

## § 32

### Kinder, Freibeträge für Kinder

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011  
(BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

#### (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 nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht).

(2) <sup>1</sup>Besteht bei einem angenommenen Kind das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern weiter, ist es vorrangig als angenommenes Kind zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Ist 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) <sup>1</sup>Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es

1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist oder
2. noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und
  - a) für einen Beruf ausgebildet wird oder
  - b) sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des Buchstaben d liegt, oder
  - c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder
  - d) ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Jugendfreiwilligendienstgesetzes oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327 S. 30) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 5 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und

Entwicklung vom 1. August 2007 (BAnz. 2008 S. 1297) oder einen Freiwilligendienst aller Generationen im Sinne von § 2 Absatz 1a des Siebten Buches Sozialgesetzbuch leistet oder einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 20. Dezember 2010 (GMBI S. 1778) oder einen Bundesfreiwilligendienst im Sinne des Bundesfreiwilligendienstgesetzes leistet oder

3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

<sup>2</sup>Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. <sup>3</sup>Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind unschädlich.

(5) <sup>1</sup>In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 Buchstabe a und b wird ein Kind, das

1. den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, oder
2. sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hat, oder
3. eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Absatz 1 des EntwicklungshelferGesetzes ausgeübt hat,

für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des inländischen gesetzlichen Zivildienstes über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt. <sup>2</sup>Wird 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. <sup>3</sup>Absatz 4 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(6) <sup>1</sup>Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 2184 Euro für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1320 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen. <sup>2</sup>Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge nach Satz 1, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. <sup>3</sup>Die Beträge nach Satz 2 stehen dem Steuerpflichtigen auch dann zu, 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.

<sup>4</sup>Für ein nicht nach § 1 Absatz 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind können die Beträge nach den Sätzen 1 bis 3 nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind. <sup>5</sup>Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorliegen, ermäßigen sich die dort genannten Beträge um ein Zwölftel. <sup>6</sup>Abweichend von Satz 1 wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen, auf Antrag eines Elternteils der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag auf ihn übertragen, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im Wesentlichen nachkommt oder der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist. <sup>7</sup>Eine Übertragung nach Satz 6 scheidet für Zeiträume aus, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden. <sup>8</sup>Bei minderjährigen Kindern wird der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf Antrag des anderen Elternteils auf diesen übertragen, wenn bei dem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen. <sup>9</sup>Eine Übertragung nach Satz 8 scheidet aus, wenn der Übertragung widersprochen wird, weil der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut. <sup>10</sup>Die den Eltern nach den Sätzen 1 bis 9 zustehenden Freibeträge können auf Antrag auch auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder dieser einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt. <sup>11</sup>Die Übertragung nach Satz 10 kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen, die nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden kann.

Autor: Jens **Grönke-Reimann**, Erfurt

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,  
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloss Ricklingen

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 32</b>	1	2. Verfassungsmäßigkeit des § 32	7
<b>II. Rechtentwicklung des § 32</b>	2	<b>IV. Geltungsbereich des § 32</b>	10
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32</b>		<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	12
1. Bedeutung des § 32	6		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Kinder**

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1</b>		c) Adoptivkinder	
<b>1. Rechtentwicklung des Abs. 1</b>		aa) Zivilrechtliche Grundlagen	37
a) Früherer und heutiger Regelungsinhalt des Abs. 1	24	bb) Einkommensteuerliche Behandlung des Adoptionsverhältnisses	38
b) Rechtentwicklung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs	26	<b>3. Pflegekinder (Satz 1 Nr. 2)</b>	
<b>2. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs</b>		a) Bedeutung und Rechtentwicklung des Pflegekindschaftsbegriffs	
a) Kindbegriffe des EStG und BKG	30	aa) Pflegekindschaft in anderen Rechtsgebieten	40
b) Bedeutung des Kindbegriffs des § 32 für andere Vorschriften	32	bb) Rechtentwicklung des einkommensteuerlichen Pflegekindschaftsbegriffs	41
<b>II. Kinder iSd. EStG (Abs. 1)</b>		b) Pflegekinder als Personen, die der Steuerpflichtige in familienähnlicher Verbundenheit in seinen Haushalt aufgenommen hat (Abs. 1 Nr. 2)	
<b>1. Kinder (Abs. 1 Einleitungssatz)</b>	34	aa) Rechtsnatur des Klammerzusatzes und Regelungsinhalt	44
<b>2. Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind (Satz 1 Nr. 1)</b>		bb) Familienähnliches Band	45
a) Vorüberlegungen zur Verwandtschaft im ersten Grad (leibliche und adoptierte Kinder)	35	cc) Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes Band	46
b) Leibliche Kinder des Steuerpflichtigen	36	dd) Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen	47

	Anm.			Anm.
ee) Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr . . . . .	49		<b>4. Kindschaftsverhältnisse, die nicht mehr anerkannt sind – Stiefkinder und Enkelkinder . . . . .</b>	52
ff) Steuerpflichtiger hat das Kind nicht zu Erwerbszwecken in seinem Haushalt aufgenommen . . . . .	50			

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

	Anm.			Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung der Konkurrenzregel des Abs. 2 . . . . .</b>	<b>56</b>		<b>bei Fortbestehen des Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen Eltern (Abs. 2 Sätze 1 und 2) . . . . .</b>	<b>62</b>
<b>II. Berücksichtigung eines Adoptiv- oder Pflegekindes</b>				

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

	Anm.			Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3</b>			<b>2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze . . . . .</b>	<b>71</b>
1. Rechtsentwicklung der Altersgrenze, bis zu der Kinder grundsätzlich (von Amts wegen) berücksichtigt werden . . . . .	70		<b>3. Verfahrensvorschriften . . . . .</b>	<b>75</b>
			<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 . . . . .</b>	<b>76</b>

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

	Anm.			Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 4</b>			<b>schriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse . . . . .</b>	<b>83</b>
1. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersgruppe . . . . .	82		<b>3. Verfahrensrechtliche Bedeutung . . . . .</b>	<b>84</b>
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vor-			<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1</b>	

	Anm.		Anm.
<b>1. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und allgemeine Grundsätze (Einleitungssatz) des Abs. 4 Satz 1</b> . . . . .	89	c) Verfahrensvorschriften für behinderte Kinder . .	113
<b>2. Berücksichtigung arbeitsloser Kinder vom 18. bis zum 21. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)</b> . . . . .	90	d) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3	
<b>3. Berücksichtigung von Kindern vom 18. bis zum 25. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)</b>		aa) Verhältnis der behinderungsbedingten Berücksichtigung zu den anderen Berücksichtigungstatbeständen . . . . .	115
a) Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden (Nr. 2 Buchst. a)		bb) Begriff und Formen der Behinderung . . . . .	116
aa) Verfassungsmäßigkeit der Absenkung der Altersgrenze vom 27. auf das 25. Lebensjahr . . . . .	91	cc) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung . . . . .	117
bb) Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung . . . . .	92	dd) Kind ist wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande, sich selbst zu unterhalten . . . . .	118
cc) Begriff der Berufsausbildung . . . . .	93		
dd) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung . . . . .	94	<b>III. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1 (das „Kind wird ... berücksichtigt“)</b> . . . . .	121
ee) Dauer der Berufsausbildung . . . . .	95		
ff) Einzelfälle der Berufsausbildung . . . . .	96	<b>IV. Berücksichtigung des Kindes nach Erstausbildung und Erststudium ab Veranlagungszeitraum 2012 (Abs. 4 Sätze 2 und 3)</b>	
b) Kinder während einer Übergangszeit (Nr. 2 Buchst. b) . . . . .	100	<b>1. Bedeutung der Bedürftigkeitsregelung in Abs. 4 Sätze 2 und 3</b> . . . . .	122
c) Kinder ohne Ausbildungsplatz (Nr. 2 Buchst. c) . . . . .	103	<b>2. Berücksichtigung von Kindern nach Erstausbildung und Erststudium (Abs. 4 Sätze 2 und 3)</b>	
d) Kinder, die freiwillige Dienste leisten (Nr. 2 Buchst. d) . . . . .	108	a) Erstausbildung und Erststudium . . . . .	123
<b>4. Berücksichtigung behinderter Kinder (Nr. 3)</b>		b) Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung . . . . .	124
a) Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder . . . . .	110	c) Abschluss eines Erststudiums . . . . .	125
b) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder		d) Unschädliche Erwerbstätigkeiten . . . . .	126
aa) Bedeutung der kindbedingten Entlastungen für Behinderte . . . . .	111	<b>V. Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen nicht behinderter Kinder in den Veranlagungszeiträumen bis 2011 (Abs. 4 Sätze 2–10 aF)</b> . . . . .	127
bb) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder . . . . .	112	<b>1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 2–10 aF</b>	

	Anm.		Anm.
a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen . . . . .	128	b) Kürzung der Einkommensgrenze für Auslandskinder (Abs. 4 Satz 3 aF) . . . . .	138
b) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen . . . . .	129	<b>3. Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge und verwendete Einkünfte (Abs. 4 Satz 5 aF) . . . . .</b>	<b>141</b>
c) Verfahrensfragen . . . . .	130	<b>4. Zuordnung der Einkünfte und Bezüge im Wechselmonat (Abs. 4 Satz 6 aF) . . . . .</b>	<b>142</b>
<b>2. Berücksichtigung von Kindern mit bestimmten Einkünften und Bezügen unter 8004 € (Abs. 4 Satz 2 aF)</b>		<b>5. Zwölfteilung der Einkommensgrenze (Abs. 4 Satz 7 aF) . . . . .</b>	<b>143</b>
a) Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 und Satz 4 aF)		<b>6. Kein Ansatz von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen (Abs. 4 Satz 8 aF) . . . . .</b>	<b>144</b>
aa) Einkünftebegriff . . . . .	134	<b>7. Anwendung der Einkommensgrenze trotz Verzichts auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge (Abs. 4 Satz 9 aF) . . . . .</b>	<b>145</b>
bb) Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind . . . . .	135	<b>8. Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Euro (Abs. 4 Satz 10 aF) . . . . .</b>	<b>149</b>
cc) Ermittlung der Einkünfte und Bezüge des Kindes . . . . .	136		
dd) Rechtsfolge: Das Kind wird nach Satz 1 Nr. 1 und 2 berücksichtigt . . . . .	137		

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Verlängerungstatbestände des Abs. 5 . . . . .</b>	<b>150</b>	a) Berücksichtigung arbeitsloser und auszubildender Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben . . . . .	151
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5</b>		b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Das Kind wird für die Dauer des Dienstes länger berücksichtigt . . . . .	152
<b>1. Verlängerungstatbestände des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3</b>		<b>2. Rechtsfolgen des Abs. 5 in Sätzen 2 und 3 . . . . .</b>	<b>153</b>

<b>G. Erläuterungen zu Abs. 6: Kinderfreibetrag</b>
---

	Anm.		Anm.
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</b>			
1. <b>Rechtsentwicklung der Kinderermäßigung</b> . . . . .	160		
2. <b>Zwei unterschiedliche Systeme der einkommensteuerlichen Kinderermäßigung</b> . . . . .	161		
3. <b>Vom dualen System des Kinderlastenausgleichs über reine Kindergeldlösungen zum (unvollständigen) Optionsmodell</b> . . . . .	162		
4. <b>Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6</b>			
a) Bedeutung der Freibeträge			
aa) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung der Freibeträge . . . . .	166		
bb) Steuersystematische Bedeutung der Freibeträge des Abs. 6 . . . . .	167		
b) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf . . . . .	169		
5. <b>Verhältnis zu anderen Vorschriften</b> . . . . .	170		
6. <b>Verfahrensvorschriften</b> . . . . .	171		
<b>II. Halbteilungsgrundsatz und Verdoppelung der Freibeträge in bestimmten Fällen (Abs. 6 Sätze 1–3)</b>			
1. Abzug eines (halben) Kinderfreibetrags und eines halben Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf vom Einkommen (Abs. 6 Satz 1 und Satz 5) . . . . .	174		
2. Abzug eines vollen Kinderfreibetrags und eines vollen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder			
Ausbildungsbedarf bei zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 6 Satz 2) . . . . .	175		
3. Volle Freibeträge in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3) . . . . .	176		
<b>III. Freibeträge für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4)</b>			
1. Rechtsentwicklung und verfassungsrechtliche Bedeutung der Berücksichtigung von Auslandskindern . . . . .	177		
2. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Freibeträgen für Auslandskinder . . . . .	178		
<b>IV. Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 6)</b>			
1. <b>Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragung des Kinderfreibetrags für Eltern ohne Ehegattenveranlagung</b> . . . . .	180		
2. <b>Tatbestandsvoraussetzungen der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 6</b>			
a) Antrag auf Übertragung und verfahrensrechtliche Folgen des Antrags . . . . .	181		
b) Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt . . . . .	182		
c) Nichterfüllung der Unterhaltspflicht oder Entpflichtung mangels Leistungsfähigkeit			
aa) Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht . . . . .	183		
bb) Steuerpflichtiger erfüllt seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr . . . . .	184		
cc) Anderer Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nicht nach . . . . .	185		

	Anm.		Anm.
dd) Anderer Elternteil ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig . . . . .	186	Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf . . . . .	191
ee) Ausschluss der Übertragung bei Bezug von Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (Abs. 6 Satz 7) . . . . .	187	<b>VI. Keine Übertragung bei Widerspruch eines Elternteiles (Abs. 6 Satz 9) . . . . .</b>	<b>192</b>
<b>3. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags . . . . .</b>	<b>188</b>	<b>VII. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Sätze 10 und 11)</b>	
<b>4. Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags . . . . .</b>	<b>189</b>	<b>1. Rechtswicklung und Bedeutung der Übertragungsregelung zugunsten der Stief- und Großeltern . . . . .</b>	<b>193</b>
<b>V. Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 8)</b>		<b>2. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern</b>	
1. Rechtswicklung und Bedeutung der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für Eltern ohne Ehegattenveranlagung . . . . .	190	a) Auslegungsalternativen und gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Abs. 6 Satz 10 . . . . .	194
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Übertragung des Freibetrags für den		b) Einseitige Übertragung auf Antrag (Abs. 6 Satz 10) . . . . .	195
		c) Übertragung mit unwiderruflicher Zustimmung des berechtigten Elternteils (Abs. 6 Satz 11) . . . . .	196
		d) Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 10 . . . . .	197
<b>H. Erläuterungen zu Abs. 7 aF: Haushaltsfreibetrag (weggefallen) . . . . . 199</b>			
<b>I. ABC zu § 32 . . . . . 300</b>			

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32**

1

**I. Grundinformation zu § 32**

Die Vorschrift regelt in sechs Absätzen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Freibeträge für Kinder, die nach § 31 abzuziehen sind, wenn das Kindergeld nicht ausreicht, die gebotene stl. Entlastung zu bewirken. Die Absätze 1–5 regeln den Kindbegriff, die Berücksichtigung der Kinder bei verschiedenen Kind-schaftsverhältnissen und die Altersvoraussetzungen der begünstigten Kinder.

Als Rechtsfolge sieht Abs. 6 einen Kinderfreibetrag von jährlich 1 824 € und den Freibetrag von 1 080 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf je Kind und Stpfl. vor (Abs. 6 Satz 1). Diese Freibeträge verdoppeln sich bei Zusammenveranlagung von Ehegatten, bei Alleinstehenden, Getrenntlebenden und Pflegekindschaftsverhältnis zu nur einem Stpfl. (Abs. 6 Sätze 2 und 3). Sie vermindern sich auf die für den Wohnsitzstaat eines Auslandskindes notwendigen und angemessenen Beträge (Drittelregelung nach Abs. 6 Satz 4) auf die zeitanteilig zu gewährenden Beträge, wenn die Voraussetzungen nicht das ganze Jahr vorliegen (Zwölfteilung nach Abs. 6 Satz 5). Abs. 6 Sätze 6 bis 11 enthalten Ausnahmeregelungen zur abweichenden Aufteilung der Freibeträge auf nicht der Ehegattenveranlagung unterliegende Eltern oder Stief- und Großeltern des Kindes.

2

**II. Rechtsentwicklung des § 32**

Zur Rechtsentwicklung von Regelungen der einzelnen Absätze des § 32 s. dort.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Vorläufer der heutigen Tarifvorschriften waren §§ 52–55a, 56, 58, 59 EStG 1925.

**EStG 1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Seither enthielt § 32 iVm. der dem EStG beigefügten EStTabelle den eigentlichen Tarif unter Berücksichtigung des Familienstands.

**EStG 1938 v. 6.2.1938** (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113) und **EStG 1939 v. 27.2.1939** (RGBl. I 1939, 297; RStBl. 1939, 337): Die Stpfl. wurden in „Steuergruppen“, später „Steuerklassen“, eingeteilt.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 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, 1 680 DM für das zweite, 1 800 DM für jedes weitere Kind) und die Voraussetzungen für ihre Gewährung erweitert (s. Anm. 24 und 26).

**StÄndG 1961 v. 13.7.1961** (BGBl. I 1961, 982; BStBl. I 1961, 444): Ab VZ 1962 wurde der Kinderfreibetrag für das erste Kind auf 1 200 DM und der Altersfreibetrag von 360 DM auf 600 DM erhöht.

**Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17.8.1964** (BGBl. I 1964, 640; BStBl. I 1964, 534): Ausdehnung der Kinderfreibeträge auf Kinder, die ein freiwilliges soziales Jahr leisten.

**StÄndG 1964 v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 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 7 200 DM betragen haben (Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 aF).

**StÄndG 1965 v. 14.5.1965** (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Ab VZ 1966 wurde der Altersfreibetrag auf 720 DM erhöht und die Altersgrenze dafür auf 65 Jahre ermäßigt.

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 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 ein Jahr auf das 49. bzw. 64. Lebensjahr herabgesetzt.

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 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 von 1 200 DM auf 3 000 DM. 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. 150).

**StÄndG 1977 v. 16.8.1977** (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Auch Kinder über 18 Jahre, die keinen Ausbildungs- oder Arbeitsplatz haben, wurden berücksichtigungsfähig (Abs. 6 Nr. 1a).

**Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977** (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495) führte einen allgemeinen Tariffreibetrag von 510 DM bzw. 1 020 DM bei zusammenveranlagten Ehegatten ein (Abs. 8); die Erläuterungen zu Abs. 8 aF, allgemeiner Tariffreibetrag (1978–1980), Kinderfreibetrag (1983–1985), Altersfreibetrag (1986–1989) und der besondere Tariffreibetrag für das Beitrittsgebiet (1991–1993) – Stand Februar 1997 – sind im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) abgelegt.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Änderungen in Abs. 4 Satz 3 betreffen die für die Bescheinigung zuständige Behörde.

**StEntlG 1981 v. 16.8.1980** (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): Erhöhung der Haushaltsfreibeträge in Abs. 3 und Streichung des allgemeinen Tariffreibetrags (Abs. 8 aF).

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Neufassung der Regelung der Kindschaftsverhältnisse (Abs. 4 Satz 1).

**2. HStruktG v. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 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). Änderung der Vorschrift zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungsplatz (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b), die mit Wirkung ab VZ 1977 eingefügt wurde; sie umfasste zunächst auch arbeitslose Kinder. Mit der Neuregelung wurden die estl. Konsequenzen aus der entsprechenden Änderung des BKGg gezogen, da diese Kinder finanziell ebenso abhängig sind wie die in Berufsausbildung befindlichen Kinder (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/292, 22); auch die Änderungen durch das 2. HStruktG und das StBereinigungsG 1985 (s. Anm. 82) waren auf Neuregelungen im BKGg zurückzuführen. Der durch StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 formulierte Tatbestand gilt seit dem VZ 1986 unverändert.

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags iHv. 432 DM je Kind (Abs. 8 aF).

**StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 6 Nr. 1a (Berücksichtigung von Kindern unter 28 Jahren ohne Ausbildungsplatz oder bei Arbeitslosigkeit) wurde neu gefasst.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): § 32 wurde insgesamt neu gefasst. Die in Abs. 1 enthaltene und mit § 2 Abs. 5 übereinstimmende Definition des zu versteuernden Einkommens entfiel, stattdessen wurde der zuvor in Abs. 4 geregelte estl. Kindbegriff nach Abs. 1 übernommen (s. Anm. 24).

**StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987** (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Entsprechend der Erhöhung des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 Nr. 1) wurde der Haushaltsfreibetrag von 4 536 DM auf 4 752 DM angehoben.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224):

- Der Kinderfreibetrag wurde von 1 242 DM auf 1 512 DM angehoben (Abs. 6),
- der Haushaltsfreibetrag wurde entsprechend dem neuen Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Nr. 1) von 4 752 DM auf 5 616 DM angehoben (Abs. 7),
- wegen Anhebung des Grundfreibetrags von 4 752 DM auf 5 616 DM (bei Zusammenveranlagung verdoppelt) wurde der Altersfreibetrag (bisher Abs. 8) abgeschafft.

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 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 sah einen (zeitlich befristeten) Tariffreibetrag von 600 DM bzw. 1 200 DM bei Ehegattenveranlagung vor, der vom Einkommen Stpf. mit Wohnsitz oder Beschäftigung im Beitrittsgebiet abgezogen wird.
- Abs. 8 idF des HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (s.o.) wurde in § 54 neu gefasst und dadurch 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.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146):

- Die Regelung in Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 wurde als gegenstandslos gestrichen.
- In Abs. 6 wurden die Kinderfreibeträge von 1 512 DM auf 2 052 DM bzw. von 3 024 DM auf 4 104 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, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden“.

**FÖJG v. 17.12.1993** (BGBl. I 1993, 2118; BStBl. I 1994, 19): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 wurde als zusätzlicher Verzögerungstatbestand das freiwillige ökologische Jahr nach dem Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) aufgenommen.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50):

- 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 (s.o.) 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 Wohnsitzstaates 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 inländ. 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 unbeschränkt estpfl. ist, als inländ. Wohnung.
- Abs. 8 (besonderer Tariffreibetrag) wurde aufgehoben.

Im Übrigen wurde § 54 aufgehoben. Die dort vorgesehene Sondervorschrift zum Abzug des Kinderfreibetrags für die VZ 1983–1985 war jedoch nach § 52 Abs. 32 weiter anzuwenden.

**JSStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neufassung und Änderung der gesamten Vorschrift zur Harmonisierung von ESt- 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. 62);
- Umstellung auf das kindergeldrechtl. Monatsprinzip bei Berücksichtigung des Kindes (Abs. 3);
- Neufassung des Katalogs der Berücksichtigungstatbestände für über 18 Jahre alte Kinder (Abs. 4 Satz 1);
- Aufnahme von Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Nuchst. b zur Angleichung an das BKGG (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BKGG) in das EStG. Das 2. FamFördG v. 16.8.2001 erstreckte die Berücksichtigung auch auf Zwangspausen von höchstens vier

Monaten, die zwischen einem Ausbildungsabschnitt und Pflichtdienstzeiten oder Zeiten der Ableistung eines freiwilligen Dienstes iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d liegen (BTDrucks. 14/6110, 11).

- 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 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 3231 DM bzw. 6462 DM jährlich (Abs. 6);
- Anpassung des Haushaltsfreibetrags an die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 7).

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Änderungen bzw. Ergänzungen der Abs. 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 Sätze 5 und 6).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523):

► *Änderungen bzw. Ergänzungen der Abs. 4–7:*

- Kürzung der Einkommensgrenze von 12000 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;
- 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. 22a geregelten Anhebung der monatlichen Kinderfreibeträge von 261 DM auf 288 DM in Abs. 6 Satz 1 und von 522 DM auf 576 DM in Abs. 6 Sätze 2 und 3;
- Neufassung des Abs. 6 Satz 6: In einem 2. Halbsatz wird „klargestellt“, dass die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern auch mit (nur für die Zukunft widerrufbarer) 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 Großelternteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952, 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, 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. 22a:*
- 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: 12360 DM für 1998 und 13020 DM ab VZ 1999.

**StEntlG 1999 v. 19.12.1998** (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81): Anhebung der Einkommensgrenze des Kindes in Abs. 4 Satz 2 auf 13020 DM ab dem VZ 1999.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4):

- In Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 wurde hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der Arbeitslosigkeit auf die Bestimmungen des SGB III verwiesen; zudem wurde in Nr. 2 Buchst. d ein weiterer Berücksichtigungstatbestand (europäischer Freiwilligendienst) aufgenommen. Nr. 3 wurde neu gefasst; vorausgesetzt wird nunmehr, dass die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist. In Satz 2 wurde die Einkommensgrenze des Kindes ab VZ 2000 auf 13500 DM angehoben. Die Sätze 4 und 5 wurden aufgehoben; im neuen Satz 4 wurde die Umrechnung ausländ. Währungen neu geregelt.
- Abs. 5 Satz 1 wurde neu gefasst und um die Berücksichtigung von Kindern der Übergangszeit nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b erweitert; die Benennung des Polizeivollzugsdienstes in Satz 1 Nr. 2 wurde gestrichen. Zudem wurde Abs. 5 Satz 1 sprachlich kürzer gefasst und Abs. 5 Satz 3 redaktionell an den verkürzten Abs. 4 angepasst.
- Abs. 6 wurde tiefgreifend geändert und neu gefasst. In Umsetzung der Vorgaben des BVerfG v. 10.11.1998 (2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216; BStBl. II 1999, 182) hat der Gesetzgeber erstmals ab dem VZ 2000 einen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf iHv. 1512 DM je Elternteil gewährt. Zugleich hat der Gesetzgeber einen besonderen Betreuungsfreibetrag von 540 DM je Elternteil für volljährige behinderte Kinder in vollstationärer Unterbringung normiert. Am Monatsprinzip wurde festgehalten (vgl. Satz 5), obgleich die Freibeträge des Satzes 1 (wieder) als Jahresbeträge ausgewiesen werden.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Anhebung der Einkommensgrenze des Kindes in Abs. 4 Satz 2 ab dem VZ 2001 auf 14040 DM.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) stellte die DM-Beträge wie folgt auf Euro-Beträge um: In Abs. 4 Satz 2 wurde die Einkommensgrenze von 14040 DM durch 7188 € ersetzt; in Abs. 6 wurde der Kinderfreibetrag von 3456 DM auf 1782 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1512 DM auf 774 € umgestellt; in Abs. 7 wurde der Haushaltsfreibetrag von 5616 DM durch 2916 € ersetzt.

