

§ 24b

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch Gesetz v. 18.7.2014 (BGBl. I 2014, 1042)

(1) ¹Allein stehende Steuerpflichtige können einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1308 Euro im Kalenderjahr von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder Kindergeld zusteht. ²Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Steuerpflichtigen gemeldet ist. ³Ist das Kind bei mehreren Steuerpflichtigen gemeldet, steht der Entlastungsbetrag nach Satz 1 demjenigen Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Absatz 2 Satz 1 erfüllt oder erfüllen würde in Fällen, in denen nur ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 besteht.

(2) ¹Allein stehend im Sinne des Absatzes 1 sind Steuerpflichtige, die nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens (§ 26 Absatz 1) erfüllen oder verwitwet sind und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden, es sei denn, für diese steht ihnen ein Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder Kindergeld zu oder es handelt sich um ein Kind im Sinne des § 63 Absatz 1 Satz 1, das einen Dienst nach § 32 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 und 2 leistet oder eine Tätigkeit nach § 32 Absatz 5 Satz 1 Nummer 3 ausübt. ²Ist die andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Steuerpflichtigen gemeldet, wird vermutet, dass sie mit dem Steuerpflichtigen gemeinsam wirtschaftet (Haushaltsgemeinschaft). ³Diese Vermutung ist widerlegbar, es sei denn, der Steuerpflichtige und die andere Person leben in einer eheähnlichen oder lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft.

(3) Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der Entlastungsbetrag um ein Zwölftel.

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG aD, Bielefeld
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24b

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 24b	1	
II. Rechtsentwicklung des § 24b		2

Anm. III. Geltungsbereich des § 24b 3 IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 24b 4		Anm. V. Verhältnis des Entlastungsbetrags zu anderen kindbedingten Ermäßigungen 5 VI. Verfahrensfragen zu § 24b 6
--	--	---

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Freibetrag für Alleinstehende mit haushaltszugehörigem Kind**

Anm. I. Begünstigter Personenkreis und Entlastungsbetrag (Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 2) 10		Anm. II. Haushaltszugehörigkeit des Kindes (Abs. 1 Sätze 1 und 2) 11
--	--	---

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Begriff des Alleinstehenden und Abzugsverbot für Haushaltsgemeinschaft**

Anm. I. Alleinstehender Steuerpflichtiger (Abs. 2 Satz 1) . 12 II. Schädliche Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen (Abs. 2 Satz 2)..... 13		Anm. III. Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltsgemeinschaft (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2) 14
---	--	---

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Kürzungsregelung 15**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24b

Schrifttum: BERNHARD, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, NWB 2004, 13029; HILLMOTH, Der „neue“ Entlastungsbetrag für „echt“ Alleinerziehende nach § 24b EStG, Inf. 2004, 737; PLENKER/SCHAFFHAUSEN, Rückwirkende Änderungen beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, DB 2004, 2440; PLENKER, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, DB 2004, 156; VON PROFF ZU IRNICH, Der Entlastungsbetrag gemäß § 24b EStG nach dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung, DStR 2004, 1904; SEIFERT, Überblick über das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, StuB 2004, 76; WARNKE, Der geänderte Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, EStB 2005, 65; HORVATH, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – eine Gesamtdarstellung, SteuStud. 2005, 283; SCHULENBURG, Ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende verfassungs-

widrig?, DSStZ 2007, 428; GREITE, Verfassungsrechtliche Prüfung der Versagung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende bei zusammenlebenden Eltern, FR 2007, 760; MANDLA, Ist man nur dann allein, wenn der andere es nicht ist?, DSStR 2011, 1642; HAUPT/BECKER, Kinder in schlechter Verfassung?, DSStR 2013, 734; WAGNER, Besteuerung Alleinerziehender nicht verfassungswidrig, EFG 2014, 928; PAUS, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, EStB 2014, 549; KANZLER, Splitting für verwitwete Alleinerziehende, NWB 2014, 549.

