 aF)	269
c) Der Stpfl. hat einen von mehreren Wohnsitzen im Beitrittsgebiet und hält sich dort überwiegend auf (Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 aF)	268	2. Rechtsfolge: Abzug eines Tariffreibetrags vom Einkommen in Höhe von 600 DM	270
		III. Verdoppelung des Tariffreibetrags bei Zusammenveranlagung (Abs. 8 Satz 2)	272

ABC zu § 32	300
-------------------	-----

Allgemeine Erläuterungen zu § 32

A. Überblick zu § 32

1

Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 wurde § 32 neu gefaßt und durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 88 geändert (s. Anm. 2):

Abs. 1 enthält den estrechtlichen Kindbegriff: Nichteheleiche Kinder werden seit VZ 1975 auch im Verhältnis zum Vater berücksichtigt; Stiefkinder sind ab VZ 1986 dagegen nicht mehr zu berücksichtigen.

Abs. 2 schließt eine Doppelberücksichtigung bei verschiedenem Kindschaftsverhältnis aus.

Abs. 3: Grundsätzlich ist ein Kind estrechtlich von der Geburt an bis zu dem Kj. zu berücksichtigen, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

Abs. 4 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, zu berücksichtigen ist (s. Anm. 90 ff.).

Abs. 5 sieht vor, unter welchen Voraussetzungen gesunde Kinder über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen sind, sog. wehr- oder ersatzdienstbedingte Verlängerungstatbestände (s. Anm. 148 ff.).

Abs. 6 regelt den Kinderfreibetrag von monatlich 261 DM (ab VZ 1997: 288 DM) je Kind und Stpfl. sowie die Fälle einer Verdoppelung des Kinderfreibetrags bei Zusammenveranlagung, bei Alleinstehenden, Getrenntlebenden und Pflegekindschaftsverhältnis zu nur einem Stpfl. (s. Anm. 159 ff.).

Abs. 7 legt den Haushaltsfreibetrag auf 5 616 DM fest, der seit dem VZ 1990 unverändert gilt (s. Anm. 200 ff.).

Abs. 8 enthielt bis zu seiner ersatzlosen Streichung durch das StMBG (s. Anm. 2) folgende Regelungen:

- VZ 1978–1980: Allgemeiner Tariffreibetrag (Anm. 231)
- VZ 1983–1985: Kinderfreibetrag (s. Anm. 235 ff.)
- VZ 1986–1989: Altersfreibetrag (s. Anm. 245 ff.)
- VZ 1991–1993: Besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet (s. Anm. 260 ff.).

B. Rechtsentwicklung des § 32

2

Zur Rechtsentwicklung von Regelungen der einzelnen Absätze des § 32 s. dort, insbesondere zur Rechtsentwicklung der StErmäßigung für Kinder s. Anm. 26, des Haushaltsfreibetrags s. Anm. 200, des Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF für die VZ 1983–1985 s. Anm. 233, des Altersfreibetrags s. Anm. 245 und zur Rechtsentwicklung des besonderen Tariffreibetrags für das Beitrittsgebiet für die VZ 1991–1993 s. Anm. 260.

EStG 1925: Vorläufer der heutigen Tarifvorschriften waren die §§ 52 bis 55 a, 56, 58, 59 EStG 1925.

EStG 1934: Seither enthielt § 32 iVm. der dem EStG beigefügten EStTabelle den eigentlichen Tarif unter Berücksichtigung des Familienstands.

EStG 1938/39: Die Stpfl. wurden in „Steuergruppen“, später „Steuerklassen“, eingeteilt.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Die Einführung des Splittings machte eine Neufassung des IV. Abschnitts des EStG erforderlich. Die Anwendung des Tarifs und das Splittingverfahren wurden in dem neuen § 32a geregelt, während in § 32 – unter Zusammenfassung und Erweiterung der Tariffreibeträge – der in § 32a und in die Tabelle neu aufgenommene Begriff „zu versteuernder Einkommensbetrag“ definiert wurde (früher § 32 Abs. 1). Dabei wurde die bisher mit Kinderermäßigung umschriebene tabellarische Berücksichtigung der Kinderfreibeträge aufgegeben und ihr gesonderter Abzug vom Einkommen vorgeschrieben. Andererseits wurden der vorher in § 32c geregelte Altersfreibetrag gemeinsam mit neu eingeführten Sonderfreibeträgen als „besondere Freibeträge“ in § 32 aufgenommen. Die Kinderfreibeträge wurden neu festgesetzt (900 DM für das erste, 1680 DM für das zweite, 1800 DM für jedes weitere Kind) und die Voraussetzungen für ihre Gewährung erweitert (s. Anm. 24 u. 26).

StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 982; BStBl. I S. 444): Ab VZ 1962 wurde der Kinderfreibetrag für das erste Kind auf 1200 DM und der Altersfreibetrag von 360 DM auf 600 DM erhöht.

Ges. zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17. 8. 64 (BGBl. I S. 640; BStBl. I S. 534): Ausdehnung der Kinderfreibeträge auf Kinder, die ein freiwilliges soziales Jahr leisten.

StÄndG 1964 v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die Altersgrenze für berücksichtigungsfähige Kinder über 18 Jahre wurde ab VZ 1965 von 25 auf 27 Jahre heraufgesetzt. Die Gewährung eines Kinderfreibetrags wurde davon abhängig gemacht, daß die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im VZ nicht mehr als 7200 DM betragen haben (Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 aF).

StÄndG 1965 v. 14. 5. 65 (BGBl. I S. 377; BStBl. I S. 217): Ab VZ 1966 wurde der Altersfreibetrag auf 720 DM erhöht und die Altersgrenze dafür auf 65 Jahre ermäßigt.

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116): Die Viermonatsfrist bezüglich des Kindesalters (im VZ mindestens vier Monate gelebt oder unter 18 bzw. 27 Jahre alt gewesen) wurde als Voraussetzung für einen Kinderfreibetrag fallen gelassen und durch das auf den Beginn des VZ bezogene Stichtagsprinzip ersetzt. Die Altersgrenze für den Sonderfreibetrag von 840 DM für Unverheiratete und Getrenntlebende sowie für den Altersfreibetrag von 720 DM wurden jeweils um 1 Jahr auf das 49. bzw. 64. Lebensjahr herabgesetzt (s. Anm. 200 u. 245).

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): § 32 erhielt eine neue Fassung. Für den Altersfreibetrag (von Abs. 3 Nr. 2 nach Abs. 2 übernommen) entfiel die Voraussetzung, daß das 64. Lebensjahr mindestens vier Monate vor Beginn des VZ vollendet sein muß. Die Sonderfreibeträge für Alleinstehende über 49 Jahre und für Alleinstehende mit Kindern wurden zu Haushaltsfreibeträgen; letzterer erhöhte sich ab VZ 1975 auf 1200 DM auf 3000 DM (s. Anm. 200). In Abs. 4 wurden die Kindschaftsverhältnisse und die Zuordnung der Kinder neu geregelt. Die Berücksichtigung von Kindern bis zum 27. Lebensjahr wurde erweitert (s. Anm. 90), die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes gestrichen. Ergänzt wurden auch die Fälle der Berücksichtigung eines Kindes über das 27. Lebensjahr hinaus (s. Anm. 141).

StÄndG 1977 v. 16. 8. 77 (BGBl. I S. 1586; BStBl. I S. 442): Auch Kinder über 18 Jahre, die keinen Ausbildungs- oder Arbeitsplatz haben, wurden berücksichtigungsfähig (Abs. 6 Nr. 1a).

Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 77 (BGBl. I S. 1965; BStBl. I S. 495) führte einen allgemeinen Tariffreibetrag von 510 DM bzw. 1020 DM bei zusammenveranlagten Ehegatten ein (Abs. 8; dazu Anm. 231).

StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Änderungen in Abs. 4 Satz 3 betreffen die für die Bescheinigung zuständige Behörde.

StEntlG 1981 v. 16. 8. 80 (BGBl. I S. 1381; BStBl. I S. 534): Erhöhung der Haushaltsfreibeträge in Abs. 3 und Streichung des allgemeinen Tariffreibetrags (Abs. 8 aF; dazu Anm. 231).

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581): Neufassung der Regelung der Kindschaftsverhältnisse (Abs. 4 Satz 1).

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I 1982 S. 235): Streichung des Haushaltsfreibetrags von 864 DM für Alleinstehende über 49 Jahre (altersbedingter Haushaltsfreibetrag; Abs. 3), Herabsetzung der Altersgrenze für die estl. Berücksichtigung von Kindern von 18 auf 16 Jahre (Abs. 5) und Anpassung der Regelungen über die Berücksichtigung von Kindern ohne Arbeits- und Studienplatz und behinderten Kindern an entsprechende Änderungen im Kindergeldrecht (Abs. 6 und 7).

HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972): Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags in Höhe von 432 DM je Kind (Abs. 8 aF; s. Anm. 233 ff.).

StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): Abs. 6 Nr. 1 a (Berücksichtigung von Kindern unter 28 Jahren ohne Ausbildungsplatz oder bei Arbeitslosigkeit) wurde neu gefaßt.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): § 32 wurde insgesamt neu gefaßt. Die in Abs. 1 enthaltene und mit § 2 Abs. 5 übereinstimmende Definition des zu versteuernden Einkommens entfiel, statt dessen wurde der zuvor in Abs. 4 geregelte estl. Kindbegriff nach Abs. 1 übernommen (s. Anm. 24).

StSenkErwG 1988 v. 14. 7. 87 (BGBl. I S. 1629; BStBl. I S. 523): Entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1) wurde der Haushaltsfreibetrag von 4536 DM auf 4752 DM angehoben.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224):

- Der Kinderfreibetrag wurde von 1242 DM auf 1512 DM angehoben (Abs. 6),
- der Haushaltsfreibetrag wurde entsprechend dem neuen Grundfreibetrag (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1) von 4752 DM auf 5616 DM angehoben (Abs. 7),
- wegen Anhebung des Grundfreibetrags von 4752 DM auf 5616 DM (bei Zusammenveranlagung verdoppelt) wurde der Altersfreibetrag (bisher Abs. 8) abgeschafft (s. Anm. 245 ff.).

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665):

- Die allgemeine Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern wurde in Abs. 3 und 4 wieder vom 16. auf das 18. Lebensjahr heraufgesetzt.
- Ein neuer Abs. 8 sieht einen (zeitlich befristeten) Tariffreibetrag von 600 DM bzw. 1200 DM bei Ehegattenveranlagung vor, der vom Einkommen Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Beschäftigung im Beitrittsgebiet abgezogen wird.
- Abs. 8 idF des HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) wurde in § 54 EStG neugefaßt und dadurch die Kinderfreibeträge für die VZ 1983 bis 1985 von 432 DM für das erste Kind des Stpfl. auf 2432 DM und für das zweite Kind auf 1832 DM angehoben (s. Anm. 233–241).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146):

- Die Regelung in Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 wurde als gegenstandslos gestrichen.
- In Abs. 6 wurden die Kinderfreibeträge von 1512 DM auf 2052 DM bzw. von 3024 DM auf 4104 DM erhöht.

- In Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) wurde Satz 2 klarstellend neu gefaßt und angeordnet, daß das Wahlrecht auf abweichende Zuordnung der Kinder zum Vater für mehrere Kinder nur einheitlich ausgeübt werden kann.
- In Abs. 8 Satz 2 wurde die Formulierung „Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen“ ersetzt durch „Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden“.

FÖJG v. 17. 12. 93 (BGBl. I S. 2118; BStBl. I 1994 S. 19): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 wurde durch das Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) als zusätzlicher Verzögerungstatbestand das freiwillige ökologische Jahr nach dem FÖJG aufgenommen.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Durch Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) wurde § 32 mehrfach wie folgt geändert:

- Abs. 2, die Regelung zur *Nichtberücksichtigung von Auslandskindern*, wurde aufgehoben.
- Abs. 4 Satz 1 erhielt wieder eine neue Nr. 4, mit der die durch StÄndG 1992 erfolgte Aufhebung des *Verzögerungstatbestands des freiwilligen Wehrdienstes* wieder rückgängig gemacht wurde (s. § 52 Abs. 23).
- In Abs. 6 wurde ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach der *Kinderfreibetrag für sog. Auslandskinder* nur in der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Höhe gewährt wird.
- Abs. 7 wurde neu gefaßt, um sicherzustellen, daß der *Haushaltsfreibetrag* wie bisher nur in Betracht kommt, wenn das Kind zum inländischen Haushalt eines Alleinstehenden gehört. Nach dem neu eingefügten Satz 3 gilt auch die Wohnung eines im Ausland lebenden alleinstehenden deutschen Staatsangehörigen, der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ist, als inländische Wohnung.
- Abs. 8 (*besonderer Tariffreibetrag*) wurde aufgehoben.

Im übrigen wurde § 54 aufgehoben. Die dort vorgesehene Sondervorschrift zum Abzug des Kinderfreibetrags für die VZ 1983 bis 1985 ist jedoch nach § 52 Abs. 32 weiter anzuwenden (s. Anm. 233). Zu weiteren Änderungen im Zusammenhang mit der Einführung des Auslandskinderfreibetrags s. Anm. 58.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Neufassung und Änderung der gesamten Vorschrift zur Harmonisierung von Einkommensteuer- und Kindergeldrecht im Rahmen der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs. Im einzelnen:

- Streichung der Doppelberücksichtigung von Pflegekindern und angenommenen Kindern in den Fällen der Erwachsenenadoption (Abs. 1 und 2) durch Einfügung des Abs. 2 (jetzt Abs. 2 Satz 2; s. Anm 59).
- Umstellung auf das kindergeldrechtliche Monatsprinzip bei Berücksichtigung des Kindes (Abs. 3);
- Neufassung des Katalogs der Berücksichtigungstatbestände für über 18 Jahre alte Kinder (Abs. 4 Satz 1);
- Wegfall der Berücksichtigung von Kindern, die Wehr- oder Zivildienst leisten oder eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben (Abs. 4 Nr. 3–5 aF), zugunsten der Einführung entsprechender Verlängerungstatbestände (Abs. 5);
- Einführung einer Grenze für eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, bei deren Überschreiten der Kinderfreibetrag entfällt und alle anderen kindbezogenen Leistungen entfallen (Abs. 4 Sätze 2–5);
- Verzögerungstatbestände zur Berücksichtigung von Kindern, die Wehr- oder Zivildienst leisten oder eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben, über das 21. oder 27. Lebensjahr für die Dauer des jeweiligen Dienstes (Abs. 5);

- Anhebung der Kinderfreibeträge auf 261 DM bzw. 522 DM monatlich, also 3 231 DM bzw. 6 462 DM jährlich (Abs. 6);
- Anpassung des Haushaltsfreibetrags an die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 7).

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Änderungen bzw. Ergänzungen der Absätze 2, 4 und 6:

- Vorrangregelung bei Kindschaftsverhältnissen zu einem angenommenen und zu einem leiblichen Kind (Abs. 2 Satz 1);
- Klarstellung, daß für die schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes das Zuflußprinzip gilt (Abs. 4 Satz 2);
- Ergänzung zur Anrechnung nur solcher Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf den Berücksichtigungszeitraum entfallen (Abs. 4 Satz 5);
- Abschaffung der einvernehmlichen Übertragung des Kinderfreibetrags zwischen nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern zur Mißbrauchsabwehr (Abs. 6 Satz 5 und 6).

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523):

► *Änderungen bzw. Ergänzungen des § 32 Abs. 4 bis 7:*

- Kürzung der Einkommensgrenze von 12 000 DM für Auslandskinder nach der sog. Ländergruppeneinteilung (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2);
- Einfügung der neuen Sätze 4 und 5 zur Festlegung der Umrechnungskurse für die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Sätze 4 und 5); die bisherigen Sätze 4 bis 6 des Abs. 4 werden zu den Sätzen 6 bis 8;
- Folgeänderung in Abs. 5 Satz 3 zu den Änderungen des Abs. 4: „Abs. 4 Satz 2 bis 8 gilt entsprechend“;
- Übernahme der bisher in § 52 Abs. 22 a geregelten Anhebung der monatlichen Kinderfreibeträge von 261 DM auf 288 DM in Satz 1 und von 522 DM auf 576 DM in den Sätzen 2 und 3;
- Neufassung des Abs. 6 Satz 6: In einem 2. Halbs. wird „klargestellt“, daß die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern auch mit (nur für die Zukunft widerrufbaren) Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen kann;
- In Abs. 7 bestimmt ein neuer Satz 3, daß das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung von Kindern, die bei Vater und Großeltern zugleich gemeldet sind, dem Vater zusteht, damit die gleichzeitige Inanspruchnahme des Haushaltsfreibetrags durch einen Elternteil und einen Großelternanteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952 S. 98);
- Einbeziehung der Großelternwohnung in die Regelung des Abs. 7 Satz 4 (Auslandswohnung als fiktive Inlandswohnung (s. Anm. 226), damit die gleichzeitige Inanspruchnahme des Haushaltsfreibetrags durch einen Elternteil und einen Großelternanteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952 S. 98);
- Ersetzung einer irreführenden durch JStErgG 1996 nicht angepaßten Verweisung auf Abs. 6 Satz 6 durch eine sachliche Regelung, die wiederum der Neuregelung des Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 entspricht (Abs. 7 Satz 5);
- *Neufassung der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 22 a:*
- Übernahme der bisher in § 32 Abs. 6 für den VZ 1996 geregelten monatlichen Kinderfreibeträge von 261 DM und 522 DM in Satz 1;
- Anhebung der Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag: 12 360 DM für 1998 und 13 020 DM ab VZ 1999.

Einstweilen frei.

3–5

C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32

Schrifttum bis 1995: F. KLEIN, Ehe und Familie im StRecht als verfassungsrechtl. Problem, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin/New York, 1987 S. 773; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, FR 1988 S. 204; DERS., Bitburger Gespräche, 1988 S. 67; FELIX/CARSTENS, Familienlastenausgleich – Erste Orientierungen für die Steuerberatung nach den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts, Stbg. 1990 S. 438; KANZLER, Kindergeldkürzung nach § 10 Abs. 2 BKGG und Kinderfreibetrag für 1983–85 verfassungswidrig, FR 1990 S. 457; O. V., Verfassungsmäßigkeit des Lastenausgleichs für Gastarbeiter mit Auslandskindern (Anm. zu BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, HFR 1990 S. 633; WEISER, Grundfreibetrag und Kinderlastenausgleich, DSStZ 1991 S. 661; STRECK/RAINER/MACK ua., Rechtsbehelfsempfehlungen zur zweifelhaften Verfassungsmäßigkeit von Grund-, Kinder- und sonstigen Freibeträgen, Stbg. 1991 S. 501; RULAND, Rechtsprechungsübersicht – Steuerfreies Existenzminimum für Familien, JuS 1991 S. 161; PAUS, Verfassungswidrige Benachteiligung von Ehegatten, FR 1992 S. 467; S. SCHNEIDER, Die gerechte Bemessung von Kindergeld und steuerlichem Kinderfreibetrag nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, DAVorm. 1992 S. 413; GRUNE, Aussetzung der Vollziehung im Lohnsteuerermäßigungsverfahren wegen vermuteter Verfassungswidrigkeit, DSStZ 1992 S. 523; HABSCHIEDT, Über vorläufigen Rechtsschutz wegen zu geringer Grund- und Kinderfreibeträge, BB 1992 S. 1322; KANZLER, Verfassungswidrigkeit des Kinderfreibetrags der Einkind-Familie für 1987, FR 1993 S. 751; SELMER, Rechtsprechungsübersicht – Existenzminimum und steuerfreier Grundfreibetrag, JuS 1993 S. 782; BILSDORFER, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundfreibeträgen – Einladung zum Erlaß verfassungswidriger Gesetze, INF 1993 S. 10; SCHREDL, Der Familienlastenausgleich Gestern, Heute, Morgen, Wien 1993 (betr. Österreich); HERDEN, Zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderlastenausgleichs – eine Geschichte ohne Ende? Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 14. 1. 94 III R 194/90, DSStZ 1994 S. 385; KANZLER, Kinderfreibeträge für Zweikind-Familien im Jahre 1986 noch verfassungsgemäß, FR 1994 S. 403; FORSTER, Verfassungswidriger Familienlastenausgleich ohne Ende? Anmerkungen zum Vorlagebeschluß des BFH vom 16. 7. 93 zur Kinderentlastung, BB 1994, 691; HERDEN, Zum steuerlichen Familienlastenausgleich bei einem Kind, FuR 1994 S. 44; DERS., Zur Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Kinderfreibeträge im Veranlagungszeitraum 1986, FuR 1994 S. 236; RULAND, Zukunft-Kinder-Glatzen, NJW 1994 S. 1572; BURMESTER, Familienlastenausgleich im Steuerrecht, SGB. 1995 S. 49; O. V., Verfassungsmäßigkeit des Kinderlastenausgleichs ab 1986 (Anm. zu BFH v. 10. 2. 95 III B 73/94, BStBl. II S. 415 und vom 26. 10. 94 III B 19/93, BStBl. II 1995 S. 373), HFR 1995 S. 327; BROCKMEYER, Stand der Rechtsprechung zum Kinderlastenausgleich der vergangenen Jahre, DSStR 1995 S. 875.

Siehe auch das Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit der für die VZ 1983–1985 nachträglich erhöhten Kinderfreibeträge nach Abs. 8 aF, vor Anm. 233.

Schrifttum ab 1996 (sog. Familienleistungsausgleich): s. das Schrifttum vor Anm. 162, zu § 31 vor Anm. 1 und Vor §§ 62–78.

6

I. Bedeutung des § 32

Der IV. Abschnitt des EStG regelt – wie sich aus der Überschrift ergibt – den Tarif. Dazu gehören die EStTabellen bzw. ab 1975 die ins EStG aufgenommenen Tarifformeln, außerdem die Beträge, die vor Anwendung der EStTabellen vom Einkommen abzuziehen sind (sog. Tariffreibeträge), aber auch die – bereits vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzugsfähigen (§ 2 Abs. 4) – außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33 bis 33c.

Keine Tarifvorschrift: Versteht man unter „Tarif einer Steuer“ diejenigen stgesetzlichen Regeln, die sich auf die Höhe der Belastung der StBemessungsgrundlage beziehen und nicht an das Vorliegen besonderer subjektiver und objektiver

Umstände geknüpft sind (POLLAK, *Steuertarife*, Hdb. der FinWiss. Bd. 2, 3. Aufl. 1980 S. 241), so ist § 32 ungeachtet seiner systematischen Stellung im IV. Abschnitt „Tarif“ keine Tarifvorschrift (glA FROTSCHER/STOLTERFOHT, *EStG*, § 32 Anm. 1). Die Einordnung des § 32 als Tarifvorschrift erklärt sich aus der Rechtsentwicklung kindbedingter EStEntlastungen, die in ihren Ursprüngen als Ermäßigung der Steuersätze ausgestaltet waren (s. Anm. 160 f.). Anders als bei § 33 hat jedoch die Kennzeichnung als Tarifvorschrift keinen Einfluß auf die Auslegung des § 32 (s. § 33 Anm. 8).

Grundvorschrift der Familienbesteuerung im EStG: Nachdem die früher in Abs. 1 enthaltene Definition des zu versteuernden Einkommens durch StSenkG 1986/1988 entfallen ist (s. Anm. 2), gleichzeitig aber wieder das „Duale System des Kinderlastenausgleichs“ eingeführt wurde (s. Anm. 160), hat sich § 32 zu der zentralen Vorschrift für die Einkommensbesteuerung der Familie entwickelt. Die Streichung des altersbedingten Haushaltsfreibetrags (s. Anm. 200), die Abschaffung des Altersfreibetrags durch StReformG 1990 (s. Anm. 245 ff.) und der Wegfall der Tariffreibeträge bestätigen diese Tendenz. Kinderfreibetrag (Abs. 6) und Haushaltsfreibetrag (Abs. 7) sind Familienentlastungen, die sich unmittelbar aus § 32 ergeben. Aber auch mittelbar erweist sich die Vorschrift als Grundregelung für den Familienlastenausgleich. Dies einmal über die Anknüpfung bestimmter Ermäßigungen an die Gewährung des Kinderfreibetrags (zB in § 33 Abs. 3 Satz 2, § 33 a Abs. 2 Satz 1, § 33 b Abs. 5 Satz 1) oder den (nichtbestehenden) Anspruch auf Kinderfreibetrag (§ 33 a Abs. 1 Satz 3), zum anderen über direkte Verweisungen auf einzelne Regelungen des § 32 (im einzelnen dazu Anm. 32).

An dieser zentralen Bedeutung des § 32 für die Besteuerung der Familie hat sich grundsätzlich auch nach Einführung des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996 nichts geändert. Hinzugetreten ist lediglich § 31, der die Verrechnung des als Steuervergütung gezahlten Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag vorsieht (s. Erl. zu § 31). Im übrigen verweisen auch die Kindergeldvorschriften in § 63 Abs. 1 Nr. 1 auf den estl. Kindbegriff in § 32 Abs. 1.

II. Verfassungsmäßigkeit des § 32

7

Verfassungsrechtliche Bedeutung: Unabhängig von der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen dient § 32 als Grundvorschrift der Familienbesteuerung dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitenden Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und verwirklicht den Schutz der Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, ohne das Bestehen einer Ehe vorauszusetzen (vgl. etwa F. KLEIN, *Ehe und Familie im StRecht als verfassungsrechtl. Problem*, in *Festschrift für Zeidler*, Berlin/New York 1987 S. 774). Der Vorschrift liegt jedoch kein eigenständiger estl. Familienbegriff zugrunde, sie bedient sich vielmehr der Regelungen über die Zuordnung der Kinder (vgl. KANZLER, *FR* 1988 S. 296) insbesondere der dem Zivilrecht folgenden Vorschriften über die Kindschaftsverhältnisse in Abs. 1 (s. Anm. 35 ff.).

Zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 32:

- Zur Verfassungsmäßigkeit des Begriffs des Pflegekinds s. Anm. 42 aE;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Stiefkindern ab VZ 1986 s. Anm. 52;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Enkelkindern s. Anm. 52;

- zur Verfassungswidrigkeit des Abs. 2 (unbeschr. EStPflcht des Kindes) s. Anm. 57;
- zur Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Abs. 3 (18. Lebensjahr) s. Anm. 72;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 (Berücksichtigung von Kindern zwischen dem 18. und 27. Lebensjahr) s. Anm. 83;
- zur Verfassungsmäßigkeit der altersmäßig unbegrenzten Berücksichtigung behinderter Kinder s. Anm. 112;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6 (Kinderfreibetrag) s. 166 ff.;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) s. Anm. 203 f.

8–9 Einstweilen frei.

10

D. Geltungsbereich des § 32

Schrifttum: KANZLER, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988 S. 303; OEPEN, AuslandsKinder im EStRecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990, zugleich eine Erwiderung auf Kanzler, Das Auslandskind ..., FR 1989 S. 130; MOHN, Der Gleichheitssatz im Gemeinschaftsrecht: Differenzierungen im europäischen Gemeinschaftsrecht u. ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz, Diss. Berlin, 1990; KAEFER, StNachteile für beschr. stpfl. EG-Bürger nach Rspr. des Europ. Gerichtshofs, DStR 1991 S. 671; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschr. Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrags, Herne/Berlin 1994; KAEFER, Besteuerung von Grenzpendlern – Verstoß gegen Art 48 EWG-Vertrag, BB 1995 S. 441.

Persönlicher Geltungsbereich: Zu unterscheiden ist der Geltungsbereich für den Stpfl. selbst und für sein Kind. Die Rechtslage hat sich wiederholt auch rückwirkend geändert.

▶ *Unbeschränkt EStPflichtige:* § 32 gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen (§ 1 Abs. 1 und 2). In den VZ 1986–1993 gab es jedoch keinen Kinderfreibetrag für sog. AuslandsKinder (s. Anm. 57).

▶ *Beschränkt EStPflichtige:* Eine Anwendung des § 32 auf beschränkt Stpfl. ist durch § 50 Abs. 1 Satz 5 ausdrücklich ausgeschlossen.

▷ *In den VZ 1986–1993* war der Kinderfreibetrag für beschränkt estpfl. ArbN durch das StSenkG 1986/1988 ebenso gestrichen (s. KANZLER, FR 1988 S. 296) wie der Altersfreibetrag (§ 50 Abs. 1 Satz 5); zur Ausnahme für niederländische Grenzgänger s. Anm. 248.

▷ *In den VZ 1994 und 1995* ist § 32 mit Ausnahme des Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag; s. Anm. 206) auf Antrag auch auf beschr. Stpfl. anzuwenden, deren Summe der Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 vH der deutschen ESt. unterliegt oder wenn die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12 000 DM im Kj. betragen (§ 50 Abs. 4 idF des GrenzpendlerG v. 24. 6. 94, BGBl. I S. 1395; BStBl. I S. 440).

Nach § 52 Abs. 30 a idF des GrenzpendlerG ist § 50 Abs. 4 auf VZ vor 1994 nur anzuwenden, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind oder eine bestandskräftige Entscheidung über einen vor dem 13. 10. 93 (Tag nach dem Kabinettsbeschluss) gestellten Antrag auf Billigkeitsmaßnahmen noch nicht vorliegt.

Abs. 1–6 (nicht Abs. 7) galten auch für beschr. estpfl. ArbN aus den Niederlanden, wenn sie nicht ihr Wahlrecht nach § 2 Abs. 3 AGGrenzgnNL ausübten, nach § 50 Abs. 4 besteuert zu werden. Die Regelungen des AGGrenzgnNL waren insoweit vorteilhafter, als ihre Anwendung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 AGGrenzgnNL zwar voraussetzte, daß die Summe der Einkünfte mindestens zu

90 vH der deutschen ESt. unterliegt, aber anders als nach § 50 Abs. 4 nicht davon abhing, daß die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12 000 DM im Kj. betragen.

- ▷ *Ab VZ 1996* gilt § 32 einschließlich des Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag; s. Anm. 206) ausnahmsweise auch für beschr. Stpfl., die auf Antrag als unbeschr. estpfl. behandelt werden, wenn ihre Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 vH der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12 000 DM im Kj. betragen (§ 1 Abs. 3 idF des JStG 1996 v. v. 11. 10. 95, BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438). § 1 Abs. 3 gilt ab VZ 1996 auch für die niederländischen Grenzgänger; das AGGrenzGNL ist nach Art. 13 § 9 des JStG 1996 letztmals für den VZ 1995 anwendbar.

Sachlicher Geltungsbereich: Als Grundvorschrift der Familienbesteuerung gilt § 32 für alle kindbedingten Entlastungen des EStG und über entsprechende Verweisungen auch für andere Gesetze, wie das 4. und 5. VermBG oder das BerlinFG (s. Anm. 32) und über § 63 Abs. 1 Nr. 1 auch für das estl. Kindergeld (s. § 63 Anm. 5 ff.).

Einstweilen frei.

11

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

Der in Abs. 1 bis 5 geregelte estl. Kindbegriff ist für zahlreiche weitere estl. und nebegesetzliche Vorschriften von Bedeutung (im einzelnen dazu Anm. 32). Daneben ist das Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 32 zu anderen estl. Vorschriften, aber auch zu Vorschriften anderer Rechtsgebiete (wie zivil- und sozialrechtlichen Vorschriften) zu beachten; so das Verhältnis zu den familienrechtl. Bestimmungen des BGB beim Kindbegriff des Abs. 1 (s. Anm. 35 ff.). Wegen des Verhältnisses des Abs. 6 (Kinderfreibetrag) und des Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) zu anderen Vorschriften s. Anm. 174 f. und 207 f.

Einstweilen frei.

13–15

F. Verfahrensvorschriften

16

Zu den einzelnen Tatbeständen des § 32 sind zahlreiche Verfahrensvorschriften ergangen, die im wesentlichen die Berücksichtigung von Kindern im LStAbzugsverfahren und Nachweisanforderungen betreffen; bis zum VZ 1995 galt es auch, die Kompetenzen zwischen FA und Kindergeldstellen abzugrenzen (s. zB Anm. 194 betr. Kindergeldzuschlag).

Folgende Verfahrensvorschriften sind zu den einzelnen Absätzen ergangen:

- zu Verfahrensfragen betr. Abs. 1 (Auskunft des Jugendamtes über Anspruch auf Pflegegeld; Eintragung der Pflegekindeigenschaft auf der LStKarte) s. Anm. 43;
- zu Verfahrensfragen betr. Abs. 3 (18-Jahres-Grenze) im LStAbzugs- und EStVeranlagungsverfahren s. Anm. 75;
- zu Verfahrensfragen betr. Abs. 4 (Berücksichtigung von Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben) s. Anm. 84;
- zu Verfahrensfragen betr. die altersmäßig unbegrenzte Berücksichtigung behinderter Kinder s. Anm. 113;
- zu Verfahrensfragen betr. Kinderfreibetrag s. Erl. zu Abs. 6;
- zu Verfahrensvorschriften betr. Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) s. Anm. 209;
- zur Eintragung des Altersfreibetrags auf der LStKarte s. Anm. 250;

- zu Nachweisforderungen
 - s. Anm. 43 betr. Abs. 1 Nr. 2 Klammerzusatz („... zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält“);
 - s. Anm. 83 zum Nachweis der Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3;
 - s. Anm. 94 zu Nachweis oder Glaubhaftmachung eines konkreten Berufsziels im Rahmen des Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a;
 - s. Anm. 104 zum Nachweis der vergeblichen Suche eines Ausbildungsplatzes im Rahmen des Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c;
 - s. Anm. 108 zum Nachweis über die Leistung des freiwilligen sozialen Jahres nach Abs. 4 Buchst. b;
 - s. Anm. 113 zum Nachweis der dauernden Erwerbsunfähigkeit iSd. Abs. 4 Nr. 3 durch einen Ausweis nach § 3 des Schwerbehindertengesetzes (SchwbG);
 - s. Anm. 115 zur nachrangigen Anforderung von Nachweisen über die Behinderung und das Vermögen eines behinderten Kindes zwischen dem 18. und 27. Lebensjahr;
 - s. Anm. 131 zu Nachweispflichten und Feststellungslast beim Kindeseinkommen;
 - s. Anm. 138 zu Nachweisen bei Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes;
 - s. Anm. 226 zum Nachweis der Haushaltszugehörigkeit des Kindes bei Haushaltsfreibetrag.

17–23 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Kinder

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

I. Rechtsentwicklung des Abs. 1

1. Früherer und heutiger Regelungsinhalt des Abs. 1

24

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Abschnitt „IV. Tarif“ wurde grundlegend neu geregelt und § 32 a eingefügt (s. Anm. 2), wobei in § 32 Abs. 1 der Begriff „zu versteuernder Einkommensbetrag“ definiert wurde; daran knüpfte § 32 a an.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Die Begriffsbestimmung des „zu versteuernden Einkommens“ wurde aus gesetzessystematischen Gründen nach § 2 Abs. 5 übernommen, aber – redaktionell angepaßt – auch § 32 Abs. 1 beibehalten.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Die Absätze des § 32 wurden aus systematischen Gründen neu gegliedert. Dabei wurde die wegen § 2 Abs. 5 überflüssig gewordene Wiederholung der Definition „zu versteuerndes Einkommen“ in § 32 weggelassen (vgl. LANG, StuW 1974 S. 306; Begr. zum RegE, BTDrucks. 10/2884 S. 102) und in Abs. 1 der estl. Kindbegriff (zuvor Abs. 4) geregelt.

JSStG 1996 v. v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Mit der Neufassung des § 32 wurde Abs. 1 auf einen Satz gekürzt, der nur noch die Regelungen zu Kindern und Pflegekindern enthält. Die Regelungen des Abs. 1 Sätze 2 und 3 aF wurden unverändert in einen neuen Abs. 2 übernommen, der bis zum VZ 1993 die Voraussetzung der unbeschr. StPflicht des Kindes (Nichtberücksichtigung von Auslandskindern) enthielt und in den VZ 1994 und 1995 gestrichen war.

Einstweilen frei.

25

2. Rechtsentwicklung des estl. Kindbegriffs

26

Vor der EStReform waren Kinder iSd. § 32 Abs. 2 aF eheliche Kinder, eheliche Stiefkinder, für ehelich erklärte Kinder, Adoptivkinder, uneheliche Kinder im Verhältnis zur leiblichen Mutter und Pflegekinder. Bis VZ 1968 ließ Abschn. 183 EStR 1958–1968 aus Billigkeitsgründen auch die Berücksichtigung von Enkelkindern als Kinder zu, wenn sie in den Haushalt der Großeltern aufgenommen waren und dafür ein wirtschaftliches Bedürfnis vorlag (vgl. BFH v. 24. 5. 68 VI 394/65, BStBl. II S. 674: ohne Gesetzesgrundlage und daher von den StGerichten nicht zu beachten; FinMin. Nds. v. 11. 12. 68, StEK EStG § 32 Nr. 21 = DB 1969 S. 15; FinMin. Bayern v. 20. 12. 68, DStR 1969 S. 109).

EStRG v. 5. 8. 74: Unter dem Begriff „leibliche Kinder“ wurden die Kindschaftsverhältnisse der ehelichen, für ehelich erklärten und nichtehelichen Kinder zusammengefaßt (Abs. 4 Nr. 1 aF). Seit VZ 1975 stehen auch die nichtehelichen Kinder in einem estl. Kindschaftsverhältnis zum Vater; damit wurde estl. dem Gesetz zur rechtlichen Gleichstellung der nichtehelichen Kinder Rechnung getragen. Seit dem EStRG umfaßte der Kindbegriff ferner Adoptivkinder, Pflegekinder und Stiefkinder.

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 80: Die „leiblichen Kinder“ und die „Adoptivkinder“ wurden unter der Bezeichnung „Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind“ zusammengefaßt. Die Berücksichtigungsfähigkeit eines Stiefkinds wurde davon abhängig gemacht, daß der Stpfl. es in seinen Haushalt aufgenommen hat.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85: Ab VZ 1986 galten Stiefkinder nicht mehr als Kinder iSd. § 32 (s. Anm. 52). Unverändert umfaßte der Kindbegriff „Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind“ (s. Anm. 35 ff.). Der Begriff des Pflegekinds wurde nunmehr im Gesetz selbst umschrieben (Abs. 1 Nr. 2 Sätze 1–2 aF; s. Anm. 44 ff.), Abs. 1 Sätze 2–3 aF schränkten bei Adoptivkindern und Pflegekindern eine Mehrfachberücksichtigung weitgehend ein (s. Anm. 56 ff.).

JStG 1996 v. 11. 10. 95: Der Kindbegriff wurde unverändert übernommen; allerdings können ab VZ 1996 auch wieder Enkel- und Stiefkinder im Wege der Übertragung des Kinderfreibetrags berücksichtigt werden.

27–29 Einstweilen frei.

II. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs

30 1. Kindbegriffe des EStG und BKGG

Die Tarifvorschrift § 32 bestimmt in Abs. 1 den Begriff Kind und in den Abs. 2 bis 5, unter welchen weiteren Voraussetzungen ein solches Kind „zu berücksichtigen“ ist.

Besonderer estl. Kindbegriff: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 gilt der Kindbegriff nur für den Tarif, insbes. die Tariffreibeträge. Tatsächlich hat dieser Kindbegriff für zahlreiche weitere Vorschriften des EStG wie für Nebengesetze Bedeutung. Es ist daher gerechtfertigt, von einem einkommensteuerlichen Kindbegriff auszugehen und diesen von anderen Kindbegriffen, wie dem des BKGG oder des BSHG zu unterscheiden.

Bedeutung des Kindbegriffs in den VZ 1975 bis 1985: Ein besonderer estl. Kindbegriff war auch in den VZ 1975 bis 1985 erforderlich, nachdem der Kinderfreibetrag entfallen und durch das Kindergeld nach dem BKGG ersetzt worden war. Obwohl naheliegend wurde eine Übernahme des in § 2 BKGG normierten Kindbegriffs (s. u.) mit Rücksicht auf die Umstellungsschwierigkeiten der Finanzbehörden unterlassen (KIESCHKE, DB 1974 S. 1737).

Da der Kinderfreibetrag als Tatbestandsvoraussetzung für weitere kindbedingte Entlastungen entfiel, bediente sich das Gesetz mit der Formulierung „Kinder im Sinne des § 32 Abs. 4 bis 7“ ausschließlich der Verweisung auf den eigens für den Haushaltsfreibetrag in § 32 Abs. 3 aF geregelten estl. Kindbegriff, wie zB in § 33 Abs. 3 aF, § 33 a Abs. 1 a aF oder in den mittlerweile gestrichenen Vorschriften zur Bemessung von Vorsorgeaufwendungen und -pauschalen (§ 10 Abs. 3 bis VZ 1985, § 10 c Abs. 3 bis VZ 1989). Daneben bediente sich das EStG aber auch des sozialrechtlichen Kindbegriffs – „Kind ... für das er (Stpfl.) Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz hat ...“ zB in § 33 a Abs. 1 und Abs. 2 EStG 1975 bis 1985 (s. § 33 a Anm. 78 ff. u. 197 f.). An diesem Rechtszustand hatte auch die Wiedereinführung des kleinen Kinderfreibetrags durch § 32 Abs. 8 idF des HBegleitG 1983 ab VZ 1983 (s. Anm. 233 ff.) nichts geändert (vgl. BFH v. 6. 11. 87 III B 101/86, BStBl. II 1988 S. 134, 136 unter 3 b).

Kindbegriffe des § 63 und des BKGG: Der estl. Kindbegriff des § 32 und der für den sozialrechtlichen Kinderlastenausgleich maßgebende Kindbegriff des

Bundeskindergeldgesetzes (§ 2 Abs. 1 BKGG) stimmen nicht überein. Der Kindbegriff des BKGG ist weiter und schließt auch Stiefkinder, Enkel und (bis einschließlich VZ 1995) Geschwister ein, die der Kindergeldberechtigte in seinen Haushalt aufgenommen hat oder überwiegend unterhält. Nach § 2 Abs. 1 BKGG idF des JStG 1996 werden Geschwister wie im EStRecht nicht mehr berücksichtigt, weil sie einander nicht unterhaltspflichtig sind (BTDrucks. 13/1558 S. 163). *Ab VZ 1996* stimmen zwar die kindergeldrechtlichen Kindbegriffe des § 2 BKGG und des § 63 überein (s. § 63 Anm. 3). Eine Übereinstimmung mit dem Kindbegriff des § 32 ist jedoch nicht gelungen (NOLDE, FR 1995 S. 845). Der Gesetzgeber hat für Enkel- und Stiefkinder lediglich eine Übertragungsmöglichkeit nach Abs. 6 Satz 6 vorgesehen.

Stellungnahme: Eine vollständige Übereinstimmung der Kindbegriffe im Kindergeld- und Kinderfreibetragsrecht ist kaum möglich, solange beim Kindergeld nach § 64 Abs. 1 der Grundsatz der Einmalgewährung und das Aufteilungsverbot gelten (s. § 64 Anm. 5), der Kinderfreibetrag aber beiden Eltern gewährt wird, bzw. auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern übertragen werden kann. Für die konsequente Durchführung des sog. Optionsmodells beim Familienleistungsausgleich (s. § 31 Anm. 3) ist uE jedoch eine Übereinstimmung beider Kindbegriffe unerlässlich.

Einstweilen frei.

31

2. Bedeutung des Kindbegriffs des § 32 für andere Vorschriften

32

Schrifttum: GILOY, Zur Berücksichtigung von Kinderlasten bei der Kirchensteuer und beim Solidaritätszuschlag, FR 1996 S. 409.

Einkommensteuerlicher Kindbegriff im dualen System des Kinderlastenausgleichs (VZ 1986–1995): Nach Wiedereinführung des sog. dualen Systems des Kinderlastenausgleichs durch das StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 26) führte der Gesetzgeber für einige kindbedingte Ermäßigungen die Gewährung eines Kinderfreibetrags als Tatbestandsvoraussetzung ein (s. Anm. 163), so daß der estl. Kindbegriff insoweit mittelbar Anwendung findet; dies entspricht der Rechtslage vor Inkrafttreten des EStRG v. 5. 8. 74, also bis VZ 1974 einschließlich. Im übrigen blieb es bei den zuvor schon geltenden Verweisungen auf die maßgebenden Kindschaftsverhältnisse und sonstigen Berücksichtigungsvoraussetzungen.

Einkommensteuerlicher Kindbegriff im System des Familienleistungsausgleichs (ab VZ 1996): Außer für die Tariffreibeträge (Abs. 6 und 7) ist der estl. Kindbegriff des § 32 maßgebend für

- ▷ den Anspruch auf das estl. Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 (s. § 63 Anm. 4 ff.),
- ▷ Bemessungen und Ermäßigungen nach EStG, wie
 - die Anwendung des Haushaltsfreibetrags für Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 a Abs. 1 Nr. 3 (s. Anm. 206),
 - die Bemessung des zu versteuernden Einkommens nach § 2 Abs. 5,
 - den Sonderausgabenabzug für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 (s. § 10 Anm. 331 ff.),
 - den Sonderausgabenabzug des Schulgelds nach § 10 Abs. Nr. 9 (s. § 10 Anm. 334 ff., insbes. Anm. 334 d),
 - die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26 c Abs. 3 (s. § 26 c Anm. 55),
 - die Bemessung der *zumutbaren Belastung* nach § 33 Abs. 3 (s. § 33 Anm. 225),
 - den *Unterhaltshöchstbetrag* nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 als negative Voraussetzung (s. § 33 a Anm. 83 f.),

- den bis VZ 1989 geltenden sog. *Besucherfreibetrag* nach § 33 a Abs. 1 a (s. § 33 a Anm. 169),
 - die *Ausbildungsfreibeträge* nach § 33 a Abs. 2 (s. § 33 a Anm. 199),
 - den (krankheitsbedingten) *Hausgehilfenfreibetrag* nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b (s. § 33 a Anm. 353 ff.),
 - den übertragbaren *Pauschbetrag für Körperbehinderte* nach § 33 b Abs. 5 (§ 33 b Anm. 75 ff.),
 - den Abzug von *Kinderbetreuungskosten* nach § 33 c Abs. 1 Satz 1 (s. § 33 c Anm. 44 bis 47),
 - die sog. *Kinderkomponente* nach § 34 f (s. § 34 f Anm. 38 ff.),
 - die Erhebung der ESt. nach § 36 Abs. 2,
 - die Eintragungen auf der LStKarte nach § 39 Abs. 3,
 - die Durchführung einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 und 4 a,
 - den letztmals für den VZ 1989 anwendbaren sog. *Flüchtlingsfreibetrag* nach § 52 Abs. 23 Satz 2 iVm. § 33 a EStG 1953 (s. Anh. § 33 a Anm. 30 f.),
 - die *Bemessung von Annexsteuern*, insbes. den Solidaritätszuschlag (s. § 3 Abs. 1 SolidaritätszuschlagsG 1995) und die Kirchensteuern nach § 51 a Abs. 2,
- ▷ *Leistungen und Verpflichtungen nach Nebengesetzen*, wie
- die Anlage vermögenswirksamer Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 25. VermBG,
 - den *Kinderzuschlag zur Berlin-Zulage* von ArbN nach § 28 Abs. 4 bis 6 BerlinFG,
 - den Zuschlag zum Kindergeld (bis VZ 1995) nach § 11 a BKGG aF,
 - die Kinderzulage nach § 9 Abs. 5 EigZulG,
 - die Weitergabe von Besteuerungsunterlagen nach § 17 AVKiStG Bay (BayRS 2220-4-1-K).

Unterschiedliche Form der Verweisung auf den Kindbegriff: Der Gesetzgeber hat grundsätzlich zwei Formen der Anknüpfung kindbedingter Ermäßigungen an die Grundvoraussetzungen des Familienleistungsausgleichs gewählt. Die Verweisung auf „ein Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 oder Abs. 6 Satz 6“ (zB in § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 Buchst. a) oder die Formulierung „Kind, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält“ (zB in Abs. 7, § 33 Abs. 3 Satz 2 oder § 33 a Abs. 2 Satz 1); daneben findet sich auch die Formulierung „Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld“. Die unterschiedlichen Formen der Verweisung auf die Kinderfreibetrags- oder Kindergeldregelung ist uE wohl nur historisch zu erklären. Unbedenklich erscheint allein die Verweisung auf den Kindbegriff des Abs. 1, wie sie in § 10 Abs. 1 Nr. 8 oder § 33 c Abs. 1 enthalten ist. Ist die StErmäßigung dagegen davon abhängig, daß der Stpfl. „für ein Kind einen Kinderfreibetrag oder *Kindergeld* erhält“, so bedarf es noch der Regelung nach § 65 Abs. 1 Satz 2, wonach andere kindbedingte Leistungen dem Kindergeld gleichgestellt werden.

Durch JStG 1996 hat der Gesetzgeber diese Tatbestände lediglich dadurch ergänzt, daß neben dem Kinderfreibetrag noch die Zahlung von Kindergeld als weitere Voraussetzung aufgenommen wurde (s. etwa Anm. 200 und 213), weil nach § 31 Satz 4 nicht in allen Fällen der Zahlung von Kindergeld auch ein Kinderfreibetrag abgezogen wird (s. § 31 Anm. 34). Entfällt in diesen Fällen auch die Zahlung des Kindergelds, weil dem Kindergeld vergleichbare Leistungen beansprucht werden können, so müßte auch die jeweilige an die Kindergeldzahlung geknüpfte StErmäßigung (zB Haushaltsfreibetrag, kindbedingte Verringerung der zumutbaren Belastung oder Ausbildungsfreibetrag) entfallen. Dies soll durch die Gleichstellung von kindbedingten Leistungen und Kindergeld nach § 65 Abs. 1 Satz 2 vermieden werden (s. § 65 Anm. 12).

33 Einstweilen frei.

B. Kinder im Sinne des EStG (Abs. 1)

Schrifttum:

Bis zum EStRG 1974: WELTER, FR 1960 S. 419; VANGEROW, StuW 1964 Sp. 37; LEX, DStR 1964 S. 249; MÜLLER, BB 1966 S. 120; BALS, BB 1970 S. 1527; GÉRARD, Inf. 1971 S. 1; WOLTER/DIEDENHOFEN, DB 1971 S. 12.

EStG 1975 bis 1985: KIESCHKE, DB 1974 S. 1736; GILOY, FR 1975 S. 162; ALBROD, DStR 1976 S. 546; WISMETH, FR 1982 S. 562; MALTEN, Kindbedingte Erleichterungen im StRecht, nach dem BKGG, dem Spar- und WoPG, dem Dritten VermBG und dem BerlinFG, DB 1983 Beil. 29 zu Heft 40; RICHTER, Berücks. von Kindern, KÖSDI 1983 S. 4981.

EStG 1986 bis 1995: KLÖCKNER, Die stl. Änderungen durch das StSenkG 1986/1988 – Kinder, Kinderfreibetrag, Haushaltsfreibetrag, DB 1985 S. 2422; NEUFANG, Die Berücksichtigung von Kindern im StRecht, Inf. 1985 S. 558 und Inf. 1986 S. 6; SCHEURMANN-KRETTNER/LANTAU, StSenkG 1986/1988 – Ehegatten, Kinder, ua., BB 1985 S. 1405; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ertragstl. Folgen einer Ehescheidung und des dauernden Getrenntlebens nach dem StSenkG 1986, DStZ 1985 S. 482; HEDDERICH, Berücksichtigung von Kindern im EStRecht für die Kj. 1986/1988 einschließl. LStErmäßigungsverfahren, FR 1986 S. 579; DORNBUSCH, Kinder im EStRecht 1986, VersW 1986 S. 1121; DRENSECK, Kinderermäßigung, DB 1986 Beil. 29 zu Heft 51/52, S. 5; ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, Köln, Berlin, Bonn, München 1987; ROSS, Die Berücks. von Kindern im StRecht, Wiesbaden 1987; DRENSECK, Beim Baukindergeld zu berücksichtigende Kinder, FR 1990 S. 399; DORNBUSCH, Kinder im EStRecht 1992 – Veränderungen durch das Steueränderungsgesetz, ZfV 1992 S. 459; BINGER, Steueränderungsgesetz 1992 – Änderungen des EStG im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, des Familienlastenausgleichs und der außergewöhnlichen Belastung, DB 1992 S. 855.

EStG ab 1996: HARTMANN, Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995 S. 641; HUBER, Jahressteuergesetz 1996: Neue Zuständigkeit für die Finanzgerichte, DStR 1995 S. 1743; KORN/KUPFER, Familienleistungsausgleich und Unterhaltsaufwendungen, KÖSDI 11/95 S. 10458; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, BB 1995 S. 2032; NIERMANN/PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung des Familienleistungsausgleichs, DB 1995 S. 1930; NOVAK, Die Neuregelungen des Kindergeldes ab Januar 1996 und deren Auswirkungen auf den öffentlichen Dienst, ZTR 1995 S. 531; SAGASSER/JAKOBS, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996 – Teil I: Einkommensteuergesetz, DStR 1995 S. 1649; NOLDE, Familienleistungsausgleich 1996, FR 1995 S. 845; EBLING/HEUFERMANN, Die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber: Die Neuregelung des Kindergeldes im EStG (Familienleistungsausgleich), 1996; OEPEN, Familienleistungsausgleich, NWB F. 3 b S. 4601 (29. 1. 96); HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996 S. 186; HORLEMANN/OSSOLA-HARING/SCHNEIDER, Leitfaden zum neuen Kindergeldverfahren, Neuwied 1996; EHLERS/AHRENS, Die estl. Berücksichtigung von Kindern – gesetzliche Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, FamRZ 1996 S. 385; MICHAELIS, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996, Heidelberg 1996; MÜLLER/TRAXFL, Die Bedeutung von Kindergeld und Kinderfreibetrag für die Veranlagung zur ESt. ab dem VZ 1996; BB 1996 S. 1141; PAUS, Neue Einkommensgrenze für den Kinderfreibetrag: was sind „besondere Ausbildungszwecke“?, FR 1996 S. 337; PLENKER, der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996.

Siehe auch das Schrifttum zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs vor Anm. 6. Vgl. im übrigen die Sammelbeiträge zum StSenkG 1986/1988, Dok. 1 Anm. 391, zum JStG 1996, Dok. 1 Anm. 458 und das besondere Schrifttum vor den folgenden Anmerkungen.

34

I. Kinder (Einleitungssatz des Abs. 1)

Der einleitende Teil des Absatz 1 führt ohne Einschränkung aus: „Kinder sind ...“, und regelt damit den Kindbegriff für das gesamte EStRecht. Tatsächlich ist der Geltungsbereich des Kindbegriffs noch weiter, weil in einigen Nebengesetzen entweder an die Gewährung des Kinderfreibetrags oder Kindergelds angeknüpft oder unmittelbar auf § 32 verwiesen wird. Im einzelnen dazu Anm. 32.

Der Kindbegriff des § 32 umfaßt nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Kinder kraft Verwandtschaft im ersten Grade in absteigender Linie (s. Anm. 35 ff.) und nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Pflegekinder (s. Anm. 40 ff.).

II. Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind (Satz 1 Nr. 1)

35 1. Überblick und Grundsätzliches zur Verwandtschaft im ersten Grade

„Im ersten Grade mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder“ (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) sind eheliche und für ehelich erklärte Kinder, nichteheliche Kinder (s. Anm. 36) und Adoptivkinder (s. Anm. 37) des Stpfl. (s. auch Tz. 63.2 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723).

Durch das EStRG v. 5. 8. 74 wurden die Kindschaftsverhältnisse der ehelichen, für ehelich erklärten und der nichtehelichen Kinder unter dem Begriff „leibliche Kinder“ (Satz 1 Nr. 1 aF) zusammengefaßt und damit der zivilrechtlichen Gleichstellung der nichtehelichen Kinder Rechnung getragen; Satz 1 Nr. 2 aF führte gesondert die Adoptivkinder auf. Durch Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18. 8. 80 wurden die Folgerungen aus der Neuregelung des Adoptionsrechts gezogen (s. auch Anm. 37) und die früheren Nr. 1 und 2 unter der Bezeichnung „Kinder, die im ersten Grade mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind“ zusammengezogen.

Anknüpfung an familienrechtliche Vorschriften des BGB: Satz 1 Nr. 1 knüpft an die Vorschriften des BGB über die Verwandtschaft an (§§ 1589–1772 BGB). Die Verwandtschaft nach BGB umfaßt die auf Abstammung beruhende Blutsverwandtschaft (Verwandtschaft im engeren Sinne gem. § 1589 BGB), also einschließlich der nichtehelichen Kinder, die Verwandtschaft infolge Eheschließung (Schwägerschaft gem. § 1590 BGB) und die auf Dekret (gerichtlichem Ausspruch) beruhende Verwandtschaft durch Annahme als Kind (Adoption gem. §§ 1741 ff. BGB). Die Verwandtschaft iS des BGB geht damit über die durch Blutsbande vermittelte Verwandtschaft hinaus (s. PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB, 55. Aufl. 1996, Überbl. vor § 1589 BGB Anm. 2). Kinder iSd. Satz 1 Nr. 1 sind danach die ehelichen und nichtehelichen Abkömmlinge ersten Grades des Stpfl. sowie die von ihm durch Adoption angenommenen Kinder.

Über Stiefkinder s. Anm. 52; über Pflegekinder s. Anm. 40–50.

36 2. Eheliche, nichteheliche und für ehelich erklärte Kinder

Eheliche Kinder sind die mit der Mutter und dem Vater in gerader absteigender Linie verwandten Kinder (§ 1589 BGB), dh. solche, die nach der Eheschließung (§ 1591 BGB) oder innerhalb von 302 Tagen nach ihrer Auflösung (§ 1592 BGB) geboren worden sind und deren Ehelichkeit nicht gem. §§ 1593 bis 1599 BGB durch den Ehemann oder das Kind angefochten worden ist (Anfechtung der Ehelichkeit). Die Verwandtschaft kann in derartigen Fällen auch bei offenbaren

Zweifeln (zB bei anderer Hautfarbe) vom FA nicht überprüft werden (glA FROTSCHEER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 8). Könnte ein Kind nach Wiederverheiratung der Mutter nach §§ 1591, 1592 BGB eheliches Kind sowohl des ersten als des zweiten Mannes sein, „so gilt es als eheliches Kind des zweiten Mannes“ (§ 1600 BGB).

Maßgebend ist der bürgerlich-rechtliche Begriff der Ehe. Kinder aus einer nur nach mosaischem Ritus vor einem Rabbiner (in Frankreich) geschlossenen, standesamtlich nicht registrierten Ehe sind keine Kinder ehelicher Abstammung, auch wenn die Ehe nach israelischem Recht als rechtsgültig anerkannt wird (BFH v. 13. 5. 64 VI 61/63, StRK EStG § 32 R. 41).

Zu den ehelichen Kindern gehören auch nichteheliche Kinder, wenn sich der Vater mit der Mutter verheiratet (Legitimation durch nachfolgende Ehe gem. § 1719 BGB). Die Kinder werden kraft Gesetzes von der Eheschließung ab ehelich; ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen Vater und Kind bestand indessen schon vor der Eheschließung (s. unten).

Nichteheliche Kinder sind solche Kinder, die weder gem. § 1591 BGB ehelich geboren noch durch nachfolgende Eheschließung ihrer Eltern gem. § 1719 BGB ehelich geworden sind. Das nichteheliche Kind ist im ersten Grade mit seiner Mutter und seit 1. 1. 70 (nach Streichung des § 1589 Abs. 2 BGB durch Art. 1 Ziff. 3 NEheG) auch mit dem Vater verwandt. Die Vaterschaft und damit die Verwandtschaft wird durch Anerkennung oder durch gerichtliche Entscheidung festgestellt (§§ 1600 a–1600 o BGB; s. auch Tz. 63. 2. 1.4 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723). Die Legitimation des nichtehelichen Kindes durch nachfolgende Ehe (§ 1719 BGB) oder Erklärung der Ehelichkeit (§§ 1723 ff. BGB) ändert an der estl. Kind-Eigenschaft nichts mehr (s. unten).

Rechtslage bis zum EStRG 1974: Estrechtl. wurde diese zivilrechtliche Änderung aber erst durch EStRG 1974 nachvollzogen, indem eheliche, für ehelich erklärte und uneheliche Kinder unter dem Begriff „leibliche Kinder“ zusammengefaßt wurden; seit VZ 1975 stehen damit auch nichteheliche Kinder in einem Kindschaftsverhältnis zu ihrem Vater (vgl. BTDrucks. 7/2180 S. 19). Bis zum EStG 1974 wurde ein Kindschaftsverhältnis bei einem nichtehelichen Kind nur im Verhältnis zur leiblichen Mutter anerkannt, so daß dem Vater der Freibetrag für sein nichteheliches Kind in den VZ 1970 bis 1974 weiterhin versagt blieb; vgl. Beschl. des FinAussch. zum RegE eines StÄndG 1971, BTDrucks. VI/1477 und den Vorschlag der BReg. im Entw. des StÄndG 1971 (BTDrucks. V 1/1313), der als zu weitgehend abgelehnt wurde. Im einzelnen dazu: BALS, BB 1970 S. 1527; GÉRARD, Inf. 1971 S. 1; WOLTER/DIEDENHOFEN, DB 1971 S. 12. Bei verfassungskonformer Auslegung der damals geltenden Regelungen stand dem Vater eines nichtehelichen Kindes ein Kinderfreibetrag zu, wenn er mit Mutter und Kind im gemeinsamen Haushalt lebte und die Mutter kein zu versteuerndes Einkommen bezog, ein Pflegekindschaftsverhältnis aber ausschied (BVerfG v. 17. 10. 73 I BvL 20/72, BStBl. II 1974 S. 92).

Für ehelich erklärte Kinder: Ein nichteheliches Kind kann auf Antrag seines Vaters (§ 1723 BGB) oder auf eigenen Antrag (§ 1740 a BGB) mit der Folge für ehelich erklärt werden, daß es nach § 1736 BGB die rechtliche Stellung eines ehelichen Kindes erhält (Legitimation durch Erklärung).

Die Legitimation ist für die Verwandtschaft des Kindes zum Vater nach der durch das NEheG geschaffenen Änderung (s. o.) ohne Bedeutung, da das Kind bereits vor der Ehelicherklärung mit dem Vater verwandt war. Vater und Kind erhalten jedoch durch die Legitimation alle Rechte und Pflichten, die ihnen der Nichtehelichenstatus versagt (zB Sorgerecht und Unterhaltsansprüche).

3. Adoptivkinder

Schrifttum: WISMETH, Zuordnung von Kindern zwischen leibl. Eltern u. Adoptiveltern im Jahr der Adoption, FR 1982 S. 562; DERS., FR 1979 S. 348 u. FR 1976 S. 531.

37 a) Zivilrechtliche Grundlagen

Zu den Kindern, die im ersten Grade mit dem Stpfl. verwandt sind, gehören auch die Adoptivkinder. Das Adoptionsrecht wurde in §§ 1741 bis 1772 BGB durch das Adoptionsgesetz v. 2. 7. 76 (BGBl. I S. 1749) – AdoptG 1976 – neu geregelt und durch AdoptRÄndG v. 4. 12. 92 (BGBl. I S. 1974) vor allem hinsichtlich der Adoption Volljähriger geändert. Die Annahme als Kind wird nicht mehr durch gerichtlich bestätigten Vertrag, sondern seit 1. 1. 77 durch (vormundschafts-) gerichtlichen Ausspruch (§ 1752 BGB) begründet (sog. Dekretsystem). Die Annahme wird mit Zustellung des vormundschaftsgerichtlichen Beschlusses an den Annehmenden wirksam (§§ 1752 Abs. 1, 1768 Abs. 1 BGB).

Adoption Minderjähriger: Während nach altem Recht die Verwandtschaftsverhältnisse des angenommenen Kindes zu seinen bisherigen Verwandten, insbes. den leiblichen Eltern unberührt blieben, gilt ab 1. 1. 77 der Grundsatz der Volladoption: Das Kind wird in jeder Beziehung wie ein leibliches Kind des Annehmenden voll in dessen Familie aufgenommen, so daß die alten Verwandtschaftsverhältnisse erlöschen (§§ 1754, 1755 BGB). Bei Annahme des nichtehelichen Kindes des Ehegatten erlischt gem. § 1755 Abs. 2 BGB nur das Verwandtschaftsverhältnis zum anderen Elternteil des Kindes und dessen Verwandten (sog. Stiefkindadoption).

Das gilt auch für früher adoptierte Kinder, sofern sie am 1. 1. 77 noch minderjährig waren, es sei denn ein Annehmender, das Kind, ein leibl. Elternteil eines ehelichen oder die Mutter eines nichtehelichen Kindes erklärt, daß die Vorschriften des AdoptG 1976 über die Annahme Minderjähriger nicht angewendet werden sollen; die Erklärung konnte nur bis zum 31. 12. 77 gegenüber dem AG Berlin-Schöneberg abgegeben werden und mußte notariell beurkundet werden.

Adoption Volljähriger: Die Adoption eines Volljährigen als Kind ist zulässig, wenn die Annahme sittlich gerechtfertigt ist; dies ist insbes. dann anzunehmen, wenn bereits ein Eltern-Kind-Verhältnis entstanden ist (§ 1767 Abs. 1 BGB). Die Volljährigen-Adoption ist jedoch schwächer in ihrer Wirkung. So wird insbesondere das Verwandtschaftsverhältnis zu seinen bisherigen Verwandten nicht gelöst (§ 1770 Abs. 2 BGB); auch die gegenseitigen Unterhaltungspflichten zwischen Angenommenem und leiblichen Eltern bleiben bestehen, wobei jedoch die Unterhaltungspflicht der Adoptiveltern gegenüber dem Angenommenen Vorrang hat (§ 1770 Abs. 3 BGB); s. auch Tz. 63.2.1.5 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723.

38 b) Einkommensteuerliche Behandlung des Adoptionsverhältnisses

Die Adoption Minderjähriger führt dazu, daß das Kind estl. nur noch beim Annehmenden und nicht mehr bei den leiblichen Eltern zu berücksichtigen ist. Eine Doppelberücksichtigung von Adoptivkindern ist grundsätzlich ausgeschlossen. Dies ist eine Folge der Neuregelung der Volladoption durch AdoptG 1976 (s. Anm. 37) und des erstmals für den VZ 1981 eingeführten Merkmals der „Verwandtschaft im ersten Grade“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1.

Zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung von Kindern auf der LStKarte, wenn ein Adoptionsverfahren eingeleitet worden ist, und zur Überwindung einer Auskunftssperre gem. § 1758 Abs. 2 BGB s. koord. Ländererl. Nds. v. 19. 10. 84, StEK EStG § 32 Nr. 54; zur Doppelberücksichtigung im Jahr der Adoption s. Anm. 49 f.

Rechtslage bis VZ 1980: Vor der Neuregelung durch AdoptG 1976 standen Adoptivkinder sowohl zu den leiblichen als auch zu den Adoptiveltern in einem auch esd. zu berücksichtigenden Kindschaftsverhältnis, mit der Folge, daß beide Elternpaare oder Stpfl. je einen Kinderfreibetrag erhielten (RFH v. 26. 5. 43, RStBl. S. 557; BFH v. 31. 10. 51 IV 263/51 U, BStBl. III S. 226). Die zivilrechtl. Neuregelung des Adoptionsrechts mit dem Grundsatz der Volladoption blieb esd. zunächst ohne Auswirkungen, weil § 32 Abs. 4 Nr. 1 EStG 1975–1979 auf „leibliche Kinder“ abstellte. Bis VZ 1980 war also noch eine Doppelberücksichtigung als „leibliches Kind“ iSd. Nr. 1 aF und als „Adoptivkind“ iSd. Nr. 2 aF möglich (glA WISMETH, FR 1979 S. 348; s. auch FR 1976 S. 531; BTDrucks. 8/4007 S. 18). Erst durch Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. v. 18. 8. 80 wurden erstmals ab VZ 1981 (§ 52 Abs. 1 EStG 1980) die Folgerungen aus der Neuregelung des Adoptionsrechts gezogen und anstelle der Unterscheidung zwischen leiblichen Kindern und Adoptivkindern auf die Verwandtschaft im ersten Grade abgestellt.

Die Adoption Volljähriger läßt das Verwandtschafts- und damit auch das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern unberührt (s. Anm. 37). Das Kind wird bei den Adoptiveltern berücksichtigt; bei den leiblichen Eltern dagegen nur, wenn sie ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kj. im wesentlichen nachkommen (s. Anm. 62). Zur Berücksichtigung des volljährigen Adoptivkinds als Zählkind s. § 63 Anm. 5 aE und Tz. 63. 2. 1.5 Abs. 3 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723).

Einstweilen frei.

39

III. Pflegekinder (Satz 1 Nr. 2)

Schrifttum: HECKMANN, „Familie“, in Ev. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975, S. 654 ff.; SEKELMANN, DStR 1979 S. 621; o. V., b + p 1980 S. 131; Gutachten A VON SCHWAB ua. zum 54. DJT 1982 in Nürnberg; ZEIDLER, „Ehe und Familie“, in BENDA/MAIHOFFER/VOGEL, Handbuch des Verfassungsrechts, 1983 S. 559 f.; ZIPPELIUS, Verfassungsgarantie und sozialer Wandel – Das Beispiel von Ehe und Familie, DÖV 1986 S. 806; o. V., Pflegekinder im Prämienrecht, IstB 1987 S. 3; o. V., Begriff des Pflegekindes, HFR 1989 S. 551; MARTENS, Anerkennung eines Pflegekindschaftsverhältnisses, StRK-A EStG 1975 § 32 R. 104; LÜCK, Unterhaltsbeitrag und Obhutverhältnis bei steuerlich anzuerkennenden Pflegekindern, DStZ 1992 S. 107; o. V., Enkelkind als Pflegekind, HFR 1992 S. 57; o. V., Zu den Voraussetzungen eines Pflegekindschaftsverhältnisses, HFR 1995 S. 647; SCHMID, Definition eines Pflegekindes, KFR F 3 EStG § 32, 1/95 S. 315 (11/1995); BROCKMEYER, Der Begriff des Pflegekindes und seine Bedeutung im alten und im neuen Familienausgleich, DStZ 1996 S. 225; o. V., Entstehen eines Pflegekindschaftsverhältnisses, HFR 1996 S. 191.

1. Allgemeine Erläuterungen zur Pflegekindschaft

a) Pflegekindschaft in anderen Rechtsgebieten

40

Zivilrecht: Anders als zB im prALR (Teil II, § 753 „*ein von seinen Eltern verlassenes Kind*“) ist das Institut der Pflegekindschaft im BGB nicht geregelt. Regelung aber in §§ 27–36 JWG (s. unten). Ein besonderes Pflegeverhältnis ist das einer Adoption regelmäßig vorgeschaltete Adoptionspflegeverhältnis (§ 8 Adoptionsvermittlungsg v. 2. 7. 76, BGBl. I S. 1762).

Strafrecht: Nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b StGB sind Angehörige iSd. StGB auch Pflegeeltern und Pflegekinder. Diese Beziehung wird als „tatsächliches Verhältnis“ gesehen, „das ähnlich dem natürlichen Eltern-Kindesverhältnis auf die Dauer berechnet ist und eine sittliche Unterordnung schafft“ (DREHER/TRÖNDLE, StGB 47. Aufl. 1995 § 11 Anm. 10 mwN zur Rspr. des RG).

Öffentliches Recht:

► *Kinder- und Jugendhilfegesetz* – *KJHG* – v. 26. 6. 1990 (*BGBI. I S. 1163*): Das *KJHG*, als SGB VIII Teil des Sozialgesetzbuchs, regelt ab 1. 1. 91 anders als das davor geltende *Jugendwohlfahrtsgesetz* – *JWG* – den Begriff des Pflegekinde nicht mehr, sondern nur noch die „Inobhutnahme von Kindern und Jugendlichen“ (§ 42 *KJHG*).

Nach § 27 *JWG* sind Pflegekinder „Minderjährige unter 16 Jahren, die sich dauernd oder nur für einen Teil des Tages, jedoch regelmäßig, außerhalb des Elternhauses in Familienpflege befinden“; Abs. 2 dieser Vorschrift enthält einen Negativkatalog. Gegen die Übernahme dieses Begriffs für das *EStRecht*: *RFH* v. 22. 1. 30 (*RStBl. S. 194*) und v. 26. 11. 30 (*RStBl. 1931 S. 275*), weil keine Unterhaltsleistungen vorausgesetzt werden. Vergleichbarkeit beider Begriffe jedoch hinsichtlich der Voraussetzung des Eltern-Kind-Verhältnisses: *BFH* v. 28. 6. 84 IV R 49/83 (*BStBl. II S. 571, 572* betr. *StBefreiung* des Erziehungsgeldes gem. § 3 Nr. 11; s. auch Anm. 41).

► *Kindergeldrecht*: Nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 *BKGG* sind Pflegekinder „Personen, mit denen der Berechtigte durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie in seinen Haushalt aufgenommen hat“. Gegen die Übernahme dieser Begriffsbestimmung für das *EStRecht*: *BFH* v. 21. 7. 70 VI R 71/68, *BStBl. II S. 782*, ebenfalls weil Unterhaltsleistungen nicht vorausgesetzt werden. Damit aber unterscheiden sich auch die kindergeldrechtlichen Pflegebegriffe nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 *BKGG* und nach § 63 Abs. 1 Nr. 1, der auf § 32 Abs. 1 verweist (s. § 63 Anm. 6). Zum Begriff des Pflegekinde nach § 40 Abs. 3 *BBesG* vgl. *BVerwGE* 85 S. 183. Der strechtl. und der kindergeldrechtl. Begriff des Pflegekindechaftsverhältnisses stimmen seit 1989 überein (so *BSG* v. 6. 8. 92 10RKg 7/91, *DStR* 1993 S. 886).

Zu weiteren Pflegekindechaftsbegriffen anderer Gesetze vgl. auch *BFH* v. 25. 1. 71 *GrS* 6/70, *BStBl. II S. 274* zu III 1 a.

41 **b) Rechtsentwicklung des estl. Pflegekindechaftsbegriffs**

Bis zur Neuregelung durch *StSenkG* 1986/1988 (s. Anm. 26) war der Begriff des Pflegekinde im *EStRecht* nicht bestimmt.

EStG 1920 und 1925: Kinder im Sinne der Zusammenrechnungsvorschriften (*Zusammenveranlagung* des Haushaltungsvorstands mit sonstigen Haushaltsangehörigen) sind neben den Abkömmlingen des *Stpfl.* auch Pflegekinder (ferner: *Adoptiv-*, *Schwieger-* und *Stiefkinder*); diese Regelungen in § 17 Abs. 2 *EStG* 1920 (v. 29. 3. 20, *RGBl. I S. 359*) und § 23 Abs. 2 *EStG* 1925 (v. 10. 8. 25, *RGBl. I S. 189*) waren entsprechend anwendbar auf die Vorschriften über den (kinderbezogenen) *Grundfreibetrag* (§ 50 Abs. 2 *EStG* 1925) und die *Kinderermäßigung* (§ 52 Abs. 1 Nr. 2 *EStG* 1925).

Zu dieser Rechtslage entschied bereits der *RFH*, daß unabhängig von den Bestimmungen des *JWG* (s. Anm. 40) ein eigenständiger estl. Begriff der Pflegekindechaft anzunehmen sei: Danach liegt Pflegekindechaft vor, „wenn ein *Stpfl.* eine Person in der Absicht, für sie durch *Gewährung* vollen Unterhalts und angemessener Erziehung wie für ein eigenes Kind zu sorgen, in seinen Haushalt aufnimmt, ohne Rücksicht darauf, ob *Zuschüsse* von dritter Seite gewährt werden oder nicht“ (*RFH* v. 22. 1. 30, *RStBl. S. 194*). Diese Definition enthält bereits alle Merkmale des geltenden Begriffs der Pflegekindechaft.

EStG 1934: Eine den Zusammenrechnungsvorschriften entsprechende, die Pflegekinder den ehelichen Kindern gleichstellende Regelung wird in die *Kinderermäßigungsvorschrift* des § 32 *EStG* (v. 16. 10. 34, *RGBl. I S. 1005*) aufgenommen. Auch für diesen Begriff war die *Gewährung* vollen Unterhalts Voraussetzung (*RFH* v. 11. 3. 36, *RStBl. S. 695*).

ESTG 1958: Durch ÄnderungsG zum EStG 1957 v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) wird die Voraussetzung der (vollen) Unterhaltsgewährung (für alle Kinder) dahingehend abgeschwächt, daß das Kind „im wesentlichen“ auf Kosten des Stpfl. unterhalten werden muß (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG 1958); der BFH wich daher insoweit auch für den Begriff der Pflegekindschaft von der Rspr. des RFH ab und ließ die Erfüllung der Unterhaltungspflicht „im wesentlichen“ genügen (BFH v. 14. 12. 62 VI 99/62 S, BStBl. III 1963 S. 124).

EStG 1961: Durch StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444) wurde das Merkmal „im wesentlichen“ weiter abgemildert und durch den Begriff „überwiegend“ ersetzt (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG 1961–1974). Zur Anwendung dieser Fassung auf den Begriff des Pflegekinds: BFH v. 21. 7. 70 VI R 71/68, BStBl. II S. 782.

EStG 1975–1985: Der estl. Kindbegriff umfaßte nach Fortfall des Kinderfreibetrags durch das EStRG 1975 zwar auch das Pflegekind (§ 32 Abs. 4 Nr. 3/Nr. 2 EStG 1975–82/1983–85); der Gesetzgeber verzichtete jedoch für alle Kind-schaftsverhältnisse auf das Merkmal der Kostentragung (s. o.).

Das Merkmal der Erfüllung von Unterhaltspflichten wurde allerdings in einige Sonderregelungen für Kinder aus nicht intakten Ehen aufgenommen (zB §§ 33 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2, 33a Abs. 1a EStG aF; s. § 33 Anm. 230 f u. § 33a Anm. 167).

► *Rspr.:* Abweichend von der Rspr. des RFH und der ihr folgenden älteren Rspr. des BFH (s. o.) soll es wegen der Begriffsbestimmung des Pflegekinds in § 15 Abs. 1 AO jedenfalls ab 1977 auch estrechtl. nicht mehr darauf ankommen, „ob und inwieweit die Pflegeeltern für den Unterhalt des Kindes aufkommen“; maßgebend ist danach nur das auf längere Dauer angelegte Pflegeverhältnis und die einer Eltern-Kind-Beziehung eigene Verbundenheit in häuslicher Gemeinschaft (BFH v. 18. 7. 85 VI R 53/82, BStBl. II 1986 S. 14 betr. Übertragung des Pauschetrags für Körperbehinderte im VZ 1977). Die Zahlung eines Pflege- und Erziehungsgeldes steht deshalb der Annahme einer Pflegekindschaft nicht entgegen (BFH v. 12. 6. 85 VI R 53/82 aaO; FG Berlin, EFG 1986 S. 124, rkr.). Danach hängt die Anerkennung eines Pflegekindschaftsverhältnisses auch nicht davon ab, daß das Kind außerhalb der Obhut und Pflege seiner leiblichen Eltern steht (BFH v. 9. 3. 89, VI R 120/85, BFHE 157 S. 60).

► *FinVerw.:* Nach Abschn. 180/59 Abs. 2 Satz 11 EStR/LStR 1984 setzte „die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses voraus, daß die volle Verantwortung für den Unterhalt des Kindes den Pflegeeltern obliegt“. Ebenso OFD Köln, Gruppenbespr. v. Febr./März 85, StEK EStG § 32 Nr. 56 betr. Stellungnahme zu FG Berlin v. 22. 1. 82, EFG S. 519 (Vorinstanz zu BFH VI R 53/82 aaO). Anwendung des BFH-Urteils VI R 53/82 (aaO) nach Bekanntwerden „nur auf gleichgelagerte Fälle“ (OFD Hannover v. 8. 4. 86, StEK EStG § 32 Nr. 59) bzw. „auf alle vergleichbaren Sachverhalte“ (OFD Münster v. 9. 5. 86, StEK EStG § 32 Nr. 61 = BB 1986 S. 1141).

► *Stellungnahme:* Die Entscheidungen des BFH v. 18. 7. 85 VI R 53/82 (BStBl. II 1986 S. 14) und v. 9. 3. 89, VI R 120/85 (BFHE 157 S. 60) – von Bedeutung nur bis einschließl. VZ 1985 – sind abzulehnen: Sie übernehmen kritiklos den verfahrensrechtlichen Begriff der Pflegekindschaft, ohne sich mit dem Beschluß des Großen Senats (v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274) auseinanderzusetzen, wonach sich der Sinn des Begriffs der Pflegekindschaft aus dem inneren Zusammenhang und dem Zweck der jeweiligen Vorschriften ergibt.

So bleibt unklar, warum der vorwiegend Ablehnungs-, Ausschließungs-, Auskunfts- und Eidesverweigerungsrechte begründende verfahrensrechtliche Begriff der Pflegekindschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 8 iVm. § 82 Abs. 1 Nr. 2 u. 4, § 101 Abs. 1 oder § 103 AO auch für

die Verwirklichung des estl. Kinderlastenausgleichs maßgebend sein soll, der allein die Abgeltung von Aufwendungen für die Pflege und Erziehung von Angehörigen bezweckt. Unter diesem Gesichtspunkt hätte als Kontrollerrückgriff der Gedanke der Vorteilsausgleichung nahegelegen; jedenfalls fehlt jede Rechtfertigung des Ergebnisses, daß „Pflegeeltern“, die die Betreuung eines Kindes zum Gegenstand der Einkunftszielsetzung machen, gegenüber leiblichen Eltern oder Adoptiveltern bevorzugt werden. Ganz abgesehen von der durch diese Auslegung ermöglichten Doppelberücksichtigung dieser Kinder (s. Anm. 38). Zwar findet der verfahrensrechtliche Angehörigenbegriff durchaus auch im EStG Anwendung; in solchen Fällen enthält das EStG jedoch ausdrückliche Verweisungen (zB § 10 Abs. 5 Nr. 2 Buchst. b, § 13 a Abs. 5 Nr. 1 Buchst. a EStG). Erstaunlich ist auch, daß das Urteil (VI R 53/82) anders als die FinVerw. (s. o. OFD Köln, StEK EStG § 32 Nr. 56) mit keiner Silbe auf den im Entscheidungszeitpunkt bereits vorliegenden RegE des StSenkG 1986 (v. 21. 2. 85, BTDrucks. 10/2884) eingeht, wonach „der Begriff des Pflegekindes ... entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung erläutert ... und aus Gründen der Rechtssicherheit und -klarheit im Gesetz selbst festgelegt“ werden sollte (BTDrucks. 10/2884 S. 102).

EStG 1986: Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wurde der estl. Begriff des Pflegekindes in § 32 Abs. 1 Nr. 2 erstmals gesetzlich geregelt. Er gilt seitdem unverändert auch für das estl. Kindergeldrecht (§ 63 Anm. 6).

42 c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des einkommensteuerlichen Begriffs der Pflegekindschaft

Tatsächliche Umstände maßgebend: Pflegekinder sind nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Personen, mit denen der Stpfl. durch ein familienähnliches, auf Dauer berechnetes Band verbunden ist und die er in seinen Haushalt aufgenommen hat. Nach Satz 3 ist weiter Voraussetzung, daß die Beziehung zu den Eltern gelöst ist und daß das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf Kosten des Stpfl. unterhalten wird. Maßgebend sind danach grundsätzlich die tatsächlichen Umstände des Einzelfalles (BFH v. 17. 12. 52 IV 359/52 U, BStBl. III 1953 S. 74); Grundlage eines Pflegekindschaftsverhältnisses können ausnahmsweise auch Rechtsbeziehungen sein (wie zB das Adoptionspflegeverhältnis nach § 1744 BGB; s. Anm. 41), die idR jedoch zugleich alle Merkmale in tatsächlicher Hinsicht erfüllen (glA R 177 EStR).

Bedeutung des Begriffs der Pflegekindschaft: Die ab 1986 geltende gesetzliche Regelung enthält die von der Rspr. des RFH und des BFH bis zur Entscheidung des BFH v. 18. 7. 85 VI R 53/82 (BStBl. II 1986 S. 14) entwickelten Begriffsmerkmale: Familienähnliche Beziehung zwischen Kind und Stpfl., Haushaltszugehörigkeit, Unterhaltsleistung und Lösung der Beziehung zu den Eltern (s. o. Anm. 41). Die im RegE enthaltene Behauptung, es sei „von dem Pflegekindbegriff im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 6 des Bundeskindergeldgesetzes ausgegangen worden“, kann sich nur auf die Formulierung in Nr. 2 Satz 2 aF beziehen; die Regelung in Nr. 2 Satz 3 aF (diese Sätze 2 und 3 sind jetzt im Klammerzusatz der Nr. 2 enthalten) stellt eine Einschränkung des kindergeldrechtlichen Begriffs der Pflegekindschaft dar (kritisch auch FROTSCHER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 14). Läßt man die unzutreffende Auslegung der BFH-Urteile VI R 53/82 u. VI R 120/85 (s. Anm. 41) einmal außer Betracht, so ist die Legaldefinition des Pflegekindes daher nur deklaratorischen Charakters (BTDrucks. 10/2884 S. 102). Als sog. Typusbegriff ist der Begriff der Pflegekindschaft nur aufgrund einer Gesamtwürdigung der verschiedenen konstituierenden Merkmale zu bestimmen; einzelne Merkmale können dabei in geringerem oder gewichtigerem Umfang erfüllt sein und sind uU sogar verzichtbar (zum Typusbegriff im einzelnen vgl.

BFH v. 5. 10. 84 III R 192/83, BStBl. II 1985 S. 151 betr. bewertungsrechtl. Abgrenzung von Ein- und Zweifamilienhäusern).

Verfassungsmäßigkeit des Begriffs des Pflegekinds: Die Absicht der Regelung, das Pflegekindschaftsverhältnis den Kindschaftsverhältnissen Stpfl. mit leiblichen oder angenommenen Kindern gleichzustellen, entspricht Art. 3 Abs. 1 GG und dem aus dem Gleichheitsgrundsatz abzuleitenden Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; jede Bevorzugung des Pflegekindschaftsverhältnisses – etwa durch Gewährung zweifacher kindbedingter Entlastungen (zugunsten der Eltern und Pflegeeltern) – „wäre mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Schutzes von Ehe und Familie unvereinbar“ (BVerfG v. 17. 10. 73 I BvL 20/72, BStBl. II 1974 S. 92 zu III betr. Pflege-Kinderfreibetrag für Vater eines nichtehelichen Kindes, der mit der Kindesmutter zusammenlebt).

d) Verfahrensfragen

43

Auskunft des Jugendamts über Pflegegeldanspruch: Im Zweifel erteilt das Jugendamt Auskunft, ob der Anspruch auf Pflegegeld wegen der hohen Einkünfte und Bezüge des Kindes ausgeschlossen ist (R 177 Abs. 4 Satz 4 EStR); s. Anm. 50 zur Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes.

LStErmäßigungsverfahren (Nachweispflicht der Eltern zur Erfüllung ihrer Unterhaltspflicht): Das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 (und 3) aF ist im LStErmäßigungsverfahren vom Arbeitnehmer nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (BMF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 Abschn. 4).

Eintragung auf der LStKarte auf Grund Lebensbescheinigung: Für die Bescheinigung der Pflegekindeigenschaft in der für eine Änderung der LStKarte erforderlichen Lebensbescheinigung gilt nach Abschn. 109 Abs. 6 Satz 7 LStR 1996 folgendes:

1. Die Aussage „Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht“ ist zu bescheinigen, wenn das Kind in der Wohnung einer Person gemeldet ist, die mit dem Kind im ersten Grad verwandt ist. Die Verwandtschaft im ersten Grad kann bei Namensgleichheit dieser Person mit dem Kind unterstellt werden. Das gleiche gilt, wenn eine Namensgleichheit des Kindes zu einem früheren Namen der Person, z. B. Geburtsname einer verheirateten Frau, besteht. Im übrigen ist die Aussage „Pflegekindschaftsverhältnis besteht nicht“ zu bescheinigen, wenn eine Mitteilung des Finanzamts darüber vorliegt.
2. Die Aussage „Pflegekindschaftsverhältnis besteht“ ist nur zu bescheinigen, wenn hierüber eine Mitteilung des Finanzamts vorliegt.
3. Die Aussage „Pflegekindschaftsverhältnis ist nicht bekannt“ ist in allen anderen Fällen zu bescheinigen, z. B. wenn bei Namensungleichheit keine Mitteilung des Finanzamts über ein bestehendes Pflegekindschaftsverhältnis vorliegt.“

Zu dem Erfordernis einer Lebensbescheinigung für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die nicht in der Wohnung des ArbN gemeldet sind, s. Anm. 75.

2. Pflegekinder als Personen, die der Stpfl. in familienähnlicher Verbundenheit in seinen Haushalt aufgenommen hat (Abs. 1 Nr. 2 mit Klammerzusatz)

44 a) Rechtsnatur des Klammerzusatzes und Überblick zu der darin enthaltenen Regelung des Pflegekinds

Im Unterschied zu der bis VZ 1995 geltenden Regelung, die aus 3 kurzen Sätzen bestand, erläutert das JStG den Begriff des Pflegekinds in einem Klammerzusatz der aus einem einzigen Satz besteht. Diese für Gesetzestexte ungewöhnliche Fassung entspricht inhaltlich jedoch der bisherigen Regelung; sie ist allerdings schwerer verständlich. Die Qualität der Klammern bleibt unklar, denn es handelt sich auch nach der neuen Fassung um echte Tatbestandsvoraussetzungen und nicht etwa um erläuternde Nebenbestimmungen. Im BGB etwa ist es üblich durch Klammerdefinitionen das zuvor im Text Gesagte zu einem juristischen Begriff zusammenzufassen (zB § 93 BGB „wesentliche Bestandteile“ oder § 121 „unverzüglich“). In diesem Sinne ist auch der Klammerzusatz in § 33 Abs. 1 (außergewöhnliche Belastung) zu verstehen (s. § 33 Anm. 40 u. 44).

Der Klammerzusatz sieht folgende Tatbestandsvoraussetzungen für das Pflegekindschaftsverhältnis vor:

- Verbindung durch ein familienähnliches auf längere Dauer berechnetes Band mit dem Stpfl. (s. Anm. 45 f.),
- Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 47),
- das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr (s. Anm. 49) und
- der Stpfl. unterhält das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten (s. Anm. 50).

45 b) Familienähnliches Band

Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses ist ua., daß der Stpfl. mit dem Kind durch ein familienähnliches, auf Dauer berechnetes Band verbunden ist. Beide Merkmale (Familienähnlichkeit und Dauer) entsprechen der Regelung in § 2 Abs. 1 Nr. 2 (nicht Nr. 3; s. u.) BKGG (s. Anm. 40); auch die sozialgerichtl. Rspr. kann daher für die Auslegung dieser Begriffe von Bedeutung sein, soweit sie nicht den im Klammerzusatz der Nr. 2 enthaltenen Einschränkungen widerspricht (s. Anm. 46 ff.).

Begriff des familienähnlichen Bandes: Der im EStG neue Begriff „*familienähnliches Band*“ setzt nach der Rspr. des BSozG das Bestehen eines „Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnisses zu dem Kind“ voraus (BSozG 4 RJ 151/62 v. 12. 9. 63, BSGE 20 S. 26; s. auch SCHIECKEL/BRANDMÜLLER, Kommentar zum KindergeldG, § 2 BKGG Anm. 8 mwN). Versteht man heute unter „Familie“ die Gemeinschaft von Eltern mit ihren (leiblichen oder angenommenen) Kindern (HECKMANN, „*Familie*“, in Ev. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975, S. 654 ff.; ZEIDLER, „Ehe und Familie“, in BENDA/MAIHOFFER/VOGEL, Handbuch des Verfassungsrechts, 1983 S. 559 f.; ZIPPELIUS, DÖV 1986 S. 806), also die sog. Kleinfamilie (BVerfGE 59 S. 52, 63), so umschreibt die bisher von der stl. Rspr. für das Pflegekindschaftsverhältnis geforderte „Eltern-Kind-Beziehung“ das „familienähnliche Band“ durchaus treffend. Das Pflegekindschaftsverhältnis muß danach den anderen Kindschaftsverhältnissen vergleichbar sein.

StRspr. zuletzt: BFH v. 7. 9. 95 III R 95/93, BStBl. II 1996 S. 63; ferner: BFH v. 18. 7. 85 VI R 53/82, BStBl. II 1986 S. 14 (dazu auch Anm. 41 aE); ähnlich schon: „die Stellung

des Kindes zu seinen Pflegeeltern“ entspricht „der eines natürlichen oder ehelichen Kindes“ (BFH v. 14. 12. 62 VI 99/62 S, BStBl. III 1963 S. 124, 125 betr. fortbestehendes Obhuts- u. Pflegeverhältnis zu leibl. Eltern); „das Pflegekindschaftsverhältnis muß den anderen Kindschaftsverhältnissen ähnlich sein“ (BFH v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274, 276 betr. Aufnahme von Mutter und Kind in Haushalt des Stpfl.); „ein dem Eltern-Kind-Verhältnis ähnliches Band“ (BFH v. 28. 6. 84 IV R 49/83, BStBl. II S. 571, 572 betr. Pflegekindschaft nach JWG und Steuerfreiheit des Erziehungsgeldes); ferner schon: RFH v. 26. 11. 30, RStBl. 1931 S. 275; RFH v. 11. 3. 36, RStBl. S. 695; BFH v. 17. 12. 52 IV 359/52 U, BStBl. III 1953 S. 74 u. v. 10. 12. 65 VI 172/65, StRK EStG § 32 R. 48. Soweit in RFH v. 26. 11. 30 aaO „ein auf sittlicher Grundlage beruhendes Band“ gefordert wurde, handelt es sich uE wohl lediglich um eine weitere Kennzeichnung des „familienartigen Bandes“ (glA FROTSCHER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 15).

Eine vom Jugendamt nach § 44 SGB VIII (s. Anm. 40) erteilte Pflegeerlaubnis kann Indiz für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung sein (Tz. 63.2.2.3 Abs. 3 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 741). Sie ist jedoch nicht in jedem Fall vorgeschrieben und zB entbehrlich, wenn es sich um eine nicht gewerbsmäßige Tagespflege handelt, das Kind vom Jugendamt vermittelt wurde oder mit den Pflegeeltern verwandt ist (DAFamESt. v. 28. 6. 96 aaO).

Zur Person der Pflegeeltern: Jede Person, die nicht schon als leiblicher Elternteil in Betracht kommt oder das Kind adoptiert hat, kann Pflegemutter oder -vater sein. Leibliche Eltern und Adoptiveltern scheidet als Pflegeeltern aus, weil der Klammerzusatz der Nr. 2 gerade die Lösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den Eltern voraussetzt (s. Anm. 49). Es macht keinen Unterschied, ob die *Pflegeperson mit dem Kind verwandt* ist (zB Großeltern, Onkel und Tante oder [ältere] Geschwister; überholt deshalb RFH v. 10. 2. 37, StuW Nr. 252; v. 1. 12. 38, RStBl. 1939 S. 171) oder ob es sich um eine *männliche oder weibliche Pflegeperson* handelt (BFH v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274, 277); auch ein *Lediger* (Geschiedener oder Verwitweter) kann Pflegeperson sein (BFH v. 5. 8. 77 VI R 187/74, BStBl. II S. 832, 833 betr. älteren Bruder). Gleichgültig ist im übrigen, wem das *Sorgerecht* für die Person des Kindes zusteht; denn „die Sorge für die Person des Kindes kann gerade auch darin bestehen, daß es einer dritten Person als Pflegekind überlassen wird“ (BFH v. 17. 12. 52 IV 359/52 U, BStBl. III 1953 S. 74).

Kindergeldanspruch, besoldungs- oder tarifrechtl. Ansprüche auf Kinderzuschlag oder Sorgerecht des Stpfl. sind nur Indiz für das Vorliegen eines Pflegekindschaftsverhältnisses (ähnlich BFH v. 24. 4. 61 VI 297/60 U, BStBl. III S. 254 betr. besoldungsrechtl. Kinderzuschlag). Dies gilt insbesondere für den Fall, daß die Kindergeldberechtigung auf § 2 Abs. 1 Nr. 3 BKGG beruht („Enkel und Geschwister, die der Berechtigte in seinen Haushalt aufgenommen hat oder überwiegend unterhält“; Abs. 1 Nr. 7 aF). Diese Regelung ist nicht als gesetzl. Fiktion eines Pflegekindschaftsverhältnisses zu sehen; das ist mit der Regelung nicht beabsichtigt (SCHIECKEL/BRANDMÜLLER, Kindergeldgesetz, § 2 BKGG Anm. 9). Eine entsprechende Billigkeitsregelung in Abschn. 183 EStR 1958–68, wonach Großeltern einen Kinderfreibetrag erhielten, wenn sie ihr Enkelkind in ihren Haushalt aufgenommen hatten, war mangels gesetzl. Grundlage von den StGerichten nicht zu beachten (BFH v. 24. 5. 68 VI 394/65, BStBl. II S. 674).

Zu Einzelfällen s. im übrigen Anm. 46.

Altersunterschied zwischen Kind und Pflegeperson: Umstritten ist, ob der Begriff des familienähnlichen Verhältnisses auch einen bestimmten Altersunterschied zwischen dem Kind und der Pflegeperson voraussetzt. Problematisch ist nicht der zu große (zB zwischen Großeltern und Enkel), sondern der zu kleine oder nicht vorhandene Altersunterschied.

► *Grundsatz:* Das für das Pflegekindschaftsverhältnis erforderliche Eltern-Kind-Verhältnis „wird entscheidend durch den Altersunterschied geprägt und die we-

sentlich hierauf fußende erzieherische Einwirkung“ (BFH v. 4. 4. 75 VI R 218/72, BStBl. II S. 636).