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Abs. 4 und 6 wurden geändert und neu gefasst. Danach wurde Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b hinsichtlich der Berücksichtigung von Übergangszeiten zwischen Ausbildung und Wehr- und Zivildienst erweitert.

- Berücksichtigt werden nach Satz 1 Nr. 2 Buchst. d (nach dem Auslaufen des Europäischen Freiwilligendienstes für junge Menschen) nunmehr auch Kinder, die einen Freiwilligendienst iSd. Beschlusses Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.4.2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Jugend“ leisten. Zudem werden ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 40 Satz 3) auch Kinder, die einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 14b ZDG leisten, berücksichtigt.
- Im neu eingefügten Abs. 4 Satz 4 ordnete der Gesetzgeber an, dass ua. die Versorgungsbezüge in Höhe des Versorgungs-Freibetrags nach § 19 Abs. 2 und Kapitalerträge in Höhe des Sparer-Freibetrags nach § 20 Abs. 4 als anrechenbare Bezüge zu berücksichtigen sind.
- In Abs. 6 wurde der seit 1997 unverändert gebliebene Freibetrag für das sächliche Existenzminimum auf 1 824 € je Elternteil erhöht und um einen einheitlichen Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag von 1 080 € je Elternteil ergänzt. Im Gegenzug wurde in Abs. 7 der Haushaltsfreibetrag ab dem VZ 2002 auf 2 340 € abgesenkt. Zudem wurde dessen Gewährung davon abhängig gemacht, dass die Voraussetzungen hierfür (auch) bereits im VZ 2001 vorgelegen haben (Abs. 7 Satz 6).

**5. StBeamAusBildÄndG v. 23.7.2002** (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Die sachlich nicht zu rechtfertigende Einschränkung der Gewährung eines Haushaltsfreibetrags in Abs. 7 Satz 6 wurde wieder aufgehoben.

**2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 stellt ab VZ 2003 für die Arbeitslosigkeit des Kindes allein auf die bloße Meldung des Kindes als arbeitsuchend ab.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Das Pflegekindschaftsverhältnis in Abs. 1 Nr. 2 wurde teilweise neu geregelt. Das Erfordernis, das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf eigene Kosten zu unterhalten ist weggefallen; nunmehr fordert das Gesetz, dass der Stpfl. das Kind nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat.

**3. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2003** (BGBl. I 2003, 2848): Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 wurde redaktionell angepasst und fordert nunmehr eine Arbeitslosmeldung bei der Agentur für Arbeit.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Ab dem VZ 2004 wurde der Haushaltsfreibetrag in Abs. 7 aufgehoben. In Abs. 4 Satz 2 wurde die Grenze schädlicher Einkünfte und Bezüge auf 7 680 € angehoben.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 4 und 5 wurde die bisherige Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern vom 27. Lebensjahr auf das 25. Lebensjahr abgesenkt.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 5 Satz 4, der die Gleichstellung des gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes mit dem entsprechenden Dienst in der DDR normierte, wurde aufgehoben.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Ab dem VZ 2009 (§ 52a Abs. 14) wird der Sparer-Freibetrag des § 20 Abs. 4 durch

die Streichung seiner Benennung in Abs. 4 Satz 4 (wieder) nicht mehr als schädlicher Bezug des Kindes angerechnet.

**Gesetz zur Förderung von Jugendfreiwilligendiensten v. 16.5.2008** (BGBl. I 2008, 842): Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b wurde aufgrund des neu geschaffenen Jugendfreiwilligendienstgesetzes neu gefasst (s. Anm. 82 aE).

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): In Abs. 6 wurde der seit dem VZ 2002 unverändert gebliebene Freibetrag für das sächliche Existenzminimum ab dem VZ 2009 auf 1932 € je Elternteil erhöht.

**BürgEntG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 40 Satz 6) wird der Freiwilligendienst aller Generationen mit den bisher zu berücksichtigenden Freiwilligendiensten gleichgestellt. In Abs. 4 Satz 2 wurde zudem die Grenze schädlicher Einkünfte und Bezüge ab dem VZ 2010 auf 8004 € angehoben.

**Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): In Abs. 6 Satz 1 wird ab dem VZ 2010 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des BürgEntG-KV) der Kinderfreibetrag von 1932 € auf 2184 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1080 € auf 1320 € angehoben.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131): Die Berücksichtigung volljähriger Kinder in Abs. 4 Sätze 2-10 aF wurde tiefgreifend reformiert: Ab dem VZ 2012 (Art. 1 Nr. 33 Buchst. b, Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011) werden Kinder, die einen Berücksichtigungstatbestand erfüllen, unabhängig von Einkünften und Bezügen bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt, wenn das Kind lediglich einer Erwerbstätigkeit mit nicht mehr als 20 Wochenarbeitsstunden nachgeht. Zudem wurde die Übertragung der Kinderfreibeträge in Abs. 6 Sätze 6 ff. aF neu geregelt; eine Übertragung der Freibeträge gegen den Willen eines Elternteiles ist ab VZ 2012 nur unter einschränkenden Voraussetzungen möglich. Mit Wirkung ab dem VZ 2012 wird ein (nicht behindertes) Kind nach Abschluss einer Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Unschädlich sind Erwerbstätigkeiten mit regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeiten von nicht mehr als 20 Stunden, Erwerbstätigkeiten im Rahmen von Ausbildungsverhältnissen sowie geringfügig entlohnte oder kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 und 8a SGB IV.

**BeitrRLUMsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde der Katalog der Freiwilligendienste um den Internationalen Jugendfreiwilligendienst und den zum 1.7.2011 in Kraft getretenen Bundesfreiwilligendienst erweitert; die Erweiterung gilt ab VZ 2011 (Art. 25 Abs. 4 BeitrRLUMsG).

Einstweilen frei.

3–5

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32

**Schrifttum:** Die Nachweise zum Schrifttum bis 1995 (Stand Februar 1997) sind im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

**Schrifttum ab 1996 (sog. Familienleistungsausgleich):** Siehe Anm. 162, § 31 vor Anm. 1 und Vor § 62 vor Anm. 1.

## 6 1. 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 abziehbaren (§ 2 Abs. 4) – außergewöhnlichen Belastungen nach §§ 33–33c.

**Keine Tarifvorschrift:** Versteht man unter „Tarif einer Steuer“ diejenigen steuerrechtlichen Regeln, die sich auf die Höhe der Belastung der Steuerbemessungsgrundlage beziehen und nicht an das Vorliegen besonderer subjektiver und objektiver Umstände geknüpft sind (POLLAK, *Steuertarife*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 241), so ist § 32 ungeachtet seiner systematischen Stellung im IV. Abschnitt „Tarif“ keine Tarifvorschrift. Die Einordnung des § 32 als Tarifvorschrift erklärt sich aus der Rechtsentwicklung kindbedingter EStEntlastungen, die in ihren Ursprüngen als Ermäßigung der StSätze 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. 162), hat sich § 32 zu der zentralen Vorschrift für die Einkommensbesteuerung der Familie entwickelt. Der Kinderfreibetrag und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (Abs. 6) sind die zentralen Elemente des Familienleistungsausgleichs. Aber auch mittelbar erweist sich § 32 als Grundregelung für den Familienleistungsausgleich, dies einmal über die Anknüpfung bestimmter Ermäßigungen an die Gewährung eines Freibetrags nach Abs. 6 (zB in § 33 Abs. 3 Satz 2, § 33a Abs. 2 Satz 1, § 33b Abs. 5 Satz 1) oder daran, dass ein Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 6 nicht besteht (§ 33a Abs. 1 Satz 4), zum anderen über direkte Verweisungen auf einzelne Regelungen des § 32 (im Einzelnen s. Anm. 32).

§ 32 ergänzt zudem nach Einführung des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996 die Bestimmung des § 31, der die Verrechnung des als Steuervergütung gezahlten Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag vorsieht (s. Erläuterungen zu § 31). Im Übrigen verweisen auch die Kindergeldvorschriften in § 63 Abs. 1 Nr. 1 auf den estl. Kindbegriff in § 32 Abs. 1.

## 7 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32

**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 nach Art. 6 Abs. 1 GG, ohne das Bestehen einer Ehe vorauszusetzen (vgl. etwa F. KLEIN, FS Zeidler, 1987, 774; GOEBBELS, *Die familien-gerechte Besteuerung*, 2000, 122 ff.). Der Vorschrift liegt jedoch kein eigenständiger estl. Familienbegriff zugrunde, sie bedient sich vielmehr der Regelungen über die Zuordnung der Kinder (vgl. KANZLER, FR 1988, 296), insbes. der dem

Zivilrecht folgenden Vorschriften über die Kindschaftsverhältnisse in Abs. 1 (s. Anm. 35 ff.).

**Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 32:** Zur Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze von 18 Jahren s. Anm. 71; zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften über die Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse Anm. 83; zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder Anm. 112; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen Anm. 129 f; zur Verfassungsmäßigkeit der Kürzung der Einkommensgrenze für Auslandskinder Anm. 138; zur Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände Anm. 150; zur Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6 Anm. 166 ff.; zur Verfassungsmäßigkeit der Freibetragskürzung für Auslandskinder Anm. 178.

Einstweilen frei.

8–9

#### IV. Geltungsbereich des § 32

10

**Sachlicher Geltungsbereich:** Als Grundvorschrift der Familienbesteuerung gilt § 32 für alle kindbedingten Entlastungen des EStG und über § 63 Abs. 1 Nr. 1 auch für das estl. Kindergeld (s. § 63 Anm. 4 ff.).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Zu unterscheiden ist der Geltungsbereich für den Stpfl. selbst und für sein Kind.

▶ *Unbeschränkt Steuerpflichtiger:* § 32 gilt für natürliche unbeschränkt estpfl. Personen (§ 1 Abs. 1 und 2) sowie für fiktiv unbeschränkt estpfl. Personen (§ 1 Abs. 3). Besteht nur für einen Teil des Kj. eine unbeschränkte StPflcht, so sind die Freibeträge des Abs. 6 nur für diejenigen Monate zu berücksichtigen, in denen eine unbeschränkte StPflcht bestanden hat (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 111/01, BFH/NV 2004, 331).

▶ *Beschränkt Steuerpflichtiger:* Eine Anwendung des § 32 auf beschränkt Stpfl. ist durch § 50 Abs. 1 Satz 4 ausdrücklich ausgeschlossen.

▶ *Das Kind des Steuerpflichtigen* muss hingegen nicht der unbeschränkten EStPflcht unterliegen, so dass ein Kinderfreibetrag auch für sog. Auslandskinder, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gewährt wird; die Freibeträge aber können begrenzt werden (§ 32 Abs. 6 Satz 4). Das StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (s. Anm. 2) statuierte hingegen in den VZ 1986–1993 ein Abzugsverbot für nicht unbeschränkt estpfl. Kinder.

Einstweilen frei.

11

#### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

Über entsprechende Verweisungen hat § 32 auch Geltung für andere Steuergesetze, wie beispielsweise in § 3 Abs. 2 SolzG und in § 3 Abs. 1 Nr. 2 des 5. VermBG (im Einzelnen s. Anm. 32). Darüber hinaus nehmen auch andere Teilrechtsordnungen, zB § 1 Satz 1 Nr. 2 AltZertG und § 62 Abs. 2 Satz 3 SGB V, unmittelbar Bezug auf § 32. Für Angehörige des öffentlichen Dienstes erlangt § 32 auch Bedeutung für die Gewährung des Orts- und Familienzuschlags, §§ 39 f. BBesG, § 50 BeamtVG, § 29 BAT – demgegenüber sehen der TVöD oder der TV-L keine familienbezogenen Bezügebestandteile (Verheirateten- und Kinderanteil im Ortszuschlag) mehr vor.

Wegen des Verhältnisses des Abs. 6 (Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) zu anderen Vorschriften s. Anm. 174f.

13–23 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Kinder**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1**

**1. Rechtsentwicklung des Abs. 1**

24 **a) Früherer und heutiger Regelungsinhalt des Abs. 1**

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Abschnitt „IV. Tarif“ wurde grundlegend neu geregelt und § 32a eingefügt (s. Anm. 2), wobei in § 32 Abs. 1 der Begriff „zu versteuernder Einkommensbetrag“ definiert wurde; daran knüpfte § 32a an.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Die Absätze des § 32 wurden aus systematischen Gründen neu gegliedert und in Abs. 1 der estl. Kindbegriff (zuvor Abs. 4) geregelt.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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 unbeschränkten StPflcht des Kindes (Nichtberücksichtigung von Auslandskindern) enthalten hatte und in den VZ 1994 und 1995 gestrichen war.

**StÄndG 2003 v. 15.12.2003** (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): In Abs. 1 Nr. 2 wurde das Tatbestandsmerkmal, dass die Pflegeperson das Pflegekind „mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält“, durch die Forderung, dass der Stpfl. das Kind „nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat“, ersetzt.

25 Einstweilen frei.

26 **b) Rechtsentwicklung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs**

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. Des Weiteren ließ Abschn. 183 EStR 1958–1968 bis VZ 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. Für eine solche, sich auf Billigkeitserwägungen stützende, umfassende Berücksichtigung von Kindern fehlte es indessen an einer gesetzlichen Grundlage, so dass die Finanzgerichte hieran nicht gebunden waren (vgl. BFH v. 24.5.1968 – VI 394/65, BStBl. II 1968, 674).

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): 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 rechtl. Gleichstellung der nichtehelichen Kinder Rechnung getragen. Seit dem EStReformG umfasste der Kindbegriff ferner Adoptivkinder, Pflegekinder und Stiefkinder.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze (sog. Omnibusgesetz) v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Die „leiblichen Kinder“ und die „Adoptivkinder“ wurden unter der Bezeichnung „Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind“ zusammengefasst. Die Berücksichtigungsfähigkeit eines Stiefkindes wurde davon abhängig gemacht, dass der Stpfl. es in seinen Haushalt aufgenommen hat.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): 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 Pflegekindes 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).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Der Kindbegriff wurde unverändert übernommen; allerdings können ab VZ 1996 auch wieder Enkel- und Stiefkinder im Wege der Übertragung des Kinderfreibetrags berücksichtigt werden.

Einstweilen frei.

27–29

## 2. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs

### a) Kindbegriffe des EStG und BKGG

30

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

**Besonderer einkommensteuerlicher 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 (zB § 10 Abs. 1 Nr. 9, § 33 Abs. 3, § 34f) und für Nebengesetze (zB § 3 Abs. 1 Nr. 2 5. VermBG) Bedeutung. Es ist daher gerechtfertigt, von einem estl. Kindbegriff auszugehen und diesen von anderen Kindbegriffen, wie dem des BKGG oder des Sozialrechts (§ 19 SGB II und § 7 SGB XII), zu unterscheiden.

**Kindbegriffe des § 63 und des BKGG:** Der estl. Kindbegriff des § 32 und der für das sozialrechtl. Kindergeld maßgebende Kindbegriff des BKGG (§ 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. 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, 163). Durch das JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 2) ist der kindergeldrechtl. Kindbegriff in § 63 Abs. 1 weitgehend mit den Bestimmungen des § 32 Abs. 1 in Übereinstimmung gebracht worden (s. § 63 Anm. 3);

eine (völlige) Übereinstimmung mit dem Kindbegriff des § 32 ist jedoch nicht gelungen (NOLDE, FR 1995, 845). Der Gesetzgeber hat für Enkel- und Stiefkinder in § 32 Abs. 6 Satz 10 lediglich eine Übertragungsmöglichkeit 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 einen Großelternteil übertragen werden kann. Für die konsequente Durchführung des sog. Optionsmodells beim Familienleistungsausgleich (s. § 31 Anm. 3) ist uE jedoch eine Übereinstimmung beider Kindbegriffe unerlässlich.

31 Einstweilen frei.

### 32 b) Bedeutung des Kindbegriffs des § 32 für andere Vorschriften

Mit der Weiterentwicklung des Familienlastenausgleichs zu einem Familienleistungsausgleich ab dem VZ 1996 ist der estl. Kindbegriff des § 32 außer für die Tariffreibeträge (Abs. 6 und 7) auch maßgebend für

- ▶ *den Anspruch auf das einkommensteuerliche Kindergeld* nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 (s. § 63 Anm. 4 ff.),
- ▶ *Bemessungen und Ermäßigungen nach dem EStG* wie
  - die Bemessung des zu versteuernden Einkommens nach § 2 Abs. 5,
  - den Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 Satz 1,
  - den SA-Abzug zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (s. § 10 Anm. 130),
  - den SA-Abzug für von den Eltern getragene Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2,
  - den SA-Abzug für Betreuungsdienstleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8,
  - den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 1,
  - die Bemessung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3,
  - den Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 3 als negative Voraussetzung (s. § 33a Anm. 83 f.),
  - den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 (s. § 33a Anm. 122),
  - den (krankheitsbedingten) Hausgehilfinnenfreibetrag nach § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b,
  - den übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 (s. § 33b Anm. 72 ff.),
  - die sog. Kinderkomponente nach § 34f,
  - die Kinderzulage nach § 85 als Komponente der Altersvorsorgezulage,
  - die Durchführung einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 und 4a,
  - die Bemessung von Annexsteuern, insbes. den Solidaritätszuschlag (s. § 3 Abs. 1 SolZG) und die KiSt nach § 51a Abs. 2,
- ▶ *Leistungen und Verpflichtungen nach Nebengesetzen* wie
  - die Anlage vermögenswirksamer Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 5. VermBG,

- den Kinderzuschlag zur Berlin-Zulage von ArbN nach § 28 Abs. 4–6 BerlinFG,
- die Kinderzulage nach § 9 Abs. 5 und § 17 Satz 5 des zum 31.12.2005 abgeschafften EigZulG.

**Unterschiedliche Form der Verweisung auf den Kindbegriff:** Der Gesetzgeber hat grds. zwei Formen der Anknüpfung kindbedingter Ermäßigungen an die Grundvoraussetzungen des Familienleistungsausgleichs gewählt. Die Verweisung auf ein „Kind im Sinne des § 32 Abs. 1“ (so in § 39 Abs. 3 Nr. 2) oder die Formulierung „Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat“ (so in § 10 Abs. 1 Nr. 9); daneben findet sich auch die Formulierung „Anspruch auf Kindergeld oder auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ (so in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b). Die unterschiedlichen Formen der Verweisung auf die Kinderfreibetrags- oder Kindergeldregelung sind wohl nur historisch zu erklären. Unbedenklich erscheint allein die Verweisung auf den Kindbegriff des Abs. 1, wie sie in § 10 Abs. 1 Nr. 8, § 39 Abs. 3 Nr. 2 und § 39a Abs. 1 Nr. 6 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, 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 Kindergeldes, weil dem Kindergeld vergleichbare Leistungen beansprucht werden können, so müsste auch die jeweilige an die Kindergeldzahlung geknüpfte StErmäßigung (zB 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).

Einstweilen frei.

33

## II. Kinder iSd. EStG (Abs. 1)

**Schrifttum:** KORN/KUPFER, Familienleistungsausgleich und Unterhaltsaufwendungen, KÖSDI 1995, 10458; BROCKMEYER, Der Begriff des Pflegekindes und seine Bedeutung im alten und im neuen Familienleistungsausgleich, DStZ 1996, 225; EBLING/HEUERMANN, Die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber – Die Neuregelung des Kindergeldes im EStG (Familienleistungsausgleich), München 1996; EHLERS/AHRENS, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kindern – gesetzliche Grundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten, FamRZ 1996, 385; HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996 – Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996, 186; MÜLLER/TRAXEL, Die Bedeutung von Kindergeld und Kinderfreibetrag für die Veranlagung zur Einkommensteuer ab dem Veranlagungszeitraum 1996, BB 1996, 1141; PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, Köln 1996; GRÖPL, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“ – zur Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht nach den „Familienbeschlüssen“ des Bundesverfassungsgericht vom 10.11.1998 und dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Familienförderung, StuW 2001, 150; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, Aachen 2002; SCHNEIDER, Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern durch das zweite Gesetz zur Familienförderung ab 2002, DStR 2002, 64; KIRCHHOF, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73; SEER/WENDT, Kindergeld/Kinderfreibetrag und wirtschaftli-

che Leistungsfähigkeit des Kindes, NJW 2006, 1; JACHMANN, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung, BB 2008, 591; MERKT, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte der Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; SACKSOFSKY, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119; SEILER, Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung, FR 2010, 113; BILSDORFER, Permanente und aktuelle Baustellen im Kindergeldrecht, NJW 2011, 2913; HORLEMANN, Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Ausbildung, DStR 2011, 503; FELIX, Paradigmenwechsel im Kindergeldrecht, NJW 2012, 22; HAUPT/BECKER, Kinder in schlechter Verfassung?, DStR 2013, 734.

### 34 1. Kinder (Abs. 1 Einleitungssatz)

Der einleitende Teil des Abs. 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 eines Freibetrags nach Abs. 6 oder von Kindergeld angeknüpft oder unmittelbar auf § 32 verwiesen wird. Im Einzelnen s. 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.).

### 2. Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind (Satz 1 Nr. 1)

#### 35 a) Vorüberlegungen zur Verwandtschaft im ersten Grad (leibliche und adoptierte Kinder)

Kinder iSd. Satzes 1 Nr. 1 sind die Abkömmlinge ersten Grades des Stpfl. sowie die von ihm durch Adoption angenommenen Kinder. Satz 1 Nr. 1 knüpft damit an die familienrechtl. 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), 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 iSd. BGB geht damit über die durch Blutsbande vermittelte Verwandtschaft hinaus (s. DIEDERICHSEN in PALANDT, BGB, 72. Aufl. 2013, vor § 1589 BGB Rn. 1).

#### 36 b) Leibliche Kinder des Steuerpflichtigen

Der Grad der Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der sie vermittelnden Geburten (§ 1589 Satz 2 BGB), so dass Eltern mit ihren leiblichen Kindern im 1. Grad verwandt sind. Nach der zum 1.7.1998 in Kraft getretenen Neuregelung des Abstammungsrechts durch das Kindschaftsrechtsreformgesetz v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2942) ist die frühere statusrechtl. Unterscheidung zwischen ehelicher und nichtehelicher Geburt entfallen (vgl. zur Rechtslage bis 30.6.1998: DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.1.1 f.). Die Mutter eines Kindes ist die Frau, die es geboren hat (§ 1591 BGB). Vater ist der Mann, der im Zeitpunkt der Geburt mit der Mutter (rechtsgültig) verheiratet ist, der die Vaterschaft anerkannt hat oder dessen Vaterschaft (durch Statusurteil, vgl. § 1600d BGB, §§ 640 ff. ZPO) gerichtlich festgestellt wurde (§ 1592 BGB). In Ergänzung

hierzu bestimmt § 1593 BGB die Vaterschaft im Fall der Eheauflösung durch den Tod des Ehemanns und nachfolgender Geburt eines Kindes; zugleich wird die Vaterschaft in Fällen der Wiederverheiratung der Mutter geregelt.

Die erfolgreiche – und zivilrechtl. rechtsgestaltend auf die Geburt zurückwirkende – Anfechtung einer Vaterschaft (sog. Scheinvater) zeitigt auch stl. Konsequenzen: Dem Scheinvater sind die kindbedingten Vergünstigungen zu entziehen und dem rückwirkend festgestellten Vater zu gewähren (BFH v. 28.7.2005 – III R 68/04, BStBl. II 2008, 350; Nds. FG v. 19.8.2003 – 13 K 323/02, EFG 2004, 164, rkr.). Ob für den Scheinvater sodann die Steuern im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung abweichend festzusetzen (§ 163 AO) oder zu erlassen sind (§ 227 AO) ist Tatfrage (hierauf verweisend LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 10). Für den Ersatz seiner geleisteten Unterhaltsaufwendungen ist der Scheinvater gegenüber dem genetischen Vater auf den Zivilrechtsweg verwiesen.

### c) Adoptivkinder

**Schrifttum:** o.V., Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Adoptivkindern, FR 1976, 531; WISMETH, Erlöschen des leiblichen Kindschaftsverhältnisses bei Adoptivkindern, FR 1979, 348; WISMETH, Zuordnung von Kindern zwischen leiblichen Eltern und Adoptiveltern im Jahr der Adoption, FR 1982, 562; GRZIWOTZ, Die Adoption von Stiefkindern, FamFR 2011, 533; WENHARDT, Die Adoption als steuerliches Gestaltungsmittel, GStB 2010, 15; LEUTHEUSSER-SCHNARRENBERGER, Gleichstellung der Lebenspartnerschaften und Adoptionsrecht, DRiZ 2013, 14.

#### aa) Zivilrechtliche Grundlagen

37

Zu den Kindern, die im ersten Grade mit dem Stpfl. verwandt sind, gehören auch die Adoptivkinder. Das Adoptionsrecht wurde in §§ 1741–1772 BGB durch das Adoptionsgesetz v. 2.7.1976 (BGBl. I 1976, 1749) neu geregelt und durch AdoptRÄndG v. 4.12.1992 (BGBl. I 1992, 1974) vor allem hinsichtlich der Adoption Volljähriger geändert. Die Annahme als Kind wird nicht mehr durch gerichtlich bestätigten Vertrag, sondern seit 1.1.1977 durch (vormundschafts-)gerichtlichen Ausspruch (§ 1752 BGB) begründet (sog. Dekretsystem). Durch das KindRG v. 16.12.1997 wurde die Stellung des mit der Mutter des Kindes nicht verheirateten Vaters durch das Erfordernis seiner Einwilligung (§ 1747 BGB) zur Adoption des minderjährigen Kindes gestärkt.

**Adoption Minderjähriger:** Infolge der Adoption eines Minderjährigen wird dieser in jeder Beziehung wie ein leibliches Kind in die Familie des Annehmenden aufgenommen (Grundsatz der Volladoption); die alten Verwandtschaftsverhältnisse erlöschen (§§ 1754, 1755 BGB). Bei der Annahme des Kindes des Ehegatten erlischt gem. § 1755 Abs. 2 BGB nur das Verwandtschaftsverhältnis zum anderen Elternteil des Kindes und dessen Verwandten (sog. Stiefkindadoption).