I. Grundinformation zu § 24b

1

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist eine familienbedingte StErmäßigung, die wie der 2004 abgeschaffte Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 aF der Halbfamilie zukommen soll. Anders als der Haushaltsfreibetrag, der auch zusammenlebenden Alleinerziehenden zustand und bei unterschiedlicher Kinderzuordnung uU sogar doppelt gewährt wurde, soll § 24b nur „echte“ Alleinerziehende entlasten. Daher führt nicht nur das Vorliegen der Voraussetzungen für das Splittingverfahren, sondern auch die Haushaltsgemeinschaft mit einem anderen Erwachsenen, der nicht selbst Kind des Stpfl. ist, zu einem Abzugsverbot. Die melderechtl. Verhältnisse sind für die schädliche Haushaltsgemeinschaft maßgebend.

II. Rechtsentwicklung des § 24b

2

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): § 24b wurde neu geschaffen. Der Entlastungsbetrag war auf Alleinerziehende mit minderjährigen Kindern beschränkt.

AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): § 24b wurde mit Rückwirkung ab 1.1.2004 neu gefasst und der Kreis der Berechtigten erweitert. Danach erhalten den Entlastungsbetrag auch Alleinstehende mit volljährigen Kindern, für die ein Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld besteht. Nach dem Gesetzeszweck sollen mit dem Entlastungsbetrag von 1 308 € die typischerweise höheren Lebensführungskosten „echt“ Alleinerziehender gegenüber anderen Erziehenden berücksichtigt werden. Gleichzeitig wurde der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 aF) abgeschafft.

Gesetz zur Anpassung steuerlicher Regelungen an die Rechtsprechung des BVerfG v. 18.7.2014 (BGBl. I 2014, 1042): Mit der Neufassung des Abs. 2 Satz 3 wird die stl. Gleichbehandlung von Lebenspartnern mit Ehen aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712) umgesetzt. Die unwiderlegbare Vermutung einer Haushaltsgemeinschaft nach Satz 3 Halbs. 2 erfasst neben eheähnlichen Gemeinschaften analog § 20 SGB XII nunmehr auch lebenspartnerschaftsähnliche Gemeinschaften (Lebenspartner sind bereits nach Satz 1 nicht alleinstehend, da sie nach § 2 Abs. 8 die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllen).

Reformvorhaben: Nach dem Koalitionsvertrag v. 14.12.2013 für die 18. Legislaturperiode soll der Entlastungsbetrag angehoben und zukünftig nach der Zahl der Kinder gestaffelt werden.

3

III. Geltungsbereich des § 24b

Die Vorschrift gilt nicht für beschränkt estpfl. Alleinstehende (§ 50 Abs. 1 Satz 3). Alleinstehende, die ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt estpfl. behandelt werden, können den Entlastungsbetrag in Anspruch nehmen.

4

IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 24b

Bedeutung: § 24b ist als eine Sozialzwecknorm zu qualifizieren, bei der der Gesetzgeber einen weitgehenden Handlungsspielraum hat. Eine realitätsgerechte Höhe braucht der Freibetrag nicht zu haben. Wegen ihrer progressionsabhängigen Wirkung ist die Regelung indes nicht unproblematisch. Der durchschnittliche Steuervorteil liegt bei 360 € im Jahr (vgl. dazu Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2006, 30).

Zum Teil wird die Regelung als Nachfolgevorschrift zu dem durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533) eingeschränkten und durch das HBegleitG 2004 abgeschafften Haushaltsfreibetrag gesehen (DÜRR in FROTSCHER, § 24b Rn. 2 [7/2008]).

Stellungnahme: § 24b sollte aufgehoben werden, da er nicht geeignet ist, die familienbedingten Lasten einer Halbfamilie abzugelten. Statt der Gewährung des relativ geringen Freibetrags von 1308 € sollten die Abzugsmöglichkeiten von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 (bis VZ 2011 auch § 9c) verbessert werden, da es sich bei dem durch § 24b abgegoltenen typisierten Mehraufwand im Wesentlichen um Kinderbetreuungskosten handeln dürfte. Eine solche stl. Förderung wäre zielgenauer und würde die Vollzugsdefizite bei der Anwendung des § 24b vermeiden (vgl. dazu Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2006, 30).