Dementsprechend hat die Rspr. ein Pflegekindschaftsverhältnis zwischen Geschwistern bei einem Altersunterschied von 1 ¼ Jahren nicht anerkannt (BFH VI R 218/72 aaO, betr. hochgradig geistesschwachen Bruder des Stpfl.; uE im Ergebnis abzulehnen, s. u. Ausnahme und Stellungnahme), einen Altersunterschied von 14 Jahren jedoch genügen lassen (BFH v. 5. 8. 77 VI R 187/74, BStBl. II S. 832) und bei einer Differenz von 9 Jahren Zweifel geäußert (BFH v. 10. 12. 65 VI 172/65, StRK EStG § 32 R. 48 mangels Uneigennützigkeit abgelehnt). Die FinVerw. verzichtet auf das Erfordernis eines Altersunterschieds „wie zwischen Eltern und Kindern“ (R 177 Abs. 3 EStR; Tz. 6.3.2.2.3 DAFamEst. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 740). Nach BLÜMICH/STÄUBER § 32 Anm. 18 ist – etwas willkürlich – mindestens ein Unterschied von 10 Jahren zu fordern.

► *Ausnahme:* Nach der Rspr. einiger FG kann dem Altersunterschied dann keine entscheidende Bedeutung zukommen, wenn die aufgenommene Person geistig behindert ist. Die aufgenommene Person kann in diesem Fall daher gleichaltrig oder gar älter sein.

FG Düss. v. 29. 11. 88, EFG 1989 S. 286, rkr.; vgl. auch FG Düss. v. 13. 12. 73, EFG 1974 S. 312, rkr.; FG Münster v. 27. 10. 77, EFG 1978 S. 172, rkr., betr. den 12 Jahre jüngeren mongoloiden Bruder der Stpfl.; FG Rhld.-Pf. v. 13. 12. 78, EFG 1979 S. 333, rkr., betr. den 33jährigen und 4 Jahre älteren mongoloiden Bruder der Stpfl.; glA FinVerw., R 177 Abs. 3 EStR und OFD Hannover v. 8. 5. 89, DStR 1989 S. 465; glA BSG v. 7. 8. 91 12 RK 39/90, NJW 1992 S. 196 betr. Kindergeldanspruch; aA BFH v. 4. 4. 75 VI R 218/72, BStBl. II S. 636.

► *Stellungnahme:* UE kann der Altersunterschied nur Indiz für das Vorliegen eines familienähnlichen Bandes sein; denn geht man von der Vorstellung aus, nur der zwischen zwei Generationen übliche Altersunterschied sei geeignet, ein familienähnliches Band zu begründen, so wären ua. Pflegekindschaftsverhältnisse zwischen Großeltern und Enkeln ebenfalls nicht anzuerkennen. Unter diesem Gesichtspunkt wäre es willkürlich, einen Altersunterschied von 14 Jahren genügen zu lassen (so aber BFH v. 5. 8. 77 VI R 187/74, BStBl. II S. 832) oder einen Mindestunterschied von 10 Jahren zu fordern (so BLÜMICH/STÄUBER, § 32 Anm. 18) und sicherlich unzutreffend, etwa bei Aufnahme einer gesunden, volljährigen Person ein Pflegekindschaftsverhältnis nur deshalb zu bejahen, weil dieser Altersunterschied gegeben ist. Für den Begriff des familienähnlichen Verhältnisses ist daher entscheidend auf das Vorliegen einer nicht nur an Äußerlichkeiten erkennbaren Eltern-Kind-Beziehung abzustellen. Es kann daher auch erforderlich werden, die psychologischen Aspekte einer solchen Beziehung aufzuhellen; für die Tatsacheninstanz kann sich daraus die Notwendigkeit einer fachlichen Begutachtung ergeben. Allein durch die Übernahme der Pflegschaft für den geistig behinderten Bruder wird ein Pflegekindschaftsverhältnis jedenfalls nicht begründet (FG Münster v. 15. 1. 96, EFG S. 922, rkr.).

Bei Aufnahme eines geistig schwer behinderten Angehörigen kann die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses danach nicht allein vom Alter der Pflegeperson oder dem Altersunterschied zum Stpfl. abhängen (aA BFH v. 4. 4. 75 VI R 218/72, BStBl. II S. 636). Andererseits genügt die Feststellung nicht, daß ein geistig Behinderter ungeachtet seines Lebensalters auf der Stufe eines 6–7jährigen Kindes stehenbleibt (FG Rhld.-Pf. v. 13. 12. 78, EFG 1979 S. 333, rkr.), weil es auch in einem solchen Fall (ausnahmsweise) an einer Eltern-Kind-Beziehung fehlen kann und die Vereinnahmung von Sozialleistungen Anlaß bieten kann, zu untersuchen, ob ein Kostkind-Verhältnis vorliegt (s. Anm. 50). Gegen eine Ausweitung des Pflegekindverhältnisses auf Pflegefallverhältnisse – auf die ggf. der Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 anzuwenden ist – vgl. FROTSCHE/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 16, im Ergebnis aber wohl glA, denn „auf das absolute Alter des Pfleglings“ soll es „nicht ankommen, wenn es darauf auch beim natürlichen Kind nicht ankommen würde“.

Höchsteralter der aufgenommenen Person: Ein Pflegekindschaftsverhältnis kann im vorgerückten Lebensalter des (gesunden) Kindes uE nur noch in Ausnahmefällen begründet werden. Zu einem Volljährigen läßt sich eine Eltern-Kind-Beziehung nicht mehr ohne weiteres begründen.

Aus diesem Grunde ablehnend Hess. FG v. 24. 3. 65, EFG S. 382, best. BFH v. 10. 12. 65 VI 172/65, StRK. EStG § 32 R. 48 betr. 22-jährigen völlig Gelähmten; aA FG Hamb. v. 17. 12. 58, EFG 1959 S. 410, rkr. Eine Ausnahme mag gerechtfertigt sein, wenn zB Verwandte ein volljähriges Kind nach dem plötzlichen Tod der Eltern aufnehmen und die weitere Ausbildung sicherstellen. Vgl. auch „Beendigung des Pflegekindschaftsverhältnisses“ (s. u.). GlA FinVerw. R 177 Abs. 3 Satz 4 EStR für den Fall, daß die Pflegebedürftigkeit erst im Erwachsenenalter eintritt; ebenso SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 21. Nach Nds. FG (v. 11. 3. 92, EFG 1992 S. 464, rkr.) kann ein Pflegekindschaftsverhältnis auch dann begründet werden, wenn die Kinder im Zeitpunkt der Aufnahme in den Haushalt der Pflegeeltern älter als 16 Jahre sind.

Beendigung des Pflegekindschaftsverhältnisses: Das Pflegekindschaftsverhältnis endet zum gleichen Zeitpunkt wie andere Kindschaftsverhältnisse. Das ergibt sich ohne weiteres aus der vom Gesetzgeber beabsichtigten Gleichstellung förderungswürdiger Kindschaftsverhältnisse. Die Regelungen der Abs. 4 und 5 finden daher auch auf Pflegekinder Anwendung (glA FG Hamb. v. 17. 12. 58, EFG 1959 S. 410, rkr.)

c) Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes Band

46

Der Stpfl. muß mit dem Kind durch ein auf längere Dauer berechnetes Band „verbunden“ sein.

Verbundenheit: Die Formulierung ist ungeschickt und unklar: Handelt es sich um eine – für einen Gesetzestext sicher ungewöhnliche – Metapher, so trägt die *Verbindung durch ein Band* kaum zum Verständnis des Pflegekindbegriffs bei. Die FinVerw. fordert daher zutreffend, das Kind müsse zu den Pflegepersonen in einer „auf längere Dauer angelegten Beziehung ... stehen“ (R 177 Abs. 1 Satz 1 EStR; ähnlich Tz. 63.2.2.3 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 740).

Berechnet ist diese Beziehung, wenn sie beabsichtigt ist, das Kind also in der Absicht und zu dem Zweck aufgenommen wird, für das Kind wie für ein eheliches Kind zu sorgen. Eine tatsächlich nur kurze Haushaltszugehörigkeit erfüllt daher diese Voraussetzung, wenn die Pflegepersonen zu einer langfristigen Aufnahme entschlossen waren (Nds. FG v. 11. 3. 92, EFG 1992 S. 464, rkr.; glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 22; ähnlich BFH v. 20. 1. 95 III R 14/94, BStBl. II S. 582, 585 zu 2 aE).

Beispiel: Das Pflegekind kommt bereits nach wenigen Monaten zu anderen Pflegeeltern, weil es sich mit den übrigen Kindern des Stpfl. nicht versteht.

Auf längere Dauer: Das Tatbestandsmerkmal „längere Dauer“ ist wie alle unbestimmten Rechtsbegriffe schwer zu fassen. Ausgehend vom Regelungszweck wird es sich uE um einen Zeitraum handeln müssen, der die Begründung eines Eltern-Kind-Verhältnisses erlaubt; dies ist bei Kleinkindern sicherlich ein kürzerer Zeitraum als bei schulpflichtigen Kindern. Die zeitlich unbegrenzte oder nur bis zur Volljährigkeit dauernde Aufnahme des Kindes ist nicht erforderlich (BFH v. 7. 9. 95 III R 95/93, BStBl. II 1996 S. 63, 65).

Kinder, die von vornherein nur für einen kurzen Zeitraum im Haushalt des Stpfl. Aufnahme finden, sind daher keine Pflegekinder (zB bis 1989 Ferienkinder aus Berlin oder der DDR; zum Abzug außergew. Belastungen in solchen Fällen s. § 33 Anm. 300 „Ferienkinder“). Nach FinVerw. Kinder, die „nur für eine begrenzte Zeit“ aufgenommen werden (R 177 Abs. 1 Satz 2 EStR); uE mißverständlich, da ein längerer aber gleichwohl begrenzter Zeitraum durchaus geeignet ist, eine Eltern-Kind-Beziehung zu ermöglichen,

und weil selbst nach FinVerw. das nur vorübergehend beabsichtigte und durchgeführte Adoptionspflegeverhältnis die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 erfüllt (R 177 Abs. 1 Satz 3 EStR). Es ist daher nicht erforderlich, daß das Verhältnis zeitl. unbegrenzt oder etwa bis zur Volljährigkeit des Kindes andauern soll (glA Nds. FG v. 20. 11. 67, EFG 1968 S. 167, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 21. 7. 70 VI R 71/68, BStBl. II S. 782). Aus einer zunächst nur vorübergehend geplanten Unterbringung entsteht ein Pflegekindschaftsverhältnis, wenn die Beziehung Dauercharakter annimmt, zB weil sich die natürlichen Eltern nicht mehr um ihr Kind kümmern (BFH v. 17. 12. 52 IV 359/52 U, BStBl. III 1953 S. 74); glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 22.

Weitere Einzelfälle: Eine „vertragsähnliche Festlegung“ vorbehaltloser Aufnahme des Kindes ist nicht erforderlich, es genügt, daß „nur unter gewissen Voraussetzungen mit einer vorzeitigen Beendigung „des Dauerzustands zu rechnen ist (BFH IV 359/52 U aaO unter Hinweis auf RFH v. 11. 3. 36, RStBl. S. 695). Der Zweck der Unterbringung des Kindes kann ebenfalls für eine vorübergehende Maßnahme sprechen, so wenn der Mutter „für eine Übergangszeit“ Berufstätigkeit als Ärztin ermöglicht werden soll und daher eigentlich Kinderbetreuungskosten anfallen (BFH v. 24. 5. 68 VI 394/65, BStBl. II S. 674). Die Anordnung der Pflegschaft für ein nichteheliches Kind durch das Jugendamt führt dann nicht zu einem Pflegekindschaftsverhältnis, wenn die Pflegschaft nur eine Zwischenlösung ist (FG München v. 15. 5. 52, DB S. 463; FG Düss./Köln v. 11. 12. 68, EDStZ 1969 S. 106). Umgekehrt führt die durch Wohnungsnot und Beruf bedingte nur vorübergehende Trennung zwischen Pflegeeltern und Pflegekind nicht zur Auflösung eines Pflegekindschaftsverhältnisses, solange nicht der Wille zur dauernden Trennung zweifelsfrei erkennbar wird (FG München v. 24. 2. 56, EFG S. 170, rkr.; s. auch Bayer. LSG v. 15. 2. 68, MDR 1968 S. 22 betr. Kindergeld und Unterbringung des Kindes im Fürsorgeheim). Ist die aufgenommene Person schon älter oder gar erwachsen, so kann das Merkmal „längere Dauer“ ebenfalls zweifelhaft sein (s. Anm. 45 „Höchstalter der aufgenommenen Person“).

47 d) Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen

Das Pflegekind muß in den Haushalt des Stpfl. „aufgenommen“ sein. Dieses ebenfalls dem BKGg entlehnte Tatbestandsmerkmal (s. Anm. 40) ist mit ähnlichen estrechtl. Formulierungen zu vergleichen oder davon abzugrenzen, wie zB dem Begriff der „Unterbringung im Haushalt des Stpfl.“ nach § 33 a Abs. 2 Nr. 1 a EStG bis 1987 oder der „Haushaltszugehörigkeit“ nach § 33 c Abs. 1 Satz 1; nach aA sollen auch die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung heranzuziehen sein (FROTSCHER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 19).

Bedeutung des Begriffs der Aufnahme in den Haushalt: UE hat der Begriff der „Aufnahme in den Haushalt“ die Bedeutung einer Zuordnungsregel und ist damit dem Begriff der „Haushaltszugehörigkeit“ in § 33 c Abs. 1 am ehesten vergleichbar (s. § 33 c Anm. 49–52). Anders als mit der Formulierung „Unterbringung im Haushalt“ (§ 33 a Abs. 2 aF) sollen nicht besonders gearbete Aufwendungen abgegolten werden; deshalb ist die Haushaltsaufnahme auch nur für das Pflegekindschafts-, nicht aber für die übrigen Kindschaftsverhältnisse erforderlich (Abschn. 81 Abs. 3 Nr. 2 LStR 1990).

Beim Pflegekindschaftsverhältnis geht es entscheidend darum, eine Doppelberücksichtigung des Kindes auszuschließen; aus diesem Grunde verlangt das Gesetz etwa, daß das Verhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und daß die Pflegeeltern einen wesentlichen Teil des Unterhalts tragen (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 102). Aber auch das Erfordernis der Aufnahme im Haushalt ist geeignet, eine Doppelberücksichtigung auszuschließen, weil die Zugehörigkeit zu einem Haushalt eine Zugehörigkeit zu einem anderen Haushalt ausschließt. Daraus aber folgt, daß der Begriff der Pflegekindschaft nicht die ständige Unterbringung im Haushalt des Stpfl. erfordert (s. u.).

Begriff des „Haushalts“: Haushalt ist die Wirtschaftsführung mehrerer (in einer Familie) zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person. Dieser

Haushaltsbegriff setzt uE nicht notwendigerweise eine Wohnung im Sinne steuerrechtlicher Vorschriften (zB § 8 AO oder des II. WBG) voraus, so daß auch ein möbliertes Zimmer oder eine Behelfsunterkunft den Begriff des Haushalts erfüllt (s. § 33 c Anm. 50).

In den Haushalt „aufgenommen“ ist das Kind, wenn es dem Haushalt angehört, dh. bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb seiner Wohnung aufhält.

Ähnlich BFH v. 13. 12. 85 VI R 203/84, BStBl. II 1986 S. 344 betr. Begriff der Haushaltszugehörigkeit nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG 1979; ferner die Nachweise bei § 33 c Anm. 51. Eine vorübergehende Abwesenheit des Kindes ist unschädlich. Das Pflegekindschaftsverhältnis endet damit nicht bei Unterbringung des Kindes in einem Internat, solange der Haushalt des Stpfl. „Lebensmittelpunkt“ für das Kind ist (BFH v. 5. 8. 77 VI R 187/74, BStBl. II S. 832; beiläufig schon RFH v. 26. 2. 36, RStBl. S. 602 u. v. 3. 2. 37, RStBl. S. 868, wonach das Kind im Haushalt ein „Zuhause“ haben muß). Entscheidend ist die Beibehaltung der Wohn- und Schlafgelegenheit im Haushalt, die dann bei einem vorübergehenden Auslandsaufenthalt auch nicht zum Wegfall der unbeschr. StPflcht führen soll (R 178 Satz 1 EStR); s. ferner Anm. 46 „Weitere Einzelfälle“.

Der Stpfl. selbst muß dem Haushalt vorstehen oder ihn führen. Daher genügt es für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nicht, daß der Stpfl. den Haushalt finanziert, in dem Mutter und Kind leben und den er zuweilen besucht (FG Ba.-Württ. v. 4. 11. 92, EFG 1993 S. 234, rkr., betr. Haushalt in Österreich).

Einstweilen frei.

48

e) Das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr

49

Beide im Klammerzusatz der Nr. 2 geregelten weiteren Voraussetzungen, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und daß das Kind im wesentlichen vom Stpfl. unterhalten wird, „sollen eine Doppelberücksichtigung des Kindes sowohl bei den Pflegeeltern als auch bei den leiblichen Eltern oder den Adoptiveltern weitgehend“ ausschließen (BTDrucks. 10/2884 S. 102). Dem gleichen Zweck dienen die Regelungen des Abs. 2 (s. Anm. 62).

Negative Voraussetzung ist, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern (das sind leibliche Eltern, Adoptiveltern oder andere Pflegeeltern des Kindes) nicht mehr besteht. Diese negative Tatbestandsvoraussetzung entspricht der bisherigen höchstrichterlichen Rspr. (BTDrucks. 10/2884 S. 102).

Grundlegend: BFH v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274; ferner: BFH v. 14. 12. 62 VI 99/62 S BStBl. III 1963 S. 124; v. 12. 7. 63 VI 282/62 U, BStBl. III S. 437 u. v. 5. 8. 77 VI R 187/74, BStBl. II S. 832, 833; ähnlich RFH v. 11. 2. 43, RStBl. S. 274; aA noch RFH v. 11. 3. 36, RStBl. S. 695; v. 19. 11. 36, RStBl. 1937 S. 167 u. v. 22. 8. 40, RStBl. S. 913; s. auch BVerfG v. 17. 10. 73 1 BvL 20/72, BStBl. II 1974 S. 92, das sich mit verfassungskonformer Auslegung über die (damals noch ungeschriebene) Tatbestandsvoraussetzung der Lösung des elterlichen Obhuts- und Pflegeverhältnisses hinwegsetzte.

Obhuts- und Pflegeverhältnis: Das Begriffspaar, in der Rspr. auch als Obhuts- und Fürsorgeverhältnis bezeichnet (zB BFH v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274), umschreibt einen tatsächlichen Zustand: Die Beteiligung an der Pflege und Erziehung des Kindes, wobei unbeachtlich ist, ob die Eltern noch das Sorgerecht haben; der Entzug des Sorgerechts kann aber Indiz für das Nichtbestehen eines Obhuts- und Pflegeverhältnisses sein.

So zutreffend OFD Düss. v. 23. 3. 88, StEK EStG § 32 Nr. 76 unter Verwendung des Art. 6 Abs. 2 GG bzw. § 1626 Abs. 2 BGB entlehnten Begriffspaares „Pflege und Erziehung“. Einfacher ausgedrückt: Die Eltern müssen sich um das Kind „kümmern“.

(BFH v. 17. 12. 52 IV 359/52 U, BStBl. III 1953 S. 74; v. 14. 12. 62 VI 99/62 S, BStBl. III 1963 S. 124 u. GrS 6/70 [aaO]).

Nicht(mehr)bestehen des Obhuts- und Pflegeverhältnisses (Einzelfälle):

Das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern, dh. auch zu einem Elternteil, besteht nicht mehr, wenn diese sich nicht mehr um das Kind „kümmern“ (s. o.). IdR kann angenommen werden, daß ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zwischen einem alleinerziehenden Elternteil und seinem bei Pflegeeltern lebenden, noch nicht schulpflichtigen Kind nicht mehr besteht, wenn der Elternteil mindestens ein Jahr lang keine für die Wahrung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses ausreichenden Kontakte zu dem Kind hat (BFH v. 20. 1. 95 III R 14/94, BStBl. II S. 582 mit Anm. SCHMID, KFR F. 3 EStG § 32, 1/95 S. 315). Allerdings wird ein zwischen einem alleinerziehenden Elternteil und seinem Kind im Kleinkindalter begründetes Obhuts- und Pflegeverhältnis durch die vorübergehende Abwesenheit des Elternteils nicht unterbrochen.

BFH v. 9. 3. 89 VI R 94/88, BStBl. II S. 680 und v. 12. 6. 91 III R 108/89, BStBl. II 1992 S. 20; glA FG Ba.-Württ. v. 23. 7. 92, EFG 1993 S. 32, rkr. betr. auswärtiges Studium der Mutter, die das Kind an Wochenenden besucht.

Ein regelmäßiger Kontakt der Eltern zu dem Kind steht der Anerkennung eines Pflegekindschaftsverhältnisses daher entgegen.

So wenn das Kind der studierenden Tochter von den Großeltern betreut wird und die Tochter am Wochenende in den Haushalt ihrer Eltern zurückkehrt (FG Münster v. 30. 4. 75, EFG S. 526, rkr.); wenn sich das Kind mit Einwilligung seiner Eltern zur Ausbildung im auswärtigen Haushalt seines Bruders aufhält, die Eltern ihm aber „ein Zuhause bieten“ können (BFH v. 24. 4. 61 VI 297/60 U, BStBl. III S. 254, uE zweifelhaft) Dagegen sind gelegentliche, kurze Besuche der leiblichen Eltern unschädlich, wenn im übrigen sämtliche, die Pflege und Erziehung des Kindes betr. Entscheidungen ausschließlich von den Pflegeeltern wahrgenommen werden (Hess. FG v. 19. 12. 83, EFG 1984 S. 349, rkr., betr. im Haushalt der Tante untergebrachtes Kind geschiedener Eltern; glA OFD Düss. v. 23. 3. 88, StEK EStG 5 32 Nr. 76 = DB 1988 S. 886: vierteljährliche Besuche aus Vereinfachungsgründen als unschädlich anzusehen).

Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit einem Elternteil:

► *Ständige Rspr.*: Die Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit einem Elternteil steht der Begründung eines Pflegekindschaftsverhältnisses zu dem nicht mit dem Kind im ersten Grade verwandten Stpfl. entgegen, weil „das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern“ fortbesteht.

Zuletzt: BFH v. 19. 3. 93 III R 45/91, BFH/NV 1993 S. 535; und BFH v. 12. 6. 91 III R 106/89, BFH/NV 1992 S. 164; v. 9. 3. 89 VI R 94/88, BStBl. II S. 680, betr. Stpfl. mit Tochter und Enkel; v. 22. 2. 91 VI R 87/88, BFH/NV 1992 S. 90; ferner schon BFH v. 25. 1. 71 GrS 6/70, BStBl. II S. 274; v. 12. 7. 63 VI 282/62 U, BStBl. III S. 437; v. 10. 3. 61 VI 279/60, StRK EStG § 32 R. 18, alle betr. sog. „Onkelehen“, heute „eheähnliche Gemeinschaft“; aA jedoch BFH v. 9. 3. 89 VI R 120/85, BFHE 157 S. 60 ausdrücklich bis zum VZ 1985 und in einem Aussetzungsverfahren im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO (mitgeteilt durch OFD Köln v. 30. 4. 87, StEK EStG § 32 Nr. 66 = FR 1987 S. 335; ebenso die Hauptsache: BFH v. 27. 10. 89 III R 205/82, BStBl. II 1990 S. 294. Die bisherige Rspr. betraf auch den Lebensgefährten (Onkel), der als nichtehelicher Vater des Kindes mit der Kindesmutter zusammenlebte (mit dem Kind nach damaliger Rechtslage aber nicht verwandt war), so daß eine verfassungskonforme Auslegung des Pflegekindschaftsbegriffs erforderlich wurde (BVerfG v. 17. 10. 73 1 BvL 20/72, BStBl. II 1974 S. 92; s. o.).

glA FinVerw.: R 177 Abs. 2 Satz 2 EStR; Tz. 63.2.2.4 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 741; ferner FG Nürnberg v. 12. 3. 86, EFG S. 448, rkr., betr. Stpfl., der mit seinem schwerbehinderten Bruder und der Mutter in Haushaltsgemeinschaft lebt. Unentschieden noch BFH v. 4. 8. 89 VI R 49/88, BFH/NV 1990 S. 95 in einer Kostensache; s. auch BSG

v. 30. 8. 94 12 RK 41/92, FamRZ 1995 S. 164 = MDR 1995 S. 395 betr. Ausschluß des Stiefkinds des mit der Mutter zusammenlebenden Ast. von der Familienversicherung.

AA die Rspr. einiger FG vor Inkrafttreten des StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 41): FG München v. 4. 3. 86, EFG S. 447, rkr., betr. Aufnahme von Tochter und (Enkel-)Kind (VZ 1976); FG Ba.-Württ. v. 3. 6. 87, EFG S. 486, rkr. (nur Leitsatz).

► *Stellungnahme:* Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit Kind und Enkelkind: UE ist die Haushaltsgemeinschaft der Pflegeeltern mit den Eltern des Pflegekindes (meist Tochter und nichteheliches Enkelkind) in Ausnahmefällen unschädlich (glA FG München v. 18. 4. 88, EFG S. 473, Vorinstanz zu BFH v. 22. 2. 91 VI R 87/88, BFH/NV 1992 S. 90). Wenn das Gesetz nämlich die Voraussetzung aufstellt, „daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht ...“, so geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, daß ein solches Verhältnis einmal bestanden hat und daß die Doppelberücksichtigung des Kindes bei einem Wechsel des Obhuts- und Pflegeverhältnisses auszuschließen sei. Hat aber ein Obhuts- und Pflegeverhältnis des Kindes zu seinen leiblichen Eltern nie bestanden, so kann danach die Negativ-Voraussetzung des Abs. 1 Nr. 2 keine Anwendung finden. Das könnte – wie im Fall des FG München (aaO) – etwa denkbar sein, wenn die Mutter des Kindes selbst noch minderjährig in einem Obhuts- und Fürsorgeverhältnis zu ihren Eltern steht und das Pflegekind in dieses Verhältnis einbezogen wird. In diesem Fall ist ein Obhuts- und Pflegeverhältnis zur Kindesmutter erst gar nicht begründet worden.

Ähnlich der BFH für den Fall der Pflegebedürftigkeit der Mutter (v. 9. 3. 89 VI R 94/88, BStBl. II S. 680); s. auch Hess. FG v. 18. 4. 91, EFG 1991 S. 618, aufgeh. durch BFH v. 19. 3. 93 III R 45/91, BFH/NV S. 535, betr. Stpfl., der die unter Amtsvormundschaft stehende eigene Tochter und das Enkelkind aufgenommen hatte und beide vollständig unterhielt.

Haushaltsgemeinschaft mit Lebensgefährten, der nicht mit dem Kind verwandt ist: Ein Pflegekindschaftsverhältnis ist abzulehnen, da das Obhuts- und Pflegeverhältnis zum leiblichen Elternteil noch besteht (FG Münster v. 26. 9. 95, EFG 1996 S. 378, rkr., betr. Kinder des Lebensgefährten im Haushalt der Stpfl.). Der „Onkel“ oder die „Tante“ kann nicht mehr verlangen als ein Stiefvater (s. Anm. 52).

f) Der Stpfl. unterhält das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil

50

Bedeutung des Erfordernisses der Unterhaltsgewährung: Die Regelung soll eine Doppelberücksichtigung des Kindes sowohl bei den Pflegeeltern als auch bei den leiblichen Eltern oder den Adoptiveltern weitgehend“ ausschließen (BTD Drucks. 10/2884 S. 102; s. auch Anm. 49 u. 62). Nach Abschaffung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht für die Zuordnung bei den Eltern ist das Erfordernis der zu bemessenden Unterhaltsgewährung eigentlich überflüssig, dennoch beibehalten worden (kritisch auch SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 25). Die Rspr. hat aber auch bisher schon von einer Bemessung der Unterhaltsleistungen abgesehen. Die Vorschrift dient daher derzeit nur noch der Abgrenzung sog. Kostkinder von Pflegekindern.

Der Stpfl. unterhält das Kind auf seine Kosten, wenn er ihm Unterhalt gewährt. Nach § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB ist Unterhalt grundsätzlich „durch Entrichtung einer Geldrente zu gewähren“. Haben Eltern jedoch einem unverheirateten Kind Unterhalt zu gewähren, so können sie nach § 1612 Abs. 2 Satz 1 BGB „bestimmen, in welcher Art und für welche Zeit im voraus der Unterhalt gewährt werden soll“. Vor allem die Bestimmung der Naturalverpflegung im Hause ist daher Unterhaltsgewährung iS des Klammerzusatzes zu Nr. 2 (vgl. auch BSG v. 31. 3. 82 4 RJ 64/81, BSGE 53 S. 218 betr. den Begriff der Unterhaltsgewährung in § 48

Abs. 1 SGB I) und daher bei Beurteilung des Begriffs der wesentlichen Kostentragung zu berücksichtigen.

Mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil wird das Kind auf Kosten des Stpfl. unterhalten, wenn dieser die Unterhaltskosten „im wesentlichen“ trägt. Die etwas umständliche doppelte Negation „nicht unwesentlich“ ist mit dem unbestimmten Rechtsbegriff „wesentlich“ gleichzusetzen; insoweit entspricht Abs. 1 Nr. 2 der früher geltenden Fassung des EStG 1958 (s. Anm. 41). „Wesentlich“ idS ist daher etwas, das „besonders wichtig (essentiell)“ bzw. „von entscheidender Bedeutung“ ist.

► *Nach der Rspr. des BFH* kann im Regelfall von einem nicht unwesentlichen Beitrag zum Kindesunterhalt idS. Abs. 1 Nr. 2 ausgegangen werden, wenn das Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt und von diesem zumindest teilweise betreut wird (BFH v. 12. 6. 91 III R 108/89, BStBl. II 1992 S. 20 und v. 7. 2. 92 III R 103/90, BFH/NV S. 589). Werden die Pflegeeltern für die Unterbringung und Betreuung nach marktwirtschaftlichen Gesichtspunkten entlohnt, so handelt es sich um Kostpflege, die ein Pflegekindschaftsverhältnis nach Abs. 1 Nr. 2 ausschließt (BFH III R 108/89 aaO; s. auch Schl.-Holst. FG v. 27. 4. 94, EFG 1994 S. 752, rkr. betr. durch Gehalt entlohnte Pflegemutter, die zusätzlich Pflegegeld von 200 DM pro Kind erhielt).

► *Nach früherer Auffassung der FinVerm.* wurde das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf Kosten der Pflegeeltern unterhalten, „wenn der eigene Kostenbeitrag im Jahresdurchschnitt mindestens 150 DM monatlich beträgt“ (Abschn. 177/80 Abs. 3 Satz 2 EStR 1987/LStR 1990). Die zur Anwendung des Abs. 1 Satz 2 und 3 geschaffene 75 vH-Grenze zur Bestimmung des Merkmals „im wesentlichen“ (s. Abschn. 177/80 Abs. 4 Satz 2 EStR 1987/LStR 1990; s. dazu Anm. 57) war (umkehrschließend) auf Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 Halbs. 2 aF nicht anzuwenden. Kein Pflegekindschaftsverhältnis, wenn die Pflegemutter selbst von der Sozialhilfe lebt, weil sie dann nicht in der Lage ist, Kosten für das Kind zu tragen (OFD Hannover v. 1. 6. 89, StEK EStG § 32 Nr. 97; uE zweifelhaft, da Naturalgewährung von Unterhalt ausreicht, s. o.).

► *Ab VZ 1996* stellt die FinVerw. nur noch darauf ab, daß das Kind kein Kostkind ist und daß das Kind keine eigenen Einkünfte und Bezüge hat, die eine Unterhaltsgewährung entbehrlich oder das Pflegegeld entfallen lassen.

► *Keine Anrechnung von Erziehungsbeihilfen und Pflegegeldsätzen:* Aus Vereinfachungsgründen ist von einer Prüfung des Kostenbeitrags abzusehen, wenn das Pflegegeld oder andere für den Kindesunterhalt bestimmte Mittel insgesamt den in Betracht kommenden Pflegegeldsatz des zuständigen Jugendamts nicht übersteigen. Das Pflegegeld steht dem Pflegekind zu und wird von den Pflegeeltern nur verwaltet (OFD Köln v. 5. 11. 93, FR 1993 S. 820). Kindergeld oder entspr. Leistungen für Kinder BKGG sowie Erziehungsbeiträge des Jugendamts nach SGB VIII (s. Anm. 40) oder entsprechende Leistungen der Eltern bleiben als eigene Mittel der Pflegeeltern außer Betracht (R 177 Abs. 4 EStR; Tz. 63.2.2.5 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 741).

► *Grundsätzlich keine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Pflegekinds:* Eigene Einkünfte und für den Unterhalt bestimmte Bezüge des Kindes werden nicht angerechnet, weil sie die Unterhaltsbelastung der Pflegeeltern mindern und ggf. bei Bemessung des Pflegegeldes berücksichtigt werden, Anrechnung aber, sofern sie die Zahlung von Pflegegeld ausschließen (R 177 Abs. 4 Satz 3 EStR; aA FG Schl.-Holst. v. 5. 8. 87, EFG 1988 S. 77, rkr.). Im Zweifel erteilt das Jugendamt Auskunft, ob der Anspruch auf Pflegegeld wegen der hohen Ein-

künfte und Bezüge des Kindes ausgeschlossen ist (R 177 Abs. 3 Satz 4 EStR; Tz. 63.2.2.5 DAFamESt. v. 28. 6. 96 aaO).

► *Stellungnahme:* UE unterhalten Pflegeeltern das Kind zu einem „nicht unwesentlichen Teil“ auf ihre Kosten, wenn sie unabhängig von der Übernahme konkreter, im einzelnen nachweisbarer Kosten die ihnen übertragene Pflicht der Personensorge (§§ 1626 ff. BGB) erfüllen. Die Erfüllung dieser Pflicht, die nach Zivilrecht die Pflege, Erziehung, die Beaufsichtigung und die Aufenthaltsbestimmung des Kindes (§ 1631 Abs. 1 BGB) umfaßt, führt zwangsläufig zu einer Minderung der stl. Leistungsfähigkeit, die sich je nach dem Alter des Kindes mehr oder weniger einkommensmindernd auswirken kann (vgl. KANZLER, FR 1988 S. 214 unter Hinweis auf den 3. Familienbericht der BReg. v. 20. 8. 79, BTDrucks. 8/3121 S. 138) und daher stl. zu berücksichtigen ist. Man wird unterstellen können, daß Stpfl., die die Pflege und Erziehung eines Kindes übernommen haben, Kosten, dh. Aufwendungen entstehen, die im einzelnen kaum nachzuweisen sind. Die frühere 150-DM-Grenze der FinVerw. (s. o.) ist daher ein brauchbarer Anhalt, die uE aber auch die Bewertung von Sachleistungen erfordert. Unabhängig von dieser Grenze erfüllt der Stpfl. die Voraussetzung der „nicht unwesentlichen Kostenübernahme“ uE aber schon, wenn es sich bei den aufgenommenen Kindern nicht um Kostkinder handelt (glA FG Schl.-Holst. v. 5. 8. 87, EFG 1988 S. 77, rkr.; FROTSCHER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 21, die auf die Gleichwertigkeit von Barunterhalt und Haushaltsführung verweisen; vgl. BGH v. 21. 12. 77, NJW 1978 S. 753).

Einstweilen frei.

51

IV. Kindschaftsverhältnisse, die nicht mehr anerkannt sind – Stiefkinder und Enkelkinder

52

Im Unterschied zu den kindergeldrechtlichen Regelungen (§ 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 gleichlautend mit § 2 Abs. 1 Nr. 2 und 3 BKGG) sind Stief- und Enkelkinder nach Abs. 1 nicht mehr zu berücksichtigen. Ab VZ 1996 können sie jedoch im Wege der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 6 berücksichtigt werden (s. Anm. 187).

Stiefkinder: Bis einschließlich VZ 1985 fielen auch Stiefkinder unter den estl. Kindbegriff des § 32 (vgl. zuletzt § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG 1983). Anlässlich der Neuregelung des Familienlastenausgleichs durch das StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) und der dabei durchgeführten Neufassung des § 32 wurden Stiefkinder aus dem estl. Kindbegriff herausgenommen.

► *Bedeutung des Ausschlusses von Stiefkindern:* Der Gesetzgeber wollte verfassungsrechtl. Bedenken Rechnung tragen. Während Ehegatten für ein eheliches Kind einen vollen Kinderfreibetrag von 2484 DM (100 vH) erhalten, hätte die estl. Berücksichtigung eines Stiefkindes bei Halbteilung des Kinderfreibetrags zwischen den leiblichen Eltern (je 1242 DM) insgesamt zu einer Berücksichtigung von 150 vH geführt, wenn man auch dem Stiefelternteil noch einen Kinderfreibetrag zuerkannt hätte (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 10/2884 S. 102; KLÖCKNER, DB 1985 S. 2422; SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985 S. 1408). Aus den gleichen Gründen sind Unterhaltsleistungen für ein Stiefkind nach § 33 a Abs. 1 grundsätzlich vom Abzug als außergew. Belastung ausgeschlossen (BTDrucks. 10/2884 S. 105; vgl. § 33 a Anm. 78).

► *Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Stiefkindern:* Der Ausschluß des Stiefkindschaftsverhältnisses vom estl. Kinderlastenausgleich zur Vermeidung einer mehrfachen (150 vH) Berücksichtigung ist *im Hinblick auf den Kinderfreibetrag* sachgerecht, entspricht dem Gleichheitsgrundsatz (im Verhältnis zur intakten Familie) und ist damit verfassungsgemäß. Der mit dem Stiefelternteil verheiratete (leibliche) Elternteil des (Stief-)Kindes kann im übrigen den dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 4 aF auf sich übertragen lassen, wenn der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nachkam (vgl. auch OEPEN, FR 1989 S. 134); auch kann der Stiefelternteil das Stiefkind – im Falle der Zusammenveranlagung (§ 26 b) – als leibliches oder adoptiertes Kind seines Ehegatten auf seiner LStKarte eintragen lassen (KLÖCKNER, DB 1985 S. 2421).

Enkelkinder: Die frühere Billigkeitsregelung in Abschn. 183 EStR 1958 bis 1968, wonach ein Kinderfreibetrag aus Billigkeitsgründen auch für ein Enkelkind gewährt werden konnte, wurde als Verwaltungsanordnung ohne gesetzliche Grundlage von den StGerichten nicht beachtet (BFH v. 24. 5. 68 VI 394/65, BStBl. II S. 674) und ab VZ 1969 auch von der FinVerw. nicht mehr angewandt (zB Nds. v. 11. 12. 68, StEK EStG § 32 Nr. 21 = DB 1969 S. 15). Enkelkinder konnten deshalb nur noch berücksichtigt werden, wenn ein Pflegekindschaftsverhältnis bestand (s. Anm. 44 ff.; insbesondere Anm. 47). Daß die Großeltern uU Kindergeld nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 BKGg aber auch nach § 63 Abs. 1 Nr. 3 erhalten, ist für die estl. Beurteilung unbeachtlich. Ab VZ 1996 ist jedoch nach Abs. 6 Satz 6 eine Übertragung des Kinderfreibetrags auf die Großeltern zulässig.

53–55 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei Adoptiv- und Pflegekindern

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Rechtsentwicklung des Abs. 2

56

ESTG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach § 32 Abs. 2 Ziff. 2 Satz 3 wurde „*die Kinderermäßigung . . . nur für Kinder gewährt, die unbeschränkt steuerpflichtig sind*“. Da die amtliche Begründung zum ESTG 1934 (RStBl. 1935 S. 33, 49 ff.) keinen Aufschluß über die Bedeutung dieser Änderung gibt, läßt sich nur vermuten, daß das Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten StPfl. des Kindes auch der Verwirklichung jener „bevölkerungspolitischen Gedankengänge des Nationalsozialismus“ diene, denen bei Reform des Einkommensteuertarifs „Durchbruch“ verschafft werden sollte (Begr. zum ESTG 1934, RStBl. 1935 S. 33, 50).

ESTG 1938: Die Neufassung des § 32 Abs. 2 Ziff. 2 durch ÄndG v. 1. 2. 38 (RGBl. I S. 99; RStBl. S. 97) verzichtete wieder auf das Merkmal der unbeschr. StPfl. des Kindes, weil es praktisch bedeutungslos war.

Bei minderjährigen Kindern wurde das gleiche Ergebnis durch die immer schon geltende Voraussetzung der Haushaltszugehörigkeit gewährleistet, „da Kinder, die zum Haushalt eines unbeschränkt Steuerpflichtigen gehören, im allgemeinen ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben und daher unbeschränkt steuerpflichtig sind“ (Begr. zum ÄndG v. 1. 2. 38, RStBl. S. 101), während für volljährige Kinder bis zum 25. Lebensjahr die StEntlastung aufgrund einer Verwaltungsanordnung ohne Rücksicht darauf zu gewähren war, ob sie unbeschr. estpfl. waren oder nicht (Begr. zum ÄndG aaO).

Der stl. Kinderlastenausgleich galt fortan auch für nicht unbeschr. estpfl. Kinder (sog. Auslandskinder des unbeschr. Stpfl.).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Ab VZ 1986 wurde das Merkmal der unbeschr. StPfl. des Kindes im Zusammenhang mit der Reform des Kinderlastenausgleichs (s. Anm. 32) wiedereingeführt, so daß unbeschr. Stpfl. für ihre sog. Auslandskinder keinen Kinderfreibetrag erhalten (s. Anm. 57).

Zugleich wurden die kindbedingten Entlastungen beschr. stpfl. ArbN durch Änderung des § 50 Abs. 4 (s. § 50 Anm. 126) und Niederländischer Grenzgänger durch Neufassung des Ausführungsges. Grenzgänger Niederlande (AGGrenzgNL) v. 24. 3. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114) gestrichen (s. Anm. 57); zur Rechtslage vor und nach diesen Änderungen auch KANZLER, FR 1988 S. 296. StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Trotz einiger durch das Merkmal der unbeschr. StPfl. des Kindes erforderlich gewordener Korrekturen (s. Anm. 57) wird diese Tatbestandsvoraussetzung ausdrücklich beibehalten (BTDrucks. 100/88 S. 279).

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Mit Wirkung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1) wurde die Einschränkung, wonach nur unbeschr. estpfl. Kinder zu berücksichtigen sind, wieder aufgehoben. Abs. 2 blieb darauf in den VZ 1994 und 1995 unbesetzt.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Aufgabe der Doppelberücksichtigung von Pflegekindern und angenommenen Kindern in den Fällen der

Erwachsenenadoption (Abs. 1 und 2) durch Einfügung eines neuen, nur die Pflegekindschaft betr. Abs. 2 (jetzt Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 57).

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Ergänzung des Abs. 2 durch eine Vorrangregelung bei Kindschaftsverhältnissen zu einem angenommenen und zu einem leiblichen Kind (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 57).

II. Bedeutung des Abs. 2

57 1. Bedeutung des Abs. 2 in den VZ 1986 bis 1993 (Abzugsverbot für Auslandskinder)

Schrifttum: LEUSCHNER, Volkswirtschaftl. Kosten und Erträge der Beschäftigung ausländischer Arbeitnehmer, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1973 (129) S. 702 ff.; RITTSTIEG, Ziele und Instrumente der Ausländerpolitik, Recht und Politik 1986 S. 137 ff.; GRABITZ, Kommentar zum EWG-Vertrag, 1983/1987; ROSS, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987 S. 19 ff.; GEIGER, Berücksichtigung des Freibetrags nach § 32 Abs. 6 EStG für Kinder in der DDR, DB 1987 S. 2013; KANZLER, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts – zur Verfassungsmäßigkeit einiger durch StSenkG 1986/1988 bewirkter Einschränkungen des Lastenausgleichs für sog. Auslandskinder, FR 1988 S. 296; OEPEN, Auslandskinder im EStRecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990, zugleich eine Erwidung auf Kanzler, Das Auslandskind ..., FR 1989 S. 130; FLICK/FLICK-PISTORIUS, Zur Frage des stl. (Studenten-)Wohnsitzes, DStR 1989 S. 623; s. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 34.

Rechts- und steuersystematische Bedeutung: Die Einführung des Tatbestandsmerkmals der unbeschr. StPfl. des Kindes (ab VZ 1986) stellte eine Systemänderung dar. Während Stpfl. mit Auslandskindern bis zum VZ 1985 einschließlich alle kindbedingten StEntlastungen in Anspruch nehmen konnten (vgl. KANZLER, FR 1988 S. 296), hingen alle diese Ermäßigungen nach Wiedereinführung des dualen Systems des Kinderlastenausgleichs (s. Anm. 32) vom Anspruch auf Kinderfreibetrag ab. Für Stpfl. mit Auslandskindern bedeutet das Merkmal der unbeschr. StPfl. daher nicht nur ein Abzugsverbot für den Kinderfreibetrag, sondern für alle übrigen kinderfreibetragsabhängigen StEntlastungen, wie Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 211 ff.), Ausbildungsfreibetrag (s. § 33 a Anm. 199, 213 u. 226) und den Umfang der nach § 33 abziehbaren Aufwendungen durch Minderung der zumutbaren Belastung (s. § 33 Anm. 225). Im einzelnen dazu KANZLER, FR 1988 S. 296, 298 ff.; OEPEN, FR 1989 S. 132 ff. Die Regelung war damit Grundvoraussetzung für den estl. Kinderlastenausgleich unbeschränkt Stpfl. mit Auslandskindern.

Gesetzgeberische Absicht war es allein, für sog. Auslandskinder anstelle eines Kinderfreibetrags die Anwendung des § 33 a Abs. 1 (Unterhaltshöchstbetrag) und damit der zu § 33 a Abs. 1 Satz 4 ergangenen Ländergruppeneinteilungen (s. § 33 a Anm. 120 ff.) zu erreichen (BTDrucks. 10/2884 S. 102). Dieser Absicht entsprechend wurden auch die kindbedingten Entlastungen für beschr. estpfl. ArbN und Niederländische Grenzgänger gestrichen. Zur Änderung des § 50 Abs. 4 aF und zur Neufassung des AGGrenzgNL v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114) vgl. KANZLER, FR 1988 S. 296.

Das Tatbestandsmerkmal der unbeschr. StPfl. des Kindes diene anders als bei § 10 Abs. 1 Nr. 1 nicht dazu, den Steuerzugriff beim Leistungsempfänger (Kind) nach § 22 Nr. 1 a zu gewährleisten (vgl. BFH v. 25. 3. 86 IX R 4/83, BStBl. II S. 603); im Unterschied zu der gleichlautenden Voraussetzung für die Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) handelte es sich auch nicht darum, „daß der inländische Fiskus seine Steuerhoheit nicht auf Personen ausdehnen darf, die der inländischen Steuerpflicht nicht unterliegen“

(vgl. BFH v. 3. 6. 87 III R 49/86, BStBl. II S. 629, 635), denn beim Kinderlastenausgleich nach damals geltendem Recht ging es nicht um die Erfassung von Einnahmen der Kinder, wie dies etwa bei den Konzeptionen des Familien-Splittung oder Familien-Realsplittung der Fall wäre.

Die rechtssystematische Bedeutung des Merkmals der unbeschr. StPflcht erschöpfte sich daher in der Funktion, die Anwendung des § 33 a Abs. 1 anstelle des Kinderfreibetrags zu ermöglichen. Im Hinblick auf die – von der Gesetzgebung beabsichtigte – Anwendung der Ländergruppeneinteilung kommt der Voraussetzung der unbeschr. StPflcht in Abs. 2 damit lediglich Verweisungsfunktion zu. Die weiteren Auswirkungen, wie Abzugsverbote für Ausbildungs- und Haushaltsfreibetrag scheinen nach dem Gesetzesplan nicht beabsichtigt; jedenfalls geht die Begründung zum Entwurf eines StSenkG 1986/1988 (BTDrucks. 10/2884 S. 102) auf diese Auswirkungen nicht ein (vgl. KANZLER, FR 1988 S. 296).

Rechts-, sozial- und wirtschaftspolitische Bedeutung: Berücksichtigt man die Ausnahmeregelung für Kinder in der DDR (s. Abschn. 179/61 a EStR/LStR 1987; Abschn. 82 LStR 1990; dazu auch KANZLER, FR 1988 S. 298) und den Umstand, daß Auslandsaufenthalte deutscher Kinder nur in seltenen Fällen zum Wegfall der unbeschr. StPflcht führen, so traf das Abzugsverbot für AuslandsKinder vor allem Gastarbeiter, die vorübergehend von ihrer Familie getrennt leben (doppelte Haushaltsführung) oder nur ihre Kinder im Heimatland lassen (vgl. KANZLER, FR 1988 S. 296; ROSS, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987 S. 20; glA SCHMIDT/GLANEGGER VIII., § 32 Anm. 13 hinsichtlich der Versagung des Haushaltsfreibetrags). So führte selbst ein Ferienaufenthalt eines ausländischen Kindes bei seinen im Inland lebenden Eltern nicht zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (FG Ba.-Württ. v. 26. 2. 88, EFG S. 418, rkr.; Hess. FG v. 26. 5. 93, EFG 1993 S. 788, rkr., aA FG Münster, v. 4. 4. 91, EFG S. 684, rkr.). Als weitere Gruppe waren die Grenzgänger betroffen.

Die Regelung des Abs. 2 war mit ihren Folgewirkungen (kein Ausbildungsfreibetrag, kein Haushaltsfreibetrag) daher auch *Teil deutscher Ausländerpolitik*. Als solche lief sie jedoch den derzeitigen durch Zuzugsbegrenzung und Rückkehrförderung gekennzeichneten Zielen deutscher Ausländerpolitik zuwider (dazu RITTSTIEG, Recht und Politik 1986 S. 137; ferner § 33 a Anm. 123). Die Benachteiligungen Stpfl. mit AuslandsKindern bewirken eher einen Anreiz, die Familie nachziehen zu lassen und damit sowohl den Vorteil des Splittingtarifs (o. V., HFR 1987 S. 460), als auch einen umfassenden Kinderlastenausgleich zu erlangen (KANZLER, FR 1988 S. 296). Soweit das Merkmal der unbeschr. StPflcht des Kindes als Grundvoraussetzung für den estl. Kinderlastenausgleich aus fiskalpolitischen Erwägungen eingeführt worden sein sollte, stehen den beabsichtigten Steuer Mehreinnahmen die durch Zuzug von Angehörigen mittel- und langfristig entstehenden Folgekosten gegenüber (dazu LEUSCHNER, Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1973 [129] S. 702 ff.).

Unvereinbarkeit des Abs. 2 mit dem EWG-Vertrag: Die *Kommission der Europäischen Gemeinschaften* (EG-Kommission) sah in Abs. 2 aF und den damit verbundenen Abzugsverboten (s. o.) eine verschleierte Diskriminierung ausländischer ArbN aus EG-Mitgliedstaaten (vgl. ROSS, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987 S. 20 und zum Tatbestand der verschleierten Diskriminierung allgemein: GRABITZ, Kommentar zum EWG-Vertrag 1983/1987, Art. 7 Anm. 10) und damit einen Verstoß gegen Art. 7 EWGV sowie eine Beeinträchtigung der Freizügigkeit der ArbN und Selbständigen innerhalb der Gemeinschaft (Art. 48 und 52 EWGV).

Sie hat aus diesem Grunde ein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 169 EWGV eingeleitet und in ihren in den Jahren 1986 und 1987 dazu ergangenen Mahnschreiben gerügt, das Merkmal der unbeschr. StPflcht des Kindes führe nicht nur zu einer Benachteiligung beim steuerlichen Kinderlastenausgleich, sondern auch zu einer Minderung

einiger nettolohnbezogener Lohnersatzleistungen, wie zB des Arbeitslosen- und Krankengeldes (vgl. KANZLER, FR 1988 S. 304 Fn. 100). Ausführlich zum Verstoß gegen den EWG-Vertrag s. KANZLER, FR 1988 S. 304; aA OPEN, FR 1989 S. 137.

Verfassungskonforme Auslegung durch BFH: Eine gleichheitswidrige Benachteiligung von Eltern mit Auslandskindern gegenüber Eltern mit Inlandskindern hat die Rspr. des BFH durch verfassungskonforme Auslegung des § 33 a Abs. 1 vermieden (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88 BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896 mit Anm. KANZLER, KFR 1992 S. 319).

58 2. Bedeutung des Abs. 2 in den VZ 1994 und 1995

Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags für Auslandskinder: Die Rspr. des BFH zur verfassungskonformen Auslegung des § 33 a Abs. 1 (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88 BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896), der die FinVerw. gefolgt ist (BMF v. 10. 8. 92, BStBl. I S. 448), war der Grund für die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder (BTDrucks. 12/5630 S. 60).

Folgewirkungen der Wiedereinführung: Durch die Aufhebung des Abs. 2 wurde erreicht, daß ein Kinderfreibetrag auch für sog. Auslandskinder gewährt wird. Damit entfiel die bisherige *Abzugsmöglichkeit für Unterhaltsaufwendungen* zugunsten von Auslandskindern nach § 33 a Abs. 1; überflüssig wurde auch die gesetzliche Fiktion in § 33 a Abs. 2 Satz 1, nach der dem Stpfl. ein Ausbildungsfreibetrag auch für ein Kind gewährt wurde, „für das er einen Kinderfreibetrag ... erhalte, wenn das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre“. Weitere Folgeänderungen sind die

- Einführung einer Regelung zur *Minderung des Kinderfreibetrags* für Auslandskinder in Abs. 6 (s. Erl. zu Abs. 6);
- Beschränkung des *Haushaltsfreibetrags* auf Alleinstehende mit Kindern, die zum inländischen Haushalt gehören;
- redaktionelle Anpassung des § 33 c Abs. 1 Satz 1 (*Kinderbetreuungskosten*);
- Änderung des § 39 Abs. 3 und 3 a (*Eintragung auf der LStKarte*): Auslandskinder werden nicht von der Gemeinde auf der LStKarte eingetragen; statt dessen wird ein Freibetrag gewährt;
- Einfügung einer neuen Nr. 6 in § 39 a Abs. 1, damit die nach § 32 Abs. 6 ermäßigten Kinderfreibeträge, die nicht in den LStTabellen berücksichtigt werden konnten, als *Freibetrag auf der LStKarte* eingetragen werden können;
- Umsetzung der Regelungen über den Auslandskinderfreibetrag in das *LStVerfahren für beschr. estpfl. ArbN* durch Anfügung einer neuen Nr. 4 in § 39 d Abs. 2 Satz 1;
- *Erweiterung der Veranlagungspflicht*: Einführung eines neuen Veranlagungsstands nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für ein Auslandskind;
- Berücksichtigung des Auslandskinderfreibetrags bei den *Sondervorschriften für beschr. Stpfl.* in § 50 Abs. 4, ua. mit Halbteilungs- und Zurechnungsregelungen für beiderseits beschr. estpfl. Elternteile; ist ein Elternteil unbeschr. estpfl., so steht dem beschr. estpfl. Elternteil ein Kinderfreibetrag nicht zu.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder s. Anm. 185.

3. Bedeutung des Abs. 2 ab VZ 1996

59

Mit Einführung der Vorrangregelungen durch JStG 1996 und JStErgG 1996 (s. Anm. 56) sollte die bis dahin mögliche Doppelberücksichtigung von Pflegekindern und angenommenen Kindern (im Fall der Erwachsenenadoption) unterbunden werden.

Ab VZ 1996 verzichtet der Gesetzgeber auf das Merkmal der wesentlichen Erfüllung der Unterhaltspflicht durch die leiblichen Eltern. Das Kind ist auch dann nicht mehr bei den leiblichen Eltern (oder das Pflegekind bei den Adoptiveltern) zu berücksichtigen, wenn sie ihrer Unterhaltspflicht nachkommen. Nach Auffassung des Gesetzgebers kommt für sie allerdings ein zivilrechtlicher Ausgleich „wie nach § 1615 g BGB in Betracht“ und wenn „dies nicht in jedem Einzelfall zur vollen steuerlichen Berücksichtigung erbrachter Unterhaltsleistungen führen sollte, erscheint dies ... hinnehmbar“ (BTDrucks. 13/1558 S. 155). UE das Beispiel einer gelungenen StVereinfachung, bei der selbst die Einführung des Monatsprinzips (Abs. 6 Satz 1) zu einer Erleichterung geführt hat. Denn mit der Abschaffung des Kinderfreibetrags als Jahresbetrags entfiel zugleich die bis zum VZ 1995 unvermeidbare Mehrfachberücksichtigung angenommener Kinder in den Fällen der Erwachsenenadoption und der Pflegekinder im KJ. der Begründung des neuen Kindschaftsverhältnisses (glA BLÜMICH/STÄUBER, § 32 Rz. 20 a). Hinzu kommt, daß die Möglichkeit der Erwachsenenadoption durch AdoptRÄndG v. 4. 12. 92 (BGBl. I S. 1974) erheblich eingeschränkt wurde (s. Anm. 37).

Einstweilen frei.

60–61

B. Berücksichtigung eines Adoptiv- oder Pflegekindes bei Fortbestehen des Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen Eltern (Abs. 2 Satz 1 und 2)

I. Rechtslage zur Doppelberücksichtigung von Adoptiv- und Pflegekindern bis zum VZ 1995

62

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 80: Die in den Jahren 1977 bis 1980 noch mögliche Mehrfachberücksichtigung von Adoptivkindern wurde durch Umstellung des Kindbegriffs auf Kinder kraft Verwandtschaft im ersten Grade ab VZ 1981 weitgehend ausgeschlossen, weil mit der Adoption die Verwandtschaft mit den leiblichen Eltern grundsätzlich erlischt (s. Anm. 37).

Das gilt nicht

- *bei der Adoption Minderjähriger für den VZ der Adoption*, da in diesem Jahr zeitweise auch noch ein Verwandtschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern besteht, denn die Verwandtschaftsverhältnisse des Kindes zu den bisherigen Verwandten erlöschen erst mit dem vormundschaftsgerichtlichen Ausspruch der Annahme des Kindes (§§ 1752, 1755 Abs. 1 BGB),
- *bei der Adoption Volljähriger*, weil die aus der Abstammung herrührenden Verwandtschaftsverhältnisse des angenommenen Volljährigen bestehen bleiben (§ 1770 Abs. 3 BGB).

In diesen Fällen konnte es also auch in den VZ 1981 bis 1985 zu einer Doppelberücksichtigung von Adoptivkindern bei dem Annehmenden und bei den leibli-

chen Eltern kommen; insbesondere wurde diese Doppelberücksichtigung nicht durch die Zurechnungsregeln des Abs. 3 Satz 2 aF ausgeschlossen (vgl. WISMETH, FR 1982 S. 562).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85: Mit Wirkung ab VZ 1986 (§ 52 Abs. 1 EStG 1985 idF des StSenkG 1986/1988) wurde zur weiteren Einschränkung der Doppelberücksichtigung von Adoptivkindern in Abs. 1 Satz 2 bestimmt, daß ein angenommenes Kind, das *zu Beginn des Kj.* noch in einem Kindschaftsverhältnis zu seinen leiblichen Eltern steht, bei diesen nur berücksichtigt werden kann, wenn sie ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kj. im wesentlichen nachkommen (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 102). Entsprechendes galt nach Abs. 1 Satz 3 für Pflegekinder. In diesen Fällen konnte es auch zu einer Doppelberücksichtigung (s. OFD Erfurt v. 28. 2. 94, FR 1994 S. 235 betr. Pflegekinder). Wegen des Merkmals „zu Beginn des Kalenderjahrs“ kam es für das Jahr der Adoption oder der Begründung des Pflegekindschaftsverhältnisses nicht auf die Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung durch die Eltern an; dies führte zu einer Doppelberücksichtigung (Abschn. 176 und 177 Abs. 4 Satz 1 EStR 1987).

Berücksichtigung eines Adoptivkinds bei den leiblichen Eltern (Abs. 1 Satz 2 aF): *Die leiblichen Eltern kommen ihrer Unterhaltspflicht gegenüber dem adoptierten Kind im wesentlichen nach*, wenn sie sie zumindest zu 75 vH erfüllen (FinVerw.: R 177 Abs. 5 EStR betr. Pflegekindschaftsverhältnis, gilt nach H 176 letzter Satz EStR für das Adoptiv-Kindschaftsverhältnis entsprechend). Die Höhe der Unterhaltsverpflichtung bestimmt sich nach bürgerlichem Recht und ist im Einzelfall entweder einer gerichtl. Entscheidung, einer Verpflichtungserklärung, einem Vergleich oder sonstigen Vertrag zu entnehmen; im Zweifel ist sie nach den Unterhaltstabellen der OLG, zB „Düsseldorfer Tabelle“ (Stand 1. 1. 89, NJW 1988 S. 2352; Stand 1. 7. 92 bis einschließl. VZ 1995, FR 1996 S. 534) zu beurteilen.

FinVerw.: R 177 Abs. 6 EStR; vgl. auch OFD Hannover v. 8. 5. 89, StEK EStG § 32 Nr. 85=DStR 1989 S. 465; glA Hess. FG v. 15. 9. 87, EFG 1988 S. 23, rkr. Nach EStR/LStR aaO werden Eltern, die mangels finanzieller Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sind, so behandelt, als kämen sie ihrer Unterhaltspflicht nicht nach; das gleiche gilt für unterhaltspflichtige Eltern, wenn die Unterhaltsleistung weniger als 100 DM (150 DM ab 1990) je Elternteil monatlich beträgt, es sei denn, daß mit einem geringeren Betrag die festgelegte Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen (Abs. 4 Satz 2) erfüllt wird. Das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 2 ist im LStErmäßigungsverfahren vom Arbeitnehmer nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (BMF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 = FR 1985 S. 614).

► **Sonderfälle:** Die 75-vH-Grenze ist (jedenfalls bis zum VZ 1993) auf den Zeitraum der unbeschränkten StPflicht zu beziehen, andernfalls würde bei dem Elternteil, der im Laufe des Kj. verstirbt, bis zu seinem Tode aber seiner Unterhaltsverpflichtung in vollem Umfang nachgekommen ist, das Kind uU nicht berücksichtigt (glA Ross, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987 S. 19). Die leiblichen Eltern kommen ihrer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind auch dann im wesentlichen nach, wenn sie entsprechende Unterhaltszahlungen erst nach Ablauf des Kj. leisten, wie etwa Nachzahlungen aufgrund übergeleiteter Unterhaltsforderungen einer Behörde, zB gem. §§ 36, 37 BAföG (glA Ross aaO).

► **Stellungnahme:** Die 75-vH-Grenze ist eine praktikable Richtlinie zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „im wesentlichen“. Ihre Anwendung ist jedoch auf den Zeitraum der Einkommensermittlung zu beschränken (s. o.). Auch die absolute Grenze von 100 DM bzw. 150 DM (ab VZ 1990) je Elternteil mag einen vernünftigen Hintergrund haben, weil sie auf das Jahr bezogen in etwa dem bis zum VZ 1989 geltenden Kinderfreibetrag entspricht. Allerdings kann die Gewährung von

Kinderfreibeträgen nicht von der Höhe der Unterhaltszahlungen abhängig gemacht werden; der Kinderfreibetrag kann die tatsächlichen Unterhaltszahlungen vielmehr übersteigen (glA Hess. FG v. 15. 9. 87, EFG 1988 S. 23, rkr.). Insofern lassen die EStR (s. o.) zu Recht auch einen geringeren Unterhaltsbetrag genügen. Es entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, nur demjenigen Stpfl. eine estl. Kinderentlastung zukommen zu lassen, der auch durch Unterhaltszahlungen belastet ist.

Zum Merkmal der Erfüllung der Unterhaltspflicht bei Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 5 s. Anm. 187 f. sowie zu der Voraussetzung des Abs. 1 Nr. 2, wonach der Stpfl. das Pflegekind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhalten muß, s. Anm. 50.

Berücksichtigung eines Pflegekindes bei den leiblichen Eltern (Abs. 1 Satz 3 aF): Nach Abs. 1 Satz 3 galt Entsprechendes, dh. Abs. 1 Satz 2 aF (s. o.) fand sinngemäße Anwendung, wenn ein Pflegekind auch in einem Kindschaftsverhältnis zu seinen Eltern steht. Auch hier kam es daher für das Kj. der Begründung des Pflegekindschaftsverhältnisses nicht darauf an, inwieweit die leiblichen Eltern ihre Unterhaltsverpflichtung erfüllen (Abschn. 177/80 Abs. 4 Satz 1 EStR 1987/LStR 1990).

Bestand das Pflegekindschaftsverhältnis jedoch bereits zu Beginn des Kj., so mußten die leiblichen Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen, dh. zu 75 vH, nachkommen. Andererseits müssen die Pflegeeltern das Kind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf ihre Kosten unterhalten (s. Anm. 50). Gleichwohl konnte es nach hM zu einer Doppelberücksichtigung kommen, wenn die leiblichen Eltern oder Adoptiveltern zu mindestens 75 vH ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommen und die Pflegeeltern einen geringeren Teil der Unterhaltskosten tragen, weil sich die Unterhaltsleistungen der Pflegeeltern nicht nach bürgerlichem Recht bestimmen; insoweit kommt es vielmehr auf den tatsächlich aufgewandten, den Unterhaltsanspruch uÜ übersteigenden Betrag an. Im übrigen ist der von den Pflegeeltern geleistete Naturalunterhalt zu bewerten (s. Anm. 50).

HM: ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- u. Kindesunterhalts, 1987 S. 52; BLÜMICH/STÄUBER, § 32 Anm. 20; FROTSCHER/STOLTERFOHT, EStG § 32 Anm. 33; ROSS, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987 S. 18; SCHMIDT/GLANEGGER VIII, § 32 Anm. 4 b; wohl auch Abschn. 177/80 Abs. 4 Satz 2 EStR 1987/LStR 1990; beiläufig auch Hess. FG v. 15. 9. 87, EFG 1988 S. 23, rkr.; aA LADEMANN/SÖFFING, § 32 Anm. 36 (Nachtrag 70; stillschweigend aufgegeben in Nachtrag 78).

Behördliche Leistungen für den Unterhalt des Pflegekindes, die den Pflegeeltern nicht angerechnet werden (s. Anm. 50), wurden nur insoweit im Rahmen der 75-vH-Grenze berücksichtigt, als die Eltern die auf die Behörde übergeleitete Unterhaltsforderung erfüllen (Abschn. 177/80 Abs. 5 Satz 5 EStR 1987/LStR 1990).

Einstweilen frei.

63

II. Fortbestehen des Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen Eltern

64

Besteht bei einem angenommenen Kind das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern weiter, ist es vorrangig als angenommenes Kind zu berücksichtigen (Abs. 2 Satz 1). Ist ein im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandtes Kind zugleich ein Pflegekind, ist es vorrangig als Pflegekind zu berücksichtigen (Abs. 2 Satz 2).

Das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern besteht bei einem angenommenen Kind weiter (Satz 1) bei der Adoption von Volljährigen und

bei der Adoption von Minderjährigen für das Jahr der Adoption (s. Anm. 37). Mit Kindschaftsverhältnis ist der Begriff der bürgerlich-rechtlichen Verwandtschaft iSd. §§ 1589, 1755, 1770 Abs. 3 BGB gemeint. Wenn zu Beginn des Kj. bereits das der Annahme eines minderjährigen Kindes regelmäßig vorausgehende Adoptionspflegeverhältnis (§ 1744 BGB) bestanden hat, ist das Kind nicht mehr bei den leiblichen Eltern zu berücksichtigen; in diesem Fall ruhen die elterliche Sorge und die Unterhaltspflichten der leiblichen Eltern gem. § 1751 BGB (glA SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985 S. 1407).

Rechtsfolge des Satzes 1: Das Kind ist vorrangig als angenommenes Kind zu berücksichtigen, dh. die Adoptiveltern erhalten den Kinderfreibetrag und die übrigen kindbedingten Entlastungen (s. Anm. 32), nicht aber die leiblichen Eltern. Zur Rechtslage bis zum VZ 1995 s. Anm. 62. Die leiblichen Eltern sollen nach Auffassung des Gesetzgebers einen Anteil am Kindergeld oder der Freibetragsentlastung im Wege des zivilrechtl. Ausgleichs nach § 1615 g BGB erhalten (BTDrucks. 13/1558 S. 155).

Nach § 1615 g Abs. 1 BGB sind das auf das Kind entfallende Kindergeld, Kinderzuschläge und ähnliche regelmäßig wiederkehrende Geldleistungen, die einem anderen als dem Vater zustehen, auf den Regelbedarf zur Hälfte anzurechnen. Kindergeld ist jedoch nur dann anzurechnen, wenn auch der Vater die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt, ihm aber Kindergeld nicht gewährt wird, weil ein anderer vorrangig berechtigt ist. Leistungen, die wegen Krankheit oder Arbeitslosigkeit gewährt werden, sind nicht anzurechnen.

Die Anrechnungsvorschrift des § 1615 g BGB bezieht sich ihrem Wortlaut nach zwar nur auf die Fälle der Leistung von Regelunterhalt (für nichteheliche Kinder); sie wird aber auch bei der Berechnung von echtem Individualunterhalt entsprechend angewandt (PALANDT/DIEDERICHSEN, Bürgerl. Gesetzbuch, 55. Aufl. 1996, § 1615 g Rz. 2).

Ein im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandtes Kind ist zugleich ein Pflegekind (Satz 2), wenn es als eheliches, für ehelich erklärtes oder nichteheliches Kind (s. Anm. 36) oder als Adoptivkind (s. Anm. 37) des Stpfl. zugleich zu einer anderen Person in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht (s. Anm. 40 ff.). Anders als bei der Adoption Minderjähriger bleiben die verwandtschaftlichen Beziehungen eines Pflegekinds bestehen, wenn es sich nicht um ein Waisenkind handelt.

Rechtsfolge des Satzes 2: Das Kind ist vorrangig als Pflegekind zu berücksichtigen, so daß die leiblichen Eltern ungeachtet der Erfüllung ihrer Unterhaltspflichten nur im Wege des zivilrechtlichen Ausgleichs nach § 1615 g BGB an den kinderbezogenen Leistungen teilnehmen. Zur Rechtslage bis zum VZ 1995 s. Anm. 62 aE.

65–69 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Berücksichtigung von Kindern grundsätzlich nur bis zum 18. Lebensjahr

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Rechtsentwicklung der Altersgrenze, bis zu der Kinder grundsätzlich (von Amts wegen) berücksichtigt werden

70

PrEStG v. 24. 6. 1891 (G. S. S. 175): Nach § 18 wurde für jedes nicht selbständig zu veranlagende Familienmitglied unter 14 Jahren von dem stpfl. Einkommen des Haushaltungsvorstandes, „sofern dasselbe den Betrag von 3000 Mk. nicht übersteigt, der Betrag von 50 Mk. in Abzug gebracht“.

EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. I S. 359): Nach § 20 Abs. 3 erhöhte sich der steuerfreie Einkommensteil nicht nur für jede zur Haushaltung gehörende, sondern für jede weitere Person, deren Unterhalt der Stpfl. zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltungspflicht bestritt, um 500 Mark; bei einem Stpfl., dessen steuerbares Einkommen 10000 Mark nicht überstieg, erhöhte sich dieser Betrag nochmals um 200 Mark für die zweite und jede weitere Person, sofern sie das 16. Lebensjahr nicht vollendet hatte (Abs. 4).

EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189): Nach § 50 wurde die ESt. nicht festgesetzt, wenn die Einnahmen weniger als 1300 RM betragen. Dieser Betrag erhöhte sich für die zur Haushaltung des Stpfl. zählende Ehefrau und die zu seiner Haushaltung zählenden minderjährigen Kinder (nach § 2 BGB bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs) um der Höhe nach gestaffelte Beträge. Kinder im Alter von mehr als 18 Jahren wurden nicht berücksichtigt, wenn sie Einkünfte aus sonstiger selbständiger und aus nichtselbständiger Arbeit bezogen (§ 50 Abs. 2 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 3 u. 4). Für jedes dieser Kinder wurden zur Festsetzung der ESt. nach § 52 Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten vH-Sätzen des zu versteuernden Einkommens abgezogen (s. im einzelnen Anm. 160).

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 stand dem Stpfl. Kinderermäßigung für minderjährige (dh. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs) Kinder zu, die während seiner StPflcht mindestens 4 Monate im Kj. zu seinem Haushalt gehört hatten.

StVereinfachungs-VO v. 14. 9. 44 (RGBl. I S. 202; RStBl. S. 577): Nach § 5 der VO stand dem Stpfl. Kinderermäßigung für Kinder zu, die im VZ mindestens 4 Monate das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 46 (StuZBl. 1946 S. 2): Nach Art. II Nr. 1 c des Gesetzes hatte der Stpfl. „Anrecht auf Kinderermäßigung“ für Kinder, die mindestens 4 Monate im Steuerjahr zum Haushalt des Stpfl. gehört hatten oder in diesem Jahr hauptsächlich auf seine Kosten unterhalten und erzogen wurden und die während dieses Zeitraums das 16. Lebensjahr nicht vollendet hatten.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 64 v. 22. 6. 48 (WiGBl. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948 S. 123): Mit Wirkung v. 21. 6. 48 wurde der Rechtszustand nach der Steuervereinfachungs-VO v. 14. 9. 44 (s. o.) wieder hergestellt, der fortan bis VZ 1969 gelten sollte (§ 32 EStG 1948–1968).

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116): Erstmals für den VZ 1970 zog der Gesetzgeber die notwendigen Folgerungen aus dem Beschluß des BVerfG v. 13. 12. 67 1 BvR 679/64, BStBl. III 1968 S. 70 und beseitigte die Unterschiede zwischen dem EStVeranlagungsverfahren und dem LStAbzugsverfahren, ua. auch der Gewährung von Kinderfreibeträgen und Sonderfreibeträgen. Danach galt bezüglich des Kindesalters nicht mehr die Viermonatsfrist des § 32 Abs. 2 Nr. 1 EStG bis 1969, wonach dem Stpfl. ein Kinderfreibetrag nur für Kinder gewährt wurde, die im VZ mindestens vier Monate das 18. Lebensjahr nicht vollendet hatten (vgl. dazu BFH v. 2. 5. 51 IV 136/51 U, BStBl. III S. 127; v. 16. 2. 56 IV 180/54 U, BStBl. III S. 136 und v. 26. 9. 58 VI 23/57 U, BStBl. III S. 466); künftig galt vielmehr das Stichtagsprinzip, wonach es genügte, daß das Kind im Laufe des VZ geboren ist oder zu Beginn des VZ das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. In § 52 Abs. 15 EStG 1969 war eine Übergangsregelung für die Stpfl. vorgesehen, deren Kinder im VZ vor Ablauf der ersten 4 Monate das 18. Lebensjahr vollendet hatten.

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Die Altersgrenze wurde ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22 a EStG 1981) vom 18. auf das 16. Lebensjahr herabgesetzt.

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Die allgemeine Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern wurde wieder vom 16. auf das 18. Lebensjahr heraufgesetzt; dementsprechend war die Altersgrenze für die unter besonderen Umständen bis zum 27. Lebensjahr zu berücksichtigenden Kinder ebenfalls auf das 18. Lebensjahr anzuheben (Abs. 4 Satz 1). Die Änderung galt erstmals für den VZ 1992 (§ 52 Abs. 21 b idF des StÄndG 1991). Zugleich wurde § 33 c Abs. 1 Satz 1 dahingehend geändert, daß die Altersgrenze von 16 Jahren für den Abzug von Kinderbetreuungskosten ausdrücklich festgelegt wurde (s. § 33 c Anm. G1).

JStG 1996 v. v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Umstellung auf das kindergeldrechtliche Monatsprinzip bei Berücksichtigung des Kindes (Abs. 3) im Zuge der Einführung des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze

71 1. Bedeutung der allgemeinen Altersgrenze

Kinder bis zum 18. Lebensjahr werden nach § 39 Abs. 3 Nr. 2 von Amts wegen von der Gemeinde auf der LStKarte eingetragen. Dazu wird die Zahl der Kinderfreibeträge für jedes unbeschr. estpfl. Kind isd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 mittels sog. Zähler von 0,5 für den Kinderfreibetrag von 261 DM monatlich und von 1 für den Kinderfreibetrag von 522 DM monatlich vermerkt.

Bedeutung der Herabsetzung vom 18. auf das 16. Lebensjahr in den VZ 1983–1991: Die Herabsetzung der allgemeinen Altersgrenze ab 1983 (s. Anm. 70) vom 18. auf das 16. Lebensjahr entsprach einer Gesetzesänderung im BKGG, nach der Kindergeld ohne weitere Voraussetzungen nur noch für Kinder bis zu 16 Jahren gezahlt wurde. Stlich war damit ein erheblicher Verwaltungsmehraufwand verbunden, da infolge der entsprechenden Änderung des § 39 Abs. 3 Kinder, die zu Beginn des VZ über 16 Jahre alt waren, bei der Ausschreibung der LStKarten durch die Gemeinden nicht mehr automatisch eingetragen werden konnten. Die

Eintragung mußte vielmehr auf Antrag des Stpfl. von den FÄ vorgenommen werden. Kinder zwischen dem 16. und 18. Lebensjahr befinden sich aber überwiegend in der Berufsausbildung.

Bei Herabsetzung der Altersgrenze waren im VZ 1983 von den insgesamt 1,2 Mio. 16- und 17jähriger Kinder schätzungsweise 200 000 estl. überhaupt nicht mehr zu berücksichtigen (vgl. BALL, BB 1982 S. 180; o. V., DB 1982 S. 454). Da es sich bei diesen Kindern um solche handelte, die bereits im Berufsleben standen (Arbeiter ohne besondere Berufsausbildung), und Gastarbeiter, die für ihre Auslandskinder keinen Kinderfreibetrag mehr erhielten (s. Anm. 57), wurde die Zahl der 16- und 17jährigen Kinder ohne Kinderfreibetrag im Jahr 1988 auf deutlich unter 100 000 und im Verhältnis zur Gesamtzahl der Jugendlichen dieser Altersgruppe auf gerade 5 vH geschätzt (BRDrucks. 100/88 S. 23). Verschiedene Gesetzesinitiativen des BRats (BRDrucks. 9/1732; BRDrucks. 130/87 S. 2 ff. und BRDrucks. 100/88 S. 22 ff.), die Altersgrenze wieder auf das 18. Lebensjahr heraufzusetzen, sind vom BTag nicht aufgenommen worden (BTDrucks. 10/3350 S. 45 u. 68; BRDrucks. 240/85; vgl. auch STOLTENBERG, BT Stenograph. Bericht Plenarprotokoll 11/12 S. 700).

Bedeutung der Anhebung der Altersgrenze für Kinder vom 16. auf das 18. Lebensjahr ab VZ 1992: Die Berücksichtigung aller Kinder bis zum 18. Lebensjahr von Amts wegen bedeutet, daß anders als bisher auch die zwischen 16 und 18 Jahre alten Kinder von vornherein von der Gemeinde auf der LStKarte eingetragen werden. Nach Auffassung des BRats ist diese weitgehende Berücksichtigung von Kindern angesichts der länger andauernden Schul- und Berufsausbildung der Jugendlichen mehr gerechtfertigt als je zuvor (BTDrucks. 12/402 S. 7). Die Kosten des Änderungsvorschlags hat der BRat mit 100 Mio. DM jährlich (einschließlich Kindergeldzuschlag) beziffert (BTDrucks. aaO); der BTag hat die Kosten mit jährlich 45 Mio. DM (ohne Kindergeldzuschlag) veranschlagt (BTDrucks. 12/562 S. 78). Der Erhöhung der Altersgrenze für den Kinderfreibetrag sollte keine präjudizielle Wirkung auf die Altersgrenze des BKGG zukommen (BTDrucks. 12/562 S. 69).

Die *Anhebung der Altersgrenze für Kinder* kam auf Vorschlag des BRats (BTDrucks. 12/402 S. 6 f.) zustande, dem der FinAussch. des Dt. BTags zugestimmt hat (BTDrucks. 12/562 S. 65). Als Grund der Änderungen gab der BRat die Vereinfachung für FinVerw. und Stpfl. an. Nach BTDrucks. 12/402 S. 7 wurden mehr als 1 Mio. Stpfl. aus dem umständlichen und beschwerlichen Antragsverfahren entlassen; dadurch sollte auch der prekären Arbeitslage der FÄ und den auf Steuervereinfachungen gerichteten Anliegen der BReg. Rechnung getragen werden (BTDrucks. aaO). Nach Auffassung des BRats trägt die bei Einführung der 16-Jahresgrenze gegebene Begründung einer Anpassung an die kindergeldrechtliche Regelung nicht (s. o.), da die Anspruchsvoraussetzungen nach BKGG und EStG auch im übrigen erheblich auseinanderfallen (BTDrucks. 12/402 S. 7).

2. Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze (16. oder 18. Lebensjahr)

72

Die Festsetzung der allgemeinen Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern unterliegt der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Wie die Rechtsentwicklung der Vorschrift zeigt, hat die Altersgrenze 16 Jahre früher mehrfach gegolten (s. Anm. 70). Bei ihrer Einführung im Jahr 1983 war sie durchaus auch sachgerecht, weil sie der Altersgrenze des BKGG entsprach (§ 2 Abs. 2 BKGG). Nachdem die Bindung des EStG an das Kindergeldrecht durch StSenkG 1986/1988 völlig gelöst wurde (s. Anm. 30), wäre eine Erhöhung dieser Altersgrenze durchaus möglich gewesen. Ab VZ 1996 gilt auch für das Kindergeld die Altersgrenze von 18 Jahren (§ 2 Abs. 2 BKGG). Die Kindergeldvorschriften des EStG verweisen zwar nicht unmittelbar auf § 32 Abs. 3 (§ 63 verweist nur auf Abs. 1, 4 und 5);

aus § 67 (Antrag) ergibt sich indessen, daß ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, nur dann weiterhin berücksichtigt wird, wenn der Berechtigte der Familienkasse nachweist, daß die Voraussetzungen des Abs. 4 oder 5 vorliegen. *Stellungnahme:* UE ergab sich die sachliche Rechtfertigung der Altersgrenze von 16 Jahren in den VZ 1981–1991 schon daraus, daß mit jährlichen Steuerausfällen von 50 Mio. DM gerechnet wurde (BRDrucks. 100/88 S. 25). Die starke Anhebung der Kinderfreibeträge hätte es geboten, die estl. Kinderermäßigung tatsächlich nur in Fällen geminderter stl. Leistungsfähigkeit zu gewähren. Der Nachweis der Voraussetzungen des Abs. 4 war uE daher auch für 2 Mio. Stpfl. zumutbar. Diese Erwägungen gelten um so mehr, als die Kinderfreibeträge und das Kindergeld ab VZ 1996 noch erheblich weiter angehoben wurden, die Bedürftigkeitsgrenze nach Abs. 4 Satz 2 aber erst auf Kinder anzuwenden ist, die das 18. Lebensjahr vollendet haben (s. Anm. 128 ff.). Angesichts der hohen ungerechtfertigten und gleichheitswidrigen Kindergeld- und Steuervorteile stellt sich die Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen gesetzlicher Typisierungen (vgl. RUPPE, Einf. ESt. Anm. 676 mwN), die bereits bei den angegebenen Mehrkosten von 45 Mio. DM im VZ 1992 überschritten sein dürften.

73–74 Einstweilen frei.

75

III. Verfahrensvorschriften

Lohnsteuerverfahren (LStAbzug und LStJA durch ArbG): Da ab VZ 1996 nur noch Kindergeld als StVergünstigung im laufenden Kj. gezahlt wird, entfällt die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Erhebung der LSt.

Die Vorschrift des § 38 c Abs. 1 Satz 5 Nr. 5 aF wurde mit der Begründung gestrichen, ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTDrucks. 13/1558 S. 157). Zur Verfassungswidrigkeit der Nichtberücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugsverfahren s. § 31 Anm. 32.

Für die Erhebung der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) nach § 51 a müssen die Kinderfreibeträge jedoch nach wie vor berücksichtigt werden. Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die nicht in der Wohnung des ArbN gemeldet sind, werden nur dann von der Gemeinde auf der LStKarte berücksichtigt, wenn der Stpfl. eine stl. Lebensbescheinigung gem. Abschn. 109 Abs. 6 LStR 1996 vorlegt, die nicht älter als 3 Jahre ist (s. Abschn. 108 Abs. 5 Satz 5 Nr. 1 und zu weiteren Fällen Nr. 2 und 3 LStR). Kann diese Lebensbescheinigung nicht beigebracht werden, so ist für die Eintragung des Kindes ausschließlich das WohnsitzFA des ArbN gem. § 39 Abs. 3 a zuständig (s. Erl. zu § 39 Abs. 3). Das FA hat der Gemeinde die Eintragung des Kindes mitzuteilen, bei der das Kind mit Hauptwohnung gemeldet ist; ebenso die Anerkennung oder Ablehnung eines Pflegekindes, daß das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (Abschn. 109 Abs. 9 LStR 1996).

EStVeranlagungsverfahren: Wird im Veranlagungsverfahren die Berücksichtigung eines unter 18 Jahre alten Kindes beantragt, das im VZ beim Stpfl. nicht mit Wohnung gemeldet war, muß dieser – wie bei Berücksichtigung eines solchen Kindes auf der LStKarte – die unbeschränkte StPflicht des Kindes regelmäßig durch Vorlage einer stl. Lebensbescheinigung nachweisen; darauf kann verzichtet werden, sofern das Kind bereits im LStVerfahren des ASt. berücksichtigt wurde (OFD Düss. v. 24. 8. 87, StEK EStG § 32 Nr. 70).

B. Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3

76

Nach Abs. 3 wird ein Kind neben den anderen Voraussetzungen der Begründung eines Adoptions- oder Pflegekindschaftsverhältnisses (s. Anm. 37 ff.) in dem Kalendermonat, in dem es lebend geboren wurde, und in jedem folgenden Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt. Weitere Voraussetzungen werden nicht gefordert. Es kommt daher weder auf die Haushaltszugehörigkeit (Ausnahme bei Pflegekindern, s. Anm. 47) oder die Erfüllung der Unterhaltspflicht (Ausnahme bei Pflege- und Adoptivkindern bis zum VZ 1995; s. Anm. 62) noch auf die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes oder seinen Familienstand als Ledige(r) oder Verheiratete(r) an (dazu auch H 178 EStR).

Verschollene Kinder sind – vor Vollendung des 18. Lebensjahrs – bis zur Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses über die Todeserklärung zu berücksichtigen (§ 49 AO; s. auch BFH v. 17. 12. 53 IV 305/53 U, BStBl. III 1954 S. 78).

Der Kalendermonat, in dem das Kind lebend geboren wurde, ist für die erstmalige Berücksichtigung maßgebend. Auch ein Kind, das kurz nach der Geburt stirbt, ist daher zu berücksichtigen. In Zweifelsfällen ist die Eintragung im Geburtenregister maßgebend (H 178 aE EStR).

Bis zu dem Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, wird das Kind von seinem Geburtsmonat an berücksichtigt.

► *Berechnung des Lebensalters des Kindes*: Nach § 108 Abs. 1 AO gilt § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (s. auch H 178 EStR und Tz. 63.1.2 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 738).

Beispiel zur Fristberechnung: Ein am 2. 1. 79 geborenes Kind vollendet mit Ablauf des 1. 1. 97 das 18. Lebensjahr und kann daher für den Januar 1997 noch berücksichtigt werden; nicht so ein am 1. 1. 79 geborenes Kind.

► *Rechtslage in den VZ 1986–1995*: Maßgebend ist das Kj., zu dessen Beginn das 16. bzw. 18. Lebensjahr noch nicht vollendet wurde. Beginnt der VZ erst im Laufe des Kj., etwa wegen Zuzugs aus dem Ausland, so hatte dies keinen Einfluß auf die Berücksichtigung des Kindes. Das Kind, das zu Beginn des Kj. das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, nach Vollendung des 16. Lebensjahrs aber erst unbeschränkt estpfl. wurde, war daher zu berücksichtigen (aA Ross, Die Berücksichtigung von Kindern im StRecht, S. 22).

Beispiel (nach H 178 EStR): Ein am 1. 1. 77 geborenes Kind hat das 18. Lebensjahr mit Ablauf des 31. 12. 94, also zu Beginn des Kj. 1995 vollendet. Es kann deshalb für dieses Jahr nicht mehr nach § 32 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden.

C. Rechtsfolge des Abs. 3 (das „Kind ... wird berücksichtigt“)

77

Das Kind wird berücksichtigt, dh. der Stpfl. erhält den monatlichen Kinderfreibetrag und die übrigen kindbedingten Entlastungen (s. Anm. 32). Einer Zuordnung des Kindes bei einem nicht in intakter Ehe lebenden Elternpaar bedarf es nach Einführung des Halbtteilungsgrundsatzes nur noch für den Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 220 ff.).

Einstweilen frei.

78–80

Erläuterungen zu Abs. 4: Berücksichtigung von Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben

Schrifttum: THEIS, Zweifelsfragen zur Kinderermäßigung für Kinder über 18 bis 25 Jahren, FR 1955 S. 15; VON KALM, Zur Kinderermäßigung für Kinder zwischen 18 und 25 Jahren (Ausmaß der Kostentragung), FR 1955 S. 491; KANZLER, Ausbildungsfreibeträge und Unterhaltshöchstbeträge nach dem StSenkErwG 1988 und StReformG 1990 – Einige Bemerkungen zu Änderungen des estl. Kinderlastenausgleichs, die bereits am 1. 1. 1988 in Kraft getreten sind, FR 1988 S. 654; DERS., Keine Berufsausbildung iSd. § 32 Abs. 4 EStG bei erwerbstätigem Kind, FR 1994 S. 90; DERS., Die Ausbildungsfreibeträge nach § 33 a Abs. 2 EStG, NWB F. 3 S. 9763 (29. 7. 96); DERS., Einige Bemerkungen zum Handwerk moderner Steuergesetzgebung, DStZ 1996 S. 676; s. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 34.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

81

I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 4

Abs. 4 bestimmt, unter welchen Voraussetzungen ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, auch weiterhin zu berücksichtigen ist.

Satz 1 regelt in Nr. 1–3 die Fälle der Berücksichtigung gesunder Kinder bis zum 21. oder 27. Lebensjahr und behinderter Kinder ohne eine Altersbegrenzung. Die folgenden Sätze 2–6 beziehen sich zwar ausdrücklich nur auf Satz 1 Nr. 1 und 2 (nicht behinderte Kinder); die FinVerw. berücksichtigt aber die Einkommensgrenze des Satzes 2 auch bei behinderten Kindern, so daß sich die Frage stellt, ob auch die Folgeregelungen der Sätze 3–6 auf behinderte Kinder anzuwenden sind (s. Anm. 118).

Satz 2 bezieht sich in seinem Halbs. 1 auf Satz 1 Nr. 1 und 2 und macht die Berücksichtigung nicht behinderter Kinder davon abhängig, daß ihre zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten Einkünfte und Bezüge nicht mehr als 12 000 DM im Kj. betragen (s. Anm. 134 ff.); Halbs. 2 sieht für Auslandskinder eine Kürzung der Einkommensgrenze nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates vor (s. Anm. 138).

Satz 3 bestimmt, daß Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind (Halbs. 1), und Einkünfte, soweit sie für solche Zwecke verwendet werden (Halbs. 2), außer Ansatz bleiben (s. Anm. 140).

Satz 4 und 5 regeln die Einzelheiten der Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge des Kindes in Deutsche Mark (s. Anm. 141).

Satz 6 sieht eine Ermäßigung der Einkommensgrenze von 12 000 DM um je ein Zwölftel für jeden Kalendermonat vor, in dem die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nicht vorliegen (s. Anm. 143).

Satz 7 bestimmt, daß die auf die Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge außer Ansatz bleiben (s. Anm. 144).

Satz 8 regelt zur Mißbrauchsabwehr, daß ein Verzicht auf Teile der dem Kind zustehenden Einkünfte und Bezüge der Anwendung der Einkommensgrenze (Satz 2) und der Kürzungsregelung (Satz 4) nicht entgegensteht (s. Anm. 145).

II. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersgruppe

82

Sowohl das PrEStG v. 24. 6. 1891 (G. S. S. 175) als auch das EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. I S. 359) und das EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189) kannten nur eine Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern (s. Anm. 70). Die wirtschaftl. Belastung durch Unterhalts- und Ausbildungskosten für ältere bzw. volljährige Kinder konnte der Stpfl. estl. nur als außergewöhnliche Belastung geltend machen (zu den damaligen Abzugstatbeständen vgl. § 33 Anm. 2).

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 konnte die Kinderermäßigung für volljährige Kinder (dh. nach Vollendung des 21. Lebensjahrs) gewährt werden, die auf Kosten des Stpfl. für einen Beruf ausgebildet wurden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, und zwar auch dann, wenn sie nicht zum Haushalt des Stpfl. gehörten.

Steuervereinfachungs-VO v. 14. 9. 44 (RGBl. I S. 202; RStBl. S. 577): Nach § 5 der VO stand dem Stpfl. auf Antrag Kinderermäßigung für Kinder ab 18 Jahre zu, die im VZ mindestens 4 Monate das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten und während dieser Zeit auf Kosten des Stpfl. unterhalten und für einen Beruf ausgebildet waren; ferner für Kinder von Gefallenen, die andere Angehörige des Stpfl. sind (zB Neffen, Nichten) und die auf Kosten des Stpfl. eine Berufsausbildung erhielten, bis zur Vollendung des 25. Lebensjahrs.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 46 (StuZBl. 1946 S. 2): Nach Art. II Nr. 1 c des Gesetzes wurde dem Stpfl. auf Antrag Kinderermäßigung für Kinder vom 16. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs gewährt, wenn diese Kinder eine ua. vom Kontrollrat genehmigte Unterrichtsanstalt besucht hatten und während dieser Zeit auf Kosten des Stpfl. unterhalten wurden.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 64 v. 22. 6. 48 (WiGBl. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948 S. 123): Mit Wirkung v. 21. 6. 48 wurde der Rechtszustand nach der Steuervereinfachungs-VO v. 14. 9. 44 (s. o.) wiederhergestellt, so daß für die in Berufsausbildung befindlichen Kinder des Stpfl. vom 18. bis zum 25. Lebensjahr auf Antrag eine Kinderermäßigung gewährt wurde.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Zur Berücksichtigung von Kindern, die bereits das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hatten, wurden 2 neue Tatbestände eingeführt: Bei Unterbrechung der Ausbildung durch Wehr- oder Ersatzdienst vor Vollendung des 25. Lebensjahrs wurde die Altersgrenze von 25 Jahren um die Zeit der Wehrpflicht oder des Ersatzdienstes hinausgeschoben (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 a bb); behinderte und dauernd erwerbsunfähige Kinder, die mindestens 4 Monate im wesentlichen auf Kosten des Stpfl. unterhalten wurden, konnten ohne Rücksicht auf eine Altersgrenze berücksichtigt werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 b).

Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17. 8. 64 (BGBl. I S. 640; BStBl. I S. 534): Das Gesetz führte zu der Ergänzung, daß Kinderfreibeträge auch für Kinder gewährt werden, die ein freiwilliges soziales Jahr iS dieses Gesetzes leisten. Das Ges. trat am 1. 4. 64 in Kraft; der Kinderfreibetrag war dementsprechend erstmals für den VZ 1964 zu gewähren.

StÄndG 1964 v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die Altersgrenze wurde ab VZ 1965 von 25 auf 27 Jahre heraufgesetzt. Dadurch sollte den geänderten Verhältnissen (längere Studienzeiten, Verzögerungen der Ausbildung

durch Wehrdienst) Rechnung getragen werden (BRDrucks. 193/64 S. 71). Zugleich wurde die Kinderermäßigung nach diesen Tatbeständen von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, daß die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im VZ nicht mehr als 7200 DM übersteigen.

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116): Erstmals für den VZ 1970 zog der Gesetzgeber die notwendigen Folgerungen aus dem Beschluß des BVerfG v. 13. 12. 67 I BvR 679/64, BStBl. II 1968 S. 70 und gab die Viermonatsfrist bei Vollendung des 27. Lebensjahrs, ebenso wie bei Kindern unter 18 Jahren (s. Anm. 70) auf. Ab VZ 1970 genügt es, daß das Kind zu Beginn des VZ das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Die übrigen Voraussetzungen (Unterhalt und Berufsausbildung, Ableistung des Wehrdienstes oder eines freiwilligen sozialen Jahrs) mußten auch weiterhin 4 Monate im VZ erfüllt sein.

ESTRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Die Tatbestände, nach denen Kinder vom 18. bis zum 27. Lebensjahr zu berücksichtigen sind, wurden erweitert um die Nr. 3 und 4 des Abs. 6 aF (höchstens 3jähriger Wehr- und Polizeivollzugsdienst sowie Entwicklungshelfertätigkeit), so daß alle Dienste gleichgestellt sind, die anstelle des gesetzl. Grundwehrdienstes (Nr. 2) abgeleistet werden können. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entfielen die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes und das Erfordernis, daß die Anspruchsvoraussetzungen mindestens 4 Monate im VZ vorgelegen haben müssen (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 19).

StÄndG 1977 v. 16. 8. 77 (BGBl. I S. 1586; BStBl. I S. 442): In Abs. 6 aF wurde Nr. 1 a zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungs- und Arbeitsplatz eingefügt und damit ab VZ 1977 die estl. Konsequenz aus der entsprechenden Änderung des BKGg gezogen (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/292 S. 22).