**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 insbes. das Verwandtschaftsverhältnis zu seinen bisherigen Verwandten nicht gelöst (§ 1770 Abs. 2 BGB); auch die gegenseitigen Unterhaltspflichten zwischen Angenommenem und leiblichen Eltern bleiben bestehen, wobei jedoch die Unterhaltspflicht der Adoptiveltern gegenüber dem Angenommenen Vorrang hat (§ 1770 Abs. 3 BGB; s. auch DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.1. Abs. 3).

38 **bb) 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 minderjährigen Adoptivkindern ist infolge des Grundsatzes der Volladoption (s. Anm. 37) grds. ausgeschlossen.

Zur Berücksichtigung als Zählkind bei den leiblichen Eltern und zur Überwindung einer Auskunftssperre gem. § 1758 Abs. 2 BGB (Schutz des Adoptionsgeheimnisses) s. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.1.2 Abs. 4.

**Die Adoption Volljähriger** ist in ihrer Wirkung schwächer (vgl. Anm. 37), deshalb erlischt das Verwandtschafts- und damit auch das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern nur, wenn das Vormundschaftsgericht der Annahme die Wirkung einer Volladoption beigelegt hat (§ 1772 BGB). Das Kind wird sodann bei den Adoptiveltern berücksichtigt.

Zur Berücksichtigung des volljährigen Adoptivkindes bei dessen leiblichen Eltern s. Zählkind s. § 63 Anm. 5 und DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.1. Abs. 3; zur Vermeidung einer möglichen Doppelberücksichtigung als leibliches und als angenommenes Kind s. Anm. 62.

39 Einstweilen frei.

### 3. Pflegekinder (Satz 1 Nr. 2)

**Schrifttum:** BROCKMEYER, Der Begriff des Pflegekindes und seine Bedeutung im alten und im neuen Familienausgleich, DStZ 1996, 225; MORITZ, Kindergeld für Pflegekinder bei Familienvollzeitpflege, NWB Fach 3, 12597; SIEGERS, Pflegekindschaftsverhältnis, EFG 2003, 172; GREITE, Berücksichtigung eines Kindes nur bei Übernahme von mindestens 20 vH. der tatsächlichen Unterhaltskosten, FR 2003, 630; BERGKEMPER, Rückwirkende Änderung des Pflegegeldbegriffs gilt auch für Kindergeld, FR 2005, 28; SELDER, Neue Rechtsprechung zu Pflegekindschaftsverhältnissen mit Volljährigen, NWB 2012, 2136.

#### a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des Pflegekindschaftsbegriffs

##### 40 aa) Pflegekindschaft in anderen Rechtsgebieten

In anderen Rechtsgebieten wird das Pflegekindschaftsverhältnis ähnlich wie im EStRecht als tatsächliche Beziehung Erwachsener zu einem Kind gesehen.

**Zivilrecht:** Anders als zB im prALR (Teil II, § 753 „ein von seinen Eltern verlassenes Kind“) ist das Institut der Pflegekindschaft im BGB nicht geregelt. Der Begriff des Pflegekindes im Kinder- und Jugendhilferecht war vormalig in § 27 JWG (heute § 44 SGB VIII) normiert. Ein besonderes Pflegeverhältnis ist das einer Adoption regelmäßig vorgeschaltete Adoptionspflegeverhältnis (§ 8 Adoptionsvermittlungsg v. 22.12.2001, BGBl. I 2002, 354).

**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 Dauer berechnet ist und eine sittliche Unterordnung schafft“ (FISCHER, StGB, 55. Aufl. 2008, § 11 StGB Rn. 11).

#### Öffentliches Recht:

► *SGB I v. 11.12.1975* (BGBl. I 1975, 3015): Pflegekinder sind gem. § 56 Abs. 2 SGB I Personen, die durch ein auf längere Dauer angelegtes Pflegeverhältnis mit häuslicher Gemeinschaft wie Kinder mit Eltern verbunden sind; eine in-

haltsgleiche Bestimmung findet sich auch in § 16 Abs. 5 Nr. 8 SGB X v. 18.1.2001 (BGBl. I 2001, 130).

► **Kindergeldrecht:** Nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 BKGG sind Pflegekinder „Personen, mit denen der Berechtigte durch ein familienähnliches, auf Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht“. Diese im Wortlaut mit Abs. 1 Nr. 2 identische Fassung geht zurück auf das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (s. Anm. 2), aber bereits zuvor hatte der Gesetzgeber auf eine Vereinheitlichung des strechtl. und des kindergeldrechtl. Begriffs des Pflegekindes hingewirkt (so BSG v. 6.8.1992 – 10 RKg 7/91, DStR 1993, 886; anders noch BFH v. 21.7.1970 – IV R 71/68, BStBl. II 1970, 782, unter Verweis auf die fehlende Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen im BKGG). Zum Begriff des Pflegekindes nach § 40 Abs. 3 BBesG vgl. BVerwG v. 6.9.1984 – 2 C 37/82 (FamRZ 1985, 183); zu weiteren Pflegekindschaftsbegriffen anderer Gesetze vgl. auch BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274, zu III.1.a.

#### bb) **Rechtsentwicklung des einkommensteuerlichen Pflegekindschaftsbegriffs** 41

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

**EStG 1920 und 1925:** Kinder im Sinne der Zusammenrechnungsvorschriften (Zusammenveranlagung des Haushaltvorstands 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. 29.3.1920, RGBl. I 1920, 359) und § 23 Abs. 2 EStG 1925 (v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, 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).

Bereits der RFH stellte einen eigenständigen estl. Begriff der Pflegekindschaft heraus. Danach liegt Pflegekindschaft vor, „wenn ein Steuerpflichtiger 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. 22.1.1930, RStBl. 1930, 194). Diese Definition enthält bereits alle Merkmale des geltenden Begriffs der Pflegekindschaft.

**EStG 1934:** Eine den Zusammenrechnungsvorschriften entsprechende, die Pflegekinder den ehelichen Kindern gleichstellende Regelung wird in die Kinderermäßigungsvorschrift des § 32 EStG (v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1005) aufgenommen. Auch für diesen Begriff war die Gewährung vollen Unterhalts Voraussetzung (RFH v. 11.3.1936, RStBl. 1936, 695).

**EStG 1958:** Durch ÄndG zum EStG 1957 v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 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 Unterhaltspflicht „im Wesentlichen“ genügen (BFH v. 14.12.1962 – VI 99/62 S, BStBl. III 1963, 124).

**EStG 1961:** Durch StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 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. 21.7.1970 – IV R 71/68, BStBl. II 1970, 782.

**EStG 1975–1985:** Der estl. Kindbegriff umfasste nach Fortfall des Kinderfreibetrags durch das EStReformG 1975 zwar auch das Pflegekind (§ 32 Abs. 4 Nr. 3/Nr. 2 EStG 1975–1982/1983–1985); der Gesetzgeber verzichtete jedoch für alle Kindschaftsverhältnisse auf das Merkmal der Kostentragung (s.o.).

**EStG 1986:** Durch StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391) wurde der estl. Begriff des Pflegekinds in § 32 Abs. 1 Nr. 2 erstmals gesetzlich geregelt. Er gilt seitdem auch für das estl. Kindergeldrecht (s. § 63 Anm. 6).

**EStG 2003:** Mit dem StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wurde das Erfordernis, dass der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten ernährt, zu Gunsten der Einschränkung, dass das Kind nicht zu Erwerbszwecken im Haushalt aufgenommen wurde, aufgegeben.

42–43 Einstweilen frei.

**b) Pflegekinder als Personen, die der Steuerpflichtige in familienähnlicher Verbundenheit in seinen Haushalt aufgenommen hat (Abs. 1 Nr. 2)**

**44 aa) Rechtsnatur des Klammerzusatzes und Regelungsinhalt**

Mit dem Klammerzusatz hat der Gesetzgeber eine für die Normierung von Tatbestandsmerkmalen ungewöhnliche Form gewählt, denn üblicherweise wird durch Klammerdefinitionen das zuvor im Text Gesagte zu einem juristischen Begriff zusammengefasst (zB im BGB: § 93 „wesentliche Bestandteile“ oder § 121 „unverzüglich“; im EStG: § 33 Abs. 1 „außergewöhnliche Belastung“; in der AO: § 171 Abs. 10 „Grundlagenbescheid“). Gleichwohl handelt es sich beim Klammerzusatz in Abs. 1 Nr. 2 um echte Tatbestandsvoraussetzungen und nicht etwa um erläuternde Nebenbestimmungen (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

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. hat das Kind nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen (s. Anm. 50).

**45 bb) Familienähnliches Band**

**Tatsächliche Aufsicht, Erziehung und Betreuung ist maßgebend:** Pflegekinder sind nach Abs. 1 Nr. 2 Personen, mit denen der Stpfl. durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist und die er in seinen Haushalt aufgenommen hat, so dass das Kind wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt wird. Dies setzt voraus, dass zwischen dem Stpfl. und dem Kind ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen

Eltern und leiblichen Kindern besteht, das auf eine ideelle Dauerbindung gegründet ist. Zwischen dem Pflegeelternteil und dem Pflegekind muss ein Autoritätsverhältnis bestehen, aufgrund dessen sich das Pflegekind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternteils unterwirft (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Zudem ist zu fordern, dass die Beziehung zu den Eltern gelöst ist und dass das Kind nicht zu Erwerbszwecken aufgenommen wurde. Maßgebend sind grds. die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63; v. 31.3.2000 – VI B 207/99, BFH/NV 2000, 1094); Grundlage eines Pflegekindschaftsverhältnisses können ausnahmsweise auch Rechtsbeziehungen sein (wie zB das Adoptionspflegeverhältnis nach § 1744 BGB), die idR jedoch zugleich alle Merkmale in tatsächlicher Hinsicht erfüllen.

Die geltende gesetzliche Regelung enthält die von der Rspr. des RFH und des BFH entwickelten Begriffsmerkmale (vgl. BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274; v. 18.7.1985 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 14; v. 29.1.2003 – VIII R 71/00, BStBl. II 2003, 469): Familienähnliche Beziehung zwischen Kind und Stpfl., Haushaltszugehörigkeit, Lösung der Beziehung zu den Eltern und keine Aufnahme zu Erwerbszwecken. 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. 5.10.1984 – III R 192/83, BStBl. II 1985, 151, betr. bewertungsrechtl. Abgrenzung von Ein- und Zweifamilienhäusern; BFH v. 7.2.2008 – VI R 83/04, BFH/NV 2008, 840 betr. strechtl. ArbN-Begriff; allg. WEBER-GRELLET, FS Beisse, 1997, 551).

Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses ist zunächst, 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 BKGG (s. Anm. 40); auch die sozialgerichtliche Rspr. kann daher für die Auslegung dieser Begriffe herangezogen werden (BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524).

**Begriff:** Ein familienähnliches Band liegt vor, wenn das Kind wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt wird. Dies wird – anknüpfend an die Rspr. des BSG (BSG v. 12.9.1963 – 4 RJ 151/62, BSGE 20, 26; v. 19.11.1997 – 14/10 RKg 18/96, FEVS 48, 188; v. 7.8.1991 – 10 RKg 15/91, BSGE 69, 191; vgl. auch SEEWALD, Kindergeldrecht, § 2 BKGG Rn. 49 mwN zur Rspr. des BSG) – allgemein dann angenommen, wenn zwischen dem Stpfl. und dem Kind ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern besteht (BFH v. 16.12.2003 – VIII B 297/02, BFH/NV 2004, 770; v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524; FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.; Hess. FG v. 1.10.1997 – 2 K 4873/96, EFG 1998, 101, rkr.). Das Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsverhältnis muss seine Grundlage in einer ideellen Dauerbindung finden; dabei ist nicht allein auf die äußeren Lebensumstände, sondern auch darauf abzustellen, ob das Pflegekind in der Familie eine natürliche Einheit von Versorgung, Erziehung und „Heimat“ findet – also nicht nur Kostgänger ist, sondern wie zur Familie gehörig angesehen und behandelt wird. Aus der Parallele zum Eltern-Kind-Verhältnis ergibt sich zudem, dass auch zwischen dem Pflegeelternteil und dem Pflegekind ein Autoritätsverhältnis bestehen muss, aufgrund dessen sich das Pflege-

kind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternteils unterwirft (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

Eine vom Jugendamt nach § 44 SGB VIII erteilte Pflegeerlaubnis kann Indiz für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung sein (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.3 Abs. 4). 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., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.3 Abs. 4).

**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 scheiden als Pflegeeltern aus, weil der Klammerzusatz der Nr. 2 gerade die Lösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den Eltern voraussetzt (s. Anm. 49). Es ist unerheblich, ob die Pflegeperson mit dem Kind verwandt ist (BFH v. 5.8.1977 – VI R 187/74, BStBl. II 1977, 832; Nds. FG v. 24.10.2001 – 4 K 139/97 Ki, EFG 2002, 772, rkr.), es sich um eine männliche oder weibliche Pflegeperson handelt (BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274) oder ob die Pflegeperson ledig, geschieden oder verwitwet ist. Auch ist gleichgültig, wem das Sorgerecht für das Kind zusteht; denn „die Personensorge (kann) auch darin bestehen, daß [sic!] das Kind es einer dritten Person als Pflegekind überlassen wird“ (s. auch BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582; v. 17.12.1952 – IV 359/52 U, BStBl. III 1953, 74).

**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 wesentlich hierauf folgende erzieherische Einwirkung“ (BFH v. 4.4.1975 – IV R 218/72, BStBl. II 1975, 636).

Dementsprechend hat die Rspr. ein Pflegekindschaftsverhältnis zwischen Geschwistern bei einem Altersunterschied von 1 ¼ Jahren nicht anerkannt (BFH v. 4.4.1975 – VI R 218/72, BStBl. II 1975, 636, 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. 5.8.1977 – IV R 187/74, BStBl. II 1977, 832) und bei einer Differenz von zwölf und 14 Jahren (Hess. FG v. 16.11.2004 – 3 K 1454/04, EFG 2005, 785, rkr.) bzw. neun Jahren (BFH v. 10.12.1965 – VI 172/65, StRK EStG [bis 1974] § 32 R. 48) Zweifel geäußert. Die FinVerw. verzichtet auf das Erfordernis eines Altersunterschieds „wie zwischen Eltern und Kindern“ (R 32.2 Abs. 3 EStR 2012; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.3 Abs. 3).

► *Ausnahme:* Nach der Rspr. kann dem Altersunterschied dann keine entscheidende Bedeutung zukommen, wenn die aufgenommene Person geistig behindert ist. Die aufgenommene Person kann in diesem Fall daher nur wenig jünger, gleichaltrig oder gar älter sein (FG Düss. v. 29.11.1988 – 3 K 114/88 L, EFG 1989, 286, rkr.; vgl. auch FG Düss. v. 13.12.1973 – IX 185/72 L, EFG 1974, 312, rkr.; FG Münster v. 27.10.1977 – VII 209/77 E, EFG 1978, 172, rkr., betr. den zwölf Jahre jüngeren Bruder der Stpfl.; FG Rhld.-Pf. v. 13.12.1978 – I 164/78, EFG 1979, 333, rkr., betr. den 33-jährigen und vier Jahre älteren Bruder der Stpfl., die in beiden Fällen am Down-Syndrom litten).

Darüber hinaus hat die höchstrichterliche Rspr. herausgestellt, dass zwar die Autoritätsstellung der pflegenden Person gegenüber der zu pflegenden Person auch Voraussetzung für das Vorliegen eines familienähnlichen Bandes ist. Diese leitet sich im Verhältnis zwischen Eltern und ihren leiblichen Kindern im Regelfall bereits daraus ab, dass die Eltern wesentlich älter sind als das Kind. Erfüllt indessen die pflegende Person diese Voraussetzungen nicht, müssen andere besondere Umstände vorliegen, aus denen sich im Einzelfall (zB langjährige Übernahme der Elternrolle für ein minderjähriges behindertes Geschwisterteil bei Vollwaisen) die Entstehung eines Autoritätsverhältnisses zwischen der pflegenden und der gepflegten Person ergibt (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

► **Stellungnahme:** Der Altersunterschied kann uE 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. 5.8.1977 – IV R 187/74, BStBl. II 1977, 832) oder einen Mindestunterschied zu fordern. 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. 15.1.1996 – 10 K 4147/94 E, EFG 1996, 922, rkr.).

**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 (BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547; FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.).

**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. 17.12.1958 – III 17/57, EFG 1959, 410, rkr.).

### cc) 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 32.2 EStR 2012; ähnlich DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.3 Abs. 2).

**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. 11.3.1992 – VIII (II) 56/90, EFG 1992, 464, rkr.; glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 14; ähnlich BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582).

**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 (vgl. FG Köln v. 22.8.2001 – 14 K 652/01, EFG 2002, 100, rkr., wonach acht Monate bei einem anderthalbjährigen Kind ausreichend sind) 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. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63 [65]; FG Hamb. v. 17.6.1999 – I 67/98, nv., juris, rkr.). Eine als vorübergehend geplante Unterbringung kann sich in ein Pflegekindschaftsverhältnis wandeln, wenn die Beziehung Dauercharakter annimmt, zB weil sich die natürlichen Eltern nicht mehr um ihr Kind kümmern (BFH v. 17.12.1952 – IV 359/52 U, BStBl. III 1953, 74; glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 16).

#### 47 **dd) 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) erfordert das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeperson in einer gemeinsamen Familienwohnung. Das Kind muss im Haushalt des Stpfl. seine durchgängige persönliche Pflege und Betreuung erfahren (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.2 Abs. 1).

**Bedeutung des Begriffs der Aufnahme in den Haushalt:** Der Begriff der „Aufnahme in den Haushalt“ hat uE die Bedeutung einer Zuordnungsregel und ist damit dem Begriff der „Haushaltszugehörigkeit“ in § 33c Abs. 1 aF am ehesten vergleichbar. Anders als mit der Formulierung „Unterbringung im Haushalt“ (§ 33a Abs. 2 aF) sollen nicht besonders geartete Aufwendungen abgegolten werden. Zudem ist das Erfordernis der Aufnahme in den Haushalt geeignet, eine stl. Doppelberücksichtigung von Kindern auszuschließen, weil die Zugehörigkeit zu einem Haushalt eine Zugehörigkeit zu einem anderen Haushalt ausschließt (vgl. auch Anm. 49).

**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 strechtl. Vorschriften (zB § 8 AO oder des II. WBG) voraus, so dass auch ein möbliertes Zimmer oder eine Behelfsunterkunft den Begriff des Haushalts erfüllt, wenn und soweit der Stpfl. darin ein selbstbestimmtes Leben auf eigene Kosten führen kann (vgl. Hess. FG v. 16.11.2004 – 3 K 1454/04, EFG 2005, 785, rkr., verneinend für die Aufnahme der Halbschwester in einer Gemeinschaftsunterkunft für Asylbewerber).

**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. Eine Haushaltsaufnahme liegt jedoch nicht vor, wenn nicht die Pflegeperson das Pflegekind, sondern umgekehrt letzteres die Pflegeperson in seinen Haushalt aufgenommen hat (BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446).

Das Pflegekindschaftsverhältnis endet nicht bereits bei Unterbringung des Kindes in einem Internat, solange der Haushalt des Stpfl. „Lebensmittelpunkt“ für das Kind ist (BFH v. 5.8.1977 – IV R 187/74, BStBl. II 1977, 832; v. 14.11.2001 – X R 24/99, BStBl. II 2002, 244). Auch ein vorübergehender Auslandsaufenthalt ist unschädlich; s. ferner Anm. 46 „Auf längere Dauer“.

Soweit der BFH neben diesen Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) auch immaterielle Zuwendungen (Fürsorge, Betreuung) einfordert (BFH v. 19.10.2000 – VI B 68/99, BFH/NV 2001, 441; v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713), handelt es sich uE nicht um ein im Rahmen der „Haushaltsaufnahme“ zu prüfendes Tatbestandsmerkmal (aA DÜRR in FROTSCHER, § 32 Rn. 31), denn der BFH zieht insoweit lediglich das Erfordernis eines familienähnlichen Bandes (vgl. Anm. 45) und die Haushaltsaufnahme zu einer „Aufnahme in die Familiengemeinschaft“ (BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713) zusammen.

**Der Steuerpflichtige 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. 4.11.1992 – 2 (3) K 319/82, EFG 1993, 234, rkr., betr. Haushalt in Österreich).

Einstweilen frei.

48

### ee) Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr

49

Durch die weitere Voraussetzung, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht, soll „eine Doppelberücksichtigung des Kindes sowohl bei den Pflegeeltern als auch bei den leiblichen Eltern oder den Adoptiveltern weitgehend“ ausgeschlossen werden (BTD Drucks. 10/2884, 102). Dem gleichen Zweck dienen die Regelungen des Abs. 2 (s. Anm. 62).

**Negative Tatbestandsvoraussetzung** ist, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern (das sind leibliche Eltern, Adoptiveltern oder andere Pflegeeltern des Kindes) nicht mehr besteht (stRspr.; BFH v. 14.12.1962 – VI 99/62 S, BStBl. III 1963, 124; grundlegend BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274).

**Obhuts- und Pflegeverhältnis:** Das Begriffspaar, in der Rspr. auch als Obhuts- und Fürsorgeverhältnis bezeichnet (zB BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274), umschreibt einen tatsächlichen Zustand: Die Beteiligung an der Pflege und Erziehung des Kindes. Unbeachtlich ist, ob die Eltern noch das Sorgerecht haben. Der Entzug des Sorgerechts nach §§ 1666, 1666a BGB kann aber Indiz für das Nichtbestehen eines Obhuts- und Pflegeverhältnisses sein (OFD Düss. v. 23.3.1988, StEK EStG § 32 Nr. 76).

**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“ (BFH v. 17.12.1952 – IV 359/52 U, BStBl. III 1953, 74; v. 14.12.1962 – VI 99/62 S, BStBl. III 1963, 124). Erforderlich ist die im Einzelfall zu treffende Feststellung, dass von Seiten der leiblichen Eltern deren Obhut und Pflege gegenüber dem Kind derart zurückgetreten ist, dass sie im Wesentlichen nur noch durch die

Pflegeeltern ausgeübt wird (BFH v. 31.3.2000 – VI B 207/99, BFH/NV 2000, 1094). Es kann idR 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 zum Kind hat (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582, mit Anm. SCHMID, KFR Fach 3 EStG § 32, 1/95, 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. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20). Ein regelmäßiger Kontakt der Eltern zu dem Kind steht der Anerkennung eines Pflegekindschaftsverhältnisses daher entgegen (FG Ba.-Württ. v. 29.9.1998 – 12 K 125/97, StEd. 1999, 20, rkr.). Auch bei fast Volljährigen führt die vorübergehende räumliche Trennung allein nicht zur Auflösung des Obhutsverhältnisses und Pflegeverhältnisses zu seinen leiblichen Eltern. Vielmehr entsprechen gelegentliche Treffen und die Übergabe kleinerer Geldbeträge nach der Lebenserfahrung den Kontakten, die heranwachsende Auszubildende mit ihren Eltern üblicherweise haben (BFH v. 20.7.2006 – III R 44/05, BFH/NV 2007, 17).

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. 30.4.1975 – V 314/75 L, EFG 1975, 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. 24.4.1961 – VI 297/60 U, BStBl. III 1961, 254).

**Haushaltsgemeinschaft des Steuerpflichtigen mit einem Elternteil:** Die Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit einem Elternteil steht der Begründung eines Pflegekindschaftsverhältnisses zu dem nicht mit dem Kind im ersten Grad verwandten Stpfl. entgegen, weil „das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern“ fortbesteht (stRspr., BFH v. 12.6.1991 – III R 106/89, BFH/NV 1992, 164; v. 19.3.1993 – III R 45/91, BFH/NV 1993, 535; zuletzt BFH v. 19.4.2007 – III R 85/03, BFH/NV 2007, 1855).

► *In Ausnahmefällen* aber kann uE die Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit (leiblichem) Kind und Enkelkind (Pflegekind) unschädlich sein (glA FG München v. 18.4.1988 – XIII 88/87 L, EFG 1988, 473, aufgeh. durch BFH v. 22.2.1991 – IV R 87/88, BFH/NV 1992, 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 v. 18.4.1988 (XIII 88/87 L, EFG 1988, 473) – 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.

► *Durch Haushaltsgemeinschaft mit (auch gleichgeschlechtlichen) Lebensgefährten, der nicht mit dem Kind verwandt ist*, kann kein Pflegekindschaftsverhältnis begründet werden, denn das Obhuts- und Pflegeverhältnis zum leiblichen Elternteil ist hier

durch nicht gelöst (SELDER in BLÜMICH, § 32 Rn. 21; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103).

**ff) Steuerpflichtiger hat das Kind nicht zu Erwerbszwecken in seinem Haushalt aufgenommen** 50

**Nicht zu Erwerbszwecken** darf der Stpfl. das Kind aufgenommen haben. Allgemein liegt eine Aufnahme zu Erwerbszwecken vor, wenn der Stpfl. für die Unterbringung und Betreuung nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen entlohnt wird (BFH v. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20; FG Düss. v. 19.8.2005 – 18 K 3149/04 Kg, EFG 2006, 433, rkr.). Nach Zweck und Bemessungsgrundlage sind hingegen Pflegegelder und Erziehungsbeiträge, die der Stpfl. für den Unterhalt einschließlich der Erziehung des Kindes erhält und die in ihrer Höhe die durch Landesrecht festgelegten Sätze des zuständigen Jugendamts (vgl. § 39 SGB VIII) nicht übersteigen, kein nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen berechnetes Entgelt für Unterbringung und Betreuung, sondern nur Kostenersatz (BFH v. 23.9.1999 – VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448; v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345), denn anders als die Pflegesätze im Fall einer Heimunterbringung (§ 34 SGB VIII) enthalten die Pflegegelder bei der Unterbringung in einer Pflegefamilie (§ 33 SGB VIII) keinen pauschalierten Ersatz für Personal- und Sachkosten der Pflegeeinrichtung (BFH v. 23. 9.1998 – XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133; v. 23.9.1999 – VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448). Kinder, die in einem Kinderhaus (Heim) untergebracht sind, sind keine Pflegekinder (BFH v. 23.9.1998 – XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133). Daher wird ein Pflegekindschaftsverhältnis auch nicht begründet, wenn der als Betreiber einer sonstigen betreuten Wohnform nach § 34 SGB VIII anerkannte Trägerverein einer Pflegeperson für die Erziehung und Unterbringung eines fremden Kindes Zahlungen leistet, weil das Kind zu Erwerbszwecken in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen worden ist (BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345). Die FinVerw. geht darüber hinaus bei der Aufnahme von mehr als sechs Kindern im Haushalt des Stpfl. von der Vermutung aus, dass es sich hierbei um Kostkinder handelt (H 32.2 EStH 2012; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.2.3 Abs. 2; krit. hiergegen HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rn. 19).