Verfassungsmäßigkeit: § 24b verstößt nicht gegen Art. 6 Abs. 1 GG bzw. Art. 3 Abs. 1 GG. Die verhältnismäßig geringe StVergünstigung ist sachlich gerechtfertigt, da Alleinerziehende wegen der sich bei zusammenlebenden Elternpaaren auswirkenden Synergieeffekte typischerweise einen höheren Aufwand für Unterhalt und Betreuung tragen müssen (BTDrucks. 15/1751; vgl. BFH v. 19.10.2006 – III R 4/05, BStBl. II 2007, 637; v. 25.10.2007 – III R 104/06, BFH/NV 2008, 545). Es handelt sich insoweit um eine Stützungsmaßnahme außerhalb des subjektiven Nettoprinzips. Als gesetzliche Typisierung verbleibt § 24b deshalb innerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums (BVerfG v. 22.5.2009 – 2 BvR 310/07, HFR 2009, 1027). Beiläufig hatte der BFH allerdings verfassungsrechtl. Zweifel im Hinblick auf Zusammenveranlagte angedeutet, soweit diese wie Alleinerziehende ein Kind betreuen (zB wegen doppelter Haushaltsführung oder Pflegebedürftigkeit des anderen Elternteils, BFH v. 19.10.2006 – III R 4/05, BStBl. II 2007, 637, unter II.2.d; dazu auch GRUBE, juris-PR-SteuerR 14/2007, Anm. 3; GREITE, FR 2007, 760). Dem BVerfG zufolge ist jedoch auch dies von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt (BVerfG v. 22.5.2009 – 2 BvR 310/07, BStBl. II 2009, 884, II.2.a bb). Die hiergegen beim EGMR erhobene Beschwerde nach Art. 34 EMRK wurde als unzulässig verworfen (Az. 45624/09). Es liegt auch im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der besonderen Belastungssituation Alleinerziehender nur durch die Gewährung eines Entlastungsbetrags Rechnung zu tragen und einen Anspruch auf Anwendung eines Splittingverfahrens auf (verwitwete) Alleinerziehende auszuschließen, da nach der Rspr. des BVerfG ein Zusammenleben von alleinstehenden

henden Elternteilen mit ihren Kindern nicht als eine der Ehe oder eine der eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG vergleichbare Lebensform einzustufen ist (BFH v. 27.5.2013 – III B 2/13, BFH/NV 2013, 1406; Nds. FG v. 6.5.2013 – 7 K 114/10, EFG 2014, 926, nrkr., Az. BFH III R 17/14; BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712).

V. Verhältnis des Entlastungsbetrags zu anderen kindbedingten Ermäßigungen 5

Wegen seiner unterschiedlichen Abgeltungswirkung kann der Entlastungsbetrag nach § 24b neben den Freibeträgen für Kinder nach § 32 bzw. dem Kindergeld nach §§ 62 ff. und anderen kindbedingten Entlastungen wie § 33a Abs. 2 (Ausbildungsfreibetrag bei auswärtiger Unterbringung), § 33b Abs. 5 (Pauschbetrag für behinderte Kinder), und § 10 Abs. 1 Nr. 5 (private Kinderbetreuungskosten) gewährt werden. Der Entlastungsbetrag kann auch neben dem Elterngeld und Elterngeld Plus nach dem Gesetz zum Elterngeld und zur Elternzeit (BEEG) gem. §§ 1 bis § 4 BEEG und dem Betreuungsgeld nach dem Betreuungsgeldgesetz (BGBl. I 2013, 254) gem. §§ 4a, 4b BEEG geltend gemacht werden.

VI. Verfahrensfragen zu § 24b 6

Veranlagungsverfahren: Die stl. Berücksichtigung des Entlastungsbetrags erfordert grds. einen Antrag des Stpfl. Dies folgt aus der Gesetzesformulierung „können einen Entlastungsbetrag ... abziehen“ und praktisch aus dem Nachweiserfordernis der besonderen Abzugsvoraussetzungen nach Abs. 1 und 2, für die der Stpfl. nach allgemeinen Beweislastgrundsätzen die Darlegungs- und Feststellungslast trägt.