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Abs. 6 Nr. 1 a F wurde mit Wirkung ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22 a EStG 1981) neugefaßt und die Altersgrenze wurde ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22 a EStG 1981) vom 18. auf das 16. Lebensjahr herabgesetzt.

StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): Abs. 6 Nr. 1 a F zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungs- und Arbeitsplatz wurde neugefaßt (s. Anm. 102 ff.).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Im Rahmen der Neufassung des § 32 wurde die Berücksichtigung von Kindern, die das 16., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben, in Abs. 4 geregelt (s. Anm. 89 ff.). Dabei wurden in Abs. 4 Nr. 2 die arbeitslosen Kinder herausgenommen (s. Anm. 103) und in Abs. 4 Nr. 7 die Voraussetzung gestrichen, wonach für das behinderte Kind Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGg oder andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGg) bestehen mußte (s. Anm. 114).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 (Unterbrechung der Berufsausbildung durch freiwilligen Wehrdienst oder Polizeivollzugsdienst) wurde als gegenstandslos gestrichen. Dementsprechend wurden in Satz 2 die Worte „Nummern 3–5“ durch die Worte „Nummern 3 und 5“ ersetzt.

Mit der Streichung des Verzögerungstatbestands der Unterbrechung der Berufsausbildung durch freiwilligen Wehrdienst oder Polizeivollzugsdienst wurden diese Kinder bis zum 27. Lebensjahr nur noch berücksichtigt, wenn sie sich in Berufsausbildung befanden (Anm. 120). Soweit durch die Streichung auch der Verzögerungstatbestand des freiwilligen Wehrdienstes entfallen ist, der anders als der freiwillige Polizeivollzugsdienst (s. unten „StMBG v. 21. 12. 93“) auch weiterhin anstelle der Wehrpflicht geleistet werden

kann, handelte es sich um ein Versehen des Gesetzgebers, das später auffiel und das uE durch Auslegung zu korrigieren war.

FÖJG v. 17. 12. 93 (BGBl. I S. 2118; BStBl. I 1994 S. 19): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 wurde als zusätzlicher Verzögerungstatbestand das freiwillige ökologische Jahr nach dem FÖJG aufgenommen.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Der durch StÄndG 1992 aufgehobene Verzögerungstatbestand des für nicht mehr als 3 Jahre geleisteten freiwilligen Wehrdienstes wurde wieder eingeführt.

JSStG 1996 v. v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Mit der Neufassung und Änderung des gesamten § 32 zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurde Abs. 4 wie folgt geändert:

- Neufassung des Katalogs der Berücksichtigungstatbestände für über 18 Jahre alte Kinder (Abs. 4 Satz 1);
- Wegfall der Berücksichtigung von Kindern, die Wehr- oder Zivildienst leisten oder eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben (Abs. 4 Nr. 3–5 aF), zugunsten der Einführung entsprechender Verlängerungstatbestände in Abs. 5;
- Einführung einer Grenze für eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, bei deren Überschreiten der Kinderfreibetrag und alle anderen kindbezogenen Leistungen entfallen (Abs. 4 Sätze 2–5).

JSStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Änderungen bzw. Ergänzungen des Abs. 4 betrafen das durch JSStG 1996 neu geregelte Abzugsverbot bei eigenem Einkommen des Kindes, und zwar:

- Klarstellung, daß für die schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes das Zuflußprinzip gilt (Abs. 4 Satz 2);
- Ergänzung zur Anrechnung nur solcher Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf den Berücksichtigungszeitraum entfallen (Abs. 4 Satz 5).

JSStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): Das Gesetz brachte 2 Änderungen des Abs. 4 und eine Abs. 4 Satz 2 betreffende Änderung des § 52 Abs. 22 a:

- Kürzung der Einkommensgrenze von 12 000 DM für Auslandskinder nach der sog. Ländergruppeneinteilung (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2);
- Einfügung der neuen Sätze 4 und 5 zur Festlegung der Umrechnungskurse für die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Sätze 4 und 5); die bisherigen Sätze 4–6 des Abs. 4 werden zu den Sätzen 6–8;
- Anhebung der Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag: 12 360 DM für 1998 und 13 020 DM ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 22 a Satz 2).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse

83

Bedeutung der Regelung zur Berücksichtigung volljähriger Kinder: Bei Kindern, die das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben, geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. nur noch unter besonderen Umständen gemindert ist (vgl. BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91). Diese besonderen Voraussetzungen sind wiederum typisierend geregelt, wobei als Grundfall seit 1934 die Berufsausbildung des Kindes (Nr. 1) zur Kinderermäßigung berechtigt. Diesem Grundtatbestand hat der Gesetzgeber nach und nach die weiteren Tatbestände der Nr. 1–7 aF

hinzugefügt (s. Anm. 82), bei denen typischerweise von einem Fortbestehen der Unterhaltspflicht ausgegangen werden kann und die deshalb aus Gründen des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) ebenfalls zu kindbedingten Entlastungen führen sollen.

Ab VZ 1996 sind die Regelungen zur Berücksichtigung volljähriger Kinder beim Kinderfreibetrag auf die Kindergeldregelungen des EStG und des BKGG abgestimmt: Nach § 63 Abs. 1 Satz 2 gilt § 32 Abs. 4 und 5 entsprechend; im übrigen stimmt § 2 Abs. 2 und 3 BKGG inhaltlich mit § 32 Abs. 4 (und Abs. 5) überein, wenn auch der Gesetzaufbau im BKGG unglücklicher gewählt und daher schwerer verständlich ist.

Kritik: Die zahlreichen Änderungen einzelner Tatbestände des Abs. 4 und die Herauf- und Herabsetzungen der Altersgrenzen offenbaren eine Orientierungs- und Konzeptionslosigkeit, wie sie auch bei anderen Regelungen zum Kinderlastenausgleich festzustellen ist (vgl. zB § 33 a Anm. 4, 184 u. 258). Als Beispiel mag hier nur die irrtümliche Streichung des Satzes 1 Nr. 4 aF (Unterbrechung der Berufsausbildung durch freiwilligen Wehrdienst oder Polizeivollzugsdienst) durch das StÄndG 1992 (s. Anm. 82) angeführt werden, die durch StMBG teilweise wieder rückgängig gemacht wurde und nunmehr durch JStG 1996 in vollem Umfang wieder als Verlängerungstatbestand in Abs. 5 gilt (kritisch dazu KANZLER, DStZ 1996 S. 676, 680). Derartige unstimmgige Regelungen erschweren die Rechtsanwendung und machen Billigkeitsregelungen erforderlich, die dem Gesetz widersprechen (s. etwa FinAussch., BTDrucks. 12/6078 S. 117 und OFD Hannover v. 11. 8. 94, StEK EStG § 32 Nr. 116 betr. Billigkeitserlaß; FinMin. Thüringen v. 20.9. 94, StEK EStG § 32 Nr. 118 betr. rückwirkende Änd. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO); der Sinn solcher Regelungen ist auch den Stpfl. kaum zu vermitteln.

Die Verfassungsmäßigkeit der Altersbegrenzung zur Berücksichtigung volljähriger, nicht behinderter Kinder wird auch im Hinblick darauf bejaht, daß einige Ausbildungsgänge idR über das 27. Lebensjahr eines Kindes hinausgehen (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 28. 9. 94, EFG 1995 S. 483, rkr.: Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1, 12 oder Art. 20 Abs. 1 GG). Auch die in den VZ 1990–1995 geltenden unterschiedlichen Altersgrenzen für den Kinderfreibetrag von 27 Jahren und den Ausbildungsfreibetrag für dienstverpflichtete Kinder mit verzögerter Berufsausbildung (s. § 33 a Anm. G 40) ist nach der Rspr. nicht verfassungswidrig (FG Nürnberg v. 2. 10. 91, EFG 1992 S. 137, rkr.). UE unzutreffend, da der Ausbildungsfreibetrag als Zusatzförderung zum Kinderfreibetrag und nicht zum Unterhaltshöchstbetrag gedacht ist. Die Sonderregelungen in § 33 a Abs. 1 und 2 für dienstverpflichtete Kinder mit verzögerter Berufsausbildung waren aber wie die Regelungen für Auslandskinder von Anfang an verkorkst (KANZLER, FR 1988 S. 657 ff.) und wurden deshalb zu Recht durch JStG 1996 aufgehoben (s. BTDrucks. 13/1558 S. 157).

IV. Verfahrensvorschriften

Lohnsteuerverfahren (LStAbzug und LStJA durch ArbG): Da ab VZ 1996 nur noch Kindergeld als StVergütung im laufenden Kj. gezahlt wird, entfällt die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Erhebung der LSt. § 38 c Abs. 1 Satz 5 Nr. 5 aF wurde mit der Begründung gestrichen, ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTDrucks. 13/1558 S. 157). Zur Ver-

fassungswidrigkeit der Nichtberücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugsverfahren s. § 31 Anm. 32. Nach § 67 Abs. 2 wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, beim estl. Kindergeld nur dann berücksichtigt, wenn der Stpfl. der zuständigen Familienkasse schriftlich anzeigt, daß die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 oder 5 vorliegen.

Für die Erhebung der Zuschlagssteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) nach § 51 a müssen die Kinderfreibeträge jedoch nach wie vor berücksichtigt werden. Kinder, die das 18. Lebensjahr (von 1983–1991: das 16. Lebensjahr) vollendet haben und nach Abs. 4 und 5 estl. als Kinder zu berücksichtigen sind, hat das WohnsitzFA auf Antrag des ArbN auf der LStKarte zu berücksichtigen; s. im übrigen Erl. zu § 39 Abs. 3.

ESStVeranlagungsverfahren: Bis zum VZ 1974 wurde die Ermäßigung für Kinder zwischen 18 und 27 Jahren nur auf Antrag gewährt. In den VZ 1975–1995 bedurfte es dafür nicht mehr eines besonderen Antrags (aA OEFTERING/GÖR-BING, LStRecht [5/86] § 32 Rdnr. 18); das Erfordernis der Darlegung, Glaubhaftmachung und ggf. des Nachweises der Voraussetzungen des Abs. 4 in der StErklärung kommt jedoch einem Antrag gleich, so daß der Gesetzgeber auf einen besonderen Antrag verzichten konnte. Ab VZ 1996 kann das FA bei der ESStVeranlagung uU auf die Anzeige bei der Familienkasse (§ 67 Abs. 2) zurückgreifen.

Nachweisanforderungen: Die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 sind vom Stpfl. glaubhaft zu machen und uU nachzuweisen. Welche Nachweisanforderungen im einzelnen von der FinVerw. aufgestellt worden sind, ergibt sich aus den Erläuterungen zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4:

- Zu Nachweis oder Glaubhaftmachung eines konkreten Berufsziels im Rahmen des Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a, s. Anm. 94.
- Zum Nachweis der vergeblichen Suche eines Ausbildungsplatzes im Rahmen des Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c, s. Anm. 104.
- Zum Nachweis über die Leistung des freiwilligen sozialen Jahres nach Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d, s. Anm. 108.
- Zum Nachweis der dauernden Erwerbsunfähigkeit iSd. Abs. 4 Nr. 3 durch einen Ausweis nach § 3 des Schwerbehindertengesetzes (SchwbG) s. Anm. 113.
- Zur nachrangigen Anforderung von Nachweisen über die Behinderung und das Vermögen eines behinderten Kindes zwischen dem 18. und 27. Lebensjahr s. Anm. 115.

Einstweilen frei.

85–88

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1

I. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und allgemeine Grundsätze (Einleitungssatz) des Abs. 4 Satz 1 89

Berücksichtigungstatbestände: Nach Abs. 4 Satz 1 wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wie folgt berücksichtigt:

- Nr. 1: Vom 18. bis zum 21. Lebensjahr wird das Kind berücksichtigt, wenn es arbeitslos ist und der Arbeitsvermittlung im Inland zur Verfügung steht (s. Anm. 90).
- Nr. 2: Vom 18. bis zum 27. Lebensjahr wird das Kind berücksichtigt, wenn es
 - für einen Beruf ausgebildet wird (Nr. 2 Buchst. a; s. Anm. 92 ff.) oder

- sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens 4 Monaten befindet (Nr. 2 Buchst. b; s. Anm. 100) oder
 - eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (Nr. 2 Buchst. c; s. Anm. 102 ff.) oder
 - ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableistet (Nr. 2 Buchst. d; s. Anm. 108).
- Nr. 3: Vom 18. Lebensjahr wird das Kind ohne Altersbegrenzung berücksichtigt, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (s. Anm. 110 ff.).

Einleitungssatz: Entsprechend der Regelung in Abs. 3 und dem dort geregelten Monatsprinzip (s. Anm. 76) wird das Kind erstmals für den Kalendermonat berücksichtigt, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr vollendet hat. Ein Kind hat das 18. Lebensjahr am Vorabend seines 19. Geburtstags vollendet. Nach § 108 Abs. 1 AO gilt § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (s. auch H 178 EStH und Tz. 63.1.2 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723, 738); s. auch das Beispiel für eine Fristberechnung Anm. 76.

Die besonderen Tatbestandsvoraussetzungen zur weiteren Berücksichtigung des Kindes (Arbeitslosigkeit, Berufsausbildung ua.) müssen zu irgendeinem Zeitpunkt (es genügt ein Tag) nach Beginn des Berücksichtigungs- oder Zählmonats und vor Vollendung des 21. oder 27. Lebensjahrs oder des Zeitpunkts vorliegen, in dem die behinderungsbedingte Berücksichtigung eines Kindes entfällt, sei es, daß das Kind gesund wird, stirbt oder sich auf eigene Kosten unterhalten kann.

II. Berücksichtigung arbeitsloser Kinder vom 18. bis zum 21. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

Bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs kann ein Kind nach Abs. 4 Nr. 1 berücksichtigt werden, wenn es der Arbeitsvermittlung im Inland zur Verfügung steht. Die Vorschrift ist neu in das EStG aufgenommen worden (BTDrucks. 13/1558 S. 155); sie entspricht § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 BKGG und § 2 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 BKGG aF (bis 1995).

Arbeitslos iSd. Nr. 1 ist ein Kind, das die Voraussetzungen des § 101 iVm. § 102 AFG erfüllt. Die Arbeitslosmeldung muß entsprechend § 105 AFG persönlich erfolgen (Tz. 63.3.1 Abs. 3 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723). Die Meldung als arbeitslos genügt noch nicht für die Berücksichtigung, weil das zusätzlich („und“) der Arbeitsvermittlung zur Verfügung stehen muß.

Der Arbeitsvermittlung steht das Kind zur Verfügung, wenn es ein Bewerberangebot abgegeben hat; dies ist der für den Beginn der Berücksichtigung des Kindes für den Kinderfreibetrag (und den Kindergeldanspruch) maßgebende Zeitpunkt (Tz. 63.3.1 Abs. 3 DAFamESt. aaO).

Verfügbar für die Arbeitsvermittlung ist das Kind, wenn es ernsthaft bestrebt ist eine zumutbare Arbeit aufzunehmen oder durch übergeordnete Gründe daran gehindert ist. Maßgebend für die Beurteilung der Verfügbarkeit für die Arbeitsvermittlung sind § 103 AFG und die dazu ergangenen Weisungen. Das Vorliegen der Voraussetzungen ist durch eine Bestätigung der Arbeitsvermittlung nachzuweisen (Tz. 63.3.1 Abs. 3 DAFamESt. aaO).

Gibt das Kind selbst oder der Berechtigte vorläufig ein schriftliches oder telefonisches Bewerberangebot ab – ggf. auch gegenüber der Familienkasse oder der Berufsberatung –, kann dies für den Beginn des Kindergeldanspruchs anerkannt werden, wenn das Kind

unverzüglich danach bei der Arbeitsvermittlung persönlich vorspricht und keine Zweifel an seiner Arbeitslosigkeit und Verfügbarkeit von Anfang an bestehen (DAFamEst. aaO). Von einer Verfügbarkeit iSd. Nr. 1 ist nicht mehr auszugehen, wenn das Kind ein Arbeitsangebot abgelehnt hat und aus dieser Ablehnung geschlossen werden muß, daß es nicht arbeitsbereit ist. Dabei soll es nach Auffassung der FinVerw. auf alle Umstände des Einzelfalles ankommen (Tz. 63.3.1 Abs. 4 DAFamEst. aaO).

Hat das Kind zB eine angebotene zumutbare Arbeit abgelehnt und sind die Voraussetzungen erfüllt, unter denen im Falle des Bezugs von Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe gem. § 119 AFG eine Sperrzeit eintreten würde, so soll dies allein den Kindergeldanspruch noch nicht ausschließen. Das gilt selbst dann, wenn das Kind wiederholt Anlaß für den Eintritt einer Sperrzeit gegeben hat und der Anspruch auf Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe deshalb erlöschen würde (DAFamEst. aaO). UE abzulehnen, es ist unverständlich und widerspricht jeder Lebenserfahrung, anzunehmen, daß ein Kind, das wiederholt Anlaß für den Eintritt einer Sperrzeit gegeben hat, arbeitswillig ist. Der Eintritt der Sperrzeit ist vielmehr ein kaum widerlegbares Indiz für mangelnde Verfügbarkeit.

Mangelnde Verfügbarkeit für die Arbeitsvermittlung ist unschädlich, wenn das Kind durch übergeordnete Gründe an einer Arbeitsaufnahme gehindert ist. Nach § 2 Abs. 4 Satz 3 BKGG aF war die Kinderbetreuung ein solcher Rechtfertigungsgrund. Im Anschluß daran erkennt die FinVerw. insgesamt 3 Fälle an, in denen das arbeitslose Kind zu berücksichtigen ist obwohl es der Arbeitsvermittlung nicht zur Verfügung steht (Tz. 63.3.1 Abs. 5–7 DAFamEst. aaO).

Eine Berücksichtigung ist danach möglich, wenn das arbeitslose Kind,

- ▷ ein Praktikum ableistet, weil es derzeit das für die Aufnahme der Ausbildung geforderte Mindestalter noch nicht erreicht hat;
- ▷ wegen Erkrankung oder
- ▷ wegen eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, 6 Mutterschutzgesetz (MuSchG) daran gehindert ist, sich der Arbeitsvermittlung zur Verfügung zu stellen. Steht das Kind der Arbeitsvermittlung jedoch wegen der Inanspruchnahme von Erziehungsurlaub nicht zur Verfügung, besteht während dieser Zeit kein Anspruch mehr auf Kindergeld.

Eine Berücksichtigung während der Erkrankung bzw. während eines Beschäftigungsverbots setzt voraus, daß die Erkrankung bzw. das Beschäftigungsverbot durch eine ärztliche Bescheinigung nachgewiesen wird. Außerdem muß das Kind glaubhaft erklären, sich unmittelbar nach Wegfall der Hinderungsgründe der Arbeitsvermittlung zur Verfügung zu stellen. Kommt es dieser Erklärung später nicht nach, endet die Berücksichtigung. Von einer Prüfung, ob die Absicht, sich alsbald um einen Arbeitsplatz zu bemühen, schon früher aufgegeben worden war, ist abzusehen (DAFamEst. aaO).

Im Inland muß das Kind der Arbeitsvermittlung zur Verfügung stehen. Diese Voraussetzung ist idR nur bei Kindern erfüllt, die einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.

Ausnahmen vom Inlandserfordernis läßt die FinVerw. aus europarechtlichen Gründen zu:

- ▶ *Kinder mit Wohnsitz in EU-Staat*: Ein Kind mit Wohnsitz im grenznahen Gebiet eines EU-Staates kann berücksichtigt werden, wenn es in Deutschland persönliche, schulische oder berufliche Bindungen eingegangen ist, die als Voraussetzungen für eine berufliche Eingliederung im Inland anzusehen sind. Allein der Wohnsitz oder die Beschäftigung eines Elternteils im Inland genügen dafür nicht. Ob ein im Ausland lebendes Kind danach der Arbeitsvermittlung zur Verfügung steht, ist von der Abteilung Arbeitsvermittlung und Arbeitsberatung des Arbeitsamts zu beurteilen (Tz. 63.3.1 Abs. 2 DAFamEst.).

► *Kinder mit Wohnsitz in EWR-Staat* ohne Arbeits- oder Ausbildungsplatz können auch berücksichtigt werden, wenn sie der Arbeitsvermittlung ihres Wohnsitzstaats zur Verfügung stehen. Das Inlanderfordernis wird nach der Rspr. des EuGH durch die Aufenthaltsfiktion in Art. 73, 74, 77 bzw. 78 VO EWG 1408/71 ersetzt (EuGH v. 22. 2. 90 C-228/88, EuGHE I 1990 S. 531, 549 [Bronzino] und v. 22. 2. 90 C-12/89, EuGHE I 1990 S. 557 [Gatto]). Für sog. Vertragsstaaten (s. § 63 Anm. 19 und § 66 Anm. 11) gilt dies jedoch nicht (Tz. 121.2 Abs. 5 Anhang 5 zu DAFamESt.; zum Verfahren Tz. 72.2 DAFamESt.).

Nach der Rspr. des BSG sind die Gegebenheiten des Wohnsitzstaats nicht völlig außer acht zu lassen, so daß es nicht darauf ankommen kann, ob die Voraussetzungen der §§ 101, 103 AFG auch im Ausland in jedem Punkt erfüllt sind. Im Ausland können andere Voraussetzungen aufgestellt sein. Eine strikte Beachtung deutschen Rechts könnte die vom EuGH gewollte Gleichstellung behindern (BSG v. 30. 5. 90 10 RKg 7/90, SGB. 1991 S. 193).

91 Einstweilen frei.

III. Berücksichtigung von Kindern vom 18. bis zum 27. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

1. Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden (Nr. 2 Buchst. a)

92 a) Vorbemerkung: Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung

Ein Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird, ist zu berücksichtigen, wenn es sich zu irgendeinem Zeitpunkt (es genügt ein Tag) nach Beginn des Berücksichtigungs- oder Zählmonats und vor Vollendung des 27. Lebensjahrs in Berufsausbildung befindet. Der Begriff der Berufsausbildung ist auch für einige weitere Tatbestände des Abs. 4 von Bedeutung, so für Nr. 2 Buchst. b und c (s. Anm. 102 ff.) und findet sich namentlich in § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. § 10 Anm. 292) sowie in § 33 a Abs. 1 und 2 (s. Anm. 93).

Zur Berücksichtigung bei Berufsausbildung über das 27. Lebensjahr hinaus nach Abs. 5 s. Anm. 148 ff. und zur Berechnung des Kindesalters s. Anm. 76 u. 89. Zur abweichenden Berücksichtigung eines Kindes, für das ein Kinderfreibetrag zu gewähren wäre nach § 33 a Abs. 1 s. Anm. 105.

93 b) Begriff der Berufsausbildung

Berufsausbildung ist der Inbegriff derjenigen Maßnahmen, durch die „erst das für den Beruf typische Können und schließlich eine selbständige, gesicherte Lebensstellung erworben werden sollen“ (Begr. z. RegE des StÄndG 1968 betr. § 10 Abs. 1 Nr. 7, BTDrucks. V/3430 S. 8). Zur Berufsausbildung gehört daher insbesondere die Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen, hauswirtschaftlichen oder wissenschaftlichen (R 180 Abs. 1 Satz 1 EStR), uE aber auch künstlerischen Beruf, sowie das Studium an Fachhochschulen und Universitäten, nicht dagegen die Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers (BFH v. 2. 8. 68 VI R 207/66, BStBl. II S. 777).

Übereinstimmung des Begriffs der Berufsausbildung in verschiedenen EStVorschriften: Die Tatbestandsvoraussetzung „für einen Beruf ausgebildet“ ist mit den Begriffen „Berufsausbildung“ in Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a (s. Anm. 93) und Satz 2 aF (s. Anm. 121) identisch; diese stimmen ihrerseits mit den gleichlautenden Begriffen in § 33 a Abs. 1 und 2 überein. In R 191 Abs. 2 EStR wird daher

zum Ausbildungsfreibetrag zutreffend auf R 180 EStR hingewiesen. Zur Übereinstimmung des Begriffs der Berufsausbildung im EStG und BKGg aF s. Hess. FG v. 4. 9. 90, EFG 1991 S. 126, rkr., betr. Abendgymnasium (s. auch Anm. 94 aE).

UE besteht darüber hinaus auch Übereinstimmung mit dem Begriff „Berufsausbildung“ iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7; zT aA FinVerw., wonach die Berufsausbildung iSd. Abs. 4 Nr. 1 als Vollzeittätigkeit auszuüben ist (R 180 Abs. 1 Satz 4 EStR), während für § 10 Abs. 1 Nr. 7 auch der Besuch kurzer Tages- oder Abendkurse ausreicht (H 103 EStH „Berufsausbildung“); krit. dazu Anm. 94 „Umfang der Ausbildungsmaßnahmen“. Zur Vergleichbarkeit der Berufsausbildungsbegriffe in verschiedenen estl. Vorschriften zT aA auch BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91.

Wegen der Übereinstimmung der Begriffe „Berufsausbildung“ in verschiedenen estl. Vorschriften s. auch die Erl. § 33 a Anm. 45 ff. zum Begriff der Berufsausbildung; nach hier vertretener aA (§ 10 Anm. 292) sind die Begriffe allerdings nicht vergleichbar.

Abweichender arbeitsrechtlicher (berufsbildungsrechtlicher) Begriff der Berufsausbildung: Der dem Berufsbildungsgesetz (BBiG v. 14. 8. 69, BGBl. I S. 1112 idF des Gesetzes v. 26. 5. 94, BGBl. I S. 1014) zugrundeliegende Begriff der Berufsausbildung kann für die Auslegung der strechtl. Begriffe nicht oder nur eingeschränkt herangezogen werden.

glA BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91 in Bestät. von FG Münster v. 28. 1. 83, EFG S. 495. Im einzelnen zu den Unterschieden des berufsbildungsrechtlichen Begriffs der Berufsausbildung s. § 33 a Anm. 46.

c) Merkmale des Begriffs „Berufsausbildung“

94

Erwerbstätigkeit als Ausbildungsziel: Ausreichend ist, daß die Ausbildungsmaßnahmen eine Erwerbstätigkeit ermöglichen. Als Berufsziel ist daher weder ein Ausbildungsberuf iSd. BBiG (s. o. u. § 33 a Anm. 46) noch eine Tätigkeit zu fordern, die einem bestimmten Berufsbild entspricht.

FG Rhld.-Pf. v. 4. 2. 81, EFG 1982 S. 30, rkr., und FG Berlin v. 9. 9. 81, EFG 1982 S. 301, rkr., beide betr. Arbeitstraining eines Kindes in Behindertenwerkstatt; glA noch Abschn. 180/60 Abs. 1 Sätze 7–9 EStR/LStR 1987 und OFD Köln v. 4. 1. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 25. Evtl. aA BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91, wonach unter dem Begriff Berufsausbildung die Ausbildung zu einem künftigen Beruf verstanden wird.

Ein behindertes Kind befindet sich auch dann in Berufsausbildung, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine, wenn auch einfache Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht besondere Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. Bei einem behinderten Kind ist daher auch das Arbeitstraining in einer Anlern- oder beschützenden Werkstatt als Berufsausbildung anzusehen Tz. 63.3.2 Abs. 2 DAFamESt.; ähnl. R 180 Abs. 4 EStR).

Ausbildungsmaßnahmen, die keine Erwerbstätigkeit, sondern nur die Ausübung einer *Liebberei* ermöglichen sollen, zählen nicht zur Berufsausbildung.

BFH v. 17. 11. 78 VI R 139/76, BStBl. II 1979 S. 180 betr. SA-Abzug; s. auch FG Bremen v. 29. 8. 74, EFG 1975 S. 10, rkr., Ausbildungskosten einer Ärztin zum Jagdaufseher als SA; FG Berlin v. 3. 5. 76, EFG S. 602, rkr., betr. Ausbildungskosten eines Richters zum Musiker als SA.

Nachweis oder Glaubhaftmachung eines konkreten Berufsziels (Nachweis über den Besuch von Allgemeinwissen vermittelnden Schulen, Hoch- und Fachschulen) ist jedoch nur erforderlich, wenn an der Schulausbildung berechnete Zweifel bestehen (OFD Düss. v. 3. 11. 82, StEK EStG § 39 a Nr. 12). Bei *schwerbehinderten Kindern* wird der Nachweis

eines Beschäftigungsziels in das Ermessen des FA gestellt (OFD Köln v. 4. 1. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 25; s. auch noch Abschn. 180 Abs. 1 Satz 9 EStR 1987).

Negativmerkmal des Dauerberufs: Entscheidung für die Beurteilung des Ausbildungsziels sind die Gesamtumstände und die Verkehrsanschauung (BFH VI R 139/76). Das Ausbildungsziel kann daher erreicht sein, wenn das Kind einen Beruf ausübt, der von vielen Stpfl. unter denselben Bedingungen als *Dauerberuf* (Steuerfachgehilfe) ausgeübt wird.

BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91; FG Köln v. 22. 9. 94, EFG 1995 S. 482, nrkr. (Rev.: VI R 135/95); FG Hamb. v. 20. 10. 94, EFG 1995; s. 442, rkr., s. auch Anm. 95 „Abschluß der Berufsausbildung“.

Ausbildung mit Berufstätigkeit keine Berufsausbildung: Ein Kind, dessen Ausbildung sich im Rahmen einer den vollen Lebensunterhalt sicherstellenden Erwerbstätigkeit vollzieht, befindet sich nicht in Berufsausbildung iSd. Abs. 4.

StRspr.: BFH v. 2. 7. 93 III R 81/91, BStBl. II S. 870 betr. Aufstiegsbeamtin des mittleren Dienstes; v. 2. 7. 93 III R 79/92, BStBl. II S. 871 mit zust. Anm. o. V., HFR 1994 S. 82 und BERWANGER, KFR 1994 S. 19; v. 2. 7. 93 III R 66/91, BStBl. II 1994 S. 101 betr. Bergmechaniker, der neben seiner Berufstätigkeit 24 Wochenstunden die Fachhochschule besuchte; v. 2. 7. 93 III R 70/92, BStBl. II 1994 S. 102, betr. Offizier, der Hochschule der Bundeswehr besuchte; Schl.-Holst. FG v. 21. 3. 95, EFG S. 886, rkr. betr. Offiziersausbildung; FG Ba.-Württ. v. 13. 6. 90, EFG 1991 S. 25 rkr. betr. Finanzbeamter im Aufstieg.

Umfang der Ausbildungsmaßnahmen: Während für den Begriff der Berufsausbildung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 auch der Besuch kurzer Tages- oder Abendkurse ausreicht (H 103 EStH „Berufsausbildung“), fordert die FinVerw., daß die Berufsausbildung von Kindern iSd. Abs. 4 deren Zeit oder Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt (s. auch RFH v. 3. 4. 41, RStBl. S. 476); außer der reinen Ausbildungszeit sind Fahrtzeiten sowie der Zeitaufwand für notwendige Hausarbeiten zu berücksichtigen. Der Besuch von Abendkursen oder Tageskursen von nur kurzer Dauer kann danach nicht als Berufsausbildung angesehen werden (Hess. FG v. 4. 9. 90, EFG 1991 S. 126, rkr.; R 180 Abs. 1 Satz 4–6 EStR; Tz. 63.3.2 Abs. 1 DAFamESt. unter Hinweis auf die ausführlichen kindergeldrechtlichen Verwaltungsanweisungen im RdErl. 375/74 der BfA Anhang 6 zur DAFamESt., BStBl. I 1996 S. 830).

Stellungnahme: UE ist die Vollzeitbeschäftigung kein Wesensmerkmal des Begriffs der Berufsausbildung (s. im einzelnen § 33 a Anm. 47 aE; glA KANZLER, NWB F. 3 S. 9766 (29. 7. 96); SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 39 aE und § 33 a Rz. 18).

95 d) Dauer der Berufsausbildung

Beginn der Berufsausbildung: Den Beginn der Berufsausbildung haben Rspr. und hM sehr weit vorverlegt, weil danach bereits der Besuch von Allgemeinwissen vermittelnden Schulen zur Berufsausbildung zählt. Diese Frage hat die Rspr. immer wieder im Zusammenhang mit dem Abzug des Ausbildungsfreibetrags bei auswärtiger Unterbringung minderjähriger Kinder beschäftigt; für die Berücksichtigung von Kindern zwischen dem 18. und 27. Lebensjahr ist die Frage nach dem Beginn der Berufsausbildung kaum von Bedeutung. Vgl. daher § 33 a Anm. 48 mit krit. Stellungnahme.

Abschluß der Berufsausbildung: Die Berufsausbildung ist beendet, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der ihn zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit oder Berufsausübung befähigt (R 180 Abs. EStR). Ist dies nicht möglich oder kann die Erwerbstätigkeit nicht weitergeführt werden, so kann

erneut eine Berufsausbildung notwendig werden (s. u. „Zweitausbildung, Zweitstudium“ und „Umschulungsmaßnahmen“).

Maßgebend ist das endgültige Berufsziel (Regelabschluß), so daß die Vollendung eines Ausbildungsabschnitts noch keinen Abschluß der Berufsausbildung bedeutet, selbst wenn dieser schon zur Ausübung eines Berufs befähigen sollte. Die Beschäftigung muß ihrem Gesamtbild nach den Charakter einer Ausbildung haben; keine Berufsausbildung ist daher die Beschäftigung im elterlichen Betrieb zur Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers nach Abschluß einer kaufmännischen Ausbildung (BFH v. 2. 8. 68 VI R 207/66, BStBl. II S. 777) oder als Außendienstmitarbeiter nach Abbruch einer kaufmännischen Lehre (BFH v. 8. 11. 72 VI R 14/72, BStBl. II 1973 S. 141).

Abzustellen ist auf die gesamten Umstände des Einzelfalls (BFH v. 4. 12. 69 IV 329/64, BStBl. II 1970 S. 450). So stellt zB die Kaufmannsgehilfenprüfung noch nicht den Abschluß der Berufsausbildung dar, wenn das Berufsziel weiter gesteckt ist (BFH v. 8. 11. 72 VI R 309/70, BStBl. II 1973 S. 139); die Ausbildung eines Gesellen zum Meister kann ebenfalls Ausbildung sein (BFH v. 13. 10. 61 VI 118/61 U, BStBl. III 1962 S. 48 u. v. 8. 11. 72 VI R 54/70, BStBl. II 1973 S. 138). Von diesen Entscheidungen ist der BFH aber insofern etwas abgerückt, als er die Ausübung einer normal entlohnten Tätigkeit (Dauerberuf) auch dann für schädlich hält, wenn sie auf ein weiteres Berufsziel hinführt.

BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91 mit Anm. o. V., HFR 1985 S. 114 mwN zur sozialrechtl. Rspr.; OFD Köln v. 12. 6. 85, DB 1985 S. 1563. Keine Anwendung dieses Urteils bis zum VZ 1988 auf den noch nicht 27jährigen Beamten des mittleren Dienstes, der als sog. Aufstiegsbeamter auf die Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst vorbereitet wird (OFD Münster v. 17. 2. 88, DB 1988 S. 783 = BB 1988 S. 681, ab VZ 1989 wird das Urteil auch insoweit angewendet (OFD Münster v. 8. 12. 88, StEK EStG § 32 Nr. 82).

► *Akademische Berufe* schließen regelmäßig mit dem 1. Staatsexamen oder einer entsprechenden Abschlußprüfung ab, es sei denn, daß sich ein ergänzendes Studium oder Zweitstudium oder ein nach der maßgebenden Ausbildungs- oder Prüfungsordnung vorgeschriebenes Dienstverhältnis oder Praktikum anschließt (R 180 Abs. 2 Satz 3 EStR).

► *Behinderte Kinder* haben – sofern sie nicht schon nach Abs. 4 Nr. 3 zu berücksichtigen sind – ihre Berufsausbildung abgeschlossen, wenn sie einen Ausbildungsstand erreicht haben, der eine ihren Fähigkeiten angemessene einfache Beschäftigung ermöglicht, oder wenn auszuschließen ist, daß das Kind einer Berufstätigkeit wird nachgehen können (R 180 Abs. 2 Satz 1 EStR; OFD Köln v. 2. 4. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 25).

Übergangszeiten zwischen Abschluß der Berufsausbildung und Berufsantritt gehören ebensowenig zur Berufsausbildung wie die Probezeit bei erstmaligem Berufsantritt (BFH v. 31. 1. 64 VI 5/63 U, BStBl. III S. 300); wohl aber der Zeitraum zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (so noch Abschn. 180/83 Abs. 2 Satz 7 EStR 1987/LStR 1990), der ab VZ 1996 Gegenstand eines gesonderten Berücksichtigungstatbestand in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b ist (s. Anm. 100). S. auch § 33 a Anm. 48 „Übergangszeiten“ und Anm. 198 „Ausbildungsfreibeträge für Übergangszeiten“.

Unterbrechungszeiten können nach Auffassung der FinVerw. unter bestimmten Voraussetzungen zur Berufsausbildung gehören. Dies gilt etwa für Unterbrechungszeiten wegen Erkrankung oder Mutterschaft während der Schutzfristen des § 3 Abs. 2 und § 6 Abs. 1 MuSchG (im einzelnen dazu RdErl. 375/749 der

BfA, Anhang 7 zur DAFamESt., BStBl. I 1996 S. 839). Nicht dazu gehören Unterbrechungszeiten wegen Kindesbetreuung (Tz. 63.3.2 DAFamESt.).

DAFamESt. aaO: Wird eine betriebliche Ausbildung um die Dauer des Erziehungsurlaubs verlängert, so kann das Kind während der *Verlängerungszeit* berücksichtigt werden. Läßt sich eine Studentin wegen Kindesbetreuung beurlauben, ist die Unterbrechung des Studiums grundsätzlich nur bis einschließlich des Monats unschädlich, in dem die Schutzfrist des § 6 MuSchG endet. Wird das Studium jedoch in dem darauffolgenden Semester fortgesetzt, kann die Zeit vom Ende der Schutzfrist bis zum Semesterbeginn als Übergangszeit anerkannt werden, wenn sie höchstens vier Monate betragen hat.

Zweitausbildung, Zweitstudium führen im Unterschied zu einer erstmaligen, wenn auch mehrstufigen und mit einem bestimmten Berufsziel abschließenden Ausbildung idR ohne vorhergehende Berufstätigkeit zu einem weiteren, andersartigen Berufsziel. Insoweit unterscheidet sich die Zweitausbildung auch von der Umschulung. Zweitausbildung und Zweitstudium sind Berufsausbildung (R 180 Abs. 3 EStR); s. auch § 33 a Anm. 48 aE.

Umschulungsmaßnahmen gehören zur Berufsausbildung (Berufswechsel; s. § 33 a Anm. 49); im Hinblick auf BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83 (BStBl. II 1985 S. 91) ist die Fortführung der bisherigen Berufstätigkeit schädlich (s. Anm. 96 zB „Aufstiegsbeamter“, „Berufssoldat“).

Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Fortbildung: Nach der Rspr. des BFH kann aus den für die Abgrenzung der Werbungskosten von den Lebenshaltungskosten entwickelten Begriffen „Fortbildungskosten“ und „Ausbildungskosten“ für die Auslegung des Begriffs „Berufsausbildung“ iSd. § 32 Abs. 4 Nr. 1 nichts „gewonnen“ werden (BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91; ferner BFH v. 4. 12. 69 IV 329/64, BStBl. II 1970 S. 450 und v. 8. 11. 72 VI R 309/70, BStBl. II 1973 S. 139). Danach sind etwa Aufwendungen eines Referendars für seine „Ausbildung“ Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nicht-selbständiger Arbeit (Unterhaltszuschuß); andererseits wird der Referendar aber auch bei der Besteuerung seiner Eltern ebenfalls als Kind berücksichtigt, weil er sich noch in Berufsausbildung befindet. Ab VZ 1996 entfällt der Kinderfreibetrag bei einem Einkommen des Kindes von mehr als 12000 DM (s. Anm. 133 ff.). Mit dieser Typisierung hat der Gesetzgeber den Begriff der Berufsausbildung im Ergebnis sachgerecht eingeschränkt (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 39). Für die Rechtslage bis zum VZ 1995 ist die Auffassung der Rspr. jedoch abzulehnen.

Stellungnahme zur Rechtslage bis zum VZ 1995: Die oa. ältere Rspr. mochte eine Berechtigung gehabt haben, solange die Kinderermäßigung voraussetzte, daß der Stpfl. den wesentlichen Unterhalt trug und eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes die Kinderermäßigung ausschlossen (s. Anm. 82); kaum von Bedeutung war diese Rspr. auch für die VZ 1975–1985, wo ein Kinderfreibetrag nicht oder (ab VZ 1983) nur in geringem Umfang gewährt wurde (s. Anm. 233 ff.). Nachdem jedoch ab VZ 1986 Kinderentlastungen vorrangig wieder im EStRecht ohne Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes gewährt werden, widerspricht der weite Begriff der Berufsausbildung der vom Gesetzgeber in Abs. 4 Nr. 1 beabsichtigten Typisierung einer Belastung der Eltern mit Unterhalts- und Ausbildungskosten (vgl. BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91, 92 li. Sp.; s. auch Anm. 83). Der Referendar, der eigene Einkünfte versteuert, belastet seine Eltern nicht mehr mit Ausbildungskosten (KANZLER, FR 1994 S. 90).

UE ist es daher erforderlich, den Begriff der Berufsausbildung (ggf. im Wege teleologischer Reduktion) auf die Ausbildungsgänge zu beschränken, die noch

eine Unterhaltsverpflichtung der Eltern begründen. Der Abschluß einer Berufsausbildung ist damit uE schon mit Ablegung der 1. Staatsprüfung oder jeder anderen Prüfung anzunehmen, die das Kind in die Lage versetzt, in solchem Umfang eigene Einkünfte zu beziehen, daß die Unterhaltsverpflichtung der Eltern entfällt. Es widerspricht dem Gesetzeszweck, den Eltern eines Aufstiegsbeamten, Offiziers- oder Inspektorenanwärters und dgl. einen Kinderfreibetrag zu gewähren, obwohl die zivilrechtl. Unterhaltspflicht erloschen ist und auch ein Ausbildungsfreibetrag wegen der anzurechnenden Einkünfte und Bezüge ausscheidet (s. § 33 a Anm. 216–224).

Zur Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Fortbildung s. im übrigen § 33 a Anm. 49 mwN.

e) Einzelfälle (ABC der Berufsausbildung)

96

Anlernverhältnis mit Ausbildungsplan: Die Unterweisung in einem Anlernverhältnis gehört zur Berufsausbildung, wenn ihr ein Ausbildungsplan zugrunde liegt, sie auf qualifizierte Tätigkeiten ausgerichtet ist und nicht den Charakter einer Arbeitsleistung gegen Entgelt hat. Dies ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der Anlernling für die übliche Dauer einer Berufsausbildung (das sind im allgemeinen mindestens zwei Jahre) für einen Beruf ausgebildet wird, der früher als Ausbildungsberuf anerkannt war (RdErl. 375/74 der BfA Anhang 6 zur DAFamESt., BStBl. I 1996 S. 833).

Arzt: Ein approbierter Arzt befindet sich bei seiner ärztlichen Tätigkeit vor Erteilung der Facharztanerkennung nicht in Berufsausbildung (BSG v. 27. 4. 60 2 RU 191/56, BSGE 12 S. 109); anders der Arzt im Praktikum nach dem Medizinstudium (RdErl. 375/74 der BfA Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Assistenzarzt: Wie der Referendar befindet sich der Arzt bis zum Abschluß seiner vorgeschriebenen Assistententätigkeit in Berufsausbildung (glA BORDEWIN/OEPEN, DStZ 1976 S. 68; O. V., DB 1976 S. 116; aA hier Anm. 95 aE).

Aufstiegsbeamter: Das Urteil des BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91 ist auf den noch nicht 27jährigen Beamten des mittleren Dienstes, der als sog. Aufstiegsbeamter auf die Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst vorbereitet wird, anzuwenden; der Beamte übt einen Beruf aus (OFD Münster v. 8. 12. 88, StEK EStG § 32 Nr. 82; glA BSG v. 23. 11. 66 11 RA 329/65, SozR RVO § 1267 Nr. 25; auch hier Anm. 95 aE). Die gegenteilige Verfügung (OFD Münster v. 17. 2. 88, DB 1988 S. 783 = BB 1988 S. 681) ist letztmalig im VZ 1988 anzuwenden.

Au-pair: s. „Auslands-Sprachaufenthalt“.

Auslands-Sprachaufenthalt kann zur Berufsausbildung gehören, wenn er zur Vervollkommnung der Sprachkenntnisse bestimmt ist und solche für die Berufsausübung (zB als Sprachkorrespondent) erforderlich sind (RdErl. 375/74 der BfA Anhang 6 zur DAFamESt. aaO); dies gilt selbst dann, wenn das Kind als *Haushaltshilfe* (*au-pair, mothers help*) tätig wird (BFH v. 15. 1. 60 VI 310/58 U, BStBl. III S. 118; evtl. aA BFH v. 24. 8. 62 VI 218/60 U, BStBl. III S. 467 betr. vorweggenommene Werbungskosten eines Assessors durch Teilnahme an Sprachkurs in England; s. auch § 9 Anm. 164). Auch *Feriersprachkurse* sind Berufsausbildung (Ausbildung, die Gegenstand der Schulausbildung ist); der (erhöhte) Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung wird jedoch abgelehnt, weil es an einer dauerhaften Unterbringung fehlt (s. § 33 a Anm. 48, 211 u. 450 „Feriersprachkurse“).

Bauhilfsarbeiter: Ein Bauhilfsarbeiter, der bei vollem Lohn eines Bauhilfsarbeiters zum Maurerfachgesellen umgeschult wird, befindet sich nicht in Berufsausbildung (BSG v. 19. 11. 74, SozR 5870 zu § 2 BKGG Nr. 2).

Behinderte Kinder: Zum Ausbildungsziel bei behinderten Kindern s. Anm. 94 und zum Ausbildungsabschluß s. Anm. 95.

Berufssoldat: Die Vorbereitung auf die Offizierslaufbahn (Offiziersanwärter) ist ebenso Berufsausbildung (Nds. FG v. 9. 3. 66, EFG S. 460, rkr.) wie der Aufstieg eines Feldwebels in die Offizierslaufbahn (OFD Köln v. 9. 2. 87, FR 1987 S. 349; aA hier Anm. 95); s. auch „Zeitsoldat“.

Doktorand: Die Vorbereitung auf die Doktorprüfung ist Berufsausbildung, denn die Aufwendungen dafür sind Ausbildungskosten (BFH v. 20. 9. 57 VI 7/56 U, BStBl. III S. 424; v. 7. 8. 67 VI R 88/66, VI R 63/67 u. VI R 297/66, BStBl. III S. 777, 779, 789; v. 10. 12. 71 VI R 112/70, BStBl. II 1972 S. 251).

Feldwebel: s. „Berufssoldat“ und „Zeitsoldat“.

Feriensprachkurse: s. „Auslands-Sprachaufenthalt“.

Geselle: Die Ausbildung eines Gesellen zum Meister kann Ausbildung sein (BFH v. 13. 10. 61 VI 118/61 U, BStBl. III 1962 S. 48 u. v. 8. 11. 72 VI R 54/70, BStBl. III 1973 S. 138), solange der Geselle keiner normal entlohnten Tätigkeit nachgeht (BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91 mit Anm. o. V., HFR 1985 S. 114 mwN zur sozialrechtl. Rspr.; FG München v. 23. 8. 94, EFG 1995, 216, rkr.); s. auch BSG v. 30. 3. 67 12 RJ 590/63, BSGE 26 S. 195 betr. Besuch der Meisterschule ohne Berufsausübung; s. auch R 180/60 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996.

Graphik und Design: Zur Berufsausbildung gehört die Vorbereitung auf die Aufnahmeprüfung an einer Fachhochschule für Graphik und Design bzw. an einer Kunsthochschule durch den Besuch einer freien Kunstschule oder durch Eigenstudium und Unterricht bei einem Lehrer, wenn im Einzelfall nach eingehender Prüfung davon ausgegangen werden kann, daß angesichts der Anforderungen, die in der Aufnahmeprüfung gestellt werden, die Vorbereitung hierauf die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Hausfrau: Berufsausbildung ist die Ausbildung für den Beruf der Hausfrau, und zwar auch dann, wenn die erworbenen Kenntnisse nur im eigenen Haushalt verwertet werden sollen (vgl. BSG v. 18. 3. 70 1 RA 217/69, DB 1 R 1605 a KG/§ 2 BKGG; RdErl. 375/74 der BfA Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Heimerzieherpraktikant: Eine 6monatige Tätigkeit als Heimerzieherpraktikant ist dann Berufsausbildung, wenn sie die Zeit zwischen Reifeprüfung und nächstmöglicher Immatrikulation an einer Pädagogischen Hochschule überbrücken soll (BSG v. 12. 11. 69 4 RJ 495/65, StRK EStG § 32 R. 77).

Heimvolkshochschule: Der Besuch einer Heimvolkshochschule ist Berufsausbildung (FG Schl.-Holst. v. 25. 10. 60, EFG 1961 S. 110, bestät. BFH v. 20. 10. 61 VI 323/60, StRK EStG § 32 R. 31; aA BROCKHOFF, Stbg. 1962 S. 169).

Inspektorenanwärter: Der Inspektorenanwärter befindet sich in Berufsausbildung (BSG v. 23. 11. 66 8 RV 589/64, BSGE 25 S. 276; aA hier Anm. 95).

Jungmann: s. „Schiffsjunge“.

Kaufmannsgehilfe: Die Kaufmannsgehilfenprüfung stellt noch nicht den Abschluß der Berufsausbildung dar, wenn das Berufsziel weiter gesteckt ist (BFH v. 8. 11. 72 VI R 309/70, BStBl. II 1973 S. 139).

Landvolkshochschule: Der Besuch der Landvolkshochschule dient der Berufsausbildung (FG Hann. v. 10. 11. 61, EFG 1962 S. 351, bestät. BFH v. 18. 1. 63 VI 2/62, StRK EStG § 32 R. 37; s. auch RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Landwirtschaftsschule: Die Landwirtschaftslehre und der Besuch einer Landwirtschaftsschule sind Berufsausbildung (vgl. EDStZ 1953 S. 203), auch wenn die Landwirtschaftsschule nach Abschluß der betrieblichen Ausbildungszeit zur Ergänzung der praktischen Berufsausbildung besucht wird oder ihr Besuch für eine andere Berufsausbildung vorgeschrieben ist. Das gleiche gilt, wenn Töchter von Landwirten die Schule allein deshalb besuchen, um sich Kenntnisse und Fertigkeiten für ihre Tätigkeit als mithelfende Familienangehörige oder ihre künftige Tätigkeit als Landwirtin anzueignen; auf eine vorangehende betriebliche Ausbildung kommt es hierbei nicht an (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Leichtmatrose: s. „Schiffsjunge“.

Mediziner: s. „Arzt“.

Meister, Meisterprüfung: s. „Geselle“.

Mothers help: s. „Auslands-Sprachaufenthalt“.

Musikhochschule: Berufsausbildung kann die Zeit bis zur nächstmöglichen Aufnahmeprüfung an einer Musikhochschule sein, wenn sich der Jugendliche durch Unterricht bei einem Musiklehrer bzw. an einer Musikschule sowie durch Eigenstudium und selbständige Übungen am Instrument auf das beabsichtigte Studium vorbereitet (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Wird die Aufnahmeprüfung nicht bestanden oder wird nachweislich dem Studienwilligen seitens der Musikhochschule von vornherein geraten, an der nächstfolgenden Prüfung teilzunehmen, so kann die Vorbereitung unter den gleichen Voraussetzungen noch bis zum darauffolgenden Prüfungstermin als Ausbildung berücksichtigt werden (BfA aaO).

Musikschule: Der Besuch einer Musikschule kann ausnahmsweise als Berufsausbildung anzuerkennen sein (OFD Köln v. 12. 6. 85, StEK EStG § 32 Nr. 55 fordert Vollzeitausbildung, geordneten Studiengang und Absicht einer Bewerbung zur Musikhochschule).

Noviziat: s. „Ordensgeistliche“.

Offiziersanwärter: s. „Berufssoldat“ und „Zeitsoldat“.

Ordensgeistliche: Berufsausbildung ist die der Ausbildung zum Ordensgeistlichen bzw. der Tätigkeit als Laienbruder oder Ordensschwester vorangehende Zeit eines Postulats oder Noviziats (FG Münster v. 2. 10. 91, EFG 1992 S. 269, rkr.; glA RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Polizei: Berufsausbildung ist der Vorbereitungsdienst bei der Polizei (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Postulat: s. „Ordensgeistliche“.

Promotion: s. „Doktorand“.

Referendariat: Der Rechts- oder Studienreferendar befindet sich in Berufsausbildung (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO; glA KNÄULEN, StB 1969 S. 213; o. V., HFR 1985 S. 114; aA FG Düss. v. 17. 12. 69, EFG 1970 S. 284., rkr., unter uE unzut. Bezugnahme auf BFH v. 25. 11. 66 VI 72/65, BStBl. III 1967 S. 340 betr. WK-Abzug, aA KANZLER, FR 1994 S. 90; und hier Anm. 95).

Rechtsreferendar: s. „Referendariat“.

Schiffsjunge: Berufsausbildung ist die als Schiffsjunge, Jungmann oder Leichtmatrose abzuleistende Seefahrtszeit (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Schreibmaschinen- und Stenographielehrgang: Die Teilnahme an einem Schreibmaschinen- und Stenographielehrgang kann Berufsausbildung sein, wenn die spätere Berufstätigkeit entsprechende Fähigkeiten erfordert (RFH v. 3. 4. 41, RStBl. S. 476).

Soziale Berufe: Berufsausbildung sind die in Berufen des Sozialwesens und der nichtärztlichen medizinischen Hilfstätigkeiten im Anschluß an die schulische Ausbildung zu leistenden Berufspraktika, die Voraussetzung für die staatliche Anerkennung in dem ausgebildeten Beruf und die Berufsausübung sind, nicht jedoch staatlich nicht vorgeschriebene Praktika, die nach der Abschlußprüfung geleistet werden (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Sprachaufenthalt: s. „Auslands-Sprachaufenthalt“.

Steuerfachhilfe: Die normal entlohnte Tätigkeit als Steuerfachgehilfe ist auch dann keine Berufsausbildung, wenn das Kind die Steuerbevollmächtigtenprüfung ablegen will (BFH v. 11. 10. 84 VI R 69/83, BStBl. II 1985 S. 91 in Bestät. FG Münster v. 28. 1. 83, EFG S. 495); s. auch Anm. 95 „Abschluß der Berufsausbildung“.

Strafvollzug: Zu berücksichtigen ist eine anerkannte Berufsausbildung nach dem BerufsbildungsG (BBiG) während des Strafvollzugs (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO). Daß die Eltern oder andere als Kindergeldberechtigte in Betracht kommende Personen während der Verbüßung der Straftat regelmäßig nicht mit Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Kindes belastet sind, steht der Berücksichtigung des Auszubildenden für den Anspruch auf Kindergeld nicht entgegen (vgl. BSG v. 22. 9. 81 1 RJ 152/80, FamRZ 1982 S. 60).

Studienreferendar: s. „Referendariat“.

Volontär: Der Volontär befindet sich in Berufsausbildung (beiläufig: BFH v. 2. 8. 68 VI R 207/66, BStBl. II S. 777; v. 8. 11. 72 VI R 309/70, BStBl. II 1973 S. 139), allerdings soll eine eindeutig abgeschlossene Berufsausbildung nicht aus stl. Gründen beliebig ausgedehnt werden können (BFH v. 4. 12. 69 IV 329/64, BStBl. II 1970 S. 450).

Wehrdienst- oder Zivildienstleistende, die unter vollständiger Freistellung von der Dienstpflicht ihrer Berufsausbildung nachgehen, befinden sich in Berufsausbildung (RdErl. 375/74 der BfA, Anhang 6 zur DAFamESt. aaO).

Zeitsoldat: Ein Zeitsoldat, der auf Kosten seines Dienstherrn an einem Lehrgang zur Ausbildung für einen Zivilberuf (Lehrgang „Bürokaufmann“) teilnimmt, befindet sich nicht in Berufsausbildung (FG Ba.-Württ. v. 22. 5. 85, EFG S. 614, rkr.).

Zivildienstleistende: s. „Wehrdienst- oder Zivildienstleistende“.

97–99 Einstweilen frei.

100 2. Kinder zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (Nr. 2 Buchst. b)

Ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b berücksichtigt, wenn es sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens vier Monaten befindet.

Rechtsentwicklung der Regelung zur Übergangszeit: Die Vorschrift wurde durch JStG 1996 (s. Anm. 82) zur Angleichung an das BKGG (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BKGG) in das EStG aufgenommen. Insbesondere die neue Viermonatsfrist war bereits im BKGG aF geregelt (§ 2 Abs. 2 Satz 4 BKGG aF: „... wenn der nächste Ausbildungsabschnitt spätestens im vierten auf die Beendigung des vorherigen Ausbildungsabschnitts folgenden Monat beginnt“). Bis zum VZ 1995 galten Verwaltungsanweisungen, wonach der Zeitraum zwischen zwei Ausbildungsabschnitten zur Berufsausbildung gehörte (Abschn. 180/83 Abs. 2 Satz 7 EStR 1987/LStR 1990); eine zeitliche Begrenzung war nicht vorgesehen (s. auch Anm. 95).

Die Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten ist der Zeitraum, in dem sich das Kind nicht in Ausbildung befindet. Die Übergangszeit ist daher von der Unterbrechungszeit (wegen Krankheit oder Mutterschutz) zu unterscheiden, in der die Ausbildung ruht (s. Anm. 95 „Unterbrechungszeiten“); eine Übergangszeit liegt daher nicht vor, wenn ein ausbildungswilliges Kind einen Ausbildungsabschnitt beendet und sich danach wegen Kindesbetreuung nicht um einen Anschluß-Ausbildungsplatz bemüht (Tz. 63.3.3 Abs. 3 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723).

► **Ausbildungsabschnitte** sind gleichartige Ausbildungsvorhaben, uE aber auch voneinander unabhängige, unterschiedliche Berufsausbildungen. Die Übergangszeit ist damit zugleich ein Zeitraum, in dem schädliches Einkommen erzielt werden kann; Abs. 4 Satz 4 findet auf diesen Zeitraum keine Anwendung (s. Anm. 143).

► **Übergangszeiten** zwischen Abschluß der Berufsausbildung und Berufsantritt gehören ebensowenig zur Berufsausbildung wie die Probezeit bei erstmaligem Berufsantritt (BFH v. 31. 1. 64 VI 5/63 U, BStBl. III S. 300)

Höchstens vier Monate darf die Übergangszeit betragen. Wird dieser Zeitraum auch nur um einen Tag überschritten, so ist die gesamte Übergangszeit keine Berufsausbildung. Für die Berechnung des Viermonatszeitraums nach § 108 Abs. 1 AO gilt die Regelung in § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB, nicht § 191 BGB. Es reicht also aus, wenn der nächste Ausbildungsabschnitt am ersten Tag nach Ablauf der Viermonatsfrist beginnt. Bleibt die Bewerbung um einen Ausbildungsplatz erfolglos, endet die Berücksichtigung mit Ablauf des Monats, in dem das ausbildungswillige Kind die Ablehnung erfährt (Tz. 63.3.3 Abs. 1 DAFamESt. aaO). Der Viermonatszeitraum kann in zwei VZ fallen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 42).

Zwangspausen als Übergangszeiten: Die FinVerw. stellt den Übergangszeiten auch Zwangspausen gleich. Der Zwangspausen entstehen vor und nach der Ableistung des gesetzlichen Wehr- bzw. Zivildienstes, einer vom Wehr- bzw. Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14 b Zivildienstgesetz sowie vor und nach der Ableistung eines freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahres und nach Zeiten einer Erkrankung, eines Beschäftigungsverbotes nach dem MuSchG oder einer Behinderung. Diese Zwangspausen müssen aber innerhalb des zeitlichen Rahmens von vier Monaten liegen, um als Übergangszeit anerkannt zu werden (Tz. 63.3.3 Abs. 2 DAFamESt.). UE eine vertretbare Analogie.

Siehe auch § 33 a Anm. 48 „Übergangszeiten“ und Anm. 198 „Ausbildungsfreibeträge für Übergangszeiten“.

Einstweilen frei.

101

3. Kinder ohne Ausbildungsplatz (Nr. 2 Buchst. c)

Schrifttum: KLÖCKNER, DB 1985 S. 2422; NEUFANG, Inf. 1985 S. 558 und Inf. 1986 S. 6; SCHEUERMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985 S. 1405; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStZ 1985 S. 482; HEDDERICH, FR 1986 S. 579; DORNBUSCH, VersW 1986 S. 1121, DRESECK, DB 1986 Beil. 29 zu Heft 51/52, S. 5; DERS., DB 1988 Beil. 21 zu Heft 51/52; ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, Köln, Berlin, Bonn, München 1987; ROSS, Die Berücks. von Kindern im StRecht, Wiesbaden 1987. S. im übrigen auch das Schrifttum vor Anm. 34.

102 a) Rechtsentwicklung der Vorschrift

Die Vorschrift zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungsplatz wurde mit Wirkung ab VZ 1977 als Nr. 1 a in Abs. 6 eingefügt und durch das 2. HStruktG geändert; sie umfaßte bis zum VZ 1985 zunächst auch arbeitslose Kinder. Mit dieser Neuregelung wurden die estl. Konsequenzen aus der entsprechenden Änderung des BKGG gezogen, da diese Kinder finanziell ebenso abhängig sind wie die in Berufsausbildung befindlichen und nach Nr. 1 berücksichtigten Kinder (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/292 S. 22); auch die Änderungen der Nr. 1 a durch das 2. HStruktG ab VZ 1983 und das StBereinigungsG 1985 (s. o. Anm. 82) waren auf Neuregelungen im BKGG zurückzuführen.

Die Rechtsentwicklung dieses Tatbestands offenbart eine lebhafte Gesetzgebungstätigkeit, die insgesamt 4 Fassungen hervorbrachte.

Rechtslage in den VZ 1977–1982 (Nr. 1 a, 1. Fassung): Die mit Wirkung ab VZ 1977 eingefügte Nr. 1 a hatte idF des StÄndG 1977 v. 16. 8. 77 folgenden Wortlaut:

„(6) Ein Kind, das zu Beginn des Veranlagungszeitraum das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es ...

1 a. eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder nicht erwerbstätig ist und auch die übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 a des Bundeskindergeldgesetzes für die Gewährung von Kindergeld vorliegen oder ...“

Rechtslage in den VZ 1983 und 1984 (Nr. 1 a, 2. Fassung): Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. Anm. 82) erhielt Nr. 1 a entsprechend der Änderung des BKGG durch das Ges. v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1566; BStBl. I 1982 S. 198) für die VZ 1983 und 1984 (§ 52 Abs. 2 a EStG 1981) folgende Fassung:

„Ein Kind, das zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 16. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es ...

1 a. bei der Berufsberatung des Arbeitsamtes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle gemeldet ist oder nach Beratung durch die Berufsberatung der Arbeitsvermittlung zur Verfügung steht und auch die übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 des Bundeskindergeldgesetzes für die Gewährung von Kindergeld vorliegen oder“

Rechtslage im VZ 1985 (Nr. 1 a, 3. Fassung): Durch StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde Abs. 6 Nr. 1 a aF abermals neugefaßt und lautete für den VZ 1985 (§ 52 Abs. 1 EStG 1985) wie folgt:

„Ein Kind, das zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 16. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es ...

1 a. eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder als Arbeitsloser der Arbeitsvermittlung zur Verfügung steht und auch die übrigen Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 des Bundeskindergeldgesetzes für die Gewährung von Kindergeld vorliegen oder ...“

Rechtslage ab VZ 1986 (4. Fassung): Der durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) formulierte Tatbestand gilt seither unverändert.

b) Bedeutung der Nr. 2 Buchst. c

103

Nach geltendem Recht wird nur noch das Kind ohne Ausbildungsplatz, aber nicht mehr das arbeitslose Kind berücksichtigt. Die problematische Verweisung auf das BKG (s. Anm. 102) ist entfallen. Seit VZ 1996 gibt es im übrigen einen Sondertatbestand zur Berücksichtigung arbeitsloser Kinder nach Nr. 1 (s. Anm. 90).

Kind ohne Ausbildungsplatz: Bei einem Kind, das eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann, wird in typisierender Betrachtungsweise davon ausgegangen, daß dem Stpfl. regelmäßig Unterhaltsaufwendungen in einer Höhe erwachsen, die den Abzug eines Kinderfreibetrags rechtfertigen (BTDrucks. 10/2884 S. 103). Zweck der Regelung ist daher die Gleichstellung mit den Kindern iSd. Nr. 2 Buchst. a.

Bedeutung der Abschaffung des Merkmals der Arbeitslosigkeit in den VZ 1986–1995: Das arbeitslose Kind, das der Arbeitsvermittlung zur Verfügung steht, sollte für die Gewährung des Kinderfreibetrags deshalb nicht berücksichtigt werden, weil die Höhe von Unterhaltsaufwendungen für ein solches Kind im wesentlichen davon bestimmt wird, welche anderen Mittel ihm für den Unterhalt zur Verfügung stehen; diesem Umstand soll aber durch eine StErmäßigung nach § 33 a Abs. 1 Rechnung getragen werden (BTDrucks. 10/2884 S. 103; kritisch dazu LORITZ, EStRecht, 1988 S. 441 Anm. 1162).

Stellungnahme: UE war die Entscheidung des Gesetzgebers, bei arbeitslosen Kindern zwischen 16 und 27 Jahren eigene Einkünfte und Bezüge anzurechnen, sachgerecht. Nachdem der Kinderfreibetrag ab VZ 1996 entfällt, wenn das Kind Einkommen von mehr als 12 000 DM bezieht, konnte das arbeitslose Kind auch wieder für den Kinderfreibetrag berücksichtigt werden.

c) Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 2 Buchst. c (Kind ohne Ausbildungsplatz)

104

Nach Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c wird ein Kind zwischen 18 und 27 Jahren auch berücksichtigt, wenn es eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.

Beginn oder Fortsetzung der Berufsausbildung sind mangels Ausbildungsplatzes nicht möglich. Mit *Beginn der Berufsausbildung* ist die Aufnahme einer weiteren Berufsausbildung oder eines weiteren Ausbildungsabschnitts gemeint, denn nach dem weiten Begriff der Berufsausbildung von Rspr. und hM (s. Anm. 93 und § 33 a Anm. 48) hat jedes Kind bereits vor Vollendung des 18. Lebensjahrs mit einer Berufsausbildung begonnen. Die *Fortsetzung der Berufsausbildung* ist dann unmöglich, wenn sie zwar begonnen hat, aber abgebrochen werden mußte. UE ist es dabei unbeachtlich, aus welchen Gründen die Unterbrechung der Berufsausbildung eingetreten ist; unter die Regelung fallen daher nicht nur die Fälle einer Kündigung des Ausbildungsverhältnisses durch den Arbeitgeber, sondern auch die vom Auszubildenden veranlaßten Kündigungen, die Aufgabe des Ausbildungsplatzes wegen Krankheit oder mangelnder Eignung, solange ein neuer Ausbildungsplatz trotz entsprechender Bemühungen nicht zur Verfügung steht. Der Verzicht auf Ursachenforschung folgt aus dem Typisierungscharakter der Regelung, der nach den vorangegangenen Änderungen der Vorschrift (s. Anm. 102 ff.) eher noch verstärkt wurde. Zum Begriff der Berufsausbildung s. Anm. 93.

Nach FinVerw. ist grundsätzlich jeder Ausbildungswunsch des Kindes anzuerkennen, es sei denn, seine Verwirklichung erscheint, wegen der persönlichen Verhältnisse des Kindes ausgeschlossen“; dies soll auch gelten, wenn das Kind bereits eine abgeschlossene Berufsausbildung besitzt (R 180 a EStR; Tz. 63.3.4 Abs. 2 DAFamEst.). UE zutreffend, soweit die EStR damit nicht beabsichtigen, den Begriff der Berufsausbildung zu erweitern (s. Anm. 95 betr. Ende der Ausbildung und Zweitausbildung).

Mangels Ausbildungsplatzes kann die Berufsausbildung nicht begonnen oder fortgesetzt werden.

► *Ausbildungsplatz* ist jede Stelle, die in einem geordneten Ausbildungsgang eine Berufsausbildung ermöglicht. Darunter fallen Schul-, Fach- und Hochschulplätze, betriebliche und überbetriebliche Ausbildungsplätze sowie alle Stellen, an denen eine in der Ausbildungs- und Prüfungsordnung vorgeschriebene praktische Tätigkeit abzuleisten ist (H 180 a EStR). Der Ausbildungsplatz kann im In- und Ausland sein. Nach § 2 Abs. 4 Nr. 1 BKGG aF mußte sich der Ausbildungsplatz noch im „Geltungsbereich dieses Gesetzes“ befinden. Das ist nach BKGG und EStG ab VZ 1996 nicht mehr erforderlich (Tz. 63.3.4 Abs. 1 DAFamEst.).

► *Ernsthafte Bemühungen* um einen Ausbildungsplatz fordert die FinVerw., die vom Stpfl. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind (H 180 a EStH; Tz. 63.3.4 Abs. 2 DAFamEst.). UE zutreffend, weil nur diese Anforderung der hier unterstellten bildungspolitischen Zielsetzung der Regelung (s. Anm. 103) gerecht wird.

Die FÄ müssen diese Voraussetzungen in eigener Zuständigkeit prüfen; dabei ist von Anfragen an die Arbeitsämter abzusehen, weil die Inanspruchnahme der Berufsberatung der Arbeitsverwaltung auf freiwilliger Grundlage erfolgt und die Bescheinigung der ArbVerw. nichts über die Bewerbereigenschaft eines Kindes und dessen augenblicklichen Beschäftigungsstatus aussagen kann (OFD Münster v. 16. 4. 86, StEK EStG § 32 Abs. 4 Nr. 58 = DB 1986 S. 1048 = DStR 1986 S. 435, die ergänzend darauf hinweist, daß Kindergeld nur bis zur Vollendung des 21. Lebensjahrs gezahlt wird, maW Informationen über ältere Kinder von der ArbVerw. nicht zu erhalten sind).

Die Suche nach einem Ausbildungsplatz muß bisher erfolglos verlaufen sein oder der bereits feststehende Beginn einer Berufsausbildung außerhalb des Viermonatszeitraumes nach § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b liegen (s. Anm. 100). Nach einer verbindlichen Zusage oder Zulassung für die angestrebte Ausbildung bzw. nach Abschluß eines Ausbildungsvertrags ist das Kind weiterhin bis zum Monat vor der tatsächlichen Aufnahme der Berufsausbildung zu berücksichtigen, wenn die Aufnahme für den allgemein nächsterreichbaren Termin vorgesehen ist. Soll diese Ausbildung zu einem späteren Zeitpunkt beginnen, kann das Kind weiterhin als ausbildungswillig berücksichtigt werden, wenn es sich gleichwohl um eine Ausbildung für den nächsterreichbaren Termin bemüht (Tz. 63.3.4 Abs. 3 DAFamEst.).

► *Als Nachweise* kommen Bescheinigungen des Arbeitsamtes über die Meldung des Kindes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle, Unterlagen über eine Bewerbung bei der ZVS und Bewerbungsschreiben unmittelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung in Betracht (H 180 a EStH; Tz. 63.3.4 Abs. 4 DAFamEst.). War eine Bewerbung noch nicht möglich (zB für Studierwillige, weil das Verfahren bei der ZVS noch nicht eröffnet ist), genügt eine schriftliche Erklärung des Kindes, sich so bald wie möglich bewerben zu wollen (DAFamEst. aaO).

Nach FinVerw. können eigene Bemühungen ohne Inanspruchnahme der Berufsberatung durch Vorlage von Bewerbungsschreiben, Suchanzeigen in Zeitungen, Bescheinigungen, Zwischennachrichten, Ablehnungsschreiben von Ausbildungsstätten und ähnliches nachgewiesen werden. Ebenso wird durch die Ableistung eines von der künftigen Ausbildungsstätte empfohlenen oder geforderten, nach der maßgeblichen Ausbildungs-

oder Prüfungsordnung nicht vorgeschriebenen Praktikums glaubhaft dargetan, daß sich das Kind um einen Ausbildungsplatz bemüht (Tz. 63.3.4 Abs. 5 DAFamESt.).

► *Die Vermutung*, daß das Kind keine weitere Berufsausbildung anstrebt, kann durch Nachweis eines sicheren Ausbildungsplatzes für das folgende Kj. widerlegt werden (BFH v. 7. 8. 92 III R 20/92, BStBl. II 1993 S. 103; glA H 180 a EStH). Zur Nichtberücksichtigung des Kindes, das seinerseits ein Kind betreut und zur Berücksichtigung bei Krankheit und Mutterschutz s. Anm. 100 „Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten“ und Tz. 63.3.4 Abs. 6 DAFamESt.

Erwerbstätigkeit oder Arbeitslosigkeit schädlich: Nach früherer Auffassung der FinVerw. wird das Kind nicht berücksichtigt, wenn es während des ganzen Kj. eine Erwerbstätigkeit gegen Entgelt ausgeübt oder Lohnersatzleistungen erhalten hat (Abschn. 180 a/84 Abs. 1 Satz 5 EStR 1987/LSrR 1990). Gleiches gilt für den Fall der Arbeitslosigkeit, wenn sich das Kind der Arbeitsvermittlung zur Verfügung gestellt hat (glA BFH v. 7. 8. 92 III R 20/92, BStBl. II 1993 S. 103; LADEMANN/SÖFFING, § 32 Anm. 63). Diese Tatbestandsvoraussetzungen ergeben sich nicht unmittelbar aus dem Gesetz. Der BFH hat es deshalb abgelehnt, die Vorschrift – entgegen hier (Lfg. 160) vertretener Auffassung – derart einschränkend auszulegen (BFH v. 7. 8. 92 III R 20/92, BStBl. II 1993 S. 103). UE hat sich das Problem ab VZ 1996 entschärft. Nach Abs. 4 Satz 2 kommt es nunmehr doch auf das Einkommen des Kindes an; im übrigen ergibt sich aus der Neuregelung des Berücksichtigungstatbestands der Arbeitslosigkeit in Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, daß arbeitslose Kinder nur bis zum 21. Lebensjahr zu berücksichtigen sind (s. Anm. 90). UE kann daher ein arbeitslos gemeldetes Kind vom 21. bis zum 27. Lebensjahr nicht nur deshalb berücksichtigt werden, weil es vorgibt, einen Ausbildungsplatz zu suchen.

d) Billigkeitsregelung zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungsplatz bis zum VZ 1995 105

In bestimmten Fällen sieht die FinVerw. auch von einer Berücksichtigung nach Nr. 2 Buchst. c aus Billigkeitsgründen ab. Auf gemeinsamen Antrag der Eltern konnten, jedenfalls bis zum VZ 1995, Aufwendungen für den Unterhalt eines erwachsenen (gemeint ist: volljährigen) Kindes anstelle einer Berücksichtigung nach Abs. 4 Nr. 2 aF nach § 33 a Abs. 1 abgezogen werden, weil dies zu einer höheren StErmäßigung führen kann (BMF v. 21. 11. 88, BStBl. I S. 540; ferner R 190 Abs. 6 EStR 1995).

Das BMF-Schreiben (aaO) stellt fest, daß die Berücksichtigung von über 18 Jahre alten Kindern, die eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können, ab 1986 zu einer geringeren StErmäßigung führen kann als der Abzug von Unterhaltsaufwendungen nach § 33 a Abs. 1 für Kinder, die keine weitere Berufsausbildung anstreben. Der Abzug nach § 33 a Abs. 1 ist deshalb günstiger als der Kinderfreibetrag, weil die Vorschrift für Unterhaltsempfänger über 18 Jahre einen Höchstbetrag von 5400 DM (in den VZ 1988 u. 1989: 4500 DM) vorsah; allerdings muß der Stpfl. Aufwendungen nachweisen und sich Einkünfte und Bezüge des Kindes anrechnen lassen. Zu den Vor- und Nachteilen eines Abzugs nach § 33 a Abs. 1 anstelle der Berücksichtigung nach § 32 s. auch KANZLER, FR 1988 S. 301 ff. u. OEPEN, FR 1989 S. 139 ff.

Eine entsprechend Billigkeitsentscheidung wird von der Rspr. auch für Kinder in Berufsausbildung befürwortet (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 24. 10. 94, EFG 1995 S. 570, rkr.; aA OFD Münster v. 7. 3. 89, FR 1989 S. 257).

Stellungnahme: Die Billigkeitsregelung, die dem Stpfl. praktisch ein Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag einräumt, ist abzulehnen. Die Voraussetzungen des § 33 a Abs. 1 liegen in derartigen Fällen nicht vor, weil

der Stpfl. einen *Anspruch auf einen Kinderfreibetrag* (und ab VZ 1996 auf Kindergeld) hat. Auch wenn die Billigkeitsregelung der FinVerw. die mangelnde Abgestimmtheit der Regelungen über den estl. Kinderlastenausgleich so recht deutlich macht, geht es nicht an, daß die FinVerw. den erklärten Willen des Gesetzgebers mißachtet und dem Stpfl. die Wahl überläßt, wie der estl. Kinderlastenausgleich durchzuführen sei. Ab VZ 1996 würde sich ein solches Wahlrecht noch günstiger auswirken, weil der Unterhaltshöchstbetrag auf 12 000 DM erhöht wurde und bei einem Verzicht auf den Kinderfreibetrag auch eine Hinzurechnung des Kindergelds nach § 31 Satz 5 iVm. § 2 Abs. 6 Satz 2 und § 36 Abs. 2 Satz 1 entfiel (s. § 31 Anm. 36 f.). Dem Stpfl. würde dann zusätzlich zum Unterhaltshöchstbetrag das Kindergeld verbleiben. Dies scheint der Grund für die Aufhebung der Billigkeitsregelung in R 190 Abs. 6 gewesen zu sein.

UE scheidet § 163 AO 1977 als Rechtsgrundlage für die Billigkeitsregelung aus, da ein Überhang des gesetzlichen Tatbestands über die Wertungen des Gesetzgebers nicht feststellbar ist (vgl. insbesondere BTDrucks. 10/2884 S. 102 f.; aA FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 24. 10. 94, EFG 1995 S. 570, rkr. allerdings betr. Kind in Berufsausbildung). Der FinVerw. ist es insbesondere verwehrt, Steuerbefreiungen nach eigenen Vorstellungen zu bewirken (BVerfG v. 28. 6. 93 1 BvR 390/89, StuW 1994 S. 354 mwN auf die stRspr. des BVerfG).

Bei der bis zum VZ 1995 geltenden Rechtslage war die Kinderfreibetragslösung trotz der geringeren Entlastung in Sonderfällen günstiger, durch den Abzug von Jahresbeträgen, ohne Nachweis von Aufwendungen und ohne Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes. Die höhere Ermäßigung nach § 33 a Abs. 1 konnte nämlich wegen der monatsanteiligen Gewährung oder durch Anrechnung von Kindeseinkommen ganz entfallen. Würde man der Billigkeitsregelung folgen, so müßte bei der Wahl des Abzugs nach § 33 a Abs. 1 auch der Abzug eines Ausbildungsfreibetrags entfallen, denn § 33 a Abs. 2 Satz 1 setzt voraus, daß der Stpfl. für das Kind einen Kinderfreibetrag erhält.

106–107 Einstweilen frei.

108 4. Kinder, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableisten (Nr. 2 Buchst. d)

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d können Kinder unter 27 Jahren auch dann berücksichtigt werden, wenn sie ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr im Sinne der jeweiligen Förderungsgesetze ableisten.

Einsatz im europäischen Ausland: Das freiwillige soziale Jahr und das freiwillige ökologische Jahr können auch im europäischen Ausland abgeleistet werden, wenn der Träger seinen Hauptsitz im Inland hat (Tz. 63.3.5. Abs. 2 DAFamESt.). Die mehrmalige Ableistung eines freiwilligen sozialen oder eines freiwilligen ökologischen Jahres bzw. die Ableistung sowohl eines freiwilligen sozialen Jahres als auch eines freiwilligen ökologischen Jahres nacheinander oder umgekehrt ist nicht zulässig (H 180 c EStH; DAFamESt. aaO).

Ein freiwilliges soziales Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17. 8. 64 (BGBl. I S. 640; BStBl. I S. 534), zuletzt geändert durch das Gesetz v. 17. 12. 93 (BGBl. I S. 2118) wird nach § 1 Nr. 4 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres (aaO; s. o.) zwischen der Vollendung des 17. und des 25. Lebensjahres bis zur Dauer von 12 zusammenhängenden Monaten geleistet; die Helferinnen und Helfer müssen sich mindestens für 6 Monate verpflichtet haben. Dieser Begünstigungstatbestand wurde durch das am 1. 4. 64 in Kraft getretene Ges. z. Förd. eines freiw. soz. Jahres (aaO) eingeführt;

der Kinderfreibetrag war dementsprechend erstmals für den VZ 1964 zu gewähren. Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. auch Anm. 82.

Nach § 3 Abs. 1 des Gesetzes stellt der Träger des freiwilligen sozialen Jahres der HelferIn oder dem Helfer zu Beginn des freiwilligen Jahres eine Bescheinigung aus, die einen bestimmten gesetzlich vorgeschriebenen Mindestinhalt hat; eine solche Bescheinigung wird nochmals nach Abschluß des freiwilligen sozialen Jahres ausgestellt (§ 3 Abs. 2 des Gesetzes).

Der Nachweis über die Leistung des freiwilligen sozialen Jahres ist durch die gesetzlich vorgeschriebene (s. o.) Bescheinigung des Trägers des freiwilligen sozialen Jahres zu erbringen (R 180 c EStR).

Als Träger des freiwilligen sozialen Jahres sind zugelassen:

- die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege zusammengeschlossenen Verbände und ihre Untergliederungen,
- die Kirchen,
- die Gebietskörperschaften sowie nach Bestimmung der Länder sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Die zuständige Landesbehörde kann weitere Träger des freiwilligen sozialen Jahres zulassen (Tz. 63.3.5. Abs. 3 DAFamESt.).

Ein freiwilliges ökologisches Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) v. 17. 12. 93 (BGBl. I S. 2118; BStBl. I 1994 S. 19) wird zwischen der Vollendung des 16. und des 27. Lebensjahrs bis zur Dauer von zwölf zusammenhängenden Monaten geleistet. Die Mindestdauer der Verpflichtung beträgt sechs Monate (H 180 c EStH).

Bedeutung und erstmalige Anwendung: Der Verzögerungstatbestand des freiwilligen ökologischen Jahres nach dem FÖJG wurde wegen der beabsichtigten rechtlichen Gleichstellung der Teilnehmer an einem freiwilligen ökologischen Jahr mit den Helfern im freiwilligen sozialen Jahr (BTDrucks. 12/4716 S. 14) mit Wirkung ab VZ 1994 aufgenommen (Art. 6 FÖJG iVm. § 52 Abs. 1 iDF des FKPG v. 23. 6. 93). Davor war die Teilnahme an einem freiwilligen ökologischen Jahr (in Niedersachsen jedenfalls) nicht begünstigt (vgl. OFD Hannover v. 23. 9. 87, StEK EStG § 32 Nr. 74).

Die Träger des freiwilligen ökologischen Jahres werden von der zuständigen Landesbehörde zugelassen. Sie müssen ihren Hauptsitz im Inland haben und sind gesetzlich verpflichtet, in der dem Helfer oder der HelferIn zu erteilenden Bescheinigung die Zulassungsbehörde und den Zulassungsbescheid zu bezeichnen (Tz. 63. 3.5. Abs. 4 u. 5 DAFamESt.).

Einstweilen frei.

109

IV. Berücksichtigung behinderter Kinder ohne Altersgrenze (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)

1. Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder

110

Die Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder wurden erstmals durch StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) eingeführt und mehrfach geändert (s. Anm. 82 zur Rechtsentwicklung des Abs. 4). Davor konnten die Aufwendungen für den Unterhalt und die Ausbildung solcher Kinder nur als außergewöhnliche Belastung nach § 33 und ab VZ 1955 nach § 33 a Abs. 1 (s. § 33 a Anm. 3) berücksichtigt werden. Bis zum VZ 1995 gab es 2 Tatbestände die behinderte Kinder betrafen: Die Berücksichtigung behinderter Kinder vom 18.

bis zum 27. Lebensjahr nach Abs. 4 Nr. 7 aF und die Berücksichtigung behinderter Kinder über das 27. Lebensjahr hinaus nach Abs. 5 aF. Ab VZ 1996 gibt es nur noch einen Tatbestand zur unbegrenzten Berücksichtigung behinderter Kinder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. 1 S. 473; BStBl. I S. 412): Danach konnten ab VZ 1958 (körperlich oder geistig) behinderte und dauernd erwerbsunfähige Kinder, die mindestens 4 Monate im wesentlichen auf Kosten des Stpfl. unterhalten worden sind, ohne Rücksicht auf eine Altersgrenze berücksichtigt werden (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 b).

Die Vorschrift wurde in Anlehnung an die Regelung des BundesbesoldungsG über die Zahlung von Kinderzuschlägen eingeführt, weil sie „einem dringenden Bedürfnis“ entsprach (BTDrucks. III/260 S. 57). Daneben wurde für Wehrpflicht und Ersatzdienst leistende Kinder ein Kinderfreibetrag gewährt, wenn deren Ausbildung durch die Einberufung zum Wehrdienst unterbrochen worden ist und der Stpfl. vor der Einberufung die Kosten des Unterhalts und der Berufsausbildung im wesentlichen getragen hat (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 a bb).

StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die Altersgrenze für Kinder über 18 Jahre wurde ab VZ 1965 von 25 auf 27 Jahre heraufgesetzt, so daß körperlich oder geistig (nicht seelisch) behinderte und dadurch erwerbsunfähige Kinder auch über das 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt werden konnten. Allgemein wurde die Gewährung des Kinderfreibetrags davon abhängig gemacht, daß die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht mehr als 7200 DM betragen haben.

ESTrG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Nach Abs. 6 Nr. 6 konnte in den VZ 1975–1982, „das zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es ... (6.) wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung dauernd erwerbsunfähig ist.“ In Abs. 7 wurde die Berücksichtigung dauernd erwerbsunfähiger Kinder nach Nr. 2 übernommen und durch eine Unterhaltsklausel eingeschränkt. Die bis zum VZ 1974 geltende Formulierung „... wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen ...“ wurde durch die Formulierung „... wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung ...“ ersetzt.

Erwerbsunfähigkeit war anzunehmen, wenn die Erwerbsfähigkeit um mehr als 90 vH gemindert ist; § 33 b Abs. 3 Satz 2 aF galt entsprechend (FG Berlin v. 11. 1. 85, EFG S. 502, rkr., und Hess. FG v. 23. 1. 85, EFG S. 559, rkr.). Erfüllte das Kind zwar nicht diese, aber doch die Voraussetzungen des § 33 b Abs. 3 Satz 3 aF („ständig so hilflos, daß es ohne fremde Wartung und Pflege nicht bestehen kann“), so war es wie ein erwerbsunfähiges Kind zu behandeln (so BFH v. 28. 10. 88 VI R 60/85, BFHE 154 S. 542).

Dauernd erwerbsunfähig war das Kind, wenn die Erwerbsunfähigkeit infolge der Behinderung „einen nicht nur vorübergehenden Zustand darstellt“ (BFH v. 28. 10. 88 VI R 60/85, BFHE 154 S. 542, der die Grundsätze seines zu § 33 b Abs. 3 ergangenen Urteils v. 28. 9. 84 VI R 164/80, BStBl. II 1985 S. 129 auch auf § 32 Abs. 6 Nr. 6 aF angewendet hat). Nach FinVerw. war das Kind dauernd erwerbsunfähig, wenn keine Aussicht bestand, daß es in absehbarer Zeit seine Erwerbsfähigkeit in vollem oder beschränktem Umfang wiedererlangt (vgl. Abschn. 183 d/65 Abs. 2 ESTr/LSr 1979–1981).

Behinderungen waren „von der Norm abweichende körperliche, geistige oder seelische Zustände, deren Heilung nicht absehbar ist“ (Runderlaß 375/74 der BfA, 4. Erg. März 1979, § 2 Abs. 2 Tz. 2231; s. auch GILoy aaO; ferner Anm. 151 und § 33 c Anm. 60).

Nachweisansforderungen: Der Stpfl. hat die dauernde Erwerbsunfähigkeit durch einen Ausweis nach § 3 des Schwerbehindertengesetzes (SchwbG) nachzuweisen; § 65 ESTDV kann entsprechend angewendet werden. Der Nachweis ist jedoch auch in anderer Form zulässig (vgl. FG Berlin v. 11. 1. 85, EFG S. 502, rkr.; zT aA FG Rhld.-Pfalz v. 4. 3. 87, EFG S. 407, nrkr.).

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Nach der Neufassung des Abs. 6 Nr. 6 war nicht mehr Voraussetzung, daß das behinderte Kind vom 16. bis zum 27. Lebensjahr dauernd erwerbsunfähig ist; das Kind mußte vielmehr außerstande sein, sich selbst zu unterhalten, und aus diesem Grunde muß Anspruch auf Kindergeld oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) bestehen.

Zum Anspruch auf Kindergeld und vergleichbare Leistungen nach § 8 Abs. 1 BKGG aF s. § 33a Anm. 81 und 82; zur Herabsetzung der Altersgrenze von 18 auf 16 Jahre s. Anm. 71 f.

Außerstandesein, sich selbst zu unterhalten: Die bisherige Voraussetzung der dauernden Erwerbsunfähigkeit wurde dadurch ersetzt, daß das Kind wegen seiner Behinderung außerstande sein mußte, sich selbst zu unterhalten (s. jetzt Anm. 118). Dadurch waren ab VZ 1983 einerseits auch Behinderte als Kinder berücksichtigungsfähig, bei denen die Minderung der Erwerbsfähigkeit weniger als 90 vH betrug; andererseits waren Kinder mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mehr als 90 vH, also auch bei völliger Erwerbsunfähigkeit, nicht mehr berücksichtigungsfähig, wenn sie sich selbst unterhalten konnten. Anspruch auf Kindergeld: Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 BKGG aF besteht für Kinder über 16 Jahre ein Anspruch auf Kindergeld, „wenn sie wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten“. Es ist ohne weitere Prüfung davon auszugehen, daß ein Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, wenn seine Nettoeinkünfte den Betrag von 600 DM monatlich nicht übersteigen; es bleibt jedoch unbenommen, glaubhaft zu machen, daß der Unterhaltsbedarf des Kindes im Einzelfall auch durch ein höheres Einkommen nicht gedeckt wird (vgl. Autorenkollektiv im BMF, o. V., DB 1982 S. 454).

Abs. 7 wurde neugefaßt. Mit Wirkung ab VZ 1983 entfiel der zu bestimmten Fällen der Berufsausbildung geschaffene Verzögerungstatbestand, weil er auch im Kindergeldrecht nicht mehr berücksichtigt wurde (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/842 S. 55). Danach waren Kinder über 27 Jahre nur noch zu berücksichtigen, wenn sie wegen der Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten und deswegen Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) bestand.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Für die VZ 1986–1995 galten folgende Regelungen für behinderte Kinder:

Kinder, die das 16., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet haben, konnten nach Abs. 4 Nr. 7 unter den gleichen Voraussetzungen berücksichtigt werden wie Kinder, die das 27. Lebensjahr vollendet hatten. Ab VZ 1996 hat der Gesetzgeber die Folgerungen daraus gezogen und die beiden Tatbestände zusammengefaßt (s. Anm. 114).

Kinder, die das 27. Lebensjahr vollendet hatten, konnten bis zum VZ 1995 ohne eine Altersbegrenzung nach Abs. 5 unter folgenden Voraussetzungen berücksichtigt werden:

- Das Kind ist körperlich, geistig oder seelisch behindert (s. Anm. 116 f.) und
 - aus diesem Grunde außerstande, sich selbst zu unterhalten (s. Anm. 118).
- Ist das Kind verheiratet oder geschieden,* so galten bis zum VZ 1995 als weitere Voraussetzungen, daß sein Ehegatte oder sein früherer Ehegatte
- ihm keinen ausreichenden Unterhalt leisten kann oder
 - ihm gegenüber nicht unterhaltspflichtig ist.

JSStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Mit der Neufassung und Änderung des gesamten § 32 zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurden die beiden Tatbestände zur Berücksichtigung behinderter Kinder vom 18. bis zum 27. Lebensjahr und über das 27. Lebensjahr hinaus in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zusammengefaßt und die Unterhaltsklausel des Abs. 5 Satz 2 aF gestrichen.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder

111 a) Bedeutung des Kinderfreibetrags für Behinderte

Kinder, die wegen ihrer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, belasten den Stpfl., gleichgültig, ob es sich um Kinder bis zum 27. Lebensjahr oder um solche handelt, die das 27. Lebensjahr bereits vollendet haben. Ihre Berücksichtigung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (Abs. 5 und Abs. 4 Nr. 7 aF; s. Anm. 114) soll der geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. Rechnung tragen, dem danach vorrangig das Kindergeld, der Kinderfreibetrag und die damit zusammenhängenden Ermäßigungen (s. Anm. 30 ff.) zustehen. Die pauschale Berücksichtigung solcher behinderungsbedingter Lasten des Stpfl. durch Personen, die älter als 27 Jahre sind, kann sich aber als unzureichend erweisen, wenn dem Stpfl. tatsächlich höhere Aufwendungen entstehen, die typische Unterhaltskosten sind, in dieser Höhe aber bei Kindern bis zur Vollendung des 27. Lebensjahrs typischerweise nicht anfallen. Derartige Aufwendungen wären eigentlich nach § 33 a Abs. 1 zu berücksichtigen, der durch § 32 Abs. 6 jedoch ausgeschlossen ist (s. Anm. 167).

So sind Kinder, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und nach Abs. 4 Nr. 1 und 2 zu berücksichtigen sind, üblicherweise noch im Haushalt des Stpfl. untergebracht; eine auswärtige Unterbringung solcher Kinder ist dagegen typischerweise ausbildungsbedingt und rechtfertigt damit zusätzlich den erhöhten Ausbildungsfreibetrag gem. § 33 a Abs. 2 Nr. 2. Ist ein schwerbehindertem Kind nach Vollendung des 27. Lebensjahrs auswärtig untergebracht und befindet sich nicht in Berufsausbildung (zB weil das Kind durch eine eigene Wohnung zu größerer Selbständigkeit gelangen will), dann steht dem Stpfl. nur der Kinderfreibetrag in der gleichen Höhe zu wie anderen Stpfl., deren Kinder noch dem Haushalt angehören. Daß dem Stpfl. in derartigen Fällen ein Abzug nach § 33 a Abs. 1 versagt bleibt, ist uE verfassungsrechtlich bedenklich (s. Anm. 112) und sollte Anlaß für eine Billigkeitsregelung sein.

Eine solche Billigkeitsregelung hat die FinVerw. zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungsplatz getroffen, wonach Aufwendungen für den Unterhalt eines erwachsenen (gemeint ist: volljährigen) Kindes anstelle einer Berücksichtigung nach Abs. 4 Nr. 2 nach § 33 a Abs. 1 abgezogen werden, weil dies zu einer höheren StErmäßigung führen kann (BMF v. 21. 11. 88, BStBl. I S. 540). Im einzelnen dazu und zur Kritik an dieser Billigkeitsmaßnahme s. Anm. 105.

112 b) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder

Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 benachteiligt Stpfl. mit Kindern, die so schwer behindert sind, daß sie weder zu den in Nr. 2 Buchst. a-d genannten Tätigkeiten und Diensten in der Lage sind, noch der Arbeitsvermittlung zur Verfügung stehen können.

Bis zum VZ 1995 wurden nicht behinderte Kinder auch berücksichtigt, wenn sie in der Lage waren, ihren Lebensunterhalt unabhängig von einer Erwerbstätigkeit aufgrund anderer Einkünfte und Bezüge oder eigenen Vermögens selbst zu bestreiten; eine Anrechnung solcher Einkünfte und Bezüge erfolgte nicht. Anders jedoch bei behinderten Kindern, da Abs. 4 Nr. 7 ebenso wie Abs. 5 aF voraussetzte, daß das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Ein sachlicher Grund für diese Differenzierung besteht uE nicht (aA BFH v. 14. 6. 96 III R 13/94, FR 1996 S. 755 mit Anm. KANZLER; FG München v. 22. 2. 95, EFG S. 716, rkr.). UE ist die Rspr. des BVerfG, wonach es keinen sachlichen Grund gibt, bei der stl. Behandlung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen „je Empfänger zu differenzieren“ (BVerfG v. 4. 10. 84 I BvR 789/79, BStBl. II 1985 S. 22, 25 li. Sp. betr. Unterhaltshöchstbetrag des § 33 a Abs. 1), auch auf die Regelungen zum stl. Kinderlastenausgleich anzuwenden. Abs. 4 Nr. 7 aF verstößt daher insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG und ist somit verfassungswidrig. *Ab VZ 1996* hat der

Gesetzgeber hinsichtlich des Kindeseinkommens eine Gleichbehandlung herbeigeführt (s. Anm. 128 ff.); dies gilt aber nicht für das Kindesvermögen (s. Anm. 118).

Verfassungswidrige Benachteiligung Unterhaltspflichtiger mit behinderten Kindern über 27 Jahren: Soweit der Stpfl. nach § 33 a Abs. 1 höhere Unterhaltsaufwendungen abziehen könnte, ihm dieser Abzug aber wegen der Berücksichtigung des Kindes nach Abs. 5 verwehrt ist (Abzugsverbot des § 33 a Abs. 1 Satz 1 bei Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld) und ein Ausgleich durch zusätzliche Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags nicht möglich ist (weil das Kind nicht ausbildungsfähig ist), verstößt die Vorschrift uE gegen Verfassungsrecht.