**Verzicht auf Unterhaltserfordernis in Abs. 1 Nr. 2 aF:** Durch das ab 1.1. 2004 geltende (negative) Tatbestandsmerkmal, dass der Stpfl. das Kind nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen haben darf, wurde das frühere Unterhaltserfordernis, wonach der Stpfl. das Pflegekind zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhalten musste, ersetzt (vgl. Anm. 24).

Einstweilen frei.

51

**4. Kindschaftsverhältnisse, die nicht mehr anerkannt sind – Stiefkinder und Enkelkinder** 52

Stief- und Enkelkinder sind nach Abs. 1 grds. nicht zu berücksichtigen. Hat aber ein Stpfl. ein Kind des anderen Ehegatten in seinen Haushalt aufgenommen (sog. Stiefkindverhältnis) und verstirbt der leibliche Elternteil oder wird die Ehe geschieden oder aufgelöst, so wird das Stiefkind beim überlebenden Ehegatten ohne weitere Prüfung als Pflegekind berücksichtigt, wenn es im Haushalt verbleibt (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.3 Abs. 2).

## § 32 Anm. 52–56 C. Abs. 2: Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen

Seit VZ 1996 können Stief- und Enkelkinder im Wege der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 10 (Satz 7 aF) berücksichtigt werden (s. Anm. 193).

53–55 Einstweilen frei.

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

#### 56 I. Rechtsentwicklung der Konkurrenzregel des Abs. 2

##### Rechtsentwicklung des Abs. 2

**ESTG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 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, 33 [49 ff.]) keinen Aufschluss über die Bedeutung dieser Änderung gibt, lässt sich nur vermuten, dass das Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten StPflcht 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, 33 [50]).

**ESTG 1938:** Die Neufassung des § 32 Abs. 2 Ziff. 2 durch ÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) verzichtete wieder auf das Merkmal der unbeschränkten StPflcht 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. 1.2.1938, RStBl. 1938, 101), während für volljährige Kinder bis zum 25. Lebensjahr die StEntlastung aufgrund einer Verwaltungsanordnung ohne Rücksicht darauf zu gewähren war, ob sie unbeschränkt estpfl. waren oder nicht (Begr. zum ÄndG v. 1.2.1938, RStBl. 1938, 101).

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

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Ab VZ 1986 wurde das Merkmal der unbeschränkten StPflcht des Kindes im Zusammenhang mit der Reform des Kinderlastenausgleichs (s. Anm. 2) wieder eingeführt, so dass unbeschränkt Stpfl. für ihre sog. Auslandskinder keinen Kinderfreibetrag erhielten (vgl. zur Rechtslage in den VZ 1986–1993 [Abzugsverbot für Auslandskinder] die im elektronischen HHR-Archiv, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), abgelegten Nachweise zum Schrifttum, zur Bedeutung des Abs. 2 und zur verfassungskonformen Auslegung durch den BFH).

Zugleich wurden die kindbedingten Entlastungen beschränkt stpfl. ArbN durch Änderung des § 50 Abs. 4 (s. § 50 Anm. 3) und niederländischer Grenzgänger durch Neufassung des Ausführungsgesetzes Grenzgänger Niederlande v. 24.3.1986 (BGBl. I 1986, 321; BStBl. I 1986, 114) gestrichen; zur Rechtslage vor und nach diesen Änderungen auch KANZLER, FR 1988, 296.

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Trotz einiger durch das Merkmal der unbeschränkten StPflcht des Kindes erforderlich

gewordener Korrekturen wird diese Tatbestandsvoraussetzung ausdrücklich beibehalten (BTDrucks. 100/88, 279).

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit Wirkung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1) wurde die Einschränkung, wonach nur unbeschränkt estpfl. Kinder zu berücksichtigen sind, wieder aufgehoben. Abs. 2 blieb darauf in den VZ 1994 und 1995 unbesetzt.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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 betreffenden Abs. 2 (jetzt Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 62).

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Ergänzung des Abs. 2 durch eine Vorrangregelung bei Kindschaftsverhältnissen zu einem angenommenen und zu einem leiblichen Kind (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 62).

Einstweilen frei.

57–61

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

62

Mit der seit dem VZ 1996 geltenden Vorrangregelung hat der Gesetzgeber die bis dahin mögliche Doppelberücksichtigung von Pflegekindern und angenommenen Kindern (im Fall der Erwachsenenadoption) unterbunden. Das Kind ist nicht mehr bei den leiblichen Eltern (oder das Pflegekind bei den Adoptiveltern) zu berücksichtigen, selbst wenn diese ihrer Unterhaltungspflicht nachkommen. Nach Auffassung des Gesetzgebers kommt für sie allerdings ein zivilrechtl. Ausgleich „wie nach § 1615g BGB in Betracht“ und wenn „dies nicht in jedem Einzelfall zur vollen stl. Berücksichtigung erbrachter Unterhaltsleistungen führen sollte, erscheint dies ... hinnehmbar“ (BTDrucks. 13/1558, 155).

Vgl. zur Rechtslage in den VZ 1986–1993 (Abzugsverbot für Auslandskinder) und in den VZ 1994 und 1995 (Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags für Auslandskinder) die im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) abgelegten Nachweise zum Schrifttum, zur Bedeutung des Abs. 2 und zur verfassungskonformen Auslegung durch den BFH.

**Das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern besteht bei einem angenommenen Kind weiter (Abs. 2 Satz 1)** bei der Adoption von Volljährigen (§ 1770 Abs. 2 BGB) und bei der Adoption von Minderjährigen für das Jahr der Adoption (s. Anm. 37). Kindschaftsverhältnis ist die bürgerlich-rechtl. Verwandtschaft iSd. §§ 1589, 1755, 1770 Abs. 3 BGB.

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 Unterhaltungspflichten der leiblichen Eltern gem. § 1751 BGB (glA SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985, 1407).

**Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 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 leibli-

## § 32 Anm. 62–69 C. Abs. 2: Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen

chen Eltern. Die leiblichen Eltern sollen nach Auffassung des Gesetzgebers einen Anteil am Kindergeld oder der Freibetragsentlastung im Wege des zivilrechtl. Ausgleichs nach § 1612b BGB (bis 30.6.1998: § 1615g BGB) erhalten (BTDrucks. 13/1558, 155).

**Ein im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandtes Kind ist zugleich ein Pflegekind (Abs. 2 Satz 2)**, wenn es als leibliches Kind (s. Anm. 36) oder als Adoptivkind (s. Anm. 37) des Stpfl. zugleich zu einer anderen Person in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht (s. Anm. 44 ff.). Anders als bei der Adoption Minderjähriger bleiben die verwandtschaftlichen Beziehungen eines Pflegekindes bestehen, wenn es sich nicht um ein Waisenkind handelt.

**Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2:** Das Kind ist vorrangig als Pflegekind zu berücksichtigen, so dass die leiblichen Eltern ungeachtet der Erfüllung ihrer Unterhaltungspflichten nur im Wege des zivilrechtl. Ausgleichs nach § 1612b BGB an den kinderbezogenen Leistungen teilnehmen.

**Eine mögliche Doppelberücksichtigung für den Monat**, in dem das weitere Kindschaftsverhältnis begründet wird, ist durch die Konkurrenzregelung des Abs. 2 nicht erfasst. Der Weg zu einer solchen Doppelberücksichtigung wird durch das kindergeldrechtl. Monatsprinzip des § 32 Abs. 3 eröffnet, wonach es für die monatliche Berücksichtigung des Kindes ausreichend ist, wenn die Voraussetzungen an wenigstens einem Tag im Monat vorgelegen haben. Wird daher im laufenden Monat ein weiteres Kindschaftsverhältnis begründet, fehlt es an der in Abs. 2 vorausgesetzten Gleichzeitigkeit („zugleich“) beider Kindschaftsverhältnisse, denn der Anspruch der leiblichen Eltern oder Adoptiveltern auf Berücksichtigung des Kindes ist vor der Begründung des weiteren Kindschaftsverhältnisses entstanden. Für eine analoge Anwendung des Regelungsgedankens des Abs. 2 zu Lasten des Stpfl. auch auf diese Fälle fehlt es uE an einer planwidrigen Regelungslücke. Eine Doppelberücksichtigung während eines Monats ist damit möglich (so auch JACHMANN in KSM, § 32 B 19; aA SELDER in BLÜMICH, § 32 Rn. 24). Die Streitfrage ist uE auch nicht durch BFH v. 16.12.2003 (VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933) entschieden worden, da die Kindergeldvorschriften (§ 63 Abs. 1 Satz 2) des EStG § 32 Abs. 2 gerade nicht in Bezug nehmen (aA HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rn. 21).

63–69 Einstweilen frei.

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

**I. Rechtentwicklung und Bedeutung des Abs. 3**

**1. Rechtentwicklung der Altersgrenze, bis zu der Kinder grundsätzlich  
(von Amts wegen) berücksichtigt werden** 70

**PrEStG v. 24.6.1891** (G. S. 1891, 175): Nach § 18 wurde für jedes nicht selbständig zu veranlagende Familienmitglied unter 14 Jahren vom stpfl. Einkommen des Haushaltsvorstands, „sofern dasselbe den Betrag von 3000 Mk. nicht übersteigt, der Betrag von 50 Mk. in Abzug gebracht“.

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Nach § 20 Abs. 3 erhöhte sich der stfreie Einkommensteil nicht nur für jede zur Haushaltung gehörende, sondern für jede weitere Person, deren Unterhalt der Stpfl. zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht bestritt, um 500 Mark; bei einem Stpfl., dessen stbares 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. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 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. Lebensjahres) 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 und 4). Für jedes dieser Kinder wurden zur Festsetzung der ESt nach § 52 Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten Prozentsätzen des zu versteuernden Einkommens abgezogen (s. im Einzelnen Anm. 160).

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 stand dem Stpfl. Kinderermäßigung für minderjährige (dh. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres) Kinder zu, die während seiner StPfl. mindestens vier Monate im Kj. zu seinem Haushalt gehört hatten.

**StVereinfachungs-VO v. 14.9.1944** (RGBl. I 1944, 202; RStBl. 1944, 577): Nach § 5 der VO stand dem Stpfl. Kinderermäßigung für Kinder zu, die im VZ mindestens vier Monate das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten.

**Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11.2.1946** (StuZBl. 1946, 2): Nach Art. II Nr. 1 Buchst. c des Gesetzes hatte der Stpfl. „Anrecht auf Kinderermäßigung“ für Kinder, die mindestens vier 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. 22.6.1948** (WiGBl. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948, 123): Mit Wirkung v. 21.6.1948 wurde der Rechtszustand nach der Steuervereinfachungs-VO v. 14.9.1944 (s.o.) wieder hergestellt, der fortan bis VZ 1969 gelten sollte (§ 32 EStG 1948–1968).

§ 32 Anm. 70–71 D. Abs. 3: Berücksichtigung bis zum 18. Lebensjahr

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Erstmals für den VZ 1970 zog der Gesetzgeber die notwendigen Folgerungen aus dem Beschluss des BVerfG v. 13.12.1967 (1 BvR 679/64, BStBl. III 1968, 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 idF 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. 2.5.1951 – IV 136/51 U, BStBl. III 1951, 127; v. 16.2.1956 – IV 180/54 U, BStBl. III 1956, 136; v. 26.9.1958 – VI 23/57 U, BStBl. III 1958, 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 vier Monate das 18. Lebensjahr vollendet hatten.

**2. HStruktG v. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235): Die Altersgrenze wurde ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22a EStG 1981) vom 18. auf das 16. Lebensjahr herabgesetzt.

**StÄndG 1991 v. 24.6.1991** (BGBl. I 1991, 1322; BStBl. I 1991, 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. 21b idF des StÄndG 1991). Zugleich wurde § 33c Abs. 1 Satz 1 dahingehend geändert, dass die Altersgrenze von 16 Jahren für den Abzug von Kinderbetreuungskosten ausdrücklich festgelegt wurde.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Umstellung auf das kindergeldrechtl. Monatsprinzip bei Berücksichtigung des Kindes (Abs. 3) im Zuge der Einführung des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996.

## 71 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze

**Bedeutung der allgemeinen Altersgrenze:** Abs. 3 bestimmt die Berücksichtigungsvoraussetzungen minderjähriger Kinder. Für Kinder bis zum 18. Lebensjahr bildet das BZSt. aufgrund der ihm von den kommunalen Meldebehörden mitgeteilten Daten in einem automatisierten Verfahren die bei den StKlassen I bis IV zu berücksichtigenden Freibeträge (§§ 38b Abs. 2 und 3, 39e Abs. 1 und 2). Für Kinder über 18 Jahre stellt das FA auf Antrag des ArbN im LStErmäßigungsverfahren die Kinderfreibetragszahl als LStAbzugsmerkmal fest und teilt sie dem BZSt. zum Abruf durch den ArbG mit (§ 39e). Das Abzugsmerkmal wird als eine bestimmte Zahl der Kinderfreibeträge gebildet (§ 38b Abs. 2 iVm. § 39 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Für die einfachen Freibeträge wird der Zähler 0,5 gebildet. Für die doppelten Freibeträge wird der Zähler 1,0 gebildet (§ 38b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2), so dass bei einem verheirateten, nicht getrennt lebenden Ehepaar, StKlasse III, für ein Kind 1,0, für zwei Kinder 2,0 zu vermerken ist.

**Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze von 18 Jahren:** Die Festsetzung der allgemeinen Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern

unterliegt der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Wie die Rechtsentwicklung der Vorschrift zeigt, wurde die Altersgrenze früher wiederholt, zuletzt in Anlehnung an die Altersgrenze des § 2 Abs. 2 BKGg aF von 16 Jahren, abgesenkt (s. Anm. 70). Die Anhebung der Altersgrenze für Kinder von 16. auf das 18. Lebensjahr ab VZ 1992 geht zurück auf einen Vorschlag des BRats (BTDrucks. 12/402, 6f.). Nach Auffassung des BRats war die weit(er)gehende Berücksichtigung von Kindern angesichts der länger andauernden Schul- und Berufsausbildung der Jugendlichen mehr gerechtfertigt als je zuvor. Zudem wurde darauf verwiesen, dass durch die Entlassung von mehr als 1 Mio. Stpfl. aus dem umständlichen und beschwerlichen Antragsverfahren der Eintragung auf der LStKarte eine Vereinfachung für FinVerw. und Stpfl. erreicht werde. Angesichts der hohen ungerechtfertigten und gleichheitswidrigen Kindergeld- und Steuervorteile stellt sich die Frage nach den verfassungsrechtl. Grenzen gesetzlicher Typisierungen (vgl. Einf. ESt Anm. 676 mwN; BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325).

Einstweilen frei.

72–74

### 3. Verfahrensvorschriften

75

**Lohnsteuerverfahren:** Da seit VZ 1996 nur noch Kindergeld als StVergünstigung im laufenden Kj. gezahlt wird, entfällt die Berücksichtigung der Kinderfreibeträge bei der Erhebung der LSt.

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

Für die Erhebung der Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) nach § 51a müssen die Kinderfreibeträge jedoch nach wie vor berücksichtigt werden. Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben und die nicht in der Wohnung des ArbN gemeldet sind, stellt das örtlich zuständige Wohnsitz-FA auf Antrag des Stpfl. die Zahl der Kinderfreibeträge zum Abruf als LStAbzugsmerkmal durch den ArbG fest (§ 39 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Hierzu muss der Stpfl. glaubhaft machen (beispielsweise durch Geburtsurkunde, Unterhaltsurteil oÄ), dass ein Kindschaftsverhältnis zu ihm besteht und dass das Kind während des Kj. gelebt hat.

**Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren:** 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 Antragstellers berücksichtigt wurde (OFD Düss. v. 24.8.1987, StEK EStG § 32 Nr. 70).

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3

76

**Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3:** Nach Abs. 3 wird ein Kind neben den anderen Voraussetzungen der Begründung eines Adoptions- (s. Anm. 37) oder Pflegekindschaftsverhältnisses (s. Anm. 40) 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.

► *Haushaltszugehörigkeit und Bedürftigkeit unbeachtlich*: Es kommt daher weder auf die Haushaltszugehörigkeit (Ausnahme bei Pflegekindern, s. Anm. 47) noch auf die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459) oder seinen Familienstand an (dazu auch H 32.3 „Berücksichtigung in Sonderfällen“ EStH 2012).

► *Verschollene Kinder* sind – vor Vollendung des 18. Lebensjahres – bis zur Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses über die Todeserklärung zu berücksichtigen (§ 49 AO; s. auch BFH v. 17.12.1953 – IV 305/53 U, BStBl. III 1954, 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 (R 32.3 „Allgemeines zur Berücksichtigung von Kindern“ EStR 2012).

**Das tatsächliche Alter des Kindes ist entscheidend**: Eine abweichende Altersangabe im Kindergeldantrag oder im Personalausweis ist, da § 33a SGB I im StRecht nicht anzuwenden ist, unbeachtlich. Die Feststellungslast für die Frage, ob das Kind die für seine Berücksichtigung geltende Altersgrenze nicht überschreitet, trägt der Kindergeldberechtigte (BFH v. 24.9.2009 – III R 62/07, BFH/NV 2010, 616).

**Bis zu dem Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat**, wird das Kind von seinem Geburtsmonat an berücksichtigt. Die Berechnung des Lebensalters des Kindes erfolgt nach § 108 Abs. 1 AO gilt § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.1.2).

**Beispiel**: Ein am 2.1.1996 geborenes Kind vollendet mit Ablauf des 1.1.2014 das 18. Lebensjahr und kann daher für den Januar 2014 noch berücksichtigt werden; nicht so ein am 1.1.1996 geborenes Kind.

**Rechtsfolge des Abs. 3 (das „Kind ... wird berücksichtigt“)**: Das Kind wird berücksichtigt, dh. der Stpfl. erhält den monatlichen Kinderfreibetrag und die übrigen kindbedingten Entlastungen (s. Anm. 32). Die bis zur Vollendung des 18. Lebensjahrs erzielten Einkünfte und Bezüge sind auch dann nicht in Ansatz zu bringen, wenn das Kind nach Maßgabe des Abs. 4 über das 18. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen ist (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459; KANZLER, FR 2001, 932).

77–81 Einstweilen frei.

**E. 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, 15; VON KALM, Zur Kinderermäßigung für Kinder zwischen 18 und 25 Jahren (Ausmaß der Kostentragung), FR 1955, 491; KANZLER, Keine Berufsausbildung iSd. § 32 Abs. 4 EStG bei erwerbstätigem Kind, FR 1994, 90; KANZLER, Einige Bemerkungen zum Handwerk moderner Steuergesetzgebung, DStZ 1996, 676; FELIX, Rechtsprobleme bei der Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 2 ff., FR 1998, 983; ULMER, Verfassungsmäßigkeit

der „Fallbeilregelung“ des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, DStZ 2000, 596; FELIX, Eigene Einkünfte des Kindes im Kindergeldrecht, FR 2001, 832; GREITE, Kindesbezüge im Kindergeld/-freibetragsrecht und im Ausbildungsfreibetragsrecht, FR 2002, 739; GREITE, Begriff der kindergeldschädlichen Einkünfte, FR 2003, 865; BILSDORFER, Ermittlung des Jahresgrenzbetrages für das Kindergeld, SteuStud. 2004, 457; JOCHUM, Das auszubildende Kind im Familienleistungsausgleich, FR 2006, 677; MEIER, Unterfällt die Ansparrücklage (§ 7g EStG) dem Begriff der „Bezüge“ gem. § 32 Abs. 4 Satz 4 EStG?, FR 2006, 313; REISS, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Problematische Neuregelung zur Berücksichtigung von Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres bei Kinderfreibetrag und Kindergeld, FR 2011, 462; HORLEMANN, Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Ausbildung, DStR 2011, 503.

Siehe im Übrigen das Schrifttum vor Anm. 34.

## I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 4

### 1. Rechtsentwicklung der Regelungen zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersgruppe

82

Die Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung volljähriger Kinder unterlag häufig sozial- und rechtspolitisch motivierten Änderungen, die kaum ein systematisches Konzept erkennen ließen.

**PrEStG v. 24.6.1891 (G. S. 1891, 175) als auch das EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359) und das EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189):** Danach gab es nur eine Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern (s. Anm. 70). Die wirtschaftliche Belastung durch Unterhalts- und Ausbildungskosten für ältere bzw. volljährige Kinder konnte der Stpfl. erst nur als außergewöhnliche Belastung geltend machen (zu den damaligen Abzugstatbeständen vgl. § 33 Anm. 2).

**EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261):** Nach § 32 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 konnte die Kinderermäßigung für volljährige Kinder (dh. nach Vollendung des 21. Lebensjahres) 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. 14.9.1944 (RGBl. I 1944, 202; RStBl. 1944, 577):** Nach § 5 der VZ stand dem Stpfl. auf Antrag Kinderermäßigung für Kinder ab 18 Jahre zu, die im VZ mindestens vier 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. Lebensjahres.

**Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2):** Nach Art. 11 Nr. 1 Buchst. c des Gesetzes wurde dem Stpfl. auf Antrag Kinderermäßigung für Kinder vom 16. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres 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. 22.6.1948 (WiGBl. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948, 123):** Mit Wirkung v. 21.6.1948 wurde der Rechtszustand nach der Steuervereinfachungs-VO v. 14.9.1944 (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. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Zur Berücksichtigung von Kindern, die bereits das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hatten, wurden zwei neue Tatbestände eingeführt: Bei Unterbrechung der Ausbildung durch Wehr- oder Ersatzdienst vor Vollendung des 25. Lebensjahres wurde die Altersgrenze von 25 Jahren um die Zeit der Wehrpflicht oder des Ersatzdienstes hinausgeschoben (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb); behinderte und dauernd erwerbsunfähige Kinder, die mindestens vier Monate im Wesentlichen auf Kosten des Stpfl. unterhalten wurden, konnten ohne Rücksicht auf eine Altersgrenze berücksichtigt werden (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b).

**Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17.8.1964** (BGBl. I 1964, 640; BStBl. I 1964, 534): Das Gesetz führte zu der Ergänzung, dass Kinderfreibeträge auch für Kinder gewährt werden, die ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne dieses Gesetzes leisten. Das Gesetz trat am 1.4.1964 in Kraft; der Kinderfreibetrag war dementsprechend erstmals für den VZ 1964 zu gewähren.

**StÄndG 1964 v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 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, 71). Zugleich wurde die Kinderermäßigung nach diesen Tatbeständen von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, dass die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im VZ 7200 DM nicht übersteigen.

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Erstmals für den VZ 1970 zog der Gesetzgeber die notwendigen Folgerungen aus dem Beschluss des BVerfG v. 13.12.1967 (1 BvR 679/64, BStBl. II 1968, 70) und gab die Viermonatsfrist bei Vollendung des 27. Lebensjahres, 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 Wehr-/Zivildienstes oder eines freiwilligen sozialen Jahres) mussten auch weiterhin vier Monate im VZ erfüllt sein.

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 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 dreijähriger Wehr- und Polizeivollzugsdienst sowie Entwicklungshelfertätigkeit), so dass alle Dienste gleichgestellt sind, die anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes (Nr. 2) abgeleistet werden können. Aus Gründen der Vereinfachung entfielen die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes und das Erfordernis, dass die Anspruchsvoraussetzungen mindestens vier Monate im VZ vorgelegen haben müssen (vgl. Begründung des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 19).

**StÄndG 1977 v. 16.8.1977** (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): In Abs. 6 aF wurde Nr. 1a 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, 22).

**2. HStruktG v. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235): Abs. 6 Nr. 1a aF wurde mit Wirkung ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22a EStG 1981) neu gefasst und die Altersgrenze wurde ab VZ 1983 (§ 52 Abs. 22a EStG 1981) vom 18. auf das 16. Lebensjahr herabgesetzt.

**StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984** (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 6 Nr. 1a aF zur Berücksichtigung von Kindern ohne Ausbildungs- und Arbeitsplatz wurde neu gefasst (s. Anm. 103).

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 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.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1985, 297; BStBl. I 1985, 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 bis 5“ durch die Worte „Nummern 3 und 5“ ersetzt.

**FÖJG v. 17.12.1993** (BGBl. I 1993, 2118; BStBl. I 1994, 19): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 wurde als zusätzlicher Verzögerungstatbestand das freiwillige ökologische Jahr nach dem FÖJG aufgenommen.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Der durch StÄndG 1992 aufgehobene Verzögerungstatbestand des für nicht mehr als drei Jahre geleisteten freiwilligen Wehrdienstes wurde wieder eingeführt.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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).

**JStErgG 1996 v. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Änderungen bzw. Ergänzungen des Abs. 4 betrafen das durch JStG 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).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Das Gesetz brachte zwei Änderungen des Abs. 4 und eine Abs. 4 Satz 2 betreffende Änderung des § 52 Abs. 22a:

- Kürzung der Einkommensgrenze von 12000 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 werden zu den Sätzen 6–8;

- Anhebung der Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag: 12360 DM für 1998 und 13020 DM ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 22a Satz 2).

**StEntG 1999 v. 19.12.1998** (BGBl. I 1998, 3779; BStBl. I 1999, 81): Die Schädlichkeitsgrenze des Abs. 4 Satz 2 für eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes wurde von 12000 DM auf 13020 DM heraufgesetzt.

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Erneut wurde die Schädlichkeitsgrenze in Satz 2 angehoben: für die VZ 2000 und 2001 auf 13500 DM und ab dem VZ 2002 auf 14040 DM (§ 52 Abs. 40).