Der Vordruck „Anlage Kind“ zur EStErklärung fordert in Zeilen 35 bis 40 ohne ausdrücklichen Antrag nur Angaben zum Meldestatus des Kindes und zur Kindergeldzahlung.

Lohnsteuerabzugsverfahren: Der Entlastungsbetrag für Alleinstehende wird im LStAbzugsverfahren durch Gewährung der LStKlasse II berücksichtigt (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 4). Ändern sich die Verhältnisse, muss der Stpfl. auch die Eintragung umgehend ändern lassen (§ 39 Abs. 5 Satz 1). Verwitwete ArbN mit Anspruch auf den Entlastungsbetrag erhalten im Todesjahr des Ehegatten (letztmaliges Ehegattensplitting) und im Folgejahr (Verwitwetensplitting) die StKlasse 3 und können gleichzeitig den Entlastungsbetrag – im Todesjahr zeitanteilig – als Freibetrag eintragen lassen (§ 39a Abs. 1 Nr. 8 und Abs. 2 Satz 4). Nach Wegfall der Voraussetzungen des Verwitwetensplittings nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 sind verwitwete Alleinerziehende allerdings vom Ehegattensplitting ausgeschlossen und können nur den Entlastungsbetrag nach § 24b beanspruchen (vgl. BFH v. 17.10.2012 – III B 68/12, BFH/NV 2013, 362; Nds. FG v. 6.5.2013 – 7 K 114/10, EFG 2014, 926, nrkr., Az. BFH III R 17/14). Eine nachträgliche Berücksichtigung des Entlastungsbetrags nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist zulässig bei fehlendem groben Verschulden des Stpfl. oder dessen stl. Beraters (BFH v. 16.5.2013 – III R 12/12, BFH/NV 2013, 1467).

Keine Übertragung und Vervielfältigung des Entlastungsbetrags: Der Entlastungsbetrag ist weder übertragbar noch aufteilbar. Grundsätzlich hat nur ein Elternteil Anspruch auf den Entlastungsbetrag. Ein Verzicht zugunsten des

anderen Elternteils ist auch dann nicht zulässig, wenn der Entlastungsbetrag beim berechtigten Elternteil ohne stl. Auswirkung bleibt. Ist das Kind bei mehreren Kindergeld- oder Freibetragsberechtigten nach § 32 Abs. 6 mit Haupt- und Nebenwohnsitz gemeldet, ist nach der Konkurrenzlösung in Abs. 1 Satz 3 die Haushaltsaufnahme (Obhutsprinzip iSd. § 64 Abs. 2 Satz 1) entscheidend. Bei mehreren zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindern wird der Entlastungsbetrag nicht vervielfältigt. Dies gilt auch, wenn neben einem minderjährigen Kind ein volljähriges Kind mit Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag zum Haushalt gehört.

7–9 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Freibetrag für Alleinstehende mit haushalts-
zugehörigem Kind**

10 **I. Begünstigter Personenkreis und Entlastungsbetrag (Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 2)**

Der Entlastungsbetrag knüpft an drei Tatbestandsmerkmale an: Alleinstehend, mindestens ein Kind und Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Diese in Abs. 1 und 2 genannten positiven und negativen Abgrenzungsmerkmale müssen kumulativ in der Person desselben Stpfl. erfüllt sein, um als alleinstehender Stpfl. iSd. § 24b zu gelten. Entfällt eines der Kriterien, erlischt der Anspruch auf den Entlastungsbetrag ab dem Folgemonat (entsprechend Abs. 3).

Unbeschränkt Steuerpflichtige: Der Entlastungsbetrag gilt wegen des Abzugsverbots für beschränkt Stpfl. gem. § 50 Abs. 1 Satz 4 nur für beschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 1, 2 und fiktiv beschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 3. Unerheblich ist, ob das Kind beschränkt estpfl. ist.

Alleinstehend: zur Legaldefinition s. Anm. 12.