Der Abzug eines Höchstbetrages von 12 000 DM (§ 33 a Abs. 1) ist immer dann günstiger,

- wenn der Stpfl. entsprechende Aufwendungen geleistet hat (§ 33 a Abs. 1 Satz 1; s. § 33 a Anm. 36 ff.),
- das Kind kein oder nur geringes Vermögen besitzt (§ 33 a Abs. 1 Satz 3; s. § 33 a Anm. 105; s. aber Anm. 118),
- die Einkünfte und Bezüge des Kindes 12 000 DM übersteigen, denn der Unterhaltshöchstbetrag entfällt erst bei anrechenbarem Kindeseinkommen von 13 200 DM (§ 33 a Abs. 1 Satz 4; s. § 33 a Anm. 107 ff. und § 33 a G 24) und
- der Stpfl. die Aufwendungen allein getragen hat (§ 33 a Abs. 1 Satz 6; s. § 33 a Anm. 150).

Die Verfassungswidrigkeit des Abs. 4 Nr. 3 folgt in derartigen Fällen aus der Verletzung des Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG: Der Abzug eines im Vergleich zu entfernteren Angehörigen oder fremden Unterhaltsberechtigten geringeren Betrags ist gleichheitswidrig und verletzt das Benachteiligungsverbot der Familie.

Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Kindern, die instande sind, sich selbst zu unterhalten: Nachdem Abs. 4 Satz 2 ff. ab VZ 1996 auch ein Abzugsverbot bei höherem Einkommen nicht behinderter Kinder über 18 Jahre vorsieht, ist es sachlich gerechtfertigt, auch behinderte Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben, nur zu berücksichtigen, wenn sie unterhaltsbedürftig sind. Daß die Regelungen des Abs. 4 Satz 2 ff. nicht unmittelbar anzuwenden sind, ist uE eine gesetzgeberische Fehlleistung, die die FinVerw. durch entsprechende Anwendung dieser Regelungen korrigiert hat (s. auch Anm. 118).

Verfassungsmäßigkeit der Abschaffung des Verzögerungstatbestands ab VZ 1983: Die durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. o. Anm. 149) in Anlehnung an das Kindergeldrecht in Abs. 7 aF erfolgte Streichung des Verzögerungstatbestands (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/842 S. 55) ist uE nicht verfassungswidrig, weil in den VZ 1983 bis einschließlich 1989 statt dessen der Abzug nach § 33 a Abs. 1 möglich war und ist (s. § 33 a Anm. 78, 81 und 83 f.).

3. Verfahrensvorschriften für behinderte Kinder

113

Lohnsteuerverfahren und EStVeranlagungsverfahren: Zur Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags für behinderte Kinder im laufenden VZ s. Anm. 84. Vorrangig sind diese Kinder beim Kindergeld zu berücksichtigen. Nach § 63 Abs. 1 Satz 2 gilt ua. auch § 32 Abs. 4 entsprechend.

Nachweisanforderungen: Die behinderungsbedingten Voraussetzungen zur Berücksichtigung eines Kindes sind vom Stpfl. glaubhaft zu machen und uU nachzuweisen. Der Nachweis der Schwerbehinderung (Grad der Behinderung von 50 und höher; s. Anm. 116) ist grundsätzlich durch einen Ausweis nach § 4

Abs. 5 SchwbG zu führen. Bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens 25 festgestellt ist, ist der Nachweis nach FinVerw. entweder

- ▶ durch eine Bescheinigung der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden auf Grund eines Feststellungsbescheids nach § 4 Abs. 1 des Schwerbehindertengesetzes oder,
- ▶ wenn ihnen wegen ihrer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder den entsprechenden Bescheid zu erbringen (Tz. 63.3.6.2 Abs. 1 DAFamESt.).

UE kann den danach vorzulegenden amtlichen Ausweisen für Abs. 4 Nr. 3 zwar keine Tatbestandswirkung zukommen; faktisch binden sie jedoch die FinVerw. Die Verweisung auf die zu § 33b Abs. 7 iVm. § 65 EStDV ergangene Verwaltungsanordnung des H 194 EStH kann daher nur sinngemäß gelten. Ein Nachweis in anderer Form ist danach grundsätzlich zulässig.

GIA FG Berlin v. 11. 1. 85, EFG S. 502, rkr., betr. Abs. 7 Nr. 2 aF; aA FG Rhld.-Pfalz v. 4. 3. 87, EFG S. 407, bestät. BFH v. 23. 5. 90 III R 105/87, BFHE 161 S. 459 allerdings nicht zur Frage des Nachweises. Auch die FinVerw. läßt andere Nachweise zu:

- ▷ So kann von der Vorlage eines Schwerbehindertenausweises ausnahmsweise abgesehen werden, wenn im Einzelfall, zB bei seelischen Erkrankungen, die begründete Befürchtung besteht, daß sich das Verfahren zur Erlangung dieses Ausweises nachteilig auf den Gesundheitszustand und die weitere ärztliche Behandlung des Kindes auswirken könnte und aussagekräftige Gutachten vorgelegt werden (Tz. 63.3.6.2 Abs. 1 Satz 2 DAFamESt.).
- ▷ Für Kinder, die wegen ihrer Behinderung bereits länger als ein Jahr in einer Kranken oder Pflegeanstalt untergebracht sind, genügt eine Bestätigung des für die Anstalt zuständigen Arztes, daß das Kind behindert und wegen seiner Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; die Bescheinigung ist nach spätestens fünf Jahren zu erneuern (Tz. 63.3.6.2 Abs. 2 DAFamESt.).

Befristeter Nachweis: Wird der Nachweis der Behinderung nur für einen begrenzten Zeitraum geführt oder eine Rente wegen Erwerbsunfähigkeit nur auf Zeit gewährt, kann das behinderte Kind jeweils nur für diesen Zeitraum berücksichtigt werden (Tz. 63.3.6.2 Abs. 3 DAFamESt.). Allerdings soll ein Schwerbehindertenausweis, der idR höchstens auf Dauer von 5 Jahren ausgestellt, allein noch nicht dazu führen, die Zahlung des Kindergelds auf den Zeitpunkt zu „befristen“ oder zu „terminieren“, zu dem dieser Ausweis ungültig wird (DAFamESt. aaO).

114 4. Rechtslage bis zum VZ 1995: Berücksichtigung behinderter Kinder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und Satz 3 sowie Abs. 5 aF

Schrifttum: QUAMBUSCH, Das Recht der Geistigbehinderten, 2. Auflage; NEUBERT/BECKE, SchwerbehindertenG, Handkommentar für die Praxis, 2. Aufl. 1986; JUNG/CRAMER, Schwerbehinderten-Gesetz, Kommentar, 3. Aufl. 1987; THIELER, Das SchwerbehindertenG, Kommentar, 1987; BETHMANN U. A., SchwerbehindertenG, Basiskommentar, 2. Aufl. 1988; REWOLLE/DÖRNER, Kommentar zum SchwerbehindertenG (Loseblatt, Stand 1/89).

Überblick: In den VZ 1986–1995 konnten behinderte Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet hatten, nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und Satz 3 sowie Abs. 5 aF unter folgenden Voraussetzungen berücksichtigt werden:

- Das Kind ist körperlich, geistig oder seelisch behindert und
- aus diesem Grunde außerstande, sich selbst zu unterhalten.

Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind unverändert in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 übernommen worden (s. daher Anm. 115 ff.).

Nach Abs. 5 Satz 2 aF, auf den in Abs. 4 Satz 3 aF verwiesen wurde, galt darüber hinaus noch eine ehgattenbezogene Unterhaltsklausel, die ab VZ 1996 entbehrlich wurde. Diese Regelung entsprach § 2 Abs. 2 a BKGG aF, die „wegen der umfassenden Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen entfallen“ konnte (BTDrucks. 13/1558 S. 164).

Unterhaltsklausel des Abs. 5 Satz 2 aF: Ist das behinderte Kind verheiratet oder geschieden, so ist nach Abs. 5 Satz 2 aF weitere Voraussetzung, daß sein Ehegatte oder sein früherer Ehegatte ihm keinen ausreichenden Unterhalt leisten kann oder ihm gegenüber nicht unterhaltspflichtig ist. Die dem Kindergeldrecht (§ 2 Abs. 2 a BKGG aF) nachgebildete Unterhaltsklausel des Abs. 5 Satz 2 ist eine Konkretisierung der Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1, wonach das Kind außerstande sein muß, sich selbst zu unterhalten (s. Anm. 118). Anders als § 2 Abs. 2 a BKGG aF setzt Abs. 5 Satz 2 jedoch nicht voraus, daß der Stpfl. das Kind zum überwiegenden Teil unterhält (zur Ausnahme bei Pflegekindern s. Anm. 50 und bei Kindern aus nicht intakter Ehe s. Anm. 182 ff.).

► *Der Ehegatte oder frühere Ehegatte kann keinen ausreichenden Unterhalt leisten:* Soweit der Ehegatte keinen ausreichenden Unterhalt leisten kann, ist er nicht unterhaltspflichtig. Gemeint ist wohl, daß der Unterhaltsbedarf des Kindes nicht in voller Höhe durch den Unterhaltsanspruch gegenüber dem Ehegatten gedeckt werden kann. Wie hoch der Unterhaltsbedarf des Kindes ist, ergibt sich aus den Unterhaltstabellen der Zivilgerichte (zB Düsseldorfer Tabelle: Stand 1. 1. 89, NJW 1988 S. 2352; Stand 1. 7. 92 bis einschließl. VZ 1995, FR 1996 S. 534; ab VZ 1996: FR 1996 S. 535). Nach dem Gesetzeswortlaut führt nur das Unvermögen, nicht aber die mangelnde Zahlungsbereitschaft des Verpflichteten zur Berücksichtigung des Kindes beim Stpfl. (kritisch dazu FROTSCHER/STOLTERFOHT, § 32 Anm. 49). UE ist dies zwar zutreffend, aber unbedenklich, weil in einem derartigen Fall die Möglichkeit einer Ermäßigung nach § 33 a Abs. 1 eröffnet würde, die in vielen Fällen günstiger sein wird.

► *Der Ehegatte oder frühere Ehegatte ist dem Kind gegenüber nicht unterhaltspflichtig,* wenn ein ehelicher oder nachehelicher Unterhaltsanspruch (§§ 1360, 1360 a und § 1361 BGB) nicht besteht, weil etwa der Ehegatte oder frühere Ehegatte seinerseits bedürftig ist (vgl. § 1608 BGB).

5. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (Rechtslage ab VZ 1996)

a) Verhältnis der behinderungsbedingten Berücksichtigung zu den anderen Berücksichtigungstatbeständen 115

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird ein Kind ohne Altersbegrenzung berücksichtigt, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Nach FinVerw. sind Kinder vorrangig nach den anderen Tatbeständen des Abs. 4 Nr. 1 und 2 zu berücksichtigen, wenn für ein behindertes Kind Kindergeld beansprucht wird (Tz. 63.3.6.3 Abs. 3 DAFamESt.).

DAFamESt. (aaO): Danach ist zunächst zu prüfen, ob eine Berücksichtigung wegen Berufsausbildung oder fehlenden Ausbildungs- bzw. Arbeitsplatzes möglich ist. Wenn nach diesen Tatbeständen eine Berücksichtigung nicht in Betracht kommt, sind über die Einkünfte und Bezüge hinaus Nachweise über die Behinderung und das Vermögen des

Kindes anzufordern. Dem Kindergeldberechtigten bleibt es jedoch unbenommen, vorrangig die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung als behindertes Kind, welches außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, nachzuweisen. Folgerichtig ist diese Rangfolge auch für Kinder ausgeschlossen, die das 27. Lebensjahr vollendet haben und erstmals berücksichtigt werden sollen, obwohl die Behinderung schon vor dem 27. Lebensjahr bestanden hat, so etwa bei Wechsel von der beschr. zur unbeschr. EStPflcht (s. auch Anm. 117).

116 b) Begriff und Formen der Behinderung

Begriff der Behinderung (schwerbehindertes Kind): Der Begriff der Behinderung wird in Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 dreifach als körperliche, geistige oder seelische Regelwidrigkeit gekennzeichnet. Weder das Gesetz selbst noch die Gesetzesbegründung zum EStRG 1975 (BTDrucks. 7/1470 S. 291), das erstmals den Begriff der körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung eingeführt hatte, enthalten eine Begriffsbestimmung.

► *Sozialrechtlicher Begriff der Behinderung:* Die Vorschrift des § 3 SchwbG enthält eine Legaldefinition des Begriffs der Behinderung und Regelungen zur Bestimmung des Grades der Behinderung (GdB), der im Gegensatz zu dem früher verwendeten Begriff der Minderung der Erwerbsfähigkeit (MdE) nichts über die Leistungsfähigkeit am Arbeitsplatz aussagen soll (BTDrucks. 10/3118 S. 16). Die vorangehenden §§ 1 und 2 SchwbG definieren die für die Anwendung des Abs. 4 Nr. 3 wichtigen Begriffe „Schwerbehinderte“ und „Gleichgestellte“. In der Fassung v. 26. 8. 86 (BGBl. I S. 1421, 1550 mit ÄndG) lauten die §§ 1–3 SchwbG wie folgt:

„§ 1 Schwerbehinderte

Schwerbehinderte im Sinne dieses Gesetzes sind Personen mit einem Grad der Behinderung von wenigstens 50, sofern sie ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder ihre Beschäftigung auf einem Arbeitsplatz im Sinne des § 7 Abs. 1 rechtmäßig im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben.

§ 2 Gleichgestellte

(1) Personen mit einem Grad der Behinderung von weniger als 50, aber wenigstens 30, bei denen im übrigen die Voraussetzungen des § 1 vorliegen, sollen auf Grund einer Feststellung nach § 4 auf ihren Antrag vom Arbeitsamt Schwerbehinderten gleichgestellt werden, wenn sie infolge ihrer Behinderung ohne die Gleichstellung einen geeigneten Arbeitsplatz im Sinne des § 7 Abs. 1 nicht erlangen oder nicht behalten können. Die Gleichstellung wird mit dem Tag des Eingangs des Antrages wirksam. Sie kann befristet werden.

(2) Auf Gleichgestellte ist dieses Gesetz mit Ausnahme des § 47 und des Elften Abschnitts anzuwenden.

§ 3 Behinderung

(1) Behinderung im Sinne dieses Gesetzes ist die Auswirkung einer nicht nur vorübergehenden Funktionsbeeinträchtigung, die auf einem regelwidrigen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand beruht. Regelwidrig ist der Zustand, der von dem für das Lebensalter typischen abweicht. Als nicht nur vorübergehend gilt ein Zeitraum von mehr als 6 Monaten. Bei mehreren sich gegenseitig beeinflussenden Funktionsbeeinträchtigungen ist deren Gesamtauswirkung maßgeblich.

(2) Die Auswirkung der Funktionsbeeinträchtigung ist als Grad der Behinderung (GdB), nach Zehnergraden abgestuft, von 20 bis 100 festzustellen.

(3) Für den Grad der Behinderung gelten die im Rahmen des § 30 Abs. 1 des Bundesversorgungsgesetzes festgelegten Maßstäbe entsprechend.“

► *Nach Auffassung der FinVerm.* kommen als behinderte Kinder iSd. § 32 nur solche Kinder in Betracht, die gem. §§ 1, 2 SchwbG schwerbehindert oder Schwerbehinderten gleichgestellt sind (R 180 d Abs. 1 EStR). Eine Person ist danach „schwer behindert“ iSd. § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, wenn sie zu mindestens 45 vH in ihrer

Erwerbsfähigkeit gemindert ist (H 192 EStH *Schwere Behinderung*). Ab VZ 1990 gilt auch in § 33 a Abs. 3 der weitere Begriff „schwer behindert“ (zum Behinderten s. auch § 33 b Anm. 43 ff.). Etwas allgemeiner bestimmen die DAFamESt. den Begriff der Behinderungen iSd. Abs. 4 Nr. 3 als „von der Norm abweichende körperliche, geistige oder seelische Zustände, die sich erfahrungsgemäß über einen längeren Zeitraum erstrecken und deren Ende nicht absehbar ist“ (Tz. 63.3.6.1 DAFamESt.).

DAFamESt. (aaO): Zu den Behinderungen können danach auch Suchtkrankheiten (z. B. Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) gehören; nicht zu den Behinderungen zählen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbesondere die akuten Krankheiten. Nach den DAFamESt. spricht ein Grad der Behinderung von weniger als 50 vH gegen und von 50 vH oder mehr für „die Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit des Kindes zum Selbstunterhalt“ (Tz. 63.3.6.3 Abs. 4 und 5 DAFamESt.).

► *Stellungnahme*: UE bedient sich die FinVerw. zutreffend des Grads der Behinderung als einer Vermutung zur Bejahung der weiteren Voraussetzung, wonach das Kind außerstande sein muß, sich selbst zu unterhalten (s. Anm. 118; ferner § 33 b Anm. 44 ff. und § 33 c Anm. 60 auch zum sozialrechtlichen Begriff der Behinderung). Auch der Hinweis auf das SchwbG ist praktikabel, denn das EStG hat sich erst durch StReformG 1990 für § 33 b der Terminologie dieses Gesetzes angepaßt (BTDrucks. 11/2157 S. 151); im übrigen hat die FinVerw. als Nachweis der Behinderung schon immer die Ausweise nach § 4 Abs. 5 SchwbG gefordert (s. Anm. 113).

Schwerbehindert ist danach ein Kind mit einem Grad der Behinderung (GdB) von mindestens 50 vH (§ 1 SchwbG), gleichgestellt ein Kind mit einem GdB von mindestens 30 vH (§ 2 SchwbG). Die von der FinVerw. im Zusammenhang mit § 33 a Abs. 3 festgelegte Grenze von 45 vH (MdE) ist danach überholt, da das SchwbG für den Grad der Behinderung (GdB, früher MdE) nur noch eine Abstufung nach 10er-Graden vorsieht (s. auch § 33 b Anm. 44 mwN). Zur Umrechnung der alten 5er-Werte aus der MdE-Tabelle vgl. JUNG/CRAMER, SchwbG, Kommentar, 3. Aufl. 1987, § 3 Anm. 11.

Formen der Behinderung:

► *Eine (schwere) körperliche Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) ist gegeben, wenn eine körperliche Regelwidrigkeit vorliegt, die die Erwerbsfähigkeit nicht nur vorübergehend mindert (THIELER, Das SchwbG, Kommentar 1987, § 3 Anm. 4), und der Grad der Behinderung (GdB) mindestens 50 vH beträgt (s. o.).

Körperlich behindert sind danach die in ihrer Bewegungsfreiheit eingeschränkten Personen (Amputierte, Rollstuhlfahrer), Blinde und erhebliche Sehbehinderte, Gehörlose und Personen, mit denen ein Gespräch nur über eine Hörhilfe geführt werden kann, Stumme und Personen mit Sprachstörungen, aber auch solche, die infolge der Erkrankung eines Organs in ihrer Lebensgestaltung eingeschränkt sind, so zB nach einer Magenoperation, Transplantation, Herzoperation (REWOLLE/DÖRNER, Kommentar zum SchwerbehindertenG [Loseblatt, Stand 1/89], § 3 Anm. II 1).

► *Eine (schwere) geistige Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) liegt vor, wenn eine Person – anlagebedingt oder erworben – an erheblichen Intelligenzmängeln leidet (s. auch § 33 c Anm. 60) und der Grad der Behinderung (GdB) mindestens 50 vH beträgt (s. o.). Ob eine geistige Funktionsbeeinträchtigung vorliegt, kann zB aufgrund eines Intelligenztestes festgestellt werden; sie wird etwa bei Geisteskrankheiten oder bei Gehirnschädigungen nach einem Unfall festzustellen sein (THIELER aaO § 3 Anm. 5).

► *Eine (schwere) seelische Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) liegt vor, wenn eine Person unter einer Geisteskrankheit (endogene Psychose), körperlich be-

gründbaren seelischen Störungen (exogenen Psychosen) oder Neurosen und Persönlichkeitsstörungen leidet (s. § 33 c Anm. 60) und der Grad der Behinderung (GdB) mindestens 50 vH beträgt (s. o.). Nach § 3 Satz 2 der EinglVO zählen auch die Suchtkrankheiten (glA Tz. 63.3.6.1 DAFamESt.), also Drogen-, Rauschmittel- und Alkoholabhängigkeiten, zu den seelischen Behinderungen.

117 c) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung

Das behinderte Kind wird nach Vollendung des 18. Lebensjahrs zeitlich unbegrenzt berücksichtigt. Vor Vollendung des 27. Lebensjahrs konnte dieses Kind uU auch nach einem der anderen Tatbestände des Abs. 4 Nr. 1 oder 2 (zB wegen Berufsausbildung) berücksichtigt werden. Zur Rangfolge der Anwendung der Tatbestände des Abs. 4 Satz 1 s. Anm. 115.

Berechnung des Lebensalters: Für die Berechnung des Lebensalters des Kindes gilt nach § 108 Abs. 1 AO die Vorschrift des § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (s. auch das Beispiel für eine Fristberechnung Anm. 76).

Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung: Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Kind auch dann zu berücksichtigen, wenn die Behinderung erst nach Vollendung des 18. oder des 27. Lebensjahrs eintritt. Die FinVerw. fordert, daß die Behinderung des Kindes und die Unfähigkeit, sich selbst zu unterhalten, schon vor Vollendung des 27. Lebensjahres vorgelegen haben müssen (Tz. 63.3.6.5 Abs. 3 DAFamESt.).

Beispiele:

1. Das 30jährige Kind des Stpfl. erleidet einen schweren Unfall.
2. Der Sohn eines 70jährigen Stpfl. erkrankt mit 49 Jahren an schwerer Cerebralsklerose und ist seither außerstande, sich selbst zu unterhalten; s. auch den Sachverhalt in BSG 8/12 RKg 7/77 v. 23. 6. 77, BSGE 44 S. 106.

Stellungnahme: UE greift Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 nur ein, wenn der Tatbestand der schweren Behinderung bereits vor Vollendung des 27. Lebensjahrs eingetreten ist. In allen anderen Fällen ist der meist günstigere Abzug typischer Unterhaltsaufwendungen nach § 33 a Abs. 1 eröffnet. UE spricht der Gesetzeswortlaut nicht eindeutig gegen die hier vertretene Auffassung; die Regelung in Nr. 3 kann nämlich auch als Fortsetzung oder Erweiterung der Regelungen in Nr. 1 und 2 des Abs. 4 Satz 1 verstanden werden, so daß die Fälle einer Spätberücksichtigung von Kindern nicht erfaßt werden. Zweifelnd auch BSG 8/12 RKg 7/77 v. 23. 6. 77, BSGE 44 S. 106 zu § 32 Abs. 7 aF. Für diese Auffassung sprechen Entstehungsgeschichte und Zweck der Vorschriften zur zeitlich unbegrenzten Berücksichtigung von Kindern (s. Anm. 110). Danach war nur an eine weitere Berücksichtigung zuvor bereits berücksichtigter Kinder gedacht. Die Vorschrift wurde nämlich in Anlehnung an die Regelung des BundesbesoldungsG über die Zahlung von Kinderzuschlägen eingeführt, weil sie „einem dringenden Bedürfnis“ entsprach (BTDrucks. 3/260 S. 57).

Der in solchen Fällen nach Zivilrecht bestehenden zeitlich unbegrenzten Unterhaltspflicht zwischen Verwandten gerader Linie (§§ 1601 ff. BGB) trägt auch das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit bzw. ab VZ 1996 das Erfordernis eines gesetzl. unterhaltsberechtigten Unterhaltsempfängers in § 33 a Abs. 1 Satz 1 hinreichend Rechnung.

Schließlich sprechen auch Praktikabilitätserwägungen für die hier vertretene Auffassung. Wenn nämlich extreme Fälle einer Spätberücksichtigung (wie in Beispiel 2) zweifellos nicht von Abs. 4 Nr. 3 erfaßt werden, so stellt sich die Frage nach der Abgrenzung derjenigen Spätfälle, die Abs. 4 Nr. 3 unterfallen (wie vielleicht Beispiel 1), und derjenigen, die nicht von der Regelung erfaßt werden sollen.

d) Das Kind ist wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten 118

Das Kind muß wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, entscheidet die FinVerw. (zugunsten des Stpfl.) nach den Gesamtumständen des Einzelfalls (Tz. 63.3.6.3 Abs. 2 DAFamESt.). Darin lag der Zweck der Loslösung des Abs. 5 aF (und des Abs. 4 Nr. 7 aF) vom Kindergeldrecht (BTDrucks. 10/2884 S. 103; s. o. Anm. 111).

Außerstande, sich selbst zu unterhalten: Die Terminologie entspricht der Bedürfnisregelung in § 1602 Abs. 1 BGB. Das Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten, wenn es seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Dies ist der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht oder das Kind nicht über andere Einkünfte und Bezüge verfügt (BFH v. 14. 6. 96 III R 13/94, FR 1996 S. 755 mit Anm. KANZLER). Zu diesen Einkünften und Bezügen gehören auch die Unterhaltsleistungen des Ehegatten oder früheren Ehegatten (zB § 22 Satz 2 Nr. 1 a iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 1); die Unterhaltsklausel des Abs. 5 Satz 2 aF ist insofern eine Konkretisierung der Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 1 (s. Anm. 114). Nach FinVerw. ist auch eigenes Vermögen des Kindes, sofern es nicht geringfügig ist und für den Lebensunterhalt eingesetzt werden kann, zu berücksichtigen; die zu § 33 a Abs. 1 Satz 2 ergangenen Verwaltungsanweisungen in R 190 Abs. 2 EStR (dazu § 33 a Anm. 105) werden entsprechend angewandt (R 180 d Abs. 3 Satz 5 EStR). Ist das Kind in einem Heim untergebracht, bemißt sich sein Lebensbedarf nach den im Zusammenhang mit der Unterbringung anfallenden Kosten, einschließlich Taschengeld, Sonderzuwendungen usw. (Tz. 63.3.6.4 Abs. 2 DAFamESt.).

Nach EStR/LStR (aaO Sätze 6 bis 8) kann grundsätzlich von der Unfähigkeit zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit ausgegangen werden, wenn das Kind weder Einkünfte aus einer eigenen Erwerbstätigkeit noch Lohnersatzleistungen bezieht; das gilt nicht, wenn offensichtlich andere Gründe (zB die Arbeitsmarktlage) und nicht die Behinderung ursächlich dafür sind, daß das Kind eigener Erwerbstätigkeit nicht nachgehen kann (uE bedenklich, da gerade behinderte Kinder bei angespannter Arbeitsmarktlage am ehesten auf der Strecke bleiben). Als unfähig zur Ausübung einer Erwerbstätigkeit wird danach in jedem Fall ein Kind angesehen, das nach Vollendung des 27. Lebensjahrs wegen seiner Behinderung noch in Schul- oder Berufsausbildung steht.

Sonderfall der Mehrfachanrechnung nach § 10 SchwbG: Nach § 10 Abs. 1 kann ein Schwerbehinderter auf bis zu 3 Pflichtplätze angerechnet werden, wenn seine „Eingliederung in das Arbeits- und Berufsleben auf besondere Schwierigkeiten stößt“; dh. der ArbG kann seine Pflicht, zB drei behinderte ArbN einzustellen, dadurch erfüllen, daß er *einen* schwer einzugliedernden Behinderten einstellt. Liegen die Voraussetzungen für eine solche Mehrfachanrechnung iSd. § 10 Abs. 1 SchwbG vor, so ist das Kind nach FinVerw. wegen behinderungsbedingter Unfähigkeit zum Selbstunterhalt zu berücksichtigen; der Anspruch ist jedoch jährlich zu prüfen (Tz. 63.3.6.3 Abs. 6 DAFamESt.). In Zweifelsfällen ist eine Stellungnahme der Reha/SB-Stelle darüber einzuholen, ob die Voraussetzungen für eine Mehrfachanrechnung nach § 10 Abs. 1 SchwbG erfüllt sind (DAFamESt. aaO). Das Verfahren richtet sich nach dem Abs. 5–7 des RdErl. der BfA 375/74 Anhang 9 zur DAFamESt., BStBl. I 1996 S. 842).

Ursächlichkeit der Behinderung für die Unterhaltsbedürftigkeit: *Wegen* der Behinderung muß das Kind außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Nach FinVerw. muß die Behinderung daher ursächlich dafür sein, daß das Kind bedürftig ist (Tz. 63.3.6.3 Abs. 1 DAFamESt.). Dies ist nur zu bejahen, wenn die Behinderung nach ihrer Art und ihrem Umfang keine Erwerbstätigkeit des Kin-

des zuläßt, die ihm die Deckung seines Lebensbedarfs ermöglicht. Dieses Tatbestandsmerkmal setzt ggf. eine Prüfung einer denkbaren Erwerbstätigkeit voraus, insbesondere in den Fällen, in denen das Kind tatsächlich keine Erwerbstätigkeit ausübt oder sich über das 27. Lebensjahr hinaus in Schul- oder Berufsausbildung befindet. Es ist unbeachtlich, ob die mögliche Erwerbstätigkeit dem Behinderten nach seinem derzeitigen Bildungs- und Ausbildungszustand zugemutet werden kann. Allein die Feststellung eines sehr hohen Grades der Behinderung rechtfertigt die Annahme der Ursächlichkeit nicht (DAFamESt. aaO).

Unschädliches Einkommen und Vermögen: Nach FinVerw. sind eigene zur Bestreitung des Lebensunterhalts bestimmte und geeignete Einkünfte und Bezüge des Kindes (aus Erwerbstätigkeit oder anderen Quellen) unschädlich, wenn sie weniger als 12 000 DM im Kj. betragen (BMF v. 18. 12. 95, BStBl. I 1995 S. 805 Rz. 20); bis zum VZ 1995 weniger als 9 540 DM (R 180 d Abs. 4 Satz 4 EStR bis 1995). Die FinVerw. verweist auf die Regelung in Abs. 4 Sätze 2 ff. (Tz. 63.3.6.4 Abs. 1 DAFamESt.: „DA 63.4.1 gilt entsprechend“) und wendet damit nur die Einkommensgrenze, nicht aber die weiteren Regelungen der Sätze 3–6 auf behinderte Kinder an (aA hier: s. Stellungnahme).

Bis zum VZ 1995 galt für die Ermittlung der Einkünfte oder Bezüge die zu § 33 a Abs. 1 Satz 3 ergangene Verwaltungsanweisung in R 190 EStR entsprechend (H 180 d EStH bis 1995; dazu § 33 a Anm. 107 ff.).

Es gilt die widerlegbare Vermutung, daß das Kind mit Einkünften und Bezügen in dieser Höhe in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten; der Stpfl. kann demgegenüber glaubhaft machen, daß das Kind einen höheren Unterhaltsbedarf hat, wobei behinderungsbedingter Mehrbedarf, der nicht durch besondere Leistungen gedeckt wird, zu berücksichtigen ist (R 180 d Abs. 4 EStR). Besondere Leistungen in diesem Sinne sind zB solche aus der Pflegeversicherung, Hilfe zur Pflege nach dem Bundesversorgungsgesetz (BVG) oder nach dem BSHG (Tz. 63.3.6.4 Abs. 1 DAFamESt.; aA noch BFH v. 14. 6. 96 III R 13/96, FR 1996 S. 755 betr. Rechtslage bis VZ 1995).

Auch eigenes Vermögen des Kindes muß berücksichtigt werden, es sei denn, es ist nur geringfügig oder seine Verwertung trotz seiner Höhe unzumutbar (Tz. 63.3.6.3 Abs. 2 DAFamESt.). DAFamESt. (aaO): Als geringfügig kann in der Regel ein Vermögen bis zu einem Wert von 30 000 DM angesehen werden. Die Zumutbarkeit der Verwertung eines höheren Vermögens ist in Anlehnung an § 6 Abs. 3 der Arbeitslosenhilfe-Verordnung vom 7. 8. 74 (Anhang zur DAFamESt. s. BStBl. I 1996 S. 841).

Stellungnahme: UE handelt es sich um eine vertretbare Auslegung des Gesetzes. Die 12 000-DM-Grenze entspricht der Anrechnungsgrenze des § 33 a Abs. 1 Satz 3 für volljährige Unterhaltsempfänger ab VZ 1996; für eine nur *teilweise* Anrechnung bzw. *teilweise* Gewährung kindbedingter Entlastungen entsprechend der Regelung in § 33 a Abs. 1 Satz 4 fehlt es jedoch an einer Rechtsgrundlage. Völlig unerklärlich ist, daß der Gesetzgeber die Regelungen des Abs. 4 Satz 2–6 nicht auch auf behinderte Kinder für anwendbar erklärt hat. In der Gesetzesbegründung findet sich dazu keine Äußerung. Letztlich hat die FinVerw. diese gesetzgeberische Fehlleistung zutreffend korrigiert und so dem Gleichheitsgrundsatz Geltung verschafft. Daraus folgt uE aber zugleich, daß es gleichheitswidrig ist, Kindesvermögen nur bei Behinderten als schädlich anzusehen. Denn anders als nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 begründet das Vermögen nicht behinderter Kinder über 18 Jahre nach Abs. 4 Sätze 2–8 jedenfalls kein Abzugsverbot für den Kinderfreibetrag. Aus dem Gleichbehandlungsgebot folgt ferner, daß auch die

weiteren Sonderregelungen des Abs. 4 Sätze 2–8 zum Abzugsverbot bei höherem Kindeseinkommen auf Behinderte anzuwenden sind.

Die Berücksichtigung behinderungsbedingten Mehrbedarfs zur Widerlegung der Vermutung (s. o.) ist uE jedoch nicht gerechtfertigt: Sie könnte sich allenfalls auf den sog. Regelbedarf beziehen, da ein behinderungsbedingter Sonderbedarf beim Stpfl. oder dem behinderten Kind stets zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach § 33 berechtigt (s. § 33 Anm. 82 ff.), denn insoweit stehen die Regelungen über den Kinderlastenausgleich einem Abzug nach § 33 nicht entgegen (s. § 33 Anm. 17); ein erhöhter behinderungsbedingter Regelbedarf aber wird von der Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33 b Abs. 1–3 erfaßt, der gem. § 33 b Abs. 5 auch auf den Stpfl. übertragen werden kann (s. § 33 b Anm. 34 ff. und 75 ff.).

Einstweilen frei.

119

V. Rechtslage bis VZ 1995: Berücksichtigung von Kindern bis zum 27. Lebensjahr, deren Berufsausbildung durch Dienen unterbrochen ist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3–5 und Satz 2 aF)

1. Die einzelnen ausbildungsunterbrechenden Dienste

120

Bis zum VZ 1995 wurden Kinder, deren Berufsausbildung durch Dienen unterbrochen war, ungeachtet dessen berücksichtigt, daß sie als Empfänger von Wehrsold oder vergleichbaren Leistungen nicht unterhaltsbedürftig waren. Ab VZ 1996 werden diese Lebenssachverhalte nur noch durch sog. Verlängerungstatbestände erfaßt, dh. der Berücksichtigungszeitraum wird um die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus verlängert werden, wenn im übrigen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG vorliegen (s. Anm. 154).

Überblick zu den Tatbeständen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3–5 iVm. Satz 2 EStG bis 1995: Bis zum VZ 1995 einschließlich ist ein Kind, das zu Beginn des VZ das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte, zu berücksichtigen, wenn seine Berufsausbildung unterbrochen worden ist (Abs. 4 Satz 2) durch

- den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst (Abs. 4 Nr. 3 aF) oder wenn es
- freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als 3 Jahren Wehr- oder Polizeivollzugsdienst leistet, der an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes geleistet wird (Abs. 4 Nr. 4 aF), oder
- eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausübt (Abs. 4 Nr. 5 aF).

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s: Anm. 82.

Das Kind leistet den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aF):

► *Gesetzlicher Grundwehrdienst* ist der Wehrdienst, der aufgrund der allgemeinen Wehrpflicht grundsätzlich vor Vollendung des 25. Lebensjahrs (in Sonderfällen bis zum 28. oder 32. Lebensjahr, zu leisten ist (§ 5 Wehrpflichtgesetz – WPfLG – idF v. 14. 7. 94, BGBl. I S. 1505, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung wehrpflichtrechtlicher, soldatenrechtlicher, beamtenrechtlicher und anderer Vorschriften v. 24. 7. 95, BGBl. I S. 962).

► *Gesetzlicher Zivildienst* ist die Verpflichtung anerkannter Kriegsdienstverweigerer zu Dienstleistungen an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes auf Grund des Zivildienstgesetzes – ZDG – idF v. 28. 9. 94 (BGBl. I S. 2811).

► *Dem Grundwehrdienst gleichgestellte Dienste*: Dem gesetzlichen Grundwehrdienst ist der *Grenzschutzdienst* gleichgestellt (§ 49 Bundesgrenzschutzgesetz – BGS – v. 19. 10. 94, BGBl. I S. 2978) Nach diesem Gesetz können auch Wehrpflichtige aufgerufener Geburtsjahrgänge zur Dienstleistung im Bundesgrenzschutz einberufen werden. Gleichgestellt ist grundsätzlich auch der *Wehr- oder Zivildienst im Ausland* (BFH v. 29. 4. 60 VI 231/59 U, BStBl. III S. 268 betr. holländischen Sohn des Stpf., der zum Wehrdienst im Heimatland verpflichtet wurde; GlA H 180 b EStH „Dienste im Ausland“). In den VZ 1986–1993 ohne Bedeutung, weil das Kind in derartigen Fällen nicht unbeschränkt estpfl. war (Abs. 2 aF, s. Anm. 57).

Das Kind leistet freiwillig Wehrdienst (Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 aF) für eine Dauer von nicht mehr als 3 Jahren an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes, wenn es auf Grund freiwilliger Verpflichtung in der Bundeswehr Wehrdienst leistet (§ 7 WPfG), zB als Soldat auf Zeit für höchstens 3 Jahre.

Der Tatbestand erfaßte bis zum VZ 1991 noch den freiwillig geleisteten Polizeivollzugsdienst. *Durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92* (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) wurde Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 aF als gegenstandslos gestrichen und durch *StMBG v. 21. 12. 93* (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50) der Verzögerungstatbestand des für nicht mehr als 3 Jahre geleisteten freiwilligen Wehrdienstes rückwirkend wieder eingeführt. Dadurch sollte „die insoweit auf einem Mißverständnis beruhende Streichung wieder rückgängig gemacht werden“ (BTDrucks. 12/5630 S. 60). Zur Billigkeitsregelung bei bestandskräftig gewordenen Bescheiden s. FinAussch., BTDrucks. 12/6078 S. 117.

Bedeutung der Vorschrift: In seiner neueren Rspr. hat der BFH abgelehnt, solche Kinder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 als in Berufsausbildung befindlich anzuerkennen (BFH v. 2. 7. 93 III R 79/92, BStBl. II S. 872 u. v. 2. 7. 93 III R 70/92, BStBl. II 1994 S. 102). Diese Kinder waren dann gleichwohl nach Nr. 4 aF zu berücksichtigen.

UE war die Wiedereinführung der Berücksichtigung von Zeitsoldaten bei den Kinderfreibeträgen und den daran anknüpfenden StErmäßigungen unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten nicht erforderlich. Zeitsoldaten erhielten 1993 in der untersten Besoldungsgruppe etwa 2260 DM, so daß eine Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber diesen Kindern ausscheidet. GlA HASSELMANN, SteuerStud. 1994 S. 54, der den Tatbestand als „steuerpolitisches Kuriosum“ bezeichnet; ebenfalls ablehnend KANZLER, FR 1994 S. 90 betr. Anm. zu BFH v. 2. 7. 93 III R 66/91, BStBl. II S. 101.

Zur Teilnahme eines Zeitsoldaten an einem Lehrgang zur Ausbildung für einen Zivilberuf s. FG Ba.-Württ. v. 22. 5. 85, EFG S. 614, rkr., und Anm. 96 „Zeitsoldat“.

Eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer (Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 aF), iSd. § 1 Abs. 1 Entwicklungshelfer-Gesetz (EhFG) v. 18. 6. 69 (BGBl. I S. 549) idF v. 18. 12. 89 (BGBl. S. 2261), die vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreit, ist die Tätigkeit in Entwicklungsländern ohne Erwerbsabsicht, die nach Vollendung des 18. Lebensjahrs und aufgrund einer Verpflichtung für zweieinhalb Jahre gegenüber einem anerkannten Träger des Entwicklungsdienstes von einem Deutschen ausgeübt wird. Nach FinVerw. gehört der Vorbereitungsdienst nicht dazu (H 180 b EStH).

Als Träger des Entwicklungsdienstes sind nach H 180 b EStH die folgenden Organisationen anerkannt:

- Deutscher Entwicklungsdienst, Gemeinnützige Gesellschaft mbH (DED), Bonn-Bad Godesberg,

- Arbeitsgemeinschaft für Entwicklungshilfe e. V. (AGEH), Köln,
- Dienste in Übersee e. V. (DÜ), Stuttgart,
- Eirene, Internationaler Christlicher Friedensdienst e. V., Königswinter,
- Weltfriedensdienst e. V., Berlin.

► *Der Tätigkeit als Entwicklungshelfer gleichgestellte Dienstleistungen:* Der Tätigkeit als Entwicklungshelfer steht die Dienstleistung nach § 14 b des ZivildienstG (andere Dienste im Ausland) gleich, die gegenüber einem nach § 14 b Abs. 3 ZDG vom Bundesminister für Frauen und Jugend anerkannten Träger erbracht wird und zwei Monate länger dauert als der Zivildienst, der sonst zu leisten wäre (R 180 b Abs. 1 EStR).

► *Bedeutung der Entwicklungshelfer-Regelung:* In den VZ 1986–1993 stellte sich die Frage nach der unbeschr. EStPflicht des Kindes (Abs. 2 aF, s. Anm. 57). Nach der Rspr. des BFH kann auch ein volljähriges Kind trotz Auslandsaufenthalts seinen Wohnsitz im Inland haben, wenn ihm die elterliche Wohnung jederzeit zur Verfügung steht und von ihm den gegebenen Umständen entsprechend (zB im Urlaub) genutzt wird (BFH v. 17. 3. 61 VI 185/60 U, BStBl. III S. 298; RFH v. 28. 4. 32, StuW Nr. 609; v. 10. 2. 37, RStBl. S. 381); s. § 1 Anm. 66 ff.

Bei *Aufgabe des Wohnsitzes im Inland* werden Entwicklungshelfer aber nicht unbeschränkt estpfl. iSd. Abs. 2 (s. Anm. 72); sie gelten auch nicht nach § 1 Abs. 3 aF als unbeschr. estpfl., weil sie nicht zu einer inländischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und auch ihren Arbeitslohn nicht (unmittelbar) aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 aF). Der Entwicklungsdienstvertrag wird mit dem Träger des Entwicklungsdienstes (s. o.) abgeschlossen (§ 4 EhfG), die als eingetragene Vereine juristische Personen des Privatrechts sind und als solche keine inländische öffentliche Kasse unterhalten, s. § 1 Anm. 163.

Zur Rechtsentwicklung der durch EStRG 1975 eingeführten Vorschrift s. Anm. 82 und zum Erfordernis der Unterbrechung der Berufsausbildung in allen Fällen der Nr. 3 bis 5 aF s. Anm. 121.

2. Unterbrechung der Berufsausbildung (Abs. 4 Satz 2 aF)

121

Bis zum VZ 1995 setzte die Berücksichtigung des Kindes in den Fällen der Nr. 3–5 aF (s. Anm. 120 ff.) nach Abs. 4 Satz 2 aF weiter voraus, daß die Berufsausbildung durch die Aufnahme des Dienstes oder der Tätigkeit unterbrochen wurde.

Die Berufsausbildung ist unterbrochen, wenn das Kind zuvor in einer nicht abgeschlossenen Berufsausbildung gestanden hat; dies ist auch der Fall, wenn das Kind vor Antritt des Dienstes oder der Tätigkeit einen Ausbildungsabschnitt beendet hat, aber beabsichtigt, die Ausbildung alsbald fortzusetzen (vgl. H 180 b EStH mit Beispiel: Abitur, Wehrdienst, Studium), selbst dann, wenn der beendete Ausbildungsabschnitt als Abschluß einer Berufsausbildung gelten kann; in Abschn. 180 b/85 Abs. 4 EStR 1987/LStR 1990 wird als Beispiel der Abschluß der Gesellenprüfung vor der Einberufung angeführt, wenn der Wehrpflichtige nach Ableistung seines Dienstes die Meisterschule besuchen will). Dies gilt auch dann, wenn das Kind beabsichtigt, sich nach dem Dienst für einen andersartigen Beruf ausbilden zu lassen (BFH v. 4. 12. 69 IV 329/64, BStBl. II 1970 S. 450 mit Anm. o. V., HFR 1970 S. 320) oder bei der Einberufung noch ungenaue Vorstellungen über die Ausbildung hat, die Umstände aber erkennen lassen, daß die Ausbildung fortgesetzt werden soll (glA LADEMANN/SÖFFING, § 32 Anm. 70). Bei Kindern im Beitrittsgebiet ist die Berufsausbildung auch unterbrochen, wenn der Grundwehr- oder Zivildienst nach einer sog. „Berufsausbildung mit Abitur“ geleistet wird und eine Fortsetzung der Ausbildung danach beabsichtigt ist (BMF v. 2. 4. 91, FR 1991 S. 279 = DB 1991 S. 839).

Kurzfristige Berufstätigkeit unschädlich: Die zeitlich begrenzte Ausübung einer Berufstätigkeit zur Überbrückung der Zeit bis zur Einberufung oder nach Ableistung des Wehrdienstes oder der vergleichbaren Tätigkeiten steht der Annahme einer Unterbrechung der Berufsausbildung nicht entgegen (R 180 b Abs. 2 EStR); dies gilt um so mehr, wenn die Berufsausübung vorgeschriebene Voraussetzung für das angestrebte Berufsziel ist (BFH v. 26. 2. 71 VI R 198/68, BStBl. II S. 422). Die Fortführung der Ausbildung muß jedoch konkret angestrebt werden, so daß die Absicht, nach Ableistung des Wehrdienstes zunächst den Beruf auszuüben, um dann nach unbestimmter Zeit eine aufbauende Berufsausbildung aufzunehmen, schädlich ist (vgl. Abschn. 180 Abs. 3 EStR 1972 mit Beispielen). Zum Abschluß einer Berufsausbildung vgl. auch Anm. 95.

122–123 Einstweilen frei.

124 C. Rechtsfolge des Abs. 4 (das „Kind wird ... berücksichtigt“)

Kinderfreibetrag: Sind die Voraussetzungen einer der Nr. 1–3 (und der Sätze 2–6) erfüllt, so wird das Kind auch ohne ausdrücklichen Antrag (s. Anm. 84) berücksichtigt, dh. der Stpfl. erhält den Kinderfreibetrag und die übrigen kindbedingten Entlastungen (s. Anm. 32). Einer Zuordnung des Kindes bei einem nicht in intakter Ehe lebenden Elternpaar bedarf es nach Einführung des Halbteilungsgrundsatzes nur noch für den Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 211 ff.). Über das Erfordernis eines Antrags im LStAbzugsverfahren s. Anm. 84.

Wahlweise Unterhaltshöchstbetrag: Die FinVerw. gewährt bis zum VZ 1995 für Kinder ohne Ausbildungsplatz wahlweise den Unterhaltshöchstbetrag, der eine höhere Entlastung bewirken kann (BMF v. 21. 11. 88, BStBl. I S. 540; ferner R 190 Abs. 6 EStR 1995; s. Anm. 105). Eine entsprechende Billigkeitsentscheidung wird von der Rspr. auch für Kinder in Berufsausbildung befürwortet (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 24. 10. 94, EFG 1995 S. 570, rkr.; aA OFD Münster v. 7. 3. 89, FR 1989 S. 257).

125–127 Einstweilen frei.

D. Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen nicht behinderter Kinder (Abs. 4 Sätze 2–8)

Schrifttum: PAUS, Neue Einkommensgrenze für den Kinderfreibetrag: was sind „besondere Ausbildungszwecke“?, FR 1996 S. 337; PLENKER, Einschränkung der stl. Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen ab dem VZ 1996, DB 1997 S. 247; s. auch das Schrifttum zu § 31 und Vor §§ 62–78.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 2–8

128 1. Rechtsentwicklung des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen

Eigene Einkünfte und Bezüge von Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet hatten, waren bereits in den VZ 1965–1974 schädlich. Die Einkommensgrenze betrug damals unverändert 7 200 DM:

StÄndG 1964 v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die nach Kinderzahl gestaffelte Ermäßigung (s. Anm. 161) für 18- bis 27jährige Kinder wurde von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, daß die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im VZ nicht mehr als 7200 DM übersteigen.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entfielen ua. die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 19).

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Mit der Neufassung und Änderung des gesamten § 32 zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurde ab VZ 1996 wieder eine Einkommensgrenze von 12 000 DM für Kinder eingeführt, die das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 21. oder 27. Lebensjahr vollendet haben. Abs. 4 Satz 2 sah zunächst vor, daß die schädlichen Einkünfte und Bezüge dem Kind „im Kalenderjahr zustehen“. Eine Begründung für die Abweichung vom Zuflußprinzip wurde nicht gegeben. Die ohne Altersgrenze zu berücksichtigenden behinderten Kinder wurden nicht einbezogen; für sie galt weiterhin die einschränkende Voraussetzung, daß sie wegen ihrer Behinderung außerstande sein müssen, sich selbst zu unterhalten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. Anm. 118).

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Ab VZ 1996 mit der Formulierung in Abs. 4 Satz 2 „daß das Kind ... Einkünfte und Bezüge ... hat“ Klarstellung, daß für das schädliche Kindeseinkommen das Zuflußprinzip gilt (BTDrucks. 13/3084 S. 69); im übrigen wurde zur Klarstellung (BTDrucks. aaO S. 70) Satz 5 eingefügt, wonach nur solche Einkünfte und Bezüge des Kindes anzusetzen sind, die auf den Berücksichtigungszeitraum entfallen (Abs. 4 Satz 5).

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): In Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 wurde die Kürzung der Einkommensgrenze von 12 000 DM für Auslandskinder nach der sog. Ländergruppeneinteilung eingeführt und mit den neuen Sätzen 4 und 5 festgelegt, wie die anzurechnenden ausländischen Einkünfte und Bezüge des Kindes umzurechnen sind; die bisherigen Sätze 4–6 des Abs. 4 wurden zu den Sätzen 6–8. In § 52 Abs. 22 a Satz 2 wurde die Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag auf 12 360 DM für 1998 und 13 020 DM ab VZ 1999 angehoben.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen

a) Bedeutung des Abzugsverbots

129

Die **steuersystematische Bedeutung** der Einkommensgrenze sieht der Gesetzgeber zutreffend im Leistungsfähigkeitsgrundsatz. Er weist darauf hin, daß der Betrag von 12 000 DM „in etwa dem steuerfreien Existenzminimum des Stpfl. im Rahmen des Einkommensteuertarifs entspricht“ und „macht deutlich, daß der Betrag für die Unschädlichkeit der eigenen Einkünfte und Bezüge beim Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag bei künftigen Anpassungen des steuerfreien Existenzminimums entsprechend zu verändern ist“ (BTDrucks. 13/1558 S. 139 f. unter Hinweis auf Doppelbuchst. aa Nr. 3 der Entschließung zur Anpassung der Einkommensgrenze an einen höheren Grundfreibetrag, BTDrucks. aaO S. 13). Dies hat der Gesetzgeber bereits umgesetzt: Nach § 52 Abs. 22 a ist die Einkommensgrenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 für den VZ 1998 mit 12 360 DM und ab VZ 1999 mit 13 020 DM anzusetzen. Folgerichtig stimmt die Einkommensgrenze mit dem Unterhaltshöchstbetrag nach § 33 a Abs. 1, aber auch der Geringfügigkeitsgrenze

in § 1 Abs. 3 Satz 2 überein, ohne daß insoweit eine Anpassung für die folgenden VZ vorgesehen wäre. Alle diese Beträge orientieren sich letztlich am stfreien Existenzminimum.

Kein Beitrag zur StVereinfachung: Die Regelungen zum Abzugsverbot bei höherem Kindeseinkommen sind insbesondere wegen des Monatsprinzips recht kompliziert und wahrscheinlich auch konfliktträchtig. Dies hat sich bisher bei den Anrechnungsvorschriften des § 33 a Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2 sowie Abs. 4 gezeigt.

Das Abzugsverbot ist ersichtlich diesen Regelungen nachgebildet. Es kann daher nur auf mangelnde Sorgfalt des Gesetzgebers zurückzuführen sein, daß bereits vor dem Inkrafttreten des Abs. 4 zwei klarstellende Änderungen durch das JStErgG erforderlich waren (s. Anm. 128). Vielleicht hätte sich auch eine schlichte Verweisung auf die entsprechenden Regelungen des § 33 a Abs. 4 angeboten. Diese Regelungen sollten aber im Zuge der Vereinfachungsbestrebungen des JStG 1996 gerade aufgehoben werden.

Im RegE des JStG 1996 war eine grundlegende Vereinfachung durch Aufhebung des Abs. 4 vorgesehen (BTDrucks. 13/901 S. 11 mit Begr. S. 136); der Vorschlag wurde (uE durchaus nicht zwingend) als „nicht vertretbar“ wieder fallengelassen, weil in § 32 Abs. 6 und dem neuen Kindergeldrecht das Monatsprinzip eingeführt wurde (BTDrucks. 13/1558 S. 156). Abs. 4 Satz 2 sah idF des JStG 1996 zunächst vor, daß die schädlichen Einkünfte und Bezüge dem Kind „im Kalenderjahr zustehen“. Eine Begründung für die Abweichung vom Zuflußprinzip, die auch der Regelung in § 33 a Abs. 1 Satz 4 widersprach, wurde nicht gegeben. Das JStErgG 1996 führte insoweit zu einer „Klarstellung“ (BTDrucks. 13/3084 S. 69). UE läßt sich diese und auch die weitere Klarstellung (BTDrucks. aaO S. 70) – Satz 5 eingefügt, wonach nur solche Einkünfte und Bezüge des Kindes anzusetzen sind, die auf den Berücksichtigungszeitraum entfallen (Abs. 4 Satz 5) – nur auf mangelnde gesetzgeberische Sorgfalt zurückführen.

UE kein Beitrag zur StVereinfachung ist auch die Sonderregelung für behinderte Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben. Wenn die FinVerw. die Einkommensgrenze des Satzes 2 entsprechend anwendet (wohl aber nicht die weiteren Regelungen der Sätze 3–8), so fragt sich, warum der Gesetzgeber sich nicht dazu verstehen konnte, die gesetzliche Einkommensgrenze einschließlich der Folgeeregungen auch auf behinderte Kinder auszudehnen (s. dazu Anm. 118). Kompliziert wird auch die Anwendung der Regelungen zur Einkommensgrenze sein. Die Verwaltungsanweisungen zu diesen Regelungen umfassen allein 14 Seiten des BStBl. (Tz. 63.4 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723). Vor allem die Nichtanrechnung von Einkommen, das „für besondere Ausbildungszwecke bestimmt oder verwendet wird (s. Anm. 140) wird sich als konfliktträchtig erweisen; auch wenn diese Regelung uE verfassungsrechtlich geboten ist (s. Anm. 130), wird sich die Rspr. über kurz oder lang wohl mit den üblichen Vertragsgestaltungen befassen müssen, die vorsehen, daß Kindeseinkommen nur für besondere Zwecke zu verwenden ist, und die tatsächliche Durchführung dieser Vereinbarungen prüfen müssen.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Stpfl.: Bei der Verlagerung von Einkünften auf Kinder wird die Einkommensgrenze zu beachten sein, weil auch ein geringfügiges Überschreiten des Betrags von 12 000 DM zum Fortfall des Kinderfreibetrags, Kindergelds und der damit verbundenen weiteren Ermäßigungen führt. Betroffen sind zahlreiche Fälle der Übertragung von Einkunftsquellen oder Beteiligung von Kindern an elterlichen Einkünften, zB Unterbeteiligungen, die problemlos abgewickelt werden, so lange die Kinder minderjährig sind. Nach Vollendung des 18. Lebensjahrs können diese Gestaltungen zum Verlust der kindbedingten Ermäßigungen führen; bei wechselnden Einkünften (aber auch

Bezügen) des Kindes kann dies in den einzelnen VZ zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Haushaltspolitische Bedeutung: Die Gesetzesbegründung weist die Haushaltsentlastung durch den Fortfall des Kindergelds oder Kinderfreibetrags für Eltern einkommensbeziehender Kinder nicht aus. Die Haushaltsmehrbelastungen, die sich aus der verfassungsrechtlich notwendigen Erhöhung des Kinderlastenausgleichs ergeben, sind wahrscheinlich saldiert (s. BTDrucks. 13/1558 S. 184). Auch ohne einen konkreten Hinweis in der Gesetzesbegründung kann man wohl davon ausgehen, daß das Bestreben nach Konsolidierung des Haushalts maßgebend für die Schaffung einer Regelung war, die in besonderem Maße dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.

b) Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zum Abzugsverbot

130

Mit der Berücksichtigung des Kindeseinkommens verwirklicht der Gesetzgeber in besonderem Maße das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Einkommensgrenze grundsätzlich verfassungsgemäß: Eine stl. Freistellung des Existenzminimums für ein Kind ist bei den Eltern nicht geboten, wenn das Existenzminimum beim Kind selbst stfrei gestellt wird, weil es über eigenes Einkommen verfügt. Die Eltern sind insoweit auch nicht unterhaltspflichtig (glA PAUS, FR 1996 S. 337, 339, der es jedoch für verfassungsrechtlich bedenklich hält, daß auch die kinderfreibetrags- und kindergeldabhängigen Ermäßigungen entfallen).

UE konnte der Gesetzgeber eine darüber hinausgehende zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung unter Typisierungsgesichtspunkten außer acht lassen. Eine höhere Unterhaltsverpflichtung, die Eltern studierender Kinder trifft, führt idR nicht zum Fortfall des Kinder- und Ausbildungsfreibetrags, weil Abs. 4 Satz 3 vorsieht, daß Bezüge und Einkünfte für besondere Ausbildungszwecke bei der Ermittlung der Einkommensgrenze außer Ansatz bleiben. Die Ausnahmeregelung ist damit verfassungsrechtlich geboten.

Die starre Einkommensgrenze ist uE verfassungsrechtlich zu beanstanden. Zwar bringt jede Typisierungsgrenze gewisse Unzulänglichkeiten mit sich, andererseits können aber auch Vorteile entstehen, wenn die Grenze nur geringfügig unterschritten wird. Weil der Familienleistungsausgleich aber verfassungskonform das Existenzminimum der Familie sicherstellen soll, gelten uE die Ausführungen des BVerfG in der Grundfreibetragsentscheidung zur Notwendigkeit eines gleichmäßigen Belastungsanstiegs und zur Vermeidung gleichheitswidriger Progressionssprünge (BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BStBl. II 1993 S. 413 zu C.III.1.). UE ist daher eine Milderungsregelung verfassungsrechtlich geboten (glA PAUS, FR 1996 S. 337), auch wenn sie zu einer beachtlichen Komplizierung führen würde. Gründe der Verwaltungsvereinfachung können angesichts der Regelungen in § 33a Abs. 1 und 2 kaum überzeugend dagegen angeführt werden.

Die Beschränkung des Abzugsverbots auf volljährige Kinder wird im Schrifttum als verfassungsrechtlich bedenklich beurteilt (so etwa PAUS, FR 1996 S. 339). UE liegt es im Rahmen auch verfassungsrechtlich zulässiger Typisierung, wenn der Gesetzgeber für die große Mehrzahl der Fälle die Unterhaltsbedürftigkeit minderjähriger Kinder unterstellt; bei volljährigen Kindern aber davon ausgeht, daß sie nicht selten über eigenes Einkommen (zB Ausbildungsvergütungen

und dergleichen) verfügen (dazu auch BFH v. 14. 6. 96 III R 13/94, FR 1996 S. 755 betr. behindertes Kind).

Die Bevorzugung estpfl. Eltern nicht behinderter Kinder gegenüber Eltern behinderter Kinder ist insoweit sachlich nicht gerechtfertigt, als größeres Vermögen behinderter Kinder zu einem Abzugsverbot beim Kinderfreibetrag bzw. zu einem Ausschluss beim Kindergeld und den weiteren kindbedingten Ermäßigungen führt (s. Anm. 118). Dieser Gleichheitsverstoß kann uE nur dadurch behoben werden, daß das Vermögen behinderter Kinder bei der Prüfung der Frage, ob sie außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, außer Ansatz bleibt.

131 3. Verfahrensfragen

Nachweispflichten und Feststellungslast: Das Kindeseinkommen ist in der EStErklärung ebenso anzugeben, wie bei Geltendmachung des Unterhalts- höchstbetrags oder des Ausbildungsfreibetrags. Den Stpfl. trifft insoweit eine Mitwirkungspflicht nach § 90 AO. Zwar handelt es sich bei der Berücksichtigung von Einkünften oder Bezügen des Kindes um Voraussetzungen der StErmäßigung oder StVergütung Kindergeld (aA BFH v. 23. 9. 80 VI R 53/79, BStBl. II 1981 S. 92, 96 betr. Ausbildungsfreibetrag), für die idR den Stpfl. die obj. Beweislast (Feststellungslast) trifft, wenn ihm entspr. Nachweise mißlingen; wo die FinVerw. jedoch über entsprechende Informationen verfügt, zB aus EStVeranlagungen des Kindes, greift die Pflicht zur Amtsermittlung ein (§ 88 AO). Dies schließt nicht aus, daß der Stpfl. im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten entsprechende Tatsachen glaubhaft macht.

Einkommensprognose im Kindergeldverfahren: Besondere Schwierigkeiten bereitet der Nachweis künftigen Kindeseinkommens im Kindergeldverfahren. Der Stpfl. und Kindergeldberechtigter wird zu Beginn des Kj. häufig noch nicht wissen, ob das studierende Kind einen wohl dotierten Ferienjob übernimmt oder in welcher Höhe Beteiligungseinkünfte anfallen. Die DAFamESt. v. 28. 6. 96 (BStBl. I 1996 S. 723) widmen diesen Nachweisproblemen unter Tz. 63.4.1.2 umfangreiche Ausführungen zur Mitwirkungs- und Anzeigepflicht des Kindergeldberechtigten nach § 90 AO und § 68 Abs. 1, zur Verletzung der Aufklärungspflicht der Familienkassen und der Pflicht zur Fürsorge dieser Stellen.

Danach bestimmen die Familienkassen Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (Tz. 63.4.1.2 Abs. 1 DAFamESt. unter Hinweis auf BVerfG v. 20. 6. 73 I BvL 9 und 10/71, BStBl. II S. 720). IdR soll davon ausgegangen werden, daß die Angaben des Kindergeldberechtigten vollständig und richtig sind (BFH v. 17. 4. 69 V R 21/66, BStBl. II S. 474). Die Familienkassen sollen den Angaben des Kindergeldberechtigten Glauben schenken, wenn nicht greifbare Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, daß seine Angaben falsch oder unvollständig sind (BFH v. 11. 7. 78 VIII R 120/75, BStBl. II 1979 S. 57). Die Einkommensprognose wird danach in der Praxis häufig Elemente einer Schätzung enthalten (DAFamESt. aaO).

Rückforderung des Kindergelds: Stellt sich nach Ablauf des Kj. heraus, daß das Kindergeld wegen Überschreitung der Einkommensgrenze zu Unrecht gezahlt worden ist, so fehlt es an den Voraussetzungen für den Abzug eines Kinderfreibetrags. Da eine Hinzurechnung des Kindergelds zur tarifliche ESt. nach § 31 Satz 5 iVm. § 2 Abs. 6 Satz 2 und § 36 Abs. 2 Satz 1 nur bei Abzug eines Kinderfreibetrags zulässig ist (s. § 31 Anm. 36 f.), kommt in derartigen Fällen nur eine Rückforderung der StVergütung „Kindergeld“ nach § 37 Abs. 2 AO in Betracht. Dabei kann es sich um beachtliche Beträge handeln: wenn zB das dritte Kind eines ArbN mit bescheidenen Einkünften als Student einer gutbezahl-

ten Nebentätigkeit nachgeht und die Einkommensgrenze nur geringfügig überschreitet, steht der Familienkasse ein Rückforderungsanspruch von 3 600 DM zu. Einstweilen frei.

132

II. Berücksichtigung von Kindern mit bestimmten Einkünften und Bezügen unter 12 000 DM (Abs. 4 Satz 2)

1. Vorbemerkung

133

Abs. 4 Satz 2 bestimmt in Halbs. 1, daß ein Kind nach Satz 1 Nr. 1 und 2 nur berücksichtigt wird, wenn es Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 12 000 DM im Kj. hat. Auf die Frage, ob sie zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, kommt es nur bei der Ermittlung der Bezüge, nicht aber der Einkünfte an (s. Anm. 135). Aus diesem Grunde ist eine Abgrenzung der Einkünfte von den Bezügen erforderlich. Einkünfte und Bezüge sind dabei grundsätzlich als Nettobeträge zu verstehen. Von den Bruttoeinnahmen sind daher Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, von den Bruttobezügen ggf. Kosten (s. Anm. 136) abzuziehen. Für die Berücksichtigung der Einkünfte und Bezüge eines volljährigen behinderten Kindes gilt die Sondervorschrift des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 118).

2. Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1)

a) Begriff der Einkünfte

134

Einkünfte des Kindes sind die dem Kind stl. zuzurechnenden Einkünfte iSd. EStG (BFH v. 23. 9. 80 VI R 53/79, BStBl. II 1981 S. 92); es gilt der gleiche Begriff der Einkünfte wie in § 33 a Abs. 1 Satz 4 und § 33 a Abs. 2 Satz 2. Bei verschiedenen Einkünften oder Einkünften verschiedener Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) maßgebend. Dies hat der BFH in neuerer Rspr. zunächst zu dem Begriff „eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes“ in § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975 vertreten und ist dem auch für den Begriff der Einkünfte iSd. § 33 a Abs. 1 Satz 3 aF (jetzt Satz 4) gefolgt.

BFH v. 8. 11. 72 VI R 257/71 und VI R 24/72, BStBl. II 1973 S. 143 u. S. 145; v. 20. 6. 74 VI B 29/74, BStBl. II S. 682 betr. § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975; BFH v. 2. 8. 74 VI R 148/71, BStBl. II 1975 S. 139; v. 17. 10. 80 VI R 98/77, BStBl. II 1981 S. 158 betr. § 33 a Abs. 1 Satz 3 aF; Gleiches gilt für den Begriff der Einkünfte iSd. § 33 a Abs. 2 Satz 2 (BFH v. 23. 9. 80 VI R 53/79, BStBl. II 1981 S. 92 und beiläufig: BFH v. 7. 3. 86 III R 177/80, BStBl. II S. 554 betr. anrechenbare Bezüge; s. dazu auch § 33 a Anm. 112 ff. und 216 ff.); s. auch R 180 e EStR 1996 und Tz. 63.4.2.1 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723.

Der Relativsatz „die ... bestimmt oder geeignet sind“ bezieht sich nicht auf „Einkünfte“ (s. Anm. 138). Es ist daher auch ohne Bedeutung, ob die Einkünfte verfügbar sind.

BFH v. 8. 11. 72 VI R 8/71, BStBl. II 1973 S. 142; v. 20. 6. 74 VI B 29/74, BStBl. II S. 682; wohl aA Tz. 63.4.1.1. Abs. 2 DAFamESt. aaO, die entsprechend BTDrucks. 13/3084 S. 69 auch bei den Einkünften vom Zuflußprinzip ausgehen. Bei den Gewinneinkünften gilt § 11 Abs. 1 jedoch nicht.

Zu Art und Umfang der anzusetzenden Einkünfte s. Anm. § 33 a Anm. 112 aE; ausführlich auch Tz. 63.4.2.1 DAFamESt. aaO. Zur *Einkunftsermittlung*, die den

estl. Grundsätzen folgt (Berücksichtigung von Freibeträgen, Pauschbeträgen oder sonstigen Steuervergünstigungen), s. Anm. 139.

135 **b) Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind**

Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 sind ebenso wie nach § 33 a Abs. 1 Satz 4 solche Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfaßt werden, also nicht steuerbare (zB Erbschaft, Schenkung, Spiel- und Spekulationsgewinne vorbehaltlich § 23) oder im einzelnen (zB durch §§ 3–3b) für stfrei erklärte Einnahmen.

BFH v. 8. 11. 72 VI R 257/71, BStBl. II 1973 S. 143, betr. § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975; v. 1. 3. 74 VI R 43/71, BStBl. II S. 339 und v. 31. 7. 81 VI R 67/78, BStBl. II S. 805, betr. § 33 a Abs. 1 Satz 3 aF; ferner BFH v. 7. 3. 86 III R 177/80, BStBl. II S. 554 betr. § 33 a Abs. 2 Satz 2; BFH v. 23. 4. 93 III R 28/91, BFH/NV S. 598 betr. § 33 a Abs. 1 Satz 3 aF (Unterhaltsleistungen des Ehegatten).

Einzelfälle: Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 sind zB der Wehrsold, die Sachbezüge, das Weihnachtsgeld und das Entlassungsgeld eines Wehrpflichtigen (BFH v. 26. 4. 91 III R 48/89, BStBl. II S. 716), ebenso nach §§ 40, 40 a EStG pauschal versteuerter Arbeitslohn (BFH v. 6. 4. 90 III R 131/85, BStBl. II S. 885), oder Unterhaltsleistungen des Ehegatten eines Unterhaltsempfängers (BFH v. 23. 4. 93 III R 28/91, BFH/NV S. 598), ferner die nach § 13 VermBG gezahlte ArbNSparzulage, die nach § 28 Abs. 1 BerlinFG gezahlte Zulage für ArbN in Berlin, bei Leibrenten iS des § 22 Nr. 1 Satz 3 a EStG der Rentenanteil, der über den nicht um die Werbungskosten gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH v. 17. 10. 80, BStBl. II 1981 S. 158; BFH v. 15. 10. 93 III R 74/92, BFH/NV 1994 S. 315) und die Unterhaltsbeiträge des Sozialamts, soweit dieses von einer Rückforderung bei gesetzlich unterhaltsverpflichteten Stpfl. abgesehen hat (BFH v. 2. 8. 74 VI R 148/71, BStBl. II 1975 S. 139). Zu einer weiteren beispielhaften Auflistung der Bezüge s. R 180 e Abs. 2 Satz 2 EStR 1996 und Tz. 63.4.2.3 Abs. 2 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723.

Keine Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 sind die stfrei bleibenden Teile von Versorgungsbezügen (§ 19 Abs. 2) sowie der Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4), da sie bereits im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfaßt werden (BFH v. 5. 8. 77 IV R 187/74, BStBl. II S. 832; H 190 EStH 1995; aA R 180 e Abs. 2 Satz 3 EStR für VZ ab 1997; s. auch § 33 a Anm. 113 ff.); ferner die Leistungen aus einer Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 a) und verschiedene Leistungen nach dem BSHG (s. im einzelnen H 190 EStH „Nicht anrechenbare eigene Bezüge“); gleiches muß auch für die anderen mit der Einkunftsermittlung zusammenhängenden Freibeträge gelten, zB den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und den ArbNPauschbetrag (§ 9 a Abs. 1). Keine anrechenbaren Bezüge sind auch solche, die nicht zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind (s. § 33 a Anm. 114); s. auch Tz. 63.4.2.3 Abs. 3 DAFamESt. aaO zu einer beispielhaften Aufzählung von Nicht-Bezügen und zu den Besonderheiten bei Renten- und Hinterbliebenenbezügen (Tz. 63.4.2.4. Abs. 1 DAFamESt. aaO).

Zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmte oder geeignete Bezüge sind bei der Ermittlung der Einkommensgrenze anzusetzen.

► *Bedeutung des Relativsatzes:* Da Bezüge als nicht stbare oder stbefreite Einnahmen oft zweckgebunden zufließen, war es nach BFH (v. 8. 11. 72 VI R 257/71, BStBl. II 1973 S. 143) vom Standpunkt des Gesetzgebers folgerichtig, sie nur

dann zu berücksichtigen, wenn sie zur Bestreitung des Unterhalts (oder der Berufsausbildung) auch tatsächlich geeignet sind; zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind daher nur solche Einnahmen, die „ihrer Art nach unter den Begriff der Bezüge fallen“ (BFH v. 7. 3. 86 III R 177/80, BStBl. II S. 554, betr. § 33 a Abs. 2 Satz 2);

► *Geltungsbereich des Relativsatzes:* Der Satz „die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“ bezieht sich nicht auf den Begriff der „Einkünfte“, sondern allein auf den Begriff der „Bezüge“ (BFH v. 8. 11. 72 VI R 257/71, BStBl. II 1973 S. 143; v. 1. 3. 74 VI R 43/71, BStBl. II S. 339; v. 20. 6. 74 VI B 29/74, BStBl. II S. 682; v. 5. 8. 77 IV R 187/74, BStBl. II S. 832 alle betr. § 33 a).

Bezüge, die zur Bestreitung von Aufwendungen der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, sind nach DAFamESt. insbesondere:

- Leistungen nach dem BAföG, die als Zuschuß – und nicht als Darlehen – gewährt werden;
- Leistungen für den Lebensunterhalt nach § 40 Abs. 1b Satz 1, § 40 a Abs. 2 AFG, §§ 11, 12 A Ausbildung sowie für Arbeitskleidung, Lernmittel und Beiträge zu einer Krankenversicherung nach §§ 13, 13 a A Ausbildung (Anordnung über die individuelle Förderung der beruflichen Ausbildung);
- Leistungen nach §§ 20, 24, 31, 32 und 35 a A Reha (Anordnung über die Arbeits- und Berufsförderung Behinderter);
- Unterhaltsgeld sowie Leistungen zur Beschaffung von Arbeitsbekleidung nach § 19 A FuUm (Anordnung über die individuelle Förderung der beruflichen Fortbildung und Umschulung);
- im Zusammenhang mit berufsfördernden Maßnahmen zur Rehabilitation zustehendes Übergangsgeld von den Trägern der gesetzlichen Unfall- oder Rentenversicherung oder der BA;
- Eingliederungsgeld bzw. Eingliederungshilfe nach § 62 a AFG bei beruflichen Bildungsmaßnahmen oder Deutsch-Sprachlehrgängen, jedoch ohne die Leistungen nach § 62 c AFG in Verbindung mit §§ 16, 17 A FuUm;
- landesrechtliche Leistungen zur Aufstockung der Berufsausbildungsbeihilfe oder des Unterhaltsgeldes;
- Erziehungsbeihilfe nach § 27 BVG;
- Förderungsleistungen nach § 5 SVG (Tz. 63.4.2.5 Abs. 2 DAFamESt. aaO).

c) Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes

136

Ermittlung der Einkünfte: Da der Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 3 dem estl. Begriff „Einkünfte“ nach § 2 entspricht, sind bei Anrechnung der Einkünfte auch alle Einkunftsermittlungsvorschriften zu berücksichtigen. So sind Betriebsausgaben und Werbungskosten ebenso wie Werbungskosten-Pauschbeträge nach § 9 a, ferner die Freibeträge des § 19 Abs. 2–4 und § 20 Abs. 4 (Sparer-Freibetrag) sowie § 13 Abs. 3 ebenso abzusetzen wie Sonderabschreibungen, nicht jedoch SA und agB (BFH v. 8. 11. 72 VI R 257/71 und VI R 24/72, BStBl. II 1973 S. 143 und S. 145), oder ein Verlustabzug nach § 10 d. Ergibt sich bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein Verlust, so entspricht es dem Zweck des Abs. 1 Satz 3, daß dieser etwa vorhandene anrechenbare Bezüge mindert. Sehr ausführlich zu den abziehbaren Werbungskosten s. Tz. 63.4.2.2 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723; s. auch § 33 a Anm. 117.

Ermittlung der Bezüge: Aus Vereinfachungsgründen ist eine Kostenpauschale von 360 DM im KJ. abzuziehen, sofern nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (Tz. 63.4.2.3 Abs. 4 DAFamESt. aaO; s. auch R 190 Abs. 5 EStR betr. § 33 a). Der Abzug dieser Kostenpauschale

ist nur zulässig, wenn auch Bezüge von mindestens 360 DM anzurechnen sind (OFD Bremen v. 16. 3. 78, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 45). Der Nachweis höherer Aufwendungen kann uE aber zu negativen Bezügen (Verlust) und damit zur weiteren Minderung etwa anzurechnender Einkünfte führen. Ausländische Bezüge sind, wenn sie im Inland Einkünfte wären, wie inländische Einkünfte zu ermitteln (Tz. 63.4.2.3 Abs. 4 DAFamESt. aaO); die Beträge sind nach den Sätzen 4 und 5 in Deutsche Mark umzurechnen (s. Anm. 141).

Bewertung von Sachleistungen: Soweit Einkünfte oder Bezüge nicht in Geld-, sondern Sachleistungen bestehen, sind sie nach § 8 Abs. 2 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen. Liegen Sachbezugswerte vor (§ 8 Abs. 2 Satz 2), so sind diese maßgebend (BFH v. 31. 7. 81 VI R 67/78, BStBl. II S. 805 betr. Unterhaltsleistungen für einen Wehrpflichtigen). Maßgebend ist danach die SachBezV 1996 v. 8. 12. 95 (BGBl. I 1995 S. 1643). Ausführliche Verwaltungsanweisungen zur Ermittlung der Sachbezüge Wehrdienstleistender mit Anwendung der Ländergruppeneinteilung (ab VZ 1996: BStBl. I 1996, 115; s. auch § 33 a Anm. 131) finden sich zu Tz. 63.4.2.8 Abs. 2 und 4 DAFamESt. aaO). Zum zeitanteiligen Ansatz von Einkünften und Bezügen nach Satz 4 s. Anm. 143.

137 d) Rechtsfolge: Das Kind wird nach Satz 1 Nr. 1 und 2 berücksichtigt

Übersteigt das Kindeseinkommen im Kj. die in Satz 2 festgelegte Grenze, so wird das Kind nicht berücksichtigt. In diesem Fall kann sich ein Abzug nachzuweisender Unterhaltsaufwendungen nach § 33 a Abs. 1 ergeben (vgl. PLENKER, DB 1997 S. 247, 248 f. mit Berechnungsbeispiel). Im einzelnen gelten folgende Grenzen nach Abs. 4 Satz 2 und § 52 Abs. 22 a:

VZ 1996 und 1997	12 000 DM
VZ 1998	12 360 DM und
ab VZ 1999	13 020 DM.

Anwendung auf nicht behinderte Kinder: Die Regelungen in Abs. 4 Sätze 2–8 können zum Ausschluß des Kinderfreibetrags und des Kindergelds für alle nicht behinderten Kinder führen, die das 18. Lebensjahr vollendet haben; § 63 Abs. 1 Satz 2 verweist ua. auf § 32 Abs. 4. Damit entfallen auch die kinderfreibetrags- und kindergeldabhängigen Ermäßigungen, wenn die Einkommensgrenze nur geringfügig überschritten wird (sog. „Hackebeileffekt“ nach PAUS, FR 1996 S. 337).

Für behinderte Kinder wird zumindest die Regelung des Abs. 4 Satz 2 (Einkommensgrenze) entsprechend angewendet, wenn es um die Frage geht, ob das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3; s. auch Anm. 118).

138 3. Kürzung der Einkommensgrenze für AuslandsKinder (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2)

Nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 ist die Grenze für das Abzugs- und Auszahlungsverbot zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist.

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung: Die Regelung soll der Gleichbehandlung von In- und AuslandsKindern dienen und dem Umstand Rechnung tragen, daß sich auch die Höhe des Kinderfreibetrags für AuslandsKinder nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats richtet (BTDrucks. 13/5952 S. 97).

Da die Einkommensgrenze am Grundfreibetrag ausgerichtet ist, handelt es sich im Ergebnis um eine Anpassung des Existenzminimums des Kindes an die Verhältnisse des Wohnsitzstaats unter Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung als Vereinfachungsregelung. Diese Ländergruppeneinteilung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG v. 31. 5. 88 1 BvR 520/83, FR 1988 S. 675, mit Anm. KANZLER).

UE ist die schrittweise Einführung der Ländergruppeneinteilung auf alle Tatbestände mit Auslandsberührung ua. auch Beleg für die Konzeptionslosigkeit der Familienbesteuerung. Empfehlenswert wäre eine grundsätzliche Regelung dieses Prinzips und der Verweisungen auf diese Regelung bzw. der Anordnung, daß die Ländergruppeneinteilung im konkreten Fall nicht anwendbar sein soll. Zum Fehlen einer derartigen Regelung beim Haushaltsfreibetrag s. Anm. 215.

Soweit es nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist, wird der jeweils geltende Betrag (s. Anm. 137) gekürzt. Diese Abs. 6 Satz 4, vor allem aber § 33 a Abs. 1 Satz 5 entsprechende Formulierung ermöglicht die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung (BTDrucks. 12/5630 S. 60; BMF v. 22. 12. 94, BStBl. I S. 928 Tz. 1 verweist auf die zu § 33 a Abs. 1 Satz 5 ergangene Regelung). Im Wege einer Vereinfachungsregelung (R 190 Abs. 4 EStR 1996) ergibt sich die mit gewisser Regelmäßigkeit neu aufgelegte sog. *Ländergruppeneinteilung* oder *Drittelregelung* (zuletzt ab 1996: BStBl. I 1996 S. 115). Die in Abs. 4 Satz 6 vorgesehene monatsanteilige Ermäßigung (Zwölfteilung) der Einkommensgrenze (s. Anm. 143) bezieht sich auch auf die Ländergruppeneinteilung. UE ist daher auch monatsbezogen immer dann eine Minderung der Einkommensgrenze vorzunehmen, wenn auch der Kinderfreibetrag gekürzt wird. Dazu Anm. 178.

Einstweilen frei.

139

III. Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge und verwendete Einkünfte (Abs. 4 Satz 3) 140

Nach Abs. 4 Satz 3 bleiben Bezüge und Einkünfte für besondere Ausbildungszwecke außer Betracht. Der Gesetzgeber geht von Bezügen aus, die für die besonderen Zwecke *bestimmt* sind (Halbs. 1); demgegenüber müssen die Einkünfte für diese Zwecke *verwendet* werden (Halbs. 2).

Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind (Satz 3 Halbs. 1): Das sind Bezüge, die einen ausbildungsbedingten Sonderbedarf abdecken sollen. Hierzu gehören nur das Büchergeld bei der Begabtenförderung und bei einem Auslandsstudium die Studiengebühren, Reisekosten und Zuschläge zum Wechselkursausgleich und zur Auslandskrankenversicherung sowie bei einem freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahr die Reisekosten ins und vom europäischen Ausland sowie für höchstens vier Fortbildungsveranstaltungen (Tz. 63.4.2.5 Abs. 7 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723; ebenso schon BTDrucks. 13/1558 S. 155). Nicht erforderlich ist, daß diese Bezüge auch tatsächlich für die begünstigten Zwecke verwendet werden; nach dem Gesetzeswortlaut genügt die Bestimmung für Ausbildungszwecke. Daß die Bezüge tatsächlich auch so verwendet werden, ist, anders als bei den Einkünften, nicht erforderlich.

UE rechtswidrig ist im übrigen, daß die FinVerw. die entsprechenden Bezüge abschließend aufgezählt hat (s. auch BMF v. 18. 12. 95, BStBl. I 1995 S. 805

Rz. 19; anders noch BMF v. 29. 9. 95, BStBl. I S. 795, Tz. 2.3). Dies folgt nicht aus dem Gesetz (kritisch auch PAUS, FR 1996 S. 337).

Einkünfte, die für besondere Ausbildungszwecke verwendet werden (Satz 3 Halbs. 2): Werden Einkünfte des Kindes für die genannten Zwecke verwendet, bleiben diese ebenfalls außer Ansatz, dh. die tatsächlichen Einkünfte sind dann vor dem Vergleich mit der Einkommensgrenze um die zweckentsprechend verwendeten Beträge zu vermindern. Nach FinVerw. bleiben die Einkünfte aber nur insoweit außer Ansatz, als sie für Zwecke verwendet werden, für die es grundsätzlich Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln geben kann (Tz. 63.4.2.5 Abs. 7 DAFamESt. aaO). UE eine zutreffende einschränkende aber zweckgerichtete Auslegung, weil andernfalls beliebig hohe Einkünfte für besondere Ausbildungszwecke verwendet würden.

141 IV. Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark (Abs. 4 Sätze 4 und 5)

Nach Abs. 4 Satz 4 ist für die „Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark der Mittelkurs der jeweils anderen Währung maßgeblich, der an der Frankfurter Devisenbörse für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum amtlich festgestellt ist“. Andernfalls ist der Wechselkurs maßgebend („maßgeblich“), der sich Ende September „aus dem dem Internationalen Währungsfonds gemeldeten repräsentativen Kurs der anderen Währung und der Deutschen Mark ergibt“ (Abs. 4 Satz 6).

Bedeutung der Regelung: Nach der Vorstellung des Gesetzgebers dient „die Festlegung eines einheitlichen Umrechnungskurses für das ganze Jahr der Verwaltungsvereinfachung“ (BTDrucks. 13/5952 S. 97). Die Regelung entspricht § 8 Abs. 2 BKGG aF (BTDrucks. aaO), während § 2 Abs. 2 Satz 6 BKGG eine Kindergeldfestsetzung in ausländischer Währung vorsieht, „die sich bei Anwendung der jeweils für September des vorangegangenen Jahres vom Statistischen Bundesamt bekanntgegebenen Verbrauchergeldparität ergeben“. Vor Inkrafttreten der Sätze 4 und 5 wurde in Verwaltungsanordnungen zu Abs. 4 auf diese Regelung verwiesen (Tz. 63.4.2.9 DAFamESt.; dazu Anh. 10 zur DAFamESt., BStBl. I 1996 S. 843). UE handelt es sich um eine Regelungsmaterie, die untergesetzlichen Normen vorbehalten bleiben sollte. Derartige Regelungen erschweren Lesbar- und Verständlichkeit des EStG (kritisch auch o. V., Ceterum Censeo, FR 1996 S. 807). Warum keine § 2 Abs. 2 Satz 6 BKGG entsprechende Regelung getroffen wurde, bleibt unerfindlich.

Die Maßgeblichkeit des Mittelkurses der amtlich notierten (Satz 4) oder nicht notierten (Satz 5) ausländischen Währung vom September des dem VZ vorangegangenen Jahres schließt es nach dem Willen des Gesetzgebers aus, daß sich Stpfl. oder FA auch auf Kursschwankungen größeren Ausmaßes berufen, um zu einer zeitnäheren und leistungsgerechteren Familienbesteuerung zu kommen. UE ist für den Ausnahmefall einer in- oder ausländischen Währungsreform daher nur mit einem Billigkeitserlaß zu helfen.

142 Einstweilen frei.

V. Zwölfteilung der Einkommensgrenze (Abs. 4 Satz 6)

143

Nach Abs. 4 Satz 6 ermäßigt sich die Einkommensgrenze von 12 000 DM (s. Anm. 140) für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nicht vorliegen, um ein Zwölftel. Die Vorschrift ist § 33 a Abs. 4 Satz 1 nachgebildet und erforderlich geworden, weil für den Kinderfreibetrag das Monatsprinzip eingeführt wurde (Abs. 6 Satz 1). Die Regelung wird durch Satz 5 ergänzt, der auch eine zeitanteilige Berücksichtigung der Einkünfte und Bezüge des Kindes vorsieht.

Geltungsbereich der Zwölfteilung: Nach ihrem Wortlaut ist die Kürzungsregelung nur auf nicht behinderte Kinder anzuwenden; uE gilt sie bei verfassungskonformer Auslegung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 auch für behinderte Kinder, auf die die FinVerw. die Einkommensgrenze entsprechend anwendet (s. Anm. 118 und 130 aE). Die Zwölfteilung der Einkommensgrenze bezieht sich uE auch auf die in Satz 2 Halbs. 2 geregelte Ländergruppeneinteilung (s. Anm. 138).

Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes wegen Arbeitslosigkeit oder einem der Tatbestände des Satzes 1 Nr. 2 nicht vorgelegen haben, sind die Einkommensgrenzen (s. Anm. 140) um je ein Zwölftel zu kürzen. Der Kalendermonat rechnet vom Beginn des ersten bis zum Ende des letzten Tages des jeweiligen Monats. Es handelt sich also weder um die Berechnung eines Zeitraums von einem Monat zu 30 Tagen (§ 191 BGB) noch um eine Fristberechnung, bei der der Tag des Ereignisses nicht berücksichtigt wird (§§ 187 Abs. 1, 188 BGB).

Zur Berechnung der Altersgrenze des Kindes s. Anm. 76 u. 89 und zu Einzelheiten der Zwölfteilung § 33 a Anm. 380 bis 394.

VI. Kein Ansatz von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen (Abs. 4 Satz 7)

144

Nach Abs. 4 Satz 7 bleiben Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf die in Satz 6 bezeichneten Kalendermonate (sog. Kürzungsmonate) entfallen, außer Ansatz. Die Regelung ist § 33 a Abs. 4 Satz 2 nachgebildet und durchbricht das Jahresprinzip bei Ermittlung der Einkünfte (zur Bedeutung auch § 33 a Anm. 376).

Anwendung im Kindergeldverfahren: Da die Regelung auch im Kindergeldverfahren anzuwenden ist, muß die zeitanteilige Zuordnung der Einkünfte und Bezüge bereits bei der Prognose im Wege einer Schätzung durchgeführt werden (s. dazu ausführlich Tz. 63.4.2.6 DAFamEst. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723 mit Beispielen).

Auf „diese“ Kalendermonate entfallende Einkünfte und Bezüge: Gemeint sind Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes nicht vorgelegen haben, so daß sich die Einkommensgrenze des Satzes 2 nach Satz 6 um je ein Zwölftel ermäßigt hat (Kürzungsmonate).

Die Einkünfte und Bezüge „entfallen“ auf Kalendermonate iSd. Satzes 1: „Entfallen“ bedeutet anteilig zurechnen (vgl. Meyers Enzyklopäd. Lexikon Bd. 30 – Deutsches Wörterbuch – 1979 S. 696). In dieser Bedeutung findet sich der Begriff „entfallen“ noch in anderen Vorschriften des EStG (zB § 13 a Abs. 6 und Abs. 7 betr. abziehbare Pachtzinsen). Es kommt also weder auf den Zufluß

von Einnahmen (Einkünften oder Bezügen) iSd. § 11 Abs. 1 an, noch darauf, zu welchem Zeitpunkt (im Laufe eines VZ) Gewinne erzielt werden (s. auch § 33 a Anm. 386). Der Gesetzgeber scheint dies anders beabsichtigt zu haben (BTDrucks. 13/3084 S. 69; s. auch Anm. 128 „JStErgG 1996“); uE hat er die Geltung des Zuflußprinzips dann aber offenbar doch nicht eindeutig geregelt.

Bei der Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge ist das nach der Rspr. des BFH sowohl für die Einkünfte als auch für die Bezüge geltende Jahresprinzip (s. § 33 a Anm. 385) mit dem Begriff „entfallen“ und dem Regelungszweck des Abs. 4 Satz 7 in Einklang zu bringen. Liegen die besonderen Anspruchsvoraussetzungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder 2 nicht während des gesamten Kj. vor und erzielt das Kind Einkünfte derselben Einkunftsart und Bezüge nicht nur während des Anspruchszeitraums, sind diese nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auf den Anspruchszeitraum entfallen. Dabei ist grundsätzlich der Jahresbetrag der Einkünfte und Bezüge auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Anspruchszeitraums aufzuteilen.

Nach FinVerw. sind die Einkünfte und Bezüge dabei wie folgt aufzuteilen:

- ▷ Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sonstige Einkünfte iSv. § 22 sowie Bezüge nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen zugeflossenen Einnahmen;
- ▷ andere Einkünfte auf jeden Monat des Kj. mit einem Zwölftel des Jahresbetrags.

Der Stpfl. kann jedoch nachweisen, daß eine andere Aufteilung wirtschaftlich gerechtfertigt ist, zB wenn bei Einkünften aus selbständiger Arbeit die Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wird oder wenn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in den Monaten, in denen das Kind zu berücksichtigen ist, höhere Werbungskosten angefallen sind als bei verhältnismäßiger Aufteilung darauf entfallen würden. Auch hierbei können Werbungskosten aber nur insoweit abgezogen werden, als sie auf den Zeitraum der besonderen Voraussetzungen entfallen (Tz. 63.4.2.7 Abs. 2 u. 3 DAFamEst. aaO). Zu einzelnen Fallgruppen s. § 33 a Anm. 387; s. im übrigen die Beispiele zu Tz. 63.4.2.7 Abs. 1 DAFamEst.

145 VII. Anwendung der Einkommensgrenze trotz Verzichts auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge (Abs. 4 Satz 8)

Nach Abs. 4 Satz 8 steht ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge der Anwendung der Sätze 2 und 6 nicht entgegen.

Bedeutung der Regelung zum Ausschluß eines Verzichts: Die § 2 Abs. 2 Satz 4 BKGG nachgebildete Regelung dient der Mißbrauchsabwehr. Die Vorschrift ist erforderlich geworden, weil § 46 Abs. 2 SGB I nur den Verzicht auf Sozialleistungsansprüche verbietet, soweit dadurch „andere Personen oder Leistungsträger belastet oder Rechtsvorschriften umgangen werden“; auf Entgelte aus zivilrechtlichen Arbeitsverträgen ist diese Vorschrift nicht anwendbar (BSG v. 28. 2. 90, FamRZ 1990 S. 738).

Unzulässigkeit eines Verzichts auf Teile der Einkünfte und Bezüge: Nach FinVerw. liegt ein schädlicher Verzicht auch dann vor, wenn der ArbLohn (einschließlich Ausbildungsvergütung) einzelvertraglich unter Bezug auf einen Tarifvertrag, eine Betriebsvereinbarung oder eine andere Kollektivvereinbarung festgelegt war und nachträglich herabgesetzt wird. Dies gilt auch dann, wenn das Kind nicht tarifgebunden ist und Tarifverträge nicht für allgemein verbindlich erklärt sind (Tz. 63.4.2.10 DAFamEst.).

146–147 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Berücksichtigung von Kindern über das 27. Lebensjahr hinaus

Schrifttum: SCHULZE, Wehrdienst, Kinderfreibeträge und Kinderzuschläge, Der Bundeswehrbeamte 1962 S. 8; HAHNENFELD/BOEHM-TETTELBACH, Wehrpflichtgesetz, 1996; MONIAC, Wehrpflicht im Wandel, Die Welt v. 22. 2. 96; STEFANIC, NATO-Länder und Wehrpflicht, Europ. Sicherheit 4/1996 S. 7

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 5

148

Abs. 5 regelt die wehr- oder ersatzdienstbedingten Verzögerungstatbestände und bestimmt, unter welchen Voraussetzungen gesunde Kinder über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen sind.

Satz 1 bestimmt, daß dies nur für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes (Nr. 1) zulässig ist, auch wenn das Kind einen der anderen der in Nr. 2 und 3 bezeichneten Ersatzdienste ableistet. Das ist der freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren an Stelle des gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes geleistete Wehr- oder Polizeivollzugsdienst (Nr. 2) und die vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes (Nr. 3); dazu Anm. 151 f.

Satz 2 dehnt die Verzögerungstatbestände des Satz 1 auch auf den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst aus, der in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat geleistet wird, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Mitgliedstaat) Anwendung findet (s. Anm. 153).

Satz 3 sieht die entsprechende Anwendung der Einkommensgrenze von 12 000 DM und der dazugehörigen Folgeregelungen auf die Verzögerungstatbestände vor (s. Anm. 154).

Satz 4 dehnt die Verzögerungstatbestände des Satz 1 auch auf den in der ehemaligen DDR geleisteten Dienst aus (s. Anm. 155).

II. Rechtsentwicklung der Vorschriften zur Berücksichtigung älterer Kinder

149

Die Vorschriften zur Berücksichtigung älterer (insbesondere behinderter) Kinder wurden erstmals durch StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) eingeführt und mehrfach geändert (s. Anm. 82 zur Rechtsentwicklung des Abs. 4). Davor konnten die Aufwendungen für den Unterhalt und die Ausbildung solcher Kinder nur als außergewöhnliche Belastung nach § 33 und ab VZ 1955 nach § 33 a Abs. 1 (s. § 33 a Anm. 3) berücksichtigt werden.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Neben der Berücksichtigung behinderter Kinder (s. Anm. 110) konnte ab VZ 1958 für Wehrpflicht und Ersatzdienst leistende Kinder ein Kinderfreibetrag gewährt werden, wenn deren Ausbildung durch die Einberufung zum Wehrdienst unterbrochen worden ist

und der Stpfl. vor der Einberufung die Kosten des Unterhalts und der Berufsausbildung im wesentlichen getragen hat (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 a bb).

ESTrG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): In Abs. 7 wurde vorgesehen, daß in bestimmten Fällen der Verzögerung des Ausbildungsschlusses ein Kind berücksichtigt werden kann, das zu Beginn des VZ das 27. Lebensjahr bereits vollendet hat (Nr. 1). Dies entsprach einer Regelung in § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 BKGG 1975.