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Der Begriff der Arbeitslosigkeit in Satz 1 Nr. 1 bestimmt sich nunmehr nach näherer Maßgabe des SGB III. In Satz 1 Nr. 2 wurde der Freiwilligendienst iSd. Beschlusses Nr. 1686/98/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 20.7.1998 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Europäischer Freiwilligendienst für junge Menschen“ (ABl. EG Nr. L 214, 1) als weiterer Verlängerungstatbestand eingeführt. Die Berücksichtigung behinderter Kinder nach Satz 1 Nr. 3 wird durch das Erfordernis, dass die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten sein muss, eingeschränkt. Die Umrechnung ausländ. Einkünfte und Bezüge in Deutsche Mark, bisher in den Sätzen 4 und 5 geregelt, wird im neu gefassten Satz 4 an die Umrechnungskurse der Europäischen Zentralbank gekoppelt.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes in Satz 2 wurde von 14040 DM auf 7188 € umgestellt. Für die VZ 2003 und 2004 wurde der Betrag auf 7428 € erhöht und für die VZ ab 2005 gilt eine Grenze von 7680 € (§ 52 Abs. 40).

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Eine Vielzahl von Änderungen des Abs. 4 betreffen die Berücksichtigung von Kindern, die Anrechnung von Kindesbezügen und die Kürzungsregelungen. Im Einzelnen:

- Berücksichtigung von Übergangszeiten bis zu vier Monaten zwischen Ausbildung und Wehr-, Zivil- oder einem gleichgestellten Dienst (Satz 1 Nr. 2 Buchst. b).
- Berücksichtigung von Kindern, die einen Freiwilligendienst iSd. Beschlusses Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 13.4.2000 zur Einführung des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Jugend“ (ABl. EG Nr. L 117, 1) leisten (Satz 1 Nr. 2 Buchst. d).
- Beispielhafte Bezeichnung anrechenbarer Kindesbezüge, zu denen stfreie Gewinne nach §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3, stfreie Einkünfte nach § 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4 sowie Sonderabschreibungen und erhöhte, die höchstmöglichen AfA nach § 7 übersteigende Absetzungen gehören (Satz 4).
- Anwendung der Kürzungsregelung (Zwölfteilung) auf die Monate, an denen die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 an keinem Tag vorliegen (Satz 7).
- Ausdehnung der Kürzungsregelung auf die Einkommensgrenze der Sätze 2 und 3 (Satz 6) sowie auf die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge des Kindes (Satz 8).

– Neufassung der Regelung zur Umrechnung ausländ. Einkünfte und Bezüge, soweit diese nicht auf Euro lauten, und Kopplung an den Referenzkurs der Europäischen Zentralbank (Satz 10).

**2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002** (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Die Berücksichtigung arbeitsloser Kinder in Satz 1 Nr. 1 wurde an das Erfordernis geknüpft, dass das Kind bei einem Arbeitsamt arbeitsuchend gemeldet ist.

**3. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2003** (BGBl. I 2003, 2848): Satz 1 Nr. 1 wurde sprachlich aktualisiert und verlangt nun die Arbeitslosmeldung bei einer Agentur für Arbeit.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Satz 2 wurde die nach § 52 Abs. 40 i d F des StEuglG v. 19.12.2000 ab dem VZ 2005 geltende Schädlichkeitsgrenze von 7680 € festgeschrieben.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Lebensaltersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Satz 1 Nr. 2 und 3 wurde vom 27. Lebensjahr auf das 25. Lebensjahr abgesenkt.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Satz 4 wird der Verweis auf den Sparer-Freibetrag des § 20 Abs. 4 gestrichen.

**Gesetz zur Förderung von Jugendfreiwilligendiensten v. 16.5.2008** (BGBl. I 2008, 842): Aufgrund der Zusammenführung des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres und des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres im Jugendfreiwilligendienstgesetz wurde Satz 1 Nr. 2 Buchst. d sprachlich neu gefasst; zudem tritt das gemeinschaftliche Aktionsprogramm „Jugend in Aktion“ an die Stelle des Programms „Jugend“. Der entwicklungspolitische Freiwilligendienst „weltwärts“ wird als neuer Begünstigungstatbestand aufgenommen.

**BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Mit dem Freiwilligendienst aller Generationen wurde ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 40 Satz 6) in Satz 1 Nr. 2 Buchst. d ein weiterer Begünstigungstatbestand geschaffen. Zugleich wurde die Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes ab dem VZ 2010 auf 8004 € im Kj. angehoben.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131): Mit Wirkung ab dem VZ 2012 wird ein (nicht behindertes) Kind nach Abschluss einer Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums über das 21. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Unschädlich sind Erwerbstätigkeiten mit regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeiten von nicht mehr als 20 Stunden, Erwerbstätigkeiten im Rahmen von Ausbildungsverhältnissen sowie geringfügig entlohnte oder kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 und 8a SGB IV (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3). Die Neuregelung ersetzt die Schädlichkeitsgrenze in Abs. 4 Sätze 2 bis 10 aF.

**BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Der Katalog der berücksichtigungsfähigen Dienste in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde um den Internationalen Jugendfreiwilligendienst und den Bundesfreiwilligendienst erweitert.

## 83 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse

**Bedeutung der Regelung zur Berücksichtigung volljähriger Kinder:** Bei Kindern, die das 18., aber noch nicht das 25. 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. 11.10.1984 – IV R 69/83, BStBl. II 1985, 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 weitere Tatbestände hinzugefügt (s. Anm. 82), bei denen typisierend 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.

**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 Kinderleistungsausgleich festzustellen ist. Als Beispiele mögen hier die Absenkung der Altersgrenze auf das 25. Lebensjahr durch das StÄndG 2007 v. 19.7.2006 und die die Herausnahme des Sparer-Freibetrages nach § 20 Abs. 4 aus dem Kreis der anzurechnenden Bezüge durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 angeführt werden. Die mannigfaltigen Änderungen in der Vergangenheit erschweren zudem die Rechtsanwendung.

**Die Verfassungsmäßigkeit der Altersbegrenzung** zur Berücksichtigung volljähriger, nicht behinderter Kinder wird auch im Hinblick darauf bejaht, dass einige Ausbildungsgänge idR über das 25. Lebensjahr eines Kindes hinausgehen (zur Beschränkung auf das 27. Lebensjahr BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 28.9.1994 – 2 K 176/94, EFG 1995, 483, rkr.: kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1, 12 oder Art. 20 Abs. 1 GG).

## 84 3. Verfahrensrechtliche Bedeutung

Für die Erhebung der Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) nach § 51a müssen die Kinderfreibeträge berücksichtigt werden. Kinder, die das 18. 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 § 39 Anm. 11.

**Nachweisanforderungen:** Die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 sind vom Stpfl. glaubhaft zu machen und uU nachzuweisen (zB R 32.7 „Ernsthafte Bemühungen um einen Ausbildungsplatz“ EStR; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63. 3.6.2, Nachweis der Behinderung, und Tz. 63.3.5.8 Abs. 2, Nachweis der Ableistung des Bundesfreiwilligendienstes). Welche Nachweisanforderungen im Einzelnen von der FinVerw. aufgestellt worden sind, ergibt sich aus den Erläuterungen zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4.

**Nachweispflichten und Feststellungslast:** Bei der Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, ist nach BMF v. 7.12.2011 (DAFamESt., BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 63.4.3.3 Abs. 2) grds. die Einstufung des

ArbG maßgeblich; hierzu kann eine Bescheinigung des ArbG oder ein anderer Nachweis vorgelegt werden.

**Monatsprinzip:** Bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 vorliegen, ist auf den Kalendermonat abzustellen. Es genügt, wenn in dem jeweiligen Monat an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen (BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 31). Hat ein Kind eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium abgeschlossen und erfüllt es weiterhin einen Anspruchstatbestand des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2, entfällt der Kindergeldanspruch nur in den Monaten, in denen die vertragliche Vereinbarung über die schädliche Erwerbstätigkeit den gesamten Monat umfasst (BZSt. v. 20.12.2011, BStBl. I 2012, 40 – Tz. 2.4).

Einstweilen frei.

85–88

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1

### 1. 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 nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist (s. Anm. 90).
- ▶ *Nr. 2:* Vom 18. bis zum 25. 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 oder zwischen Ausbildung und Wehr- und Ersatzdienst von höchstens vier Monaten befindet (Nr. 2 Buchst. b; s. Anm. 100) oder
  - eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann (Nr. 2 Buchst. c; s. Anm. 103) oder
  - ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr oder einen anderen (Freiwilligen-)Dienst leistet (Nr. 2 Buchst. d; s. Anm. 108).
- ▶ *Nr. 3:* Vom 18. Lebensjahr an wird das Kind ohne Altersbegrenzung berücksichtigt, wenn es wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen 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 für die Berechnung des Lebensalters § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.1.2; s. 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 25. Lebensjahres 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.

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

Bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres kann ein Kind nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 berücksichtigt werden, wenn es nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist. Die Vorschrift wurde durch das 2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 mit Wirkung ab dem VZ 2003 neu gefasst (vgl. Anm. 82) und vereinfacht. Während bis zum VZ 2002 die Arbeitslosigkeit iSd. §§ 118 ff. SGB III nebst Verfügbarkeit zur Arbeitsvermittlung inzidenter zu prüfen waren, ist nunmehr allein der formale Akt der Arbeitslosmeldung iSd. § 122 SGB III ausreichend.

**Nicht in einem Beschäftigungsverhältnis** steht das Kind, wenn es beschäftigungslos iSd. § 119 Abs. 1 Nr. 1 SGB III ist. Eine Beschäftigung im sozialrechtl. Sinne ist jeder nicht selbständige Einsatz körperlicher oder geistiger Kräfte im Erwerbsleben zur Herbeiführung einer Dienstleistung oder eines Arbeitserfolgs, welcher der Befriedigung eigener Bedürfnisse dient und im Wirtschaftsleben als Arbeit anerkannt wird (BSG v. 1.6.1978 – 12 RK 23/77, BSGE 46, 244). Unschädlich ist es, wenn das Kind nur eine geringfügige Beschäftigung iSd. § 8 SGB IV ausübt oder dem Kind eine Arbeitsgelegenheit nach §§ 2 Abs. 1, 16 Abs. 3 SGB II (vormals §§ 19, 20 BSHG) geschaffen wurde (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.1 Abs. 1; krit. HEUERMAN in BLÜMICH, § 32 Rn. 67a).

**Bei einer Agentur für Arbeit als Arbeitsuchender gemeldet** ist, wer gegenüber der zuständigen Agentur persönlich die Tatsache einer künftigen oder gegenwärtigen Arbeitslosigkeit anzeigt. Nach der Rspr. des BFH wirkt die Meldung eines volljährigen, aber noch nicht 21 Jahre alten Kindes als arbeitsuchend bei der Arbeitsvermittlung der Agentur für Arbeit nur drei Monate fort, so dass sich das Kind nach Ablauf dieser Frist erneut als Arbeitsuchender melden muss, wenn der Kindergeldanspruch nicht entfallen soll (BFH v. 19.6.2008 – III R 68/05, BStBl. II 2009, 1008). Allerdings entfällt mit der Änderung des § 38 SGB III die gesetzliche Grundlage für die drei-monatliche Meldepflicht arbeitsuchender kindergeldberechtigter Kinder (FG Münster v. 4.7.2012 – 5 K 3809/10 Kg, AO, EFG 2012, 194 Az. III R 37/12). Die Agentur für Arbeit bescheinigt dem Kind die Meldung als arbeitsuchend; auch der Nachweis der Arbeitslosigkeit oder des Bezugs von Arbeitslosengeld kann als Nachweis der Arbeitslosmeldung dienen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.1 Abs. 2). Darüber hinaus kann die Meldung als Arbeitsuchender auch bei einer nach dem SGB II für die Grundsicherung für Arbeitsuchende zuständigen Stelle erfolgen (BFH v. 22.9.2011 – III R 78/08, BFH/NV 2012, 204; v. 26.7.2012 – VI R 98/10, BFHE 238, 126, BFH/NV 2012, 2049). Einer von der Agentur für Arbeit für den Rentenversicherungsträger erstellten Bescheinigung über Anrechnungszeiten der Ausbildungssuche iSd. § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a SGB VI kommt als öffentlicher Urkunde (§ 418 ZPO) hinsichtlich des darin vermerkten Tages der Anmeldung des Ausbildungssuchenden bei der Berufsberatung ein besonderer Beweiswert zu (BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08, BStBl. II 2012, 411). Die FinVerw. berücksichtigt ein arbeitsloses Kind auch dann, wenn das Kind wegen Erkrankung oder

eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, 6 MuSchG nicht arbeitslos gemeldet ist (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.1 Abs. 4). Ist hingegen das Kind wegen der Inanspruchnahme von Elternzeit nicht arbeitslos gemeldet, scheidet eine Berücksichtigung aus (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 47/02, BStBl. II 2003, 848, für den Fall der Unterbrechung der Berufsausbildung durch Elternzeit). Hat das Kind aufgrund ausländerrechtl. Bestimmungen keine Arbeitsgenehmigung, kommt eine Meldung als Arbeitssuchender bereits nicht in Betracht (BFH v. 7.4.2011 – III R 24/08, BStBl. II 2012, 210).

**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 Inlanderfordernis** lässt die FinVerw. (BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.1 Abs. 1) aus europarechtl. Gründen für Kinder zu, die in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat (Norwegen, Island und Lichtenstein) oder der Schweiz bei der staatlichen Arbeitsvermittlung arbeitsuchend gemeldet sind. Die Meldung der Arbeitslosigkeit und Arbeitsbereitschaft bei einem privaten Arbeitsvermittler ist indessen nicht ausreichend (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 54/02, BFH/NV 2003, 1562). Für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat ergibt sich die Berücksichtigungsmöglichkeit unmittelbar aus Art. 73 EWG-VO 1408/71 v. 14.6.1971 (ABl. EG 1971 Nr. L 149, 2), da das Inlanderfordernis nach der Rspr. des EuGH insoweit durch die Aufenthaltsfiktion in Art. 73, 74, 77 bzw. 78 VO EWG 1408/71 ersetzt wird (EuGH v. 22.2.1990 – C-228/88 – Bronzino, EuGHE I-1990, 531 [549]; v. 22.2.1990 – C-12/89 – Gatto, EuGHE I-1990, 557).

### 3. Berücksichtigung von Kindern vom 18. bis zum 25. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

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

##### aa) Verfassungsmäßigkeit der Absenkung der Altersgrenze vom 27. auf das 25. Lebensjahr 91

Die Absenkung der Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in der Berufsausbildung oder einer Übergangszeit oder Wartezeit vom 27. auf das 25. Lebensjahr durch das StÄndG 2007 war ebenso wie die dazu getroffene Übergangsregelung mit dem GG vereinbar; insbes. wird die bloße Erwartung, das geltende StRecht werde fortbestehen, auch dann nicht geschützt, wenn die Betroffenen bei ihren Dispositionen von dessen begünstigenden Regelungen ausgegangen sind (BFH v. 17.6.2010 – III R 35/09, BStBl. II 2011, 176; aA HORLEMANN, DSrR 2011, 503).

##### bb) Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung 92

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 25. Lebensjahrs in Berufsausbildung befindet. Der Begriff der Berufsausbildung ist auch für einige weitere Tatbestände des Abs. 4 von Bedeutung, so für Satz 1 Nr. 2 Buchst. b und c und findet sich namentlich in der (enger zu interpretierenden) Bestimmung des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. § 10 Anm. 232), in § 12 Nr. 5 sowie in § 33a Abs. 1 und 2.

Dass das EStRecht Inhalt und Ausgestaltung des nämlichen Begriffs der Berufsausbildung nicht stringent gleich bestimmt, ist zu kritisieren. Allein: die Unschärfe und Inkongruenz ist Ausdruck des Fehlens eines widerspruchsfreien Systems des Familienleistungsausgleichs (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 49; zum Systemwechsel: BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561). Ohne ein solches Ordnungsprinzip ist ein Gleichklang der Tatbestandsmerkmale nicht erreichbar. Und dass eine bloß sprachliche Gleichheit nicht zu mehr Rechtssicherheit führt, belegen die Gesetzesmaterialien des StVereinfG 2011, denn die missverständliche Formulierung einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums in Abs. 4 Satz 2 ist erst auf Anregung des FinAussch. aufgenommen worden, weil dieser eine Angleichung an § 12 Nr. 5 erstrebte (BTDrucks. 17/6105, 16; FELIX, NJW 2012, 22 [25]).

### 93 cc) 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“ (Begründung RegE des StÄndG 1968 betr. § 10 Abs. 1 Nr. 7, BTDrucks. V/3430, 8).

**Formaler Begriff der Berufsausbildung:** Zur Berufsausbildung gehört daher insbes. die Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen, hauswirtschaftlichen oder wissenschaftlichen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2 Abs. 1), uE aber auch künstlerischen Beruf, sowie das Studium an Fachhochschulen und Universitäten, nicht dagegen die Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers (BFH v. 2.8.1968 – VI R 207/66, BStBl. II 1968, 777). Die Berufsausbildung ist jedoch nicht nur auf Ausbildungsmaßnahmen begrenzt, die erforderlich sind, um die Mindestvoraussetzungen für die Ausübung des gewählten Berufs zu erfüllen. Erfasst werden auch Maßnahmen, die aus der maßgeblichen Sicht der Eltern und des Kindes geeignet sind, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern (BFH v. 8.11.1972 – VI R 54/70, BStBl. II 1973, 138; v. 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223). Folgerichtig können auch Zweitausbildung und Zweitstudium als Berufsausbildung berücksichtigt werden (BFH v. 20.7.2000 – VI R 121/98, BStBl. II 2001, 107).

**Übereinstimmung des Begriffs der Berufsausbildung in verschiedenen Vorschriften des EStG:** Die Tatbestandsvoraussetzung „für einen Beruf ausgebildet“ ist mit dem Begriff „Berufsausbildung“ in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c (s. Anm. 103) identisch; dieser stimmt seinerseits mit den gleichlautenden Begriffen in § 33a Abs. 1 und 2 überein. Zugleich stimmt der Begriff der Berufsausbildung im EStG mit jenem in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c BKGG überein.

In wesentlichen Teilbereichen (Verzicht auf feste Ausbildungs- oder Studienordnung; zeitliche Inanspruchnahme des Kindes nicht entscheidend) stimmt darüber hinaus der Begriff der Berufsausbildung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a mit jenem Begriff der Berufsausbildung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 überein. Eine vollständige Kongruenz ist aber mit Blick auf die unterschiedlichen Zweckrichtungen der beiden Vorschriften nicht gegeben (s. § 10 Anm. 232; BFH v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708; v. 10.12.2003 – VIII B 151/03, BFH/NV 2004, 929; v. 4.3.2010 – III R 23/08, BFH/NV 2010, 1264; DRENECK, DStR 2004, 1766; PRINZ, FR 2005, 229). Zur Vergleichbarkeit der Berufsausbildungsbegriffe in verschiedenen estl. Vorschriften auch BFH v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91.

**dd) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung**

**Erwerbstätigkeit als Ausbildungsziel:** Ausreichend ist, dass die Ausbildungsmaßnahmen zukünftig eine Erwerbstätigkeit ermöglichen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2 Abs. 1). Als Berufsziel ist daher weder ein Ausbildungsberuf iSd. BBiG noch eine Tätigkeit zu fordern, die einem bestimmten Berufsbild entspricht (BFH v. 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701; v. 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706).

Ein behindertes Kind befindet sich auch dann in Berufsausbildung, wenn es durch gezielte Maßnahmen auf eine, wenn auch einfache, Erwerbstätigkeit vorbereitet wird, die nicht spezifische Fähigkeiten oder Fertigkeiten erfordert. Bei einem behinderten Kind ist daher auch das Arbeitstraining in einer Anlern- oder beschützenden Werkstatt als Berufsausbildung anzusehen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.1.4; H 32.5 EStH 2012).

Der Vorbereitung auf ein Berufsziel und damit der Berufsausbildung dienen auch alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind, und zwar unabhängig davon, ob die Ausbildungsmaßnahmen in einer Ausbildungsordnung oder Studienordnung vorgeschrieben sind oder jedenfalls dem Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten dienen müssen, die für den angestrebten Beruf zwingend notwendig sind (BFH v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713: Anwaltspraktikum eines Jurastudenten ist Berufsausbildung).

Ausbildungsmaßnahmen, die keine Erwerbstätigkeit, sondern nur die Ausübung einer Liebhaberei ermöglichen sollen, zählen nicht zur Berufsausbildung (BFH v. 22.9.1995 – VI R 13/93, BStBl. II 1996, 8; v. 25.2.2004 – VI B 93/03, n.v., juris).

Auch Freiwilligendienste sind grds. keine Berufsausbildung. Sie dienen idR nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl (BFH v. 24.6.2004 – III R 3/03, BStBl. II 2006, 294; v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325).

**Ausbildung mit Berufstätigkeit keine Berufsausbildung:** Ein Kind, dessen Ausbildung sich im Rahmen einer den vollen Lebensunterhalt sicherstellenden Erwerbstätigkeit vollzieht, befindet sich regelmäßig nicht in Berufsausbildung iSd. Abs. 4. Die FinVerw. erkennt aber die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit als Offiziersanwärter als Berufsausbildung an (ausführl. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.1.2; BFH v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523; v. 15.7.2003 – VIII R 19/02, BStBl. II 2007, 247; anders noch FG München v. 28.7.1999 – 1 K 251/99, EFG 1999, 1186, rkr.: Zeitsoldat an der Bundeswehrhochschule; FG Ba.-Württ. v. 13.6.1990 – XII K 182/87, EFG 1991, 25, rkr.: Beamter im Aufstiegslehrgang). Entscheidend ist, ob der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895). Auch ist – da das (Noch-)Nichterreichen des Berufsziels in der Aufnahme des Studiums dokumentiert ist – der Jura-Student, der halbtags als Finanzbeamter arbeitet, in Ausbildung (BFH v. 23.4.1997 – VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655).

**Umfang der Ausbildungsmaßnahmen:** Die FinVerw. forderte ursprünglich, dass die Berufsausbildung die Zeit oder Arbeitskraft des Kindes überwiegend in Anspruch nimmt. Nach geltender Weisungslage soll es genügen, dass die aufgewandte Zeit und Arbeitskraft einen greifbaren Bezug zum angestrebten Be-

rufsziel vermitteln und Bedenken gegen die Ernsthaftigkeit ausgeschlossen erscheinen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.1.3 Abs. 5). Auch an der Forderung, dass die tatsächliche Unterrichtszeit (mindestens) zehn Wochenstunden umfassen müsse, hält die FinVerw. nicht mehr fest (so bereits BFH v. 28.4.2010 – III R 93/08, BStBl. II 2010, 1060; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.21.3 Abs. 3). Die freie Selbstausbildung hingegen erfüllt – unabhängig vom Ausbildungsziel – nicht den Tatbestand einer anzuerkennenden Berufsausbildung. Jedoch ist das auf ein bestimmtes Ausbildungsziel ausgerichtete Selbststudium als Ausbildung anzuerkennen, wenn der Abschluss durch eine staatliche Prüfung erfolgt (BFH v. 18.3.2009 – III R 26/06, BStBl. II 2010, 296; Vorbereitung auf ein Abitur für Nichtschüler als Berufsausbildung; Nds. FG v. 13.7.2011 – 9 K 50/10, EFG 2012, 525, rkr.: selbstorganisierte Vorbereitung auf die Aufnahmeprüfung für ein Musikstudium).

### 95 ee) Dauer der Berufsausbildung

**Beginn der Berufsausbildung:** Die Ausbildung beginnt mit der Aufnahme der ersten berufsspezifischen Bildungsmaßnahme. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalls. So beginnt die Schule mit dem offiziellen Beginn des Schuljahres, die Lehrausbildung mit dem Beginn der (praktischen oder theoretischen) Unterweisung, die Hochschulausbildung mit dem offiziellen Semesterbeginn (BFH v. 23.11.2001 – VI R 77/99, BStBl. II 2002, 484) und ein Vorbereitungsdienst in der öffentlichen Verwaltung mit Aushändigung der Ernennungsurkunde. Die Ausbildung beginnt nicht bereits mit der Bewerbung um einen Ausbildungsplatz (FG München v. 11.5.1999 – 16 K 5546/98, EFG 1999, 846, rkr.). Die Bestimmung des Beginns der Ausbildung ist entbehrlich, wenn die Ausbildung sich binnen eines Zeitraums von vier Monaten an eine vorherige Ausbildung anschließt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b).

**Abschluss der Berufsausbildung:** Die Berufsausbildung ist beendet, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung nach dem angestrebten Berufsziel befähigt (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.7 Abs. 4). Bei der Bestimmung des Endes der Berufsausbildung sind die gesamten Umstände des Einzelfalls unter besonderer Berücksichtigung des Berufsziels in den Blick zu nehmen (BFH v. 4.12.1969 – IV 329/64, BStBl. II 1970, 450). 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. Daher stellt zB die Gesellenprüfung noch nicht den Abschluss der Berufsausbildung dar, wenn das Berufsziel weiter gesteckt ist (BFH v. 8.11.1972 – VI R 309/70, BStBl. II 1973, 139) und angestrebt wird, den gewählten Lehrberuf als Meister auszuüben (BFH v. 13.10.1961 – VI 118/61 U, BStBl. III 1962, 48; v. 8.11.1972 – VI R 54/70, BStBl. II 1973, 138) oder hernach zu studieren (BFH v. 23.4.1997 – VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655).

► *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 (vgl. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.7 Abs. 10).

► *Behinderte Kinder* haben – sofern sie nicht schon nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zu berücksichtigen sind – ihre Berufsausbildung abgeschlossen, wenn ihnen eine ihren Fähigkeiten angemessene Beschäftigung möglich ist (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.7 Abs. 4).

**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 (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.8 Abs. 3). Die Unterbrechung der Ausbildung zum Zweck der Kindesbetreuung ist hingegen nicht privilegiert (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 47/02, BStBl. II 2003, 848). In Zeiten der Beurlaubung vom Studium ist danach zu differenzieren, ob der Beurlaubte auch während der Urlaubsunterbrechung an Maßnahmen der Berufsausbildung teilnimmt (Auslandspraktikum während Urlaubssemester: BFH v. 14.1.2000 – VI R 11/99, BStBl. II 2000, 199) oder ob dem Beurlaubten bereits nach den hochschulrechtl. Bestimmungen der Besuch von Lehrveranstaltungen und der Erwerb von Leistungsnachweisen untersagt ist (BFH v. 3.7.2004 – VIII R 23/02, BStBl. II 2004, 999).