► *Kein Ehegattensplitting:* Ausgeschlossen vom Entlastungsbetrag sind alle Stpfl., die für den betreffenden VZ nach dem Splittingverfahren veranlagt werden oder veranlagt werden könnten. Es ist insoweit unerheblich, ob der Stpfl. auch tatsächlich nach dem Splittingtarif besteuert wird. § 24b ist uE nicht anwendbar, wenn für das Jahr der Trennung oder Scheidung oder (Wieder-)Heirat Stpfl. den Splittingtarif wählen können, da auch in diesem Fall für das ganze Jahr – also auch für die Monate der Trennung, Scheidung oder des Ledigseins – § 26 Abs. 1 nicht ausgeschlossen ist und die Elternteile wegen § 24b Abs. 2 Satz 1 für den VZ nicht alleinstehend sind. Eine Zwölfteilung nach Abs. 3 ist deshalb uE wegen des systematischen Zusammenhangs des § 24b Abs. 2 Satz 1 mit § 26 Abs. 1 (nur) in diesem Fall nicht möglich (vgl. BFH v. 19.10.2006 – III R 4/05, BStBl. II 2007, 637; BMF v. 29.10.2004, BStBl. I 2004, 1042; aA FG Ba.-Württ. v. 5.5.2014 – 6 K 2901/13, EFG 2014, 1395, nrkr., Az. BFH III R 17/14; HILLMOTH, Inf. 2004, 737; PLENKER, DB 2004, 156).

► *Verwitwete Steuerpflichtige:* Nach Abs. 2 ist der Entlastungsbetrag bei Anwendung des Verwitwetensplittings (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) ebenfalls zu gewähren, im Jahr des Todes des Ehegatten zeitanteilig nach Abs. 3 (zur Frage des Splittingtarifs für verwitwete Alleinerziehende vgl. KANZLER, NWB 2014, 549).

► *Keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person:* Diese Tatbestandsvoraussetzung ist zusätzlich („und“) zu prüfen. Schädlich ist nur die Haushaltsgemeinschaft mit der volljährigen Person, für die der Stpfl. keinen Anspruch auf Familienleistungsausgleich hat (s. Anm. 12).

Abzug von der Summe der Einkünfte als Rechtsfolge: Der Abzugsbetrag iHv. 1308 € ist nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 bei allen Einkunftsarten abzuziehen. Als Abzugsbetrag von der Summe der Einkünfte kann sich der vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbare Verlustabzug (§ 10d) und die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3) mindern.

Abgeltung typisierten Aufwands: Die Gewährung des Entlastungsbetrags setzt nicht voraus, dass konkrete Mehraufwendungen entstanden sind bzw. nachgewiesen werden, denn es wird nur ein typisierter Mehraufwand in Form eines Freibetrags zum stl. Abzug zugelassen.

II. Haushaltszugehörigkeit des Kindes (Abs. 1 Sätze 1 und 2) 11

Zum Haushalt des allein stehenden Stpfl. muss mindestens ein Kind gehören, für das ihm ein Freibetrag für Kinder (§ 32 Abs. 6) oder Kindergeld (§ 63) zusteht. Es genügt der Anspruch unabhängig von seiner tatsächlichen Inanspruchnahme. Damit können leibliche, Adoptiv- und Pflegekinder, Stief- und Enkelkinder, minder- und (unter den Voraussetzungen von § 32 Abs. 4 und 5, § 63 Abs. 1 Satz 2) auch volljährige Kinder (bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres; bis 31.12.2006 bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres) unter § 24b fallen. Übersteigen die Einkünfte des Kindes den Grenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 (bis VZ 2011) oder geht es gem. § 32 Abs. 4 nF (ab VZ 2012) nach Abschluss der Erstausbildung einer Erwerbstätigkeit nach, verliert der Stpfl. neben den Freibeträgen und Kindergeld auch den Entlastungsbetrag.