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Abs. 7 wurde neu gefaßt. Mit Wirkung ab VZ 1983 entfiel der Verzögerungstatbestand, weil er auch im Kindergeldrecht nicht mehr berücksichtigt wurde (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/842 S. 55). Danach waren Kinder über 27 Jahre nur noch zu berücksichtigen, wenn sie wegen der Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten und deswegen Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) besteht (s. Anm. 110 und 114; s. auch Anm. 120 f. zur Berücksichtigung von Kindern bis zum VZ 1995, deren Berufsausbildung durch Dienen unterbrochen wurde).

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Ab VZ 1996 werden sog. Verlängerungstatbestände eingeführt, wonach das Kind für den Zeitraum des Dienens über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen ist.

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): Folgeänderung in Abs. 5 Satz 3 zu den Änderungen des Abs. 4: „Abs. 4 Satz 2 bis 8 gilt entsprechend“.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände

Gesetzsystematische Bedeutung: Die Vorschrift, die inhaltlich der Regelung des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. BKGG entspricht, ist mißlungen. Die Dauer der verlängerten Berücksichtigung wird dreimal im Ergebnis gleichlautend geregelt, statt daß dies als gemeinsame Rechtsfolge einmal ausgesprochen wird, wie dies in § 2 Abs. 3 Satz 2 BKGG geschehen ist. Die Verweisung auf die Einkommensgrenze ist in Satz 3 geregelt, obgleich sie sich wohl auch auf den folgenden Tatbestand des Dienstes in der ehemaligen DDR beziehen soll. Verwirrend ist auch die Regelung zu den Diensten im Ausland, die höchstens zu einer Verlängerung für die Dauer des inländischen Dienstes führen soll, aber für Dienste in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat auch einen längeren Zeitraum vorsieht (Satz 2). Diese Unübersichtlichkeit erschwert das Verständnis der Norm.

Nach Auffassung des Gesetzgebers rechtfertigen sich die Verlängerungstatbestände, „weil für die Dauer dieser Dienste kein Kinderfreibetrag abgezogen wird“ (BTDrucks. 13/1558 S. 156).

Die Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände steht außer Frage. Da sich die Ausbildungszeit um die geleisteten Dienste entsprechend verlängert, entspricht es dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), für gediente Kinder auch über die vorgesehene Altersgrenze hinaus Kindergeld oder Kinderfreibetrag zu gewähren.

B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

I. Die Verlängerungstatbestände des Satzes 1 Nr. 1 bis 3

1. Berücksichtigung arbeitsloser und auszubildender Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben 151

Arbeitslose und auszubildende Kinder: Der Einleitungssatz in Abs. 5 bestimmt, daß das Kind „in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchstabe a“ über die vorgesehene Altersgrenze hinaus berücksichtigt wird. Damit werden arbeitslose Kinder und Kinder in Berufsausbildung über das 21. (bei Arbeitslosigkeit) bzw. 27. Lebensjahr (bei Berufsausbildung) hinaus berücksichtigt, wenn sie einen der in Abs. 5 Satz 1 genannten Verlängerungstatbestände erfüllen.

Als Verlängerungstatbestände sind nicht nur der in Deutschland abgeleistete Wehr-, Zivil- oder Polizeivollzugsdienst sowie die Entwicklungshilfedienste nach dem Entwicklungshelfer-Gesetz oder dem Zivildienstgesetz zu berücksichtigen, sondern auch entsprechende Dienste im Ausland bzw. nach ausländischen Rechtsvorschriften abgeleistete Entwicklungshilfedienste.

Die begünstigten Dienste im einzelnen: Das Kind hat entweder

► *den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst* nach einer der seinerzeit gültigen Fassungen des Wehrpflichtgesetzes (WPfG) oder Zivildienstgesetzes (ZDG) geleistet (Satz 1 Nr. 1) oder

► *sich freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren* zum Wehrdienst oder zum Polizeivollzugsdienst, der an Stelle des gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes geleistet wird, verpflichtet (Satz 1 Nr. 2) oder

► *eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit* als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes (s. § 13 b WPfG) ausgeübt (Satz 1 Nr. 3).

Nach FinVerw. soll die Dienstleistung nach § 14 b ZDG (andere Dienste im Ausland) der Tätigkeit als Entwicklungshelfer gleichgestellt sein (R 180 f Satz 2 EStR 1996; Tz. 63.5 Abs. 1 DAFamESt. v. 28. 6. 96, BStBl. I S. 723). UE unzutreffend: denn weder werden die anderen Dienste im Ausland von Verlängerungstatbeständen erfaßt, noch sieht § 14 b ZDG eine Gleichstellung mit Entwicklungshelfern vor.

Der ersatzweise Dienst im Zivil- oder Katastrophenschutz nach § 13 a WPfG rechtfertigt ebensowenig eine verlängerte Berücksichtigung des Kindes wie das freiwillige soziale oder ökologische Jahr iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d (s. Anm. 108). Auch für Kinder ohne Ausbildungsplatz ist kein Verlängerungstatbestand mehr vorgesehen, weil solche Kinder ab Januar 1996 bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres berücksichtigt werden können (Tz. 63.5 Abs. 1 DAFamESt. aaO). Zur Rechtslage bis zum VZ 1995: Unterbrechung der Berufsausbildung durch Dienen, s. Anm. 120 f.

2. Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Das Kind wird für die Dauer des Dienstes länger berücksichtigt 152

Das arbeitslose oder in Berufsausbildung befindliche Kind wird für einen der Dauer des von ihm geleisteten Dienstes entsprechenden Zeitraum, höchstens für

die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes berücksichtigt. Der Stpfl. erhält Kindergeld, einen Kinderfreibetrag und die weiteren kindbedingten Ermäßigungen (s. Anm. 32).

Mindestverlängerungszeitraum ist die Dauer des tatsächlich geleisteten Dienstes. Bei vorzeitiger Entlassung aus dem Grundwehrdienst wird das Kind nur für diesen kürzeren Zeitraum über das 21. oder 27. Lebensjahr berücksichtigt, auch wenn sich dadurch die Gesamtdauer der zusätzlich zum Grundwehrdienst zu leistenden Wehrübungen verlängert (s. § 6 Abs. 3 WPfIG). Nur der Grundwehrdienst wird vom Verlängerungstatbestand des Satzes 1 Nr. 1 erfaßt. Eine kürzere Dauer des Zivildienstes kann sich ergeben, wenn das Kind vor Vollendung des 21. oder 27. Lebensjahrs nur zeitweise herangezogen wurde, weil es den Dienst nach § 24 Abs. 3 ZDG in zeitlich getrennten Abschnitten leistet. Auch in diesem Fall wird das Kind nur für den kürzeren Zeitraum des tatsächlich geleisteten Dienstes über das 21. oder 27. Lebensjahr berücksichtigt.

Höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes wird das Kind berücksichtigt. Diese Höchstdauer gilt für alle 3 Verlängerungstatbestände. Nach § 24 Abs. 2 ZDG dauert der Zivildienst 3 Monate länger als der Grundwehrdienst nach § 5 WPfIG. Die gesetzlich vorgesehene Dauer des Dienstes kann überschritten werden, wenn das Kind freiwillig zusätzlichen Wehrdienst nach § 6 b WPfIG leistet oder zu einer „besonderen Auslandsverwendung“ iSd. § 6 a WPfIG herangezogen wird. Da es sich dabei aber nicht mehr um Grundwehrdienst handelt, tritt insoweit keine Verlängerung ein. Die Verlängerung bezieht sich auf die zur Zeit des Dienstantritts geltende Dauer des Grundwehrdienstes oder 3 Monate längeren Zivildienstes. Da ein Kind (ausnahmsweise bereits) mit Vollendung des 17. Lebensjahrs zum Grundwehrdienst eingezogen werden kann (§ 5 Abs. 1 letzter Satz WPfIG), ist ab VZ 1996 die Rechtslage nach dem WPfIG für die Jahre ab 1986 von Bedeutung.

Grundwehrdienst und Zivildienst hatten in diesen Jahren folgende Dauer:

	Grundwehrdienst	Zivildienst	Rechtsgrundlagen
1. 1. 86 bis 30. 9. 90	15 Monate	18 Monate	§ 5 WPfIG v. 13. 6. 86, BGBl. I S. 879
1. 10. 90 bis 31. 12. 95	12 Monate	15 Monate	§ 5 WPfIG v. 14. 7. 94, BGBl. I S. 1505
ab 1. 1. 96	10 Monate	13 Monate	§ 5 WPfIG v. 15. 12. 95, BGBl. I 1756

Zu Übergangsregelungen für Wehrpflichtige, die an den Stichtagen Dienst geleistet haben, s. HAHNENFELD/BOEHM-TETTELBACH; Wehrpflichtgesetz, 1996 § 5 Rz. 16 ff.

Wehr- oder Zivildienst im Ausland kann nach § 8 Abs. 2 WPfIG vom BM für Verteidigung auf den inländischen Wehrdienst angerechnet werden. Mit Ausnahme des Dienstes in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2) gilt jedoch auch hier, daß eine Berücksichtigung der im Ausland bzw. nach ausländischen Rechtsvorschriften abgeleisteten Dienste (einschließlich des Dienstes als Entwicklungshelfer) grundsätzlich nur bis zur Dauer des deutschen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes möglich ist. Nach FinVerw. ist dabei auf die zu Beginn des Auslandsdienstes maßgebende Dauer des deutschen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes abzustellen (Tz. 63.5 Abs. 2 DAFamEst. v. 28. 6. 96, BStBl. I 1996 S. 723; s. o. tabellarische Übersicht). Ist der ausländische Dienst kürzer, so ist der tatsächlich geleistete Dienst für die Verlängerung maßgebend.

Dauer der Dienstpflicht in ausländischen Staaten: Nach dem Stand von 1996 ergeben sich folgende Dienstpflichten in ausländischen Staaten:

► *Dauer der Dienstpflicht in NATO-Staaten:*

Belgien	Wehrpflicht ausgesetzt
Dänemark	bis zu 11 Monate für Heer 9 Monate für Luftwaffe und Marine
Frankreich	10 Monate
Griechenland	15 bis 19 Monate für Heer 17 bis 21 Monate für Luftwaffe 21 Monate für Marine
Großbritannien	keine Wehrpflicht
Island	keine eigenen Streitkräfte
Italien	12 Monate für Heer und Luftwaffe 10 Monate für Marine
Kanada	keine Wehrpflicht
Luxemburg	keine Wehrpflicht
Niederlande	Wehrpflicht ausgesetzt
Norwegen	12 Monate für Heer 9 Monate für Luftverteidigung und Marine
Portugal	4 Monate
Spanien	9 Monate
Türkei	18 Monate für Heer 15 Monate für Luftwaffe und Marine
USA	keine Wehrpflicht

► *Dauer der Dienstpflicht in anderen Staaten:*

Albanien	15 Monate
Armenien	18 Monate
Aserbeidschan	18 Monate
Bulgarien	18 Monate
China	36 Monate für Heer 48 Monate für Luftwaffe und Marine
Estland	8 bis 12 Monate für Heer 12 Monate für Luftwaffe
Finnland	8 bis 11 Monate
Georgien	24 Monate
Indien	keine Wehrpflicht
Israel	36 Monate, 24 Monate für Frauen
Japan	keine Wehrpflicht
Lettland	18 Monate
Litauen	12 Monate
Moldawien	18 Monate
Österreich	6 bis 8 Monate
Polen	18 Monate
Rumänien	12 Monate für Heer und Luftwaffe 18 Monate für Marine 6 Monate für Studenten im Heer
Rußland	18 Monate für Heer und Luftwaffe 24 Monate für Marine
Schweden	7½ bis 15 Monate für Heer und Marine 8½ bis 12 Monate für Luftwaffe
Schweiz	15 Wochen Grunddienst, danach Wiederholungskurse, insgesamt maximal 300 Tage
Slowakei	12 Monate
Tschechien	12 Monate
Ukraine	24 Monate, bei höherer Schulbildung 12 Monate
Ungarn	12 Monate
Weißrußland	18 Monate, bei höherer Schulbildung 12 Monate

II. Weitere Rechtsfolgen des Abs. 5 in Satz 2 bis 4

153 1. Dienstpflcht in EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2)

Längere Dauer des Dienstes maßgebend: Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat geleistet, so ist nach Abs. 5 Satz 2 die Dauer dieses Dienstes maßgebend; in Ausnahme von den Verlängerungstatbeständen des Satzes 1 Nr. 1 bis 3 ist die Dauer dieses Dienstes auch dann maßgebend, wenn dieser länger als die Dauer des entsprechenden deutschen Dienstes ist. Zur Dauer des inländischen Dienstes in den vergangenen Jahren s. Anm. 152.

Dienst in EU- oder EWR-Mitgliedstaat: Die Regelung bezieht sich auf die 12 Mitgliedsländer der EU und die dem Vertrag über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Vertrag, ABl. der EG Nr. L 1 v. 3. 1. 94) beigetretenen Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein. Soweit danach überhaupt noch eine Wehrpflicht besteht (keine Wehrpflicht in Großbritannien, im übrigen ausgesetzt in Luxemburg und den Niederlanden, keine Streitkräfte auf Island), wird ein längerer Dienst als in Deutschland nur in Griechenland und Italien gefordert; in einigen Ländern richtet sich die Dauer nach der Waffengattung, so daß etwa der norwegische Dienst im Heer länger dauert als der inländische Dienst. Zur Dauer des Dienstes in verschiedenen ausländischen Staaten (ua. auch den EU- und EWR-Mitgliedstaaten) s. Anm. 152 aE.

154 2. Entsprechende Anwendungen der Regelungen zur Einkommensgrenze in Abs. 4 Sätze 2–8 (Abs. 5 Satz 3)

Nach Abs. 5 Satz 3 sind arbeitslose Kinder, die das 21. Lebensjahr vollendet haben, sowie über 27 Jahre alte Kinder in Berufsausbildung trotz Erfüllung eines Verlängerungstatbestands nicht mehr zu berücksichtigen, wenn ihre Einkünfte und Bezüge die nach Abs. 4 Satz 2 oder 4 maßgebliche Grenze erreichen oder überschreiten.

Absatz 4 Sätze 2–8 gilt entsprechend: UE bezieht sich die Verweisung auf die Verlängerungstatbestände des Satz 1 Nr. 1–3 und die diesen Tatbeständen gleichgestellten weiteren Fälle des Satzes 2 (Dienst in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat) und 4 (Dienst in der ehemaligen DDR). Die Platzierung der Verweisung nach Satz 2 und vor Satz 4 ist unbeholfen und uE. ohne Bedeutung. Eindeutiger hätte die Regelung als letzter Satz des Abs. 5 alle vorangegangenen Tatbestände umfaßt.

Gilt entsprechend: Die mit der Formulierung angeordnete gesetzliche Analogie (dazu SCHNEIDER, Gesetzgebungslehre, 1982 S. 203) entspricht einer unmittelbaren und nicht nur sinngemäßen Anwendung der Regelungen zur Einkommensgrenze. Absatz 4 Sätze 2–8 *ist* damit auf alle Verlängerungstatbestände anzuwenden.

155 3. In der ehemaligen DDR geleistete Dienste (Abs. 5 Satz 4)

Nach Abs. 5 Satz 4 wird der in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet geleistete Dienst dem gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst gleichgestellt.

Das in Art. 3 des Einigungsvertrags genannte Gebiet ist das Gebiet der ehemaligen DDR. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 657) tritt das Grundgesetz mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin) in Kraft.

Grundwehrdienst oder Zivildienst in der ehemaligen DDR waren der Grundwehrdienst von 18 Monaten bei der Nationalen Volksarmee (NVA) bzw. der davon befreiende Dienst in den Baueinheiten.

Rechtsfolge des Satzes 4 ist die Gleichstellung des DDR-Dienstes mit dem gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst. Das Gesetz ist unklar. Gleichstellung bedeutet zunächst, daß die Verlängerungstatbestände des Satzes 1 Nr. 1 bis 3 dem Grunde nach anzuwenden sind. Fraglich bleibt, ob die Verlängerung auf die Dauer des inländischen Dienstes beschränkt ist. Die DDR war bis zum VZ 1990 weder In- noch Ausland (§ 1 Anm. 58). UE sollten Deutsche gegenüber Bürgern anderer EU- oder EWR-Mitgliedstaaten aber nicht benachteiligt werden. Da Satz 2 für diese Ausländer die Dauer ihres Dienstes für maßgebend erklärt, auch wenn dieser länger als der inländische Dienst ist (s. Anm. 153), bedeutet Gleichstellung iSd. Abs. 5 Satz 4, daß der tatsächlich geleistete Dienst die Dauer der Verlängerung bestimmt. Diese überschreitet die Dauer des inländischen Dienstes jedoch.

Einstweilen frei.

156–158

Erläuterungen zu Abs. 6: Kinderfreibetrag

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 6

159

Hat der Stpfl. die Tatbestandsvoraussetzungen der Abs. 1, 2 und 3 oder 4 bzw. 5 erfüllt, so wird nach Abs. 6 ein Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen. Abs. 6 regelt, in welcher Höhe der Kinderfreibetrag beim Stpfl., bei Ehegatten oder bei einem Elternteil abziehbar ist, im einzelnen wie folgt:

Satz 1 sieht für jedes zu berücksichtigende Kind des Stpfl. einen vom Einkommen abzuziehenden Kinderfreibetrag von 288 DM (261 DM im VZ 1996) für jeden Kalendermonat vor, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben (s. Anm. 174).

Satz 2: Danach wird bei zusammenveranlagten Ehegatten, zu denen das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht, ein Kinderfreibetrag von monatlich 576 DM (522 DM im VZ 1996) abgezogen (s. Anm. 175).

Satz 3: Der Ehegatten zustehende Kinderfreibetrag von monatlich DM 576 (522 DM im VZ 1996) wird auch abgezogen, wenn der andere Elternteil verstorben oder nicht unbeschränkt estpfl. gewesen ist (Nr. 1) oder der Stpfl. das Kind allein adoptiert oder als Pflegekind aufgenommen hat (Nr. 2; s. Anm. 176).

Satz 4 bestimmt, daß der Kinderfreibetrag für Auslandskinder nur in der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Höhe gewährt wird (s. Anm. 177 f.).

Satz 5 ermöglicht, daß bei einem nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Elternpaar der Kinderfreibetrag eines Elternteils unter bestimmten Voraussetzungen dem anderen Elternteil übertragen wird (s. Anm. 180 ff.).

Satz 6 sieht vor, daß der Kinderfreibetrag auf Antrag oder mit Zustimmung des Berechtigten auch auf einen Stiefelternteil oder Großeltern übertragen werden kann, wenn sie das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben (s. Anm. 188 ff.).

II. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Kinderermäßigung und der Programme der Familienbesteuerung

160 1. Rechtsentwicklung der Kinderermäßigung

PrEStG v. 24. 6. 1891 (G. S. S. 175): Nach § 18 wurde für jedes nicht selbständig zu veranlagende Familienmitglied unter 14 Jahren von dem stpfl. Einkommen des Haushaltungsvorstands, „sofern dasselbe den Betrag von 3 000 Mk. nicht übersteigt, der Betrag von 50 Mk. in Abzug gebracht“.

EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. I S. 359): Nach § 20 Abs. 3 erhöhte sich der steuerfreie Einkommensteil für jede zur Haushaltung des Stpfl. gehörende und jede weitere Person, deren Unterhalt der Stpfl. zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht bestritt, um 500 Mark; bei einem Stpfl., dessen steuerbares Einkommen 10 000 Mark nicht überstieg, erhöhte sich dieser Betrag nochmals um 200 Mark für die zweite und jede weitere Person, sofern sie das 16. Lebensjahr nicht vollendet hatte (Abs. 4).

EStG 1925 v. 10. 8. 25 (RGBl. I S. 189): Für die Festsetzung der ESt. wurden nach § 52 Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten vH-Sätzen des zu versteuernden Einkommens abgezogen (s. im einzelnen Anm. 160).

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach § 32 bemaß sich die zu veranlagende ESt. nach der als Anlage beigefügten Tabelle, die als Ermäßigung für ein Kind 15 vH des Einkommens (mindestens 240 RM, höchstens aber 1 000 RM) vorsah, für 2 Kinder 35 vH des Einkommens usw. (vgl. MROZEK/PETERS, Kommentar zum EStG, Dez. 1938, § 32 Anm. 1; s. auch die Tabelle Anm. 160).

EStG 1938/39 v. 6. 2. 38 (RGBl. I S. 121; RStBl. S. 118): Der Höhe nach blieb die Kinderermäßigung unverändert; sie wurde jedoch „für Kinder, die Juden sind, ... nicht gewährt“. Durch Verwaltungsanordnungen wurde dieses Abzugsverbot später auf Polen und Zigeuner ausgedehnt (im einzelnen dazu PETERS, EStG, März 1944, § 32 Anm. 7 a)

Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 46 (StuZBl. 1946 S. 2): Nach Art. III Nr. 1 b des Gesetzes betrug der Kinderfreibetrag je Kind 400 RM im Jahr.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 64 v. 22. 6. 48 (WiGBl. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948 S. 123): Mit Wirkung v. 21. 6. 48 wurde der Kinderfreibetrag auf 600 DM je Kind angehoben.

ÄndG v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192): Der Kinderfreibetrag wurde mit Wirkung v. 1. 6. 53 an auf 840 DM für das dritte und jedes weitere Kind erhöht.

StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Der Kinderfreibetrag für das erste und zweite Kind wurde ab VZ 1955 von 600 DM auf 720 DM und der Betrag für das dritte und jedes weitere Kind von 840 DM auf je 1 680 DM erhöht.

StÄndG v. 5. 10. 56 (BGBl. I S. 781; BStBl. I S. 433): Ab VZ 1957 wurde der Kinderfreibetrag für das zweite Kind auf 1 440 DM angehoben.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Die Kinderfreibeträge wurden nicht mehr tabellarisch berücksichtigt und erstmals für den VZ 1958 wie folgt neu festgesetzt:

Für das erste Kind	900 DM
für das zweite Kind	1 680 DM
für jedes weitere Kind	1 800 DM

StÄndG v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 982; BStBl. I S. 444): Ab VZ 1970 wurde der Kinderfreibetrag für das erste Kind auf 1 200 DM angehoben.

Danach galten bis einschließlich VZ 1974 folgende Kinderfreibeträge:

Für das erste Kind	1 200 DM
für das zweite Kind	1 680 DM
für jedes weitere Kind	1 800 DM

EstRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Das Gesetz brachte eine umfassende Neuregelung des Kinderlastenausgleichs: Die Kinderfreibeträge wurden abgeschafft und stattdessen die kindergeldrechtliche Lösung geltendes Recht (s. Anm. 163).

HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972): Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags in Höhe von 432 DM je Kind ab VZ 1983 (neuer Abs. 8).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Im Rahmen der Neufassung des § 32 wurde der Kinderfreibetrag ab VZ 1986 auf 1 242 DM (2 484 DM) je Kind erhöht und das bis 1974 geltende (s. Anm. 161) duale System des Kinderlastenausgleichs konsequent wieder eingeführt (s. Anm. 166).

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Der Kinderfreibetrag wurde ab VZ 1990 von 1 242 DM (2 484 DM) auf 1 512 DM (3 024 DM) angehoben (Abs. 6 nF).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Die Kinderfreibeträge wurden von 1 512 DM auf 2 052 DM bzw. von 3 024 DM auf 4 104 DM erhöht.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Durch Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG) wurde in Abs. 6 ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach der *Kinderfreibetrag für sog. Auslandskinder* nur in der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Höhe gewährt wird (s. Anm. 177 f).

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Im Rahmen der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurden die Kinderfreibeträge auf 261 DM bzw. 522 DM monatlich, also 3 231 DM bzw. 6 462 DM jährlich angehoben.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Mit Wirkung ab VZ 1996 Abschaffung der einvernehmlichen Übertragung des Kinderfreibetrags zwischen nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern zur Mißbrauchsabwehr (Abs. 6 Satz 5 und 6).

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): In Satz 1 wurden die ab VZ 1997 geltenden monatlichen Kinderfreibeträge eingefügt, die bis dahin in § 52 Abs. 22 a geregelt waren; stattdessen wurden die bisher in Abs. 6 Satz 1–3 vorgesehenen Kindergeldbeträge für 1996 in § 52 Abs. 22 a aufgenommen. In Abs. 6 Satz 6 wurden Zustimmung und Widerruf zur Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern geregelt.

161 **2. Zwei unterschiedliche Systeme der estl. Kinderermäßigung**

Nach den verschiedenen Fassungen des EStG gab es zwei unterschiedliche Systeme estl. Gewährung von Kinderermäßigungen.

Tabellarische Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen bis VZ 1957: Nach den EStG 1925 und 1934/39 wurden die vom Einkommen abzehbaren Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge nach bestimmten vH-Sätzen des zu versteuernden Einkommens, wie folgt berücksichtigt (vgl. BLÜMICH/FALK, § 32 Anm. 2 a):

	EStG 1925			EStG 1934*		
	vH	mindest.	höchstens	vH	mindest.	höchstens
		RM	RM		RM	RM
für 1 Kind	8	100	600	15	240	1 000
„ 2 Kinder	16	280	1200	35	540	2 200
„ 3 Kinder	24	640	1800	55	1 080	4 800
„ 4 Kinder	32	1 180	2400	75	1 800	6 200
„ 5 Kinder	40	1 900	3 000	95	3 000	7 600
„ 6 Kinder	48	2 620	3 600	100	—	9 000
„ jedes weitere Kind	+ 8	+ 720	+ 600 aber insges. nicht mehr als 8 000	—	—	+ 1 400 (keine konstante, absol. Höchstbegrenzung)

* Nach dem Tarif des EStG 1934 wurde bei einem Einkommen von mehr als 100 000 RM keine Kinderermäßigung gewährt.

Der steuerfreie Einkommensteil (Existenzminimum; heute: Grundfreibetrag) betrug für Ehegatten mit Kindern ohne Berücksichtigung der Kinderfreibeträge nach dem

- EStTarif 1925 insgesamt 720 RM
- EStTarif 1934 insgesamt 840 RM.

Nach dem Krieg wurde durch Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11. 2. 46 (StuZBl. 1946 S. 2) mit Wirkung für den VZ 1946 im Zusammenhang mit der Änderung des Tarifsystems auch die Kinderermäßigung in der Weise neu gestaltet, daß ohne Rücksicht auf die Höhe des Einkommens ein fester Freibetrag von 400 RM je Kind gewährt wurde.

Abzug gesonderter Freibeträge vom Einkommen in den VZ 1958–1974 und ab VZ 1983: Die Kinderfreibeträge wurden bis einschließlich VZ 1957 noch tabellarisch, erst danach durch gesonderten Abzug der Freibeträge vom Einkommen berücksichtigt, und zwar bis VZ 1974 und wieder ab VZ 1983 (s. Anm. 160 „StÄndG v. 18. 7. 58“ und „StSenkG 1986/88 v. 26. 6. 85“).

3. Duales System des Kinderlastenausgleichs, reine Kindergeldlösung und Optionsmodell

162 **a) Überblick zu den Programmen des estl. und sozialrechtlichen Kinderlastenausgleichs**

Die Aufgabe, das Nebeneinander von sozialrechtlicher Förderung und estl. Ermäßigung befriedigend zu regeln, hat den Gesetzgeber von jeher herausgefordert. Dies hat zu immer wiederkehrenden Konflikten mit dem GG geführt, die den Eindruck bestärken, daß eine verfassungskonforme Regelung der Familienbe-

steuerung politisch kaum möglich ist. Seit den 50er Jahren haben sich folgende Grundvorstellungen zur Familienbesteuerung durchgesetzt.

In den VZ 1954–1974 wurde unabhängig von den estl. Kinderfreibeträgen zusätzlich Kindergeld nach dem Kindergeldgesetz v. 13. 11. 54 (BGBl. I S. 333) bzw. dem Bundeskindergeldgesetz v. 14. 4. 64 (BGBl. I S. 265) gewährt.

Das Kindergeld betrug gem. § 10 BKGG 1964 (s. o.) ab 1. 7. 64 für das

zweite Kind:	25 DM
dritte Kind:	50 DM
vierte Kind:	60 DM
fünfte und jedes weitere Kind:	je 70 DM.

Nach § 4 BKGG 1964 wurde Personen, deren Jahreseinkommen zusammen mit dem Jahreseinkommen ihres Ehegatten im Berechnungsjahr mehr als 7200 DM betragen hatte, für das zweite Kind kein Kindergeld gewährt. Diese Einkommensgrenze wurde in der Folgezeit mehrfach erhöht, zuletzt durch ÄndG v. 21. 12. 73 (BGBl. I S. 1969) auf 18360 DM. Zur Rechtsentwicklung des Kindergelds ausführlich Vor §§ 62–78 Anm. 4.

In den VZ 1975–1985 galt eine reine Kindergeldlösung (s. Anm. 163), wobei ab 1983 wieder ein sog. kleiner Kinderfreibetrag nach Abs. 8 aF eingeführt wurde (s. Anm. 233–241).

In den VZ 1986–1995 galt wieder ein duales System des Kinderlastenausgleichs, eingeführt durch StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 164).

Ab VZ 1996 gilt das sog. Optionsmodell, das eine alternative Gewährung von Kinderfreibetrag und Kindergeld vorsieht (s. Anm. 165 und § 31 Anm. 3).

b) Die Kindergeldlösung in den VZ 1975 bis 1985

163

Schrifttum: F. KLEIN, BayVBl. 1974 S. 1 und Festschrift für Willi Geiger, 1974 S. 697; K. VOGEL, NJW 1974 S. 2105; A. MEYER, IFuSt., Brief 145 S. 51; R. HOFFMANN/H. P. SCHNEIDER, NJW 1975 S. 1956; J. MÜLLER, DSz 1975 S. 474; PAULICK, FamRZ 1975 S. 140; H.-U. LANG/MERTENS, BB 1976 S. 1215; UELNER, StJb. 1976/77 S. 153; BOPP, FR 1977 S. 157; DERS., DSzR 1977 S. 495; GILOT, DSz 1977 S. 356; JÜSGEN, DSz 1977 S. 131; F. KLEIN, DB 1977 S. 2246; K. VOGEL, DSzR 1977 S. 31; O. V., FR 1978 S. 140; BOPP, DSzR 1978 S. 423; CHARLIER, StJb. 1979/80 S. 500; HALLER, Die Steuern, 3. Aufl. 1981 S. 69; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Habil. Köln 1981; SCHMIDT-BLEIBTREU, BB 1983 S. 50.

In den VZ 1975 bis 1985 galt eine reine Kindergeldlösung, nach der auch die estl. Entlastung allein durch Kindergeld bewirkt wurde. Allerdings gab es einige weitere kindbedingte StEntlastungen, die an den Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG geknüpft waren, und ab VZ 1983 einen kleinen Kinderfreibetrag nach Abs. 8 aF.

Rechtslage in den VZ 1975 bis 1982: Seit seiner Reform durch das EStRG v. 5. 8. 74 war der Kinderlastenausgleich Gegenstand zahlreicher Verfassungsbeschwerden und ist es bis heute geblieben.

► *Die Entscheidungen des BVerfG zum Kinderlastenausgleich* haben bislang zu folgenden Ergebnissen geführt:

▷ *Systemwechsel verfassungsmäßig:* Mit Beschl. v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75 (BStBl. II 1977 S. 135) bestätigte das BVerfG die verfassungsrechtliche Zulässigkeit des Systemwechsels (Zahlung von Kindergeld statt Kinderfreibeträge; s. auch Beschl. v. 16. 10. 84 1 BvR 405/84, StRK EStG 1975 Allg. R. 24 = HFR 1985 S. 238 betr. Verfahren nach § 93 a Abs. 2 BVerfGG). Die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern ist nach BVerfG ein besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand, den der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht

lassen darf. Durch die Gewährung von Kindergeld anstelle der früheren Freibeträge hat der Gesetzgeber der Minderung der Leistungsfähigkeit im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit mittels einer Verlagerung aus dem steuerlichen in den sozialpolitischen Bereich Rechnung getragen, so daß die Pflicht zur Berücksichtigung im EStRecht entfallen ist.

Mit Beschl. v. 9. 8. 77 1 BvR 220/75; 1 BvR 274/75 (StRK EStG 1975 Allg. R. 6; R. 7) erklärte das BVerfG die Streichung der Kinderfreibeträge auch für Rentnerfamilien mit Kindern für verfassungsrechtlich unbedenklich, die wegen Zahlung eines Kinderzuschusses aus der Rentenversicherung ein Kindergeld nach dem BKG nicht erhalten. Die Nichtzulassungsbeschwerde gegen das Urte. des Hess. FG v. 19. 5. 76 (EFG S. 504) wurde durch das BVerfG als unzulässig verworfen (EFG 1981 S. 2).

- ▷ *Estl. Behandlung unterhaltsverpflichteter Elternteile zT verfassungswidrig:* Mit Beschl. v. 8. 6. 77 1 BvR 265/75 (BStBl. II S. 526) stellte das BVerfG fest, daß die Verteilung der kinderbedingten Leistungen und Vergünstigungen zwischen den verheirateten, aber getrennt lebenden, den geschiedenen und den nicht verheirateten Eltern nicht in allen Fällen mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist.

Keinen Verstoß gegen Verfassungsrecht stellt zwar der Ausschluß der Doppelberücksichtigung von Kindern gem. § 32 Abs. 4 dar. Nach Auffassung des BVerfG ist auch der damit verbundene Ausschluß des unterhaltsverpflichteten, das Kind nicht persönlich betreuenden Elternteils vom Kindergeld, von den kinderbedingten Erhöhungen des Prämien- oder Zulagesatzes (gem. § 3 Abs. 1 Satz 2 WoPG, § 2 Abs. 1 Satz 2 SparPG, § 12 Abs. 1 Satz 4 des 3. VermBG) sowie vom Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 sachgerecht. Auch der StFreibetrag für Unterhaltszahlungen nach § 33 a Abs. 1 steht nicht in Widerspruch zur kindergeldlichen Regelung.

Der völlige Ausschluß des unterhaltsleistenden Elternteils, dem das Kind stl. nicht zugeordnet wird, von einigen anderen kinderbedingten Vergünstigungen wurde jedoch für verfassungswidrig erklärt; betroffen waren die Vorschriften der §§ 10 Abs. 3, 10 c Abs. 3, 33 Abs. 3, 33 a Abs. 2, 33 b Abs. 5, 51 a EStG 1975/77, ferner § 1 a Abs. 1 Satz 2 SparPG 1975, § 2 a Abs. 1 Satz 2 WoPG 1975 und § 12 Abs. 1 Satz 2 des 3. VermBG. Dies führte zur Korrektur des Kinderlastenausgleichs durch das StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (s. u. „Neuregelung des Kinderlastenausgleichs“).

- *Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern zT verfassungswidrig:* Mit Urte. v. 3. 11. 82 1 BvR 620/78 ua. (BStBl. II S. 717) stellte das BVerfG fest, daß die Einkommensbesteuerung verwitweter, geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Eltern mit mindestens einem Kind mit Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar ist, weil sie schon im Vergleich zu Ehepaaren mit Kindern zu einer nicht zu rechtfertigenden Mehrbelastung der Alleinerziehenden führt, aber auch prinzipiell dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht gerecht wird.

Das Urteil des BVerfG (aaO S. 729) verpflichtet die FinVerw., Alleinstehende mit Kindern nur noch im Wege der *vorläufigen Steuerfestsetzung* (§ 165 AO) zu veranlagern, und den Gesetzgeber zu einer Neuregelung der Besteuerung von alleinstehenden Elternteilen mit Kindern bis zum 31. 12. 84 (s. u. „Neuregelung des Kinderlastenausgleichs“). Zu dieser Übergangsregelung s. § 33 c Anm. 5; zur Alleinerziehenden-Entscheidung des BVerfG, zu ihrer Bedeutung und zur Kritik an dieser Entscheidung vgl. im übrigen § 33 c Anm. 3 u. 4.

- *Neuregelung des Kinderlastenausgleichs:* Die Beseitigung der festgestellten Verfassungswidrigkeiten war – wie das BVerfG in beiden Entscheidungen (s. o.) feststellte – Sache des Gesetzgebers. Die Neuregelung der stl. Behandlung unterhaltsleistender Elternteile erfolgte durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (s. u.); die Neuregelung der Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern hatte nach BVerfG bis zum 31. 12. 84 zu erfolgen (s. u.).

▷ *Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78* (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) wurde der Kinderlastenausgleich bei Elternpaaren, die nicht in intakten Ehen leben, neu gestaltet:

Bei den kinderbedingten Begünstigungen nach § 33 a Abs. 2, § 33 b Abs. 5 fand grundsätzlich eine Verteilung zwischen den Elternteilen je zur Hälfte statt. Für eine zunächst bis 1981 begrenzte, durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 bis 1985 verlängerte Übergangszeit wurde dem unterhaltszahlenden Elternteil für *Vorsorgeaufwendungen* die halbe Entlastung neben der vollen Entlastung für den anderen Elternteil gewährt (Eineinhalbfachentlastung; § 10 Abs. 3, § 10 c Abs. 4); das gleiche gilt für den durch HBegleitG 1983 ab VZ 1983 wiederingeführten *Kinderfreibetrag* gem. § 32 Abs. 8 (vgl. KIESCHKE, DStZ 1983 S. 14). Bei den *Ausbildungsfreibeträgen* und bei der Übertragung des einem Kind zustehenden *Pauschbetrags für Körperbehinderte oder Hinterbliebene* war den Elternteilen die Möglichkeit einer einvernehmlichen anderen Aufteilung eingeräumt worden (§ 33 a Abs. 2 Satz 4; § 33 b Abs. 5 Satz 3). Eine Aufteilung der für die *Kirchensteuerbemessung* maßgeblichen Abzugsbeträge in § 51 a wurde dagegen zurückgestellt, weil die Halbteilung noch nicht voll durchgeführt war (s. o.) und weil durch die Einführung des Freibetrags von 600 DM nach § 33 a Abs. 1 a eine Entlastung für den unterhaltsleistenden Elternteil eintrat, die sich auch auf die Kirchensteuer mindernd auswirkte (vgl. RegE eines StÄndG 1978, BTDrucks. 8/2116 S. 10).

▷ *Neuregelung zum 31. 12. 84*: Der in der Alleinerziehenden-Entscheidung des BVerfG enthaltene Gesetzgebungsauftrag wurde durch Neuregelung des § 33 c im StBereinigungsG 1985 und StSenkG 1986/1988 erfüllt, nachdem ein Referentenentwurf für einen § 32 c nicht verwirklicht worden war. Im einzelnen dazu und zu der gleichzeitig geschaffenen Übergangsregelung des § 53 b EStG 1985 s. § 33 c Anm. 6 ff.

Rechtslage in den VZ 1983 bis 1985: Der durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (s. Anm. 161 und 233 ff.) ab VZ 1983 wiederingeführte Kinderfreibetrag in Höhe von 432 DM je Kind (§ 32 Abs. 8 aF) wurde vom BVerfG für unvereinbar mit dem GG erklärt (BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II S. 653 betr. Kindergeld u. v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86, BStBl. II S. 665 betr. Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 8 EStG 1983–85). Zur Bedeutung dieser Entscheidungen und der Erfüllung des damit verbundenen Gesetzgebungsauftrags s. Anm. 233 ff.

c) Das Duale System in den VZ 1986 bis 1995

Schrifttum: KÜBLER, Stellt der Zuschlag zum Kindergeld nach § 11 a BKGG eine interessante Alternative zum Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG dar?, DB 1988 S. 1294; MARBURGER, Zuschlag zum Kindergeld, 3. Aufl. 1989; KANZLER, Grundfreibetrag und Kinderfreibeträge – Aussetzung des Klageverfahrens bei Musterprozeß vor dem BVerfG, FR 1992 S. 344; LANG, Familienverbände zur Strukturreform der Familienbesteuerung, Steuerpolitische Beschlüsse auf der Tagung „Politik und Familie – Vor einer familienpolitischen Strukturreform des Sozialstaats?“ der Evangelischen Akademie Bad Boll in Verbindung mit acht Familienverbänden vom 13. bis 15. April 1992, StuW 1992 S. 195; BILSDORFER, Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grundfreibeträgen – Einladung zum Erlaß verfassungswidriger Gesetze, Inf. 1993 S. 10; KANZLER, Halbteilung des Kinderfreibetrags bei Nachzahlung von Kindesunterhalt, FR 1993 S. 274; DERS., Verfassungswidrigkeit des Kinderfreibetrags der Einkind-Familie für 1987, FR 1993 S. 751; BÄR, Kindergeldzuschlag für 1993 und Zusatztablette für 1993 zur Einkommensteuer-Splittingtablette, StB 1994 S. 352; HERDFEN, Zum stl. Familienlastenausgleich bei einem Kind, FuR 1994 S. 44; KANZLER, Kinderfreibeträge für Zweikind-Familien im Jahre 1986 noch verfassungsgemäß, FR 1994 S. 403; NIEMEYER, Zur Berücksichtigung des hälftigen Kinderfreibetrags bei geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, FuR 1995, 313; O. V., Durch Kinderfreibetrag und Kindergeld abgegolten?, FR 1995 S. 780; SEEWALD/FILIX, Das strenge Existenzminimum der Familie – Widerspruch oder Wende in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts?, VSSR 1995 S. 277.

Nach Wiedereinführung des dualen Systems des Kinderlastenausgleichs waren kinderbezogene StErmäßigungen vom Anspruch auf Kinderfreibetrag abhängig (zB § 33 a Abs. 1). Die Kinderfreibeträge entwickelten sich wie folgt:

	Ein Elternteil	Zusammenveranlagte Ehegatten
VZ 1986–1989	1 242 DM	2 484 DM
VZ 1990–1991	1 512 DM	3 024 DM
VZ 1992–1995	2 052 DM	4 104 DM

Daneben wurde Kindergeld in unterschiedlicher, nach Kinderzahl gestaffelter Höhe gewährt (zur Rechtsentwicklung der Kindergeldsätze s. Vor §§ 62–78 Anm. 3). Im dualen System des Kinderlastenausgleichs ergänzen estl. Entlastung (Kinderfreibetrag) und sozialrechtl. Leistungen (Kindergeld) einander.

Minderung des Kindergeldes auf Sockelbeträge: Unter diesem Gesichtspunkt war die Minderung des Kindergeldes für das 2. und 3. Kind auf Sockelbeträge für Stpfl. mit höherem Einkommen (§§ 10 Abs. 2 und 11 BKGG) zu sehen, bei denen sich der Kinderfreibetrag stärker auswirkte als bei einkommenschwächeren Unterhaltspflichtigen.

Kindergeldzuschlag nach § 11 a BKGG: Als weitere Regelung zur Abstimmung estl. Entlastungen und sozialrechtl. Leistungen wurde mit Wirkung v. 1. 1. 86 der Zuschlag zum Kindergeld für Berechtigte mit geringem Einkommen (§ 11 a BKGG) eingeführt.

Der „sozialen Gerechtigkeit“ entsprechend, sollte diese Neuregelung den Eltern, die mangels hinreichenden Einkommens den ab VZ 1986 erhöhten Kinderfreibetrag nicht oder nicht voll nutzen können, einen Ersatz in Form eines Zuschlags zum Kindergeld gewähren (BTDrucks. 10/2886 S. 6 f.).

Die Vorschrift des § 11 a BKGG wurde in der stgerichtl. Rspr. ua. angeführt, um verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine zu enge Auslegung des Pflegekindbegriffs auszuräumen: So BFH v. 9. 3. 89 VI R 94/88, BStBl. II S. 680, wonach das Ergebnis der Nichtberücksichtigung eines Enkelkindes als Pflegekind damit gerechtfertigt wird, daß der im Haushalt aufgenommenen Mutter des Kindes (Tochter des Stpfl.) der Zuschlag zum Kindergeld zusteht; uE zweifelhaft, weil die Mutter nicht, wohl aber ihre Eltern (Großeltern des Kindes) nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 BKGG kindergeldberechtigt sind. Das Nds. FG v. 15. 11. 88 (EFG 1989 S. 124, rkr., betr. Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags 1986) rechtfertigt die Umrechnung des Kindergeldes in einen Kinderfreibetrag auf der Grundlage des damals geltenden Einkommenssteuersatzes von 22 vH beiläufig unter Hinweis auf § 11 a BKGG (aA SCHEMMELE, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, Heft 64 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, 1989 S. 93 Fn. 277 a: Da es sich um eine Sondervorschrift handelt, kann § 11 a BKGG keine allgemeine Bedeutung als Umrechnungsvorschrift beanspruchen).

Die durch das 11. Ges. z. Änd. des BKGG v. 27. 6. 85 (BGBl. I S. 1251) eingeführte Vorschrift des § 11 a BKGG sah einen Zuschlag von höchstens 46 DM pro Kind monatlich vor (2 484 DM × 22 vH = 546,48 DM: 12 Monate = 45,54 DM; aufgerundet: 46 DM; 56 DM ab VZ 1990).

Die Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags im dualen System des Familienlastenausgleichs wurde im Schrifttum unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit überwiegend in Zweifel gezogen (im einzelnen Anm. 168).

**d) Familienleistungsausgleich (unvollständiges Optionsmodell)
ab VZ 1996.**

165

Schrifttum: HARTMANN, Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995 S. 641; KORN/KUPFER, Familienleistungsausgleich und Unterhaltsaufwendungen, KÖSDI 11/95, 10458; NIEMANN/PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung des Familienleistungsausgleichs, DB 1995, 1930; NOLDE, Familienleistungsausgleich 1996, FR 1995, 845; NOVAK, Die Neuregelungen des Kindergeldes ab Januar 1996 und deren Auswirkungen auf den öffentlichen Dienst, ZTR 1995 S. 531; SAGASSER/JAKOBS, Änderungen im Ertragsteuerrecht durch das Jahressteuergesetz 1996 – Teil I: Einkommensteuergesetz, DStR 1995, 1649; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995 S. 47; BIRK/INHESTER, StEntlastung durch Sozialleistungen an Dritte? – Zur Problematik des Ersatzes stl. Entlastungen für Eltern studierender Kinder durch eine einheitliche Ausbildungsförderung, StuW 1996 S. 227; EBLING/HEUERMAN, Die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber: Die Neuregelung des Kindergeldes im EStG (Familienleistungsausgleich), 1996; EHLERS/AHRENS, Die estl. Berücksichtigung von Kindern – gesetzliche Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, FamRZ 1996 S. 385; HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996 S. 186; HORLEMANN/OSSOLA-HARING/SCHNEIDER, Leitfaden zum neuen Kindergeldverfahren, Neuwied 1996; MICHAELIS, Kindergeldverfahren im öffentlichen Dienst ab 1996, Heidelberg 1996; MÜLLER/TRAXEL, Die Bedeutung von Kindergeld und Kinderfreibetrag für die Veranlagung zur ESt. ab dem VZ 1996, BB 1996 S. 1141; NOLTE, Der Familienleistungsausgleich 1996, FuR 1996, 81; OEPEN, Familienleistungsausgleich, NWB F. 3b S. 4601 (29. 1. 96); PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996; DERS., Die Vergleichsrechnung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag im Rahmen der EStVeranlagung 1996, DB 1996 S. 2095; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996 S. 123.

Vgl. auch das Schrifttum zur Bedeutung des Familienleistungsausgleichs § 31 vor Anm. 1 und 3.

Mit der Neuregelung der Kindergeld- und -freibetragsvorschriften ab VZ 1996 beabsichtigte der Gesetzgeber die „Weiterentwicklung des Familienlastenausgleichs zu einem Familienleistungsausgleich“ mit dem Ziel einer deutlichen Aufstockung der Leistungen für Familien mit Kindern sowie einer Verbesserung der Transparenz und einer Vereinheitlichung der Verfahren (BTDrucks. 13/1558 S. 139). Zum Begriff des Familienleistungsausgleichs s. § 31 Anm. 3. Die dem Familienleistungsausgleich zugrundeliegende und in § 31 festgelegte Vorstellung einer alternativen Inanspruchnahme von Kindergeld und Kinderfreibetrag wird auch als „Optionsmodell“ bezeichnet (s. § 31 Anm. 3 auch zum Ursprung dieses Begriffs). Von der Idee her ist das Optionsmodell zwar eine bestechende Lösung zur Abstimmung sozialrechtlicher Förderung und estl. Entlastung der Familie. In der gesetzgeberischen Ausgestaltung weist dieses Modell der Familienbesteuerung jedoch erhebliche Mängel auf, die im wesentlichen darauf beruhen, daß Kinderfreibetrags- und Kindergeldregelung nur unvollständig aufeinander abgestimmt sind und daß die konsequente Verwirklichung des Optionsmodells in Gestalt eines echten Wahlrechts im laufenden Kj. aus Kostengründen gescheitert ist (§ 31 Anm. 3 und 8).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags

1. Bedeutung des Kinderfreibetrags

166 a) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung des Kinderfreibetrags

Die Regelung zum Kinderfreibetrag ist ein wesentlicher Teil der gesamten Regelungen zum Kinderlastenausgleich. Schon das durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (aaO Anm. 164) ab VZ 1986 wiedereingeführte *duale System des Kinderlastenausgleichs* (BTDrucks. 10/2884 S. 96) führte dazu, daß estl. Entlastung und sozialstaatliche Förderung – wie in den VZ bis 1974 (s. Anm. 161) – einander ergänzten; augenfällig machte dies die Regelung des § 11 a BKGG deutlich (s. Anm. 164). Dies gilt alles auch für den durch JStG 1996 geschaffenen Familienleistungsausgleich, bei dem die stl. Freistellung des Existenzminimums vorrangig durch Kindergeld bewirkt wird, das auch eine sozialrechtliche Komponente hat (§ 31 Anm. 30); alternativ wird ein Kinderfreibetrag gewährt, dem nur stl. Entlastungsfunktion zukommt (§ 31 Anm. 34).

Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Der ab VZ 1986 angehobene Kinderfreibetrag sollte der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Unterhalt von Kindern „wieder verstärkt im Steuerrecht Rechnung ... tragen“ und damit auch mit der neueren Rspr. des BVerfG (s. Anm. 168) in „Einklang“ gebracht werden (BTDrucks. 10/2884 S. 96). Ganz ähnlich soll ab VZ 1996 der Begriff „*Familienleistungsausgleich*“, der auch in die Gesetzesüberschrift des § 31 aufgenommen wurde, die gesetzgeberische Absicht umschreiben, wonach die stl. Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern geregelt und darüber hinaus die besondere Leistung der Familie für die Gesellschaft stärker als bisher anerkannt wird (BTDrucks. 13/1558 S. 155). Ergänzend zu dieser unterhaltsrechtlichen sowie sozial- und familienpolitischen Perspektive bestimmt § 31 Satz 1 ausdrücklich, daß die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes (s. § 31 Anm. 25) durch den Kinderfreibetrag nach § 32 oder durch Kindergeld nach dem X. Abschn. (§§ 62–78) bewirkt wird (s. § 31 Anm. 24 und 32). Der *Leistungsfähigkeitsgrundsatz*, der die Berücksichtigung unabwendbarer Unterhaltspflichten aber auch des Existenzminimums von Unterhaltsempfängern gewährleisten soll, ist damit Ausgangspunkt für die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags.

So bereits LANG (Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985 S. 78), der uE zu Recht dem Kinderfreibetrag insofern eine Doppelfunktion zugewiesen hat, als er das Existenzminimum (des Kindes?) steuerfrei stellt und zugleich die Unterhaltsbelastung der Eltern berücksichtigt. UE sind in diese Betrachtung nach geltendem Recht auch alle anderen kindbedingten Entlastungen einzubeziehen.

Entfallen Kinderfreibetrag und Kindergeld wegen zu hohen Einkommens des volljährigen Kindes, so entfällt die Unterhaltsbedürftigkeit nach typisierenden stl. Maßstäben, die mit der zivilrechtlichen Unterhaltsbedürftigkeit nicht übereinstimmen muß. Das Existenzminimum wird dann zugleich durch den Grundfreibetrag gewährleistet, der daher stets mindestens in der Höhe bemessen sein muß wie die schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes nach Abs. 4 Satz 2 (s. dazu ausführlich Anm. 133 ff.).

Abzug vom Einkommen oder von der Steuerschuld: Der den höherverdienenden Stpfl. stärker begünstigende Abzug vom Einkommen (statt von der

Steuerschuld) ist nach Auffassung der BReg. „eine logische Folge“ des progressiven EStTarifs, „die in allen übrigen Bereichen des Einkommensteuerrechts als selbstverständlich hingenommen wird, auch in bisherigen Teilbereichen der Kinderentlastung (zB beim Haushaltsfreibetrag und beim Ausbildungsfreibetrag“; im übrigen sei zu bedenken, daß bei einem einheitlichen Kinderfreibetrag eine Angleichung schon dadurch eintrete, daß die nach dem Elterneinkommen unterschiedliche Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs des Kindes unberücksichtigt bleibt (BTDrucks. 10/2884 S. 96). Es ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß Kinderfreibeträge infolge des progressiven EStTarifs zu verschiedenen hohen Steuerermäßigungen führen (BVerfG v. 24. 11. 69 1 BvR 682/69, StRK EStG § 19 Abs. 2 R. 23).

UE zutreffend; glA etwa: TIPKE, ZRP 1983 S. 25; BÖCKENFÖRDE, StuW 1986 S. 337; PEZZER in Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 757, 768 f. und allgemein zum Problem des Abzugs existenzsichernder Abzugsbeträge von der Bemessungsgrundlage: KIRCHHOF/SÖHN, EStG, § 2 Anm. A 684; aA etwa ZEIDLER, Artükel „Ehe und Familie“, in BENDA/MAIHOFER/VOGEL, Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 555, 604; POSSER, DStZ 1983 S. 157 und MATTHÄUS-MAIER, ZRP 1988 S. 252, die einen Abzug von der Steuerschuld, verbunden mit Erstattung negativer ESt., vorschlägt.

Zur politischen Diskussion dieser Frage bei Beratung des JStG 1996, die der Kontroverse und Frontenstellung bei Schaffung des EStRG 1975 entspricht s. § 31 Anm. 4 „Die unterschiedlichen familienpolitischen Vorstellungen ...“. Zur älteren Diskussion: vgl. zB STOLTENBERG, BTProtokoll 10. Wahlperiode, 124. Sitzung, S. 9138 li. Sp. und SCHROEDER (CDU), 141. Sitzung, S. 10469 f. für Abzug von der Bemessungsgrundlage; POSSER (SPD), BR 547. Sitzung S. 77 ff. und den Entw. der Fraktion der SPD, BTDrucks. 10/2928; s. ferner den Bericht der Abgeordneten DR. SPÖRI und DR. VON WARTENBERG über die Anhörung von Sachverständigen zu Fragen der Familienbesteuerung, BTDrucks. 10/3350 S. 25, 28 ff.

b) Steuersystematische Bedeutung des Kinderfreibetrags

167

Schrifttum: O.V., Durch Kinderfreibetrag und Kindergeld abgegolten? FR 1995, 780; BIRK, Familienbesteuerung in Großbritannien und Deutschland, in: Steuern im Verfassungsstaat, Symposium zu Ehren von K. VOGEL, 1996 S. 65; STURN/DUJMOVITS, Die Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderlasten, ÖStZ 1996 S. 497.

Abgeltung laufender Unterhaltungsaufwendungen: Nach stRspr. des BFH dient der Kinderfreibetrag der Abgeltung aller laufenden Aufwendungen für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung des Kindes; dies gilt auch für den Fall, daß die Aufwendungen in einzelnen Jahren höher sind als üblich.

Vgl. BFH v. 23. 2. 68 VI R 236/67 u. v. 23. 2. 68 VI R 231/67, BStBl. II S. 374 u. 434; v. 14. 2. 75 VI R 125/74, BStBl. II S. 607; v. 1. 12. 78 VI R 149/75, BStBl. II 1979 S. 78; v. 8. 3. 79 IV R 94/75, BStBl. II S. 410; v. 8. 11. 79 IV R 66/77, BStBl. II 1980 S. 117. Nach BVerfG v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75 (BStBl. II 1977 S. 135) ist eine derartige pauschale Abgeltung von Unterhaltungsaufwendungen auch nicht verfassungswidrig (s. Anm. 168). Großzügiger früher noch BFH v. 9. 7. 58 VI 144/55 U (BStBl. II S. 407): Die steuerl. Abgeltung durch den Kinderfreibetrag beschränke sich auf „alle normalen Aufwendungen für den Unterhalt, die Erziehung und die Ausbildung des Kindes... Deshalb können neben der tariflichen Kinderermäßigung nur ungewöhnliche Belastungen besonders berücksichtigt werden“. In § 34 Abs. 7 ÖEStG ist dies zB ausdrücklich geregelt (s. auch STURN/DUJMOVITS, ÖStZ 1996 S. 497).

► *VZ 1975–1982:* Diese Rspr. war auch nach der Reform des Kinderlastenausgleichs zu beachten, wonach v. 1. 1. 75 bis 31. 12. 82 die üblichen Unterhaltungsaufwendungen für ein Kind nur durch Kindergeld oder Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGG abgegolten wurden; diesem Grundsatz entspricht auch § 33a Abs. 1 Satz 1 (s. Begr. zu § 75 Abs. 1 RegE eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470

S. 282). So FinVerw., StEK EStG § 33 Nr. 62 = DB 1980 S. 192 = EDStZ 1980 S. 51 = DStR 1980 S. 139; Abschn. 66 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 LStR 1981.

► *VZ ab 1983 insbes. ab 1996*: Nach Wiedereinführung des Kinderfreibetrags zum 1. 1. 83, dessen Erhöhungen zum 1. 1. 86 (s. Anm. 164) und zum 1. 1. 96, kommt diese Abgeltungswirkung schließlich auch den einander ergänzenden bzw. aufeinander abgestimmten Regelungen zum Kindergeld und Kinderfreibetrag zu (so jedenfalls Abschn. 186 Abs. 1 Nr. 2 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 186 Abs. 1 Nr. 2 b Satz 3 EStR 1987; Abschn. 92 Abs. 4 Satz 2 LStR 1990).

Der oa. Typisierungsgedanke führt zu zwei weiteren Problemen: So zu der Frage, für welche Aufwendungen dem Kinderfreibetrag Abgeltungswirkung zukommt, die von Bedeutung ist, wenn der Stpfl. für bestimmte Aufwendungen den Abzug anderer Frei- oder Höchstbeträge (zB den Abzug außergewöhnlicher Belastungen nach §§ 33, 33 a–33 c) begehrt (im einzelnen dazu Anm. 170 betr. Verhältnis zu anderen estl. Vorschriften); ferner zu der Frage, ob die gewährten Beträge unter dem verfassungsrechtlichen Gesichtspunkt der Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit ausreichend sind („realitätsfremde Grenze“; s. Anm. 168).

Stellungnahme: UE kommt dem Kinderfreibetrag auch und wegen der angemessenen Entlastung, ab 1996 ganz besonders eine absolute Abgeltungswirkung zu; die bisherige Rspr. des BVerfG und des BFH (s. o.) findet daher auch auf den sog. Familienleistungsausgleich Anwendung. Jede andere Auffassung würde deshalb dem allen Freibeträgen zugrundeliegenden Typisierungsgedanken widersprechen und eine heillose Kasuistik provozieren (aA o. V., FR 1995 S. 780, die ohne Erörterung der Konsequenzen undiskutabel ist).

StEntlastung für Erziehung: „Die Kinderentlastung soll nach ihrer Zweckbestimmung nicht nur den Unterhaltsbedarf im engeren Sinne, sondern die durch Kinder entstehende wirtschaftliche Gesamtbelastung der Eltern ausgleichen.“

RegE eines 3. StRefG v. 9. 1. 74, BTDrucks. 7/1470 S. 213, der uE jedoch zu Unrecht davon ausgeht, die Kinderentlastung solle nur einen Teil des Unterhaltsbedarfs der Kinder abdecken; eine volle Entlastung erscheine „für den Regelfall nicht erforderlich und im Hinblick auf die Eigenverantwortung der Eltern für ihre Kinder auch nicht wünschenswert“ (BTDrucks. aaO).

Stellungnahme: UE gewährt Abs. 6 damit nicht nur einen aufwendungsorientierten Freibetrag; der Kinderfreibetrag soll vielmehr auch die Leistungen abgelten, die der Stpfl. in Erfüllung seiner Pflicht zur Personensorge (§§ 1626 ff. BGB) erbringt (KANZLER, FR 1988 S. 214; DERS., Bitburger Gespräche Jahrb. 1988 S. 82 f.). In diesem Sinne berücksichtigt Abs. 6 die Minderung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Stpfl. durch persönliche Übernahme von „Familienarbeit“ unter Verzicht auf Erwerbseinkommen oder Freizeit (vgl. auch 3. Familienbericht der Sachverständigenkommission der BReg v. 20. 8. 79, BTDrucks. 8/3121 S. 138; unentschieden FG München v. 23. 2. 95, EFG 1995 S. 716, rkr.). Diese Abgeltung von Familienarbeit wird deutlich, wo der Kinderfreibetrag zwischen unterhaltszahlendem Stpfl. und dem Elternteil, dem die Personensorge zugefallen ist, aufgeteilt wird; da dieser Umstand bei der Reform des Kinderlastenausgleichs 1975 nicht beachtet worden war, kam es uE auch zu der sog. Kindergeldentscheidung des BVerfG v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75, BStBl. II 1977 S. 135 (KANZLER aaO).

Mit der Erkenntnis, daß der Kinderfreibetrag ua. auch für Pflege und Erziehung des Kindes gewährt wird, ist zugleich der Forderung nach altersspezifischer Staffelung kindbedingter Steuerentlastung begegnet. Dem mit zunehmendem Alter eines Kindes steigenden Unterhaltsbedarf entspricht ein mit zunehmendem Alter abnehmendes Bedürfnis nach persönlicher Zuwendung und die Eltern auch

wirtschaftlich belastender Betreuung, so daß „die Gesamtbelastung der Eltern ... typischerweise im wesentlichen stets gleich groß“ ist.

BTDrucks. 7/1470 S. 213 ergänzend noch auf die mit altersspezifischer Staffelung verbundenen Verwaltungsschwernisse hinweisend. GLA KANZLER, FR 1988 S. 214; DERS., Bitburger Gespräche Jahrb. 1988 S. 83; s. ferner die beiläufigen Ausführungen des BFH v. 6. 11. 87 III B 101/86, BStBl. II 1988 S. 134, 135 f., gegen die Forderung nach altersspezifischer Staffelung des Unterhaltshöchstbetrags gem. § 33 a Abs. 1; aA TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 77 f.; DERS., DStZ 1987 S. 616; dies ist im übrigen auch die Konsequenz der Auffassungen all der Autoren, die einseitig den Unterhaltsbedarf des Kindes zum Maßstab für die Festsetzung der Entlastungsbeträge nehmen: vgl. zB VOGEL, DStR 1977 S. 31, 41 (Kopplung an den Regelunterhalt); KLEIN, Ehe und Familie im StRecht, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 794 (Düsseldorfer Tabelle); LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985 S. 78 f., 100 zu § 31 seines Entwurfs (Realsplitting).

Beide Gesichtspunkte der Abgeltung von Aufwendungen und Erziehungsleistungen (finanzielle und persönliche Zuwendung) durch den Kinderfreibetrag werden zT auch unter den Begriffen *Bar- und Naturalunterhalt* abgehandelt und sind bei der Frage nach der Zulässigkeit einer Übertragung des Kinderfreibetrags (Abs. 6 Satz 5; s. Anm. 180 ff.) von Bedeutung (vgl. etwa FG Münster v. 28. 11. 88, EFG 1989 S. 287, rkr.).

Zur Bedeutung des Abs. 6 als Tarifvorschrift s. Anm. 6.

2. Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags

a) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 aF (VZ 1986–1995)

168

Schrifttum bis 1989: VOGEL, DStR 1977 S. 31, 41; POSSER, DStZ 1983 S. 157; TIPKE, ZRP 1983 S. 25; ZEIDLER, Artikel „Ehe und Familie“, in BENDA/MAIHOFFER/VOGEL, Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 555; BÜHLER, BB 1984 S. 1739; GOTTWALD, FR 1984 S. 162; LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985; BÖCKENFÖRDE, StuW 1986 S. 337; F. KLEIN, DStR 1987 S. 782; DERS., Ehe und Familie im StRecht, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 794; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986; DERS., DStZ 1987 S. 616; PEZZER, Verfassungsrechtl. Perspektiven der Familienbesteuerung, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 757; DERS., StuW 1989 S. 219; KANZLER, FR 1988 S. 214; DERS., Bitburger Gespräche Jahrb. 1988 S. 83; MATTHÄUS-MAIER, ZRP 1988 S. 252.

Schrifttum ab 1990 (nach den Beschlüssen des BVerfG zum Familienlastenausgleich): BERKEMANN, JR 1990 S. 449; BUOB, DStZ 1990 S. 579; FELIX, G., KÖSDI 1990, Nr. 10 8238, DERS., BB 1990 S. 2035; FELIX/CARSTENS, Stbg. 1990 S. 438; GILOY, DStZ 1990 S. 599; HARDT, MDR 1990 S. 1084; JÜPTNER, StVj. 1990 S. 307; KANZLER, FR 1990 S. 457, o. V., HFR 1990 S. 516 (Anm. zu BVerfG 1 BvL 72/86); o. V., DStZ 1990 S. 717; ROSS, DStZ 1990 S. 611; BAREIS, FR 1991 S. 405; BUOB, INF 1991 S. 9; DÖTSCH, FR 1991 S. 315; DZIADKOWSKI, DStR 1991 S. 8; DERS., FR 1991 S. 281; HOFFMANN, ZSR 1991 S. 15; LÖMER, StVj. 1991 S. 97; NECKELS, DStZ 1991 S. 514; NEEB, DStZ 1991 S. 231; NEUFANG, INF 1991 S. 61; o. V., HFR 1991 S. 143 (Anm. zu BFH X R 167/87 v. 8. 8. 90, BStBl. 1991 S. 16); POHLMANN, Stbg. 1991 S. 135; RICHTER, NWB Meinungen-Stellungnahmen 1991 S. 850 (12/1991); RÖSSLER, DStZ 1991 S. 393; RULAND, JuS 1991 S. 161; SCHEMML, Steuerbefreiung für das Existenzminimum (Bund der Steuerzahler) 1991; SCHNEIDER, ZfJ 1991 S. 204; SCHULZ, BB 1991 S. 1463; SEEWALD/FELIX, D., FuR 1991 S. 13; SPÄTH, DStZ 1991 S. 12; DERS., Stbg. 1991 S. 72; THIELEFELD, Stbg. 1991 S. 177; WILLEKE/ONKEN, StuW 1991 S. 3; LANG, StuW 1992, 195; OEPEN, FR 1992 S. 149; SCHEMML, DStZ 1992 S. 2; KANZLER, FR 1993 S. 751; KLEIN, F., Der Familienlastenausgleich – eine zentrale Aufgabe des Bundesministerium der Familie und Senioren, in: 40 Jahre Familienpolitik in der Bundesrepublik Deutschland 1993, S. 91; SUDMANN, SF 1993 S. 276; ARNDT/SCHUMACHER, DStR 1994, 1219; FORSTER, BB 1994 S. 691; DERS., FR 1994 S. 612; HERDEN, FuR

1994 S. 44 und S. 236; DERS., DStZ 1994 S. 385; KANZLER, FR 1994 S. 403; O. V., HFR 1994, 719; O. V., DStR 1994 S. 1007; O. V., DStR 1994 S. 1227; SÖHN, Stl. Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, in: Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik, Festschrift für F. Klein, 1994 S. 421; BURMESTER, Familienlastenausgleich im Steuerrecht, SGB 1995 S. 49; O. V., HFR 1995 S. 327; RICHTER, EStD. Freistellung unvermeidbarer Privatausgaben, in: Unternehmenstheorie und Besteuerung (Festschrift für D. Schneider) 1995 S. 455; UELNER, DStZ 1995 S. 321; VOLK, D./VOLK, S., MDR 1995 S. 762; WENDT, R., Familienbesteuerung und Grundgesetz, in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag 1995 S. 47.

Vgl. auch das Schrifttum zu Anm. 164. Zu weiteren Fragen der Verfassungsmäßigkeit s. die Nachweise zu Anm. 7 aE.

Für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit der Kinderfreibeträge in den VZ 1986 – 1995 ist die geänderte Rspr. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich maßgebend (BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. II S. 653 und v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86, BStBl. II S. 664). Vor diesen Entscheidungen wurde im Schrifttum bereits die Auffassung vertreten, auch der ab VZ 1986 von 432 DM auf 2 484 DM angehobene Kinderfreibetrag sei realitätsfremd niedrig.

F. KLEIN, DStR 1987 S. 782; DERS., Ehe und Familie im StR, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 794; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 78; DERS., DStZ 1987 S. 616; PEZZER, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987 S. 757; DERS., StuW 1989 S. 219; SCHEMMEI, Kinderfreibetrag und Grundgesetz, Heft 64 der Schriftenreihe des Karl-Bräuer-Instituts des Bundes der Steuerzahler, 1989 S. 90; wohl auch ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987, S. 59 ff.; aA KANZLER, FR 1988 S. 659.

VZ 1986–1991: Nach der neueren Rspr. des BVerfG (s. u. „Grundsätze der neueren Rspr.“) sind die Kinderfreibeträge bis zum VZ 1991 (zur unterschiedlichen Höhe der Kinderfreibeträge in diesen VZ s. Anm. 160 und 164) mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit verfassungswidrig. Wegen haushaltspolitischer Rücksichtnahmen und zukunftsorientierter Nachbesserung durch den Gesetzgeber besteht jedoch kaum eine Chance für eine, alle Stpfl. umfassende, rückwirkende Erhöhung dieser Entlastung (KANZLER, StuW 1996 S. 215, 226 mwN und dem Vorschlag, einen Wiedergutmachungsfonds einzurichten).

VZ 1992–1995: Erst bei Anhebung des Kinderfreibetrags durch das StÄndG 1992 um 540 DM von 1 512 DM auf 2 052 DM und für zusammenveranlagte Ehegatten um 1 080 DM von 3 024 DM auf 4 104 DM konnte der Gesetzgeber die geänderte Rspr. des BVerfG zum Kinderlastenausgleich berücksichtigen.

Mit der Anhebung der Kinderfreibeträge hat die BRG. ihr Bekenntnis zum dualen System des Familienlastenausgleichs erneuert (BTDrucks. 12/1108 S. 35) und damit zugleich einen grundlegenden Änderungsvorschlag des BRats zurückgewiesen (BTDrucks. 12/1368 S. 16). Danach sollte zunächst der Kinderfreibetrag auf die bis 1991 geltende Höhe von 3 024 DM eingefroren und gleichzeitig das Kindergeld für das Erstkind auf 125 DM monatlich (1 500 DM jährlich) angehoben werden. Bei der später zu verwirklichenden grundlegenden Umgestaltung des Familienlastenausgleichs sollte ein einheitliches Kindergeld für alle Kinder vorgesehen werden. Die Umstellung sollte „durch die Beseitigung der Kinderfreibeträge und eine maßvolle Kappung des Ehegattensplitting“ finanziert werden (BTDrucks. 12/1368 S. 16).

Verfassungsmäßigkeit der Erhöhung des Kinderfreibetrags ab VZ 1992:

► *Grundsätze der neueren Rspr. des BVerfG:* Bei der Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Familienlastenausgleichs der Höhe nach hat das BVerfG Kindergeld und Kinderfreibetrag zusammengerechnet und einer Evidenzkontrolle unterzogen (Beschlüsse v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II S. 653 und v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86, BStBl. II S. 664; zur Änderung der Rspr. des BVerfG und ihrer Bedeutung im einzelnen vgl. Anm. 236). Danach ist das (für besserverdienende

Stpfl. nach § 10 Abs. 2 BKGG auf Sockelbeträge geminderte) Kindergeld auf der Grundlage verschiedener Spitzensteuersätze in einen fiktiven Steuerfreibetrag umzurechnen und zusammen mit den Kinderfreibeträgen dem durchschnittlichen für Kinder gewährleisteten (sozialhilferechtlichen) Existenzminimum gegenüberzustellen.

Nach dem Saarländischen Erlaß über die Regelsätze in der Sozialhilfe v. 12. 6. 91 (Abl. des Saarlandes 1991 S. 701 f.) werden die monatlichen Regelsätze in der Sozialhilfe ab 1. 7. 91 für Haushaltsangehörige bis zum vollendeten 18. Lebensjahr auf Beträge zwischen 234 DM und 421 DM monatlich festgesetzt. Der danach ermittelte Durchschnittssatz von 327,50 DM (3 930 DM jährlich) erhöht sich um einen Zuschlag von 30 vH für die durchschnittlich gewährten Sonderleistungen (3 930 DM + 1 179 DM = 5 109 DM). Der Aufschlagsatz von 30 vH ergibt sich aus dem im Beschluß des BVerfG (1 BvL 20/84 ua. aaO) für 1982 zugrunde gelegten Wert von 318 DM bei einem durchschnittlichen Regelsatz von 240 DM monatlich.

► *Tabellarische Übersicht der kinderbedingten Entlastungen:* Die im Beschluß 1 BvL 20/84 ua. (aaO zu C III, 4d) wiedergegebene tabellarische Übersicht der zu vergleichenden Beträge stellt sich mit den ab VZ 1992 geltenden Kindergeld- und Kinderfreibeträgen sowie den ab 1. 7. 91 geltenden sozialhilferechtlichen Leistungen für Kinder wie folgt dar:

Kinderzahl	1	2	3
	DM	DM	DM
Gesamtkindergeld pro Jahr (ab 2. Kind gemäß § 10 Abs. 2 BKGG)	840	1 680	3 360
Umrechnung in Steuerfreibetrag zuzüglich Kinderfreibeträgen bei	(4 104)	(8 208)	(12 312)
Steuersatz zu 30 vH	6 904	13 808	23 512
Steuersatz zu 40 vH	6 204	12 408	20 712
Steuersatz zu 53 vH	5 689	11 378	18 652
durchschnittliche jährliche Sozialleistungen für Kinder (nach Abl. des Saarl. 1991 S. 701 f.)	5 109	10 218	15 327

Stellungnahme: Aus der Übersicht ergibt sich, daß die Entlastungen für den VZ 1992 selbst bei einem Spitzensteuersatz von 53 vH die durchschnittlichen Sozialhilfeleistungen erheblich übersteigen. Auch unter Berücksichtigung weiterer inflationsausgleichender Erhöhungen der sozialhilferechtlichen Regelsätze (von 5 vH jährlich) in den Folgejahren kann man uE davon ausgehen, daß die kinderbedingten Entlastungen auch für die VZ 1993 bis 1995 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind.

Nach der Änderung des § 22 Abs. 4 BSHG durch das FKPG v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 944; BStBl. I S. 510) ist der Anstieg der Sozialhilfesätze ohnehin auf 2 bzw. 3 vH begrenzt. Dies soll der „allgemein zu erwartenden geringeren Einkommensentwicklung in den nächsten Jahren“ entsprechen (BTDrucks. 12/4401 S. 47).

Da die Teuerungsrates (in den alten Bundesländern) bereits für das Jahr 1993 über 4 vH lag, eignete sich die aus haushaltspolitischen Gründen „aufgrund des erforderlichen Konsolidierungsumfanges unumgänglich(e)“ Beschränkung der jährlichen Regelsatzerhöhungen uE nicht mehr als Vergleichsmaßstab für eine sachgerechte und am Leistungsfähigkeitsgrundsatz ausgerichtete Bemessung des Kinderfreibetrags (KANZLER, FR 1993 S. 751 betr. Anm. zum Vorlagebeschluß des BFH v. 16. 7. 93 III R 206/90, BStBl. II S. 755 wegen Verfassungswidrigkeit des Kinderfreibetrags für den VZ 1987; s. auch § 32 d Anm. 3 betr. Grundfreibe-

trag). UE sind daher zur verfassungsrechtlichen Prüfung der Kinderfreibeträge die Sozialhilfesätze für das Jahr 1992 mindestens um den Prozentsatz zu erhöhen, der der jeweiligen Inflationsrate der Folgejahre entspricht.

Zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags in den VZ bis 1985 s. Anm. 236.

169 b) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 (ab VZ 1996)

Nach der Reform der Familienbesteuerung zum sog. Familienleistungsausgleich wird der Kinderfreibetrag nur noch in etwa 5 vH aller Fälle abgezogen. Vorrangig wird Kindergeld als StVergütung gewährt.

Abzug vom Einkommen verfassungsgemäß: Es ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß Kinderfreibeträge infolge des progressiven EStTarifs zu verschiedenen hohen StErmäßigungen führen (BVerfG v. 24. 11. 69 1 BvR 682/69, StRK EStG § 19 Abs. 2 R. 23); s. auch Anm. 166.

Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach: Die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes wird nach § 31 Satz 1 durch den Kinderfreibetrag oder durch Kindergeld gewährleistet. Den Betrag des Existenzminimums hat die BReg. für 1996 mit 6 288 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. 95, BRDrucks. 68/95 S. 9 u. 11); nach aA mehr als 10 000 DM (KENNERKNECHT, Kosten und Aufwendungen der Kindererziehung, in LÜCKER-ALFMAN (Hrsg.), Familienförderung oder Ausbeutung? S. 109). Zur Kritik an der Orientierung an dem vom Gesetzgeber beeinflussten Sozialhilfebedarf als Bemessungsgrundlage für Kinderfreibetrag und Kindergeld, s. § 31 Anm. 25 mwN.

Daß der Kinderfreibetrag mit 6 264 DM bereits für das Jahr 1996 geringfügig unter dem von der BReg. ermittelten Existenzminimum für Kinder iHv. 6 288 DM bleibt, ist nach der Rspr. des BVerfG verfassungsrechtlich zwar nicht zu beanstanden; dem Gesetzgeber wird „ein gewisser Einschätzungsspielraum zugebilligt“, der ein Unterschreiten des Richtwerts um 15 vH zuläßt (BVerfG v. 14. 6. 94 1 BvR 1022/88, StRK EStG Allg. R. 109 = FR 1994 S. 609). UE muß allerdings bezweifelt werden, ob diese Maßstäbe auch gelten, wenn der Gesetzgeber diesen Spielraum, wie im JStG 1996, bewußt ausgenutzt hat. Das BVerfG hat nämlich eigens betont, daß wegen der festgestellten Unterschreitung von 15 vH „die Verfassungswidrigkeit einer bestehenden Regelung noch nicht festgestellt werden“ könne (BVerfG aaO). UE ist eine solche, geplante geringfügige Unterschreitung auch nicht aus haushaltspolitischen Erwägungen zu rechtfertigen. Ab VZ 1997 beträgt der Kinderfreibetrag 6 912 DM und ist damit verfassungsrechtlich unbedenklich.

Daß das Kindergeld in seiner Funktion als Sozialleistung den Betrag des von der BReg. ermittelten Existenzminimums nicht erreicht, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (§ 66 Anm. 4). Zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags für Auslandskinder s. Anm. 177.

Die Orientierung des stl. Existenzminimums am Sozialhilfebedarf läßt eine jährliche Überprüfung und ggf. auch eine Anpassung umso dringlicher erscheinen, als der Kinderfreibetrag für den VZ 1996 bereits knapp unter dem von der BReg. selbst ermittelten Existenzminimum von 6 288 DM liegt. Zu dieser Forderung s. auch § 31 Anm. 25 mwN.

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. 94 1 BvR 1022/88, StRK EStG Allg. R. 109 = FR 1994 S. 609 mit Anm. KANZLER).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

170

Schrifttum: KÜBLER, Stellt der Zuschlag zum Kindergeld nach § 11 a BKGG eine interessante Alternative zum Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG dar?, DB 1988 S. 1294; MARBURGER, Zuschlag zum Kindergeld, 3. Aufl. 1989; BÄR, Kindergeldzuschlag für 1993 und Zusatzabelle für 1993 zur Einkommensteuer-Splittingtabelle, StB 1994 S. 352.

Verhältnis zu den Vorschriften über außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33 c):

► *Verhältnis zu § 33:* Außergewöhnliche (unübliche, atypische) Unterhaltsleistungen für Kinder sind neben dem Kinderfreibetrag, der nur die laufenden, üblichen Aufwendungen abgibt, als außergewöhn. Belastungen nach § 33 abziehbar (s. Anm. 167 und § 33 Anm. 17).

► *Verhältnis zu § 33 a:*

▷ *Verhältnis zum Unterhaltshöchstbetrag (§ 33 a Abs. 1):* Kinderfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag schließen einander aus. Der Unterhaltshöchstbetrag hängt ua. davon ab, daß weder der Stpfl. noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat (s. § 33 a Anm. 77–84).

▷ *Verhältnis zu den Ausbildungsfreibeträgen (§ 33 a Abs. 2):* Kinderfreibeträge und Ausbildungsfreibeträge werden nebeneinander gewährt. Grundsätzlich ist der Abzug eines Kinderfreibetrags oder die Gewährung von Kindergeld Voraussetzung für die Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags (s. § 33 a Anm. 199).

▷ *Verhältnis zur StErmäßigung wegen Hilfe im Haushalt (§ 33 a Abs. 3):* Der Kinderfreibetrag steht einer StErmäßigung nach § 33 a Abs. 3 selbst dann nicht entgegen, wenn der Stpfl. sein Kind als Hilfe im Haushalt beschäftigt hat (s. § 33 a Anm. 265 und 275). Die StErmäßigung wegen Hilfe im Haushalt wird auch wegen Krankheit eines Kindes des Stpfl. gewährt (§ 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 b), für das er einen Kinderfreibetrag erhält.

► *Verhältnis zu § 33 b:* Der *Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag*, der einem Kind des Stpfl. zusteht, ist nur dann auf den Stpfl. übertragbar, wenn der Stpfl. für dieses Kind einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält (s. Anm. 32 und § 33 b Anm. 88). *Pflegepauschbetrag* und Kinderfreibetrag sind nebeneinander zu gewähren.

► *Verhältnis zu § 33 c:* Kinderfreibetrag und Kinderbetreuungsbetrag werden nebeneinander gewährt. Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten ist die Haushaltszugehörigkeit des nach Abs. 1–3 zu berücksichtigenden Kindes und nicht der Anspruch auf den Kinderfreibetrag Voraussetzung (s. § 33 c Anm. 44–53).

Wegen der Bedeutung des estl. Kindbegriffs für andere Vorschriften s. auch Anm. 32.

Das Verhältnis zu den Vorschriften des BKGG hat sich nach der Umstellung der Familienbesteuerung zum sog. Familienleistungsausgleich grundlegend geändert.

► *Im dualen System des Kinderlastenausgleichs (VZ 1986–1995)* ergänzten estl. Entlastung (Kinderfreibetrag) und sozialrechtl. Leistungen (Kindergeld) einander. Unter diesem Gesichtspunkt war die Minderung des Kindergelds für das 2. und 3. Kind auf Sockelbeträge für Stpfl. mit höherem Einkommen (§§ 10 Abs. 2 und

11 BKGG) zu sehen, bei denen sich der Kinderfreibetrag stärker auswirkt als bei einkommensschwächeren Unterhaltspflichtigen.

Kindergeldzuschlag nach § 11 a BKGG: Als weitere Regelung zur Abstimmung estl. Entlastungen und sozialrechtl. Leistungen wurde mit Wirkung v. 1. 1. 86 der Zuschlag zum Kindergeld für Berechtigte mit geringem Einkommen (§ 11 a BKGG) eingeführt. Der „sozialen Gerechtigkeit“ entsprechend, soll diese Neuregelung den Eltern, die mangels hinreichenden Einkommens den ab VZ 1986 erhöhten Kinderfreibetrag nicht oder nicht voll nutzen können, einen Ersatz in Form eines Zuschlags zum Kindergeld gewähren (BTD Drucks. 10/2886 S. 6 f.; s. auch Anm. 164).

► *Nach dem System des Familienleistungsausgleichs (ab VZ 1996)* wird das Verhältnis von Kinderfreibetrag und estl. Kindergeld zu den Vorschriften des BKGG durch den Geltungsbereich beider Gesetze bestimmt. Nach § 62 gelten die Kindergeldvorschriften des EStG für natürliche Personen, die unbeschr. estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 und 2 sind oder die nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. behandelt werden (s. § 62 Anm. 5 ff.); dies gilt auch für den Kinderfreibetrag (s. Anm. 10). Für alle anderen natürlichen Personen gilt das BKGG; das sind beschr. estpfl. Personen, die nicht nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. behandelt werden und weitere in § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 BKGG genannte Voraussetzungen erfüllen sowie Personen, die Kindergeld für sich selbst erhalten (§ 1 Abs. 2 BKGG). Ab VZ 1996 schließen daher Kinderfreibetrag und Kindergeld nach dem EStG und Kindergeld nach dem BKGG einander aus (s. auch Vor §§ 62–78 Anm. 15).

Zum Verhältnis der Kindbegriffe nach EStG und BKGG s. Anm. 30.

V. Verfahrensvorschriften

Lohnsteuerabzugsverfahren: Voller und halber Kinderfreibetrag sind ab VZ 1996 nicht mehr in die LStTabelle eingearbeitet (§ 38 c Abs. 1 Nr. 5 aF ist gestrichen).

► *Eintragung durch Gemeinde:* Für Zwecke des Abzugs von Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) trägt die Gemeinde gleichwohl die Zahl der Kinderfreibeträge für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschr. estpfl. Kind iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 auf der LStKarte ein. Als Zahl der Kinderfreibeträge wird die Summe der Zähler der zu berücksichtigenden Kinderfreibeträge eingetragen. Dem Halbteilungsgrundsatz entsprechend wird mit dem Zähler 0,5 jeder nach Abs. 6 Satz 1 zu berücksichtigende Kinderfreibetrag eingetragen; die nach Abs. 6 Satz 2 zu berücksichtigenden Kinderfreibeträge werden mit dem Zähler 1 angesetzt, während in den Fällen des Abs. 6 Satz 3 nur insoweit eine Eintragung durch die Gemeinde zulässig ist, als der andere Elternteil vor Beginn des Kj. verstorben ist oder der ArbN das Kind allein angenommen hat (§ 39 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb und cc).

► *Eintragung durch FA:* Nach § 39 Abs. 3 a können die Zahl der Kinderfreibeträge und die Steuerklasse, soweit sie nicht von der Gemeinde auf der LStKarte einzutragen sind, auf Antrag vom FA geändert werden. Dabei handelt es sich um die Fälle des Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 2 (der andere Elternteil ist nicht unbeschr. estpfl.), des Abs. 6 Satz 3 Nr. 2 Alt. 2 (einseitiges Pflegekindschaftsverhältnis) und ab VZ 1997 den Fall des Kinderfreibetrags ohne Anspruch auf Kindergeld; für diese Kinder kann nach § 39 a Abs. 1 Nr. 6 auch ein Freibetrag beim LStAbzug berücksichtigt werden.

Bedeutung der Eintragung des Kinderfreibetrags ohne Kindergeld: Die ab VZ 1997 eingeführte Neuregelung des § 39 a Abs. 1 Nr. 6 wurde vom FinAussch. wie folgt begründet: „Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs werden Kinderfreibeträge bei der Bemessung

der Lohnsteuer nicht berücksichtigt; die Lohnsteuerbelastung des für den Unterhalt eines Kindes erforderlichen Einkommens wird durch das monatliche Kindergeld ausgeglichen. Dieser Ausgleich fehlt bei Eltern, die weder Anspruch auf Kindergeld noch auf eine andere Leistung für Kinder haben. Betroffen sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ausländer ohne Aufenthaltsgenehmigung mit Kindern im Inland sowie unbeschränkt Stpfl. mit Kindern im Ausland außerhalb eines EU- oder EWR-Staates. In diesen Fällen ist es sachgerecht und notwendig, die Lohnsteuerbelastung des für den Unterhalt des Kindes erforderlichen Einkommens durch den zustehenden Kinderfreibetrag zu senken. In § 39 a Abs. 1 Nr. 6 EStG soll deshalb insoweit eine Freibetragsseintragung auf der Lohnsteuerkarte vorgeschrieben werden. Dabei wird angeordnet, daß die von der Gemeinde eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge für Kinder, für die der Freibetrag gewährt wird, zu mindern ist um die doppelte Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen bei der Erhebung des Solidaritätszuschlags auszuschließen“ (BTDrucks. 13/5952 S. 100).

EStVeranlagung: Bis auf den Fall des § 39 a Abs. 1 Nr. 6 (s. o.), Kinderfreibetrag ohne Anspruch auf Kindergeld (s. § 46 Abs. 2 Nr. 4), sind die übrigen Veranlagungstatbestände im Zusammenhang mit der Eintragung eines Kinderfreibetrags auf der LStKarte mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 29 b) gestrichen worden. Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die übrigen Veranlagungstatbestände entbehrlich, weil sich ab 1996 Kinderfreibeträge auf der LStKarte nicht mehr auf die LStBerechnung auswirken (BTDrucks. 13/5952 S. 101). Damit nimmt der Gesetzgeber wohl in Kauf, daß eine Korrektur durch Zwangsveranlagung auch für den Fall ausgeschlossen ist, daß Kinderfreibeträge den Abzug von Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) beeinflusst haben.

Gestrichen wurden insbesondere die Tatbestände des § 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. a, der den Fall des Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 2 betraf (ein Elternteil hat den vollen Kinderfreibetrag und der andere Elternteil ist im Laufe des Kj. unbeschr. estpfl. geworden) und des § 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. b, der den Fall der Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil nach Abs. 6 Satz 5 betraf (s. Anm. 187). Nach R 181 Abs. 2 EStR 1996 soll die aufgehobene Vorschrift des § 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. a allerdings noch angewendet werden.

Zu weiteren Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Gewährung des vollen Kinderfreibetrags nach Satz 3 s. Anm. 176; zu Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 181 betr. Antrag, Anm. 187 und Anm. 192 betr. Zustimmung und Widerruf bei Übertragung auf Stief- und Großeltern.

Einstweilen frei.

172–173

B. Halbteilungsgrundsatz und Verdoppelung des Kinderfreibetrags in bestimmten Fällen (Abs. 6 Sätze 1 bis 3)

Schrifttum: RAMISCH, Ungewollte Regelungslücken im § 26 c EStG? DB 1992 S. 1059; ROSS, Besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung (§ 26 c EStG) und die estl. Ehegatten-Sonderregelungen, DStZ 1992 S. 239.

I. Abzug eines (halben) Kinderfreibetrags vom Einkommen (Abs. 6 Satz 1)

174

Für jedes zu berücksichtigende Kind des Stpfl. (Abs. 1 bis 5) wird ein Kinderfreibetrag

- im VZ 1996 von 261 DM monatlich (3 132 DM jährlich) und
- ab VZ 1997 von 288 DM monatlich (3 456 DM jährlich)

für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, bei der Veranlagung zur ESt. vom Einkommen abgezogen. Voraussetzung ist ferner, daß dem Stpfl. nach § 31 Satz 4 die gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des des Existenzminimums durch das Kindergeld nicht gewährt wurde (s. § 31 Anm. 34).

Monatsprinzip: Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, wird der Kinderfreibetrag bei der Veranlagung zur ESt. vom Einkommen abgezogen.

Bis zum VZ 1995 galt das sog. Jahresprinzip, wonach der Kinderfreibetrag für das gesamte Jahr gewährt wurde, wenn die Voraussetzungen mindestens an einem Tag des Kj. vorgelegen haben. Die Umstellung auf das Monatsprinzip wurde im Hinblick auf das monatlich zu zahlende Kindergeld für erforderlich gehalten (BTDrucks. 13/1558 S. 139; s. auch § 66 Anm. 16). Die im Entw. eines JStG 1996 zur StVereinfachung geplante Aufhebung des Monatsprinzips in § 33 a Abs. 4 (s. BTDrucks. 13/901 S. 11 u. 136) wurde deshalb als „nicht vertretbar“ zugleich wieder rückgängig gemacht (BTDrucks. 13/1558 S. 156; kritisch: KANZLER, DSz 1996 S. 678).

Anders als nach § 33 a Abs. 4 wird der Kinderfreibetrag nicht für die Kalendermonate gekürzt, in denen die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, sondern nur für jeden Kalendermonat gewährt, „in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben“. Dies entspricht nicht ganz der Formulierung in § 66 Abs. 2, wonach das Kindergeld vom Beginn des Monats an gezahlt wird, „in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, bis zum Ende des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen“. Zwar könnte der Wortlaut des Abs. 6 Satz 1 nahelegen, daß die Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug eines Kinderfreibetrags den ganzen Monat vorgelegen haben. UE erfordert eine zweckgerichtete Auslegung des Satzes 1 aber, diese Regelung wie folgt zu lesen: Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen *mindestens an einem Tag* vorgelegen haben, wird der Kinderfreibetrag abgezogen. Dies folgt aus dem Vergleich mit den insoweit etwas eindeutigeren Regelungen in Abs. 3 (s. Anm. 76) und § 66 Abs. 2 (s. § 66 Anm. 16) sowie aus der erklärten Absicht des Gesetzgebers, das Monatsprinzip bei Kindergeld und Kinderfreibetrag übereinstimmend einzuführen (s. o.).

Die Voraussetzungen, die vorgelegen haben müssen, damit der Kinderfreibetrag gewährt wird, sind die in Abs. 1 bis 5 geregelten Tatbestandsvoraussetzungen. Dem Grunde nach sind dies die gleichen Voraussetzungen wie für das während des laufenden Kalenderjahrs zu zahlende Kindergeld (dazu § 66 Anm. 16); gleichwohl ist die Kindergeldfestsetzung nach FinVerw. nicht Grundlagenbescheid für die EStVeranlagung (s. Anm. 187). Vorausgesetzt wird also insbesondere das Vorliegen eines berücksichtigungsfähigen Kindschaftsverhältnisses (Abs. 1 und 2), der Altersvoraussetzungen (Abs. 3 und 4), der Verlängerungstatbestände (Abs. 5) und der Einkommensgrenze des Abs. 4 Sätze 2 ff., die ihrerseits zu ermäßigen ist, wenn die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nicht behinderter Kinder nicht vorliegen (s. Anm. 143 ff. und Anm. 118 zur Anwendung dieser Grenze auf behinderte Kinder).

Bei der Veranlagung zur ESt. wird der Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen. Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder EStVorausZVerfahren wie bis zum VZ 1995 ist nach § 31 Satz 3 ausgeschlossen. Mit der Anfügung des Satzes 10 in § 37 Abs. 3 durch das JStG 1997 ist die geplante Einführung eines sog. Optionsmodells endgültig gescheitert (§ 31 Anm. 32 und § 37 Anm. G 2). Voraussetzung für den Abzug bei der EStVeranlagung ist schließlich, daß dem Stpfl. nach § 31 Satz 4 die gebotene stl. Freistellung

eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums durch das Kindergeld nicht gewährt wurde (s. § 31 Anm. 34).

Halbteilungsgrundsatz: Der volle (Monats-)Kinderfreibetrag (s. Anm. 175) soll grundsätzlich nur einmal gewährt werden. Deshalb ist er auf mehrere Berechnungsteile aufzuteilen (BTDrucks. 10/2884 S. 103). Zur Gewährung eines ein- bis einhalbfachen Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF in den VZ 1983 bis 1985 s. Anm. 240.

Persönlicher Anwendungsbereich des Satzes 1: Der halbe Kinderfreibetrag kommt danach nur in Betracht

- bei einem unbeschr. estpfl. Elternpaar, das die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt, dh. bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern oder Eltern eines nichtehelichen Kindes für ihre gemeinsamen Kinder;
- bei Ehegatten, die getrennt zur ESt. veranlagt werden (§§ 26, 26 a), für die Kinder, die zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis stehen;
- bei Ehegatten, die für den VZ der Eheschließung die besondere Veranlagung nach §§ 26, 26 c wählen, für ihre gemeinsamen Kinder; (s. auch § 26 c Anm. 30; aA RAMISCH, DB 1992 S. 1059; ROSS, DStZ 1992 S. 239);
- bei Stiefeltern oder Großeltern, denen der halbe Kinderfreibetrag von einem der berechtigten leiblichen Eltern nach Satz 6 übertragen wird (s. Anm. 188 ff.).

Abzug des Kinderfreibetrags vom Einkommen: Der Kinderfreibetrag wird vom Einkommen (§ 2 Abs. 4) vor dem Haushaltsfreibetrag und den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen (§ 2 Abs. 5) abgezogen. Der Abzug vom Einkommen gilt – obwohl nur in Satz 1 geregelt – für alle Tatbestände des Abs. 6.

II. Abzug eines vollen Kinderfreibetrags bei zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 6 Satz 2)

175

Bei zusammenveranlagten Ehegatten, zu denen das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht, wird der volle Kinderfreibetrag wie folgt vom Einkommen abgezogen:

- im VZ 1996 von 522 DM monatlich (6 264 DM jährlich) und
- ab VZ 1997 von 576 DM monatlich (6 912 DM jährlich).

Der Abzug ist nur bei der Veranlagung zur ESt. für die Kalendermonate möglich, in denen die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes vorgelegen haben (Satz 1; s. Anm. 174).

Ehegatten, die nach §§ 26, 26 b zusammen zur ESt. veranlagt werden, sind Ehegatten, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (beide unbeschr. estpfl. und nicht dauernd getrennt lebend) und die die Zusammenveranlagung gewählt haben oder bei denen dies unterstellt wird (§ 26 Abs. 1 u. 3). Auch ohne beiderseits unbeschr. EStPflicht steht Stpfl., die die Voraussetzungen des § 1 a erfüllen, die Zusammenveranlagung offen; nicht dagegen Stpfl., die unter § 1 Abs. 3 fallen. Getrennt veranlagte Ehegatten und solche, die die besondere Veranlagung nach § 26 c beantragen, erhalten jeweils den halben Kinderfreibetrag für ihre gemeinsamen Kinder (s. Anm. 174); ist einer der Ehegatten nicht unbeschr. estpfl., so findet Satz 3 Anwendung (s. Anm. 176).