**Zweitausbildung oder 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. Insofern unterscheidet sich die Zweitausbildung auch von der Umschulung. Zweitausbildung und Zweitstudium sind Berufsausbildung (BFH v. 19.9.2008 – III B 102/07, BFH/NV 2009, 16; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.7 Abs. 4). Bei konkretem Zusammenhang mit späterer Berufstätigkeit können diese Kosten aber als vorweggenommene BA oder WK abziehbar sein (BFH v. 13.2.2003 – IV R 44/01, BStBl. II 2003, 698, mit Anm. KANZLER, FR 2003, 722).

**Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Fortbildung:** Nach der Rspr. des BFH kann aus den für die Abgrenzung der WK von den Lebenshaltungskosten entwickelten Begriffen „Fortbildungskosten“ und „Ausbildungskosten“ für die Auslegung des Begriffs „Berufsausbildung“ iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a nichts „gewonnen“ werden (BFH v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91; ferner BFH v. 4.12.1969 – IV 329/64, BStBl. II 1970, 450; v. 8.11.1972 – VI R 309/70, BStBl. II 1973, 139). Danach sind etwa Aufwendungen eines Referendars für seine „Ausbildung“ WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Unterhaltszuschuss); andererseits wird der Referendar aber auch bei der Besteuerung seiner Eltern ebenfalls als Kind berücksichtigt, weil er sich noch in Berufsausbildung befindet (BFH v. 10.2.2000 – VI B 108/99, BStBl. II 2000, 398; v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523). In diesem Sinne hat der BFH auch die Ausbildung eines Zeitsoldaten zum Offizier als Berufsausbildung beurteilt (BFH v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523; v. 15.7.2003 – VIII R 19/02, BStBl. II 2007, 247).

#### ff) Einzelfälle der Berufsausbildung

96

**Anlernverhältnis:** Zur Berufsausbildung zählt auch die Unterweisung in einem Anlernverhältnis, wenn ihr ein Ausbildungsplan zugrunde liegt, sie auf qualifizierte Tätigkeiten ausgerichtet ist und nicht den Charakter einer Arbeitsleistung gegen Entgelt hat (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.1.2).

**Arzt:** Ein approbierter Arzt befindet sich bei seiner ärztlichen Tätigkeit vor Erteilung der Facharztanerkennung nicht in Berufsausbildung (BSG v. 27.4.1960 – 2 RU 191/56, BSGE 12, 109); anders der Arzt im Praktikum nach dem Medizinstudium (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.7 Abs. 13).

**Aufstiegsbeamter:** Ein Beamter des mittleren Dienstes, der sich als sog. Aufstiegsbeamter auf die Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst vorbereitet (Aufstiegsbeamter), befindet sich während dieser Zeit nicht in einer Berufsaus-

bildung (BFH v. 1.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91; v. 2.7.1993 – III R 81/91, BStBl. II 1993, 870).

**Auslands-Sprachaufenthalt („Au-pair“)** kann zur Berufsausbildung gehören, wenn der Erwerb der Fremdsprachenkenntnisse nicht dem ausbildungswilligen Kind allein überlassen bleibt, sondern Ausbildungsinhalt und Ausbildungsziel von einer fachlich autorisierten Stelle vorgegeben werden. Auslandsaufenthalte im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen können daher regelmäßig als Berufsausbildung anerkannt werden, wenn sie von einem theoretisch-systematischen Sprachunterricht begleitet werden (BFH v. 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701), der mit Rücksicht auf seinen Umfang den Schluss auf eine hinreichend gründliche (Sprach-)Ausbildung rechtfertigt (BFH v. 19.2.2002 – VIII R 83/00, BStBl. II 2002, 469). Hiervon ist grds. auszugehen, wenn der Aufenthalt von einem durchschnittlich mindestens zehn Wochenstunden umfassenden theoretisch-systematischen Sprachunterricht begleitet wird (BFH v. 15.3.2012 – III R 58/08, BStBl. II 2012, 743; v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Die Teilnahme am Sprachunterricht ist konstitutives Merkmal der Berücksichtigung von Au-Pair-Aufenthalten: Nimmt ein Kind wegen bereits vorhandener ausreichender Fremdsprachenkenntnisse nicht an einem Sprachkurs teil, dann befindet es sich insoweit auch nicht in Berufsausbildung (BFH v. 15.12.2011 – III B 34/11, BFH/NV 2012, 728).

**Berufswechsel:** Siehe Umschulungsmaßnahmen.

**Duale Berufsausbildung:** Die parallele Ausbildung in Betrieb und Berufsschule (duale Berufsausbildung) in einem staatlich anerkannten handwerklichen, kaufmännischen, technischen, hauswirtschaftlichen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Beruf ist stets als Berufsausbildung anzuerkennen. Gleiches gilt für einen sonst vorgeschriebenen, allgemein anerkannten oder üblichen Ausbildungsweg (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.3).

**Geselle:** Die Ausbildung eines Gesellen zum Meister kann Ausbildung sein (BFH v. 13.10.1961 – VI 118/61 U, BStBl. III 1962, 48; v. 8.11.1972 – VI R 54/70, BStBl. II 1973, 138), solange der Geselle keiner normal entlohnten Tätigkeit nachgeht (BFH v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91; FG München v. 23.8.1994 – 13 K 772/91, EFG 1995, 216, rkr.; s. auch BSG v. 30.3.1967 – 12 RJ 590/63, BSGE 26, 195, betr. Besuch der Meisterschule ohne Berufsausübung).

**Hausfrau:** Berufsausbildung ist die Ausbildung für den Beruf der Hausfrau, und zwar auch, wenn die erworbenen Kenntnisse nur im eigenen Haushalt verwertet werden sollen (vgl. BSG v. 18.3.1970 – 1 RA 217/69, NJW 1970, 1655).

**Kaufmannsgehilfe:** Die Kaufmannsgehilfenprüfung stellt noch nicht den Abschluss der Berufsausbildung dar, wenn das Berufsziel weiter gesteckt ist (BFH v. 8.11.1972 – VI R 309/70, BStBl. II 1973, 139).

**Musikschule:** Der Besuch einer Musikschule kann ausnahmsweise als Berufsausbildung anzuerkennen sein (OFD Frankfurt v. 5.6.1996, DB 1996, 1547, fordert Vollzeitausbildung, Musikschule geeignet zur Vorbereitung auf Musikhochschule und Absicht einer Bewerbung zur Musikhochschule).

**Ordensgeistliche:** Berufsausbildung ist die der Ausbildung zum Ordensgeistlichen bzw. der Tätigkeit als Laienbruder oder Ordensschwester vorangehende Zeit eines Postulats oder Noviziats (FG Münster v. 2.10.1991 – 10 K 1108/91 L, EFG 1992, 269, rkr.; DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2 Abs. 8).

**Praktikum:** Ein Praktikum, in dem das Kind Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erwirbt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs

geeignet sind, ist Berufsausbildung (BFH v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713).

**Promotion:** Die Vorbereitung auf die Doktorprüfung ist Berufsausbildung, wenn sie im Anschluss an das erfolgreich abgeschlossene Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt wird (BFH v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708).

**Qualifizierung nach erfolgreichem Studium:** Ein Kind kann sich auch dann noch in Berufsausbildung befinden, wenn es nach erfolgreichem Abschluss eines Studiums an weiteren Qualifizierungsmaßnahmen im geprüften Studienfach teilnimmt (BFH v. 24.2.2010 – III R 80/08, BFH/NV 2010, 1431).

**Referendariat:** Der Rechts- oder Lehramtsreferendar befindet sich in Berufsausbildung (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2.1.2; s. aber Anm. 95 aE).

**Rettungssanitäter:** Die Ausbildung zum Rettungssanitäter ist, soweit sie eine mehrmonatige, landesrechtlich geregelte Ausbildung nebst Abschlussprüfung voraussetzt, eine Berufsausbildung (BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825).

**Schreibmaschinen- und Stenografielehrgang:** Die Teilnahme an einem Schreibmaschinen- und Stenografielehrgang kann Berufsausbildung sein, wenn die spätere Berufstätigkeit entsprechende Fähigkeiten erfordert (RFH v. 3.4.1941, RStBl. 1941, 476).

**Soldat:** Ein Soldat auf Zeit befindet sich in einer Berufsausbildung, wenn er tatsächlich eine Ausbildung erhält und hierdurch der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht; dabei steht die Verpflichtung als Soldat auf Zeit der Annahme eines Ausbildungsverhältnisses jedenfalls zu Beginn der Verpflichtungszeit nicht entgegen (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895).

**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 (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2 Abs. 8).

**Steuerfachhilfe:** Die normal entlohnte Tätigkeit als Steuerfachhilfe ist auch dann keine Berufsausbildung, wenn das Kind die Steuerbevollmächtigtenprüfung ablegen will (BFH v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91); s. auch Anm. 95 „Abschluss der Berufsausbildung“.

**Strafvollzug:** Zu berücksichtigen ist auch eine Berufsausbildung während des Strafvollzugs (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.2 Abs. 8). Dass die Eltern 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. 22.9.1981 – 1 RJ 152/80, FamRZ 1982, 60).

**Umschulungsmaßnahmen** gehören zur Berufsausbildung (BFH v. 24.2.2010 – III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262); im Hinblick auf BFH v. 11.10.1984 (VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91) ist die Fortführung der bisherigen Berufstätigkeit schädlich (s. zB „Aufstiegsbeamter“, „Zeitsoldat“).

**Volontär:** Der Volontär, der Trainee oder der (bezahlte) Praktikant befindet sich in Berufsausbildung, wenn die Maßnahme der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation dient und der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (BFH v. 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706). Ob es sich bei einer Tätigkeit als Volontärin, als Trainee oder als bezahlte Praktikantin um eine Berufsausbildung oder um ein Arbeitsverhältnis handelt, hängt nicht von der Be-

zeichnung der Maßnahme ab. Entscheidend ist, ob die Erlangung beruflicher Qualifikationen oder die Erbringung von Arbeitsleistungen im Vordergrund steht (BFH v. 26.8.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011, 26).

**Zeitsoldat:** Nach der Rspr. ist auch die Ausbildung eines Offiziersanwärters (Soldat auf Zeit) zum Offizier als Berufsausbildung zu berücksichtigen (BFH v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523; vgl. aber Anm. 95 aE); ebenso befindet sich ein Kind, das als Unteroffiziersanwärter (Soldat auf Zeit) zum Telekommunikationselektroniker ausgebildet wird, in einer Berufsausbildung (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 19/02, BStBl. II 2007, 247).

97–99 Einstweilen frei.

#### 100 b) Kinder während einer Übergangszeit (Nr. 2 Buchst. b)

Ein Kind, das das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat, wird nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b berücksichtigt, wenn es sich in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d von höchstens vier Monaten befindet. Bei einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von nicht mehr als vier Monaten geht der Gesetzgeber dann typisierend davon aus, dass ein Kind gehindert ist, seine Ausbildung zu einem früheren Zeitpunkt fortzusetzen (BFH v. 27.1.2011 – III R 57/10, BFH/NV 2011, 1316).

**Die Übergangszeit** ist der Zeitraum, in dem sich das Kind nicht in Ausbildung oder in einem sozialen Dienst befindet.

► *Abgrenzung zur Unterbrechungszeit:* 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 (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.3 Abs. 4). Ebenso wenig befindet sich ein Kind, dass nach Abschluss der Ausbildung einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgeht, in einer Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten, auch wenn es nachfolgend eine weitere Ausbildung beginnt (BFH v. 19.10.2001 – VI R 39/00, BStBl. II 2002, 481; v. 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473). Hingegen kann ein Kind in der Übergangszeit zwischen Ausbildungsabschluss und Wehrdienstbeginn berücksichtigt werden (BFH v. 25.1.2007 – III R 23/06, BFH/NV 2007, 1229; aA DAFamEst., BStBl. I 2004, 767 – Tz. 63.3.3 Abs. 4).

► *Ausbildungsabschnitte* sind gleichartige Ausbildungsvorhaben, uE aber auch voneinander unabhängige, unterschiedliche Berufsausbildungen. Ob von dem Kind in der Übergangszeit Einkommen erzielt wird, ist ohne Belang; gleichfalls ist unerheblich, in welchem zeitlichen Umfang das Kind tätig ist, weil Abs. 4 Sätze 2 und 3 auf diesen Zeitraum keine Anwendung findet (BFH v. 16.11.2006 – III R 15/06, BStBl. II 2008, 56; v. 17.6.2010 – III R 49/09, BFH/NV 2010, 2244).

**Höchstens vier Monate** darf die Übergangszeit betragen. Die Viermonatsfrist iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b ist nicht taggenau gem. § 108 Abs. 1 AO 1977 iVm. §§ 187, 188 BGB zu berechnen, sondern umfasst vier volle Kalendermonate.

te (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 105/01, BStBl. II 2003, 847). Der Viermonatszeitraum kann in zwei VZ fallen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 30). Maßgebend ist die tatsächliche Dauer der Unterbrechung; dies gilt auch, wenn das Kind nach den Umständen des Einzelfalls die begründete Erwartung hegen konnte, dass die Unterbrechung die Viermonatsfrist nicht überschreiten wird (BFH v. 7.9.2005 – III B 30/05, BFH/NV 2006, 50). Wird die Übergangszeit überschritten, so ist die gesamte Übergangszeit keine Berufsausbildung (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; v. 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681); verfassungsrechtl. Bedenken hiergegen bestehen auch in Fällen einer nicht absehbaren Überschreitung der Viermonatsfrist nicht.

Einstweilen frei.

101–102

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

103

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c wird ein Kind zwischen 18 und 25 Jahren auch berücksichtigt, wenn es eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann.

Bei einem Kind, das eine Berufsausbildung mangels eines 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 (BTDruks. 10/2884, 103). Zweck der Regelung ist daher die Gleichstellung mit den Kindern iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a.

**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 § 33a Anm. 35) hat jedes Kind bereits vor Vollendung des 18. Lebensjahres mit einer Berufsausbildung begonnen. Die Fortsetzung der Berufsausbildung ist dann unmöglich, wenn sie zwar begonnen hat, aber abgebrochen werden musste. Es ist uE 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 ArbG, 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.

**Mangels eines Ausbildungsplatzes** kann die Berufsausbildung nicht begonnen oder fortgesetzt werden.

► *Ausbildungsplatz* ist jede Stelle im In- oder Ausland (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.4 Abs. 1), die in einem geordneten Ausbildungsgang eine Berufsausbildung ermöglicht. Darunter fallen Schul-, Fach- und Hochschulplätze, betriebliche und überbetriebliche Ausbildungsplätze sowie (Praktikums-)Stellen, an denen das Kind Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen erwerben kann, die als Grundlagen für die Ausübung im angestrebten Beruf geeignet sind (BFH v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713).

► *Ernsthafte Bemühungen* um einen Ausbildungsplatz fordert die FinVerw., die vom Stpfl. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind (R 32.7 Abs. 3 EStR 2012; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.4 Abs. 2). Dies ist uE zutref-

find, weil nur diese Anforderung der hier unterstellten bildungspolitischen Zielsetzung der Regelung gerecht wird.

Die Suche nach einem Ausbildungsplatz muss bisher erfolglos verlaufen sein oder der bereits feststehende Beginn einer Berufsausbildung außerhalb des Viermonatszeitraums nach Abs. 4 Satz 1 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 (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.4 Abs. 1). Zudem können – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – auch Kinder, die den gesetzlichen Zivildienst ableisten, nicht nur als Kinder in Berufsausbildung (so bereits BFH v. 14.5.2002 – VIII R 61/01, BStBl. II 2002, 807), sondern auch als Ausbildungsplatz suchende Kinder berücksichtigt werden (BFH v. 27.9.2012 – III R 70/11, BFHE 239, 116).

► *Als Nachweise* kommen Bescheinigungen der Agentur für Arbeit über die Meldung des Kindes als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle, Unterlagen über eine Bewerbung bei der SfH (vormals ZVS) und Bewerbungsschreiben unmitttelbar an Ausbildungsstellen sowie deren Zwischennachricht oder Ablehnung in Betracht (R 32.7 Abs. 3 EStR 2012). War eine Bewerbung noch nicht möglich (zB für Studierwillige, weil das Verfahren bei der SfH bzw. ZVS noch nicht eröffnet ist) oder nicht erfolgreich, genügt eine schriftliche Erklärung des Kindes, sich so bald wie möglich (erneut) bewerben zu wollen (BFH v. 26.11.2009 – III R 84/07, BFH/NV 2010, 853; DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.4 Abs. 1). Zwar entsteht der Anspruch auf Kindergeld monatlich, so dass die Anspruchsvoraussetzungen – hier das Bemühen um einen Ausbildungsplatz – in jedem Monat gegeben sein müssen, indessen braucht nicht zwingend für jeden Monat ein erneuter Nachweis vorgelegt zu werden, der das Bemühen um einen Ausbildungsplatz dokumentiert. Es ist daher nicht erforderlich, dass sich das Kind jeden Monat erneut um eine Ausbildungsstelle bewirbt, solange über die bisherigen Bewerbungen noch nicht entschieden ist; allerdings ist spätestens nach Ablauf von drei Monaten eine Parallelbewerbung erforderlich, wenn das Kind innerhalb dieses Zeitraums keine Absage erhalten hat (BFH v. 22.9.2011 – III R 35/08, BFH/NV 2012, 232).

► *Die Vermutung*, dass das Kind keine weitere Berufsausbildung anstrebt, kann durch Nachweis eines sicheren Ausbildungsplatzes für das folgende KJ. widerlegt werden (BFH v. 7.8.1992 – III R 20/92, BStBl. II 1993, 103; glA H 37.2 EStH 2012). Zur Nichtberücksichtigung des Kindes, das seinerseits ein Kind betreut, und zur Berücksichtigung bei Krankheit und Mutterschutz s. Anm. 100 „Übergangszeit“; DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.4 Abs. 4.

**Erwerbstätigkeit unschädlich:** Nach ihrem Sinngehalt, Kinder, die trotz Bemühungen keinen Ausbildungsplatz finden und finanziell von ihren Eltern mindestens ebenso abhängig sind wie in einer Ausbildung befindliche Kinder, den letzteren gleichzustellen (vgl. BTDrucks. 10/2884, 102), passt die Vorschrift nicht für Kinder, die sich in einem Beschäftigungsverhältnis befinden und sich aus dieser Situation heraus weiter bewerben (FG Brandenb. v. 15.4.1999 – 5 K 865/98 K<sub>g</sub>, EFG 1999, 783, rkr.). Die Rspr. hatte daher in der Vergangenheit ein Kind während der Ausübung einer Vollzeitberufstätigkeit dann nicht be-

rücksichtigt, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes insgesamt den (anteiligen) Jahresgrenzbetrag nicht übersteigen. Diese Rspr. hat der BFH ausdrücklich aufgegeben und berücksichtigt das Kind – bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a–c – auch dann, wenn es einer Vollzeitberufstätigkeit nachgeht (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982).

Einstweilen frei.

104–107

#### **d) Kinder, die freiwillige Dienste leisten (Nr. 2 Buchst. d)**

108

Nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d können Kinder im Alter zwischen 18 und 25 Jahren auch dann berücksichtigt werden, wenn sie ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr iSd. jeweiligen Förderungsgesetze ableisten, einen Freiwilligendienst iSd. Beschlusses des Europäischen Parlaments und des Rats v. 13.4.2000, einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 14b des Zivildienstgesetzes, einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst oder einen Bundesfreiwilligendienst leisten. Eine Erstreckung des Anwendungsbereichs des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d auf andere, nicht benannte Freiwilligendienste, scheidet aus, weil die Vorschrift keine planwidrige Regelungslücke erkennen lässt (BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, BStBl. II 2009, 1010; v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325). Auch eine Berücksichtigung der sonstigen Freiwilligendienste als Berufsausbildung scheidet aus, weil Freiwilligendienste regelmäßig nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl dienen (BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325; v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841).

**Ein freiwilliges soziales Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres v. 17.8.1964** (BGBl. I 1964, 640; BStBl. I 1964, 534), neu gefasst durch Bekanntmachung v. 15.7.2002 (BGBl. I 2002, 2596), zuletzt geändert durch das Gesetz v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242) wird nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres zwischen der Erfüllung der Vollzeitschulpflicht (regelmäßig neun Schuljahre) und der Vollendung des 27. Lebensjahrs bis zur Dauer von 18 zusammenhängenden Monaten geleistet; die Helferinnen und Helfer müssen sich mindestens für sechs Monate verpflichtet haben. Dieser Begünstigungstatbestand wurde durch das am 1.4.1964 in Kraft getretene Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres eingeführt; der Kinderfreibetrag war dementsprechend erstmals für den VZ 1964 zu gewähren.

► *Der Nachweis* über die Leistung des freiwilligen sozialen Jahres ist durch die zwischen dem Freiwilligen und dem Träger geschlossene schriftliche Vereinbarung oder durch eine Bescheinigung des Trägers zu erbringen (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.5 Abs. 2 und Abs. 6).

► *Als Träger des freiwilligen sozialen Jahres* sind zugelassen:

- die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege zusammengeschlossenen Verbände und ihre Untergliederungen,
- Religionsgemeinschaften mit dem Status einer öffentlich-rechtl. Körperschaft,
- die Gebietskörperschaften sowie nach Bestimmung der Länder sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

**Ein freiwilliges ökologisches Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) v. 17.12.1993** (BGBl. I 1993, 2118; BStBl. I 1994, 19), neu gefasst durch Bekanntmachung v. 15.7.2002 (BGBl. I 2002, 2600), zuletzt geändert durch Gesetz v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242), wird unter weitgehend gleichen Bedingungen wie ein freiwilliges soziales Jahr geleistet (vgl. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.5.2 Abs. 2).

► *Bedeutung und erstmalige Anwendung:* Der Verzögerungstatbestand des freiwilligen ökologischen Jahres nach dem FÖJG wurde wegen der Gleichstellung der Teilnehmer an einem freiwilligen ökologischen Jahr mit den Helfern im freiwilligen sozialen Jahr (BTDrucks. 12/4716, 14) mit Wirkung ab VZ 1994 aufgenommen (Art. 6 FÖJG iVm. § 52 Abs. 1 idF des FKPG v. 23.6.1993).

► *Die Träger* des freiwilligen ökologischen Jahres werden von der zuständigen Landesbehörde zugelassen. Sie müssen ihren Sitz im Inland haben und sind gesetzlich verpflichtet, in der dem Dienstleistenden zu erteilenden Bescheinigung die Zulassungsbehörde und den Zulassungsbescheid zu bezeichnen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 FÖJG).

**Im europäischen Ausland** können sowohl das freiwillige soziale Jahr als auch das freiwillige ökologische Jahr geleistet werden. 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 führen nicht zu einer mehrfachen Berücksichtigung (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.5 Abs. 2).

**Das gemeinschaftliche Aktionsprogramm „Jugend“** (Beschl. Nr. 1031/2000/EG des Europäischen Parlaments und des Rats v. 13.4.2000, ABl. EG 2000 Nr. L 117, 1) soll jungen Menschen die Chance eröffnen, ihre Mobilität zu erhöhen und sich aktiv am Aufbau Europas zu beteiligen. Das auf dem Konzept der nicht formalen Bildung beruhende Programm soll zum Aufbau eines „Europas des Wissens“ beitragen und die europäische Kooperation in der Weiterentwicklung der Jugendpolitik fördern. Das Programm richtet sich an Jugendliche im Alter zwischen 15 und 25 Jahren. Bei der Umsetzung des Programms wird die Europäische Kommission von Nationalagenturen, in Deutschland von der Agentur JUGEND für Europa, unterstützt.

Der Begünstigungstatbestand wurde durch das FamFördG v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) erstmals eingeführt und förderte die Teilnahme am (vorherigen) Aktionsprogramm „Europäischer Freiwilligendienst für junge Menschen“. Im Zuge des 2. FamFördG v. 16.8.2001 (s. Anm. 2) wurde der Gesetzestext an das neu aufgelegte Aktionsprogramm „Jugend“ angeglichen; obwohl die Änderungen durch das 2. FamFördG erst zum 1.1.2002 in Kraft traten, berücksichtigt die FinVerw. am Aktionsprogramm „Jugend“ teilnehmende Kinder bereits seit dem 1.1.2000 (BfF v. 14.8.2000, BStBl. I 2000, 1217).

**Ein anderer Dienst im Ausland iSv. § 14b Zivildienstgesetz** steht einem Zivildienst gleich, wenn er bei einem von Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend und Auswärtigem Amt anerkannten Träger geleistet wird, zwei Monate länger dauert als der Zivildienst im Inland und unentgeltlich erfolgt. Der Dienst wird auch dann berücksichtigt, wenn er länger als zwölf Monate dauert (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.5 Abs. 4). Die Bestimmung wurde ebenfalls durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 eingefügt und stellt ab dem VZ 2001 (bestimmte) im Ausland Dienst leistende Kriegsdienstverweigerer estl. jenen im Inland gleich. Die Aussetzung der Verpflichtung zum Wehr-

dienst (vgl. Anm. 152) führt dazu, dass der Berücksichtigungstatbestand „anderer Dienst im Ausland“ nicht mehr verwirklicht werden kann; ein bereits angebotener Dienst im Ausland ist längstens bis zum 31.12.2011 berücksichtigungsfähig (OFD Münster v. 19.8.2011, DStR 2011, 1713).

Mit der Aufnahme des entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes „weltwärts“ iSd. Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung v. 1.8.2007 (BAnz. 2008, 1297) und des Freiwilligendienstes aller Generationen iSv. § 2 Abs. 1a SGB VII als zu berücksichtigende Freiwilligendienste stellte der Gesetzgeber eine sachgerechte Gleichbehandlung mit den weiteren Freiwilligendiensten sicher (BTDrucks. 16/6519, 16 und 16/429, 45). Der Freiwilligendienst „weltwärts“ kann erstmals ab dem VZ 2008, der Freiwilligendienst aller Generationen ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 40 Satz 6) berücksichtigt werden.