Haushaltszugehörigkeit des Kindes in gemeinsamer Wohnung: Nach Abs. 1 Satz 2 ist die Haushaltszugehörigkeit – ohne weitere Prüfung durch das FA – anzunehmen, wenn das Kind beim Stpfl. mit Haupt- oder Nebenwohnsitz gemeldet ist (vgl. BTD Drucks. 15/3339, 11). Dem Wortlaut nach handelt es sich um eine nicht widerlegbare Vermutung zugunsten des Stpfl. Allerdings besteht keine Bindung des FA, wenn die tatsächlichen Verhältnisse nachweisbar von den melderechtl. Aufenthaltsangaben abweichen (vgl. im Einzelnen JACHMANN/HENSCHLER in KSM, § 24b Rn. B 4 [2/2005]). So sollte uE die Haushaltsaufnahme maßgebend sein (Abs. 1 Satz 3, § 64 Abs. 2 Satz 1), wenn das Kind bei einem Elternteil gemeldet ist, obwohl es sich nachweisbar tatsächlich in der Obhut des anderen Elternteils befindet. Der Meldebestätigung kommt uE auch nicht die Qualität eines Grundlagenbescheids iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu, da sie keine bindende rechtl. Regelung trifft (aA VON PROFF ZU IRNICH, DStR 2004, 1904 [1907]), sondern lediglich Beweisfunktion für die Haushaltszugehörigkeit hat. Ist das Kind bei keinem kindergeld- oder freibetragsberechtigten Stpfl. gemeldet, genügt eine tatsächliche Haushaltsaufnahme im Sinne eines örtlich gebundenen Zusammenlebens. Hierfür trägt der Stpfl. – mangels Indizwirkung der Meldung – die sog. Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. Nds. FG v. 23.1.2013 – 3 K 12326/12, EFG 2013, 1124, nrkr., Az. BFH III R 9/13). Eine auswärtige Unterbringung schließt die Haushaltszugehörigkeit nicht aus, solange das Kind nicht persönlich und finanziell unabhängig auf Dauer einen eigenen Haushalt führt.

Konkurrenzklause bei Mehrfachmeldung (Abs. 1 Satz 3): In Fällen der Mehrfachmeldung bei mehreren Berechtigten ist nach der Vorrangregel in Abs. 1 Satz 3 – wie in Fällen der Anspruchsberechtigung auf Zahlung des Kindergeldes – die Haushaltsaufnahme iSd. § 64 Abs. 2 Satz 1 (Obhutsprinzip) Anspruchsvoraussetzung und Konkurrenzlösung. Auf die Zahlung des Kindergeldes nach § 74 kommt es dabei nicht an. Maßgeblich ist demnach, bei wem das Kind bewusst in die Obhut der Familiengemeinschaft mit einem auf längere Dauer gerichteten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis familienhafter Art aufgenommen wurde (vgl. BFH v. 23.4.2002 – IX R 101/00, BStBl. II 2003, 234; DA-FamEStG 63.2.2.2). Ist ein Kind bei beiden getrennt lebenden Eltern gemeldet und hält es sich in beiden Haushalten annähernd gleich lang auf, so können die Eltern bestimmen, wem der Freibetrag zustehen soll (BFH v. 8.4.2010 – III R 79/08, BStBl. II 2011, 30). Einigen sich die Elternteile nicht, so steht er demjenigen zu, an den das Kindergeld ausgezahlt wird. Aufgrund des strikten Wortlauts ist uE auch in diesen Fällen eine Doppelberechtigung auf den Entlastungsbetrag zu verneinen (aA HILLMOTH, Inf. 2004, 737 [739]; für eine Aufteilung je nach Betreuungszeiten MANDLA, DStR 2011, 1642 [1644]). Besteht trotz Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnsitz bei mehreren Stpfl. tatsächlich keine Haushaltsgemeinschaft mit einem der berechtigten Alleinerziehenden, dürfte uE für die Frage der fingierten Haushaltszugehörigkeit nach Abs. 1 Satz 2 auf den Hauptwohnsitz abzustellen sein.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Begriff des Alleinstehenden und Abzugsverbot für
Haushaltsgemeinschaft**

12

I. Alleinstehender Steuerpflichtiger (Abs. 2 Satz 1)

Begriff des Alleinstehenden: Nach der Legaldefinition des Abs. 2 Satz 1 ist ein Stpfl. alleinstehend, wenn er nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens erfüllt (Ausnahme: Verwitwetensplitting, § 32a Abs. 6) und nicht in Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person lebt (Ausnahme: Personen, die bei ihm stl. als Kind berücksichtigt werden).