Das Kind steht zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllt sind (s. Anm. 35 ff.); es muß sich daher um anerkannte Kindschaftsverhältnisse handeln, so daß ein Stiefkindschaftsverhältnis nicht genügt (s. Anm. 52). Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Bestehen eines gleichartigen Kindschaftsverhältnisses nicht Voraussetzung; uE findet Satz 2 daher auch auf zusammenveranlagte Ehegatten mit verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis Anwendung; so zB auf den leiblichen Vater und die Pflegemutter (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 62). Anders als nach Abs. 6 Satz 2 aF (bis VZ 1995) kann es in derartigen (seltenen) Fällen wegen der Vorrangregelung des Abs. 2 (s. Anm. 59 u. 64) ebensowenig zu einer Mehrfachberücksichtigung des Kindes kommen, wie bei gleichartigem Kindschaftsverhältnis zusammenveranlagter Ehegatten, wenn noch ein andersartiges Kindschaftsverhältnis zu weiteren Personen besteht (s. Anm. 62). Zur Ausnahme einer Mehrfachberücksichtigung in den Fällen des Satzes 3 s. Anm. 176.

176 III. Voller Kinderfreibetrag in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3)

Nach Satz 3 kann der volle Kinderfreibetrag ausnahmsweise auch bei einseitigem Kindschaftsverhältnis und aufgrund Verwaltungsanweisung gleichgestellten Fällen abgezogen werden

Einseitige Kindschaftsverhältnisse: Der zusammenveranlagten Ehegatten zustehende volle Kinderfreibetrag (s. Anm. 175) wird auch abgezogen, wenn der andere Elternteil verstorben (Nr. 1 Alt. 1) oder nicht unbeschränkt estpfl. ist (Nr. 1 Alt. 2) oder der Stpfl. das Kind allein adoptiert oder als Pflegekind aufgenommen hat (Nr. 2). Auch in diesen Fällen ist – wie im Falle des Satzes 2 – sichergestellt, daß das Kind zu keiner weiteren unbeschr. estpfl. Person in einem gleichartigen Kindschaftsverhältnis steht. Für andersartige Kindschaftsverhältnisse gilt die Vorrangregelung des Abs. 2 (s. Anm. 59, 64 und 175).

► *Satz 3 Nr. 1 und Monatsprinzip:* Nach dem Gesetzeswortlaut der Sätze 1 und 3 Nr. 1 kann sich allerdings eine Mehrfachberücksichtigung des Kindes für den Monat des Eintritts oder Wegfalls der Voraussetzungen des Satzes 3 Nr. 1 ergeben, für die anders als für Satz 3 Nr. 2 eine Vorrangregelung, wie die des Abs. 2 fehlt.

Beispiel: Der Vater des Kindes stirbt am 5. 8. 1997 oder gibt an diesem Tag seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf, ohne die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 3, 1 a zu erfüllen. Die Mutter hat getrennte Veranlagung beantragt. Für August 1997 würden Mutter und Vater nach Satz 1 jeweils einen halben Kinderfreibetrag von 288 DM erhalten (s. Anm. 174) und die Mutter nochmals einen Kinderfreibetrag von 576 DM, weil sie bereits für diesen Monat die Voraussetzungen des Satzes 3 Nr. 1 erfüllt.

UE zwingt eine zweckgerichtete Auslegung (Kinderfreibetrag zur Abgeltung unabweisbarer Unterhaltslasten) dazu, daß Satz 1 Vorrang vor Satz 3 hat; daß Satz 3 nur als eine die Sätze 1 und 2 ergänzende Regelung gedacht ist, läßt sich auch aus der Formulierung „ein Kinderfreibetrag ... wird *auch* abgezogen“ entnehmen (aA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 62).

► *Nicht unbeschränkt estpfl.* iSd. Nr. 1 Alt. 2 ist der andere Elternteil, der weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und der nicht die Voraussetzungen der § 1 Abs. 3 oder § 1 a erfüllt.

Dem Fall des verwitweten Stpfl. (Nr. 1 Alt. 1) gleichgestellte Fälle: In entsprechender Anwendung der Regelung in Satz 3 Nr. 1 (der andere Elternteil

ist verstorben) erhalten Stpfl. im Wege der Verwaltungsanordnung den vollen Kinderfreibetrag auch in folgenden Fällen:

- Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Elternteils ist nicht zu ermitteln oder
- der Vater des Kindes ist amtlich nicht feststellbar.

R 181 Satz 1 Nr. 1 u. 2 EStR 1996; uE als Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO 1977 vertretbar. Die entsprechende bis VZ 1995 geltende Regelung in Abschn. 63/88 Abs. 2 Nr. 2 LStR 1987/1990 (voller Kinderfreibetrag für die Kindesmutter, wenn der Vater des Kindes amtl. nicht feststellbar ist) war auch anwendbar, wenn die Mutter den Namen des Vaters ihres Kindes verschwieg (Erl. Nds. v. 8. 9. 87, StEK EStG § 32 Nr. 79; glA FG Düss. v. 4. 1. 93, EFG 1993 S. 519, rkr.).

Verfahrensfragen:

► *LStAbzugsverfahren*: Der volle Kinderfreibetrag wird allein für Zwecke der Bemessung von Zuschlagsteuern (s. Anm. 171) mit dem Zähler 1 bereits auf der LStKarte berücksichtigt, wenn der andere Elternteil vor Beginn des Kj. verstorben ist (Abs. 6 Satz 3 Nr. 1, Alt. 1 iVm. § 39 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb) oder der ArbN allein das Kind angenommen hat (Abs. 6 Satz 3 Nr. 2, Alt. 1 iVm. § 39 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc). Die entsprechende Anwendung der Regelung zum verstorbenen Elternteil auf die Fälle, in denen der Wohnsitz des anderen Elternteils nicht zu ermitteln oder der Kindsvater nicht festzustellen ist (s. o.), stellt sicher, daß auch für diese durch Verwaltungsanordnung geregelten Tatbestände der volle Kinderfreibetrag mit dem Zähler 1 auf der LStKarte eingetragen werden kann.

Für den Fall, daß der andere Elternteil während des ganzen Kj. nicht unbeschr. estpfl. gewesen ist, gilt folgendes: Nach § 39 Abs. 3 a kann der unbeschr. estpfl. Elternteil die Eintragung durch das FA beantragen, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, daß die Voraussetzungen auch im Laufe des Kj. bestehen bleiben. Diese seit VZ 1990 geltende Regelung gilt auch für den Fall der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Satz 5 (s. Anm. 180 ff.).

Diese Neuregelung durch StReformG 1990 (s. Anm. 159) war erforderlich geworden, weil die „Versagung des vollen Kinderfreibetrags im laufenden Lohnsteuerverfahren ... von den Betroffenen insbesondere dann als unbillige Härte empfunden wurde, wenn (ua) der andere Elternteil bereits seit Jahren im Ausland lebt“ (BTDrucks. 11/2157 S. 155; vgl. auch Abschn. 109 Abs. 7 Nr. 3 LStR 1990). Soweit in diesen Fällen beim anderen Elternteil der halbe Kinderfreibetrag bereits auf der LStKarte eingetragen war, sollte im Hinblick auf den erheblichen Verwaltungsaufwand „hingenommen werden, daß im LStVerfahren für ein Kind insgesamt der eineinhalbfache Kinderfreibetrag berücksichtigt wird, wenn der andere Elternteil nicht von sich aus auf den Kinderfreibetrag verzichtet“ (BTDrucks. aaO; Abschn. 109 Abs. 8 LStR 1990). Eine Korrektur erfolgte im Rahmen der durchzuführenden EStVeranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. a).

► *EStVeranlagung*: Zur Aufhebung des Veranlagungstatbestands nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 a in den Fällen, in denen der andere Elternteil nicht unbeschränkt estpfl. war, dies aber im Laufe des Kj. geworden ist, s. Anm. 171.

C. Kinderfreibetrag für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4

177

Schrifttum: Vgl. das Schrifttum zu Anm. 57.

Nach Abs. 6 Satz 4 ist der Kinderfreibetrag für unbeschr. estpfl. Kinder des Stpfl. ggf. nach der sog. Ländergruppeneinteilung zu kürzen.

Rechtentwicklung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder: In den VZ 1986 bis 1993 galt ein Abzugsverbot für nicht unbeschr. estpfl. Kinder (sog. Auslandskinder) des Stpfl. (s. Anm. 57). Unterhaltsaufwendungen für diese Kinder konnten nur nach § 33 a Abs. 1 abgezogen werden; dieser Unterhaltshöchstbetrag wurde in verfassungskonformer Weise so ausgelegt, daß sein Abzug im Ergebnis der Berücksichtigung eines Kinderfreibetrags gleichkam (Rspr. des BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896, der die FinVerw. gefolgt ist: BMF v. 10. 8. 92, BStBl. I S. 448). *Durch StMBG v. 21. 12. 93* (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50) wurde in Abs. 6 ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach der Kinderfreibetrag für sog. Auslandskinder nur in der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Höhe gewährt wird. Nach § 39 d Abs. 2 Nr. 4, § 50 Abs. 4 gilt dies auch für Auslandskinder beschr. estpfl. ArbN.

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags für Auslandskinder ergeben sich aus dem in den VZ 1986 bis 1993 geltenden Abzugsverbot (zu dieser Rechtslage im einzelnen: KANZLER, FR 1988 S. 296; OEPEN, FR 1989 S. 130).

► *Bedeutung:* Die Rspr. des BFH zur verfassungskonformen Auslegung des § 33 a Abs. 1 (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896), der die FinVerw. gefolgt ist (BMF v. 10. 8. 92, BStBl. I S. 448), war der Grund für die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder (BTDrucks. 12/5630 S. 60). Satz 4 soll Kürzungen des Kinderfreibetrags nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats unter Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung ermöglichen (BTDrucks. aaO; s. auch § 33 a Anm. 131).

Nach Auffassung des Gesetzgebers hat die Regelung nur deklaratorische Bedeutung, weil sie die bestehende Abzugsmöglichkeit „lediglich aus Gründen der Rechtsklarheit und zur Vereinfachung der Rechtsanwendung“ ersetzt, „ohne daß für die betroffenen Steuerpflichtigen im Ergebnis Änderungen eintreten“ (BTDrucks. aaO).

► *Verfassungsmäßigkeit der Einführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder:* Der Kinderfreibetrag für Auslandskinder ist dem Grund nach verfassungsgemäß, denn er verwirklicht auf direktem Weg, was der BFH über eine verfassungskonforme Auslegung erreichen wollte (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896). Auch der Höhe nach ist der Auslandskinderfreibetrag nicht zu beanstanden. Wenn man mit der hier vertretenen Auffassung davon ausgeht (s. Anm. 168), daß der Kinderfreibetrag nach Abs. 6 Satz 1 für die VZ 1994 und 1995 ausreicht und auch ab VZ 1996 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (s. Anm. 169), so ist auch die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung sachgerecht, weil die Berücksichtigung eines geringeren Unterhaltsbedarfs geeignet ist, die Besteuerungsgleichheit herzustellen (so BFH III R 107/88 aaO im Anschluß an KANZLER, FR 1988 S. 296, 302 und OEPEN, FR 1989 S. 131, 134).

Verfahrensfragen: Der Nachweis der Voraussetzungen für den Abzug eines Auslandskinderfreibetrags dem Grunde nach kann gegenüber der FinVerw. durch eine Lebensbescheinigung der ausländischen Heimatbehörde oder durch Belege über den Bezug von Kindergeld erbracht werden (BMF v. 22. 12. 94, BStBl. I S. 928 Tz. 1.1).

► *LStAbzugsverfahren:* Auslandskinder unbeschr. estpfl. ArbN werden nicht von der Gemeinde auf der LStKarte eingetragen (§ 39 Abs. 3 und 3 a).

▷ *In den VZ 1994 und 1995* wurde stattdessen ein Freibetrag gewährt (§ 39 a Abs. 1 Nr. 6 aF).

- ▷ *Im VZ 1996* war § 39 a Abs. 1 Nr. 6 mit der Begründung aufgehoben, Kinderfreibeträge seien bei Erhebung der LSt. nicht mehr zu berücksichtigen; ArbN erhielten „während des Jahres ausschließlich das Kindergeld“ (BTDrucks. 13/1558 S. 157).
- ▷ *Ab VZ 1997* gilt § 39 a Abs. 1 Nr. 6 wieder (§ 52 Abs. 1) für jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1 bis 4, „für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht“ (dazu Anm. 171).
- Da dem Kinderfreibetrag wegen Zahlung von Kindergeld (§ 31 Satz 3) ab VZ 1996 mit Ausnahme der Zuschlagsteuern beim LStAbzug scheinbar keine Bedeutung mehr zukam, ist zunächst auch die Eintragung eines Freibetrags für Auslandskinder durch JStG 1996 ab VZ 1996 entfallen (BTDrucks. 13/1558 S. 157). Nachdem der Gesetzgeber durch die SPD-Fraktion darauf aufmerksam gemacht worden war, daß es auch nach der Einführung des Familienleistungsausgleichs noch Fälle gibt, in denen zwar ein Anspruch auf Kinderfreibetrag, nicht aber auf Kindergeld besteht (BTDrucks. 13/5952 S. 100), wurde § 39 a Abs. 1 Nr. 6 durch JStG 1997 mit Wirkung ab VZ 1997 wieder in das Gesetz aufgenommen. Einer dieser Fälle war das Kind eines unbeschränkt estpfl. ArbN im Ausland außerhalb eines EU- oder EWR-Staates (BTDrucks. aaO). Für den bei Inkrafttreten des JStG 1997 bereits abgelaufenen VZ 1996 bleibt es dabei, daß der Kinderfreibetrag erst bei der EStVeranlagung abgezogen werden kann (s. auch Anm. 171).
- ▷ *Beschr. estpfl. ArbN*: Zur Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot für beschr. Stpfl. nach § 50 Abs. 1 Satz 5's. Anm. 10. Werden beschr. Stpfl. auf Antrag nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. behandelt, so gilt für ihre Auslandskinder ebenfalls § 39 a Abs. 1 Nr. 6.
- ▶ *EStVeranlagungsverfahren*: Bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für ein Auslandskind nach § 39 a Abs. 1 Nr. 6 ist ab VZ 1996 eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 29 b idF des JStG 1997).

II. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Auslandskinderfreibeträgen

178

Nach Abs. 6 Satz 4 kann für ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt estpfl. Kind ein Kinderfreibetrag nur abgezogen werden, soweit er nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist.

Ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt estpfl. Kind ist ein Kind, das weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat (vgl. § 1 Anm. 52 ff.) oder zum Haushalt einer nach § 1 Abs. 2 der erweiterten unbeschr. EStPfl. unterliegenden Person mit völkerrechtlichen Vorrechten gehört (vgl. § 1 Anm. 150 ff.)

Befindet sich das Kind vorübergehend im Inland, ohne unbeschr. estpfl. zu werden, so ist Satz 4 uE gegen seinen Wortlaut nicht anwendbar. Bei zweckgerichteter und zur Vermeidung eines Gleichheitsverstößes verfassungskonformer Auslegung setzt Satz 4 voraus, daß der Unterhaltsempfänger im Ausland lebt (glA FG Ba.-Württ. v. 18. 10. 82, EFG 1983 S. 236, rkr. betr. Unterhaltshöchstbetrag). Ein Auslandskind wird nicht dadurch unbeschr. estpfl., daß es die Urlaubszeit im Inland (beim Unterhaltsverpflichteten) verbringt

BFH v. 22. 4. 94 III R 22/92, BStBl. II S. 887; BFH v. 27. 4. 95 III R 57/93, BFH/NV 1995 S. 967 beide betr. § 33 a Abs. 1 und 2; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 26. 2. 88, EFG S. 418, rkr.; Hess. FG v. 26. 5. 93, EFG S. 788, rkr.; aA FG Münster v. 4. 4. 91, EFG S. 684, rkr. betr. Abs. 2 aF); uE zu Unrecht wendet der BFH aaO die Ländergruppeneinteilung aber auch für die Monate des Inlandsaufenthalts der Kinder mit der Begründung an, es sei nicht davon auszugehen, „daß für ein Kind, das sich nur besuchsweise in den

Schulferien im Inland aufhält, Unterhaltsaufwendungen in gleicher Höhe wie für ein dauernd im Inland lebendes Kind anfallen“ (BFH III R 22/92 aaO).

Soweit er nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist, wird der Kinderfreibetrag nur abgezogen. Diese § 33 a Abs. 1 Satz 5 entsprechende Formulierung ermöglicht die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung (BTDrucks. 12/5630 S. 60; BMF v. 22. 12. 94, BStBl. I S. 928 Tz. 1 verweist auf die zu § 33 a Abs. 1 Satz 5 ergangene Regelung). Im Wege einer Vereinfachungsregelung (R 190 Abs. 4 EStR 1996) ergibt sich die mit gewisser Regelmäßigkeit neu aufgelegte sog. *Ländergruppeneinteilung* oder Drittelregelung (zuletzt ab 1996: BStBl I 1996, 115, für die VZ 1994 und 1995 galt BMF v. 11. 12. 89, BStBl. I S. 463). Diese Ländergruppeneinteilung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG v. 31. 5. 88, FR 1988 S. 675, mit Anm. KANZLER).

179 Einstweilen frei.

D. Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 5)

Schrifttum: KUBESCH, Übertragung des halben Kinderfreibetrags ohne Einverständnis des anderen Elternteils DStZ 1987 S. 532; KRIEG, Übertragung des Kinderfreibetrags, INF 1988 S. III (grün); PAUS, Übertragung ..., wenn Unterhaltszahlungen für ein Kj. erst nachträglich geleistet werden, DStZ 1988 S. 333; GROSSE, Korrektur der doppelten Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages nach einer Übertragung gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 Altern 1 EStG, DStZ 1989 S. 613; KÜHN, Übertragung des Kinderfreibetrags in einem Sonderfall, INF 1989 S. 363; TJARKS, Die Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG, FR 1989 S. 736; KANZLER, EStrechtl. Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; DEFS., Halbteilung des Kinderfreibetrags bei Nachzahlung von Kindesunterhalt, FR 1993 S. 274; o. V., Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung als Voraussetzung für die Übertragung des halben Kinderfreibetrages auf den anderen Elternteil, HFR 1993 S. 313; NIEMEYER, Zur Berücksichtigung des hälftigen Kinderfreibetrags bei geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, FuR 1995 S. 313; s. im übrigen das Schrifttum zum StSenkG 1986/1988 vor Anm. 34.

180 I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelungen für Eltern ohne Ehegattenveranlagung

Die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen unverheirateten oder in nicht intakter Ehe lebenden Elternteil ist mehrfach geändert worden.

Bis zum VZ 1995 galten *zwei Tatbestände*. Nach Satz 4 aF konnte bei einem nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Elternpaar der Kinderfreibetrag eines Elternteils dem anderen Elternteil übertragen werden, wenn dieser die Unterhaltspflicht allein erfüllte (einseitige oder zustimmungsfreie Übertragung) oder beide Elternteile sich darüber einig waren (Übertragung durch Zustimmung).

Ab VZ 1996 hat der Gesetzgeber nur noch einen Übertragungstatbestand vorgesehen und die *Übertragung mit Zustimmung gestrichen*, die ab VZ 1997 für die Übertragung auf Stief- oder Großeltern allerdings wieder eingeführt wurde. In Abs. 6 Satz 5 wurde der konfliktträchtige Tatbestand der einseitigen Übertragung beibehalten. Die hohe Zahl der Entscheidungen zu Abs. 6 Satz 4 aF – von 1989 bis 1996 allein 30 Urteile – belegt, daß der Tatbestand der einseitigen Übertragung des Kinderfreibetrags die Eltern nur dazu herausfordert, ihre im Grunde

zivilrechtlichen Streitigkeiten auch noch vor den Steuergerichten auszutragen (s. KANZLER, FR 1993 S. 274).

Die wahlrechtsabhängige Übertragung des Kinderfreibetrags wurde erst durch JStErgG 1996 (s. Anm. 160) abgeschafft, „um ein Auseinanderfallen von Kindergeldberechtigung und Anspruch auf Kinderfreibetrag und damit Mißbrauchsgestaltungen zu vermeiden“ (BTDrucks. 13/3084 S. 70). UE überzeugt diese Begründung nicht, weil nach hier vertretener Auffassung die Hinzurechnung auch des einem Dritten gewährten Kindergelds bei Abzug eines Kinderfreibetrags nach § 31 Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 Mißbrauchsgestaltungen ausschließen dürfte (s. auch § 31 Anm. 36 „Gezahltes Kindergeld“; s. aber PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, 1996 S. 62 *Beispiel*, der keine gesetzl. Grundlage für die Hinzurechnung des Kindergelds sieht). Als Beitrag zur StVereinfachung hätte man stattdessen die einseitige Übertragung des Kinderfreibetrags aufgeben müssen, die bisher nur zu einer Komplizierung geführt und die Eltern mit Konflikten belastet hat (s. o.), die vermeidbar wären, weil kinderbezogene Leistungen nach § 1615g BGB im Wege des zivilrechtlichen Ausgleichs anzurechnen sind (s. § 31 Anm. 37).

Leistungsfähigkeitsprinzip und Grundsatz der Meistbegünstigung: Die Übertragung des halben Kinderfreibetrags auf den allein der Unterhaltspflicht nachkommenden Ehegatten (Satz 5 bzw. Satz 4 aF, Alt. 1) dient der Verwirklichung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Sie trägt im übrigen aber auch der Erfahrungstatsache Rechnung, daß derjenige, der sich seiner Unterhaltsverpflichtung entzieht oder mangels Leistungsfähigkeit nicht verpflichtet ist, meist kein zu versteuerndes Einkommen hat, so daß sich der Kinderfreibetrag nicht auswirken könnte. In diesem Meistbegünstigungsprinzip liegt zugleich die Bedeutung der ab VZ 1996 abgeschafften wahlrechtsabhängigen Übertragung des Kinderfreibetrags (Satz 4 aF, Alt. 2); insoweit war die Regelung uE jedoch unzureichend: UE hätte das der wahlrechtsabhängigen Übertragung des Kinderfreibetrags zugrundeliegende Prinzip der Meistbegünstigung auch eine Übertragung des Kinderfreibetrags zumindest für den Fall der getrennten Veranlagung gerechtfertigt und eine entsprechende Regelung entweder in Satz 4 aF oder § 26 a nahegelegt. UE hat die Übertragungsregelung mangels eindeutiger Hinweise des Gesetzgebers weder Sanktionscharakter (wohl aA FG Düss. v. 20. 10. 94, EFG 1995 S. 218, rkr., von einer Verletzung der Unterhaltspflicht ausgehend) noch kommt ihr ein Edukationseffekt zu. Sie ist damit nicht Lenkungs- oder Sozialzweck- sondern Fiskalzwecknorm.

II. Tatbestandsvoraussetzungen der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Satz 5

1. Antrag auf Übertragung und verfahrensrechtliche Folgen des Antrags 181

Auf Antrag des Stpfl. wird der Kinderfreibetrag des anderen (geschiedenen, getrennt lebenden oder nichtehelichen) Elternteils dem Stpfl. übertragen, wenn er seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. (im wesentlichen) nachkommt. Einer Zustimmung des anderen Elternteils bedarf es insoweit nicht. Der Stpfl. hat die Voraussetzungen für die Übertragung (Erfüllung bzw. Nichterfüllung der Unterhaltsverpflichtung) darzulegen (R 181 a Abs. 4 Satz 1 EStR 1996).

Antrag auf Übertragung: Erforderlich ist ein Antrag des Stpfl. gegenüber dem WohnsitzFA; eine Erklärung gegenüber der Kindergeldkasse (Familienkasse) ist für das FA jedenfalls nicht bindend (OFD Münster v. 23. 1. 90, FR 1990 S. 262). Der andere Elternteil ist in jedem Fall zu hören (§ 91 AO); zum Teil aA FinVerw.:

R 181 a Abs. 4 Satz 2 EStR 1996: nur „in Zweifelsfällen“). Der Antrag ist *formlos* zulässig (FG Hamb. v. 31. 3. 93, EFG 1994 S. 43, rkr.); er kann bis zur Bestandskraft der Veranlagung des Stpfl. (s. § 2 Anm. 107) und bei ihrer Wiederaufrollung gestellt werden. Anders als im Falle des § 10 Abs. 1 Nr. 1 ist der Antrag nach Satz 4 widerruflich und kann bis zur Durchführung der Veranlagung zurückgenommen werden (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 29. 7. 92, EFG 1993 S. 32, rkr.). Nach der Rspr. soll ein mehrfacher auf wechselseitige Übertragung des Kinderfreibetrags gerichteter Antrag unzulässig sein (FG Hamb. aaO); uE allein ein Problem der Rücknahme und des Widerrufs, die im Falle ihrer Wirksamkeit einer neuen Antragstellung durch den anderen Elternteil nicht entgegenstehen.

Notwendige Beiladung: Ist im finanzgerichtlichen Verfahren streitig, ob der Kinderfreibetrag des anderen Elternteils auf den Antragsteller gem. Abs. 6 Satz 5 zu übertragen ist, muß der andere Elternteil nach § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren notwendig beigeladen werden.

StRspr.: BFH v. 25. 2. 93 III R 4/91, BStBl II S. 513; v. 25. 2. 93 III R 55/91, BFH/NV 1994 S. 556; v. 3. 7. 93 III R 10/93 nv.; v. 11. 8. 93, III R 28/92 BFH/NV 1994 S. 51; FG Ba.-Württ. v. 10. 2. 94, EFG 1994 S. 839, rkr.; auch die FinVerw. hält eine Zuziehung nach § 174 Abs. 4 u. 5, § 360 Abs. 3 AO für geboten (R 181 a Abs. 4 Satz 6 f. EStR 1996: Änderung des Steuerbescheids nach § 174 Abs. 4 AO, wenn anderer Elternteil obsiegt).

Zu weiteren Verfahrensfragen s. Anm. 187.

182 2. Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt

Die Übertragungsregelung findet nur auf unbeschr. estpfl. Elternpaare Anwendung, die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen, dh. nur auf einige der von Satz 1 erfaßten Fallgruppen, nämlich auf dauernd getrennt lebende oder geschiedene Eltern oder Eltern eines nichtehelichen Kindes (s. Anm. 174); dementsprechend formuliert das Gesetz: „abweichend von Satz 1“. Nicht erfaßt werden Ehegatten, die die getrennte Veranlagung (§ 26 a) oder die besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung (§ 26 c) beantragen.

3. Erfüllung und Nichterfüllung der Unterhaltspflicht

183 a) Rechtsentwicklung und Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht

Entsprechend dem Zweck der Übertragungsregelung sollte der volle Kinderfreibetrag nur dem Stpfl. zustehen, der seine Unterhaltspflicht erfüllt und dem entzogen werden, der seiner Unterhaltspflicht nicht nachkommt. Diese Voraussetzungen hat der Gesetzgeber für die VZ 1986 bis 1989 und ab VZ 1990 unterschiedlich formuliert. Die durch StReformG 1990 getroffene Formulierung des Satzes 4 aF gilt als Satz 5 auch ab VZ 1996 (s. Anm. 184).

VZ 1986–1989: Nach Satz 4 idF des StSenkG 1986/1988 hing die Übertragung davon ab, daß der Stpfl. „seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr nachkommt, der andere Elternteil jedoch nicht oder nur zu einem unwesentlichen Teil“.

Danach bestimmte sich die Höhe der Unterhaltsverpflichtung nach bürgerl. Recht. Dabei sind Bar- und Naturalunterhalt als gleichwertige Unterhaltsleistungen zu bewerten (s. auch Anm. 184). Der andere Elternteil kam seiner Unterhaltspflicht nur zu einem unwesentlichen Teil nach, wenn er sie nach Auffassung der FinVerw. nicht mindestens zur Hälfte erfüllte (Abschn. 181 a Abs. 2 Satz 3 EStR 1987; BMF v. 30. 12. 86, BStBl. I 1987 S. 170 zu 2; aA mindestens 25 vH: ALTFELDER, Estl. Gestaltung des Kindes- und

Ehegattenunterhalts, 1987 S. 84 mwN FN 24; ähnlich: Ross, Die Berücksichtigung von Kindern im StRecht, 1987 S. 39 f.: „deutlich unter 50 v.H.“).

Ab VZ 1990 wurde die Formulierung in Satz 4 aF durch StReformG 1990 geändert, so daß die Übertragung nunmehr davon abhängt, daß der Stpfl., „nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommt“. Diese Voraussetzungen gelten auch für den durch JStG 1996 neugeregelten Familienleistungsausgleich. Nach Auffassung des Gesetzgebers hatte die bisherige Regelung zu unbefriedigenden Ergebnissen geführt (BTDrucks. 11/2157 S. 148), die nicht näher erläutert werden. UE hat die Neufassung lediglich den Vorzug einer größeren Übereinstimmung mit der Regelung des Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 62); im übrigen ergeben sich die gleichen, insbesondere verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten wie nach der bis VZ 1989 geltenden Fassung (s. unten „Stellungnahme“ und Anm. 187).

Stellungnahme: Auch nach der Neufassung des Satzes 4 durch StReformG 1990 bleibt die Regelung zur einseitigen Übertragung des Kinderfreibetrags kompliziert und überfordert die Praxis – ohne ein geordnetes Verfahren bereitzustellen (s. Anm. 187) – mit unnötigen Streitigkeiten, die ihrer Art nach zivilrechtlicher Natur sind (glA KUBESCH, DStZ 1987 S. 533; KANZLER, FR 1993 S. 274). Unter dem Aspekt der StVereinfachung ist es geboten, die Übertragungsregelung abzuschaffen. Die dazu ergangene Rspr. ist unübersichtlich geworden. In dem Zeitraum von 1989 bis 1996 sind dazu allein 30 Urteile veröffentlicht worden und Ende 1996 sind zur Frage der Erfüllung der Unterhaltspflicht allein 10 Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

Da die stl. Freistellung des Existenzminimums ab 1996 nach § 31 Satz 1 durch Kinderfreibetrag oder Kindergeld erfolgt, ließe sich auch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die einfache Lösung denken, wonach der Kindergeldberechtigte auch den Kinderfreibetrag abziehen kann. Der zahlende Elternteil ohne Kindergeld wird dann allein unterhaltsrechtlich entlastet, so daß seiner geminderten stl. Leistungsfähigkeit bereits dadurch Rechnung getragen wird. Gerade die Fragen der estl. und kindergeldrechtl. Entlastungen beschäftigen bereits die Familiengerichte bei Festsetzung des angemessenen Unterhalts in Fällen von Unterhaltskonkurrenz. Die Regelung des § 31 Satz 5 zur Berücksichtigung von Kindergeldleistungen, die dem Stpfl. im Wege des zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen (s. § 31 Anm. 36 f.), deutet in diese Richtung. Ein Verzicht auf die Übertragungsregelung würde schließlich der Konfliktvermeidung zwischen geschiedenen Eltern dienen.

b) Der Stpfl. erfüllt seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj.

184

Nach Satz 5 wird dem Stpfl. der volle Kinderfreibetrag gewährt, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. im wesentlichen nachkommt. Dies setzt zunächst voraus, daß der Stpfl. seiner Unterhaltspflicht im wesentlichen nachkommt; die Übertragung erfordert aber weiter, daß der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht im wesentlichen nicht nachkommt (s. Anm. 185).

Wegfall der Unterhaltsverpflichtung mangels Bedürftigkeit des Kindes: Grundvoraussetzung für die Anwendung der Übertragungsregelung ist, daß das Kind überhaupt einen die Unterhaltspflicht begründenden Unterhaltsanspruch hat (so zutreffend FG Düss. v. 20. 10. 94, EFG 1995 S. 218, rkr.). Eine Übertra-

gung des Kinderfreibetrags ist daher ausgeschlossen, wenn das minderjährige Kind wegen hohen eigenen Einkommens nicht unterhaltsbedürftig ist; bei volljährigen Kindern entfällt nach Abs. 4 Satz 2 bereits der Anspruch auf einen übertragungsfähigen Kinderfreibetrag (s. Anm. 128 ff.). UE ist allerdings die Begründung des FG Düss. (aaO), es bleibe beim Halbteilungsgrundsatz, „weil eine Unterhaltspflicht nicht verletzt werden“ könne, abzulehnen. Satz 5 hat keinen Sanktionscharakter, sondern soll den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklichen (s. Anm. 180).

Der Stpfl. kommt seiner Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nach: Die Formulierung entspricht insoweit der Fassung des Abs. 1 Nr. 2, so daß es nahe liegt, ab VZ 1990 die 75 vH-Grenze des Abschn. 177/60 Abs. 4 Satz 2 EStR/LStR 1987 (s. Anm. 50) und nicht mehr die umstrittene 50 vH-Grenze des Abschn. 181 a EStR 1987 (s. Anm. 183) anzuwenden; (glA FinVerw.: R 181 a Abs. 2 EStR 1996 auch hinsichtlich des Mindestbetrags von 200 DM (bis VZ 1995: 150 DM) monatlich. Soweit die Barunterhaltsverpflichtung nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür im Zweifel die von den OLG als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, zB „Düsseldorfer Tabelle“ einen Anhalt geben.

R 181 a Abs. 1 Satz 2 EStR 1996 unter Hinweis auf die „Düsseldorfer Tabelle“ (Stand 1. 7. 92 bis einschließl. VZ 1995, FR 1996 S. 534; ab VZ 1996 S. 535). Die Barunterhaltspflicht kann auch durch Weiterleitung des Kindergelds an das volljährige Kind erfüllt werden (FG Bremen v. 25. 11. 93, EFG 1994 S. 879, rkr.).

DDR-Unterhaltstitel: Keine Anwendung der Düss. Tabelle auf Alt-DDR-Fälle, mit Unterhaltstiteln der Kreisgerichte: Hess. FG v. 22. 3. 95, EFG 1995 S. 887, nrkr. (Rev. BFH III R 54/95); FG Münster v. 15. 12. 95, EFG 1996 S. 378, rkr.; uE abzulehnen, da die Übertragungsregelung des Satzes 5 ganz offensichtlich vom Unterhaltsrecht nach BGB ausgeht; glA FG Meckl.-Vorp. v. 22. 8. 95, EFG 1995 S. 1106, nrkr. (Rev. BFH VI R 129/95); s. auch Rev. VI R 136/95 gegen FG Meckl.-Vorp. v. 27. 9. 95, nv.

Andere Leistungen zur Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung: Str. ist, ob auch andere, anstelle laufender Unterhaltszahlungen gewährte Leistungen eine Erfüllung der Unterhaltspflicht iSd. Satzes 5 sind. Denkbar sind Sachleistungen, die dem volljährigen Kind gegenüber erbracht werden (zB Wohnung) oder Unterhaltsabfindungen durch Geldzahlung, Sachleistung oder Aufrechnung. UE dienen auch diese Leistungen der Erfüllung der Unterhaltspflicht, soweit dies zivilrechtlich zulässig ist (§ 1612 BGB – Naturalleistung zulässig – und § 1614 BGB – Abfindung nicht, aber Vorausleistungen als sog Freistellungsvereinbarungen zulässig). Die laufende Geldrente ist aus dem Barwert abzuleiten und mit den Sätzen nach der Düss. Tabelle zu vergleichen.

FG Köln v. 12. 8. 94, EFG 1995 S. 217, nrkr. (Rev. BFH VI R 111/95) betr. Freistellungsvereinbarung durch Aufrechnung mit Schulden; aA FG Münster v. 30. 1. 90, EFG 1991 S. 127, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 1. 7. 94, EFG 1995 S. 33, rkr., da Verzicht gegen Entgelt keine Leistung „gegenüber dem Kind“; s. auch FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 12. 12. 90, EFG 1991 S. 542, rkr., betr. eine geltendgemachte aber nicht anerkannte Verrechnung mit Zugewinnausgleichsforderung.

Für das Kj. muß der Stpfl. seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nachkommen bzw. der andere Elternteil nicht nachkommen.

► **Zuordnung von Nachzahlungen:** Es gelten nicht das Zu- und Abflußprinzip nach § 11, sondern die zivilrechtliche Zuordnung der Unterhaltsleistungen aufgrund Schuldnerbestimmung oder gesetzlich festgelegter Tilgungsreihenfolge (§§ 366,

367 BGB), weil die Unterhaltspflicht nach Satz 5 „für“ das Kj. zu erfüllen ist (BFH v. 11. 12. 92 III R 7/90, BStBl. II 1993 S. 397 mit abl. Anm. KANZLER, FR 1993 S. 274, weil Zurechnung von Unterhaltszahlungen und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auseinanderfallen); allerdings ist der Gesetzgeber einem Vorschlag des BR nicht gefolgt, die Formulierung „für das Kalenderjahr“, wegen der bei Nachzahlungen auftretenden Probleme, durch die Worte „in dem Kalenderjahr“ zu ersetzen (BTDrucks. 11/2226 S. 13).

► *Unterhaltspflicht für Teil des Kj.*: Besteht die Unterhaltsverpflichtung wegen des Todes des Elternteils nur einen Teil des Kj., so ist seit 1990 nur noch auf den Zeitraum des Bestehens der Verpflichtung abzustellen (R 181 a Abs. 3 Satz 1 EStR); damit hat die FinVerw. die fragwürdige Fiktion aufgegeben, wonach der Zeitraum maßgebend ist, für den die Unterhaltspflicht „sonst bestanden hätte“ (s. auch das Beispiel B zu Abschn. 181 a Abs. 3 Satz 2 EStR 1987). Nach FinVerw. kommt es im übrigen nicht darauf an, ob die unbeschränkte StPflicht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kj. bestanden hat (R 181 a Abs. 3 Satz 2 EStR 1996).

UE bedarf die Tatbestandsvoraussetzung „für das Kalenderjahr“ (unabhängig von der Entscheidung des BFH, III R 7/90 aaO) einer einschränkenden Auslegung, nachdem am VZ 1996 das Monatsprinzip auch für den Kinderfreibetrag eingeführt wurde (s. Anm. 76 und 174 sowie § 66 Anm. 16). Ein Stpfl., dessen Unterhaltspflicht mangels Leistungsfähigkeit im Laufe des Kj., etwa infolge Arbeitslosigkeit, entfällt (s. Anm. 185 „Wegfall der Unterhaltsverpflichtung“), kann uE nicht vom Kinderfreibetrag auch für die Monate des Kj. ausgeschlossen werden, in denen er seiner Unterhaltspflicht voll nachkommt.

c) Der andere Elternteil kommt seiner Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nicht nach 185

Diese weitere Voraussetzung muß erfüllt sein, so daß bei einer Barunterhaltsverpflichtung auch insoweit die zu Abs. 1 Nr. 2 ergangene 75 vH-Grenze zu beachten ist. Im übrigen sind Bar- und Naturalunterhalt als gleichwertige Unterhaltsleistungen zu bewerten; soweit daher ein Elternteil durch Übernahme der Pflege und Erziehung des Kindes Naturalunterhalt leistet, kommt er stets seiner Unterhaltsverpflichtung in vollem Umfang nach, so daß eine Übertragung des Kinderfreibetrags auf den barunterhaltspflichtigen Elternteil unzulässig ist.

FG Bremen v. 25. 11. 93, EFG 1994 S. 879, rkr.; ebenso schon die stRspr. zur Rechtslage in den VZ 1986–1989: FG Münster v. 28. 11. 88, EFG 1989 S. 287, rkr., FG Münster v. 2. 2. 90, EFG 1991 S. 128, bestät. BFH v. 15. 4. 92 III R 71/90 durch Beschluß nach Art. 1 Nr. 7 BFHEntG; FG Rhld.-Pf. v. 7. 6. 93, EFG 1993 S. 790, rkr. Keine Gleichwertigkeit von Bar- und Betreuungsunterhalt bei volljährigen Kindern: FG Münster 14. 3. 95, EFG 1995 S. 886; aA Nds. FG v. 11. 6. 92, EFG 1992 S. 671, rkr. betr. die ersten Jahre der Volljährigkeit. Zur Gleichwertigkeit von Bar- und Betreuungsunterhalt, wenn ein Stiefkind vom Versicherten überwiegend unterhalten wird und deshalb familienversichert ist, s. auch BSG v. 3. 8. 94 12 RK 41/92, FamRZ 1995 S. 164; glA FinVerw.: R 181 a Abs. 2 Satz 5 EStR 1996; KUHN, INF 1989 S. 363; KANZLER, DStR 1990 S. 406.

Folgerichtig kann der naturalunterhaltspflichtige und kindergeldberechtigte Elternteil selbst dann die Übertragung des dem barunterhaltspflichtigen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrags beanspruchen, wenn er selbst kein Einkommen versteuert, die Leistungen des Barunterhaltspflichtigen aber nicht die 75 vH-Grenze erreichen.

Bis zum VZ 1995 ist die Übertragung in diesem Falle vorteilhaft, weil damit der volle Zuschlag zum Kindergeld (§ 11 a Abs. 3 und 6 BKGG) beansprucht werden kann (s.

Anm. 186). Ein solcher Antrag auf einseitige Übertragung kann uE nicht rechtsmißbräuchlich sein. Die Grundsätze zur Unwirksamkeit der Wahl einer getrennten Veranlagung (BFH v. 28. 8. 81 VI R 139/78, BStBl. II 1982 S. 156) lassen sich nicht auf diesen Fall übertragen (glA ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987 S. 89; aA SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985 S. 1410). Etwas anderes gilt jedoch für den Fall der 2. Alternative (bis VZ 1995), wenn der naturalunterhaltspflichtige Elternteil die Zustimmung zur Übertragung verweigert, obwohl der Barunterhalt in vollem Umfang geleistet wird und der zahlende Elternteil die Nachteile ausgleicht.

Mindestbetrag und Unterhaltstitel: Nach FinVerw. kommen Eltern ihrer Unterhaltspflicht dann nicht im wesentlichen nach, „wenn die Unterhaltsleistung im Jahresdurchschnitt weniger als 200 DM monatlich beträgt, es sei denn, daß mit einem geringeren Betrag eine festgelegte Unterhaltsverpflichtung mindestens zu 75 vH erfüllt wird“ (R 181 a Abs. 2 Satz 4 EStR 1996).

In diesem Fall ist also eine Übertragung für den Stpfl. entweder ausgeschlossen oder wegen Nichterfüllung der Unterhaltspflicht durch den anderen Ehegatten geboten.

GlA FG Köln v. 10. 5. 95, EFG 1995 S. 889, rkr., das den Mindestbetrag als absolute Grenze all umfaßt; aA FG Münster v. 8. 2. 96, EFG 1996 S. 656, nrkr. (Rev. BFH VI R 108/96), das einen Mindestbetrag ablehnt. UE zu Recht gegen eine starre Orientierung an Unterhaltstiteln, die nur zu einem unwesentlichen Beitrag zum Gesamtunterhalt verpflichten: FG Münster v. 23. 11. 94, EFG 1995 S. 442, nrkr. (Rev. BFH VI R 113/95).

UE sollte ein aus Vereinfachungsgründen zu rechtfertigender Mindestbetrag aus dieser Erwägung auch absolut gelten (glA FG Köln v. 10. 5. 95, EFG 1995 S. 889, rkr.). Unterhalts- und Besteuerungsgerechtigkeit sollte zivilrechtlich gelöst werden. In Fällen grob ungleichgewichtiger Unterhaltsbeiträge versagen die 100 vH – oder 50 vH zu 50 vH – Alternativen der Übertragungsregelung des Satzes 5.

Wegfall der Unterhaltsverpflichtung mangels Leistungsfähigkeit des Stpfl.: Elternteile, die mangels Leistungsfähigkeit nicht zum Unterhalt verpflichtet sind (§§ 1603, 1609 BGB), aber auch keinen Betreuungsunterhalt leisten, werden von der FinVerw. so behandelt, als ob sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nachkämen.

R 181 a Abs. 2 Satz 2 f. EStR 1996; glA FG Köln v. 12. 8. 94, EFG 1995 S. 217, nrkr. (Rev. BFH VI R 111/95); FG Bremen v. 20. 9. 94, EFG 1995 S. 216, rkr.; aA Nds. FG v. 1. 2. 96, EFG 1996 S. 547, nrkr. (Rev. BFH VI R 107/96).

UE entspricht die – wohl von der hM in der Rspr. geteilte – Auslegung der FinVerw. dem Gesetzeszweck der Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit durch Meistbegünstigung am ehesten (s. Anm. 180). Die Übertragung des Kinderfreibetrags ist ab VZ 1996 allerdings relativ wertlos, wenn der Stpfl. nicht auch das Kindergeld erhält, dessen stl. Abgeltungswirkung in nahezu 95 vH der Fälle greift (vgl. § 31 Anm. 10 „Stellungnahme“). In dem Fall des nicht leistungsfähigen und keinen Betreuungsunterhalt leistenden Elternteils würde der Unterhalt zahlende Elternteil nach § 64 Abs. 2 Satz 1 allerdings auch das Kindergeld erhalten.

III. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags

Der antragstellende Stpfl. erhält den vollen Kinderfreibetrag von 522 DM monatlich bzw. 6 264 DM jährlich (im VZ 1996) und 576 DM monatlich bzw. 6 912 DM jährlich (ab VZ 1997). In diesem Fall ist jedoch auch das dem anderen Elternteil oder einem Dritten gewährte Kindergeld der tariflichen ESt. nach § 31 Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 hinzuzurechnen (§ 31 Anm. 36).

Bis zum VZ 1995 erhält er damit uU auch den vollen Anspruch auf Zuschlag zum Kindergeld (§ 11 a Abs. 1 und Abs. 6 BKG aF); soweit der Stpfl. wegen § 3 Abs. 3 BKG kein Kindergeld erhält, sollte ihm der Zuschlag analog § 11 a Abs. 4 BKG zustehen (ähnlich ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987 S. 91).

Die Übertragung kann sich auch nach Einführung des Monatsprinzips (s. Anm. 76 und 174 sowie § 66 Anm. 16) nur auf alle Monats-Kinderfreibeträge eines Kj. beziehen (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 69).

Der übertragende Elternteil muß außer dem halben Kinderfreibetrag auch auf alle übrigen kinderfreibetragsabhängigen StEntlastungen (ein Teil der in Anm. 32 aufgeführten kindbedingten Ermäßigungen) verzichten.

Das sind im einzelnen (vgl. auch H 181 a EStH):

- der Haushaltsfreibetrag (Abs. 7),
- die Minderung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3),
- die Ausbildungsfreibeträge (§ 33 a Abs. 2),
- der übertragbare Pauschbetrag für Behinderte und Hinterbliebene (§ 33 b Abs. 5),
- die Minderung der Kirchensteuern (§ 51 a),

Die übrigen in Anm. 32 bezeichneten Ermäßigungen sind nicht vom Kinderfreibetrag, sondern vom estl. Kindbegriff (vgl. zB § 33 c Abs. 1 oder § 34 f Abs. 2) abhängig.

IV. Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags

187

LStAbzugsverfahren: Nach § 39 Abs. 3 a kann ein Elternteil die Eintragung des vollen Kinderfreibetrags (Übertragung) durch das FA beantragen, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, daß die Voraussetzungen auch im Laufe des Kj. bestehen bleiben (R 181 a Abs. 5 EStR 1996).

Diese Neuregelung durch StReformG 1990 war erforderlich geworden, weil die „Versagung des vollen Kinderfreibetrags im laufenden Lohnsteuerverfahren ... von den Betroffenen insbesondere dann als unbillige Härte empfunden wurde, wenn (ua.) mit Unterhaltsleistungen des anderen Elternteils, zB wegen langer Arbeitslosigkeit nicht zu rechnen ist, der andere Elternteil zivilrechtlich von seiner Unterhaltspflicht entbunden ist oder der Übertragung unwiderruflich zugestimmt hat“ (BTDrucks. 11/2157 S. 155). Auch in diesen Fällen wird eine eineinhalbfache Gewährung des Kinderfreibetrags aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung hingenommen, soweit beim anderen Elternteil der halbe Kinderfreibetrag bereits auf der LStKarte eingetragen ist (BTDrucks. aaO; s. auch Abschn. 109 Abs. 8 LStR u. Anm. 174 und 240). Eine Korrektur erfolgt im Rahmen der durchzuführenden EStVeranlagung (s. unten).

EStVeranlagung: Bis zum VZ 1995 war in den Fällen der Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil nach Satz 4 ist stets eine EStVeranlagung durchzuführen, und zwar nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. b aF, wenn einem Elternteil der übertragene Kinderfreibetrag auf der LStKarte bescheinigt worden ist oder ein Elternteil die Übertragung beantragt hat (R 181 a Abs. 4 EStR 1995). Durch JStG 1997 ist dieser Veranlagungsbestand mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 29 b) aufgehoben worden. Im einzelnen dazu und zur Begründung dieser Gesetzesänderung Anm. 171 „EStVeranlagung“.

Weitere Verfahrensfragen:

► **Kompetenzfragen im Verhältnis der beteiligten FÄ zueinander:** Bis VZ 1995 ist die Übertragung des Kinderfreibetrags dem für den anderen Elternteil zuständigen FA durch das WohnsitzFA des Stpfl. mitzuteilen; dieses führt eine Veranlagung

nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 a F durch (s. o.), soweit eine Veranlagung nicht ohnehin durchzuführen ist (R 181 a Abs. 4 Sätze 2–4 EStR 1993). Nach der Rspr. ist eine im Veranlagungsverfahren des Stpl. vorgenommene Übertragung für das Veranlagungsverfahren des anderen Elternteils nicht bindend, wenn diesem die Übertragung nicht bekanntgegeben worden ist (FG Bremen v. 25. 11. 93, EFG 1994 S. 879, rkr.); daher ist über die Übertragung durch besonderen Verwaltungsakt zu entscheiden, der beiden Eltern bekanntzugeben ist (FG Bremen v. 23. 11. 93, EFG 1994 S. 886, rkr.).

Eine bereits durchgeführte Veranlagung des anderen Elternteils führt zur Änderung der StFestsetzung nach § 164 Abs. 2 Satz 1 oder § 165 Abs. 2 AO bzw. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Im einzelnen dazu und zu weiteren Kompetenzfragen vgl. R 181 a Abs. 6 Satz 5 ff. EStR 1987.

► *Kompetenzfragen im Verhältnis FA – Familienkasse:* Nach FinVerw. kann das FA die von der Familienkasse über die Berücksichtigung von Kindern getroffenen Entscheidungen übernehmen, soweit die Voraussetzungen für das stl. Kindergeld und den Kinderfreibetrag übereinstimmen; bei abweichender Entscheidung hat das FA die Familienkasse zu unterrichten (BMF v. 30. 11. 95, BStBl. I S. 805, Tz. 2), wobei die Unterrichtungspflicht auf § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO (Offenbarung zur Durchführung eines StVergütungsverfahrens) und § 21 Abs. 4 FVG gestützt wird (OFD Frankf. v. 24. 10. 96, FR 1996 S. 869). Jedenfalls soll die Kindergeldfestsetzung kein Grundlagenbescheid für die EStFestsetzung sein, „weil eine die Bindungswirkung ausdrücklich anordnende Norm nicht vorhanden ist“ (OFD Frankf. aaO unter Hinweis auf BFH v. 29. 6. 92 I R 114/91, BStBl. II 1993 S. 180, 182 betr. Rücklage nach § 6 d).

UE ließe sich eine sog. Tatbestandswirkung der Kindergeldfestsetzung wohl auch aus den Regelungen des § 31 herleiten, sie erscheint aber kaum wünschenswert, weil die größere Sachkompetenz bei der FinVerw. und nicht der Arbeitsverwaltung liegt.

Zu weiteren mit dem Antrag auf Übertragung zusammenhängenden Verfahrensfragen s. Anm. 181.

E. Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Satz 6)

188

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelung zugunsten der Stief- und Großeltern

Rechtsentwicklung: Die Vorschrift ist nach ihrer Neuregelung im JStG 1996 durch JStG 1997 rückwirkend geändert worden, so daß die ursprüngliche Fassung zu keiner Zeit gegolten hat.

► *Durch JStG 1996* (s. Anm. 160) wurde die Übertragungsmöglichkeit zunächst als Satz 7 an Abs. 6 angefügt. Durch JStErgG 1996 wurde die Möglichkeit der einverständlichen Übertragung des Kinderfreibetrags unter den Eltern abgeschafft (s. Anm. 180), so daß die Übertragungsregelung von Satz 7 nach Satz 6 gelangte. Diese für den VZ 1996 geltende Regelung lautete wie folgt:

„Der Kinderfreibetrag kann auch auf einen Stiefelternteil oder Großeltern übertragen werden, wenn sie das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben“.

► *Durch JStG 1997* wurde mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 22 a) das Antragsverfahren und die Übertragungsmöglichkeit mit Zustimmung ausdrücklich geregelt sowie die Widerrufsregelung eingefügt; im übrigen wurden einige Verwei-

sungen auf Satz 7 aF auf Satz 6 angepaßt, die bei der Änderung durch JStErgG 1996 übersehen worden waren (so zB in § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und § 34 f Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3).

Bedeutung der Übertragungsregelung: Mit der Regelung soll der durch die Aufnahme eines Stief- und Enkelkinds im Haushalt geminderten Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden (BTDrucks. 13/1558 S. 156). Dieser Umstand wird im Kindergeldrecht dadurch berücksichtigt, daß Stief- und Großeltern nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 und § 64 Abs. 2 Satz 1 vorrangig Kindergeldberechtigte sind (s. § 63 Anm. 7 f.). Die Übertragungsregelung stellt damit ein Stück Übereinstimmung zwischen Kindergeld- und Kinderfreibetragsrecht her. Diese gesetzgeberische Absicht ist schon wegen der übereinstimmenden Voraussetzung der Aufnahme des Kindes in den Haushalt (§§ 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3) offensichtlich, wenn auch nicht ausdrücklich in den BTDrucks. erwähnt.

Mit der Neufassung des Satzes 6 durch das JStG 1997 „soll klargestellt werden, daß die Übertragungsmöglichkeit auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen kann“ (BTDrucks. 13/5952 S. 98). Nach FinVerw. war auch schon nach der aF des JStG 1996 (s. o.) eine Übertragung mit Zustimmung der leiblichen Eltern möglich (BMF v. 18. 12. 95, BStBl. I S. 805, 808 Rz. 21).

Stellungnahme: Nachdem die zustimmungsgebundene Übertragung des Kinderfreibetrags für die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern durch JStG 1996 aufgegeben worden war (s. Anm. 180), mutet es widersprüchlich an, wenn diese Gestaltungsmöglichkeit für Stief- und Großeltern durch das gleiche Gesetz wieder eingeführt wird. UE hätte es die beabsichtigte Harmonisierung von Kindergeld- und Kinderfreibetragsregelungen durchaus nahelegen können, Stief- und Enkelkinder wieder als Kinder iSd. Abs. 1 zu berücksichtigen, wie dies bis zum VZ 1985 der Fall war (s. Anm. 52). Die Regelung des Satzes 6 wird sich also ebenso konfliktträchtig erweisen wie die Übertragungsregelung des Satzes 5 (s. Anm. 180).

II. Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern

1. Auslegungsalternativen und gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Halbs. 1 und 2

189

Nach Abs. 6 Satz 6 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag auch auf einen Stiefelternanteil oder die Großeltern übertragen werden, wenn sie das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben (Halbs. 1); dies kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils geschehen, die nur für künftige Kj. widerrufen werden kann (Halbs. 2). Wird ein Pflegekindschaftsverhältnis zu Stief- oder Großeltern begründet, findet ausschließlich Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Anwendung (vgl. Anm. 40 ff. und 62 ff.).

Anwendung der Übertragungsregelung des Satzes 6 nur in Fällen des Satzes 5: UE ergibt sich aus der Formulierung „auch“ eine Bezugnahme auf Satz 5, so daß die Übertragung auf einen Stiefelternanteil oder die Großeltern nur für berechnete Eltern in Betracht kommt, die beide unbeschr. estpfl. sind und nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (s. Anm. 182). Ob ein Bedürfnis besteht, die Übertragungsmöglichkeit auch einem Elternpaar in intakter Ehe einzuräumen, ist uE auch zweifelhaft. Auch nach den kindergeldrechtlichen Regelungen ist hier eine freie Bestimmung des Berechtigten nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von Eltern und Großel-

tern möglich (§ 64 Abs. 2 Satz 5 Halbs. 2); in den anderen Fällen gilt dies nur für den Fall der Zahlung gleich hoher Unterhaltsrenten (§ 64 Abs. 3 Satz 3). Eine Übertragung des vollen Kinderfreibetrags ist daher nur denkbar, wenn dieser zuvor einem Elternteil nach Abs. 6 Satz 5 übertragen wurde (glA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996 S. 63 *Beispiel*; aA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 70, die auch die Übertragung in den Fällen der Sätze 2 und 3 für zulässig halten). Die Stiefelternvariante ist in diesen Fällen ohnehin kaum denkbar.

Mehrdeutiger Wortlaut und zweifelhafter Sinnzusammenhang: Eindeutig geregelt ist eigentlich nur, daß der „berechtigte Elternteil“ einer Übertragung zustimmen kann. Unklar ist bereits, wer den Antrag auf Übertragung zu stellen hat. UE kann man einen einfachen Sachverhalt kaum unklarer und mehrdeutiger regeln.

Auslegungsalternativen nach dem Wortlaut des Satzes 6: Der Gesetzeswortlaut läßt mehrere Auslegungsergebnisse zu:

► *Antragsrecht der Übertragungsempfänger (Lösung 1)*, ähnlich der Regelung des Satzes 5 mit und ohne Zustimmung der berechtigten Eltern; Übertragung durch das FA.

Der Sinnzusammenhang des Satzes 6 mit Satz 5 („kann ... auf Antrag auch ... übertragen werden“) legt es nahe, ebenso wie bei den getrennten Eltern nach Satz 5 von einem Antragsrecht des Übertragungsempfängers, also des Stiefelternanteils oder der Großeltern auszugehen. Das Verhältnis des 1. zum 2. Halbs., von Antrag und Zustimmung, spricht dafür, daß es eine zustimmungsfreie oder einseitige Übertragung auf Antrag der Großeltern oder des Stiefelternanteils und eine einverständliche Übertragung gibt.

► *Antragsrecht des Übertragenden (Lösung 2)*, nämlich eines berechtigten Elternteils: Übertragung durch den Elternteil, der den halben Kinderfreibetrag beanspruchen kann und Zustimmung des anderen berechtigten Elternteils hinsichtlich seiner Hälfte des Kinderfreibetrags.

So wohl SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 70; NOLDE, FR 1995 S. 845, 849; PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996 S. 63 *Beispiel*). UE sind Antrag und Zustimmung berechtigter Elternteile allerdings keine Alternativen, von denen der 1. und 2. Halbs. des Satzes 6 ganz offensichtlich ausgeht.

Stellungnahme: Die Materialien sind wenig hilfreich. „Mit der Neufassung des Satzes 6 soll klargestellt werden, daß die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Stiefelternanteil oder Großeltern auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen kann“ (BTDrucks. 13/5952 S. 98). Auch dieser Hinweis deutet eigentlich auf ein Antragsrecht der Übertragungsempfänger, die Übertragung durch das FA und eine Übertragungsmöglichkeit mit und ohne Zustimmung der berechtigten Eltern hin.

► *Antragsrecht der Empfänger auf Übertragung mit und ohne Zustimmung der berechtigten Eltern:* UE spricht daher mehr für Lösung 1, zumal unklar bleibt, warum der Übertragende nach Lösung 2 eines Antragsrechts bedarf, wenn er ähnlich wie nach § 64 Abs. 2 Satz 5 auf sein Recht verzichtet. Freibetragsverzicht durch Übertragung und Antragsrecht schließen einander aus. Eine Antragsbefugnis hingegen setzt ein Interesse voraus, denn einen Antrag stellt, wer etwas haben will. Dementsprechend bestimmt § 64 Abs. 2 Satz 4: „Den Antrag kann stellen, wer ein berechtigtes Interesse an der Zahlung des Kindergeldes hat“.

Folgende Möglichkeiten der Übertragung sind bei dieser Lösung denkbar:

- Beide Kindeseltern verletzen ihre Unterhaltungspflicht (Übertragung nach Halbs. 1)
- Beide Kindeseltern erfüllen eine Barunterhaltungspflicht (Übertragung nach Halbs. 2)

– Ein Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht nach, der andere nicht (Übertragung jeder Hälfte jeweils nach dem 1. und 2. Halbs.; stimmt der seine Barunterhaltspflicht erfüllende Elternteil nicht zu, so verbleibt ihm der Kinderfreibetrag nach Satz 1)

► *Zwei weitere ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzungen:* Geht man allerdings vom Antragsrecht der Übertragungsempfänger (Lösung 1) und einer Übertragung durch das FA mit und ohne Zustimmung der berechtigten Eltern aus, so bedarf es für die zustimmungsfreie, einseitige oder zwangsweise Übertragung noch der weiteren, das Merkmal der Haushaltsaufnahme ergänzenden Voraussetzung, einer Nichterfüllung der Unterhaltspflicht. Andernfalls würde die bloße Aufnahme des Stief- oder Enkelkinds in den Haushalt zum Entzug des Kinderfreibetrags führen, obwohl die Eltern ihrer Barunterhaltspflicht in vollem Umfang nachkommen. Dies würde der Bedeutung der Übertragungsregelungen widersprechen, die einer Minderung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit Rechnung tragen sollen (BTDrucks. 13/1558 S. 156; s. auch Anm. 188). Stimmig ist Lösung 1 hinsichtlich der Rechtsfolgen auch im Vergleich zu Satz 5: Der seine Unterhaltspflicht verletzende Elternteil muß auf seine Freibetragshälfte zugunsten des anderen Elternteils (Satz 5) oder zugunsten eines Stiefelternteils oder der Großeltern (Satz 6 Halbs. 1) verzichten.

Aus der der Regelung offensichtlich zugrundeliegenden gesetzgeberischen Absicht einer Gleichstellung der Kindergeldberechtigung nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 iVm. § 64 Abs. 2 Satz 1 mit dem Anspruch auf Kinderfreibetrag, folgt uE weiter, daß die Übertragung auf Stief- und Großeltern nur möglich ist, wenn diese für den VZ bereits das Kindergeld erhalten haben. Andernfalls würden der Bezug von Kindergeld und der Abzug des Kinderfreibetrags mit der Folge auseinanderfallen, daß eine doppelte Entlastung für das Kind eintritt, soweit eine Hinzurechnung des Kindergelds nach § 31 Satz 5 nicht in vollem Umfang möglich sein sollte. Nach hier vertretener Auffassung ist auch das einem Dritten gewährte Kindergeld hinzuzurechnen (§ 31 Anm. 36).

2. Einseitige Übertragung auf Antrag (Satz 6 Halbs. 1)

190

Nach Abs. 6 Satz 6 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag (ohne Zustimmung der Eltern) auch auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern übertragen werden, wenn sie das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben (Halbs. 1).

Auf Antrag kann der Kinderfreibetrag übertragen werden. Der Antrag ist auch im Fall der zustimmungsbedürftigen Übertragung erforderlich. Für die Übertragung nach Satz 6 Halbs. 1 genügt jedoch allein der Antrag. Obwohl nicht ausdrücklich geregelt, geht der Gesetzgeber des JStG 1997 wohl von einer Antragsbefugnis des Stiefelternteils oder der Großeltern aus (s. Anm. 189 „Stellungnahme“). Nach der ursprünglichen Fassung des JStG 1996 (s. Anm. 188) hätte man auch eine Antragsbefugnis des berechtigten Elternteils annehmen können, mit der Folge, daß Antrag und Zustimmung in einem Akt zusammengefallen wären.

In beiden Fällen, also auch der Übertragung mit Zustimmung des Berechtigten, ist ein Antrag des Stpfl. gegenüber dem WohnsitzFA erforderlich; eine Erklärung gegenüber der Kindergeldkasse (Familienkasse) ist für das FA jedenfalls nicht bindend, obwohl die Berücksichtigung der Kinder nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 Indizwirkung haben dürfte (s. auch Anm. 181 zum Antrag auf Übertragung nach Satz 5 und den verfahrensrechtlichen Folgen des Antrags). Erfolgt der Antrag ohne Zustimmung, so ist der berechtigte Elternteil notwendig beizuladen, bzw.

im Verwaltungsverfahren hinzuzuziehen; uE findet die Rspr. zur Beiladung in Fällen des Satzes 5 auch Anwendung auf Satz 6 (s. Anm. 181 „Notwendige Beiladung“). Zur Person des Übertragenden und damit zum sachlichen Anwendungsbereich der Übertragungsregelung s. Anm. 192.

Entscheidung über den Antrag: Die Wahl der Formulierung „kann“ bedeutet zunächst, daß es trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Satzes 6 (insbesondere der Haushaltsaufnahme des Kindes) bei der Berücksichtigung nach den Sätzen 1 bis 3 bleiben kann; dieses Wahlrecht eröffnet schon der Antrag. Ist der Antrag jedoch gestellt, so besteht kein Entscheidungsermessen: Sind die Voraussetzungen gegeben, zu denen uE auch gehört, daß der auszuschließende Elternteil seine Unterhaltspflicht nicht erfüllt hat und der Ast. das Kindergeld erhält (s. Anm. 189 „Stellungnahme“), so ist der Kinderfreibetrag zu übertragen.

Der „Stiefelternanteil“ ist antragsbefugt und übertragungsberechtigt. Die Formulierung erscheint auslegungsbedürftig. Das EStG hatte früher den Begriff des „Stiefkinds“ verwendet (so in § 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG aF (bis VZ 1985), um das Kindschaftsverhältnis zu kennzeichnen, und bedient sich in § 63 Abs. 1 Nr. 2 einer Umschreibung des Stiefkindschaftsverhältnisses („vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten“). Nach umgangssprachlichem Verständnis und dem Regelungszweck der Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit entsprechend, könnte auch der Lebensgefährte des Elternteils Stiefelternanteil sein, zumal das BGB kein besonderes Recht des Stiefkinds kennt (PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB 56. Aufl. 1997, § 1741 Rz. 12). Nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 werden Stiefkinder als Kinder des Ehegatten bezeichnet.

Ähnlich die Bestimmung des Begriffs „Stiefkind“ durch die FinVerw. zu § 32 Abs. 4 aF: Danach ist Stiefkind ein mit dem Ehegatten des Stpfl. im ersten Grad verwandtes Kind, das mit dem Stpfl. verschwägert ist (vgl. Abschn. 180 Abs. 3 Satz 1 EStR 1984). Voraussetzung der Schwägerschaft ist aber eine gültige Ehe (§ 1590 Abs. 1 BGB).

UE gebietet die durch § 31 bezweckte Verknüpfung von Kindergeld- und Kinderfreibetragsregelungen den Begriff „Stiefelternanteil“ der Regelung in § 63 Abs. 1 Nr. 2 entsprechend zu bestimmen. Danach aber ist wie bei der Schwägerschaft die Ehe Voraussetzung für die Annahme eines Stiefkindschaftsverhältnisses (s. auch Tz. 63. 2. 3 Abs. 2 DAFamESt.; ferner § 63 Anm. 7).

Die Großeltern als antragsbefugte und übertragungsberechtigte Stpfl. sind ebenfalls nicht eindeutig bezeichnet. Der Begriff „Großeltern“ könnte umgangssprachlich und dem Regelungszweck der Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit entsprechend, auch eine Berücksichtigung von Urenkeln oder Stiefenkeln rechtfertigen. Nach bürgerlichem Recht sind Großeltern und Enkel aber Verwandte 2. Grades in gerader Linie (§§ 1589, 1926 BGB). UE gilt auch insoweit ergänzend die Bestimmung des § 63 Abs. 1 Nr. 3, wonach nur Enkelkinder zu berücksichtigen sind (§ 63 Anm. 11).

In den Haushalt „aufgenommen“ ist das Stief- oder Enkelkind, wenn es dem Haushalt angehört, dh. bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb seiner Wohnung aufhält (ausführlich dazu Anm. 47 betr. Pflegekind und § 63 Anm. 8 jeweils mwN). Das EStG verwendet, wie in § 1 Abs. 2 Satz 1, § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und § 33 c Abs. 1 Satz 1 zum Teil unterschiedliche Formulierungen, die uE jedoch alle einheitlich den Begriff der Haushaltszugehörigkeit umschreiben (§ 1 Anm. 167; § 33 a Anm. 354 und § 33 c Anm. 49 ff.).

Das Erfordernis der Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. bezieht sich nicht nur auf die Großeltern, sondern auch auf den Stiefelternanteil. Dies ergibt sich zwar nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Satzes 6, aber aus einem Vergleich mit den

entsprechenden Regelungen in § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3. Eine Übernahme von Unterhaltsleistungen ist nicht erforderlich. UE ist die Übertragung jedenfalls nach dem 2. Halbs. daher auch zulässig, wenn die Stief- oder Großeltern Aufwendersatz für die Naturalleistungen Kost und Logis erhalten (zum Erfordernis der Nichterfüllung der Unterhaltspflicht bei einseitiger Übertragung s. Anm. 189 „Stellungnahme“).

Zur Übertragung in den Fällen des Satzes 5 s. Anm. 192. Wegen der weiterreichenden Rechtsfolgen der Übertragung s. Anm. 186 und 193.

Einstweilen frei.

191

3. Übertragung mit unwiderruflicher Zustimmung „des berechtigten Elternteils“ (Satz 6 Halbs. 2)

192

Die Übertragung auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils geschehen, die nur für künftige KJ. widerrufen werden kann (Halbs. 2). Auch in diesem Fall ist ein Antrag erforderlich (s. Anm. 190). Zum Verhältnis der zustimmungsgebundenen Übertragung zur einseitigen, zustimmungsfreien Übertragung s. Anm. 189.

Die Zustimmung des berechtigten Elternteils ist neben dem Antrag des Stpfl. (des Stiefelternteils oder der Großeltern) auf Übertragung Voraussetzung nach der 2. Alternative des Satzes 6. Auch in diesem Fall kommt es darauf an, daß das Kind in den Haushalt des Stpfl. aufgenommen worden ist (s. Anm. 190). Wegen der weitreichenden Rechtsfolgen (s. Anm. 193) sollte die Zustimmung nur erteilt werden, wenn sich ein Ausgleich aller mit der Übertragung verbundenen Nachteile durch Minderung der Barunterhaltsverpflichtung vereinbaren läßt.

Wer Adressat der Zustimmungserklärung ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Danach muß es genügen, daß der die Übertragung beantragende Stpfl. dem FA nachweist, daß ihm die Zustimmung erteilt worden ist. Das amtliche Formular der zur EStErklärung 1996 gehörenden Anlage „Kinder“ verweist auf eine beigefügte Erklärung des Zustimmenden.

Form und Frist der Zustimmung: Gesetzlich ist eine bestimmte Form für die Zustimmung – ebenso wie für den Antrag (s. Anm. 187) – nicht vorgeschrieben. Soweit das amtl. Formular der Anlage „Kinder“ zur EStErklärung auf eine beigefügte Erklärung des Zustimmenden verweist, scheint die FinVerw. Schriftform zu fordern, die uE wegen der Bindungswirkung schon aus praktischen Gründen unumgänglich sein dürfte. Zustimmung und Widerruf der Zustimmung sollten aus Gründen der Eindeutigkeit und Klarheit dem WohnsitzFA des Übertragungsempfängers gegenüber abgegeben werden. Das Gesetz verlangt dies jedoch nicht.

Die Zustimmung kann bis zur Bestandskraft der Veranlagung des die Übertragung beantragenden Stpfl. erteilt werden. Bei Ungewißheit, ob die Zustimmung erteilt werden wird (zB wenn eine Klage auf Erteilung der Zustimmung anhängig ist), ist die Veranlagung des Stpfl. zurückzustellen oder nach § 165 AO vorläufig durchzuführen. Wird die Zustimmung erst nach Eintritt der Bestandskraft der Veranlagung des Stpfl. erteilt, so kann der Bescheid des Stpfl. uE nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO („Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat“) berichtigt werden. Zu Form und Frist des Antrags s. Anm. 181 und zu weiteren Verfahrensfragen s. Anm. 187.

Eingeschränkte Zustimmung: Die Regelung verbietet nicht, die Zustimmung auf den jeweiligen VZ zu beschränken. Der Widerruf wird dann entbehrlich.

Auch eine Beschränkung auf eines von mehreren Kindern ist zulässig. UE sind Zustimmung und Widerruf allerdings bedingungsfeindlich.

Widerruf der Zustimmung nur für künftige Kj.: Nach Satz 6, Halbs. 2 kann die Zustimmung nur für künftige Kj. widerrufen werden. Die Bindungswirkung setzt jedoch voraus, daß die Zustimmung wirksam erteilt worden ist; danach kann die Zustimmung bis zum Eingang beim FA widerrufen werden (s. auch § 10 Anm. 27 o). Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 verlangt Satz 6 nicht ausdrücklich, daß der Widerruf dem FA (WohnsitzFA des berechtigten Elternteils oder des Übertragungsempfängers?) gegenüber zu erklären ist. Maßgebend ist daher allein die objektive Erklärung, die auch gegenüber dem Übertragungsempfänger abgegeben werden könnte (glA FG Saarland v. 6. 7. 95 2 K 30/94, EFG 1996 S. 58, rkr., betr. Zustimmung und Widerruf nach Abs. 6 Satz 5 aF).

Verweigerung der Zustimmung: Wird die Zustimmung verweigert, so stellt sich die Frage nach der zwangsweisen Durchsetzung eines zivilrechtlichen Anspruchs auf Erteilung der Zustimmung nach § 242 BGB. UE besteht ein solcher Anspruch auch dann nicht, wenn der Stpfl. sich zum Ausgleich aller sich aus der Übertragung ergebenden Nachteile (s. Anm. 186) des berechtigten Elternteils verpflichtet und die Verweigerung der Zustimmung deshalb rechtsmißbräuchlich wäre, weil sie den einzigen Zweck verfolgte, eine größere Steuerersparnis zu vereiteln. Ganz abgesehen davon, daß sich selbst Fachleute in dem Regelungswirrwarr des Familienleistungsausgleichs kaum noch auskennen. Die Grundsätze zur klageweisen Durchsetzung der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting (dazu § 10 Anm. 27 q mwN zur zivilgerichtl. Rspr.) oder zur Zusammenveranlagung (BGH v. 13. 10. 76 IV ZR 104/74, NJW 1977 S. 378; OLG Karlsruhe v. 27. 5. 93 2 U 17/92, FamRZ 1994 S. 894) oder zur Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 5 aF (BGH v. 3. 4. 96 XII ZR 86/95, FamRZ 1996 S. 725 = NJW 1996 S. 1894) sind uE nicht entsprechend anzuwenden. Der BGH leitet das Zustimmungsgesuch aus dem Wesen der Ehe her, die es den Eltern auch nach der Ehe aufgibt, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne Verletzung eigener Interessen möglich ist (BGH v. 24. 1. 88 IV b ZR 29/87, HFR 1989 S. 504 = StRK EStG 1975 § 33 a R. 64). Eine vergleichbare familienrechtliche Beziehung besteht zwischen Eltern und einem Stiefelternteil oder mit dem berechtigten Elternteil verwandten Großeltern des Kindes nicht. UE besteht diese Verpflichtung auch nicht zwischen Großeltern und dem mit ihnen verwandten Elternteil des Kindes.

193 4. Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 6

Als Rechtsfolge erhält der antragstellende stpfl. Stief- oder Großelternteil den halben Kinderfreibetrag von 261 DM monatlich bzw. 3 132 DM jährlich (im VZ 1996) und von 288 DM monatlich bzw. 3 456 DM jährlich (ab VZ 1997), wenn ein nach Satz 1 berechtigter Elternteil auf seinen Kinderfreibetrag verzichtet bzw. verzichten muß. Eine Übertragung von Berechtigten iSd. Sätze 2 und 3, die zur Berücksichtigung des vollen Kinderfreibetrags von 522 DM monatlich bzw. 6 264 DM jährlich (im VZ 1996) und 576 DM monatlich bzw. 6 912 DM jährlich (ab VZ 1997) bei den Großeltern führen würde, ist nach hier vertretener Auffassung ausgeschlossen (s. Anm. 190). Das gewährte Kindergeld ist der tariflichen ESt. nach § 31 Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 hinzuzurechnen (§ 31 Anm. 36).

Verlust weiterer kindbedingter StErmäßigungen: Die Übertragung führt zum Ausschluß aller StEntlastungen, die an den Anspruch auf (zB § 33 a Abs. 1 Satz 3) oder den Erhalt des (§ 33 Abs. 3 Satz 2) des Kinderfreibetrags geknüpft sind (dazu im einzelnen Anm. 186).

Verlust des Kindergelds (?): Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung soll der (zwangsweise oder freiwillig) übertragende Elternteil mit der Übertragung auch seinen Anspruch auf Kindergeld verlieren; man könne „nicht auf die eine Alternative verzichten und die andere behalten“ (NOLDE, FR 1995 S. 845, 849). UE wird dabei übersehen, daß der Kindergeldanspruch dem Übertragungsempfänger des Kinderfreibetrags nicht rückwirkend zugewiesen werden kann. Nach hier vertretener Auffassung setzt die Übertragungsregelung des Satzes 6 die Kindergeldberechtigung nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 iVm. § 64 Abs. 2 Satz 1 stillschweigend voraus (s. Anm. 189 „Stellungnahme“ aE).

Verlust des zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs(?): Die Übertragung vom barunterhaltspflichtigen und seiner Unterhaltspflicht nachkommenden Elternteil führt uE nicht zum Verlust eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs entsprechend § 1615 g BGB (aA NOLDE, FR 1995 S. 845, 849). Maßgebend ist die zZt. geltende Rechtslage; der Gesetzgeber plant ein KindesunterhaltsG, das uU auch das Verhältnis von Kinderfreibetrag und Kindergeld zum Unterhaltsrecht neu bestimmt (vgl. PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB 56. Aufl. 1997, § 1602 Rz. 17). Der zivilrechtl. Ausgleichsanspruch nach § 1615 g BGB unmittelbar (bei nicht-eheleichen Kindern) oder analog (bei ehelichen Kindern: dazu PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB 56. Aufl. 1997, § 1606 Rz. 28 OLG Düss. v. 29. 6. 84 3 UF 315/83, FamRZ 1984 S. 1136, 1138) erfordert nur, daß der Vater die Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld erfüllt, ein anderer aber vorrangig berechtigt ist. Im übrigen ist § 1615 g BGB auch anwendbar, wenn Groß- oder Stiefeltern vorrangig das Kindergeld erhalten (PALANDT/DIEDERICHSEN, BGB 56. Aufl. 1997, § 1615 Rz. 11). UE gilt der Rechtsgedanke des § 1615 g BGB auch für den Kinderfreibetrag, der alternativ zum Kindergeld die Freistellung des Existenzminimums und die Abgeltung von Unterhaltsaufwand gewährleistet (aA „aus Verfassungsgründen“ BLÜMICH/STÄUBER, § 32 Rz. 19 aE).

Einstweilen frei.

194–198

Erläuterungen zu Abs. 7: Haushaltsfreibetrag

Schrifttum: ZEIDLER, Ehe und Familie, in Ev. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975 S. 498; VOGEL, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStRecht, DStR 1977 S. 31; TIPKE, Bezüge und Abzüge im EStRecht, StuW 1980 S. 5; DERS., Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 68; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/88, S. 556, 570 f.; RENDELS, Die Wirkung des Ehegattensplitting im Vergleich zur Entlastung alleinerziehender Elternteile durch den Haushaltsfreibetrag, DStR 1983 S. 494; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 87 ff.; ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987; KLEIN, Ehe und Familie im StRecht als verfassungsrechtliches Problem, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin/New York, 1987 S. 774; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, Bitburger Gespräche, Jb. 1988, München 1988, S. 80 f.; DERS., FR 1988 S. 212; DERS., Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988 S. 303; DERS., Ausbildungsfreibeträge und Unterhaltshöchstbeträge nach dem StSenkErwG 1988 und StReformG 1990, FR 1988 S. 654; OEPEN, AuslandsKinder im Einkommensteuerrecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990 – Zugleich eine Erwiderung auf Kanzler, Das Auslandskind als Stiefkind des Einkommensteuerrechts, FR

1988 S. 296 ff., FR 1989 S. 130; MÜLLER, W., Steuerentlastung für die Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft, DAVorm. 1990 S. 17; PAUS, Tatsächlicher Abzug des Kinderfreibetrags als Voraussetzung für die Gewährung des Haushaltsfreibetrags, DStZ 1991 S. 277; WORING, Für Haushaltsfreibetrag allein die melderechtlichen Verhältnisse maßgebend, KFR F. 3 EStG § 32, 1/96, S. 135 (5/1996 Anm. zu BFH v. 1. 12. 95 III R 125/93, BStBl. II 1996 S. 91); s. im übrigen das Schrifttum zu § 33 c vor Anm. 2.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

199

I. Überblick zu den Regelungen des Abs. 7

Abs. 7 enthält die Regelungen zum Haushaltsfreibetrag für Stpfl., die weder der Ehegattenveranlagung noch der Besteuerung nach dem Splittingtarif unterliegen, in 5 Sätzen.

Satz 1 bestimmt Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge für den Haushaltsfreibetrag, der mit 5 616 DM pro Jahr seit dem VZ 1990 unverändert gilt. Der Stpfl. darf weder dem Splitting-Verfahren nach § 32 a Abs. 5 und 6 noch als Ehegatte der getrennten Veranlagung nach § 26 a unterliegen (Anm. 215), und er muß einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind, das in seiner Wohnung im Inland gemeldet ist, erhalten (Anm. 215).

Satz 2 regelt die Zuordnung von Kindern, die bei beiden Eltern oder einem Elternteil und einem Großelternanteil mit Wohnung im Inland gemeldet sind und eröffnet ein Wahlrecht, das für mehrere Kinder nur einheitlich ausgeübt werden kann (Anm. 223).

Satz 3 weist das Wahlrecht dem Vater zu, wenn das Kind „nur gleichzeitig beim Vater und einem Großelternanteil gemeldet ist“ (s. Anm. 226).

Satz 4 enthält die gesetzl. Fiktion, nach der als Inlandswohnung iSd. Sätze 1 und 2 auch die Wohnung eines Eltern- oder Großelternanteils gilt, der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ist (s. Anm. 227).

Satz 5 sieht vor, daß die Zustimmung zur anderweitigen Zuordnung bei Doppelmeldung nur für künftige KJ. widerrufen werden kann (s. Anm. 228).

200

II. Rechtsentwicklung des Haushaltsfreibetrags

Bereits vor Einführung der Sonderfreibeträge (später: Haushaltsfreibetrag; s. unten) in § 32 Abs. 3 durch *StÄndG v. 18. 7. 58* (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) wurden ältere unverheiratete Personen tariflich begünstigt, während unverheiratete Stpfl. mit Kindern nach den Tarifen der EStG 1934–1957 ebenso besteuert wurde wie eine verheiratete Person mit Kinderermäßigung (im einzelnen dazu MROZEK/PETERS, Komm. zum EStG, 1935/38, § 32 Anm. 4 ff., betr. EStG 1934/38; BLÜMICH/FALK, EStG 8. Aufl. 1960, § 32 Anm. 7, betr. EStG 1949 ff.).

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): In Abs. 3 Nr. 1 wurden „besondere Freibeträge“ eingeführt; Abs. 3 Nr. 2 enthielt den Altersfreibetrag (s. Anm. 245–250).

Abs. 3 Nr. 1 lautete wie folgt:

„Bei Steuerpflichtigen, auf die § 32 a Abs. 2 und 3 keine Anwendung findet und die nicht nach §§ 26, 26 a getrennt veranlagt werden, ist ein Sonderfreibetrag

a) von 840 Deutsche Mark abzugiehen, wenn sie mindestens vier Monate vor dem Ende des Veranlagungszeitraums das 50. Lebensjahr vollendet hatten, oder

b) von 1200 Deutsche Mark abzuführen, wenn bei ihnen mindestens ein Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wird.“

Durch die Sonderregelungen für unverheiratete Stpfl., für die das damals neu eingeführte Splitting-Verfahren nicht in Betracht kam (BTDrucks. 3/260 S. 34), sollte die Minderung der stl. Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden, die gegenüber anderen alleinstehenden Stpfl. typischerweise durch die Unterhaltung eines eigenen Hausstands eintritt (vgl. BFH v. 26. 5. 71 VI R 203/68, BStBl. II S. 627 aE; v. 30. 7. 71 VI R 142/68, BStBl. II S. 764; zur Entstehungsgeschichte auch TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 87 f.).

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. S. 141; BStBl. I S. 116): Der Freibetrag von 840 DM kam bereits für Stpfl. in Betracht, die mindestens 4 Monate vor Beginn des VZ das 49. Lebensjahr vollendet hatten. Dadurch konnte der Sonderfreibetrag schon von Beginn des Kj. an, in dem der Stpfl. das 50. Lebensjahr vollenden wird, im LStVerfahren berücksichtigt werden.

ESStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Die Sonderfreibeträge erhielten die Bezeichnung „Haushaltsfreibetrag“. Der Freibetrag für alleinstehende Stpfl. mit mindestens einem Kind wurde dabei entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags auf 3 000 DM erhöht. Der altersbedingte Haushaltsfreibetrag wurde nicht erhöht (zur Begründung s. BTDrucks. 7/1470 S. 283).

Die späteren Erhöhungen des Grundfreibetrags auf 3 300 DM durch StEntdG v. 4. 11. 77 (BGBl. I S. 1965; BStBl. I S. 495) und auf 3 690 DM durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) blieben ohne Einfluß auf den kindbedingten Haushaltsfreibetrag.

StEntdG 1981 v. 16. 8. 80 (BGBl. I S. 1381; BStBl. I S. 534): Der altersbedingte Haushaltsfreibetrag (Abs. 3 Nr. 1) wurde von 840 DM auf 864 DM und der kindbedingte Haushaltsfreibetrag von 3 000 DM auf 4 212 DM angehoben. Die Erhöhung auf 4 212 DM entsprach der Anhebung des Grundfreibetrags durch Einarbeiten des allgemeinen Tariffreibetrags (s. Anm. 230–232); während der erhöhte Grundfreibetrag ab VZ 1981 galt, fand der angehobene kindbedingte Haushaltsfreibetrag jedoch erst ab VZ 1982 – für den auch der altersbedingte Haushaltsfreibetrag entfiel (s. unten) – Anwendung.

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235): Der altersbedingte Haushaltsfreibetrag wurde gestrichen.

Nach der Gesetzesbegründung erfolgte die Streichung wegen der angespannten Haushaltslage und wegen der allgemein verbesserten Einkommensverhältnisse (BTDrucks. 9/795 S. 67). Ausschlaggebend soll aber die Erwägung gewesen sein, daß ein abzugelender Mehraufwand nicht anfällt (o. V., DB 1982 S. 453).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Der Haushaltsfreibetrag wurde um 324 DM auf 4 536 DM erhöht und entsprach damit wieder dem tariflichen Grundfreibetrag. Die durch Einführung des Halbteilungsgrundsatzes für die kindbedingten Ermäßigungen entbehrlichen Vorschriften über die Zuordnung der Kinder nicht verheirateter oder dauernd getrennt lebender Eltern wurden nach Abs. 7 Satz 3 und 4 übernommen, weil sie nur noch die Einmalgewährung des Haushaltsfreibetrags sicherzustellen hatten (BTDrucks. 10/2884 S. 104).

StSenkErwG 1988 v. 14. 7. 87 (BGBl. I S. 1629; BStBl. I S. 523): Entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1) wurde der Haushaltsfreibetrag von 4 536 DM auf 4 752 DM angehoben.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1) wurde der Haushaltsfreibetrag nunmehr von 4 752 DM auf 5 616 DM angehoben. Die Vorschriften über die

Zuordnung der Kinder nicht verheirateter oder dauernd getrennt lebender Eltern wurden gestrafft; auf das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit wurde verzichtet (BTDrucks. 11/2157 S. 148).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Abs. 7 wurde wie folgt geändert:

Satz 2: Mit der Neufassung des Satzes 2 wurde bestimmt, daß das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung von mehreren Kindern von den Ehegatten nur einheitlich ausgeübt werden kann.

Satz 3: Nach dem neu angefügten Satz 3 wurde wegen der Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Zuordnung der Kinder auf Abs. 6 Satz 5 und 6 aF verwiesen.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Abs. 7 wurde neu gefaßt und in Satz 1 das Tatbestandsmerkmal „Wohnung im Inland“ eingefügt (s. Anm. 214 zur Bedeutung dieser Regelung). Nach dem neu eingefügten Satz 3 gilt auch die Wohnung eines im Ausland lebenden alleinstehenden deutschen Staatsangehörigen, der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ist, als inländische Wohnung.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Anpassung des Haushaltsfreibetrags an die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs.

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): Folgende Änderungen in Abs. 7, die bereits ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 22 a) gelten:

- Einbeziehung der Großeltern in alle Regelungen, die eine Konkurrenz zwischen Eltern des Kindes vorgesehen hatten, also in Satz 2 und 4;
- Ein neuer Satz 3 bestimmt, daß das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung von Kindern, die bei Vater und Großeltern zugleich gemeldet sind, dem Vater zusteht, damit die gleichzeitige Inanspruchnahme des Haushaltsfreibetrags durch einen Elternteil und einen Großelternanteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952 S. 98);
- Einbeziehung der Großelternwohnung in die Regelung des Abs. 7 Satz 4 (Auslandswohnung als fiktive Inlandswohnung; s. Anm. 226);
- Ersetzung einer irreführenden durch JStErgG 1996 nicht angepaßten Verweisung auf Abs. 6 Satz 6 durch eine sachliche Regelung, die wiederum der Neuregelung des Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 entspricht (Satz 5).

201 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7

202 1. Bedeutung des Haushaltsfreibetrags

Regelungszweck und steuersystematische Bedeutung: Der Haushaltsfreibetrag soll einen Ausgleich für die Verdoppelung der tariflichen Nullzone durch das Splitting-Verfahren (§ 32a Abs. 5) schaffen (vgl. Begr. zur Anhebung des Freibetrags auf 3 000 DM durch EStRG 1974, BTDrucks. 7/1470, S. 222 und 283). Nach *BVerfG* wird eine zusammenveranlagten Ehegatten vergleichbare Entlastung daher nur gewährleistet, so lange sich das Einkommen des Vergleichspaares „Ehegatten“ in der Proportionalzone befindet, denn dort wirkt sich das Splitting allein durch den Ansatz des doppelten Grundfreibetrags aus. In der Progressionszone des EStTarifs wirkt der Haushaltsfreibetrag zwar auch „progressiv entlastend“, stellt aber gegenüber der Besteuerung zusammenveranlagter Ehepaare keinen ausreichenden Ausgleich für das Splitting-Verfahren dar.

BVerfG v. 3. 11. 82 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl. II S. 717, 719 u. 726 „Alleinerziehenden-Entscheidung“; kritisch zu dieser etwas vereinfachenden Sicht des BVerfG RENDELS, DStR 1983 S. 494, der für bestimmte Vergleichsfälle sogar eine Begünstigung durch den Haushaltsfreibetrag nachweist und im übrigen eine differenziertere Darstellung der Benachteiligungen Stpfl. mit Haushaltsfreibetrag gegenüber zusammenveranlagten Ehegatten bietet.

Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung: Nach der Rspr. des BVerfG und des BFH soll der Haushaltsfreibetrag die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigen, die bei alleinerziehenden Stpfl. gegenüber anderen Alleinstehenden durch die Unterhaltung eines eigenen Hausstandes eintritt.

BVerfG v. 8. 6. 77 1 BvR 265/75, BStBl. II S. 526, 534; s. auch BVerfG v. 3. 11. 82 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl. II S. 717, 719 u. 726 „Alleinerziehenden Entscheidung“ und BVerfG v. 3. 4. 62 1 BvL 35/57, BStBl. I S. 982, 983 betr. den altersbedingten Haushaltsfreibetrag; ferner BFH v. 30. 7. 71 VI R 142/68, BStBl. II S. 764, 765 und BFH v. 26. 5. 71 VI R 203/68, BStBl. II S. 627, 628 aE.

Obwohl kindbezogen ist der Haushaltsfreibetrag daher kein zusätzlicher Kinderfreibetrag (aA TIPKE, StW 1980 S. 5), was schon daraus folgt, daß der Freibetrag nicht der Höhe nach von der Zahl der Kinder abhängt (glA VOGEL, DStR 1977 S. 35; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 92); er dient auch nicht der Berücksichtigung des Grundbedarfs eines Kindes (so aber LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Köln 1981/88, S. 571), wie der Vergleich mit dem Unterhaltshöchstbetrag gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und dem Kinderfreibetrag (Abs. 6) zeigt.

Stellungnahme: Nachdem das kinderbezogene Verwitweten-Splitting (§ 32a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1974) ab VZ 1975 entfallen war, ist der Haushaltsfreibetrag neben den durch StBereinigungsG 1985 eingeführten Kinderbetreuungskosten (s. § 33c Anm. 7) die entscheidende StEntlastung für Alleinerziehende.

UE ergeben sich Regelungszweck und Bedeutung des Haushaltsfreibetrags unmittelbar aus dem Wortlaut des Abs. 7. Die StEntlastung ist als Ersatz für das Ehegattensplitting (aber auch als Ausgleich für die Gewährung zweier Grundfreibeträge bei getrennter Veranlagung) gedacht; dafür spricht nicht zuletzt die Entstehungsgeschichte, denn der Haushaltsfreibetrag wurde zugleich mit der Reform der Ehegattenbesteuerung (Neuregelung des Splitting) eingeführt (s. Anm. 200). Die Bezeichnung „Haushaltsfreibetrag“ weist daraufhin, daß die Ermäßigung der Abgeltung höherer, die Leistungsfähigkeit mindernder, weil unvermeidlicher Haushaltsführungskosten dient. In diesem Sinne ist Abs. 7 eine Entlastung für (im Vergleich zu anderen, kinderlosen Alleinstehenden) höhere Haushaltskosten (Miete und Nebenkosten).

Zur Verwirklichung dieses Normzwecks ist die Vorschrift jedoch zu weit gefaßt, denn sie setzt nicht die Führung eines eigenen Hausstandes voraus; dieses Erfordernis kann sich jedoch aus der Anknüpfung an den Kinderfreibetrag ergeben, so bei Pflegekindern (s. Anm. 47) oder Kindern, die dem Vater zugeordnet werden sollen und die deshalb bis zum VZ 1989 dem Haushalt des Stpfl. angehören müssen (s. Anm. 219 f.). Fehlt es an der Führung eines eigenen Hausstandes, wie zB in den Fällen, in denen die stpfl. Mutter mit Kind im Haushalt ihrer Eltern wohnt (s. Anm. 49), so läßt sich Abs. 7 uU noch unter dem Gesichtspunkt der Abgeltung von Familienarbeit rechtfertigen, denn auch die Gemeinschaft eines Elternteils mit seinem Kind ist Familie (vgl. KANZLER, Bitburger Gespräche, Jb. 1988 S. 68 f. und 81; DERS., FR 1988 S. 213). Nach O. V., (HFR 1987 S. 460 aE) wurde der bis zum VZ 1985 Gastarbeitern gewährte Haushaltsfreibetrag ua. auch als Ersatz dafür angesehen, daß diesen Stpfl. der Abzug von Unterhaltsleistungen an ihre im Ausland lebenden Ehegatten versagt blieb (aA OEPFEN, FR 1989 S. 136).

Zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen in Abs. 7 Satz 2 s. Anm. 219 f. und zur Bedeutung des Merkmals der Inlandswohnung s. Anm. 214.

2. Verfassungsmäßigkeit des Haushaltsfreibetrags

203 a) Verfassungsmäßigkeit des kindbedingten Haushaltsfreibetrags

Verfassungsmäßigkeit dem Grunde nach: Der ab VZ 1982 nur noch geltende kindbedingte Haushaltsfreibetrag ist dem Grunde nach verfassungsgemäß. Er verletzt Art. 6 Abs. 1 GG nicht, da er nicht zu einer Benachteiligung der Ehe führt (glA TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 93), sondern einen Ausgleich für Belastungen der Familie gewährt und damit Art. 6 Abs. 1 iVm. Art. 3 Abs. 1 GG entspricht, denn auch die Gemeinschaft eines Elternteils mit seinem Kind ist Familie (MAUNZ/DÜRIG/HERZOG/SCHOLZ, Komm. zum GG, Art. 6 Anm. 16 a; ZEIDLER, Ehe und Familie, in Ev. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975 S. 498; KLEIN, Ehe und Familie im StRecht als verfassungsrechtliches Problem, in Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin/New York, 1987 S. 774). Eine Familie in diesem Sinne ist nicht der alleinstehende Stpfl., der seine körperbehinderten, unterhaltsbedürftigen Eltern in den eigenen Haushalt aufgenommen hat; er hat daher keinen Anspruch auf Gewährung des Haushaltsfreibetrags nach § 32 Abs. 3 EStG 1983 (Hess. FG v. 27. 11. 89, EFG 1990 S. 354, rkr.)

Da Abs. 7 als Ersatz für die Ehegattenveranlagung anzusehen ist (s. Anm. 202) und daher Haushaltsfreibetrag und Ehegattenveranlagung einander ausschließen (s. Anm. 208), können berufstätige Eheleute, die in intakter Ehe leben, nicht verlangen, wie zwei Halbfamilien (Einzelveranlagung mit Haushaltsfreibetrag) besteuert zu werden.