**Ein Internationaler Jugendfreiwilligendienst** ist nach dem BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 ab dem VZ 2011 berücksichtigungsfähig. Der Dienst, der weltweit geleistet werden kann und pädagogisch begleitet wird, umfasst regelmäßig zwölf Monate, mindestens aber sechs und höchstens 18 Monate. Die Prüfung und Erteilung der Zulassung von Trägern für den Internationalen Jugendfreiwilligendienst erfolgt durch das BMFSFJ oder eine vom BMFSFJ beauftragte Stelle; das Nähere ist in der Richtlinie des BMFSFJ v. 20.12.2010 (GMBL 2010, 1778) niedergelegt.

**Bundesfreiwilligendienst:** Der durch Gesetz v. 28.4.2011 (BGBl. I 2011, 687) eingeführte Bundesfreiwilligendienst nach dem BFDG ersetzt den bisherigen Zivildienst. Der Dienst ist ab dem Zeitpunkt seiner Einführung, mithin ab dem 1.7.2011, berücksichtigungsfähig. Der Freiwillige leistet zwischen sechs und 18 Monaten Dienst; im Ausnahmefall kann der Dienst auf 24 Monate erstreckt werden. Eine Ableistung in Teilabschnitten ist möglich, wenn der Abschnitt mindestens drei Monate dauert (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.5.8 Abs. 1). Der Dienst wird in einer vom Bundesamt für Familie und zivilgesellschaftliche Aufgaben anerkannten Einsatzstelle abgeleistet. Vor Beginn des Dienstes ist eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bund und dem Freiwilligen abzuschließen; die Ableistung und die Dauer der Dienstzeit sind nachzuweisen.

Einstweilen frei.

109

#### 4. Berücksichtigung behinderter Kinder (Nr. 3)

##### a) Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder

110

Die Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder wurden erstmals durch StÄndG v. 18.7.1958 (s.u.) 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 § 33a Abs. 1 (s. § 33a Anm. 2) berücksichtigt werden. Bis zum VZ 1995 gab es zwei 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. Seit VZ 1996 gibt es nur noch einen Tatbestand zur unbegrenzten Berücksichtigung behinderter Kinder nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Danach konnten ab VZ 1958 (körperlich oder geistig) behinderte und dauernd erwerbsunfähige Kinder, die mindestens vier Monate im Wesentlichen auf Kosten des Stpfl. unterhalten worden sind, ohne Rücksicht auf eine Altersgrenze berücksichtigt werden (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b).

**StÄndG v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 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.

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Nach Abs. 6 Nr. 6 konnte in den VZ 1975–1982 ein Kind, „das zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 18. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat,“ berücksichtigt werden, „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.

**2. HStruktG v. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 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 Grund musste Anspruch auf Kindergeld oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) bestehen.

► Abs. 7 wurde neu gefasst. 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, 55). Danach waren Kinder über 27 Jahre nur noch zu berücksichtigen, wenn sie wegen der Behinderung außerstande waren, 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. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Für die VZ 1986–1995 galten folgende Regelungen für behinderte Kinder:

► *Kinder, die das 16., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hatten*, 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.

► *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) und
- aus diesem Grund 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. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Ab dem VZ 2000 forderte der Gesetzgeber, dass die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Die Altersgrenze für den Eintritt der Behinderung wurde ab dem VZ 2007 auf das vollendete 25. Lebensjahr abgesenkt.

## b) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder

### aa) Bedeutung der kindbedingten Entlastungen für Behinderte

111

Kinder, die wegen ihrer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, belasten den Stpfl., gleichgültig, ob es sich um Kinder bis zum 25. Lebensjahr oder um solche handelt, die das 25. Lebensjahr bereits vollendet haben. Ihre Berücksichtigung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 soll der geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Stpfl. Rechnung tragen, dem danach vorrangig das Kindergeld, der Kinderfreibetrag und die damit zusammenhängenden Ermäßigungen (s. Anm. 32) zustehen. Die pauschale Berücksichtigung solcher behinderungsbedingten Lasten des Stpfl. durch Personen, die älter als 25 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 25. Lebensjahrs typischerweise nicht anfallen. Derartige Aufwendungen wären eigentlich nach § 33a Abs. 1 zu berücksichtigen, der indessen durch § 33a Abs. 1 Satz 3 ausgeschlossen ist (s. Anm. 167).

### bb) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder

112

**Gleichheitswidrige Benachteiligung Unterhaltspflichtiger mit behinderten Kindern über 25 Jahren:** Soweit der Stpfl. nach § 33a Abs. 1 höhere Unterhaltsaufwendungen abziehen könnte, ihm dieser Abzug aber wegen der Berücksichtigung des Kindes nach Abs. 6 verwehrt ist (Abzugsverbot des § 33a Abs. 1 Satz 4 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 (aA BFH v. 26.6.1987 – III B 32/85, BStBl. II 1987, 713; v. 22.8.1996 – III R 105/93, BFH/NV 1997, 282).

Der Abzug eines Höchstbetrags von 8004 € (§ 33a Abs. 1 Satz 1) zzgl. anrechenbarer Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (§ 33a Abs. 1 Satz 2) ist immer dann günstiger,

- wenn der Stpfl. entsprechende Aufwendungen geleistet hat (§ 33a Abs. 1 Satz 1; s. § 33a Anm. 34 ff.),

- das Kind kein oder nur geringes Vermögen besitzt (§ 33a Abs. 1 Satz 5; s. § 33a Anm. 92 ff.),
- die Einkünfte und Bezüge des Kindes 8004 € übersteigen, denn der Unterhaltshöchstbetrag entfällt erst bei anrechenbarem Kindeseinkommen von 8624 € (§ 33a Abs. 1 Satz 5; s. § 33a Anm. 99) und
- der Stpfl. die Aufwendungen allein getragen hat (§ 33a Abs. 1 Satz 7; s. § 33a Anm. 113).

**Die Verfassungswidrigkeit** des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 folgte 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.

### 113 c) Verfahrensvorschriften für behinderte Kinder

**Lohnsteuerverfahren und Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren:** 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 grds. durch einen Schwerbehindertenausweis nach § 69 Abs. 5 SGB IX oder durch einen die Behinderung feststellenden Bescheid der Versorgungsverwaltung 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 aufgrund eines Feststellungsbescheids nach § 69 Abs. 1 SGB IX oder,
- wenn ihnen wegen ihrer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Renten- oder den entsprechenden Bescheid zu erbringen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.2 Abs. 1).

► *Stellungnahme:* Den danach vorzulegenden amtlichen Ausweisen für Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 kann uE zwar keine Tatbestandswirkung zukommen; faktisch binden sie jedoch die FinVerw. Ein Nachweis kann auch durch ein Zeugnis des behandelnden Arztes oder durch ein ärztliches Gutachten erbracht werden (BFH v. 23.2.2012 – V R 39/11, BFH/NV 2012, 1584; v. 16.4.2002 – VIII R 62/99, BStBl. II 2002, 738).

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 (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.2 Abs. 1 Satz 4).

**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. Allerdings soll ein Schwerbehindertenausweis, der idR höchstens auf Dauer von fünf Jahren ausgestellt wird, allein noch nicht dazu führen,

die Zahlung des Kindergelds auf den Zeitpunkt zu „befristen“, zu dem dieser Ausweis ungültig wird (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.2 Abs. 2).

Einstweilen frei.

114

#### d) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3

##### aa) 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 und die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahrs eingetreten ist. Nach FinVerw. sind Kinder vorrangig nach den anderen Tatbeständen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 zu berücksichtigen, wenn für ein behindertes Kind Kindergeld beansprucht wird (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.1 Abs. 4).

##### bb) Begriff und Formen der Behinderung

116

**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 EStReformG 1975 (BTDrucks. 7/1470, 291), das erstmals den Begriff der körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung eingeführt hatte, enthalten eine Begriffsbestimmung.

► *Sozialrechtlicher Begriff der Behinderung:* § 2 SGB IX enthält eine Legaldefinition des Begriffs der Behinderung; des Weiteren definiert die Norm die für die Anwendung des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wichtigen Begriffe „Schwerbehinderte“ und „Gleichgestellte“. Mit Wirkung zum 1.7.2001 hat das SGB IX (BGBl. I 2001, 1046) insoweit die vormaligen Bestimmungen des SchwerbG übernommen. § 2 SGB IX hat folgenden Wortlaut:

„§ 2 Behinderung

(1) Menschen sind behindert, wenn ihre körperliche Funktion, geistige Fähigkeit oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweichen und daher ihre Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist. Sie sind von Behinderung bedroht, wenn die Beeinträchtigung zu erwarten ist.

(2) Menschen sind im Sinne des Teils 2 schwerbehindert, wenn bei ihnen ein Grad der Behinderung von wenigstens 50 vorliegt und sie ihren Wohnsitz, ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder ihre Beschäftigung auf einem Arbeitsplatz im Sinne des § 73 rechtmäßig im Geltungsbereich dieses Gesetzbuches haben.

(3) Schwerbehinderten Menschen gleichgestellt werden sollen behinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von weniger als 50, aber wenigstens 30, bei denen die übrigen Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen, wenn sie infolge ihrer Behinderung ohne die Gleichstellung einen geeigneten Arbeitsplatz im Sinne des § 73 nicht erlangen oder nicht behalten können (gleichgestellte behinderte Menschen).“

Der Grad der Behinderung wird nach § 69 SGB IX auf Antrag von der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden festgestellt.

► *Nach übereinstimmender Auffassung der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung* kommen als behinderte Kinder iSd. § 32 insbes. Kinder in Betracht, deren Schwerbehinderung (§ 2 Abs. 2 SGB IX) festgestellt ist oder die einem schwerbehinderten Menschen gleichgestellt (§ 2 Abs. 3 SGB IX) sind (BFH v. 26.7.2001 – VI R

56/98, BStBl. II 2001, 832; R 32.9 Abs. 1 EStR). Eine Person ist danach „schwerbehindert“ iSd. § 2 Abs. 2 SGB IX, wenn bei ihr ein Grad der Behinderung (GdB) von wenigstens 50 vorliegt; einem schwerbehinderten Menschen gleichgestellt sind nach § 2 Abs. 3 SGB IX Menschen mit einem GdB von wenigstens 30. Die DAFamESt. haben (nunmehr) den sozialrechtl. Begriff der Behinderung nach § 2 Abs. 1 SGB IX übernommen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.1 Abs. 1).

DAFamESt. (BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.1 Abs. 1): Zu den Behinderungen können danach auch Suchtkrankheiten (zB Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) gehören (vgl. BFH v. 16.4.2002 – VIII R 62/99, BStBl. II 2002, 738); nicht zu den Behinderungen zählen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbes. die akuten Krankheiten.

► *Stellungnahme*: Unseres Erachtens bedienen sich Rspr. und 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 auch § 33b Anm. 47 zum sozialrechtl. Begriff der Behinderung). Auch die Bezugnahme auf das SGB IX (bis 30.6.2001: SchwerbG) ist praktikabel, denn das EStG hat sich erst durch StReformG 1990 für § 33b der Terminologie des SchwerbG angepasst (BTDrucks. 11/2157, 151); im Übrigen hat die FinVerw. als Nachweis der Behinderung schon immer die Ausweise nach § 69 Abs. 5 SGB IX bzw. § 4 Abs. 5 SchwerbG gefordert (s. Anm. 113).

Schwerbehindert ist danach ein Kind mit einem GdB von mindestens 50 (§ 2 Abs. 2 SGB IX), gleichgestellt ein Kind mit einem GdB von mindestens 30 (§ 2 Abs. 3 SGB IX).

### Formen der Behinderung:

► *Eine (schwere) körperliche Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) ist gegeben, wenn infolge einer körperlichen Regelwidrigkeit die Funktionsfähigkeit nicht nur vorübergehend gemindert ist (NEUMANN in NEUMANN/PAHLEN/MAJERSKI-PAHLEN, SGB IX, § 2 Rn. 9) und ein GdB von wenigstens 50 vorliegt.

Körperlich behindert sind danach die in ihrer Bewegungsfreiheit eingeschränkten Personen (Amputierte, Rollstuhlfahrer), Blinde und erheblich Sehbehinderte, Gehörlose und Personen, mit denen ein Gespräch nur über eine Hörhilfe geführt werden kann, Stumme und Personen mit Sprachstörungen, aber auch solche Personen, deren körperliches Leistungsvermögen aufgrund der Erkrankung, Schädigung oder Fehlfunktion eines inneren Organs oder der Haut eingeschränkt ist.

► *Eine (schwere) geistige Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) liegt vor, wenn eine Person – angeboren oder erworben – aufgrund einer Schwäche der geistigen Kräfte in ihrer Funktionsfähigkeit gemindert ist und ein Grad der Behinderung (GdB) von wenigstens 50 gegeben ist. Wesentlich für das Vorliegen einer geistigen Störung ist deren Messbarkeit, zB in Form eines Intelligenztests (NEUMANN in NEUMANN/PAHLEN/MAJERSKI-PAHLEN, SGB IX, § 2 Rn. 9).

Geistige Behinderungen sind ua. angeborene Debilität, Demenz und Schizophrenie.

► *Eine (schwere) seelische Behinderung* (Funktionsbeeinträchtigung) liegt vor, wenn eine Person unter einer Geisteskrankheit (endogene Psychose), körperlich begründbaren seelischen Störungen (exogenen Psychosen) oder Neurosen und Persönlichkeitsstörungen leidet (s. § 33c Anm. 60) und der GdB mindestens 50 beträgt. Auch Suchtkrankheiten (Drogen-, Rauschmittel- und Alkoholabhängigkeiten) zählen zu den seelischen Behinderungen.

**cc) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung**

117

Das behinderte Kind wird nach Vollendung des 18. Lebensjahrs zeitlich unbegrenzt berücksichtigt. Vor Vollendung des 25. Lebensjahrs konnte dieses Kind uU auch nach einem der anderen Tatbestände des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 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:** Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Dieses Erfordernis wurde durch das FamFördG v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) mit Wirkung ab dem VZ 2000 eingeführt. Rechtsprechung (BFH v. 26.7.2001 – VI R 56/98, BStBl. I 2001, 832) und Verwaltung (DAFamESt. aF, BStBl. I 2004, 743 – Tz. 63.3.6.5 Abs. 3) hatten indes auch für VZ vor 2000 gefordert, dass die Behinderung des Kindes schon vor Vollendung der Höchstaltersgrenze (damals 27. Lebensjahr) vorgelegen haben müsse. Dem war zuzustimmen (vgl. ausführl. hierzu Lfg. 187 – Februar 1997 – Anm. 117 „Stellungnahme“, abgelegt im elektronischen HHR-Archiv, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)): Denn die Entstehungsgeschichte und der Zweck der Vorschriften zur zeitlich unbegrenzten Berücksichtigung von Kindern weisen aus, dass nur eine weitere Berücksichtigung zuvor bereits berücksichtigter Kinder intendiert war. Die Vorschrift wurde nämlich in Anlehnung an die Regelung des BBesG über die Zahlung von Kinderzuschlägen eingeführt, weil sie „einem dringenden Bedürfnis“ entsprach (BTDrucks. 3/260, 57). Die Altersgrenze, innerhalb derer die Behinderung eingetreten sein muss, ist auch nicht aufgrund entsprechender Anwendung des Abs. 5 Satz 1 zu verlängern (BFH v. 2.6.2005 – III R 86/03, BStBl. II 2005, 756). Mit der Rspr. (BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409; v. 9.6.2011 – III R 61/08, BStBl. II 2012, 141; FG Nürnberg. v. 13.6.2002 – VII 290/2000, EFG 2003, 867, rkr.) und der FinVerw. (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.1 Abs. 5) ist nur zu fordern, dass die Behinderung, nicht jedoch die Unfähigkeit, sich selbst zu unterhalten, vor Vollendung des (nunmehr) 25. Lebensjahres eingetreten ist (zust. KANZLER, FR 2004, 98; aA HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rn. 113).

**dd) 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. Die Prüfung dieser Voraussetzung erfordert nach der Rspr. und der FinVerw., den behinderungsbedingten Mehrbedarf zuzüglich des allgemeinen Lebensbedarfs zu ermitteln und dieser Maßgröße die kindeseigenen Mittel gegenüberzustellen.

**Außerstande, sich selbst zu unterhalten:** Die Terminologie entspricht zwar der Bedürftigkeitsregelung in § 1602 Abs. 1 BGB, indessen ist die bürgerlich-rechtl. fundierte Unterhaltungspflicht für das StRecht nicht maßgebend (BFH v. 14.8.1997 – III R 68/96, BStBl. II 1998, 241). 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 (bedarfsdeckende) Einkünfte verfügt (BFH v. 14.6.1996 – III R 13/94, BStBl. II 1997, 173; FR 1996, 755, mit Anm. KANZLER; v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79). Der notwendige Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich aus dem allgemeinen Lebensbedarf und dem

individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen. Als allgemeiner Lebensbedarf ist der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 iHv. 8004 € anzusetzen. Zum behinderungsbedingten Mehrbedarf gehören alle mit der Behinderung unmittelbar und typischerweise zusammenhängenden außergewöhnlichen Belastungen (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72). Der behinderungsbedingte Mehrbedarf ist dem Grunde und der Höhe nach substantiiert darzulegen und glaubhaft zu machen; er ist bei fehlendem Nachweis zu schätzen (BFH v. 9.2.2012 – III R 53/10, BFH/NV 2012, 853; v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BFH/NV 2013, 639). Bei behinderten Kindern, die nicht vollstationär untergebracht sind, kann der Mehrbedarf aus Vereinfachungsgründen nach dem maßgeblichen Behindertenpauschbetrag des § 33b bemessen werden (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72; v. 24.8.2004 – VIII R 83/02, BStBl. II 2007, 248). Ist das Kind vollstationär untergebracht, bemisst sich sein Lebensbedarf idR durch den Ansatz der Kosten einer vollstationären Unterbringung; erzielt das vollstationär untergebrachte Kind außer Eingliederungshilfe einschließlich Taschengeld kein weiteres verfügbares Einkommen, so kann aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.4 Abs. 7). Die Feststellung der behinderungsbedingten Unfähigkeit zum Selbstunterhalt ist Tatfrage (BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409).

**Ursächlichkeit der Behinderung für die Unterhaltsbedürftigkeit:** Das Kind muss wegen der Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Nach FinVerw. muss die Behinderung daher ursächlich dafür sein, dass das Kind bedürftig ist (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.3 Abs. 1). Dies ist nur zu bejahen, wenn das Kind nach Art und Umfang seiner Behinderung nicht in der Lage ist, eine versicherungspflichtige Beschäftigung von mindestens 15 Wochenstunden unter den üblichen Bedingungen des für ihn in Betracht kommenden Arbeitsmarkts auszuüben. Dies setzt ggf. die Prüfung denkbarer Erwerbstätigkeiten voraus. Die Feststellung in ärztlichen Gutachten, das Kind sei nach Art und Umfang seiner Behinderung in der Lage, eine arbeitslosenversicherungspflichtige, mindestens 15 Stunden wöchentlich umfassende Beschäftigung unter den üblichen Bedingungen des in Betracht kommenden Arbeitsmarktes auszuüben, kann (nur) ein Indiz für die Fähigkeit des behinderten Kindes zum Selbstunterhalt sein, denn die bloß theoretische Möglichkeit, das behinderte Kind am allgemeinen Arbeitsmarkt zu vermitteln, ist allein nicht geeignet, die (Mit-)Ursächlichkeit der Behinderung auszuschließen; entscheidend ist die konkrete Bewertung der jeweiligen Situation des behinderten Kindes (BFH v. 19.11.2008 – III R 105/07, BStBl. II 2010, 1057; v. 22.12.2011 – III R 46/08, BFH/NV 2012, 730). Ist keine erhebliche Mitursächlichkeit anzunehmen, besteht ein Anspruch auf Kindergeld jedoch dann, wenn die Einkünfte, die das Kind aus einer – trotz der Behinderung möglichen – Erwerbstätigkeit erzielen könnte, nicht ausreichen würden, seinen gesamten Lebensbedarf (existenziellen Grundbedarf und behinderungsbedingten Mehrbedarf) zu decken (BFH v. 22.10.2009 – III R 50/07, BStBl. II 2011, 38). Unbeachtlich ist, ob die mögliche Erwerbstätigkeit dem Behinderten nach seinem derzeitigen Bildungs- und Ausbildungszustand zugemutet werden kann (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.3. Abs. 1). Die Ursächlichkeit der Behinderung kann grds. angenommen werden, wenn im Schwerbehindertenausweis (§ 69 Abs. 5 SGB IX) das Merkzeichen „H“ (hilflos) eingetragen ist, das Kind als schwerstpflegebedürftig der Pflegestufe III (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 SGB XI) zugeordnet wurde oder der Grad der Behinderung mindestens 50 beträgt und weitere Umstände (zB Unterbringung in einer Werk-

statt für behinderte Menschen) eine Erwerbstätigkeit am allgemeinen Arbeitsmarkt als ausgeschlossen erscheinen lassen (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.3. Abs. 1).

#### **Verfügbares Einkommen, besondere Leistungen und Kindsvermögen:**

► *Verfügbares Einkommen und Bezüge* des Kindes sind zu berücksichtigen. Mit Blick auf die gebotene Gleichstellung mit nichtbehinderten Kindern ist bei einem Kind, das Einkünfte und Bezüge von nicht mehr als 8004 € im Kj. erzielt, typisierend davon auszugehen, dass das Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (BFH v. 24.5.2000 – VI R 23/99, nv.; R 32.9 Abs. 3 EStR). Es gilt die widerlegbare Vermutung, dass das Kind mit Einkünften und Bezügen oberhalb dieses Grenzbetrags in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten; der Stpfl. kann demgegenüber glaubhaft machen, dass das Kind einen höheren Unterhaltsbedarf hat, wobei Rspr. (BFH v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79; v. 24.8.2004 – VIII R 50/03, BFH/NV 2004, 1719) und FinVerw. auch einen behinderungsbedingten Mehrbedarf, der nicht durch besondere Leistungen gedeckt wird, berücksichtigen (ausführl. s. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.4; H 32.9 EStH 2012). Besondere Leistungen in diesem Sinne sind zB solche aus der Pflegeversicherung, Hilfe zur Pflege nach dem Bundesversorgungsgesetz oder nach dem SGB XII (BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BFH/NV 2006, 2347; v. 9.2.2012 – III R 53/10, BFH/NV 2012, 853).

► *Eigenes Vermögen des Kindes* ist nicht zu berücksichtigen (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 17/02, BStBl. II 2003, 88; DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.3.6.4 Abs. 2; aA GOEBBELS, Die familiengerechte Besteuerung, 2000, 142).

► *Stellungnahme:* Die Berücksichtigung behinderungsbedingten Mehrbedarfs zur Widerlegung der Vermutung (s.o.) ist uE jedoch nicht gerechtfertigt (aA BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72): 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. 66 ff.), denn insoweit stehen die Regelungen über den Kinderlastenausgleich einem Abzug nach § 33 nicht entgegen (s. § 33 Anm. 14); ein erhöhter behinderungsbedingter Regelbedarf aber wird von der Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 1–3 erfasst, der gem. § 33b Abs. 5 auch auf den Stpfl. übertragen werden kann (s. § 33b Anm. 64 ff.).

Einstweilen frei.

119–120

### **III. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1 (das „Kind wird ... berücksichtigt“)**

121

Sind die Voraussetzungen einer der Nr. 1–3 (und der Sätze 2 und 3) erfüllt, so wird das Kind auch ohne ausdrücklichen Antrag berücksichtigt, dh. der Stpfl. erhält den Kinderfreibetrag und die übrigen kindbedingten Entlastungen (s. Anm. 32).

### **IV. Berücksichtigung des Kindes nach Erstausbildung und Erststudium ab Veranlagungszeitraum 2012 (Abs. 4 Sätze 2 und 3)**

**Schrifttum:** KANZLER, Die wichtigsten Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, NWB 2011, 525; REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz

2011, FR 2011, 929; REISS, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Problematische Neuregelung zur Berücksichtigung von Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres bei Kinderfreibetrag und Kindergeld, FR 2011, 462; FELIX, Paradigmenwechsel im Kindergeldrecht, NJW 2012, 22; WENDL, Steuerlich zu berücksichtigende Kinder – Aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung und Verwaltung, SteuK 2012, 6.

## 122 1. Bedeutung der Bedürftigkeitsregelung in Abs. 4 Sätze 2 und 3

Durch das StVereinfG 2011 werden volljährige Kinder mit Wirkung ab dem VZ 2012 ebenso behandelt, wie bis dahin schon minderjährige Kinder. Ihre Einkünfte und Bezüge, die von einer bestimmten Höhe an die fehlende Unterhaltsbedürftigkeit indizierten, bleiben unberücksichtigt. Der Gesetzgeber hat darauf verwiesen, dass die Berechnung der Einkünfte und Bezüge nach Abs. 4 Sätze 2 bis 10 aF in vielen Fällen aufwendig und kompliziert sei; zudem werde die Einkünfte- und Bezügegenze nur von einer relativ kleinen Gruppe von Kindern überschritten. Die Neuregelung sei dagegen mit einer erheblichen Vereinfachung der Anspruchsvoraussetzungen verbunden, weil komplizierte und umfangreiche Angaben zu den Einkommensverhältnissen der Kinder entfallen (BTDrucks. 17/5125, 41). Dem ist uneingeschränkt beizupflichten; allein: ob der geringen Zahl von Kindern über der Einkünfte- und Bezügegenze ein vertiefter Erklärungswert beigemessen werden kann, muss zweifelhaft erscheinen, denn bei einem offenkundigen Überschreiten der Einkünfte- und Bezügegenzen könnten die Eltern bereits vorab von der Berücksichtigung der Kinder Abstand genommen haben (SELDER in BLÜMICH, § 32 Rn. 75).

Mit der Neufassung des Abs. 4 Sätze 2 und 3 nF geht ein Paradigmenwechsel einher (D. FELIX, NJW 2012, 22): Unabhängig vom erzielten Einkommen wird ein Kind zwischen dem 18 und dem vollendeten 25. Lebensjahr bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums berücksichtigt. Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein volljähriges Kind berücksichtigt, wenn ein Tatbestand des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 gegeben ist und das Kind keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht.