Unschädliche Haushaltsgemeinschaften: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 1 regelt klarstellend, dass eine Haushaltsgemeinschaft des Alleinstehenden mit einem oder mehreren voll- oder minderjährigen Kindern, für die Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, unschädlich ist. Neben diesem Personenkreis sind auch Haushaltsgemeinschaften mit leiblichen Kindern, Pflege-, Stief- oder Enkelkinder (Kinder iSd. § 63 Abs. 1 Satz 1), die Wehr- oder Zivildienst leisten oder als Entwicklungshelfer tätig sind (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 3), unschädlich. Die Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge dieser Kinder und ihre finanzielle Beteiligung am Haushalt ist unerheblich. Mit Aussetzung des gesetzlichen Wehrdienstes hat Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 seit dem 1.7.2011 allerdings keinen Regelungsbereich mehr (SELDER in BLÜMICH, § 24b Rn. 12 [10/2014]). Liegen diese Ausnahmetatbestände nicht vor, schließt eine Haushaltsgemeinschaft mit volljährigen Kindern den Entlastungsbetrag aus.

II. Schädliche Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen (Abs. 2 Satz 2) 13

Nach Abs. 2 Satz 2 besteht ein Abzugsverbot, wenn eine Haushaltsgemeinschaft mit einer oder mehreren anderen volljährigen Person(en) besteht, es sei denn, für diese besteht ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld oder es handelt sich um Kinder iSd. § 63 Abs. 1 Satz 1, die Dienste nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 3 ableisten (Wehrdienst usw.).

Begriff der Haushaltsgemeinschaft: Nach der Legaldefinition in Abs. 2 Satz 2 erfordert eine Haushaltsgemeinschaft ein gemeinsames Wirtschaften. Es kommt dabei nicht auf die Dauer des Zusammenlebens, sondern auf die gemeinsame Wirtschaftsführung an. Ein gemeinsames Wirtschaften kann sowohl darin bestehen, dass die andere volljährige Person zu den Kosten des gemeinsamen Haushalts beiträgt, als auch in einer Entlastung durch tatsächliche Hilfe und Zusammenarbeit. Ein „Wirtschaften aus einem Topf“ wie es das BSG bei der Anwendung des § 9 Abs. 5 SGB II fordert (BSG v. 27.1.2009 – B 14 AS 6/08 R, NZS 2009, 681) ist für § 24b nicht notwendig (vgl. BFH v. 5.11.2012 – III R 26/10, BFH/NV 2012, 1864), denn Synergieeffekte infolge des Zusammenlebens können auch auf andere Weise als durch Kostenbeiträge erzielt werden, zB durch die gemeinsame Erledigung der Hausarbeit, der Kinderbetreuung, der täglichen Einkäufe sowie der abwechselnden Anschaffung gemeinsam genutzter Gegenstände (vgl. SELDER, juris-PR-SteuerR 45/2012, Anm. 4). Eine Haushaltsgemeinschaft endet nicht bereits dadurch, dass eine der Personen aufgrund von Krankheit oder zeitlich beschränkter berufsbedingter Abwesenheit zeitweilig der Wohnung fernbleibt. Maßgebend sind jeweils die Gesamtumstände des Einzelfalls (vgl. mit Beispielfällen HILLMOTH, Inf. 2004, 737 [739]). Die Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnsitz ist nicht Voraussetzung für die Annahme einer Haushaltsgemeinschaft, sondern hat nur eine Beweisfunktion nach Abs. 2 Satz 3.

Wohngemeinschaften mit Studierenden (WG) sind unschädlich, wenn nur ein rechnerischer Abgleich der Kosten von Wohnung und Verpflegung zwischen den Beteiligten erfolgt und ein gemeinsames Wirtschaften in allen Bereichen des Wohnens und eine ausgewogene Beteiligung an der Haushaltsführung nicht vorliegt.

Schädliche Haushaltsgemeinschaften: Der Stpfl. ist nach Abs. 2 Satz 1 grds. nicht alleinstehend, dh., er hat keinen Anspruch auf den Entlastungsbetrag, wenn in der gemeinsamen Wohnung des Stpfl. und des Kindes iSd. Abs. 1 eine andere volljährige Person lebt, mit der eine Haushaltsgemeinschaft gebildet wird (unabhängig von den melderechtl. Verhältnissen).