BVerfG v. 16. 10. 84 1 BvR 524/84, StRK EStG 1975 Allg. R. 25; FG Hamb. v. 14. 6. 84, EFG 1985 S. 74, bestät. BFH v. 9. 12. 88 VI R 146/84 nv., ohne Begründung nach Art. 1 Nr. 7 BFHEntG (EFG 1989 S. 205); FG München v. 13. 5. 91, EFG 1991 S. 691, rkr.; kritisch dazu auch § 33 c Anm. 18.

Als Entlastung für (im Vergleich zu anderen, kinderlosen Alleinstehenden) höhere Haushaltskosten (s. Anm. 202) kann der Zahlvater den Haushaltsfreibetrag nicht verlangen (BVerfG v. 15. 5. 84 1 BvR 208/83, StRK EStG 1975 § 32 Abs. 4 R. 7 betr. Nichtannahmebeschluß).

Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach:

► *Verfassungswidrigkeit nur bei zusätzlichem Betreuungsaufwand:* Das BVerfG hat den (in den VZ 1975–1980 geltenden) Haushaltsfreibetrag von 3 000 DM bei progressiv besteuerten Alleinerziehenden nur dann als nicht ausreichenden Ausgleich für die Versagung des Splitting-Verfahrens angesehen, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. durch zusätzlichen zwangsläufigen Betreuungsaufwand gemindert wird.

BVerfG v. 3. 11. 82 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl. II S. 717, 726 f. „Alleinerziehenden-Entscheidung“; v. 17. 10. 84 1 BvR 527/80, 528/81, 441/82, BVerfGE 68 S. 143, 152 = StRK EStG 1975 Allg. R. 23 und v. 29. 10. 87 1 BvR 672/87, StRK EStG 1975 Allg. R. 39. Eine stl. Entlastung von Alleinerziehenden mit drei Kindern durch Anwendung der Splittingtabelle ist daher verfassungsrechtlich ebensowenig geboten, wie eine Verdoppelung des Haushaltsfreibetrags in diesen Fällen (FG Düss. v. 13. 6. 89, rkr., nv., Juris). Die Entscheidung des BVerfG 1 BvR 620/78 ua. (aaO) enthielt einen Gesetzgebungsauftrag (s. § 33 c Anm. 3 ff.), dem der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 33 c nachgekommen ist. Auch diese Neuregelung ist verfassungsrechtlich bedenklich (s. § 33 c Anm. 16–18 und 70–75).

► *Haushaltsfreibetrag und realitätsfremde Grenze*: Unabhängig von der Frage, ob Haushaltsfreibetrag und Kinderbetreuungsbetrag zusammen eine Gleichbehandlung alleinerziehender Stplf. (mit intakten Familien) gewährleisten, stellt sich uE die Frage nach der Angemessenheit des Freibetrags.

In seiner Grundsatzentscheidung zur „realitätsfremden Grenze“ von Abzugsbeträgen (s. Anm. 166) hat das BVerfG ua. ausgeführt, der Gesetzgeber verstoße gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und gegen das Art. 3 Abs. 1 GG zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit, wenn er realitätsfremde Grenzen ziehe und ein einmal gewähltes Ordnungsprinzip ohne zwingenden Grund unbeachtet lasse; dabei hat das BVerfG als Maßstab für eine realitätsgerechte StErmäßigung das sozialhilferechtlich gewährleistete Existenzminimum sowie den Grundfreibetrag herangezogen und darin zugleich das vom Gesetzgeber gewählte Ordnungsprinzip erkannt.

Beschl. des BVerfG v. 22. 2. 84 1 BvL 10/80, BStBl. II S. 357; ferner: Beschl. des BVerfG v. 4. 10. 84 1 BvR 789/79, BStBl. II 1985 S. 22; v. 17. 10. 84 1 BvR 527/80 ua., BVerfGE 68 S. 143 und Urt. v. 3. 11. 82 1 BvR 620/78 2 ua., BStBl. II S. 717 (Alleinerziehenden-Entscheidung).

Wendet man die Grundsätze auf Abs. 7 an, so läßt sich als Ordnungsprinzip die im VZ 1975 eingeführte und ab VZ 1982–1990 (s. Anm. 200 „StReformG 1990“) ständig verwirklichte Kopplung des Haushaltsfreibetrags an den Grundfreibetrag erkennen (s. Anm. 216). Die Erhöhungen des Grundfreibetrags auf 3 300 DM durch StEntG v. 4. 11. 77 (BGBl. I S. 1965; BStBl. I S. 495) und auf 3 690 DM durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479), die ohne Einfluß auf den kindbedingten Haushaltsfreibetrag blieben (s. Anm. 200), können uE dabei vernachlässigt werden. Daraus aber folgt, daß die Frage der Verfassungsmäßigkeit des Haushaltsfreibetrags von der Frage abhängt, ob der Grundfreibetrag der Höhe nach verfassungsrechtlich zu beanstanden ist. Wegen der dem Haushaltsfreibetrag entsprechenden progressionsabhängigen Entlastungswirkung des Unterhaltshöchstbetrags liegt auch der Vergleich mit dem Höchstbetrag für Unterhaltsempfänger nach § 33 a Abs. 1 Satz 1 von 12 000 DM nahe.

Stellungnahme: UE ist danach der Haushaltsfreibetrag ab VZ 1996 der Höhe nach verfassungswidrig. Noch durch StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (s. Anm. 200) wurde der Haushaltsfreibetrag entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1) von 4 752 DM auf 5 616 DM angehoben. Dieses seit dem VZ 1975 geltende Ordnungsprinzip hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung des Tarifs und der damit verbundenen Anhebung des Grundfreibetrags durch JStG 1996 (s. Anm. 200) verletzt. Der Haushaltsfreibetrag bietet damit keinen Ausgleich mehr für die Verdopplung der tariflichen Nullzone durch das Splitting-Verfahren (s. Anm. 202) oder die getrennte Veranlagung. Splitting und getrennte Veranlagung sind aber nach wie vor Negativvoraussetzungen für den Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 212). Mit der Erhöhung des Grundfreibetrags auf 12 095 DM wurde zugleich auch der *Unterhaltshöchstbetrag* auf 12 000 DM, nicht aber der Haushaltsfreibetrag angehoben (s. auch die Übersicht in Anm. 216). Daß diesem Entschluß „parlamentarische Beratungen“ zugrundegelegt haben (s. BLÜMICH/STÄUBER, § 32 EStG Anm. 58 b), ergibt sich jedenfalls nicht aus den Materialien zum JStG 1996 (BTDrucks. 13/1558) oder JStErgG 1996 (BTDrucks. 13/3084).

Grundfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag sind ihrerseits verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Beide Beträge sollen das Existenzminimum der jeweils Berechtigten gewährleisten und überschreiten das von der BReg. für das Jahr 1996 mit 11 874 DM ermittelte Existenzminimum (BRDrucks. 68/95 S. 11) geringfügig. Nach aA ist der Grundfreibetrag mit mindestens 13 000 DM anzusetzen (BTDrucks. 13/1558 S. 138). Im Unterschied zum Grundfreibetrag ist für den Unterhaltshöchstbetrag jedoch keine Anpassung bzw. Erhöhung für die VZ 1997 und 1998 sowie die VZ 1999 ff. vorgesehen (vgl. § 52 Abs. 22 b idF des JStG 1996). Die BReg. ist allerdings der Auffassung, daß der

Grundfreibetrag von 12095 DM auch für 1997 noch ausreichend sei (BTDrucks. aaO) und hat dementsprechend vorgeschlagen, die bereits für 1997 vorgesehene Erhöhung des Grundfreibetrags auf 12365 DM erst im Jahr 1998 in Kraft treten zu lassen, weil „die Sozialhilfe zum 1. Juli 1997 nicht erhöht“ wird (Entw. eines JStG 1997 BTDrucks. 13/4839 S. 29, 80).

204 **b) Verfassungsmäßigkeit des altersbedingten Haushaltsfreibetrags (bis VZ 1981)**

Der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 Nr. 1 a idF des EStG 1958 ff. (s. Anm. 200) beruhte „auf der Erwägung, daß bei Unverheirateten in vorgerücktem Alter die Lebensführung sich in der Regel verteuert, weil zusätzliche Aufwendungen für Haushalt und Pflege entstehen. Dieses Altersprivileg besteht seit vielen Jahren; an seiner Verfassungsmäßigkeit ist nicht zu zweifeln“ (BVerfG v. 3. 4. 62 1 BvL 35/57, BStBl. I S. 982, 983).

Aus diesem Grund war es auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, daß verheiratete, einen gemeinsamen Haushalt führende Stpfl. diesen altersbedingten Haushaltsfreibetrag nicht beanspruchen konnten (BVerfG 1 BvL 35/57 aaO; auch BFH v. 21. 8. 59 VI 289–290/58 U, BStBl. III S. 409; v. 6. 10. 61 VI 188/61 U, BStBl. III S. 548).

Kritisch zum altersbedingten Haushaltsfreibetrag auch TIPKE, Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 68; LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., Köln 1981/88 S. 556, wonach der Freibetrag „den Charakter eines gleichheitssatzwidrigen Steuerprivilegs“ hat; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, Bitburger Gespräche, Jb. 1988 S. 80 (ein zum „Altersprivileg“ degenerierter Freibetrag); DERS., FR 1988 S. 212.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen in Abs. 7 Satz 2 s. Anm. 220.

205 Einstweilen frei.

206 **IV. Geltungsbereich des Abs. 7**

Schrifttum: KANZLER, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988 S. 303; MOHN, Der Gleichheitssatz im Gemeinschaftsrecht: Differenzierungen im europäischen Gemeinschaftsrecht u. ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz, Diss. Berlin, 1990; KAEFER, StNachteile für beschr. stpfl. EG-Bürger nach Rspr. des Europ. Gerichtshofs, DStR 1991 S. 671; NOWACK, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschr. Stpfl. mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, Herne/Berlin 1994; KAEFER, Besteuerung von Grenzpendlern – Verstoß gegen Art. 48 EWG-Vertrag, BB 1995 S. 441.

Unbeschr. estpfl. Alleinstehenden wird der Haushaltsfreibetrag gewährt, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für ein Kind erhalten, das in ihrer Inlandswohnung gemeldet ist (s. Anm. 214).

Ab VZ 1994 gilt davon eine Ausnahme für den Alleinstehenden, der der erweiterten unbeschr. StPfl. unterliegt und dessen Auslandswohnung nach Abs. 7 Satz 4 als Inlandswohnung gilt (Änd. durch StMBG v. 21. 12. 93, BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50; s. Anm. 227).

Beschränkt estpfl. Alleinstehende können den Haushaltsfreibetrag grundsätzlich nicht beanspruchen; § 50 Abs. 1 Satz 5 schließt die Anwendung des § 32 aus.

Ab VZ 1996 gelten jedoch weitere Ausnahmen für

- Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 a Abs. 1 Nr. 3 und für
- beschränkt estpfl. Alleinstehende, die nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. behandelt werden, nach § 1 a Abs. 2.

In diesen Fällen kann auch für das Kind, das in einer Wohnung im Ausland gemeldet ist, ein Haushaltsfreibetrag beansprucht werden (s. Anm. 215 und 227).
Vor VZ 1996: Diese Regelungen sind auf Antrag nach § 52 Abs. 2 für beschr. estpfl. Staatsangehörige eines EU-Mitgliedstaats auch für VZ vor 1996 anzuwenden, soweit die StFestsetzungen noch nicht bestandskräftig sind; für Staatsangehörige und für das Hoheitsgebiet Finnlands, Islands, Norwegens, Österreichs und Schwedens gilt dies allerdings erst ab VZ 1994. Bestandskräftige StFestsetzungen beruhen auf § 50 Abs. 4 idF des GrenzpendlerG v. 24. 6. 94 (BGBl. I S. 1395; BStBl. I S. 440), nach der ein Haushaltsfreibetrag allerdings versagt blieb, weil das Erfordernis der Inlandswohnung (s. Anm. 214) galt (s. auch KAEFER, BB 1995 S. 441). Auch Grenzgängern aus den Niederlanden blieb der Haushaltsfreibetrag versagt; sie konnten in den VZ 1994 und 1995 ua. nur die Anwendung des § 32 Abs. 1–6 beantragen, wenn sie nicht nach § 50 Abs. 4 besteuert werden wollten (s. Anm. 10).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zur Ehegattenbesteuerung

207

Der Haushaltsfreibetrag wird nur solchen Stpfl. gewährt, für die das Splitting-Verfahren keine Anwendung findet und die auch nicht als Ehegatten getrennt zur ESt. veranlagt werden (Abs. 7). Im einzelnen gilt daher folgendes:

Verhältnis zur Zusammenveranlagung und anderen Splitting-Tatbeständen (§§ 26, 26 b, 32 a Abs. 5 u. 6): Haushaltsfreibetrag und Zusammenveranlagung schließen einander aus; dies gilt auch für die übrigen Tatbestände, nach denen das Splitting-Verfahren auf Stpfl. Anwendung findet, die nicht Ehegatten sind (§ 32 a Abs. 6).

Zum Vergleich der estl. Entlastungswirkungen von Haushaltsfreibetrag und Splitting-Verfahren s. Anm. 202.

Verhältnis zur getrennten Veranlagung (§§ 26, 26 a): Haushaltsfreibetrag und getrennte Veranlagung schließen einander aus (Abs. 7).

Verhältnis zur besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§§ 26, 26 c): Bei der besonderen Veranlagung nach § 26 c wird der Haushaltsfreibetrag gewährt; darin liegt ua. der Grund für die Wiedereinführung der besonderen Veranlagung nach § 26 c durch StSenkG 1986/1988 (BTDrucks. 10/2884 S. 100). Zur Vermeidung einer „ungerechtfertigten Vergünstigung“ (BTDrucks. 10/2884 S. 101) wird der Haushaltsfreibetrag jedoch nicht für ein Kind gewährt, zu dem der Stpfl. das Kindschaftsverhältnis erst nach der Eheschließung begründet hat (§ 26 c Abs. 3); s. im einzelnen auch Erl. zu § 26 c.

2. Verhältnis zu anderen kindbedingten Einkommensteuer-Entlastungen

208

Verhältnis zu Kinderfreibetrag (Abs. 6) und Kindergeld: Kinderfreibetrag oder Kindergeld und Haushaltsfreibetrag werden nebeneinander gewährt (wohl aA BMF v. 30. 11. 95, BStBl. I 1995 S. 805 Rz. 22: Kinderfreibetrag oder Kindergeld kommen alternativ zur Anwendung); Voraussetzung für den Haushaltsfreibetrag ist ua., daß der Stpfl. einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhält (s. Anm. 213).

Verhältnis zu den außergewöhnlichen Belastungen:

▶ *Verhältnis zum Unterhaltshöchstbetrag (§ 33 a Abs. 1):* Unterhaltshöchstbetrag und Haushaltsfreibetrag schließen einander aus. Voraussetzung für den Unterhaltshöchstbetrag ist, daß der Stpfl. keinen Kinderfreibetrag oder Kindergeld beanspruchen kann, die aber für den Haushaltsfreibetrag erforderlich sind.

▶ *Verhältnis zu den Ausbildungsfreibeträgen (§ 33 a Abs. 2):* Die Ausbildungsfreibeträge können, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, neben dem Haushaltsfreibetrag gewährt werden (BFH v. 26. 5. 71 VI R 203/68, BStBl. II S. 627, 628 aE). Bis zum VZ 1993 galt dies jedoch nicht für Kinder, für die der Ausbildungsfreibetrag gewährt wurde, ohne daß der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhielt (Auslandskinder und Kinder mit verzögerter Berufsausbildung wegen Grundwehrdienstes oder Zivildienstes); im einzelnen dazu KANZLER, FR 1988 S. 296; s. auch Anm. 300 „Auslandskinder“).

▶ *Verhältnis zum Höchstbetrag für eine Hilfe im Haushalt (§ 33 a Abs. 3 Satz 1):* UE ist der Höchstbetrag für eine Hilfe im Haushalt neben dem Haushaltsfreibetrag abziehbar, der nur die für einen alleinerziehenden Stpfl. üblichen, erhöhten Haushaltskosten (höhere Miete und Nebenkosten als bei kinderlosen Alleinstehenden; s. Anm. 202) abgelten soll, während, der Höchstbetrag nach § 33 a Abs. 3 von zusätzlichen, besonderen Voraussetzungen abhängig ist (s. § 33 a Anm. 270 ff.). UE ist der Haushaltsfreibetrag auch dann neben dem Höchstbetrag für eine Hilfe im Haushalt zu gewähren, wenn der Stpfl. sein Kind als Haushaltshilfe beschäftigt hat (s. § 33 a Anm. 275); Entsprechendes gilt zum Kinderfreibetrag (s. Anm. 170).

▶ *Verhältnis zum Höchstbetrag für Heimunterbringung (§ 33 a Abs. 3 Satz 2):* Obwohl die Führung eines eigenen Haushalts nicht Voraussetzung für den Haushaltsfreibetrag ist (s. Anm. 202), werden Heimabzugsbetrag und Haushaltsfreibetrag im Regelfall einander ausschließen; es ist jedoch denkbar, daß ein volljähriges, in Ausbildung befindliches Kind im Haushalt des alleinstehenden Stpfl. lebt, der in einem Heim untergebracht ist. In diesem Falle sind Kinderfreibetrag, Haushaltsfreibetrag und Höchstbetrag für Heimunterbringung nebeneinander zu gewähren.

▶ *Verhältnis zum Kinderbetreuungsbetrag (§ 33 c Abs. 1–4):* Haushaltsfreibetrag und Kinderbetreuungsbetrag werden nebeneinander, jedoch unabhängig voneinander, gewährt. Da für den Haushaltsfreibetrag die estl. Zuordnung des Kindes (Abs. 7 Satz 2), für den Kinderbetreuungsbetrag aber die Haushaltszugehörigkeit des Kindes (s. § 33 c Anm. 49–52) maßgebend ist, kann die zuordnungsberechtigte Mutter den Haushaltsfreibetrag beanspruchen, gleichwohl aber der Vater Betreuungskosten geltend machen, wenn das Kind zu seinem Haushalt gehört (s. § 33 c Anm. 26 aE mwN).

Wegen des Verhältnisses zu § 1 Abs. 3 und § 1 a s. Anm. 206, 215 und 226; wegen des Verhältnisses des bis VZ 1981 geltenden altersbedingten Haushaltsfreibetrags zum Flüchtlingsfreibetrag s. Anh. § 33 a Anm. 2 „2. HStruktG v. 22. 12. 81“.

VI. Verfahrensvorschriften

LStAbzugsverfahren: ArbN, die Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag haben, werden in die StKlasse II eingereiht (§ 38 c Abs. 1 Nr. 4). Voraussetzung dafür ist, daß der ArbN

– nicht als Ehegatte oder Verwitweter in die StKlasse III, IV oder V gehört und

- einen Kinderfreibetrag für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung gemeldet ist, gleichgültig, ob mit Haupt- oder Nebenwohnung (R 182 EStR „Meldung des Kindes“).

Wird der Haushaltsfreibetrag dem Vater aufgrund anderweitiger Zuordnung des Kindes nach Satz 2 gewährt, so kann dies bereits beim LStAbzug berücksichtigt werden (R 182 EStR; s. auch Anm. 224 aE).

► *Grundsätzlich Änderung durch die Gemeinde:* Nach FinVerw. setzt die abweichende Zuordnung des Kindes zum Vater durch die zuständige Gemeinde voraus, daß die Zustimmung der Mutter vorliegt; in diesem Fall ist die StKlasse II zu bescheinigen (Abschn. 108 Abs. 4 LStR 1996).

► *Ausnahmsweise Änderung durch das FA:* Die Bescheinigung der StKlasse II oder III bei unbeschr. estpfl. ArbN iSd. § 1 a Abs. 1 Nr. 2 und 3 die Angehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sind, ist dem FA vorbehalten (Abschn. 109 Abs. 4 a LStR 1996).

► *Kontrollmitteilungen:* Die Gemeinde oder das FA, das die Bescheinigung der LStKlasse II vornimmt, hat hierüber die Gemeinde oder das FA zu unterrichten, das für die Änderung der StKlasse II in StKlasse I auf der LStKarte der Mutter zuständig ist; zusätzlich ist das Wohnsitz-FA des Vaters zu unterrichten, sofern diese nicht die StKlasse geändert hat. Die Mitteilung unterbleibt bei einer auf Dauer erteilten Zustimmung der Mutter für die Folgejahre bis zum Widerruf der Zustimmung (s. Anm. 224); bei Rücknahme der Zustimmung sind die für den Vater zuständige Gemeinde oder das FA zu unterrichten (Abschn. 109 Abs. 4 LStR 1996).

► *Erklärungspflicht des stpfl. ArbN:* Bei Änderung der tatsächlichen Verhältnisse ist der ArbN zur Änderung der Eintragungen auf der LStKarte nach § 39 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 1 verpflichtet; die Ausnahmeregelung in § 39 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 gilt nach LStR aaO nicht für die Zuordnung der Kinder.

ESStVeranlagungsverfahren: Im Falle der anderweitigen Zuordnung der Kinder und Bescheinigung der LStKlasse II auf der LStKarte des Vaters (mit Zustimmung der Mutter; s. o.), ebenso, wenn der Vater den Haushaltsfreibetrag beantragt, sind beide Elternteile zur ESt. zu veranlagern (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. c).

Einstweilen frei.

210

B. Haushaltsfreibetrag (Abs. 7 Satz 1)

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1

1. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1

211

Nach Abs. 7 Satz 1 wird ein Haushaltsfreibetrag von 5 616 DM (ab VZ 1990 unverändert; s. auch Anm. 216) unter folgenden Voraussetzungen vom Einkommen des Stpfl. abgezogen:

- Für den Stpfl. ist das Splitting-Verfahren (§ 32 a Abs. 5 und 6) nicht anzuwenden;
- der Stpfl. ist nicht als Ehegatte (§ 26 Abs. 1) getrennt zur ESt. zu veranlagern;
- der Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind;
- das Kind ist in der Wohnung des Stpfl. im Inland gemeldet oder
- dem Stpfl. nach Satz 2 zugeordnet (s. Anm. 222).

Ein Antrag ist ebenso wie beim Kinderfreibetrag (s. Anm. 182) nicht erforderlich.

212 2. Keine Anwendung des Splitting-Verfahrens und keine getrennte Veranlagung

Der Stpfl. erhält den Haushaltsfreibetrag, wenn auf ihn das Splitting-Verfahren nicht anzuwenden ist und er auch nicht als Ehegatte (§ 26 Abs. 1) getrennt zur ESt. veranlagt wird. Satz 1 verweist insoweit auf die Vorschriften des § 32 a Abs. 5 und 6 sowie § 26 Abs. 1. Der bloße Hinweis auf die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 wäre einerseits zu eng, weil er die weiteren Anwendungsfälle des Splitting nicht erfaßte (aus diesem Grunde bedarf es des ausdrücklichen Ausschlusses auch der getrennten Veranlagung), andererseits aber zu weit, weil er auch die besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung einschloße, bei der der Haushaltsfreibetrag gewährt wird (s. Anm. 208 aE).

Für den Stpfl. ist das Splitting-Verfahren (§ 32 a Abs. 5 und 6) nicht anzuwenden, wenn er weder die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllt und daher nicht der Zusammenveranlagung unterliegt (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26 b, 32 a Abs. 5) noch einer der weiteren Anwendungsfälle des Splitting (§ 32 a Abs. 6) vorliegt. Das ist das Verwitweten-Splitting nach § 32 a Abs. 6 Nr. 1 für den VZ, der dem Todesjahr des anderen Ehegatten folgt und das sog. Gnaden-Splitting nach § 32 a Abs. 6 Nr. 2, für den Ehegatten, dessen Ehe nach ihrer Auflösung nach § 26 Abs. 1 Satz 2 für eine Ehegattenveranlagung im Jahre der Eheauflösung unberücksichtigt bleibt (s. § 26 Anm. 44 ff.).

Der Stpfl. ist nicht als Ehegatte (§§ 26 Abs. 1) getrennt zur ESt. zu veranlagern, wenn er die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt, die ihrerseits Voraussetzung für die Ausübung des Wahlrechts auf getrennte Veranlagung sind (§§ 26 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2, § 26 a); s. § 26 Anm. 35 ff.

Im Ergebnis ist Abs. 7 danach nur auf diejenigen Stpfl. anwendbar, die der Einzelveranlagung nach § 25 oder der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung unterliegen; das sind Unverheiratete (auch Stief- oder Großeltern-teile) sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, aber auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschr. estpfl. ist (s. auch § 33 c Abs. 2 zum Begriff des Alleinstehenden) und Verheiratete, die die besondere Veranlagung nach § 26 c beantragt haben (s. Erl. zu § 26 c).

213 3. Der Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind

Satz 1 setzt voraus, daß der Stpfl. einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung im Inland gemeldet ist. Der Regelungszweck des Abs. 7, eine StErmäßigung für die Halbfamilie zu gewährleisten (s. Anm. 202), verbietet eine entsprechende Anwendung des Haushaltsfreibetrags auf andere Fälle höherer Haushaltsbelastungen. Daher hat ein alleinstehender Stpfl., der seine körperbehinderten, unterhaltsbedürftigen Eltern in den eigenen Haushalt aufnimmt, keinen Anspruch auf Gewährung des Haushaltsfreibetrags nach Abs. 7 (Hess. FG v. 27. 11. 89, EFG 1990 S. 354, rkr., betr. § 32 Abs. 3 EStG 1983).

Kinderfreibetrag oder Kindergeld: Nach Einführung des sog. Familienleistungsausgleichs ist ein Kinderfreibetrag nur bei den Stpfl. abzuziehen, bei denen „die gebotene steuerliche Freistellung ... eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums ... durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt“ wird (§ 31 Satz 1 und 4). Bleibt es daher bei der Kindergeldauszahlung ohne Verrechnung als Steuervergütung nach § 31 Satz 5, so ist allein das Kindergeld

Grundlage für die Gewährung des Haushaltsfreibetrags. Die estl. Kindergeldvorschriften führen im übrigen zu einer weitergehenden Berücksichtigung von Kindern, als dies nach § 32 vorgesehen ist (§ 63 Anm. 3).

Einen Kinderfreibetrag für mindestens ein Kind erhält der Stpfl. wenn er die Voraussetzungen der Abs. 1–5 erfüllt, dh. ein Kindschaftsverhältnis zu dem Kind besteht (Abs. 1; s. Anm. 34 ff.) und die Alters- und damit verbundenen sonstigen Voraussetzungen in der Person des Kindes vorliegen (s. Anm. 81 ff.). Die (ab VZ 1996 nur noch zustimmungsfreie) Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil führt zum Verlust des Haushaltsfreibetrags (BFH v. 16. 11. 90 III R 104/88, BStBl. II 1991 S. 230; s. auch Anm. 193). Dies gilt ab VZ 1996 grundsätzlich auch für die Überschreitung der Einkommensgrenze für das Kind von 12 000 DM nach Abs. 4 Satz 2, sofern es sich um das einzige Kind handelt (s. Anm. 128 ff.).

Kindergeld für mindestens ein Kind erhält der Stpfl., wenn er Anspruchsberechtigter nach § 62 ist und das Kind bei ihm nach § 63 berücksichtigt wird. Das sind vorwiegend Kinder, die nach Abs. 1 in einem Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. stehen (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), aber auch vom Berechtigten in seinen Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder in den Haushalt aufgenommene Enkel (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Im einzelnen dazu s. Erl. zu §§ 62, 63. Die Berücksichtigung des Kindergelds im Wege des zivilrechtlichen Ausgleichs nach § 1615 g BGB führt zwar kraft ausdrücklicher gesetzl. Regelung zur Verrechnung mit dem Kinderfreibetrag (§ 31 Satz 5), uE jedoch (mangels ausdrücklicher Regelung in Abs. 7) nicht zum Abzug eines Haushaltsfreibetrags (aA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996 S. 68).

Besonderheiten bei der Berücksichtigung von „Pflegekindern“ ergeben sich daraus, daß der Begriff des Pflegekindes erstmals durch StSenkG 1986/1988 gesetzl. geregelt wurde und ua. voraussetzte, daß das Kind außerhalb der Obhut und Pflege seiner leiblichen Eltern steht (s. Anm. 41 ff.). Bis zum VZ 1985 ist nach der Rspr. des BFH daher die Legaldefinition des § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO anwendbar (BFH v. 9. 3. 89 VI R 120/85, BFHE 157 S. 60).

Danach kann einem Stpfl. für ein Kind, das aus erster Ehe des mit ihm in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partners stammt, für VZ 1977 bis einschließlich 1985 der Haushaltsfreibetrag gem. § 32 Abs. 3 Nr. 2 EStG 1977 zu gewähren sein, obwohl in diesem Fall das Obhuts- und Pflegeverhältnis zur Mutter fortbesteht (BFH v. 27. 10. 89 III R 205/82, BStBl. II 1990 S. 294).

Da für den Fall der eheähnlichen Gemeinschaft mit Kind aus einer anderen Beziehung ab VZ 1996 in § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ausdrücklich eine Kindergeldberechtigung vorgesehen ist, besteht das Abzugsverbot wegen des fortbestehenden Obhutsverhältnisses zum leiblichen Elternteil nur für die VZ 1986–1995.

Der Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld: Anders als nach § 33 a Abs. 1 kommt es nicht darauf an, daß ein *Anspruch* auf die kindbedingten Leistungen besteht; der Stpfl. muß sie tatsächlich erhalten. Da für Kindergeld und Kinderfreibetrag das Monatsprinzip gilt (§ 32 Abs. 4 Satz 6 ff. und Abs. 6 Satz 1, § 66 Abs. 1 und 2), der Haushaltsfreibetrag aber ein Jahresbetrag ist, müssen sich die Kinderfreibetragsmonate oder Kindergeldberechtigung zumindest überschneiden (SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 80). Auch die Kinderfreibetrags- oder Kindergeldberechtigung für einen Monat genügt. Wird das Kind erst nach dem letzten Berechtigungsmonat in der Wohnung des Stpfl. gemeldet, so entfällt der Haushaltsfreibetrag, selbst wenn der andere Elternteil bis dahin kein Kindergeld beantragt hatte oder mangels Einkünften keinen Kinderfreibetrag

und daher auch keinen Haushaltsfreibetrag abziehen konnte (aA Nds. FG v. 6. 11. 91, EFG 1992 S. 672, rkr., zum Begriff der Haushaltszugehörigkeit nach Abs. 7 Satz 4 EStG 1988).

Beispiel: Das Kind vollendet das 21. oder 27. Lebensjahr im August 1996. Die ein-kunftslose Mutter hatte für 1996 kein Kindergeld beantragt. Der getrennt lebende Vater meldet das Kind erst im September in seiner Wohnung an. Der Vater erhält einen Kinderfreibetrag für die Monate Januar bis August, hat aber keinen Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag für den VZ 1996.

Zur Unbeachtlichkeit einer rückwirkenden Anmeldung s. Anm. 214.

Der Stpfl. erhält dem Kindergeld vergleichbare Leistungen: Erhält der Stpfl. weder einen Kinderfreibetrag (weil dieser nach § 31 Satz 4 keine höhere Entlastung gewährt) noch Kindergeld (weil dies nach § 65 Abs. 1) ausgeschlossen ist, sondern dem Kindergeld vergleichbare Leistungen, so begründet auch dies einen Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag. Nach § 65 Abs. 1 Satz 2 stehen die dem Kindergeld vergleichbaren Leistungen dem Kindergeld gleich, „soweit es für die Anwendung von Vorschriften dieses Gesetzes“ (des EStG) „auf den Erhalt von Kindergeld ankommt“. Kritisch zu dieser Regelung § 65 Anm. 12.

4. Das Kind ist in der Wohnung im Inland gemeldet

214 a) Meldung in der Inlandswohnung des Stpfl.

Das melderechtliche Erfordernis indiziert die Haushaltszugehörigkeit des Kindes und ist Grundlage für die Zuordnungsregelungen des Satzes 2, nachdem das Erfordernis der Haushaltszugehörigkeit in Abs. 4 Satz 3 aF EStG 1975–1985 und Abs. 7 Satz 4 EStG 1986–1989 (s. Anm. 219 ff.) durch StReformG 1990 aufgegeben wurde. Zum Begriff der Wohnung s. § 1 Anm. 63.

Das Kind ist in der Wohnung des Stpfl. gemeldet, wenn sich dies aus dem gemeindlich geführten Melderegister ergibt; dabei genügt die Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnung (H 182 EStH). Darauf, wo sich das Kind oder die Eltern tatsächlich aufhalten, kommt es nicht an.

BFH v. 27. 7. 84 VI R 124/80, BStBl. II 1985 S. 8; ebenso H 182 aE EStH). Abs. 7 Satz 1 kann auch nicht im Wege der Rechtsfortbildung auf Sachverhalte ausgedehnt werden, in denen das Kind zwar zum Haushalt des Stpfl. gehört, jedoch nicht in seiner Wohnung gemeldet ist (FG Düss. v. 2. 4. 93, EFG 1993 S. 791, rkr.).

► *Maßgebend ist der Tag des Eingangs* der melderechtlichen Anmeldung oder Ummeldung; eine nach Ablauf des VZ vorgenommene, nachträgliche Anmeldung oder Ummeldung kann nicht berücksichtigt werden (BFH v. 1. 12. 95 III R 125/93, BStBl. II 1996 S. 91, betr. die Gesetzesfassung in den VZ 1990–1995). UE muß eine rückwirkende An- oder Ummeldung folgerichtig auch unter der Geltung des Monatsprinzips ab VZ 1996 unbeachtlich sein (s. Anm. 213 mit Beispiel).

► *Melderechtliche Grundlagen:* Maßgebend sind das Melderrechtsrahmengesetz – MRRG – v. 16. 8. 80 (BGBl. I S. 1429) und die Meldegesetze der Länder, bei Auslandssachverhalten die ausländischen Meldegesetze, sofern vorhanden (s. Anm. 215). Die Meldebestätigung der Gemeinde ist bindend (Hess. FG v. 16. 11. 89, EFG 1990 S. 355, rkr.); uE handelt es sich mangels Verwaltungsakts jedoch nicht um einen Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO, dessen Erlaß oder Änderung auch zur Anpassung eines bereits bestandskräftigen EStBescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führen müßte.

► *Kindergeld- oder Kinderfreibetragsberechtigung und melderechtliches Erfordernis* müssen zusammen vorliegen. Ist der andere Elternteil nicht unbeschr. oder beschr. estpfl.,

das Kind aber gleichwohl nicht bei dem getrennt lebenden, unbeschr. estpfl. Elternteil gemeldet, so kann der Stpfl. den Haushaltsfreibetrag selbst dann nicht abziehen, wenn er für das Kind einen Kinderfreibetrag erhält.

Nach der bis zum VZ 1989 geltenden Rechtslage griffen die Zuordnungsregelungen nur bei beiderseits unbeschr. EStPfl. der Eltern ein (s. Anm. 223).

In der Wohnung im Inland muß das Kind gemeldet sein: Das Merkmal der „Wohnung im Inland“ wurde ab VZ 1994 durch das StMBG (s. Anm. 200) eingefügt. Dadurch sollte sichergestellt werden, daß der Haushaltsfreibetrag auch nach Aufhebung des Abs. 2 (Nichtberücksichtigung von Auslandskindern) wie bisher nur in Betracht kommt, wenn das Kind zum inländischen Haushalt eines Alleinstehenden gehört (BTDrucks. 12/5630 S. 60). Diese Einschränkung durch Abs. 2 aF war verfassungsgemäß (BVerfG v. 8. 6. 93 2 BvR 288/92, StEd. 1993 S. 418). Zum Inlandsbegriff s. § 1 Anm. 57 ff.

Zugleich wurde Satz 3 aF (jetzt Satz 4) neu eingefügt, wonach auch die Wohnung eines im Ausland lebenden alleinstehenden deutschen Staatsangehörigen, der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ist, als inländische Wohnung gilt (im einzelnen dazu Anm. 227).

b) Ausnahmen vom Erfordernis der Inlandswohnung (Abs. 7 iVm. § 1 a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2) 215

Ausnahmen vom Erfordernis der Inlandswohnung ergeben sich nicht nur aus Satz 4, für den der erweiterten unbeschr. StPfl. unterliegenden Alleinstehenden mit Kind (s. Anm. 227), sondern unmittelbar aus § 1 a Abs. 1 Nr. 3 idF des JStG 1996 für 3 Fallgruppen.

Eine Auslandswohnung genügt für

- unbeschr. estpfl. Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Gastarbeiter), die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2–4 erfüllen, dh. im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen (§ 1 a Abs. 1 Satz 1 Alt. 1);
- beschr. estpfl. Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Grenzpendler), die auf Antrag nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. zu behandeln sind, weil sie im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen (§ 1 a Abs. 1 Satz 1 Alt. 2);
- unbeschr. estpfl. Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, zu einer inländischen jur. Person des öff. Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und an einem ausländischen Dienstort tätig sind (Auslandsbedienstete außerhalb des diplomatischen Dienstes, zB Auslandslehrer), wenn sie im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen; der Dienstort dieser Personen muß sich *nicht* in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat befinden (§ 1 a Abs. 2).

In diesen Fällen gilt ua. § 1 a Abs. 1 Nr. 3, der folgendes bestimmt:

„Ein Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) wird auch abgezogen, wenn das Kind, für das dem Steuerpflichtigen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, in der Wohnung des Steuerpflichtigen gemeldet ist, die nicht im Inland belegen ist. ²Nummer 1 Satz 2 gilt sinngemäß. ³Weitere Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige, falls er verheiratet ist, von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebt.“

Eigenständige Teilregelung des Haushaltsfreibetrags in § 1 a Abs. 1 Nr. 3: Die Vorschrift des § 1 a Abs. 1 Nr. 3 verweist nicht etwa nur auf Abs. 7, sondern stellt, anders als Abs. 7 Satz 4 etwa, weitgehend eigene Voraussetzungen für den Haushaltsfreibetrag auf, die aber denen des Abs. 7 entsprechen.

► *Satz 1* setzt voraus, daß der Stpfl. einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält (zum Anspruch auf Kinderfreibetrag und Kindergeld für Auslandskinder s. Anm. 178 und § 63 Anm. 18) und daß das Kind in der Auslandswohnung gemel-

det ist. Kennt der Wohnsitzstaat keine Meldepflichten, so muß uE jede andere behördliche Bescheinigung (zB Aufenthaltserlaubnis, Ausbildungsverisum oder dgl.) genügen.

► *Satz 2* setzt mit der Verweisung auf Nr. 1 Satz 2 voraus, daß sich die Auslandswohnung in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat befinden muß; EWR-Mitgliedstaaten sind nach dem Beitritt Finnlands, Österreichs und Schwedens nur noch Island, Norwegen und Liechtenstein; die Schweiz hat den Vertrag nicht ratifiziert (s. auch BTDrucks. 13/1558 S. 151 mwN). Dies gilt nicht für den Fall des § 1 a Abs. 2 (Auslandsbedienstete außerhalb des diplomatischen Dienstes).

► *Satz 3* verlangt, daß ein verheirateter Stpfl. von seinem Ehegatten dauernd getrennt lebt. In diesem Fall ist dem Stpfl. die Ehegattenveranlagung mit Splitting-Tarif versagt (§ 1 a Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 26 Abs. 1 Satz 1), so daß dem Regelungszweck des Abs. 7 entsprechend nur der Alleinstehende gefördert wird.

Wegen der fehlenden ausdrücklichen Verweisung auf Abs. 7 stellt sich die Frage, ob auch die Zuordnungsregelung des Abs. 7 Satz 2, anders als nach Satz 4, der ausdrücklich eine solche Verweisung enthält (s. Anm. 227), auf Auslandssachverhalte Anwendung findet. UE trifft das zu (s. Anm. 222). Zur Bescheinigung der StKlasse II in diesen Fällen ist nur das FA befugt (s. Anm. 209).

Stellungnahme zum Erfordernis der Inlandswohnung und seinen Ausnahmen: UE ist das Merkmal der „Wohnung im Inland“ verfehlt. Das belegen schon die gesetzlich vorgesehenen Ausnahmen, die völlig unsystematisch geregelt und daher nur schwer verständlich sind.

► *Kein Gleichheitsverstoß durch Abzugsverbot für Auslandswohnung:* Zwar muß für das Auslandskind eines verheirateten Stpfl. der Haushaltsfreibetrag nicht gewährt werden, weil er Belastungen abgelten soll, die bei alleinerziehenden Stpfl. durch die Unterhaltung eines eigenen Hausstandes eintritt (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, BStBl. II S. 898 mwN). Ob der Haushaltsfreibetrag alleinstehenden unbeschr. Estpfl., die nicht unter die Voraussetzungen des § 1 a fallen (zB aus der Türkei oder den USA), für ihre Auslandskinder gleichheitswidrig vorenthalten wird, erscheint zweifelhaft. Zwar ist deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die Führung eines Haushalts mit Kind in gleicher Weise gemindert wie bei einem unbeschr. Stpfl. aber mit Kind in der Inlandswohnung; da diese Stpfl. auch keinen Anspruch auf eine Ehegattenveranlagung hätten, fehlt es auch an der dem Regelungszweck des Abs. 7 entsprechenden Rechtfertigung für die Gewährung des Haushaltsfreibetrags (s. Anm. 202); wohl aA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 78).

► *Anwendung der Ländergruppeneinteilung nicht vorgesehen:* Stsystematisch verfehlt ist auch, daß das Gesetz für den Haushaltsfreibetrag im Ausland, anders als für den Kinderfreibetrag, keine Kürzung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats vorsieht, die für eine Vielzahl anderer Abzüge und Betragsgrenzen gelten (s. etwa § 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2; § 32 Abs. 6 Satz 4 und § 33 a Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 3). Dies ist zwar für die ersten beiden Fälle der unbeschr. estpfl. und beschr. estpfl. Staatsangehörigen eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Gastarbeiter und Grenzpendler) nicht zu beanstanden, weil die sog. Ländergruppeneinteilung ab VZ 1996 (anders noch bis zum VZ 1995 für Portugal) sowohl für die Mitgliedstaaten der EU als auch für die derzeitigen EWR-Mitgliedstaaten Island, Norwegen und Liechtenstein keine Kürzung der Beträge vorsieht (BMF v. 27. 2. 96, BStBl. I 1996 S. 115). Es hat aber Auswirkungen auf die Fälle der Auslandsbediensteten außerhalb des diplomatischen Dienstes iSd. § 1 a Abs. 2 (s. o.), deren Einsatz etwa in Slowenien oder Südafrika nur 2/3 und in Polen oder der Türkei nur zu 1/3 den Abzug eines Haushaltsfreibetrags rechtfertigen würde.

II. Rechtsfolge des Abs. 7 Satz 1

216

Abzug des Haushaltsfreibetrags vom Einkommen: Der Haushaltsfreibetrag wird vom Einkommen (§ 2 Abs. 4) nach dem Kinderfreibetrag und den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen (§ 2 Abs. 5) abgezogen. Ab VZ 1982 wurde der Haushaltsfreibetrag stets den Erhöhungen des Grundfreibetrags angeglichen und entwickelte sich wie folgt:

Veranlagungszeiträume	1975–1981	1982–1985	1986/1987	1988/1989	ab 1990
Haushaltsfreibetrag für					
Alleinstehende mit Kind	3 000 DM	4 212 DM	4 536 DM	4 752 DM	5 616 DM

Zur Verfassungswidrigkeit des Haushaltsfreibetrags ab VZ 1996 s. Anm. 203.

Keine Kürzung des Haushaltsfreibetrags nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats: Wird der Haushaltsfreibetrag ausnahmsweise auch für das in einer ausländischen Wohnung gemeldete Kind des Stpfl. gewährt, so ist die Ermäßigung nicht auf den nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Betrag zu vermindern. UE stsystematisch verfehlt (s. Anm. 215 aE).

Haushaltsfreibetrag als einmaliger Jahresbetrag: Der Haushaltsfreibetrag wird als Jahresbetrag in voller Höhe gewährt, auch wenn die Voraussetzungen nur einen Teil des VZ vorgelegen haben. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Zuordnung (s. Anm. 219 ff.) müssen sich aber zumindest mit den Kinderfreibetragsmonaten oder der Kindergeldberechtigung überschneiden (s. auch das Beispiel zu Anm. 214). Der Haushaltsfreibetrag wird dem Stpfl. in jedem Fall nur einmal, unabhängig von der Zahl der zu gewährenden Kinderfreibeträge bzw. der Zahl der zuzuordnenden Kinder gewährt.

Einstweilen frei.

217–218

C. Zuordnung von Kindern zum Stpfl. (Abs. 7 Satz 2)

I. Bedeutung, Rechtsentwicklung und Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen

1. Bedeutung und Rechtsentwicklung der Zuordnungsregelungen des Satzes 2

Schrifttum: SCHLARB, Zur Zuordnung volljähriger Kinder, FR 1980 S. 262; BÜCHELE, EStL. Zuordnung eines im gemeinsamen Haushalt lebenden nichtehelichen Kindes zum Vater, DStR 1981 S. 531; GILOY, Zur Mehrfachgewährung kinderbedingter Steuervergünstigungen, FR 1981 S. 209; BAUMDICKER, Die estl. Zuordnung von Kindern bei sog. nichtintakten Ehen, DStZ 1982 S. 358; PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996; s. im übrigen das Schrifttum zum Familienleistungsausgleich zu § 31 vor Anm. 1.

Die Zuordnungsregelungen stellten bis zum VZ 1985 die ungeteilte Gewährung kindbedingter Ermäßigungen sicher, sind ab VZ 1986 aber nur noch für den Haushaltsfreibetrag von Bedeutung.

EStRG v. 5. 8. 74: Nach § 99 RegE eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470) sollte in allen Fällen ausgeschlossen werden, daß ein Kind bei mehreren Stpfl. berücksichtigt wird. Die durch EStRG v. 5. 8. 74 eingeführten Zuordnungsregelungen in Abs. 4 Sätze 2 und 3 aF schlossen jedoch nur die Mehrfachberück-

sichtigung in Fällen aus, in denen das Kind zu beiden Elternteilen das gleiche Kindschaftsverhältnis hatte. Das Kind konnte danach dem Vater zugeordnet werden, „wenn dieser durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde nachweist, daß es zu seinem Haushalt gehört hat.“ Mit der Aufgabe, die Haushaltszugehörigkeit eines Kindes zu bescheinigen, sind die „zuständigen Behörden“, Bezirksamt oder Jugendamt, zT auch die FÄ (Erl. Hessen v. 7. 9. 87, DStR S. 805), überfordert.

StSenkG 1986/1988: Nachdem der Grundsatz der Einmalgewährung kindbedingter EStErmäßigungen mit Einführung des Halbtteilungsgrundsatzes durch StSenkG 1986/1988 aufgegeben worden war, hatten die Zuordnungsregelungen im wesentlichen nur noch Bedeutung für den Haushaltsfreibetrag, der nur einmal und ungeteilt einem Elternteil zustehen sollte (BTDrucks. 10/2884 S. 104 zur Undurchführbarkeit einer Aufteilung im LStVerfahren).

Von Bedeutung waren die Zuordnungsregelungen in den VZ 1986–1989 schließlich noch für den ab VZ 1990 gestrichenen Besucherfreibetrag (s. § 33 a Anm. 155 ff.) sowie für die Sonderregelungen in § 13 Abs. 3 des 5. VermBG und § 28 Abs. 4 Satz 1 BerlinFG iVm. § 39 Abs. 3 Nr. 4 EStG 1986–1989; dagegen enthalten § 2 Abs. 2 SparPG und § 3 Abs. 2 WoPG eigene Zuordnungsregelungen.

StReformG 1990: Da der Haushaltsfreibetrag „seinem Sinn und Zweck entsprechend“ von der Haushaltszugehörigkeit des Kindes abhängig gemacht werden sollte, eine Anknüpfung an die Haushaltszugehörigkeit selbst aber zu Schwierigkeiten führen würde, stellt das StReformG 1990 statt dessen auf den melderechtl. Tatbestand ab (BTDrucks. 11/2157 S. 148).

Gemeinsame Kinder nicht verheirateter Eltern oder getrennt lebender Ehegatten können danach, auch wenn sie in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern gemeldet sind, einheitlich nur einem Elternteil zugeordnet werden; auch dadurch soll sichergestellt werden, daß der Haushaltsfreibetrag nur einmal in Anspruch genommen wird (BTDrucks. aaO). Durch das Abstellen auf den melderechtl. Tatbestand wurde zugleich eine Doppelberücksichtigung des Haushaltsfreibetrags in den Fällen ausgeschlossen, in denen eine Doppelberücksichtigung des Kinderfreibetrags bei verschiedenartigen Kindschaftsverhältnissen ausnahmsweise möglich war (s. Anm. 50 und 62).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Mit der Neufassung des Satzes 2 wurde bestimmt, daß das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung von mehreren Kindern von den Ehegatten nur einheitlich ausgeübt werden kann (s. Anm. 225). Nach dem neu angefügten Satz 3 wird wegen der Ausübung des Wahlrechts auf anderweitige Zuordnung der Kinder auf Abs. 6 Satz 5 und 6 verwiesen.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Bei der Abstimmung des Haushaltsfreibetrags mit der Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurden die Zuordnungsregelungen nur unzureichend angepaßt. So wurde versäumt, Großelternteile in die Zuordnungsregelungen einzubeziehen; auch die unterlassene Anpassung einer Verweisung nach Aufhebung der zustimmungsgebundenen Übertragung des Kinderfreibetrags im JStErgG 1996 hat Verwirrung gestiftet (s. Anm. 228): Nach FinVerw. hat es sich dabei um ein redaktionelles Versehen gehandelt, „das bei nächster sich bietender Gelegenheit korrigiert werden soll“ (OFD Cottbus v. 10. 6. 96, FR 1996 S. 536).

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523): Mit Wirkung ab VZ 1996 wurde die irreführende Verweisung durch Regelung eines Widerrufsverbots für die Zustimmung ersetzt und der Großelternteil in die Zuordnungsregelungen aufgenommen.

Zusammenfassende Würdigung: Die Zuordnungsregelungen sind stets Anlaß für streitige Auslegung und zivilrechtliche Auseinandersetzung gewesen. Sie sind auch idF des JStG 1996 nur unvollkommen geregelt. Dies erfordert Auslegungskünste und fragwürdige Analogieschlüsse (s. Anm. 223; s. ferner zur „Bedeutung des Zustimmungserfordernisses“ Anm. 224). Im Sinne einer wirksamen StVereinfachung wäre es sicherlich möglich, auch hinsichtlich des Haushaltsfreibetrags zur Halbteilung zu kommen, sodaß jeder Kinderfreibetrags- oder Kindergeldberechtigte auch einen Haushaltsfreibetrag erhalte, und das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung abzuschaffen, wie dies für den Kinderfreibetrag geschehen ist (s. Anm. 192).

2. Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen des Satzes 2

220

Der Ausschluß einer Doppelzuordnung von Kindern aus geschiedenen Ehen ist aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenkenfrei (BVerfG v. 15. 5. 84 1 BvR 208/83, StRK EStG 1975 § 32 Abs. 4 R. 7 = INF 1984 S. 407 betr. Nichtannahmebeschluß). Danach ist es verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, daß in StGesetzen in gewissem Umfang typisiert und pauschaliert wird, so daß die Zuordnung eines Kindes aus einer geschiedenen Ehe formalisiert nach den melderechtlichen Unterlagen durchgeführt werden kann. Das BVerfG verweist auf seinen Beschluß v. 8. 6. 77 1 BvR 265/75, BStBl. II S. 526 = BVerfGE 45 S. 104 (sog. Zahlvater-Entscheidung).

Nach der Rspr. des BFH verstößt die Maßgeblichkeit des formalen melderechtlichen Tatbestands nicht gegen das Willkürverbot des Art. 3 GG (BFH v. 17. 9. 82 VI R 86/79 (BStBl. II 1983 S. 9, 11 aE) und ist die Verfassungsmäßigkeit der melderechtlichen Zuordnung eines Kindes nicht klärungsbedürftig (BFH v. 20. 6. 94 III B 39/94, BFH/NV 1995 S. 50). Nach BVerwG war die Zuordnung eines Kindes zum Haushalt seines Vaters im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 EStG 1979/1985 mit dem Gleichheitssatz vereinbar (BVerwG v. 5. 10. 90 8 C 54/88, NJW 1991 S. 857; s. auch Anm. 219 „EStRG v. 5. 8. 74“ aE).

Einstweilen frei.

221

II. Zuordnung von Kindern bei Meldekonkurrenz (Abs. 7 Sätze 2 und 3)

1. Zuordnung von Kindern, die bei beiden Elternteilen oder einem Eltern- und einem Großelternteil gemeldet sind (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 1 und 2)

a) Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen der Zuordnungsregelung

222

Kinder, die bei beiden Elternteilen oder einem Eltern- und einem Großelternteil gemeldet sind, werden nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 nur einem Elternteil zugeordnet, damit die Einmalgewährung des Haushaltsfreibetrags gewährleistet ist (s. Anm. 219).

Tatbestandsvoraussetzung der Zuordnungsregelung ist nach dem Wortlaut des Satzes 2, daß das Kind in der jeweiligen Wohnung der Elternteile und des Großelternteils gemeldet ist; sog. Meldekonkurrenz (s. u.). Aus dem systematischen Zusammenhang des Satzes 2 mit Satz 1 ergeben sich als weitere Voraussetzungen, daß jeder der Eltern bzw. der Großelternteil des Kindes

- einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält (s. Anm. 213) und
- nicht der Besteuerung nach Splitting-Verfahren unterliegt oder die getrennte Veranlagung beantragt hat (s. Anm. 212).

Erfüllt einer der Eltern diese Voraussetzungen nicht, so finden die Zuordnungsregelungen ungeachtet einer Meldekonkurrenz keine Anwendung (glA H 182 „Abzug ohne Zuordnung“ EStH 1995 mit Beispielen); in diesem Fall ist auch eine Übertragung des Haushaltsfreibetrags auf den Vater unzulässig.

Beispiel: Das Kind aus erster, im Jahr 1993 geschiedener Ehe ist in den Wohnungen von Vater und Mutter gemeldet, die beide einen Kinderfreibetrag erhalten. Der Vater wird in zweiter Ehe zusammen zur ESt. veranlagt; die Mutter unterliegt der Einzelveranlagung.

Der Haushaltsfreibetrag kann dem Vater nicht gewährt werden, auch wenn die Mutter einer abweichenden Zuordnung zustimmen würde. Sie erhält den Haushaltsfreibetrag nach Abs. 7 Satz 1.

► *Sonderfall der Übertragung des Kinderfreibetrags:* Erhält der Stpfl. keinen Kinderfreibetrag, zB weil dieser nach Abs. 6 Satz 5 auf den anderen Elternteil übertragen wurde (s. Anm. 180 ff.), dann entfällt der Haushaltsfreibetrag selbst dann, wenn das Kind in der Wohnung des Stpfl. gemeldet sein sollte (s. Anm. 215).

► *StPfl. der konkurrierenden Elternteile vorausgesetzt:* Die unbeschr. StPfl. beider Eltern wird seit dem VZ 1990 zwar nach dem Wortlaut nicht mehr vorausgesetzt. Die Zuordnungsregelungen finden gleichwohl nur Anwendung, wenn beide Eltern unbeschr. estpfl. sind, denn Voraussetzung ist die Meldung in der Inlandswohnung beider Eltern. Für den Fall, daß einer der Eltern beschr. estpfl. ist und (ab VZ 1996) die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllt, trifft das Gesetz ebensowenig eine Regelung zur Meldekonkurrenz wie für beiderseits beschr. estpfl. Alleinstehende mit im wesentlichen inlandsbesteuerten Einkünften. UE handelt es sich um eine Gesetzeslücke, die durch entsprechende Anwendung des Satzes 2 zu schließen ist. Immerhin stellt auch § 1 a Abs. 1 Nr. 3 auf die Meldung des Kindes in der (Auslands-) Wohnung des Stpfl. ab (s. Anm. 215) und Satz 4 fingiert die Auslandswohnung bei der erweiterten unbeschr. EStPfl. als Inlandswohnung (s. Anm. 227). UE setzen die Zuordnungsregelungen dann allerdings voraus, daß die Eltern überhaupt stpfl. sind. Ist einer der Eltern daher nicht unbeschr. estpfl., so erhält der andere Elternteil den Haushaltsfreibetrag nach Satz 1, wenn das Kind in seiner Wohnung gemeldet ist (s. Anm. 215).

Beide Elternteile iSd. Satz 2 sind schon nach dem Wortlaut der Regelung nur Eltern mit gleichartigem Kindschaftsverhältnis, denn es handelt sich um unverheiratete Eltern oder getrennt lebende Ehegatten (BTD Drucks. 11/2157 S. 148)

Der Ausdruck „Elternteil“ ist ein gesetzestechnischer Begriff, mit dem man sich hilft, den Einzelnen einer Gesamtheit (Pluraletantum: Eltern), der immer nur Vater oder Mutter sein kann, möglichst geschlechtsneutral zu bezeichnen; idS wird der Begriff „Elternteil“ im BGB etwa bei den Regelungen zum Sorgerecht (§§ 1671–1685) verwendet.

Eine Doppelberücksichtigung durch einander folgende Meldungen kann aber auch bei verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis auftreten und damit sogar kinderfreibetrags- oder kindergeldberechtigte Eltern gleichen Geschlechts betreffen. Erhalten daher die leibliche Mutter und die Pflegemutter einen Kinderfreibetrag für das Jahr der Begründung des Pflegekindschaftsverhältnisses und wird das Pflegekind nacheinander im Kj. in der Wohnung beider Mütter gemeldet, so soll Abs. 7 Satz 2 (wohl Alt. 1) sogar unmittelbar anwendbar sein und allein die leibliche Mutter einen Haushaltsfreibetrag erhalten, wenn das Kind auch nur kurze Zeit in ihrer Wohnung zuerst gemeldet war (so FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 94, EFG 1995 S. 623, rkr., betr. EStG 1990; uE wäre allenfalls eine analoge Anwen-

dung zu erörtern). Eine Meldekonzurrenz bei verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis ist auch durch gleichzeitige Meldung des Kindes (s. u.) denkbar.

FinVerw. vor Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1997: So vertrat auch die FinVerw. bis zur Änderung des Abs. 7 durch JStG 1997 die Auffassung, daß Kinder, die sowohl in der Wohnung eines Elternteils als auch eines Großelternteils gemeldet sind, dem Großelternteil oder mit dessen Zustimmung dem Elternteil zugeordnet werden (BMF v. 18. 12. 95, BStBl. I 1995 S. 805, Rz. 22; glA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996 S. 68).

Beispiel: Der vierjährige S wächst bei der Großmutter, wo er mit Hauptwohnsitz gemeldet ist, auf, weil seine Mutter kurz nach der Geburt verstorben ist. Die Großmutter erhält im VZ 1996 das Kindergeld iHv. 200 DM monatlich (§ 63 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 64 Abs. 2 Satz 1). Die Hälfte des Kindergelds steht dem ledigen Vater im Rahmen des zivilrechtlichen Ausgleichs nach § 1615g BGB zu, bei dem S mit Nebenwohnung gemeldet ist und bei dem er die Wochenenden und Ferien verbringt. Nach FinVerw. wurde das Kind der Großmutter als Mutter iSd. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 2 zugeordnet, oder mit deren Zustimmung dem Vater (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2).

Stellungnahme: Weder das FG noch der BMF unterziehen sich der Mühe, den Begriff „Elternteil“ zu bestimmen. Beide scheinen Abs. 7 Satz 2 unmittelbar anzuwenden, so daß im Fall des FG zwei Mütter (leibliche Mutter und Pflegemutter) zu Elternteilen werden; soweit der BMF die Großmutter zur zustimmungsbehafteten „Mutter“ gemacht hatte, ist dies überholt: In einem solchen Fall hat der Gesetzgeber nach Abs. 7 Satz 3 idF des JStG 1997 dem Vater die Zustimmungsbefugnis zugewiesen (s. Anm. 226). UE wäre nach dem hier vertretenen Begriff „Elternteile“ allenfalls eine analoge Anwendung des Abs. 7 Satz 2 zu erwägen. Dann müßte eine Lücke im Gesetz festgestellt werden. Das ist im Fall des Widerstreits zwischen Kindes- und Pflegemutter (FG Ba.-Württ. v. 14. 12. 94, EFG 1995 S. 623, rkr., s. o.) nicht der Fall und bei der Konkurrenz zwischen Eltern und Großeltern nach Einfügung der Sonderregelung in Abs. 7 Satz 3 durch JStG 1997 nicht geboten.

Wendet man auf den Fall der Meldung bei der Mutter und nachfolgend bei der Pflegemutter die Zuordnungsregeln nicht an, so ist der Haushaltsfreibetrag nach Satz 1 für diesen VZ der Mutter zu gewähren. Zu dieser Lösung gelangt auch das FG; einer Anwendung der Zuordnungsregeln bedarf es daher nicht. Im folgenden VZ entfällt entweder die Doppelmeldung oder die Kindesmutter ist vom Familienleistungsausgleich ausgeschlossen; dann steht der Haushaltsfreibetrag derjenigen zu, die die besonderen Belastungen trägt.

Bei einem Elternteil und einem Großelternteil ist das Kind gemeldet: Diese Alternative erfaßt nur die gleichzeitige Meldung bei einem Großelternteil und der Kindesmutter, der das Wahlrecht bei gleichzeitiger Meldung zugewiesen wird. Die Zuordnungskonkurrenz zwischen Kindsvater und einem Großelternteil ist in Satz 3 geregelt (s. Anm. 226). Die Regelung hätte eindeutiger „bei der Mutter und einem Großelternteil“ lauten müssen, es sei denn, man habe auch die Konkurrenz zu einem Pflegeelternteil regeln wollen. Nicht „die Großeltern“ sondern „ein Großelternteil“ konkurriert mit der Mutter, denn auch die Großeltern müssen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 (ua. weder Splitting noch getrennte Veranlagung) erfüllen (s. o. und Anm. 212).

Bei beiden Elternteilen und einem Großelternteil kann das Kind theoretisch ebenfalls gemeldet sein. Diese Alternative ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, obwohl sie der Gesetzgeber für möglich zu halten scheint: Satz 3 ordnet nämlich an, daß das Wahlrecht dem Vater zusteht, wenn das Kind *nur gleichzeitig* beim Vater und einem Großelternteil gemeldet ist (s. Anm. 226). UE liegt eine Gesetzeslücke vor, die durch analoge Anwendung des Satzes 2 Halbs. 1 und 2 zu schließen ist. Das Kind wird dem Eltern- oder Großelternteil zugeordnet, bei

dem es zuerst gemeldet ist, im übrigen der Mutter, die das Wahlrecht hat, zu verzichten.

Kinder, die bei beiden Elternteilen oder einem Eltern- und Großelternteil mit Wohnung im Inland gemeldet sind: Eine Meldekonkurrenz kann sowohl in der gemeinsamen Wohnung als auch in getrennten Wohnungen der Elternteile vorliegen (H 182 EStH aE „Meldung des Kindes“). Für die Fragen, in wessen Wohnung das Kind gemeldet war oder ob eine gemeinsame Wohnung der Eltern vorliegt, sind allein die Verhältnisse maßgebend, die sich aus dem gemeindlich geführten Melderegister ergeben; darauf, wo sich das Kind oder die Eltern tatsächlich aufhalten, kommt es nicht an (BFH v. 27. 7. 84 VI R 124/80, BStBl. II 1985 S. 8; ebenso H 182 EStH). Maßgebend sind die Meldegesetze der Länder (s. Anm. 214).

Kinder, die bei beiden Elternteilen oder einem Eltern- und Großelternteil mit In- und Auslandswohnung oder nur mit Auslandswohnung gemeldet sind: Abweichend vom Wortlaut des Satzes 2 („Wohnung im Inland“) kann sich eine Konkurrenz auch bei Meldung in einer Auslandswohnung ergeben und für die Zuordnung des Kindes maßgebend sein (s. Anm. 215 und 227). Für den Fall der erweiterten unbeschr. EStPflcht ergibt sich dies unmittelbar aus der Bezugnahme auf Satz 2 in Abs. 7 Satz 4. Für die Fälle des § 1 Abs. 3 und § 1 a Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 (Anm. 215) ist eine analoge Anwendung des Abs. 7 Satz 2 geboten, weil eine Gesetzeslücke vorliegen könnte, wenn man nicht in der Formulierung „ein Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) wird auch abgezogen ...“ wegen des Klammerzusatzes eine Verweisung auf Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 7 insgesamt (mithin auch des Satzes 2) sehen will.

223 b) Zuordnung des Kindes und Haushaltsfreibetrag als Rechtsfolge bei nacheinander erfolgter oder gleichzeitig vorliegender Meldung

Kinder, die bei beiden Elternteilen gemeldet sind, werden nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 dem Elternteil zugeordnet, in dessen Wohnung sie im Kj. zuerst gemeldet waren; im übrigen werden sie der Mutter zugeordnet oder mit deren Zustimmung dem Vater. Danach unterscheidet das Gesetz für die Zuordnung im VZ zwei Fälle mit unterschiedlichen Rechtsfolgen:

- die nacheinander erfolgenden Meldungen und
- die zugleich erfolgten oder gleichzeitig vorliegenden Meldungen.

Das Kind ist bei einem Eltern- oder Großelternteil im Kj. zuerst gemeldet (erste Alternative), wenn es zu Beginn des Kj. oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag (Geburt oder Zuzug aus dem Ausland) nur bei einem Elternteil gemeldet war. Ungeachtet einer späteren zusätzlichen Meldung in der Wohnung des anderen Elternteils oder einer späteren Ummeldung wird das Kind nach Satz 2 dem Elternteil zugeordnet, bei dem es zuerst gemeldet war. UE ergibt sich diese Rechtsfolge zwingend aus dem Gesetz (glA wohl H 182 aE EStH unter Hinweis auf BFH v. 27. 7. 84 VI R 124/80, BStBl. II 1985 S. 8); denn das zustimmungsgewundene Wahlrecht betrifft nur die 2. Alternative des gleichzeitigen Vorliegens des melderechtlichen Tatbestands. Ein Wahlrecht können Eltern und Großeltern jedoch dadurch ausüben, daß sie einvernehmlich selbst die Reihenfolge der Anmeldung des Kindes bestimmen (s. Anm. 223).

Das Kind ist bei beiden Elternteilen oder der Mutter und einem Großelternteil zugleich gemeldet (zweite Alternative): Diese Fallgruppe wird mit der Formulierung „im übrigen“ beschrieben, dh. das Kind ist zu Beginn des Kj. oder zu dem anderen maßgebenden Stichtag (s. o.) bei beiden Elternteilen oder der

Mutter (s. Anm. 222) und einem Großelternteil gemeldet. In diesem Fall wird es grundsätzlich der Mutter oder (ausnahmsweise) mit ihrer Zustimmung dem Vater zugeordnet. Eine gleichzeitige Meldung des Kindes bei verschiedenartigem Kindestverhältnis ist uE ausgeschlossen, zumindest wäre eine Meldung fehlerhaft und daher unbeachtlich.

Zu melderechtlichen Verfahrensfragen und zur Unbeachtlichkeit einer rückwirkenden Anmeldung s. Anm. 214. Zur einheitlichen Ausübung des Wahlrechts (Zustimmung) oder der Mutter und einem Großelternteil s. Anm. 225).

c) Übertragung des Haushaltsfreibetrags mit Zustimmung der Mutter 224 (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 2)

Nur bei gleichzeitiger Meldung des Kindes in der Wohnung beider Eltern oder der Mutter und einem Großelternteil (s. Anm. 223) wird das Kind der Mutter oder mit deren Zustimmung dem Vater zugeordnet (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 Alt. 2).

Die Bedeutung des Zustimmungserfordernisses ist uE gering. Denn wurde der Kinderfreibetrag nach Abs. 6 Satz 5 auf einen der Eltern übertragen, so ist auch der Haushaltsfreibetrag zwingend übertragen. In diesem Fall finden die Zuordnungsregelungen schon dem Grunde nach keine Anwendung. Die Übertragung ist daher nur für eine Feinabstimmung der Steuerbelastung in den Fällen von Bedeutung, in denen Kinderfreibetrag und kinderfreibetragsabhängige StEr-mäßigungen (wie der Ausbildungsfreibetrag) bei beiden Eltern verbleiben.

Form und Inhalt des Zustimmungserfordernisses nach der 2. Alternative: Wer Adressat der Zustimmungserklärung ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Danach muß es genügen, daß der die anderweitige Zuordnung beantragende Kindesvater oder Großelternteil dem FA nachweist, daß ihm die Zustimmung erteilt worden ist. Das amtliche Formular der EStErklärung verweist auf eine beigefügte Erklärung des Zustimmenden. Gesetzlich ist eine bestimmte Form für die Zustimmung der Mutter des Kindes nicht vorgeschrieben. Soweit das amtliche Formular der EStErklärung auf eine beigefügte Erklärung des Zustimmenden verweist, scheint die FinVerw. Schriftform zu fordern, die uE wegen der Bindungswirkung schon aus praktischen Gründen unumgänglich sein dürfte. Die Zustimmung kann bis zur Bestandskraft der Veranlagung des die Übertragung beantragenden Stpfl. erteilt werden. Bei Ungewißheit, ob die Zustimmung erteilt werden wird (zB wenn eine Klage auf Erteilung der Zustimmung anhängig ist), ist die Veranlagung des Stpfl. zurückzustellen oder nach § 165 AO vorläufig durchzuführen. Wird die Zustimmung erst nach Eintritt der Bestandskraft der Veranlagung des Stpfl. erteilt, so kann der Bescheid des Stpfl. uE nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO („Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat“) berichtet werden (BFH v. 12. 7. 89 X R 8/84, BStBl. II S. 957 betr. Zustimmung zum begrenzten Realsplitting und BFH v. 10. 10. 96 III R 94/93, FR 1997 S. 184 betr. zustimmungsabhängige Übertragung des Kinderfreibetrags aF).

Zum Widerruf der Zustimmung s. Anm. 228.

Verweigerung der Zustimmung: Wird die Zustimmung verweigert, so stellt sich die Frage nach der zwangsweisen Durchsetzung eines zivilrechtlichen Anspruchs auf Erteilung der Zustimmung. UE besteht ein solcher Anspruch, wenn der Stpfl. sich zum Ausgleich der sich aus der Übertragung ergebenden Nachteile des anderen Elternteils verpflichtet und die Verweigerung der Zustimmung deshalb rechtsmißbräuchlich wäre, weil sie den einzigen Zweck verfolgte, eine größere Steuerersparnis zu vereiteln. Die Grundsätze zur klageweisen Durchsetzung

der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting (dazu § 10 Anm. 27 q mwN zur zivilgerichtl. Rspr.) sind uE entsprechend anzuwenden. Daß zwischen den Eltern kein Unterhaltsrechtsverhältnis besteht, ist insoweit unschädlich; der BGH leitet aus dem Wesen der Ehe eine umfassende, auch naheheilig wirkende familienrechtliche Verpflichtung her, die es den Eltern aufgibt, die finanziellen Lasten des anderen Teils nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne Verletzung eigener Interessen möglich ist (BGH v. 24. 1. 88 IVb ZR 29/87, HFR 1989 S. 504 = StRK EStG 1975 § 33 a R. 64 und BGH v. 3. 4. 96 XII ZR 86/95, FamRZ 1996 S. 725 betr. Kinderfreibetrag aF). UE besteht diese Verpflichtung nicht nur für Elternteile einer nicht intakten Ehe, sondern auch für die Eltern eines nichtehelichen Kindes.

LStAbzug und EStVeranlagung bei Zuordnung zum Vater oder Großelternteil: Der aufgrund anderweitiger Zuordnung des Kindes dem Vater oder Großelternteil zustehende Haushaltsfreibetrag wird nach FinVerw. bereits bei Durchführung des LStAbzugs durch Vergabe der StKlasse II berücksichtigt (§ 38 c Abs. 1 Satz 5 Nr. 4). Dies führt zu einer Pflichtveranlagung beider Eltern nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 a Buchst. c (ausführlich Anm. 209).

225 2. Einheitliche Ausübung des Wahlrechts für mehrere gemeinsame Kinder (Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2)

Nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 kann „dieses Wahlrecht ... für mehrere Kinder nur einheitlich ausgeübt werden“.

Umfang des einheitlich auszuübenden Wahlrechts: Das Semikolon und die Formulierung „dieses Wahlrecht“ legen nahe, daß sich der zweite Halbs. damit auf die Zustimmung der Mutter bezieht, die nur „im übrigen“ ermöglicht ist, dh. nur für den Fall gleichzeitiger Meldung der Kinder bei beiden Eltern (s. Anm. 223 aE und 224). Gilt damit das Wahlrecht nach dem Gesetzeswortlaut nur für den Fall der Doppelzuordnung des Kindes aufgrund gleichzeitiger Meldung des Kindes bei seinen Eltern, so können sich auch weiterhin Fälle einer Doppelzuordnung ergeben, die zur Gewährung je eines Haushaltsfreibetrags führen; so, wenn etwa wenn jedes von zwei gemeinsamen Kindern, ausschließlich in der Wohnung jeweils eines der Eltern gemeldet ist, oder wenn das erste Kind gleichzeitig in beiden getrennten Elternwohnungen, das zweite, im VZ geborene Kind aber nur bei einem oder nacheinander bei dem einen und dem anderen Elternteil gemeldet ist (glA SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 83; aA H 182 EStH).

Beispiel: Der 3jährige Sohn ist im VZ in den getrennten Wohnungen von Vater und Mutter gemeldet, die Mutter hatte bereits vor dem VZ einer Zuordnung zum Vater zugestimmt. Die im VZ neu geborene Tochter ist nur in der Wohnung der Mutter gemeldet. Vater und Mutter, die für beide Kinder Kindergeld oder Kinderfreibeträge erhalten wird jeweils ein Haushaltsfreibetrag gewährt, denn ein Fall einheitlicher Ausübung des Wahlrechts für mehrere Kinder liegt nicht vor. Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ist nicht anwendbar, weil das Zustimmungserfordernis nicht „mehrere Kinder“, sondern nur den Sohn erfaßt; für die Tochter ist der Haushaltsfreibetrag nach Abs. 2 Halbs. 1 Alt. 1 zu gewähren.

Auffassung der FinVerw.: Die FinVerw. war auch schon vor der gesetzlichen Einführung des einheitlich auszuübenden Wahlrechts durch *StÄndG* 1992 (s. Anm. 219) der Auffassung, daß mehrere gemeinsame Kinder, die nacheinander oder gleichzeitig bei beiden Eltern gemeldet waren, nur einheitlich der Mutter oder dem Vater zugeordnet werden konnten (Abschn. 182 Abs. 2 Nr. 2 EStR 1990; H 182 „Abzug mit Zuordnung“ EStH). Dementsprechend sollte es sich

nach dem RegE bei der Gesetzesänderung in Satz 2 und 3 des Abs. 7 idF des StÄndG 1992 nur um klarstellende Änderungen handeln; dadurch sollte verhindert werden, daß in nichtehelicher Gemeinschaft lebende Eltern wegen gemeinsamer Kinder den Haushaltsfreibetrag mehr als einmal in Anspruch nehmen können (BTDrucks. 12/1108 S. 60). Dies ist dem Gesetzgeber aber offenbar nicht in dem Umfang gelungen, den die FinVerw. der Regelung beimißt.

Stellungnahme: UE war schon die Auffassung der FinVerw. vor Inkrafttreten der Änderung durch StÄndG 1992 abzulehnen, da diese Rechtsfolge nicht durch das Gesetz gedeckt war, dem Regelungszweck widersprechen konnte und zu einer unterschiedlichen Behandlung beider Alternativen des Satzes 2 führte.

Da der melderechtliche Tatbestand die Haushaltszugehörigkeit des Kindes indiziert, ist es denkbar, daß ein Kind trotz gleichzeitiger Meldung dem Haushalt der Mutter, das andere Kind aber dem Haushalt des Vaters angehört. Dieser Sachverhalt soll uE durch das Wahlrecht berücksichtigt werden. Ist ein Kind bereits einem Elternteil zugeordnet und wird ein weiteres Kind zu dem maßgebenden Stichtag der Geburt oder des Zuzugs aus dem Ausland nur von dem anderen Elternteil polizeilich angemeldet, so kommt es uE von Gesetzes wegen zu einer Doppelzuordnung, die den Eltern nach der 2. Alternative nicht verwehrt werden kann. Unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten hätte der Gesetzgeber uE eindeutig ausschließen müssen, da entsprechende Mißbrauchsfälle durchaus bekannt waren (kritisch etwa ALTFELDER, Stl. Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987 S. 93 ff., zur Rechtslage bis VZ 1989; s. auch § 33 c Anm. 18 mwN).

Die Regelung in Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 ist damit weder eine Klarstellung noch stellt sie sicher, daß mehrere Kinder mit gleichartigem Kindschaftsverhältnis stets auch nur einen Haushaltsfreibetrag auslösen (s. o.). Das ist uE auch nicht geboten, weil es sinnvoll sein kann, im Falle einer Ehescheidung, die evtl. schon erwachsenen, auszubildenden Kinder „aufzuteilen“. So könnte der Sohn in der Wohnung des Vaters und die Tochter in der Wohnung der Mutter in jeweils anderen Wohnorten ihrem Studium nachgehen. In diesen Fällen entstehen Haushaltsmehrbelastungen, die durch den Haushaltsfreibetrag ausgeglichen werden sollen.

3. Zustimmung des Vaters bei Meldekonkurrenz zwischen Vater und Großelternteil (Abs. 7 Satz 3) 226

In Fällen, in denen das Kind nur gleichzeitig beim Vater und einem Großelternteil gemeldet ist, steht das Wahlrecht nach Abs. 7 Satz 3 dem Vater zu.

Bedeutung der Regelung: Die Regelung ist erforderlich, weil das Wahlrecht nach Satz 2 bei einer Doppelzuordnung ohne Beteiligung der Kindesmutter nicht ausgeübt werden könnte.

Ein Kind ist *nur* gleichzeitig beim Vater und einem Großelternteil gemeldet, wenn es nicht auch bei der Mutter gemeldet ist; dann nämlich findet Abs. 7 Satz 2 Anwendung, der auch für den eher unwahrscheinlichen Fall gilt, daß das Kind bei beiden Eltern *und* einem Großelternteil gemeldet ist (s. Anm. 222).

Rechtsfolgen des Satzes 3: Grundsätzlich erhält der Vater bei Konkurrenz zu einem Großelternteil den Haushaltsfreibetrag. Dies gilt ebenso für den Verzicht auf den Haushaltsfreibetrag durch den Großelternteil wie für die Verweigerung der Zustimmung durch den Vater. Auch für diesen Fall der Übertragung des Wahlrechts auf den Vater gilt das Erfordernis der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts nach Satz 2 Halbs. 2 (s. Anm. 225). Nach der hier vertretenen Auffassung ist die einheitliche Ausübung des Wahlrechts für mehrere Kinder von der gleichzeitigen Meldung der Kinder bei beiden Stpfl. abhängig (Anm. 225).

Beispiel: Die Tochter ist bei der Mutter, der Sohn beim Vater und beide zugleich nochmals bei einem Großeltern teil gemeldet. Für die Tochter steht das Wahlrecht nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 1 der Mutter zu und für den Sohn dem Vater nach Abs. 7 Satz 3. Eine einheitliche Ausübung des Wahlrechts durch Mutter und Vater kann jedenfalls nicht nach Abs. 7 Satz 2 Halbs. 2 gefordert werden.

227 D. Als Wohnung im Inland gilt auch die Wohnung eines erweitert unbeschränkt stpfl. Eltern- oder Großeltern teils (Abs. 7 Satz 4)

Nach Abs. 7 Satz 4 gilt als Wohnung im Inland iSd. Sätze 1 und 2 auch die Wohnung eines Elternteils, der nach § 1 Abs. 2 unbeschr. estpfl. ist.

Bedeutung der Fiktion: Die durch StMBG (s. Anm. 200) eingefügte Fiktion ist durch die Aufhebung des Abs. 2 erforderlich geworden. Bis zum VZ 1993 war klar, daß der Haushaltsfreibetrag einem Alleinstehenden nur für ein Inlandskind gewährt wurde (s. Anm. 214). Nachdem ab VZ 1996 die Meldung eines Kindes in der Auslandswohnung auch in anderen Fällen unschädlich ist und man dort auf eine Fiktion verzichtet hat (§ 1 a Abs. 1 Nr. 3: „Wohnung, die nicht im Inland belegen ist“ und Abs. 2: „Wohnung im Staat des ausländischen Dienstorts“; s. Anm. 215), hätte man auch die Fiktion des Satzes 4 entbehren können. Sie wäre vollends überflüssig, wenn man das Erfordernis der Inlandswohnung, das sich ab VZ 1996 überlebt hat, aufgeben würde. Unglücklich ist vor allem, daß sich die Regelung zum Auslands-Haushaltsfreibetrag völlig unsystematisch zum Teil in Abs. 7 und im übrigen in § 1 a Abs. 1 Nr. 3 (s. Anm. 215) finden.

Der nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt estpfl. Eltern- oder Großeltern teil sind Vater oder Mutter, Großvater oder Großmutter des Kindes, die als deutsche Staatsangehörige mit völkerrechtlichen Vorrechten ausgestattet sind (im einzelnen dazu § 1 Anm. 150–182).

Die Auslandswohnung des erweitert unbeschr. Stpfl. gilt „als Wohnung im Inland“ für die Anwendung der Sätze 1 und 2. Danach kann der der erweiterten unbeschr. StPfl. unterliegende Eltern- oder Großeltern teil einen Haushaltsfreibetrag beanspruchen, wenn er Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhält und die übrigen Negativvoraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (dazu Anm. 212). Das Kind müßte überdies in der Auslandswohnung gemeldet sein. Dies wird auch nach § 1 a Abs. 1 Nr. 3 vorausgesetzt (s. auch Anm. 223). Sieht das Auslandsrecht keine polizeiliche Meldung vor, so ist der Nachweis der Haushaltszugehörigkeit uE auf andere Weise (Visum, Aufenthaltserlaubnis usw.) zu führen. Die Anwendung des Satzes 2 auf die Auslandswohnung bedeutet, daß Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Meldekonkurrenz nach Satz 2 Halbs. 1 auch in bezug auf die nacheinander oder gleichzeitig erfolgten Meldungen in der In- und Auslandswohnung, uE auch in zwei verschiedenen Auslandswohnungen zu prüfen sind. Dabei kann es sich auch um die Auslandswohnung eines nach § 1 Abs. 3, § 1 a unbeschr. Estpfl. handeln (s. auch Anm. 222).

Beispiel: Vater ist Diplomat in Paris und hat den studierenden Sohn in seiner Wohnung; die geschiedene Ehefrau ist deutsche Auslandslehrerin in Rom und betreut die kleine Tochter.

E. Widerruf der Zustimmung nur für künftige Kj. (Abs. 7 Satz 5) 228

Nach Abs. 7 Satz 5 kann die Zustimmung nach Satz 2 oder 3 nur für künftige Kj. widerrufen werden.

Bedeutung der Regelung: Diese ausdrückliche Regelung wurde durch JStG 1997 mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 22a) getroffen, weil „die bisherige Verweisung ... wegen Änderung des § 32 Abs. 6 nicht mehr zutraf“ (BTDrucks. 13/5952 S. 98).

Nach Abs. 7 Satz 4 aF, die durch JStG 1997 nachträglich außer Kraft gesetzt wurde, galt Abs. 6 Satz 6 aF entsprechend. UE war diese Verweisung obsolet, denn sie sollte sich wohl tatsächlich auf den durch JStErgG 1996 gestrichenen Abs. 6 Satz 6 aF beziehen, der vorsah, daß eine Zustimmung nur für künftige Kj. widerrufen werden kann (glA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996 S. 67 „redaktionelles Versehen“ und SCHMIDT/GLANEGGER XV. § 32 Rz. 84 „redaktionell und sinntestellend falsch“).

Nachdem Abs. 6 Satz 6 durch JStG 1997 abermals geändert worden ist, hätte die Verweisung aber wieder zugetroffen. Gleichwohl wurde sie „durch eine inhaltliche Aussage in Satz 5 ersetzt“ (BTDrucks. aaO). UE stimmt jedoch der Regelungsgestaltung des Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 (s. Anm. 192) mit dem des Abs. 7 Satz 5 überein. Im übrigen ist die Regelung fehlplaziert: Sie bezieht sich auf die Zustimmung in Satz 2 und 3 und hätte daher in einen sachlichem Zusammenhang zu diesen Vorschriften Satz 4 folgen müssen. Statt dessen wurde die Regelung im Anschluß an die Bestimmung zur Auslandswohnung des nach § 1 Abs. 2 unbeschr. EStpf. geregelt.

Widerruf der Zustimmung nur für künftige Kj.: Nach Satz 5 kann die Zustimmung nur für künftige Kj. widerrufen werden. Die Bindungswirkung setzt jedoch voraus, daß die Zustimmung wirksam erteilt worden ist; danach kann die Zustimmung bis zum Eingang beim FA widerrufen werden (s. auch § 10 Anm. 27 o). Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 verlangt Satz 5 nicht ausdrücklich, daß der Widerruf dem FA (WohnsitzFA des berechtigten Elternteils oder des Übertragungsempfängers?) gegenüber zu erklären ist. Maßgebend ist daher allein die objektive Erklärung, die auch gegenüber dem Übertragungsempfänger abgegeben werden könnte (glA FG Saarland v. 6. 7. 95 2 K 30/94, EFG 1996 S. 58, rkr., betr. Zustimmung und Widerruf nach Abs. 6 Satz 5 aF). Eine auf Dauer erteilte Zustimmung des berechtigten Eltern- oder Großelternteils wird für künftige Kj. jeweils erst mit deren Beginn wirksam; sie kann daher bis zu diesem Zeitpunkt zurückgenommen werden (FG Ba.-Württ. v. 29. 7. 92, EFG 1993 S. 32, rkr., betr. Kinderfreibetrag aF). Gleichgültig ist, wem gegenüber Rücknahme oder Widerruf erklärt werden (FG Saarland v. 6. 7. 95, EFG 1996 S. 58, rkr., betr. Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 5 aF)

Eingeschränkte Zustimmung: Die Regelung verbietet nicht, die Zustimmung auf den jeweiligen VZ zu beschränken. Der Widerruf wird dann entbehrlich. Wegen des Erfordernisses der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts für mehrere Kinder (s. Anm. 225) wäre eine Beschränkung auf eines von mehreren Kindern unbeachtlich. UE fehlt es dann an einer wirksamen Zustimmung. Zustimmung und Widerruf sind im übrigen bedingungsfeindlich.

Einstweilen frei.

229

**Erläuterungen zu Abs. 8 aF:
Allgemeiner Tariffreibetrag (1978–1980); Kinderfreibetrag
(1983–1985); Altersfreibetrag (1986–1989); Besonderer Tarif-
freibetrag für das Beitrittsgebiet (VZ 1991–1993)**

230 **A. Überblick zu den verschiedenen Fassungen des Abs. 8**

Bis zu seiner ersatzlosen Streichung durch das StMBG (s. Anm. 2) enthielt Abs. 8 folgende Regelungen:

- VZ 1978–1980: Allgemeiner Tariffreibetrag (Anm. 231)
- VZ 1983–1985: Kinderfreibetrag (s. Anm. 235 ff.)
- VZ 1986–1989: Altersfreibetrag (s. Anm. 245 ff.)
- VZ 1991–1993: Besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet (s. Anm. 260 ff.).

231 **B. Vorübergehende Geltung des allgemeinen Tariffreibetrags
in den VZ 1978–1980 (Abs. 8 aF)**

Rechtsentwicklung des allgemeinen Tariffreibetrags: Der durch Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 77 (BGBl. I S. 1905; BStBl. I S. 495) als § 32 Abs. 8 ab VZ 1978 eingeführte „allgemeine Tariffreibetrag“ (von 510 DM bzw. 1 020 DM bei Zusammenveranlagung) wurde durch Ges. zur Steuerentlastung und Familienförderung (StEntlG 1981) v. 16. 8. 80 ab VZ 1981 wieder gestrichen. Die Regelung des allgemeinen Tariffreibetrags, der also nur für die VZ 1978–1980 galt, hatte folgenden Wortlaut:

„Der allgemeine Tariffreibetrag beträgt 510 Deutsche Mark. Bei Steuerpflichtigen, bei denen die tarifliche Einkommensteuer nach § 32 a Abs. 5 oder 6 zu berechnen ist, verdoppelt sich der allgemeine Tariffreibetrag.“

Bedeutung des allgemeinen Tariffreibetrags: In den VZ 1978–1980 war bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt. außer den Sonderfreibeträgen nach § 32 Abs. 2 und 3 und den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen auch der allgemeine Tariffreibetrag in Höhe von 510 DM bzw. 1 020 DM abzuziehen.

► *Entstehungsgeschichte:* Der Tariffreibetrag wurde eingeführt, nachdem der BRat 1977 die von der BReg. allein vorgesehene Erhöhung des Grundfreibetrags in § 32 a Abs. 1 mit der Begründung abgelehnt hatte, dadurch würde keine Milderung der scharfen Progression im unteren und mittleren Einkommensbereich im Anschluß an die Proportionalzone erreicht werden (vgl. BTDrucks. 8/1029 S. 2). Wenn kurzfristig eine Einigung über eine Neugestaltung des Tarifs entsprechend dem Gesetzgebungsauftrag des früheren § 56 nicht zu erreichen sei, solle ab 1. 1. 78 ein Tarifausgleichsbetrag von 510 DM bzw. 1 020 DM eingeführt werden, der später in eine Tarifreform einmünden solle. Diesem Verlangen des BRats wurde im Vermittlungsverfahren entsprochen. Bei der Tarifreform im Zuge des StEntlG 1981 bestand – bei sonst unterschiedlichen Vorstellungen von BReg. einerseits, Opposition und BRat andererseits – Übereinstimmung, den Tariffreibetrag in den Grundfreibetrag einzugliedern (s. dazu BEICHELT, DSz 1980 S. 246), so daß Abs. 8 aF gestrichen werden konnte.

► *Entlastungswirkung des Tariffreibetrags:* Da der Freibetrag vom Einkommen abzuziehen war (§ 2 Abs. 5 aF), wurde durch ihn Einkommen des Stpfl. steuerfrei gestellt, das der höchsten StBelastung unterlag. Die StErsparnis für den einzelnen Stpfl. betrug deshalb je nach StStz zwischen 112,20 DM (22 vH) und 285,60 DM (56 vH) bzw. bei Verdoppelung des allgemeinen Tariffreibetrags zwischen 224,40 DM (22 vH) und 571,20 DM (56 vH). Der allgemeine Tariffreibetrag war für die StKlassen I, II und IV in den LStTabellen eingebaut, ebenso mit dem doppelten Betrag für die StKlasse III (§ 38 c Abs. 1 Nr. 6 aF). In den LStKlassen V und VI wirkte sich der Freibetrag dagegen beim LStAbzug nicht aus.

► *Wirkung der Eingliederung des Tariffreibetrags in den Grundfreibetrag:* In der unteren Proportionalzone (Einkommen bis zu 16 000/32 000 DM) trat keine Änderung der StBelastung ein. Die Mehrbelastung in der Progressionszone, die die Streichung des allgemeinen Tariffreibetrags (isoliert betrachtet) bewirkte, wurde durch gleichzeitige Milderung der Progression mehr als ausgeglichen (BEICHELT aaO; GÉRARD, INF 1980 S. 434).

Verfassungsmäßigkeit des allgemeinen Tariffreibetrags: Der allg. Tariffreibetrag nach Abs. 8 aF wurde in der Entscheidung des BVerfG zum Existenzminimum mit dem Grundfreibetrag für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87 S. 153 = BStBl. II 1993 S. 413; aA noch BFH v. 9. 10. 91 III B 51/91, III B 74/91, III B 81/91, BStBl. II 1992 S. 91 betr. Aussetzung der Vollziehung); s. auch § 32 d Anm. 3.

Geltungsbereich des allgemeinen Tariffreibetrags: Der allg. Tariffreibetrag galt für alle unbeschränkt EStpfl. und zunächst nur für beschränkt estpfl. ArbN (§ 50 Abs. 4 Satz 1 idF des Ges. zur StEntlastung und Investitionsförderung (s. Anm. 231) und wurde durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) allen beschränkt Stpfl. gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 5 aF); s. auch § 50 Anm. 4. Bei mehreren Veranlagungen für ein Kj. gemäß § 2 Abs. 7 Satz 3 (Wechsel zwischen beschr. und unbeschr. EStPfl.) konnte der Freibetrag für 1979 und 1980 mehrfach in Anspruch genommen werden, nach Ansicht von KIESCHKE (DStZ 1977 S. 466) auch schon für 1978.

Einstweilen frei.

232

C. Der Kinderfreibetrag in den VZ 1983–1985: Anwendung des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)

Schrifttum zu Abs. 8 aF: BALS, DStR 1983 S. 69; DERS., BB 1983 S. 302; BORDEWIN, BB 1983 S. 115; BORDEWIN/GÉRARD, FR 1983 S. 61; DANKMEYER/KLÖCKNER, DB 1983 S. 301 u. 358; KIESCHKE, DStZ 1983 S. 4; s. auch das Schrifttum vor Anm. 162.

Schrifttum zu BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua. (BStBl. II S. 653) **und v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86** (BStBl. II S. 664): BERKEMANN, JR 1990 S. 449; BUOB, DStZ 1990 S. 579; FELIX, G., KÖSDI 1990 S. 8238; DERS., BB 1990 S. 2035; FELIX/CARSTENS, Stbg. 1990 S. 438; GILOY, DStZ 1990 S. 599; HARDT, MDR 1990 S. 1084; KANZLER, FR 1990 S. 457; JÜPTNER, StVj. 1990 S. 307; ROSS, DStZ 1990 S. 611; o. V., HFR 1990 S. 516 (Anm. zu BVerfG 1 BvL 72/86); o. V., DStZ 1990 S. 717; BAREIS, FR 1991 S. 405; BUOB, INF 1991 S. 9; DÖTSCH, FR 1991 S. 315; DZIADKOWSKI, DStR 1991 S. 8; DERS., FR 1991 S. 281; HOFFMANN, ZSR 1991 S. 15; LÖWER, StVj. 1991 S. 97; NECKELS, DStZ 1991 S. 514; NEEB, DStZ 1991 S. 231; NEUFANG, INF 1991 S. 61; o. V., HFR 1991 S. 143 (Anm. zu BFH v. 8. 8. 90 X R 167/87, BStBl. II 1991 S. 16); POHLMANN, Stbg. 1991 S. 135; RÖSSLER, DStZ 1991 S. 393; RULAND, JuS 1991 S. 161; SCHEMMELE, Steuerbefreiung für das Existenzminimum (Bund der Steuerzahler) 1991; SCHNEIDER, ZfJ 1991 S. 204;

SCHULZ, BB 1991 S. 1463; SEEWALD/FELIX, D., FuR 1991 S. 13; SPÄTH, DStZ 1991 S. 12; DERS., Stbg. 1991 S. 72; THIELEFELD, Stbg. 1991 S. 177; WILLEKE/ONKEN, StuW 1991 S. 3. Zum Schrifttum bis zu den Beschlüssen des BVerfG zum Familienlastenausgleich s. vor Anm. 162.

I. Allgemeine Erläuterungen zum Kinderfreibetrag nach Abs. 8 aF

233 1. Rechtsentwicklung des Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF

HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972): Ab VZ 1983 wurde wieder ein Kinderfreibetrag von 432 DM für jedes zu berücksichtigende Kind eingeführt (Abs. 8 aF). Diese Regelung zum kleinen Kinderfreibetrag hatte folgenden Wortlaut:

„(8) ¹Für jedes Kind des Steuerpflichtigen im Sinne der Absätze 4 bis 7 wird ein Kinderfreibetrag von 432 Deutsche Mark gewährt. ²Für jedes Kind des Steuerpflichtigen im Sinne des Absatzes 4 Satz 1, der Absätze 5 bis 7, das nach Absatz 4 Sätze 2 und 3 dem anderen Elternteil zugeordnet wird und demgegenüber der Steuerpflichtige seiner Unterhaltspflichtung für den Veranlagungszeitraum nachkommt, wird ein Kinderfreibetrag von 216 Deutsche Mark gewährt. ³Werden Ehegatten nach den §§ 26, 26 a getrennt veranlagt, so erhält jeder Ehegatte den Kinderfreibetrag zur Hälfte, soweit nicht ein Kinderfreibetrag nur einem der Ehegatten zu gewähren ist.“

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Mit der Neufassung des § 32 wurde das sog. duale System des Kinderlastenausgleichs wieder eingeführt und der erhöhte Kinderfreibetrag in Abs. 6 geregelt. Der kleine Kinderfreibetrag galt daher nur für die VZ 1983–1985).