Widerlegbare Vermutung einer Haushaltsgemeinschaft (Abs. 2 Satz 2): Ist die andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Stpfl. gemeldet, wird vermutet, dass sie mit dem Stpfl. gemeinsam wirtschaftet. Die Vermutung kann widerlegt werden. Zur Widerlegung der Vermutung soll es nach der Gesetzesbegründung genügen, wenn der Stpfl. glaubhaft macht oder zweifelsfrei versichert, dass keine Haushaltsgemeinschaft besteht (BRDrucks. 508/04, 22). Im Rahmen der Glaubhaftmachung einer nicht bestehenden Haushaltsgemeinschaft muss der Stpfl., der insoweit die Beweis- und Feststellungslast trägt, substantiiert Umstände vortragen, die trotz Meldung gegen eine derartige Gemeinschaft sprechen. Gehört zur Haushaltsgemeinschaft ein pflegebedürftiger einkommensloser Angehöriger, kann die Versagung des Entlastungsbetrags im Einzelfall objektiv unbillig sein (BFH v. 28.6.2012 – III R 26/10, BStBl. II

2012, 815). Der Stpfl. kann die gesetzlich vermutete Haushaltsgemeinschaft in solchen Fällen widerlegen, in denen wegen der Pflegebedürftigkeit (Pflegestufe I bis III nach § 14 SGB XI oder Blindheit) eine Beteiligung an der Haushaltsführung tatsächlich nicht erfolgt und eine finanzielle Beteiligung wegen der Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht möglich ist (vgl. im Einzelnen BMF v. 29.10.2004, BStBl. I 2004, 1042, II.3.a; krit. dazu LOSCHELDER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 24b Rn. 21, mit dem Hinweis, dass die von der Fin-Verw. angesetzten Grenzbeträge den pflegerischen Mehraufwand nicht angemessen berücksichtigen).

14 III. Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltsgemeinschaft (Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2)

Bei ehe- und lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaften wird bei übereinstimmender Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnsitz eine Haushaltsgemeinschaft unwiderlegbar vermutet. Auf etwaige abweichende tatsächliche Lebensverhältnisse kommt es nicht an, solange die Meldeverhältnisse nicht geändert werden. Eine ehe- bzw. lebenspartnerschaftsähnliche Gemeinschaft ist dabei wie im Recht der Arbeitslosenhilfe (§§ 193 Abs. 2, 194 Abs. 1 SGB 3) und der Sozialhilfe (§§ 20, 36 SGB 12) zu verstehen. Es handelt sich um Lebensgemeinschaften, die auf Dauer angelegt sind und die über reine Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaften hinausgehen. Als Indiz für eine solche Lebensgemeinschaft gelten ua. das dauerhafte Zusammenleben über mehr als ein Jahr, die Versorgung gemeinsamer Kinder oder Angehöriger im selben Haushalt, eine gemeinsame Kontenführung, Verfügungsbefugnisse über Einkommen und Vermögen des Partners und gemeinsame Mietverträge (vgl. BMF v. 29.10.2004, BStBl. I 2004, 1042, mit dem aus dem Sozialrecht abgeleiteten Indizienkatalog).

15

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Kürzungsregelung

Für jeden vollen Monat, in dem die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 nicht vorgelegen haben (zB wegen schädlicher Haushaltsgemeinschaft oder Wechsels zur beschränkten StPflcht), ermäßigt sich der Entlastungsbetrag von 1308 € um ein Zwölftel (= 109 €). Der Entlastungsbetrag nach Abs. 3 folgt dem Monatsprinzip (wie § 32 Abs. 4 Satz 7 und § 66 Abs. 2) und nicht dem Jahresprinzip. Kürzungsmonate sind nur Kalendermonate, in denen an keinem Tag die Voraussetzungen des Abs. 1 vorgelegen haben. Angebrochene Kalendermonate lösen keine Kürzung aus. Bei einem Wechsel der Abzugsberechtigung während des Monats können beide Elternteile für den Wechselmonat den Abzugsbetrag geltend machen.