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Ein neuer § 54 wurde in das EStG aufgenommen, der die für die VZ 1983–1985 anzuwendende Fassung des § 32 Abs. 8 EStG 1983 (s. Anm. 171) regelte.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Die durch StMBG zwar wieder aufgehobene, doch über § 52 Abs. 32 weitergeltende Vorschrift hatte folgenden Wortlaut:

§ 54

Schlussvorschrift

(Sondervorschrift zum Abzug des Kinderfreibetrags für die Veranlagungszeiträume 1983 bis 1985)

(1) § 32 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 vom 20. Dezember 1982 (BGBl. I S. 1857) ist für die Veranlagungszeiträume 1983 bis 1985 in der folgenden Fassung anzuwenden, wenn die betreffende Steuerfestsetzung am 28. Juni 1991 noch nicht bestandskräftig ist:

„(8) ¹Bei Kindern des Steuerpflichtigen im Sinne der Absätze 4 bis 7 wird ein Kinderfreibetrag von 2 432 Deutsche Mark für das erste Kind, von 1 832 Deutsche Mark für das zweite Kind und von 432 Deutsche Mark für jedes weitere Kind gewährt. ²Bei Kindern des Steuerpflichtigen im Sinne des Absatzes 4 Satz 1, der Absätze 5 bis 7, die nach Absatz 4 Satz 2 und 3 dem anderen Elternteil zugeordnet werden und denen gegenüber der Steuerpflichtige seiner Unterhaltspflichtung für den Veranlagungszeitraum nachkommt, wird ein Kinderfreibetrag von 1 216 Deutsche Mark für das erste Kind, von 916 Deutsche Mark für das zweite Kind und von 216 Deutsche Mark für jedes weitere Kind gewährt. ³Die Reihenfolge der Kinder richtet sich nach ihrem Alter. ⁴Sind anstelle von Kindergeld andere Leistungen für Kinder im Sinne des § 8 Abs. 1 Satz 1 des Bundeskindergeldgesetzes von mindestens 120 Deutsche Mark monatlich zu zahlen, so wird auch für jedes erste und zweite Kind im Sinne des Satzes 1 ein Kinderfreibetrag von 432 Deutsche Mark und für jedes erste und zweite Kind im Sinne des Satzes 2 ein Kinderfreibetrag von 216 Deutsche Mark gewährt. ⁵Werden Ehegatten nach den §§ 26, 26 a getrennt veranlagt, so erhält jeder Ehegatte den Kinderfreibetrag zur Hälfte, soweit nicht ein Kinderfreibetrag nur einem der Ehegatten zu gewähren ist.“

(2) Nach dem 28. Mai 1990 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide sind entsprechend Absatz 1 zu ändern, wenn der Steuerpflichtige dies innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Monats beantragt, in dem das Steueränderungsgesetz 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1322) verkündet worden ist; die

Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf dieser Frist. Der Antrag ist beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift zu stellen.

Zur allgemeinen Rechtsentwicklung der Regelungen zur Kinderermäßigung s. Anm. 160 f. und zur Rechtsentwicklung des § 54 s. Erl. zu § 54.

2. Bedeutung des Kinderfreibetrags nach Abs. 8 aF

a) Bedeutung des Abs. 8 bei Inkrafttreten der Regelung

234

Wiedereinführung eines estl. Kinderlastenausgleichs: Mit der Wiedereinführung des Kinderfreibetrags trat die stl. Komponente des Kinderlastenausgleichs wieder in den Vordergrund. Die Maßnahme sollte „eine Vorstufe zu der von den Koalitionsfraktionen CDU/CSU und FDP so schnell wie möglich geplanten Einführung eines Familiensplitting sein“ (KIESCHKE, DStZ 1983 S. 13).

Ersetzung des Abzugsbetrags für Kinderbetreuungskosten: Die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags diente ferner dazu, den politisch umstrittenen und rechtssystematisch fragwürdigen Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33 a Abs. 3 Nr. 1 wieder abzuschaffen (s. § 33 a Anm. 310–343; vgl. auch KANZLER, Bitburger Gespräche, Jb. 1988, S. 73 f.; DERS., FR 1988 S. 208 f.). Die estl. Entlastung durch den kleinen Kinderfreibetrag muß daher im Zusammenhang mit dem Wegfall des Abzugs von Kinderbetreuungskosten gesehen werden.

Nur wenn der Stpfl. bis dahin keine Kinderbetreuungskosten geltend gemacht hatte oder sofern er Kinder über 18 Jahre hatte, konnte der Kinderfreibetrag zu einer stl. Besserstellung gegenüber der bis zum VZ 1982 geltenden Rechtslage führen. In allen Fällen, in denen ein Stpfl. früher Kinderbetreuungskosten abgezogen hatte und ab VZ 1983 auf den Kinderfreibetrag verwiesen wurde, trat grundsätzlich eine Steuermehrbelastung ein, da Kinderbetreuungskosten bis zu 600 DM/1 200 DM (alleinstehende sowie getrennt zu veranlagende Elternteile/zusammenveranlagte Ehegatten) abziehbar waren und zusammenveranlagte Ehegatten auch ohne Nachweis bereits 600 DM abziehen konnten (sog. Nichtbeanstandungsgrenze als verkappter Kinderfreibetrag; s. im einzelnen § 33 a Anm. 319).

Gleichzeitige Kindergeldkürzungen: Der Vergleich der Be- und Entlastungen durch die Änderungen des HBegleitG 1983 muß auch die Kürzungen des Kindergeldes ab 1983 einbeziehen. Bei Überschreiten bestimmter Einkommensgrenzen verminderte sich nach § 10 Abs. 2 BKGG aF das Kindergeld ab Januar 1983 für das 2. Kind von 100 DM stufenweise auf 70 DM und für jedes weitere Kind von bis dahin 220 DM/240 DM auf 140 DM. Mit der Änderung des Abs. 8 aF wurde auch eine Sonderregelung für die Kindergeldminderung in den Jahren 1983–1985 eingeführt (zu § 44 e BKGG aF).

b) Bedeutung des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)

235

Gesetzgebungsauftrag des BVerfG zur Verbesserung des Familienlastenausgleichs für das erste und zweite Kind des Stpfl.: Die Schlußvorschrift trägt den Beschlüssen des BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua. (BStBl. II S. 653) und v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86 (BStBl. II S. 664) durch Änderung des § 32 Abs. 8 idF des HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) Rechnung. Durch die neugefaßten Sätze 1 und 2 des Abs. 8 aF werden die Kinderfreibeträge für die VZ 1983–1985 von 432 DM für das erste Kind des Stpfl. auf 2 432 DM und für das zweite Kind auf 1 832 DM angehoben. Für das dritte Kind und weitere Kinder des Stpfl. bleibt es bei dem Kinderfreibetrag von 432 DM.

Haushaltspolitische Bedeutung: Wegen der begrenzten Anwendung der Regelung auf die noch offenen Fälle werden die Steuerausfälle auf 100 Mio. DM

geschätzt (BTDrucks. 12/219 S. 24). Die vom BMF noch vor der BTWahl im Oktober 1990 in Aussicht gestellte (vgl. Plenarprot. v. 25. 10. 90, BTDrucks. 11/231; Handelsblatt v. 25. 10. 90, S. 4) und später mehrfach geforderte Entlastung *aller* Stpfl. mit Kindern (vgl. etwa WAGNER, BR Stenogr. Bericht v. 19. 4. 91, Plenarprotokoll 628 S. 95 A) hätte als bescheidenste Lösung Kosten von 5–7 Mrd. DM verursacht (Handelsblatt aaO).

Die Regelung wurde durch § 44 e BKGG idF des StÄndG 1991 ergänzt, wonach die Minderung des Kindergelds für das 2. Kind in den noch offenen Kindergeldminderungsfällen entfällt, wenn für dieses Kind der erhöhte Kinderfreibetrag nicht beansprucht werden kann. Die finanzielle Auswirkung dieser (nur den Bund treffenden) Sonderregelung wird auf 8 Mio. DM geschätzt (s. BTDrucks. 12/219 S. 30 zu lfd. Nr. 31). Zum Wortlaut des § 44 e BKGG s. Anm. 238.

Steuersystematische Bedeutung: Das BVerfG hat es dem Gesetzgeber freigestellt, die verfassungswidrige Rechtslage entweder durch steuerrechtliche oder sozialrechtliche Regelungen (Wegfall der Kindergeldminderung) zu beseitigen. Die BReg. hat eine steuerrechtliche Lösung vorgeschlagen, der der Gesetzgeber den Vorzug gegeben hat, „weil die Berücksichtigung des notwendigen Kindesunterhalts in erster Linie Sache des Steuerrechts ist“ (BTDrucks. 12/219 S. 23/32). Der allein den Bund belastenden kindergeldrechtlichen Korrektur des verfassungswidrigen Familienlastenausgleichs durch § 44 e BKGG (s. Anm. 238) kommt damit nur subsidiäre Funktion zu. Die gewählte Lösung tendiert weiter zu dem für die VZ 1986–1995 geltenden dualen System des Kinderlastenausgleichs (s. Anm. 164). Die Neuregelung hat jedoch nichts an dem grundsätzlich für die VZ 1983–1985 geltenden Vorrang der Abgeltung kindbedingter Lasten durch das Kindergeld geändert (s. Anm. 167).

236 c) Verfassungsmäßigkeit des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)

Mit der Regelung wurde ein Gesetzgebungsauftrag verwirklicht, der aus den Beschlüssen des BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86 (BStBl. II S. 653) und v. 12. 6. 90 1 BvL 72/86 (BStBl. II S. 664) folgte.

Änderung der Rspr. des BVerfG zum Familienlastenausgleich:

► *Entscheidung zur Kindergeldminderung in den VZ 1983–1985:* In Abweichung von seiner früheren Rspr. (vgl. Kindergeld-Beschluß v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75, BStBl. II 1977 S. 135) hat das BVerfG mit Beschl. 1 BvL 20/84 ua. aaO für die VZ 1983–1985 entschieden, daß bei der Einkommensbesteuerung ein Betrag in Höhe des Existenzminimums der Familie steuerfrei bleiben muß und nur das darüber hinausgehende Einkommen besteuert werden darf.

Aus dieser Grundsatzentscheidung folgt weiter, daß Sozialleistungen, die von Gesetzes wegen der Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit Rechnung tragen sollen, so zu bemessen sind, daß eine einem Steuerfreibetrag vergleichbare Entlastung eintritt. Danach war die für Bezieher höherer Einkommen in § 10 Abs. 2 BKGG 1983–1985 vorgesehene Minderung des Kindergelds für das 2. und jedes weitere Kind unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG, weil das gekürzte Kindergeld zusammen mit dem Kinderfreibetrag der durch den Unterhalt von Kindern bedingten Minderung der Leistungsfähigkeit nicht ausreichend Rechnung trägt (s. schon Anm. 163 aE).

► *Entscheidung zum Kinderfreibetrag in den VZ 1983–1985:* Mit Beschluß 1 BvL 72/86 aaO hat das BVerfG unter umfassender Bezugnahme auf seine Entscheidung 1 BvL 20/84 ua. (aaO) weiter festgestellt, daß § 32 Abs. 8 EStG idF des HBegleitG 1983 in den VZ 1983–1985 ebenfalls mit Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar war (s. Anm. 163).

Bedeutung der Rechtsprechungsänderung: Über den Gesetzgebungsauftrag für die Rechtslage in den VZ 1983–1985 hinaus wurde den grundsätzlichen Ausführungen des BVerfG zum Familienlastenausgleich nicht nur Bedeutung für die Beurteilung der Rechtslage ab VZ 1986 und der künftigen Gestaltung des Familienlastenausgleichs beigemessen (vgl. etwa Stellungnahme des BRats zum Entw. des StÄndG 1991, BTDrucks. 12/402 S. 7 zu Nr. 5); vor allem wurden auch Folgerungen für die damals dem 2. Senat des BVerfG zur Entscheidung vorliegende Frage der Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags abgeleitet. Mit diesen Fragen beschäftigt sich das vor Anm. 233 wiedergegebene Schrifttum im wesentlichen. Der Flut von Einsprüchen und Klagen, aber auch der Behinderung bereits anhängiger Verfahren ist die FinVerw. durch Verwaltungsanordnungen begegnet, die die vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO bei erstmaligen Steuerbescheiden und Änderungen von Steuerfestsetzungen sowie die Behandlung von Rechtsbehelfsfällen und rechtshängigen Sachen zum Gegenstand haben (s. etwa BMF v. 16. 1. 91, BStBl. I S. 91 = FR 1991 S. 153).

Das BMF-Schreiben (aaO) sah Vorläufigkeitsfestsetzungen für die VZ 1983–1985 nur hinsichtlich der Kinderfreibeträge vor; ab VZ 1986 weitergehend hinsichtlich der Höhe des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1), der Höhe der Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6) und hinsichtlich der Unterhaltshöchstbeträge für Auslandskinder (§ 33 a Abs. 1). Zu verfahrensrechtlichen Problemen dieser Vorläufigkeitsfestsetzungen vgl. etwa FELIX, G., KÖS-DI 1990, S. 8238; DERS., BB 1990 S. 2035; HARDT, MDR 1990 S. 1084; NEUFANG, INF 1991 S. 61; O. V., HFR 1991 S. 143; WOERNER, BB 1991 S. 826; zum Verbot der Vollstreckung s. NECKELS, DStZ 1991 S. 513.

Verfassungsmäßigkeit des Familienlastenausgleichs für die VZ 1983–1985 durch nachträgliche Anhebung der Kinderfreibeträge in allen nicht bestandskräftigen Fällen:

► *Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach:* Bei der Nachprüfung, ob Kindergeld und Freibetrag den verfassungsrechtlichen Mindestanforderungen gerecht werden, hat sich das BVerfG auf eine Evidenzkontrolle beschränkt (BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II S. 653, 659 f. zu CIII, 4). Danach ist das Kindergeld auf der Grundlage verschiedener Spitzensteuersätze in einen fiktiven Steuerfreibetrag umzurechnen und zusammen mit den tatsächlich gewährten Kinderfreibeträgen dem durchschnittlichen für Kinder gewährleisteten (sozialhilferechtl.) Existenzminimum gegenüberzustellen. Die im Beschluß 1 BvL 20/84 ua. (aaO zu CIII, 4 d) wiedergegebene tabellarische Übersicht der zu vergleichenden Beträge stellt sich mit den Freibeträgen des § 54 wie folgt dar:

Kinderzahl	1	2	3
	DM	DM	DM
Gesamtkindergeld pro Jahr (ab 2. Kind gemäß § 10 Abs. 2 BKGG)	600	1 440	3 120
Umrechnung in Steuerfreibetrag zuzüglich Kinderfreibeträgen bei	(2 432)	(4 264)	(4 696)
Steuersatz von 30 vH	4 432	9 064	15 069
Steuersatz von 40 vH	3 932	7 864	12 496
Steuersatz von 56 vH	3 503	6 835	10 267
durchschnittliche jährliche Sozialleistungen für Kinder in 1982 (nach BVerfG 1 BvL 20/84 ua., aaO)	3 816	7 632	11 448

Stellungnahme: Auch nach der neuen Rechtslage ist wie bisher von der Kürzung des Kindergelds für das zweite und jedes weitere Kind auszugehen, weil es nach § 44 e Satz 3 BKGG idF des StÄndG 1991 bei der Kürzung auf Sockelbeträge

bleibt, wenn die höheren Kinderfreibeträge abgezogen werden (s. Anm 238). Aus der Übersicht ergibt sich, daß die Entlastungen für Familien mit einem Steuersatz von 56 vH hinter den durchschnittlichen Sozialhilfeleistungen bleiben, die im Jahre 1982 gewährt wurden. Auch wenn man berücksichtigt, daß die Sozialhilfeleistungen in den Jahren 1983–1985 etwas höher liegen, dürfte die Benachteiligung der relativ kleinen Zahl von Familien mit Spitzensteuersatz geringfügig sein, so daß die Regelung des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) – gemessen an den Ausführungen des BVerfG (in 1 BvL 20/84 ua. zu CIII, 4 d) – uE insgesamt verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.

Im Ergebnis glA BFH v. 21. 12. 93 VIII R 13/89, BStBl. II 1994 S. 734, betr. VZ 1984; v. 24. 7. 96 X R 152/90, BFH/NV 1996 S. 889 betr. Eltern mit zwei Kindern in den Jahren 1984 und 1985; FG Köln v. 26. 11. 92, EFG 1993 S. 525, betr. 1985; FG Münster v. 7. 2. 96 EFG 1996 S. 766, nrkr. (Nichtzulassungsbeschwerde X B 113/96).

► *Verfassungsmäßigkeit der Begrenzung auf die nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen:* Die Regelung, wonach nur die nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen von der rückwirkenden Anhebung der Kinderfreibeträge erfaßt werden, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (glA FG München v. 27. 4. 92, nv., Juris, Nichtannahmebeschluß des BVerfG v. 4. 7. 95, 2 BvR 981/95, nv.). Nach § 79 Abs. 2 BVerfGG bleiben vorbehaltlich einer besonderen gesetzlichen Regelung die nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen, die auf einer für nichtig (oder für mit dem GG unvereinbar) erklärten Norm beruhen, unberührt; die Vollstreckung aus einer solchen Entscheidung ist jedoch unzulässig (dazu NECKELS, DStZ 1991 S. 513).

Dieses Verfahren ist üblich und mehrfach angewendet worden. So bei Verwirklichung der Gesetzgebungsaufträge zur Ehegattenbesteuerung (§ 26 EStG 1957), zur Entlastung der sog. Zahlväter (§ 53 EStG 1979; s. § 53 Anm. 1), zur Anhebung des Höchstbetrags für eine Haushilfin (§ 53 a EStG 1979; s. § 33 a Anm. 300), zum Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender (§ 53 b EStG 1985; s. § 33 c Anm. 10 ff.) oder zum Unterhaltshöchstbetrag für die Jahre 1971–1974 (§ 54 EStG 1985). Gleichwohl hat die BReg. diese Verfahrensweise in der Begründung zum Entw. eines StÄndG 1991 eingehend gerechtfertigt (BTDrucks. 12/219 S. 23). Danach sollen Rechtssicherheit und Rechtsfrieden Vorrang vor einer größtmöglichen Gerechtigkeit im Einzelfall behalten; jede andere, nicht auf die Zukunft gerichtete Regelung werde den Familien mit ihren berechtigten Entlastungserwartungen vor allem auch im Beitrittsgebiet, nicht gerecht (BTDrucks. aaO). Die entgegen ursprünglicher Absicht des BMF gewählte Minimalloösung war daher auch insofern aus haushaltspolitischen Gründen geboten, als gleichzeitig mit dem StÄndG 1991 auch das Solidaritätsgesetz zur Finanzierung zusätzlicher Verpflichtungen der Bundesrepublik aus „der jüngsten Veränderung in der Weltlage“ (BTDrucks. 12/220 S. 1) in Kraft trat. Zum sachlichen Zusammenhang beider Gesetze s. BTDrucks. 12/562 S. 55.

Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Familienlastenausgleichs für die Jahre ab 1986 haben unterdessen dazu geführt, daß seit Herbst 1990 kaum noch eine EStFestsetzung endgültig ergangen ist (vgl. dazu etwa GILOY, DStZ 1990 S. 599; s. auch BRStenogr. Bericht v. 19. 4. 91, Plenarprotokoll 628 S. 95 A „Stellungnahme Dr. Wagner, Rhld.-Pfalz“ und Entschließungsantrag der Fraktion der SPD v. 13. 5. 91, BTDrucks. 12/580; ferner s. o. „Bedeutung der Rechtsprechungsänderung“).

237 3. Geltungsbereich des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)

Bei unbeschränkt Stpfl. galt der Freibetrag auch für ihre im Ausland lebenden Kinder (glA KIESCHKE aaO S. 13). Bei beschränkt Stpfl. war der Kinderfreibetrag gem. § 50 Abs. 1 Satz 5 nicht anzusetzen, ausgenommen bei beschränkt

stpfl. ArbN gem. § 50 Abs. 4 Satz 1 idF des HaushaltsbegleitG 1983; beschränkt stpfl. ArbN erhielten den Freibetrag für ihre im Inland oder im Ausland lebenden Kinder. Entgegen KIESCHKE (aaO S. 14 Fn. 73) steht der hälftige Kinderfreibetrag gem. Satz 2 einem beschränkt stpfl. nichtzuordnungsberechtigten Elternteil nicht zu, da der Tatbestand des Satzes 2 nicht erfüllt ist; dieser verlangt nämlich, daß das Kind dem anderen Elternteil „nach Absatz 4 Sätze 2 und 3“ zugeordnet wird; eine Zuordnung nach diesen Vorschriften erfolgte jedoch nur bei unbeschr. StPfl. beider Elternteile (s. Anm. 219).

4. Verhältnis des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) zu § 44 e BKGG aF 238

Gleichzeitig mit § 54 wurde durch StÄndG 1991 (s. Anm. 233) ein neuer § 44 e in das BKGG eingefügt. Danach sollte in den noch offenen Kindergeld-Minderungs-fällen der Jahre 1983–1985 die Kürzung des Kindergelds für das zweite Kind entfallen, sofern nicht der höhere Kinderfreibetrag nach § 54 gewährt wird. Die Regelung des § 44 e BKGG aF, die das BSG für verfassungsgemäß hält (BSG v. 27. 2. 96 10 RKg 4/95, nv.), lautet wie folgt:

„§ 44 e

Sonderregelung für die Kindergeldminderung in den Jahren 1983 bis 1985

1 Die Minderung des Kindergeldes für das zweite Kind nach § 10 Abs. 2 entfällt für die Jahre 1983 bis 1985 in den Fällen; in denen Über die Minderung noch nicht bindend entschieden worden ist. 2 Dies gilt auch für Fälle, in denen die Minderungsentscheidung nach dem 28. Mai 1990 bindend geworden ist und die Nachzahlung aufgrund dieser Vorschrift innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Monats beantragt wird, in dem das Steueränderungsgesetz 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1322) verkündet worden ist. 3 Ist es auf Grund der Erklärung des Berechtigten, er verlange bis auf weiteres nur die Zahlung des Sockelbetrags, nicht zu einer Minderungsentscheidung gekommen, so entfällt die Minderung nach Satz 1 nur, wenn der Berechtigte die Erklärung vor Bekanngabe der für die Minderung maßgeblichen Steuerfestsetzung abgegeben hatte und vor Ablauf des sechsten Monats nach dem Monat, in dem diese Steuerfestsetzung bekanntgegeben worden ist, die Zahlung höheren Kindergeldes verlangt hat. 4 Die Sätze 1 und 2 gelten nicht für Jahre, für die bei dem Berechtigten oder einer anderen Person für das Kind nach § 32 Abs. 8 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 1 Nr. 18 des Steueränderungsgesetzes 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl. I S. 1322) ein Kinderfreibetrag von 2432 Deutsche Mark oder 1832 Deutsche Mark abgezogen werden kann.“

Subsidiarität der Kindergeldregelung: Nach § 44 e Satz 4 BKGG aF gilt die Regelung zur Vermeidung einer Doppelentlastung (BTDDrucks. 12/219 S. 42) nur hilfsweise für die Jahre 1983–1985, für die die höheren Kinderfreibeträge des § 54 nicht in Anspruch genommen werden können. Nach Satz 3 verbleibt es bei der Kindergeldkürzung für solche Berechtigte, die sich mit der Zahlung des Sockelbetrags begnügt haben, um ihr Einkommen nicht offenzulegen (im einzelnen dazu BTDDrucks. aaO). Im übrigen verbleibt es für das dritte und jedes weitere Kind höherverdienender Stpfl. bei der Kürzung des Kindergelds auf Sockelbeträge nach § 10 Abs. 2 BKGG aF.

Verfassungsmäßigkeit der Kindergeldkürzung für die VZ ab 1986: Ab VZ 1986 gilt die Kürzungsregelung des § 10 Abs. 2 BKGG aF wieder in vollem Umfang bis zur Einführung des Familienleistungsausgleichs mit dem VZ 1996 (s. Erl. zu § 31). Nach Auffassung des BVerfG ist diese Kürzungsregelung in den Jahren 1986 und 1987 mit dem GG vereinbar (BVerfG v. 14. 6. 94 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91 S. 93 = BStBl. II S. 909).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32)

239 1. Vorbemerkung

Die zu Abs. 8 aF ergangene Anwendungsvorschrift des § 54 enthält materielle und formelle Tatbestandsvoraussetzungen. Rechtsfolge ist der Abzug eines Kinderfreibetrags von 2432 DM für das erste und von 1832 DM für das zweite Kind; für jedes weitere Kind des Stpfl. bleibt es bei dem nach § 32 Abs. 8 aF gewährten Kinderfreibetrag von 432 DM (s. Anm. 233).

240 2. Materielle Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8 idF des § 54

Die in § 32 Abs. 8 Sätze 1, 2, und 5 idF des § 54 geregelten Tatbestandsvoraussetzungen entsprechen § 32 Abs. 8 aF. Neu ist die Rechtsfolge eines für das erste und zweite Kind der Höhe nach gestaffelten Kinderfreibetrags; damit zusammenhängend bestimmt Abs. 8 Satz 3, daß sich die Reihenfolge der Kinder nach ihrem Alter richtet. Nach Abs. 8 Satz 4 werden die erhöhten Kinderfreibeträge nicht gewährt, wenn anstelle von Kindergeld andere Leistungen für Kinder in Höhe von mindestens 120 DM monatlich gezahlt werden.

Kinder des Stpfl. iS der Absätze 4–7 (Abs. 8 Satz 1) sind Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind, Pflegekinder und Stiefkinder, die in nicht intakter Ehe einem Elternteil zuzuordnen sind (Abs. 4 aF) und die die Altersvoraussetzungen des Abs. 5–7 aF (weitgehend vergleichbar mit den Abs. 3–5 nF, s. Anm. 70 ff.) erfüllen. Der Kinderfreibetrag wird auch für Auslandskinder gewährt (Anm. 237).

Anhebung der Kinderfreibeträge für das 1. und 2. Kind des Stpfl.: Rechtsfolge ist der Abzug eines Kinderfreibetrages von 2432 DM für das erste und von 1832 DM für das zweite Kind; für jedes weitere Kind des Stpfl. bleibt es bei dem nach Abs. 8 aF gewährten Kinderfreibetrag von 432 DM (Abs. 8 Satz 1). Der Abzug vom Einkommen ergibt sich aus Abs. 1 aF; kann sich der erhöhte Kinderfreibetrag mangels Einkommen nicht auswirken, so kann auch *kein* Zuschlag zum Kindergeld gewährt werden, denn § 11 a BKG gilt erst ab VZ 1986 (s. Anm. 164). Der Kinderfreibetrag wird den Stpfl. in voller Höhe bei Einzel- und Zusammenveranlagung gewährt; bei getrennter Veranlagung erhält jeder Ehegatte den Kinderfreibetrag zur Hälfte (Abs. 8 Satz 5).

Zusätzlich halber, erhöhter Kinderfreibetrag für 1. und 2. Kinder, die nur einem Elternteil zugeordnet werden (Abs. 8 Satz 2): Wird ein Kind nur einem Elternteil zugeordnet (zB bei nicht verheirateten oder bei dauernd getrennt lebenden Eltern, s. Anm. 219 f.), so erhält der zuordnungsberechtigte Elternteil 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 Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind nachkommt. Die uE gleichheitswidrige Eineinhalbfachgewährung entspricht der Übergangslösung bei der Kinderadditive zur Versorgungspauschale gem. § 10 c Abs. 4 und beruht auf denselben verwaltungstechnischen Gründen, die damals noch der an sich gebotenen Halbteilung entgegenstanden (vgl. BTDrucks. 9/971 S. 89; BORDEWIN/GÉRARD, FR 1983 S. 61; KIESCHKE, DStZ 1983 S. 14).

Kein Wahlrecht zwischen Kinderfreibetragserhöhung und voller Kindergeldleistung: Die erhöhten Kinderfreibeträge werden von Amts wegen gewährt. Ein Antrag ist allenfalls für die Änderung bereits ergangener Bescheide erforderlich (s. Anm. 241). Der Stpfl. hat daher kein Wahlrecht, statt des Kinderfreibetrags für das 2. Kind, die volle Kindergeldleistung nach § 44 e BKGG zu beanspruchen. Nach § 44 e Satz 4 BKGG wird das volle Kindergeld nicht gewährt, wenn bei dem Berechtigten oder einer anderen Person für das Kind ein Kinderfreibetrag von 2432 DM oder 1832 DM abgezogen werden kann. Auch im Fall der Änderung auf Antrag (s. Anm. 241) steht dem Stpfl. ein solches Wahlrecht nicht zu. Nach § 44 e Satz 2 BKGG gilt die gleiche Frist für die Änderung nach dem 28. 5. 90 bindend gewordener Minderungsentscheidungen. Da die Kindergeldminderung nach § 44 e Satz 4 BKGG aber nur entfällt, wenn nicht ein erhöhter Kinderfreibetrag abgezogen werden kann, kommt es uE allein auf das Bestehen eines Freibetragsanspruchs an, nicht aber darauf, daß dieser tatsächlich geltend gemacht wird. Zum Wortlaut des § 44 e BKGG s. Anm. 238.

Die Reihenfolge der Kinder richtet sich nach ihrem Alter (Abs. 8 Satz 3): Die Regelung ist klarstellend und ist in anderen Fällen nach Kinderzahl und Höhe gestaffelter Leistungen (zB im BKGG oder in § 32 EStG 1953–1974; s. § 32 Anm. 161; § 66 Abs. 1) bisher nicht für erforderlich gehalten worden. Danach ist das erstgeborene, die Altersvoraussetzungen erfüllende Kind das erste Kind iSd. § 54 Abs. 1 Satz 2; die danach geborenen Kinder sind zweites und drittes Kind, usw. Diese Reihenfolge gilt auch für Kinder aus verschiedenen Ehen, Adoptiv-, Pflege- und Stiefkinder.

Keine Erhöhung der Kinderfreibeträge bei anderen Leistungen für Kinder von mindestens 120 DM monatlich (Abs. 8 Satz 4): Sind anstelle von Kindergeld andere Leistungen für Kinder iSd. § 8 Abs. 1 BKGG von mindestens 120 DM monatlich zu zahlen, so bleibt es bei dem Kinderfreibetrag von jeweils 432 DM für das erste und zweite Kind. Zu diesen dem Kindergeld gleichgestellten Leistungen im einzelnen vgl. § 33 a Anm. 81 f.

Auf der Grundlage der im Beschluß des BVerfG v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II S. 653, 659 f., zu C III, 4 d) wiedergegebenen tabellarischen Übersicht ergibt sich folgendes: Andere Leistungen in Höhe von 120 DM monatlich oder 1440 DM jährlich und der bisher gewährte Kinderfreibetrag übersteigen die durchschnittlichen jährlichen Sozialleistungen für Kinder im Jahre 1982, bei einer Umrechnung der Leistungen in einen Jahresfreibetrag mit einem Steuersatz von 30 vH (5232 DM) und 40 vH (4032 DM); bei einem Steuersatz von 56 vH (1440 DM ./ 56 vH = 2571 DM + 432 DM = 3003 DM) bleibt die Entlastung allerdings erheblich hinter den Sozialleistungen zurück.

Halbteilung der Kinderfreibeträge bei getrennter Veranlagung der Ehegatten (Abs. 8 Satz 5): Die Regelung entspricht Abs. 8 Satz 3 aF. Danach erhalten getrennt veranlagte Elternteile den Freibetrag je Kind jeweils zur Hälfte, also je 216 DM.

3. Formelle Anwendungsvoraussetzungen des § 54

241

Für die Anwendung der geänderten Fassung des § 32 Abs. 8 sind zwei Stichtage maßgebend. Dementsprechend werden zwei Fallgestaltungen unterschieden.

Anwendung von Amts wegen, wenn die Steuerfestsetzung am 28. 6. 91 noch nicht bestandskräftig ist (§ 54 Abs. 1 Satz 1): Steuerfestsetzungen, die am 28. 6. 91, dem Tag des Inkrafttretens des StÄndG 1991, noch nicht bestandskräftig waren sind nach Abs. 1 Satz 1 von Amts wegen zu ändern (s. auch BFH v. 30. 8. 94 IX R 63/92, BFH/NV 1995 S. 388). Dieser Grundsatz gilt vor allem für die nach § 165 AO vorläufig ergangenen EStFestsetzungen (vgl. BMF v. 16. 1. 91,

BStBl. I S. 91; dazu s. Anm. 235 „Bedeutung der Rechtsprechungsänderung“), für Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 2 AO (BTD Drucks. 12/219 S. 34), aber auch für den zu diesem Zeitpunkt wohl seltenen Fall einer erstmaligen Festsetzung für die VZ 1983–1985. Auch wenn das FA Revision eingelegt hat, besteht keine Änderungssperre zu Lasten des Stpfl. (BFH v. 10. 5. 94 IX R 75/90, BFH/NV 1995 S. 213). Die Anwendung der Neufassung ist in diesem Fall zwingend. Der Stpfl. hat daher kein Wahlrecht, etwa statt des Kinderfreibetrags für das 2. Kind die volle Kindergeldleistung nach § 44 e BKGG zu beanspruchen (s. Anm. 240 „Kein Wahlrecht zwischen Kinderfreibetragserhöhung und voller Kindergeldleistung“). Nicht anwendbar ist auch § 11 a BKGG (s. Anm. 240 „Anhebung der Kinderfreibeträge für das 1. und 2. Kind des Stpfl.“).

Bis 31. 12. 91 befristete Änderung auf Antrag für Steuerbescheide, die nach dem 28. 5. 90 bestandskräftig geworden sind (§ 54 Abs. 2): Steuerfestsetzungen die nach dem 28. 5. 90, also in der Zeit vom 29. 5. 90 bis zum 27. 6. 91 bestandskräftig geworden sind, werden auf Antrag des Stpfl. geändert (Abs. 2 Satz 1). Der 28. 5. 90 ist der Tag vor der Entscheidung des BVerfG zur Kindergeld-Minderung für das 2. Kind (Beschluss v. 29. 5. 90 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. II S. 653). Nach Abs. 2 Satz 1 ist der Antrag innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Monats (Juni 1991) zu stellen, in dem das StÄndG 1991 verkündet worden ist. Der Antrag ist damit bis zum 31. 12. 91 schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift (§ 151 AO) beim FA zu stellen (Abs. 2 Satz 3). Es handelt sich um eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung aber Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann (§ 110 AO). Die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO endet nicht vor Ablauf der Antragsfrist (Abs. 2 Satz 2). Auch im Fall der Änderung auf Antrag steht dem Stpfl. kein Wahlrecht zu, statt des Kinderfreibetrags für das 2. Kind die volle Kindergeldleistung nach § 44 e BKGG zu beanspruchen (s. Anm. 240 „Kein Wahlrecht zwischen Kinderfreibetragserhöhung und voller Kindergeldleistung“).

Andere bestandskräftig gewordene Bescheide für 1983–1989 können nicht wegen inzwischen geäußerter Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Grundfreibeträge und der Kinderfreibeträge nachträglich für vorläufig erklärt werden (FG Nürnberg. v. 20. 7. 92, EFG 1992 S. 676, rkr.).

242–244 Einstweilen frei.

D. Der Altersfreibetrag in den VZ 1986–1989 (Abs. 8 aF)

Schrifttum: LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/88, S. 555 ff.; TIPKE, Steuergerechtigkeit, Köln 1981, S. 86 ff.; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, 1986 S. 57 ff.

I. Allgemeine Erläuterungen zum Altersfreibetrag

245 1. Rechtsentwicklung des Altersfreibetrags

Vorläufer von Abs. 8 war § 32 b EStG 1955, § 32 c EStG 1957, § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1958 ff. und § 32 Abs. 2 EStG 1975 ff.

Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Als § 32 b wurde ein tariflicher Altersfreibetrag in das EStG eingeführt.

Ges. zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften v. 26. 7. 57 (BGBl. I S. 848; BStBl. I S. 352): Der Altersfreibetrag wurde nach § 32 c umgestellt und auf unverheiratete Personen ausgedehnt, die nach § 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG 1955 in die StKlasse II fielen.

StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412): Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung auf der Grundlage des Splitting-Verfahrens führte zu einer Zusammenfassung und Erweiterung der Tariffreibeträge in § 32; der Altersfreibetrag wurde nach § 32 Abs. 3 Ziff. 2 übernommen. Für die VZ 1958–1961 betrug er einheitlich für jeden Stpfl. 360 DM. Andererseits konnten Ehegatten, die zusammen veranlagt wurden, einen Freibetrag von 720 DM nur noch in Anspruch nehmen, wenn beide Ehegatten mindestens 4 Monate vor dem Ende des VZ das 70. Lebensjahr vollendet hatten (vgl. Abschn. 183 b EStR 1958–61).

StÄndG 1961 v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444): Ab VZ 1962 wurde der Altersfreibetrag auf 600 DM bzw. 1 200 DM für Zusammenveranlagte erhöht.

StÄndG 1965 v. 14. 5. 65 (BGBl. I S. 377; BStBl. I S. 217): Ab VZ 1966 wurde der Altersfreibetrag auf 720 DM erhöht und die Altersgrenze auf 65 Jahre herabgesetzt. Für zusammenveranlagte Ehegatten betrug der Freibetrag 1 440 DM, sofern beide das 65. Lebensjahr 4 Monate vor dem Ende des VZ vollendet hatten (vgl. Abschn. 183 b Abs. 2 EStR 1965–68).

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116): Mit Wirkung ab VZ 1970 wurde die Altersgrenze auf 64 Jahre herabgesetzt.

ESRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Der Altersfreibetrag wurde in § 32 Abs. 2 übernommen. Gleichzeitig fiel die Voraussetzung weg, daß das 64. Lebensjahr mindestens 4 Monate vor Beginn des VZ vollendet sein muß. Das 64. Lebensjahr muß der Stpfl. vor Beginn des Kj. vollendet haben, in dem er den Abzug des Freibetrags begehrt (zur Umstellung vom VZ auf das Kj. vgl. POGGE/V. STRANDMANN/KIESCHKE, DStZ 1974 S. 337).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Im Rahmen der Neufassung des § 32 wurde der Altersfreibetrag – inhaltlich unverändert – nach Abs. 8 umgestellt.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Wegen Anhebung des Grundfreibetrags von 4 752 DM auf 5 616 DM (bei Zusammenveranlagung verdoppelt) wird der Altersfreibetrag (bisher Abs. 8) abgeschafft.

2. Bedeutung des Altersfreibetrags; Verhältnis zum Altersentlastungsbetrag nach § 24 a 246

Der Altersfreibetrag hat den Zweck, einen Ausgleich für altersbedingte Belastungen zu gewähren. Für unbeschränkt Stpfl. über 64 Jahre wird dadurch der Grundfreibetrag gem. § 32 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und damit das nicht der Besteuerung zugängliche Existenzminimum um 720 DM angehoben. Während der Grundfreibetrag sich für alle Stpfl. gleichmäßig auswirkt, wirkt der Altersfreibetrag als Abzugsbetrag vom Einkommen (§ 2 Abs. 5) allerdings tariflich degressiv (ebenso wie der Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a). TIPKE (Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 86) bezweifelt die Sachgerechtigkeit eines Altersfreibetrags, weil sich altersbedingte Mehraufwendungen und altersbedingte Minderaufwendungen ausgleichen (aA LANG, Die Bemessungsgrundlage der ESt., S. 556; TRAXEL, Die Freibeträge des EStG, S. 61 f.). LANG u. TRAXEL (aaO) plädieren für eine auf das Sozialhilferecht abgestimmte Alterspauschale.

Verhältnis von Altersfreibetrag und Altersentlastungsbetrag: Beide sind ggf. nebeneinander, aber auf verschiedenen Stufen der Einkommensbesteuerung zu berücksichtigen:

- der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a ist von der Summe der Einkünfte abzuziehen (§ 2 Abs. 3);
- der Altersfreibetrag ist vom Einkommen, dh. von dem um die Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen gekürzten Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen (§ 2 Abs. 5).

Der Altersfreibetrag ist nicht an bestimmte Einkünfte gebunden, sondern soll für alle Stpfl. ab dem 65. Lebensjahr eine Entlastung bringen. Dagegen wird der Altersentlastungsbetrag gem. § 24a den Stpfl. über 64 Jahre, deren Alterseinkünfte nicht in Sozialrenten oder Pensionen bestehen, zum Ausgleich dafür gewährt, daß Sozialrenten nur mit dem Ertragsanteil versteuert werden (§ 22 Nr. 1a) und Pensionen mit dem Versorgungsfreibetrag bis 6 000 DM (§ 19 Abs. 2) begünstigt werden; der Altersentlastungsbetrag bringt also eine stl. Entlastung für die Bezieher „nichttypischer“ Alterseinkünfte.

Stellungnahme: Der Altersfreibetrag soll einen Ausgleich für altersbedingte Belastungen gewähren, die mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben verbunden sind; die Altersgrenze, ab der er gewährt wird, ist deshalb entsprechend dem Sinken der Pensionsgrenze von 70 Jahren (bis VZ 1975) auf heute 64 Jahre gefallen. Angesichts der heute flexiblen Altersgrenze für den Eintritt in den gesetzlichen Ruhestand und die wachsende Bedeutung von Vorruhestandsregelungen erscheint diese starre Altersgrenze nicht mehr sachgerecht; den Sinn und Zweck des Altersfreibetrags entsprechend sollte er ab dem Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem aktiven Erwerbsleben gewährt werden.

247 3. Bedeutung der Abschaffung des Altersfreibetrags ab VZ 1990

Die Abschaffung des Altersfreibetrags als Sonderregelung wurde durch die deutliche Senkung des EStTarifs und die Anhebung des Grundfreibetrags ermöglicht. Damit sollte zugleich dem Anwachsen der vom BVerfG (Beschl. v. 26. 3. 80 1 BvR 121, 122/76, BStBl. II S. 545) festgestellten Unstimmigkeiten zwischen der Besteuerung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und von Versorgungsbezügen, insbesondere Beamtenpensionen, entgegengewirkt werden (BTDrucks. 11/2157 S. 148).

Zugleich wurde der Altersentlastungsbetrag nach § 24a von 3 000 DM auf 3 720 DM angehoben. Dadurch bleibt die Wirkung des – aufgehobenen – Altersfreibetrags bei den Einkünften erhalten, für die bisher die geringste stl. Entlastung für im Alter bezogene Einkünfte gewährt wurde; die Anhebung des Altersentlastungsbetrags führt damit zu einer gewissen Angleichung in der estl. Belastung von Renten, Versorgungsbezügen und anderen im Alter bezogenen Einkünften (BTDrucks. 11/2157 S. 147).

248 4. Geltungsbereich des Altersfreibetrags nach Abs. 8 aF

Persönlicher Geltungsbereich: Der Altersfreibetrag wird nur unbeschränkt Stpfl. gewährt; für beschränkt Stpfl. gilt Abs. 8 grundsätzlich nicht (§ 50 Abs. 1 Satz 5; zur Ausnahme für niederländische Grenzgänger s. unten).

Anwendung auf Auslandsbeziehungen:

► *Wechsel zwischen beschr. und unbeschr. StPfl.*: Als Jahresfreibetrag wird der Altersfreibetrag auch für den VZ des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. und umgekehrt gewährt.

► *Grenzgänger Niederlande*: Eine Ausnahme von der Nichtberücksichtigung des Altersfreibetrags bei beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 1) enthält das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande (AGGrenzNL v. 21. 10. 80, BGBl. I S. 1999; BStBl. I S. 725 und Neufassung v. 24. 2. 86, BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114). Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 AGGrenzNL wird der Altersfreibetrag auch gewährt, wenn der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte die Altersvoraussetzungen erfüllt. Erfüllen beide Ehegatten die Voraussetzungen, so ist der Altersfreibetrag zweimal zu gewähren (§ 2 Abs. 2 letzter Satz AGGrenzNL).

Einstweilen frei.

249

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 8 aF (Altersfreibetrag)

250

Die Regelung des bis einschließlich VZ 1989 geltenden Altersfreibetrags in Abs. 8 aF hatte folgenden Wortlaut:

„(8)¹Ein Altersfreibetrag von 720 Deutsche Mark wird vom Einkommen abgezogen, wenn der Steuerpflichtige vor dem Beginn des Kalenderjahrs das 64. Lebensjahr vollendet hatte.² Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppelt sich der Altersfreibetrag, wenn jeder Ehegatte die Voraussetzung des Satzes 1 erfüllt.“

Der Stpfl. hat das 64. Lebensjahr vor Beginn des Kj. vollendet (Abs. 8 Satz 1 aF): Der Stpfl. vollendet ein Lebensjahr mit dem Ablauf des Tages, der dem Tag der Wiederkehr seines Geburtstags vorangeht (§ 187 Abs. 2 Satz 2, § 188 Abs. 2 BGB; BSozG v. 1. 7. 70 4 RJ 13/70, DB S. 1548; s. auch das Beispiel in Abschn. 183 Abs. 2 EStR 1987). Durch das Abstellen auf den Beginn des Kj. anstelle des VZ (so bis VZ 1974) wird erreicht, daß auch im Falle der Begründung der unbeschränkten StPfl. im Laufe des VZ (durch Zuzug aus dem Ausland) die Verhältnisse am 1. 1. maßgebend sind.

Abzug eines Altersfreibetrags von 720 DM vom Einkommen (Abs. 8 Satz 1 aF): Der Altersfreibetrag wird als Jahresfreibetrag mit 720 DM, ebenso wie Kinderfreibetrag und Haushaltsfreibetrag, vom Einkommen des Stpfl. (§ 2 Abs. 4) abgezogen (§ 2 Abs. 5; s. auch das Schema zur Reihenfolge des Abzugs in Abschn. 3 Abs. 1 EStR 1987).

Freibetrag beim LStAbzug: Die Gemeinden haben den Altersfreibetrag bei der Ausstellung der LStKarten von Amts wegen einzutragen (§ 39 a Abs. 2 aF). Zu den Vorkehrungen, die die Gemeinden im Zusammenhang mit der Eintragung des Altersfreibetrags und anderer von Amts wegen einzutragender Beträge zu treffen haben, s. Abschn. 75 Abs. 11 LStR 1987.

Abzug bei Ehegatten (Abs. 8 Satz 2 aF): Unabhängig von der Form der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) wird der Altersfreibetrag nur dem Ehegatten gewährt, der die Voraussetzungen erfüllt, dh. die Altersgrenze erreicht hat. Eine Verdoppelung ist daher auch im Falle der Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26 b nur vorgesehen, wenn jeder der Ehegatten die Altersvoraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (Satz 2).

Freibetrag beim LStAbzug: Der Altersfreibetrag wird auch dann gewährt, wenn die Voraussetzungen hierfür nicht bei dem Arbeitnehmer selbst, sondern bei seinem unbeschränkt estpfl. und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten vorliegen (Abschn. 80 Abs. 4 LStR 1987). Ist für jeden der Ehegatten eine LStKarte ausgestellt, so ist der Freibetrag, ggf. gemeinsam mit anderen Freibeträgen, je zur Hälfte einzutragen, sofern die Eheleute nicht eine andere Aufteilung beantragen (§ 39 a Abs. 3 Satz 3 aF).

Nach Abschn. 80 Abs. 6 Satz 3 LStR 1987 bestehen im übrigen keine Bedenken, daß der Altersfreibetrag in den Fällen, in denen nur ein Ehegatte die Altersvoraussetzung erfüllt,

als Freibetrag auf der LStKarte des Ehegatten eingetragen wird, der die Voraussetzungen erfüllt, soweit der entsprechende Freibetrag auch ohne Antrag auf den LStKarten eingetragen wird (s. o.).

251–259 Einstweilen frei.

E. Besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet in den VZ 1991–1993 (Abs. 8 aF)

I. Allgemeine Erläuterungen zum besonderen Tariffreibetrag (Abs. 8 aF)

260 1. Rechtsentwicklung des besonderen Tariffreibetrags

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Befristete Einführung eines Tariffreibetrags in Abs. 8, der vom Einkommen des Stpfl. abgezogen wird und als Grundvoraussetzung an den Wohnsitz im Beitrittsgebiet anknüpft.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): In Satz 2 wurde die Formulierung „Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen“ ersetzt durch „Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden“.

StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Abs. 8 wurde wieder aufgehoben.

261 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des besonderen Tariffreibetrags

Bedeutung des Tariffreibetrags:

► *Maßnahme zur strukturellen Anpassung im Beitrittsgebiet:* Der Tariffreibetrag soll die im Beitrittsgebiet wohnenden Stpfl. von einer Abwanderung in die alten Bundesländer abhalten und damit den erforderlichen strukturellen Anpassungsprozeß im Beitrittsgebiet fördern (BTDrucks. 12/219 S. 21). Nach Auffassung der BReg. (BTDrucks. aaO) dient er dem teilweisen Ausgleich von Nachteilen, die für eine Übergangszeit in Kauf genommen werden müssen.

UE ist die Regelung ungeachtet ihrer Rechtfertigung als Nachteilsausgleich keine fiskalische, sondern eine wirtschaftslenkende Norm, die nicht unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten zu beurteilen ist. Darin unterscheidet sich der besondere Tariffreibetrag von dem für die VZ 1978–1980 geltenden allgemeinen Tariffreibetrag nach Abs. 8 aF; s. u. „Verfassungsmäßigkeit“.

► *Entlastungswirkung des Tariffreibetrags:* Da der Freibetrag vom Einkommen abzuziehen ist, wird durch ihn Einkommen des Stpfl. freigestellt, das der höchsten StBelastung unterliegt. Die StErsparnis für den einzelnen Stpfl. beträgt deshalb je nach StSatz zwischen 114 DM (19 vH) und 318 DM (53 vH) bzw. bei Verdoppelung des Tariffreibetrags zwischen 228 DM (19 vH) und 636 DM (53 vH). Für den Zeitraum der Erhebung des Solidaritätszuschlags (v. 1. 7. 91 bis 30. 6. 92) ist die Entlastung noch höher. Nach dem ebenfalls neu geregelten § 60 wird der Tariffreibetrag bereits im LStAbzugsverfahren berücksichtigt. Im einzelnen s. Anm. 264, sowie Erl. zu § 60.

► *Haushaltungsmäßige Auswirkung:* Die finanziellen Auswirkungen des Tariffreibetrags wurden im RegE für die VZ 1991–1994 insgesamt mit 3,76 Mrd. DM (BTDrucks.

12/219 S. 24f.) und nach Begrenzung der Regelung bis zum VZ 1993 mit 2,66 Mrd. veranschlagt (BTDrucks. 12/562 S. 159).

Verfassungsmäßigkeit des besonderen Tariffreibetrags: Aus dem Normzweck folgt, daß es sich bei der Regelung des Tariffreibetrags ungeachtet ihrer Rechtfertigung als Nachteilsausgleich nicht um eine fiskalische, sondern eine wirtschaftslenkende Vorschrift handelt. Darin unterscheidet sich der besondere Tariffreibetrag von dem für die VZ 1970–1980 geltenden allgemeinen Tariffreibetrag nach Abs. 8 aF (s. Anm. 231). Andernfalls wäre Abs. 8 verfassungsrechtlich bedenklich, weil der Wohnsitz oder der Bezug von Arbeitslohn für eine Tätigkeit im Geltungsbereich des EStG uE kein sachgerechtes Unterscheidungsmerkmal für eine gleichheitswidrige Einkommensbesteuerung sein können. Als wirtschaftslenkende Norm ist Abs. 8 nicht unter Leistungsfähigkeitsaspekten zu beurteilen und kann daher nur in ihrer progressionsentlastenden Wirkung problematisch sein (s. Einf. ESt. Anm. 57).

3. Geltungsbereich des Abs. 8 aF

262

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 8 aF gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen (§ 1 Abs. 1–3) und für beschränkt estpfl. ArbN, soweit sie Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 im Beitrittsgebiet erzielen (§ 50 Abs. 4 Satz 1). Zur zeitanteiligen Kürzung des Tariffreibetrags im Falle nur vorübergehender Beschäftigung des beschr. estpfl. Arbeitnehmers s. Anm. 270 und zum Abzug bei Ehegatten s. Anm. 272 aE.

Sachlicher Geltungsbereich: Der besondere Tariffreibetrag ist an den ausschließlichen Wohnsitz (Satz 1 Nr. 1) oder den überwiegenden Aufenthalt (Satz 1 Nr. 2) im Beitrittsgebiet und bei Arbeitnehmern an die Tätigkeit im Beitrittsgebiet (Satz 1 Nr. 3) geknüpft.

4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

263

Verhältnis zu anderen Tarifvorschriften (§§ 32–33 c): Der besondere Tariffreibetrag ist neben dem Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6), dem Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) und den sonstigen das Einkommen mindernden Beträgen (§ 2 Abs. 5) abziehbar. Er ist nicht bei der Ermittlung des anrechenbaren Einkommens nach § 33a Abs. 2 Satz 4 aF zu berücksichtigen (FG Mecklenb.-Vorp. v. 27. 9. 95, EFG 1996 S. 175, rkr.).

Verhältnis zum BerlinFG: Der besondere Tariffreibetrag kann neben der Berlinzulage nach § 28 BerlinFG oder der Tarifiermäßigung nach § 21 BerlinFG gewährt werden. Weder Abs. 8 noch das BerlinFG enthält eine Konkurrenzregelung wie sie etwa in § 21 Abs. 1 Satz 3 BerlinFG für das Verhältnis von Tarifiermäßigung und Berlinzulage zum Arbeitslohn vorgesehen ist.

Denkbar sind etwa folgende Fallgestaltungen:

1. Der Stpfl. bezieht Einkünfte iSd. § 23 BerlinFG und verlegt seinen ausschließlichen Wohnsitz während des VZ 1992 von Berlin (West) in das Beitrittsgebiet (zB nach Ostberlin) oder umgekehrt. Der Stpfl. erhält den Tariffreibetrag nach Satz 1 Nr. 1 und die Tarifiermäßigung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 BerlinFG.
2. Der Stpfl. hat seinen Wohnsitz in Berlin (West) und ist in Ostberlin aufgrund eines vor dem 3. 10. 90 begründeten Dienstverhältnisses beschäftigt, nachdem er zuvor ununterbrochen in Berlin (West) beschäftigt worden ist. Er erhält den Tariffreibetrag nach Satz 1 Nr. 3 und die ArbNZulage oder die Tarifiermäßi-

gung nach §§ 21 Abs. 1 Nr. 1, 28 iVm. § 23 Nr. 4 a letzter Satz BerlinFG idF des StÄndG 1991.

3. Der ArbN hat seinen ausschließlichen Wohnsitz in Berlin (West), ist dort beschäftigt und bezieht im Lohnzahlungszeitraum 1992 Arbeitslohn für eine vorübergehende Tätigkeit von 7 Monaten im Beitrittsgebiet. Der ArbN erhält die Berlinzulage nach § 28 iVm. § 23 Nr. 4 a BerlinFG auf den gesamten Arbeitslohn des Lohnabrechnungszeitraums und den Tariffreibetrag, soweit er den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigt, nach Satz 1 Nr. 3 iVm. § 60, weil die Beschäftigung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend im Beitrittsgebiet ausgeübt worden ist, eine zulageschädliche vorübergehende Tätigkeit außerhalb von Berlin (West) aber erst bei einer Dauer von über 12 Monaten anzunehmen ist (§ 23 Nr. 4 a Satz 4 BerlinFG).
4. Die Ehegatten haben ihren Wohnsitz im Beitrittsgebiet, wo sie keine Einkünfte beziehen; der Stpfl. hat einen zweiten Wohnsitz in Berlin (West), hält sich dort vorwiegend auf und bezieht dort Einkünfte iSd. § 23 BerlinFG. Die Ehegatten erhalten den Tariffreibetrag von 1 200 DM nach Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 sowie die Tarifiermäßigung nach §§ 21–23 BerlinFG oder die Berlinzulage nach § 28 BerlinFG.

Bei mehrfachem Wohnsitz eines ledigen Stpfl. in Berlin (West) und dem Beitrittsgebiet schließen Berlinförderung und Tariffreibetrag einander aus, weil der Stpfl. sich in diesem Fall entweder in Berlin (§ 21 Abs. 1 Nr. 2 BerlinFG) oder im Beitrittsgebiet (Satz 1 Nr. 2) überwiegend aufhalten muß.

Wegen des Verhältnisses zu § 50 Abs. 4 s. Anm. 262 und zu § 60 s. Anm. 264.

Verhältnis zum Sozialrecht: Bei der Berechnung des Altersübergangsgeldes sind als gewöhnlich anfallende gesetzliche Abzüge iSd. § 249 e Abs. 3 Nr. 2 AFG Lohn- bzw. Einkommensteuerabzugsbeträge entsprechend der im Beitrittsgebiet geltenden Regelungen, ua. der Tariffreibetrag nach Abs. 8 aF zu berücksichtigen (SG Dessau v. 16. 9. 92, nv., Juris).

264 5. Verfahrensvorschriften

LStAbzugsverfahren: Der Tariffreibetrag ist nicht in die LStTabellen eingearbeitet, sondern vor Anwendung der LStTabelle nach Maßgabe des § 60 von dem Arbeitslohn abzuziehen, der dem ArbN für eine überwiegend im Beitrittsgebiet ausgeübte Beschäftigung zufließt. Danach ist ein LStAbzug bei den Wohnsitztatbeständen Satz 1 Nr. 1 und 2 und bei Anwendung der LStKlassen V und VI nicht vorgesehen. Im einzelnen Erl. zu § 60.

EStVeranlagungsverfahren: In allen Fällen, in denen der Tariffreibetrag nicht beim LStAbzug berücksichtigt werden kann und beim Bezug anderer Einkünfte als solcher aus nichtselbständiger Arbeit kann der Tariffreibetrag nur bei Festsetzung der EStVorauszahlungen (§ 37 Abs. 3 Sätze 2 und 3) und bei der EStVeranlagung (§§ 25 ff., 46) berücksichtigt werden.

265 Einstweilen frei.

II. Tariffreibetrag für Stpfl. mit Wohnsitz oder Beschäftigung im Beitrittsgebiet (Abs. 8 Satz 1 aF)

1. Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug des Tariffreibetrags (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1–3 aF)

a) Vorbemerkung

266

Der besondere Tariffreibetrag wird von Amts wegen gewährt. Ein Antrag ist ebenso wie beim Kinderfreibetrag und beim Haushaltsfreibetrag nicht erforderlich. Abs. 8 Satz 1 unterscheidet 3 Tatbestände, die Voraussetzung für den Abzug des Tariffreibetrags sind:

- Der Stpfl. hat seinen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet (Satz 1 Nr. 1; Anm. 267).
- Der Stpfl. hat einen von mehreren Wohnsitzen im Beitrittsgebiet und hält sich dort überwiegend auf (Satz 1 Nr. 2; Anm. 268).
- Der Stpfl. bezieht Arbeitslohn iSd. § 60 Abs. 1 Satz 1, dh. im Beitrittsgebiet (Abs. 8 Satz 1 Nr. 3; Anm. 269).

Die Regelung des in den VZ 1991–1993 geltenden besonderen Tariffreibetrags in Abs. 8 aF hatte folgenden Wortlaut:

„(8) *Ein Tariffreibetrag von 600 Deutsche Mark wird vom Einkommen eines Steuerpflichtigen abgezogen, der*

1. *seinen ausschließlichen Wohnsitz in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet zu Beginn des Kalenderjahrs hat oder ihn im Laufe des Kalenderjahrs begründet oder*
2. *bei mehrfachem Wohnsitz einen Wohnsitz in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet hat und sich dort überwiegend aufhält oder*
3. *– ohne die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 zu erfüllen – Arbeitslohn im Sinne des § 60 Abs. 1 Satz 1 bezieht; in diesem Fall darf der Tariffreibetrag den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigen.*

²*Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, erhöht sich der Tariffreibetrag auf 1200 Deutsche Mark; es genügt für die Erhöhung, wenn einer der Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt.“*

b) Der Stpfl. hat seinen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet (Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 aF)

267

Nach Satz 1 Nr. 1 wird der Tariffreibetrag ua. vom Einkommen eines Stpfl. abgezogen, der seinen ausschließlichen Wohnsitz in dem in Art. 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet zu Beginn des KJ. hat oder ihn im Laufe des KJ. begründet. Der ua. für die Begründung der unbeschr. EStPfl. (§ 1 Abs. 1 Satz 1) maßgebende gewöhnliche Aufenthalt (§ 9 AO) im Beitrittsgebiet genügt nicht.

Seinen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird (§ 8 AO). Im einzelnen zum Begriff des Wohnsitzes § 1 Anm. 33–38; TIPKE/KRUSE, § 8 AO Anm. 1 ff.

Einen ausschließlichen Wohnsitz hat der Stpfl., der im Unterschied zum Tatbestand des Satzes 1 Nr. 2 keinen mehrfachen Wohnsitz unterhält.

Das in Art. 3 des Einigungsvertrages genannte Gebiet, in dem sich der Wohnsitz des Stpfl. befindet oder im Laufe des VZ begründet wird, ist das sog. Beitrittsgebiet. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90 (BGBl. II S. 885;

BStBl. I S. 657) tritt das Grundgesetz mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin) in Kraft.

Zu Beginn des Kj. hat der Stpfl. seinen Wohnsitz, wenn er am 1. 1. des VZ eine Wohnung iSd. § 8 AO innehat. Beendet der Stpfl. seinen Wohnsitz im Laufe des VZ, so ist dies unschädlich.

Im Laufe des Kj. begründet der Stpfl. seinen Wohnsitz, wenn er nach dem 1. 1. alle Voraussetzungen des § 8 AO für das Vorliegen eines Wohnsitzes erfüllt hat (Wohnung, tatsächliche Verfügungsmacht und voraussichtlich nachhaltige Benutzung; s. § 1 Anm. 34–36).

268 **c) Der Stpfl. hat einen von mehreren Wohnsitzen im Beitrittsgebiet und hält sich dort überwiegend auf (Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 aF)**

Einen mehrfachen Wohnsitz, darunter einen im Beitrittsgebiet, hat der Stpfl., wenn er die Voraussetzungen des § 8 AO mehrfach erfüllt. Auch § 19 Abs. 1 Satz 2 AO geht von der Möglichkeit eines mehrfachen Wohnsitzes aus (vgl. im übrigen § 1 Anm. 62 ff.).

Überwiegender Aufenthalt am Wohnsitz im Beitrittsgebiet: Maßgebend für den Abzug des Tariffreibetrags ist bei mehrfachem Wohnsitz allein der *überwiegende* Aufenthalt, dh. die körperliche Anwesenheit des Stpfl. am Wohnsitz im Beitrittsgebiet (s. Anm. 267). Zum Begriff des Aufenthalts s. § 1 Anm. 74 ff.

Das Merkmal *überwiegend* findet sich etwa auch in dem vergleichbaren Tatbestand des § 26 Abs. 1 b BerlinFG, während etwa zur Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit des FA nach § 19 Abs. 1 Satz 2 AO bei mehrfachem Wohnsitz auf den *vorwiegenden* Aufenthalt des Stpfl. abgestellt wird; ähnlich auch § 21 Abs. 1 Nr. 2 BerlinFG.

UE könnte der Begriff des vorwiegenden Aufenthalts eher auf den Lebensmittelpunkt des Stpfl. abstellen, wie dies etwa in Art. 4 des OECD-Musterabkommens vorgesehen ist, ähnlich ist nach § 19 Abs. 1 Satz 2 AO auch bei verheirateten Stpfl. der Wohnsitz maßgebend, an dem sich die Familie vorwiegend aufhält. Im Unterschied dazu ist nach Satz 1 Nr. 2 allein auf die Dauer der körperlichen Anwesenheit des Stpfl. im VZ abzustellen. Danach hält sich der Stpfl. bei einem Doppelwohnsitz überwiegend im Beitrittsgebiet auf, wenn er mehr als die Hälfte des VZ im Beitrittsgebiet verweilt; bei mehrfachem, etwa dreifachem Wohnsitz muß die Verweildauer im Beitrittsgebiet länger als an jedem der beiden anderen Wohnsitze sein. Wird der mehrfache Wohnsitz im Beitrittsgebiet erst im Laufe des VZ begründet, so ist für die Frage des Überwiegens uE der Zeitraum des Bestehens eines mehrfachen Wohnsitzes und nicht der gesamte VZ maßgebend.

269 **d) Der Stpfl. bezieht Arbeitslohn iSd. § 60 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 8 Satz 1 Nr. 3 aF)**

Nach Satz 1 Nr. 3 wird der Tariffreibetrag auch vom Einkommen eines Stpfl. abgezogen, der – ohne die Voraussetzungen der Nr. 1 und 2 zu erfüllen – Arbeitslohn iSd. § 60 Abs. 1 Satz 1 bezieht; in diesem Fall darf der Tariffreibetrag den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigen.

Der Stpfl. erfüllt nicht die Voraussetzungen der Nr. 1 und 2, wenn er weder einen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet hat noch bei mehrfachem Wohnsitz sich überwiegend an seinem Wohnsitz im Beitrittsgebiet aufhält.

Arbeitslohn iSd. § 60 Abs. 1 Satz 1 bezieht der Stpfl., wenn ihm Arbeitslohn für eine Beschäftigung zufließt, die im Lohnzahlungszeitraum *überwiegend* in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet, dem sog. Beitrittsgebiet (s. Anm. 267), ausgeübt worden ist. Die Beschäftigung ist im Beitrittsgebiet ausgeübt, wenn der ArbN seine Arbeitsleistung ortsgebunden im Beitrittsgebiet erbringt. In diesem Sinne legt der BFH das Merkmal der Beschäftigung in Berlin (West) nach § 28 BerlinFG aus (so zuletzt BFH v. 22. 8. 90 III R 119/89, BStBl. II 1991 S. 6). Ob die darüber hinausgehende Anforderung einer Einbindung in den Arbeitsmarkt des Fördergebiets (BFH v. 22. 8. 90 aaO) auch für den besonderen Tariffreibetrag nach Abs. 8 und § 60 gilt, ist zweifelhaft; im Gegensatz zu § 28 BerlinFG setzt § 60 nämlich nur eine Beschäftigung voraus, die *überwiegend* im Beitrittsgebiet ausgeübt wird. Überwiegend wird die Beschäftigung im Beitrittsgebiet ausgeübt, wenn die Arbeitsleistung im Lohnzahlungszeitraum mehr als die Hälfte der geleisteten Arbeitszeit ortsgebunden im Beitrittsgebiet erbracht wird.

Nach Auffassung des BMF ist die Frage nach dem Überwiegen der Beschäftigung nach der Zahl der Arbeitstage des Lohnzahlungszeitraums zu entscheiden; danach ist zB der Tariffreibetrag beim LStAbzug vom Arbeitslohn eines Monats mit 20 Arbeitstagen zu berücksichtigen, wenn der ArbN mindestens 11 Tage im Beitrittsgebiet gearbeitet hat (ArbGMerkblatt, BMF v. 20. 6. 91, BStBl. I S. 568, 569 Tz. 2.1). Arbeitstage, an denen der ArbN nur teilweise im Beitrittsgebiet tätig war, zählen als Arbeitstage im Beitrittsgebiet (ArbGMerkblatt aaO). Urlaubs- oder Krankheitstage sind grundsätzlich keine Arbeitstage im Beitrittsgebiet; aus Vereinfachungsgründen werden Urlaubs- oder Krankheitstage als Arbeitstage im Beitrittsgebiet gezählt, wenn der ArbN seinen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet hat oder bei mehrfachem Wohnsitz sich überwiegend an seinem Wohnsitz im Beitrittsgebiet aufhält und der Tariffreibetrag in einem früheren Lohnzahlungszeitraum desselben Kj. wegen der überwiegenden Beschäftigung im Beitrittsgebiet berücksichtigt worden ist (ArbGMerkblatt aaO); s. auch Erl. zu § 60.

Der Tariffreibetrag darf den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigen (Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2): Im Falle des Bezugs von Arbeitslohn für eine Beschäftigung im Beitrittsgebiet darf der Tariffreibetrag den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigen. Die Beachtung dieser einschränkenden Rechtsfolge ist bei Durchführung des LStAbzugs sichergestellt. Nach § 60 Abs. 2 ist der begünstigte Arbeitslohn im Lohnkonto kenntlich zu machen und in der LStBescheinigung gesondert einzutragen; im übrigen wird der Tariffreibetrag in diesen Fällen entsprechend den Lohnzahlungszeiträumen nur monats-, wochen- oder tagesanteilig abgezogen (§ 60 Abs. 1 Satz 2; s. Erl. dort).

2. Rechtsfolge: Abzug eines Tariffreibetrags vom Einkommen in Höhe 270 von 600 DM

Abzug des Tariffreibetrags vom Einkommen: Der Tariffreibetrag wird vom Einkommen (§ 2 Abs. 4) nach dem Kinderfreibetrag und den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen (§ 2 Abs. 5) abgezogen.

Tariffreibetrag als Jahresbetrag: Der Tariffreibetrag wird als Jahresbetrag grundsätzlich in voller Höhe gewährt, auch wenn die Voraussetzungen nur einen Teil des VZ vorgelegen haben. Dies gilt uE auch für den Tariffreibetrag, der nach Satz 1 Nr. 3 für den Bezug von Arbeitslohn im Beitrittsgebiet gewährt wird (s. Anm. 269). Nach § 60 Abs. 1 wird dieser Tariffreibetrag bei Durchführung des LStAbzugs zwar nur anteilig entsprechend dem Lohnzahlungszeitraum berücksichtigt, bei Durchführung eines LStJA oder der EStVeranlagung ist jedoch der

Jahresbetrag insoweit abzuziehen, als er den begünstigten Arbeitslohn nicht übersteigt (Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2; s. Anm. 269).

Zeitanteilige Gewährung bei beschränkt estpfl. Arbeitnehmern als Ausnahme: Für beschränkt estpfl. ArbN (s. Anm. 262) ermäßigt sich der Jahresbetrag von 600 DM, wenn die Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) im Beitrittsgebiet nicht während eines vollen Kj. oder Kalendermonats zugeflossen sind (§ 50 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2). Zur zeitanteiligen Kürzung in diesen Fällen s. § 50 Anm. 143.

271 Einstweilen frei.

272 III. Verdoppelung des Tariffreibetrags bei Zusammenveranlagung (Abs. 8 Satz 2)

Nach Abs. 8 Satz 2 erhöht sich der Tariffreibetrag bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, auf 1 200 DM; für die Erhöhung genügt es, wenn einer der Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (Halbs. 2).

Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur ESt. veranlagt werden, sind Ehegatten, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (beide unbeschr. estpfl. und nicht dauernd getrennt lebend) und die die Zusammenveranlagung gewählt haben oder bei denen dies unterstellt wird (§ 26 Abs. 1 u. 3).

Nach Satz 2 aF war die Wahl der Zusammenveranlagung nicht vorausgesetzt; uE haben sich jedoch aus der Wahl der getrennten Veranlagung (§ 26 a) oder der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26 c) Einschränkungen für den Abzug des erhöhten Tariffreibetrags ergeben.

Abzug des erhöhten Tariffreibetrags von 1 200 DM (Satz 2 Halbs. 1): Die zusammenveranlagten Ehegatten können den auf 1 200 DM erhöhten Tariffreibetrag als Jahresbetrag vom Einkommen (§ 2 Abs. 4) nach dem Kinderfreibetrag und den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen (§ 2 Abs. 5) abziehen (s. Anm. 270). Für den im Beitrittsgebiet bezogenen Arbeitslohn wird der erhöhte Tariffreibetrag auch bereits beim LStAbzug nach § 60 Abs. 1 berücksichtigt (s. Anm. 264 und § 60 Anm. 11–16).

Erhöhung des Tariffreibetrags, auch wenn nur einer der Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (Satz 2 Halbs. 2): Für die Erhöhung des Tariffreibetrags genügt es, daß einer der Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (Satz 2 Halbs. 2). Unschädlich ist danach, daß einer der Ehegatten – weder einen zweiten Wohnsitz im Beitrittsgebiet hat, noch sich dort überwiegend aufhält (Satz 1 Nr. 2) oder – keinen Arbeitslohn für eine Beschäftigung im Beitrittsgebiet erzielt (Satz 1 Nr. 3).

Hat der Stpfl. seinen ausschließlichen Wohnsitz im Beitrittsgebiet, sein Ehegatte aber nicht, so dürfte es an der Voraussetzung des nicht dauernden Getrenntlebens fehlen; die Erhöhung scheitert dann bereits daran, daß die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nicht vorliegen.

Erhöhter Tariffreibetrag für beschr. estpfl. ArbN: Beschr. estpfl. ArbN erhalten ebenfalls den erhöhten Tariffreibetrag (s. Anm. 261), wenn sie verheiratet sind und nicht dauernd getrennt leben (§ 50 Abs. 4; s. Erl. zu § 50 Abs. 4 grün).

Die Voraussetzung der unbeschr. StPflcht in § 26 Abs. 1 können diese Ehegatten zwar nicht erfüllen; aus der mit § 50 Abs. 4 beabsichtigten Gleichstellung beschr. und unbeschr. estpfl. ArbN (vgl. BTDrucks. 12/219 S. 34) ergibt sich jedoch, daß Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 8 sinngemäß anzuwenden sind. UE folgt daraus, daß die Ehegatten nicht dauernd getrennt leben dürfen, daß die Erhöhung aber auch gewährt wird, wenn nur einer der Ehegatten Arbeitslohn für eine Beschäftigung im Beitrittsgebiet bezieht.

Einstweilen frei.

273–299

ABC zu § 32

300

Adoptivkinder werden beim Kinderfreibetrag und Kindergeld nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 (auf den § 63 Abs. 1 Nr. 1 verweist) berücksichtigt (s. § 63 Anm. 5 und § 32 Anm. 37 f.). Zur Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei Adoptiv- und Pflegekindern s. § 32 Anm. 56 ff.

Allgemeiner Tariffreibetrag: Nach Abs. 8 aF galt in den VZ 1978–1980 ein allg. Tariffreibetrag von 510 DM bzw. 1020 DM bei Zusammenveranlagung (Anm. 230 ff.).

Altersfreibetrag: Ein besonderer Altersfreibetrag wurde bis zum VZ 1989 nach Abs. 8 gewährt (s. Anm. 245–250).

Angenommene Kinder: s. „Adoptivkinder“.

Arbeitslose Kinder werden nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 vom 18. bis zum 21. Lebensjahr berücksichtigt (s. Anm. 90).

Auslandsdienste: s. „Entwicklungshelfer“.

Auslandskinder:

Schrifttum: ROSS, Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, 1987, S. 19 ff.; KANZLER, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts – zur Verfassungsmäßigkeit einiger durch StSenkG 1986/1988 bewirkter Einschränkungen des Lastenausgleichs für sog. Auslandskinder, FR 1988 S. 296, OEPEN, Auslandskinder im EStRecht nach der Steuerreform 1986/1988/1990, zugleich eine Erwiderung auf Kanzler, Das Auslandskind..., FR 1989 S. 130.

Auslandskinder werden seit VZ 1994 nach § 32 berücksichtigt. Nach Abs. 6 Satz 4 ist der Abzug eines Kinderfreibetrags für ein nicht unbeschr. estpfl. Kind der Höhe nach nur zulässig, soweit er nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist (s. Anm. 177 f.).

In den VZ 1986–1993 galt Abs. 2, wonach ein Kind nur berücksichtigt werden konnte, wenn es zu Beginn des Kj. unbeschr. estpfl. war oder im Laufe des des Kj. unbeschr. estpfl. geworden ist. Danach waren Unterhaltsaufwendungen für Auslandskinder ab VZ 1986 nur nach § 33 a Abs. 1 abziehbar; (ausführlich zur Verfassungswidrigkeit dieser Regelung und ihren Folgewirkungen s. KANZLER, FR 1988 S. 296; aA OEPEN, FR 1989 S. 190). Eine gleichheitswidrige Benachteiligung von Eltern mit Auslandskindern gegenüber Eltern mit Inlandskindern hat die Rspr. des BFH durch verfassungskonforme Auslegung des § 33 a Abs. 1 vermieden (BFH v. 8. 6. 90 III R 107/88, BStBl. II S. 898 und v. 15. 4. 92 III R 80/90, BStBl. II S. 896 mit Anm. KANZLER, KFR 1992 S. 319). Diese Rspr., der die FinVerw. gefolgt ist (BMF v. 10. 8. 92, BStBl. I S. 448), war der Grund für die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder (BTDrucks. 12/5630 S. 60).

In den VZ 1983–1985 wurde der Kinderfreibetrag nach Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) auch für Auslandskinder gewährt (s. Anm. 237).

Zu Verfahrensfragen bei Berücksichtigung von Auslandskindern s. Anm. 177.

Auslandskrankenversicherung: Zuschläge zum Wechselkursausgleich und zur Auslandskrankenversicherung gehören zu den nach Abs. 4 Satz 3 unschädlichen Bezügen (s. Anm. 140).

Auslandswohnung: Ausnahmen von dem für den Abzug eines Haushaltsfreibetrags notwendigen Erfordernis, daß das Kind in einer der Inlandswohnung des Stpfl. gemeldet sein muß, ergeben sich für 4 Fallgruppen (s. Anm. 215), nämlich für

- unbeschr. estpfl. Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedsstaats (Gastarbeiter), die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2–4 erfüllen, dh. im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen (§ 1 a Abs. 1 Satz 1 Alt. 1);
- beschr. estpfl. Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedsstaats (Grenzpendler), die auf Antrag nach § 1 Abs. 3 als unbeschr. estpfl. zu behandeln sind, weil sie im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen (§ 1 a Abs. 1 Satz 1 Alt. 2);
- unbeschr. estpfl. Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, zu einer inländischen jur. Person des öff. Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und an einem ausländischen Dienstort tätig sind (Auslandsbedienstete außerhalb des diplomatischen Dienstes, zB Auslandslehrer), wenn sie im wesentlichen inlandsversteuerte Einkünfte beziehen; der Dienstort dieser Personen muß sich nicht in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat befinden (§ 1 a Abs. 2) und für
- den der erweiterten unbeschr. StPfl. unterliegenden Alleinstehenden mit Kind nach Abs. 7 Satz 3 (s. Anm. 226).

In diesen Fällen reicht es für den Abzug eines Haushaltsfreibetrags aus, daß das Kind in einer Wohnung des Stpfl. gemeldet ist.

Barunterhaltsverpflichtung: zur Erfüllung der Barunterhaltsverpflichtung als Voraussetzung für die Übertragung des Kinderfreibetrags s. Anm. 184 f.

Baukindergeld wird für ein Kind des Stpfl. iSd. Abs. 1–5 und Abs. 6 Satz 6 gewährt (s. auch Anm. 32).

Behinderte Kinder werden zeitlich unbegrenzt berücksichtigt; s. Anm. 110 ff.

Beitrittsgebiet: Für die VZ 1991–1993 wurde Stpfl. mit Wohnsitz oder Beschäftigung im Beitrittsgebiet ein besonderer Tariffreibetrag von 600 DM nach Abs. 8 eingeräumt (s. Anm. 260 ff.).

Berufsausbildung: Kinder in Berufsausbildung werden auch nach Vollendung ihres 18. Lebensjahrs bis zum vollendeten 27. Lebensjahr berücksichtigt (s. Anm. 92 ff.). Zum ABC der Berufsausbildung s. Anm. 96.

Berufsausbildungsbeihilfe gehört zu den nach Abs. 4 Satz 3 unschädlichen Bezügen (s. Anm. 137).

Besonderer Tariffreibetrag: Für die VZ 1991–1993 galt nach Abs. 8 aF ein besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet (s. Anm. 260 ff.).

Bezüge des Kindes, die einen bestimmten Betrag in Höhe des Grundfreibetrags übersteigen führen zur Nichtberücksichtigung dieses Kindes (s. „Einkünfte und Bezüge“).

DDR: Nach Abs. 5 Satz 4 wird ein Kind auch dann über das 21. oder 27. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, wenn es einen dem Grundwehr- oder Zivildienst entsprechenden Dienst in der DDR abgeleistet hat (s. Anm. 155).

Duales System des Kinderlastenausgleichs: In den VZ 1986–1995 galt dieses System, bei dem Kinderfreibetrag und Kindergeld einander ergänzten (s. Anm. 164).

Düsseldorfer Tabelle: Für die Frage, ob der Stpfl. seiner Unterhaltungspflicht im wesentlichen nachgekommen ist, können im Zweifel die von den OLG als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, zB „Düsseldorfer Tabelle“ (ab VZ 1996: FR 1996 S. 535) einen Anhalt geben. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die Barunterhaltsverpflichtung nicht durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist (s. Anm. 184).

Ehegatten erhalten nach Abs. 6 Satz 2 den vollen Kinderfreibetrag (s. Anm. 175) aber keinen Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 207).

Eheliche Kinder werden nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 berücksichtigt (s. Anm. 36); für sie wird Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gezahlt.

Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, s. „Einkünfte und Bezüge“.

Eingliederungshilfe nach § 62a AFG bei beruflichen Bildungsmaßnahmen oder Deutsch-Sprachlehrgängen gehört zu den nach Abs. 4 Satz 3 unschädlichen Bezügen (s. Anm. 137).

Einkommengrenze für die Berücksichtigung des Kindes s. „Einkünfte und Bezüge“.

Einkommensteuerveranlagung: Der Kinderfreibetrag wird erst bei der Veranlagung zur ESt. vom Einkommen abgezogen (s. Anm. 174). Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder EStVorausZVerfahren wie bis zum VZ 1995 ist nach § 31 Satz 3 ausgeschlossen. Voraussetzung für den Abzug bei der EStVeranlagung ist schließlich, daß dem Stpfl. nach § 31 Satz 4 die gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums durch das Kindergeld nicht gewährt wurde (s. § 31 Anm. 34). Zur Aufhebung des Veranlagungstatbestands nach § 46 Abs. 2 Nr. 4a in den Fällen, in denen der andere Elternteil nicht unbeschränkt estpfl. war, dies aber im Laufe des Kj. geworden ist, s. Anm. 171. Bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für ein Auslandskind nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 ist ab VZ 1996 eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 29 b idF des JStG 1997); s. auch Anm. 177.

Einkommensteuervorauszahlungen: Der Kinderfreibetrag wird nur noch für Zwecke der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) bei den EStVorausZ berücksichtigt (s. Anm. 32 und 171). Im übrigen wird nach § 31 Satz 3 im laufenden VZ Kindergeld gezahlt (s. § 31 Anm. 32).

Einkünfte und Bezüge des Kindes über 12 000 DM (in den VZ 1996 und 1997; über 12 360 DM im VZ 1998 und über 13 020 DM ab VZ 1999) führen dazu, daß das Kind nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 beim Stpfl. nicht berücksichtigt wird (vgl. Anm. 134 ff.). Die Einkommengrenze ist ggf. unter Anwendung der *Ländergruppeneinteilung* zu kürzen (s. Anm. 138).

Eintragungen in die LStKarte: Zur Eintragung der Pflegekindeigenschaft auf der LStKarte auf Grund einer Lebensbescheinigung s. Anm. 43, s. auch Anm. 75; zur Eintragung der Zahl der Kinderfreibeträge durch die Gemeinde für Zwecke der Zuschlagsteuern, s. Anm. 171; zur Eintragung des Altersfreibetrags auf der LStKarte s. Anm. 250.

Entwicklungshelfer: Eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Abs. 1 des Entwick-

lungshelfer-Gesetzes (s. § 13 b WPflG) führt nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zur Begründung eines Verlängerungstatbestands (s. Anm. 151 auch zur Ausdehnung dieser Regelung auf andere Auslandsdienste).

Erziehungsbeihilfe nach § 27 BVG gehört zu den nach Abs. 4 Satz 3 unschädlichen Bezügen (s. Anm. 137).

Existenzminimum: Kindergeld und Kinderfreibetrag sollen nach § 31 Satz 1 der stl. Freistellung des Existenzminimums von Kindern dienen (s. § 31 Anm. 24 ff.). Zur Bemessung des Kinderfreibetrags am Existenzminimum des Kindes s. Anm. 169.

Familienähnliches Band: zum Merkmal der Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes familienähnliches Band bei Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nach Abs. 1 Nr. 2 s. Anm. 45 f.

Familienleistungsausgleich: zum Begriff s. Anm. 165 und § 31 Anm. 3 und zur finanzverfassungsrechtlichen Bedeutung § 31 Anm. 5 aE.

Freistellung des Existenzminimums wird nach § 31 Satz 1 durch Kindergeld oder Kinderfreibetrag gewährleistet (s. § 31 Anm. 25 f.).

Freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr: Zur Berücksichtigung von Kindern, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableisten, s. Anm. 108.

Grenzgänger Niederlande: Nach den verschiedenen Fassungen des AG-GrenzGNL zuletzt idF des Art. 2 des GrenzpendlerG v. 24. 6. 94 (BGBl. I S. 1395; BStBl. I S. 440), galt hinsichtlich der Anwendung des § 32 folgendes:

VZ 1986–1993: Der Kinderfreibetrag war für beschr. estpfl. ArbN durch das StSenkG 1986/1988 gestrichen (s. KANZLER, FR 1988 S. 296). Niederl. Grenzgänger erhielten jedoch den Altersfreibetrag (s. Anm. 248).

VZ 1994 und 1995: Abs. 1–6 (nicht Abs. 7) galten auch für beschr. estpfl. ArbN aus den Niederlanden, wenn sie nicht ihr Wahlrecht nach § 2 Abs. 3 AGGrenzGNL ausübten, nach § 50 Abs. 4 besteuert zu werden (s. auch Anm. 10).

Ab VZ 1996 gilt § 1 Abs. 3 auch für die niederländischen Grenzgänger; das AGGrenzGNL ist nach Art. 13 § 9 des JStG 1996 letztmals für den VZ 1995 anwendbar.

Ein Haushaltsfreibetrag wurde bis zum VZ 1995 nicht gewährt, s. Anm. 206. Zur Anwendung des Altersfreibetrags auf niederländische Grenzgänger s. Anm. 248.

Grenzpendler: Zur Anwendung des § 32 auf beschr. Stpfl. s. Anm. 10 betr. Abs. 1–6 und Anm. 206 betr. Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag).

Großeltern haben Anspruch auf den Kinderfreibetrag nach Abs. 6 Satz 6 (s. Anm. 188 ff.) und den Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 222). Sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 3 (s. auch § 63 Anm. 11). Zur Zuordnung des Haushaltsfreibetrags bei Meldekonkurrenz zwischen einem Eltern- und einem Großelternanteil s. Anm. 222 ff.

Grundwehrdienst, Zivildienst und gleichgestellte Dienste begründen einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

Haushaltsfreibetrag: Nach Abs. 7 ist für alleinstehende Stpfl., die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhalten, ein der Höhe nach seit dem VZ 1990 unveränderter Haushaltsfreibetrag von 5 616 DM vom Einkommen abziehbar (s. Anm. 200 ff.).

Haushaltszugehörigkeit des Kindes ist Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nach Abs. 1 Nr. 2; s. Anm. 47 und für den Haushaltsfreibetrag s. Anm. 214 ff.

Inlandswohnung: Der Haushaltsfreibetrag ist nach Abs. 7 Satz 1 und 2 ua. davon abhängig, daß das Kind in der Wohnung des alleinstehenden Stpfl. im Inland gemeldet ist (s. Anm. 214); ausnahmsweise kann auch die Meldung in einer Auslandswohnung des Stpfl. zum Abzug des Freibetrags führen (s. auch „Auslandswohnung“).

Kindbegriffe: Zum Verhältnis des estl. Kindbegriffs zu den der kindergeld- und sozialrechtl. Kindbegriffen s. Anm. 30 f.

Kinderfreibetrag: Nach Abs. 6 Satz 1 wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Stpfl. (Abs. 1–5) ein Kinderfreibetrag

- im VZ 1996 von 261 DM monatlich (3 132 DM jährlich) und
- ab VZ 1997 von 288 DM monatlich (3 456 DM jährlich)

für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, bei der Veranlagung zur ESt. vom Einkommen abgezogen. Voraussetzung ist ferner, daß dem Stpfl. nach § 31 Satz 4 die gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums durch das Kindergeld nicht gewährt wurde (s. § 31 Anm. 34).

Bei zusammenveranlagten Ehegatten, zu denen das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht, wird der volle Kinderfreibetrag nach Abs. 6 Satz 2 wie folgt vom Einkommen abgezogen:

- im VZ 1996 von 522 DM monatlich (6 264 DM jährlich) und
- ab VZ 1997 von 576 DM monatlich (6 912 DM jährlich).

Im einzelnen dazu Anm. 159 ff.

Kindergeld wird nach § 31 Satz 3 im laufenden Kj. anstelle des Kinderfreibetrags als Steuervergütung gezahlt (s. § 31 Anm. 32).

Nach § 66 Abs. 1 gelten folgende Monatsbeträge:

VZ	1. Kind	2. Kind	3. Kind	4. Kind	5. und jedes weitere Kind
1996	200	200	300	350	350
ab 1997	220	220	300	350	350

Kostkinder: zur Unterscheidung von Kostkindern und Pflegekindern s. Anm. 50.

Ländergruppeneinteilung: Die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes gilt nach Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 und auch der Kinderfreibetrag wird nach Abs. 6 Satz 4 nur abgezogen, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen ist (s. Anm. 138 und Anm. 177 f.). Zum Fehlen einer derartigen Regelung beim Haushaltsfreibetrag s. Anm. 215. Als Vereinfachungsregelung (R 190 Abs. 4 EStR 1996) wird die Ländergruppeneinteilung regelmäßig veröffentlicht (vgl. für die VZ ab 1996: BStBl. I 1996, 115).

Lehrgangsgebühren sind bei Prüfung der Einkommensgrenze nach Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigen (s. Anm. 140).

Lohnsteuerabzug: Voller und halber Kinderfreibetrag sind ab VZ 1996 nicht mehr in die LStTabelle eingearbeitet (§ 38 c Abs. 1 Nr. 5 aF ist gestrichen). Für Zwecke des Abzugs von Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) trägt die Gemeinde gleichwohl die Zahl der Kinderfreibeträge für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschr. estpfl. Kind iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 auf der LStKarte ein (s. Anm. 171 und 176 „LStAbzugsverfahren“).

Lohnsteuerjahresausgleich durch den ArbG: Beim LStJA durch den ArbG nach § 42 b ist wie beim LStAbzug für die Ermittlung der Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) die LSt. zugrunde zu legen, die sich nach Abzug

der Jahreskinderfreibeträge ergibt. Das Monatsprinzip gilt insoweit nicht (s. auch „Monatsprinzip“).

Lohnsteuerkarte: s. „Eintragungen“.

Meldekonzurrenz bei der Zuordnung von Kindern für den Haushaltsfreibetrag s. Anm. 222 ff.

Monatsprinzip: Bei Ermittlung der Einkommensgrenze nach Abs. 4 Satz 4 gilt das kindergeldrechtliche Monatsprinzip (s. Anm. 143) ebenso wie beim Kinderfreibetrag (s. Anm. 174). Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) wird das Monatsprinzip weder beim LStAbzug oder dem LStJA durch den ArbG nach § 42 b noch bei der EStVeranlagung eingehalten (§ 51 a Abs. 2 und Abs. 2 a). Hier werden (wohl aus Vereinfachungsgründen) die Jahresbeträge ohne Zwölfteilung berücksichtigt (s. PLENKER, DB 1996 S. 2095, 2097). Eine ausdrückliche Regelung enthält nur § 51 a Abs. 2 a für den LStAbzug; aus § 51 a Abs. 2 läßt sich der Verzicht auf das Monatsprinzip nicht herleiten (glA PLENKER aaO). Zum kindergeldrechtl. Monatsprinzip s. § 66 Anm. 16.

Nichteheliche Kinder werden nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 berücksichtigt (s. Anm. 36); für sie wird Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 gezahlt.

Niederlande: s. „Grenzgänger Niederlande“.

Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern: Für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nach Abs. 1 Nr. 2 darf das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern des Kindes nicht mehr bestehen, s. Anm. 49.

Ökologisches Jahr: Zur Berücksichtigung von Kindern, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableisten, s. Anm. 108.

Optionsmodell: Zur Bezeichnung des ab VZ 1996 geltenden Familienleistungsausgleichs als Optionsmodell s. Anm. 165 und § 31 Anm. 3 aE.

Pflegeeltern erhalten Kindergeld und Kinderfreibetrag unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 2, auf die in § 63 Abs. 1 Nr. 1 verwiesen wird (s. § 32 Anm. 40 ff. und Anm. 56 ff. zur Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei (Adoptiv- und) Pflegekindern; s. auch § 63 Anm. 6).

Pflegeerlaubnis: Eine vom Jugendamt nach § 44 SGB VIII (s. Anm. 40) erteilte Pflegeerlaubnis kann Indiz für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung iSd. Abs. 1 Nr. 2 sein (s. Anm. 45).

Pflegekinder werden beim Kinderfreibetrag und Kindergeld nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 (auf den § 63 Abs. 1 Nr. 1 verweist) berücksichtigt (s. § 63 Anm. 6 und § 32 Anm. 40 ff.). Zur Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei (Adoptiv- und) Pflegekindern s. § 32 Anm. 56 ff.

Polizeivollzugsdienst, der an Stelle des gesetzl. Grundwehr- oder Zivildienstes für einen vergleichbaren Zeitraum geleistet wird, begründet einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

Rückforderung von Kindergeld: zur Rückforderung des Kindergelds, wenn sich nach Ablauf des Kj. herausstellt, daß das Kindeseinkommen die Einkommensgrenze des Abs. 4 Satz 2 übersteigt, s. Anm. 131 aE.

Soziales Jahr: zur Berücksichtigung von Kindern, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr ableisten, s. Anm. 108.

Steuervergütung: Nach § 31 Satz 3 wird im laufenden Kj. nur das monatliche Kindergeld als Steuervergütung gezahlt. Der Kinderfreibetrag wird erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip einge-

führt wurde (s. § 32 Anm. 174). Ein echtes Wahlrecht zwischen Kinderfreibetrag und Kindergeld existiert mithin nicht, so daß der Begriff „Optionsmodell“ irreführt (s. § 31 Anm. 3). Die StVergütung „Kindergeld“ ist damit Vorauszahlung auf eine mögliche estl. Kinderentlastung (s. auch § 31 Anm. 32).

Stiefeltern haben Anspruch auf den Kinderfreibetrag nach Abs. 6 Satz 6 (s. Anm. 188 ff.) und den Haushaltsfreibetrag (s. Anm. 222). Sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 (s. auch § 63 Anm. 7 f.).

Stiefkinder: s. „Stiefeltern“.

Studiengebühren sind bei Prüfung der Einkommensgrenze nach Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigen (s. Anm. 140).

Tariffreibeträge: Abs. 8 aF sah in den vergangenen VZ folgende Tariffreibeträge vor:

- VZ 1978–1980: Allgemeiner Tariffreibetrag (Anm. 230 ff.);
- VZ 1991–1993: Besonderer Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet (s. Anm. 260 ff.).

Übertragung des Haushaltsfreibetrags auf den anderen Elternteil oder einen Großelternteil s. Anm. 224 ff.

Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 180 ff. und auf die Großeltern s. Anm. 188 ff.

Umrechnung: Die Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark ist in Abs. 4 Sätze 4 und 5 geregelt, s. Anm. 141.

Unterhaltungspflicht: Ihre Erfüllung ist für die Übertragung des Kinderfreibetrags maßgebend (s. Anm. 183 ff.).

Verfassungsmäßigkeit des § 32 s. allgemein Anm. 7. Im übrigen zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 32:

- zur Verfassungsmäßigkeit des Begriffs des Pflegekinds s. Anm. 42 aE;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Enkel- und Stiefkindern ab VZ 1986 s. Anm. 52;
- zur Verfassungswidrigkeit des Abs. 2 bis zum VZ 1993 (unbeschr. EStPflcht des Kindes) s. Anm. 57;
- zur Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Abs. 3 (16. Lebensjahr) s. Anm. 72;
- zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse s. Anm. 83;
- zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder s. Anm. 112;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen s. Anm. 130;
- zur Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände s. Anm. 150 aE;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 6 (Kinderfreibetrag) s. Anm. 164 aE; 168 f.;
- zur Verfassungsmäßigkeit des nach der Ländergruppeneinteilung geminderten Kinderfreibetrags für Auslandskinder s. Anm. 177;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 7 (Haushaltsfreibetrag) s. Anm. 203 f.
- zur Verfassungsmäßigkeit der Zuordnungsregelungen zum Haushaltsfreibetrag (Abs. 7 Satz 2) s. Anm. 220;
- zur Verfassungsmäßigkeit des allgemeinen Tariffreibetrags s. Anm. 231;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags für die VZ 1983–1985 nach Abs. 8 idF des § 54 (§ 52 Abs. 32) s. Anm. 236;

- zur Verfassungsmäßigkeit der Kindergeldkürzung für die VZ ab 1986 s. Anm. 238;
- zur Verfassungsmäßigkeit des besonderen Tariffreibetrags s. Anm. 261;

Wechselkursausgleich: Zuschläge zum Wechselkursausgleich und zur Auslandskrankenversicherung gehören zu den nach Abs. 4 Satz 3 unschädlichen Bezügen (s. Anm. 137 und 142).

Wehrdienst, den das Kind für eine Dauer von nicht mehr als 3 Jahren freiwillig ableistet, begründet einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

Wohnung des Kindes: Der Haushaltsfreibetrag ist nach Abs. 7 Satz 1 und 2 u. davon abhängig, daß das Kind in der Wohnung des alleinstehenden Stpfl. im Inland gemeldet ist (s. Anm. 215).

Zivildienst, den das Kind ableistet, begründet einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche: Auch soweit Kindergeld oder vergleichbare Leistungen dem Stpfl. im Wege eines zivilrechtlichen Ausgleichs zustehen, sind sie mit dem Kinderfreibetrag zu „verrechnen“. § 31 Satz 5 bezieht sich auf die Vorschrift des § 1615 g BGB zur Anrechnung von Kindergeld uä. auf den Regelbedarf (s. § 31 Anm. 37).

Zurechnung von Kindern für Zwecke des Haushaltsfreibetrags s. Anm. 219 f.

Zuschläge: s. „Wechselkursausgleich“.

Zuschlagsteuern: Nur für Zwecke des Abzugs von Zuschlagsteuern (Solidaritätszuschlag und KiSt.) trägt die Gemeinde die Zahl der Kinderfreibeträge für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschr. estpfl. Kind iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 auf der LStKarte ein (s. Anm. 171, ferner: „Lohnsteuerabzug“, „Lohnsteuerjahresausgleich“ und „Monatsprinzip“).

Zwölfteilung: s. „Monatsprinzip“.