Diese Typisierungen infolge des StVereinfG 2011 haben in der Literatur auch Kritik erfahren (ausführlich: REISS, FR 2011, 462), weil zum einen das steuerrechtliche Gebot der horizontalen Gleichheit der Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit verletzt ist. Denn die Abkehr von der Einkünfte- und Bezügegenze könne im Ergebnis dazu führen, dass der Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 den Eltern im Ergebnis zweifach gewährt werde. Dies indessen sei steuerrechtlich nicht geboten, weil ein volljähriges Kind mit einem eigenen Einkommen in Höhe des Grundfreibetrages von 8004 € keinen Unterhaltsanspruch gegen die Eltern hat. Zum anderen werde das Prinzip der sozialen Förderung verletzt, weil durch diese (nicht gebotene) Förderung Familien mit hohen Einkünften mehr begünstigt werden als Familien ohne oder mit geringen Einkünften.

## 2. Berücksichtigung von Kindern nach Erstausbildung und Erststudium (Abs. 4 Sätze 2 und 3)

### 123 a) Erstausbildung und Erststudium

Liegt ein Berücksichtigungstatbestand nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 vor, wird ein volljähriges Kind ab dem VZ 2012 während einer erstmaligen Berufsausbildung

oder eines Erststudiums unabhängig von Einkünften oder Bezügen berücksichtigt; eine Berücksichtigung scheidet aber aus, wenn eine Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit ausgeübt wird.

**Irreführende Formulierung:** Der Wortlaut der Norm („und“) könnte auch dahingehend verstanden werden, dass eine schädliche Erwerbstätigkeit erst zu prüfen ist, wenn das Kind sowohl eine Erstausbildung als auch ein Erststudium abgeschlossen hat (vgl. WENDL, *SteuK* 2012, 326571, Heft 1, 6). Diese Bedenken hatte bereits der FinAussch. des BRats in seiner Stellungnahme v. 23.6.2011 (BRDrucks. 360/1/11, 5) artikuliert. Er hatte darauf verwiesen, dass im RegE v. 4.2.1011 (BRDrucks. 54/11, 56) die Formulierung „oder“ gewählt worden war; zu dieser Formulierung sei daher zurückzukehren.

**Sinn- und zweckgerechte Auslegung:** Die Anregungen des FinAussch. des BRats wurden im Vermittlungsausschuss nicht aufgegriffen, uE zu Recht, denn bei der Verknüpfung der beiden Tatbestandsalternativen handelt es sich um eine koordinierende Konjunktion; zudem verbleibt in Ansehung der Entstehungsgeschichte für die Annahme einer kumulativen Verknüpfung kein Raum. Daher ist der Wortlaut des § 32 Abs. 4 Satz 2 dahingehend auszulegen, dass bereits bei Vorliegen eines der beiden Tatbestandsmerkmale (Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder Abschluss eines Erststudiums) die Prüfung einer schädlichen Erwerbstätigkeit nach den Sätzen 2 und 3 zu erfolgen hat (BZSt. v. 20.12.2011, BStBl. I 2012, 40 – Tz. 2.1).

#### b) Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung

124

**Eine Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 liegt vor**, wenn das Kind durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Hierfür ist zu fordern, dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtl. geordneten Ausbildungsgang erlernt wird (BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661) und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.1.1). Der Begriff der Berufsausbildung in § 32 Abs. 4 Satz 2 ist – und insoweit zugunsten der Stpfl. – enger zu fassen als das Tatbestandsmerkmal „für einen Beruf ausgebildet“ in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. Zwar erfüllt jede Berufsausbildung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 stets die Tatbestandsmerkmale „für einen Beruf ausgebildet“ des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. Indessen ist nicht jede berufsqualifizierende Maßnahme als Berufsausbildung anzusprechen. Daher sind Schulausbildung und Praktika keine Berufsausbildung (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.1.1). Zur Berufsausbildung zählen insbes. die anerkannte Lehr- und Anlernberufe, die Berufsausbildungsverhältnisse nach dem Berufsbildungsgesetz, die Berufsausbildung in öffentlich-rechtl. Dienstverhältnissen sowie jene Bildungsmaßnahmen, die die Sachkunde für die Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung (zB Finanzanlagen- oder Versicherungsvermittler, § 34d und § 34f GewO) vermitteln (ausführlich: BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 4).

**Erstmalig** ist die Berufsausübung, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes Studium vorausgeht. Wird das Kind ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und wird die fehlende Berufsausbildung nachfolgend nachgeholt, handelt es sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung (BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661; BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 6).

**Abgeschlossen** ist die Berufsausbildung, wenn sie zur Aufnahme des Berufs befähigt. Zum Nachweis dessen sind in den anerkannten Ausbildungsberufen Abschlussprüfungen durchzuführen (§ 37 BBiG). Die Berufsausbildung endet mit dem Bestehen der Prüfung (in den handwerklichen Ausbildungsberufen mit der Gesellenprüfung, in der Industrie mit der Facharbeiterprüfung, im kaufmännischen Sektor und in weiteren Dienstleistungssektoren mit der Gehilfenprüfung und im – nicht technischen – öffentlichen Dienst mit der Laufbahnprüfung), spätestens jedoch mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses (BFH v. 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473). Wird die Abschlussprüfung nicht bestanden, kann der Zeitraum zwischen der Beendigung des Ausbildungsverhältnisses und der Wiederholungsprüfung als Ausbildungszeit zu berücksichtigen sein, wenn sich das Kind in geeigneter Weise auf die Wiederholungsprüfung vorbereitet, dies gilt auch dann, wenn die Wiederholungsprüfung ebenfalls nicht bestanden wird (BFH v. 24.9.2009 – III R 70/07, BFH/NV 2010, 617).

**Berufsausbildungen im Ausland** sind berücksichtigungsfähig, wenn der dort erzielte Abschluss inländ. Abschlüssen gleichgestellt ist; dies ist bei Abschlüssen aus einem Mitgliedstaat der EU sowie bei in Island, Liechtenstein, Norwegen oder der Schweiz erworbenen Abschlüssen regelmäßig der Fall (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.1.2; RL 2005/36/EG über die Anerkennung von Berufsqualifikationen).

#### 125 c) Abschluss eines Erststudiums

**Ein Erststudium** ist gegeben, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt, dh. wenn ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium bzw. keine andere abgeschlossene Berufsausbildung vorangegangen ist (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.2.1 Abs. 2). Das Studium muss an einer Hochschule nach § 1 HRG (insbes. Universitäten und Fachhochschulen) absolviert werden; ebenfalls berücksichtigungsfähig sind Fernstudien nach § 13 HRG und Studien an ausländ. Hochschulen nach § 20 HRG (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.2.1 Abs. 1 und 5; BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 8, 10).

**Abgeschlossen** wird das Studium regelmäßig mit einer Prüfung und der Verleihung eines Hochschulgrads (§§ 15, 16 HRG); eine Zwischenprüfung stellt hingegen keinen Studienabschluss dar. In Bachelorstudiengängen stellt die Erlangung eines Bachelor- oder Bakkalaureusgrads einen berufsqualifizierenden Abschluss dar; Gleiches gilt für Studiengänge, durch die die fachliche Eignung für einen beruflichen Vorbereitungsdienst (zB Rechts- oder Lehramtsreferendare) vermittelt wird. Solange ein berufsqualifizierender Abschluss nicht erreicht wurde, sind der Wechsel sowie Ab- und Unterbrechungen des Studiums unschädlich. Werden Studiengänge parallel studiert, stellt das nach dem berufsqualifizierenden Abschluss eines Studiengangs fortgesetzten Studium vom Zeitpunkt dieses erlangten Abschlusses kein Erststudium dar (DAFamESt., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.2.2.2).

#### 126 d) Unschädliche Erwerbstätigkeiten

Ist nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ein Berücksichtigungstatbestand nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 gegeben, so bleibt der Anspruch auf die Kinderfreibeträge oder Kindergeld bestehen, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Stunden wöchentlicher Arbeitszeit nachgeht oder in einem Ausbildungsdienst- oder in einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis tätig ist.

**Erwerbstätigkeit mit nicht mehr als 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit:**

► *Erwerbstätig ist das Kind*, wenn es einer auf Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit nachgeht, die den Einsatz seiner persönlichen Arbeitskraft erfordert (so bereits BFH v. 16.5.1975 – VI R 143/73, BStBl. II 1975, 537). Das ist insbes. bei einer nichtselbständigen Tätigkeit der Fall; aber auch eine land- und fortwirtschaftliche, eine gewerbliche oder eine selbständige Tätigkeit kommen in Betracht. Allein die Verwaltung eigenen Vermögens (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitaleinkünften) ist jedoch nicht ausreichend.

► *Unschädlich ist eine Erwerbstätigkeit*, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit insgesamt nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Bei der Ermittlung der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit ist die arbeitsvertraglich festgelegte Arbeitszeit zugrunde zu legen; bei anderen Erwerbstätigkeiten, insbes. bei selbständiger Tätigkeit, muss die Bestimmung der wöchentlichen Arbeitszeit im Einzelfall als schwierig erscheinen.

**Erwerbstätigkeit im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses:** Ein öffentliches oder privatrechtl. Ausbildungsdienstverhältnis ist gegeben, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist (vgl. R 9.2 LStR 2011; BFH v. 7.8.1987 – VI R 60/84, BStBl. II 1987, 780). Hierzu zählen insbes. der Vorbereitungsdienst von Lehramtsanwärtern und Rechtsreferendaren für das zweite Staatsexamen (BFH v. 10.12.1971 – VI R 112/70, BStBl. II 1972, 251; v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89), die Teilnahme an Aufstiegslehrgängen der Beamten sowie das Studium eines Berufssoldaten an einer Bundeswehrhochschule (BFH v. 7.11.1980 – VI R 50/79, BStBl. II 1981, 216). Ist hingegen die Ausbildung oder das Studium nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses, liegt kein Ausbildungsdienstverhältnis vor. Daher ist es nicht ausreichend, dass der ArbG die Ausbildungsmaßnahme lediglich durch ein Stipendium oder durch Freistellung fördert (DAFamEst., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.3.2. Abs. 1).

**Erwerbstätigkeit im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses:** Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse sind geringfügig entlohnte Beschäftigungen nach §§ 8 Abs. 1 Nr. 1 und 8a SGB IV sowie kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 Abs. 1 Nr. 2 und 8a SGB IV. Eine geringfügige Beschäftigung liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat 450 € nicht übersteigt; die wöchentliche Arbeitszeit und die Anzahl der monatlichen Arbeitseinsätze sind unerheblich. Werden mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse ausgeübt, so entfällt die Begünstigung, wenn das hieraus erzielte Entgelt 450 € übersteigt. Dagegen liegt eine geringfügige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV auch dann vor, wenn das Entgelt zwar 450 € im Monat übersteigt, die Beschäftigung aber innerhalb eines KJ. auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im Voraus vertraglich begrenzt ist (kurzfristige Beschäftigung). Wenn diese Beschäftigung an mindestens fünf Tagen pro Woche ausgeübt, gilt der Zweimonatszeitraum als Grenze; bei Beschäftigungen von regelmäßig weniger als fünf Tagen pro Woche ist die Begrenzung von 50 Arbeitstagen maßgeblich (DAFamEst., BStBl. I 2012, 739 – Tz. 63.4.3. Abs. 1; BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 26 ff.).

Die Zeiten mehrerer kurzfristiger Beschäftigungen sind zusammenzurechnen; dies gilt auch, wenn die einzelnen Beschäftigungen bei mehreren ArbG ausgeübt werden. Wird durch die Zusammenrechnung mehrerer kurzfristiger Beschäfti-

gungen die Grenze von zwei Monaten oder 50 Arbeitstagen überschritten, handelt es sich um eine regelmäßig ausgeübte Beschäftigung (BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 28).

Für die Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, ist grds. die – durch eine Bescheinigung oder in anderer Form belegte – Einstufung des ArbG maßgebend (BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243 – Tz. 30).

## 127 V. Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen nicht behinderter Kinder in den Veranlagungszeiträumen bis 2011 (Abs. 4 Sätze 2–10 aF)

**Schrifttum:** PAUS, Neue Einkommensgrenze für den Kinderfreibetrag: Was sind „besondere Ausbildungszwecke“?, FR 1996, 337; PLENKER, Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen ab dem Veranlagungszeitraum 1996, DB 1997, 247; FELIX, Rechtsprobleme bei der Anwendung des § 32 Abs. 4 Satz 2 ff., FR 1998, 983; SCHNEIDER, Kinderfreibetrag und Kindergeld – Die Berücksichtigung von berufstätigen Kindern, StWa. 2000, 161; D. FELIX, Eigene Einkünfte des Kindes im Kindergeldrecht, FR 2001, 832; HILLMOTH, Einzelfragen zur Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes, Inf. 2001, 289; GREITE, Begriff der kindergeldschädlichen Einkünfte, FR 2003, 865; HIDIEN/ANZINGER, Familienleistungsausgleich und eigene Leistungsfähigkeit des unterhaltsberechtigten Kindes, FR 2005, 1016; SEER/V. WENDT, Kindergeld/Kinderfreibetrag und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Kindes, NJW 2006, 1; HECHTNER, Die Änderung der Einkommensteuertarife 2009/2010 durch das zweite Konjunkturpaket – weitere unsystematische Belastungswirkungen und fehlende Abstimmung mit bisherigen (Tarif-)Normen, DStZ 2009, 233; HECHTNER/SIELAFF, Die Günstigerprüfung des Familienleistungsausgleichs nach dem zweiten Konjunkturpaket, FR 2009, 573; PUST, Zur Einbeziehung von Steuern in die Einkünfte-/Bezügegrenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG, StuW 2009, 87; KANZLER, Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen des verheirateten Kindes an dessen Ehegatten und an dessen eigenes Kind, FR 2012, 48.

Siehe auch das Schrifttum zu § 31 und Vor §§ 62–78.

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 2–10 aF

#### 128 a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots bei höherem Kindes-einkommen

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. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Die nach Kinderzahl gestaffelte Ermäßigung (s. Anm. 160) für 18- bis 27-jährige Kinder wurde von der weiteren Voraussetzung abhängig gemacht, dass die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes im VZ nicht mehr als 7 200 DM betragen.

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entfielen ua. die Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes (vgl. Begründung des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 19).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Mit der Neufassung und Änderung des gesamten § 32 zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs wurde ab VZ 1996 wieder eine Einkommensgrenze von

12000 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. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Ab VZ 1996 gab es mit der Formulierung in Abs. 4 Satz 2, dass „das Kind ... Einkünfte und Bezüge ... hat“, eine Klarstellung, dass für das schädliche Kindeseinkommen das Zuflussprinzip gilt (BTDrucks. 13/3084, 69); im Übrigen wurde zur Klarstellung (BTDrucks. 13/3084, 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. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): In Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 wurde die Kürzung der Einkommensgrenze von 12000 DM für Auslandskinder nach der sog. Ländergruppeneinteilung eingeführt und mit den neuen Sätzen 4 und 5 festgelegt, wie die anzurechnenden ausländ. Einkünfte und Bezüge des Kindes umzurechnen sind; die bisherigen Sätze 4–6 des Abs. 4 wurden zu den Sätzen 6–8. In § 52 Abs. 22a Satz 2 wurde die Grenze für das schädliche Einkommen des Kindes entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag auf 12360 DM für 1998 und 13020 DM ab VZ 1999 angehoben.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999** (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Grenze für das schädliche Kindeseinkommen wurde auf 13500 DM für VZ 2000 und 2001 und auf 14040 DM ab VZ 2002 angehoben.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Die Sätze 4 und 5, die Umrechnung ausländ. Einkünfte und Bezüge betreffend, wurden an die neuen Umrechnungskurse innerhalb der Europäischen Union angepasst.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Der Grenzbetrag für das schädliche Kindeseinkommen wurde erstmals in Euro ausgewiesen und auf 7188 € für VZ 2002 angehoben. Die Grenze wurde für VZ 2003 und 2004 auf 7428 € und für VZ ab 2005 auf 7680 € angehoben (§ 52 Abs. 40).

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Mit dem Einfügen eines neuen Satzes 4 hat der Gesetzgeber unmittelbar auf die Rspr. des BFH reagiert und ua. die Versorgungsbezüge in Höhe des Versorgungs-Freibetrags nach § 19 Abs. 2 und Kapitalerträge in Höhe des Sparer-Freibetrags nach § 20 Abs. 4 als anrechenbare Bezüge normiert. Zudem wurde die Regelung über sog. Kürzungsmonate in Satz 7 neu gefasst. Kürzungsmonate sind nunmehr nur jene Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen der Berücksichtigung von Kindern nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 an keinem Tag vorliegen. Für Kürzungsmonate ist der Grenzbetrag um ein Zwölftel zu verringern. Liegen die Voraussetzungen nach Satz 1 Nr. 1 oder 2 nur in einem Teil des Kalendermonats vor (geteilter Monat), sind die Einkünfte und Bezüge des Kindes nach Satz 6 nur insoweit anzusetzen, als sie auf diesen Teil entfallen. In Satz 10 wurden die vormals in Satz 4 niedergelegten Umrechnungsregelungen neu gefasst und an den Referenzkurs der Europäischen Zentralbank geknüpft.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Satz 4 wurde der Verweis auf den Sparer-Freibetrag (vormals: § 20 Abs. 4, neu: § 20 Abs. 9) als anrechenbarer Bezug des Kindes gestrichen.

**BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Mit Wirkung ab dem VZ 2010 wurde die Grenze schädlicher Einkünfte und Bezüge des Kindes auf 8004 € angehoben.

## 129 b) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen

**Die steuersystematische Bedeutung** der Einkommensgrenze hat der Gesetzgeber zutreffend aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz abgeleitet. Der Gesetzgeber unterstellt typisierend, dass Eltern nicht (mehr) mit Unterhaltsaufwendungen für das Kind belastet sind und ihre Leistungsfähigkeit damit derjenigen kinderloser Stpfl. entspricht, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes den maßgebenden Grenzbetrag übersteigen (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982).

► *Anpassung des Grenzbetrags an den tariflichen Grundfreibetrag*: Dem folgend hat der Gesetzgeber darauf hingewiesen, dass der Betrag (1996: 12000 DM) „in etwa dem steuerfreien Existenzminimum des Steuerpflichtigen im Rahmen des Einkommensteuertarifs entspricht“ und ausgesprochen, „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, 139 f.). Dies hat er in den VZ nach 1996 auch weitgehend umgesetzt (VZ 1998: 12360 DM; VZ 1999: 13020 DM; VZ 2000: 13500 DM; VZ 2001: 14040 DM; VZ 2002: 7188 €; VZ 2003 und 2004: 7428 €; ab VZ 2005: 7680 €; s. Anm. 82). Im VZ 2009 allerdings hat der Gesetzgeber den Grundfreibetrag und den Einkommensgrenzbetrag entkoppelt: Während der Grundfreibetrag im VZ 2009 auf 7834 € angehoben wurde, wurde die Grenze der schädlichen eigenen Einkünfte des Kindes nicht angepasst. Für VZ 2010 hat der Gesetzgeber reagiert und den Grenzbetrag auf 8004 € angehoben. Die Einkommensgrenze stimmt insoweit mit dem Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 überein, weil sich auch dieser Betrag letztlich am stfreien Existenzminimum orientiert.

► *Kein Beitrag zur Steuervereinfachung*: Die Regelungen zum Abzugsverbot bei höherem Kindeseinkommen sind insbes. wegen des Monatsprinzips (s. Anm. 143) und mit Blick auf die Nichtanrechnung von Einkommen, das „für besondere Ausbildungszwecke bestimmt oder verwendet wird“ (s. Anm. 141) recht kompliziert.

**Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen**: Bei der Verlagerung von Einkünften auf Kinder ist zu beachten, dass die Einkommensgrenze eine Freigrenze (vgl. BFH v. 6.11.2001 – VI R 76/01, BFH/NV 2002, 343) ist, deren (auch nur) geringfügiges Überschreiten 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, solange die Kinder minderjährig sind. Nach Vollendung des 18. Lebensjahres können diese Gestaltungen zum Verlust der kindbedingten Ermäßigungen führen.

**Verfassungsmäßigkeit der Regelungen zum Abzugsverbot**: Mit der Berücksichtigung des Kindeseinkommens verwirklicht der Gesetzgeber in besonderem Maße das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die Rspr. des BFH erkennt in der Ausgestaltung des Jahresgrenzbetrags (§ 32 Abs. 4 Satz 2) als Freigrenze keine verfassungsrechtl. unzuläs-

sige Typisierung (BFH v. 21.7.2000 – VI R 153/99, BFHE 192, 316; BStBl. II 2000, 566; v. 28.7.2006 – III B 28/05, BFH/NV 2006, 2273; so auch BVerfG v. 27.7.2010 – 2 BvR 2122/09, FamRZ 2009, 1983). In der Literatur wurden wiederholt Bedenken gegen die Beschränkung des Abzugsverbots auf volljährige Kinder erhoben (PAUS, FR 1996, 339; KANZLER, DStJG 24 [2001], 417 [451]).

### c) Verfahrensfragen

130

**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. 23.9.1980 – VI R 53/79, BStBl. II 1981, 92 [96], betr. Ausbildungsfreibetrag), für die idR den Stpfl. die objektive Beweislast (Feststellungslast) trifft, wenn ihm entsprechende Nachweise misslingen.

**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 tariflichen 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 Aufhebung oder Änderung der StVergütung „Kindergeld“ nach Abs. 4, der durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 mit Wirkung ab 1.1.2002 eingefügt wurde, in Betracht (BFH v. 28.6.2006 – III R 13/06, BStBl. II 2007, 714; v. 10.5.2007 – III R 103/06, BFH/NV 2007, 1581).

Einstweilen frei.

131–133

## 2. Berücksichtigung von Kindern mit bestimmten Einkünften und Bezügen unter 8004 € (Abs. 4 Satz 2 aF)

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

#### aa) Einkünftebegriff

134

Der Begriff der Einkünfte des Kindes entspricht der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 (BFH v. 18.5.2006 – III R 1/06, BFH/NV 2006, 1825; BFH v. 5.7.2012 – VI R 99/10, BFHE 238, 93) und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die WK zu verstehen. Bei verschiedenen Einkünften oder Einkünften verschiedener Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) maßgebend; eine Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Bezügen ist möglich (BFH v. 20.7.2000 – VI R 121/98, BStBl. II 2001, 107).

**Der Relativsatz „die ... bestimmt oder geeignet sind“** bezieht sich nach BVerfG v. 11.1.2005 (2 BvR 167/02, NJW 2005, 1923) auch auf „Einkünfte“ (s. Anm. 135 aE; KANZLER, FR 2003, 1886). Das Postulat einer widerspruchsfreien Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit der Eltern unter Berücksichtigung des Gebots der stl. Verschonung des Familienexistenzminimums sowie die intendierte Förderung der Familie gebieten es, Beträge, die von Gesetzes wegen dem Kind oder dessen Eltern nicht zur Verfügung stehen, nicht in die

Bemessungsgröße des Abs. 4 Satz 2 einzubeziehen. Daher hat das BVerfG (jedenfalls) in der Einbeziehung von Sozialversicherungsbeiträgen in die Bemessungsgröße für den Jahresgrenzbetrag des Abs. 4 Satz 2 eine Benachteiligung unterhaltsverpflichteter Eltern von Kindern, die sozialversicherungspflichtige Einkünfte oberhalb der Freigrenze beziehen, gegenüber unterhaltsverpflichteten Eltern, deren Kinder Einkünfte und Bezüge in einer Höhe beziehen, die noch unterhalb der Freigrenze bleiben, jedoch dieselbe Höhe erreichen, die sich bei sozialversicherungspflichtigen Einkünften oberhalb der Freigrenze erst nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge ergeben würde, erkannt. Indessen hat das BVerfG offen gelassen, welche weiteren Einzelfälle hiervon umfasst sind. Der BFH hat die Vorgaben des BVerfG aufgegriffen und in der Folge auch Aufwendungen des Kindes für Beiträge zur gesetzlichen (BFH v. 16.11.2006 – III R 74/05, BStBl. II 2007, 527) als auch für die private Kranken- und Pflegeversicherung (BFH v. 14.12.2006 – III R 24/06, BStBl. II 2007, 530) nicht in die Bemessungsgröße für den Jahresgrenzbetrag einbezogen; hingegen sind die Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht um die aus dem Arbeitslohn erbrachten vermögenswirksamen Leistungen zu kürzen (BFH v. 22.9.2011 – III R 23/09, BStBl. II 2012, 594).

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

**Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1** sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfasst werden, also nicht stbare (zB Erbschaft und Schenkungen [außer Erbschaften nach einem Elternteil oder Schenkungen der Eltern zu deren Lebzeiten, weil nur Zuflüsse „von außen“, nicht aber Vermögensübertragungen von Eltern auf ihre Kinder zu berücksichtigen sind, BFH v. 4.8.2011 – III R 22/10, BStBl. II 2012, 337], Spiel- und Veräußerungsgewinne vorbehaltlich § 23) oder im Einzelnen (zB durch §§ 3–3b) für stfrei erklärte Einnahmen. Darüber hinaus benennt Satz 4 exemplarisch („auch“) stfreie Gewinne nach §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3, die nach § 19 Abs. 2 stfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen AfA nach § 7 übersteigen, als anrechenbare Bezüge.

► *Einzelfälle:* Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 sind zB Wehrsold, Sachbezüge, Weihnachtsgeld und Entlassungsgeld eines Wehrpflichtigen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746) sowie Taschengeld und Sachbezüge für die Au-pair-Tätigkeit des Kindes (BFH v. 22.5.2002 – VIII R 74/01, BStBl. II 2002, 695), ebenso nach §§ 40, 40a pauschal versteuerter Arbeitslohn (BFH v. 6.4.1990 – III R 131/85, BStBl. II 1990, 885) oder Unterhaltsleistungen des Ehegatten (BFH v. 7.3.2002 – VIII B 180/01, BFH/NV 2002, 1289) und (tatsächlich geleistete) Unterhaltsleistungen des getrennt lebenden Ehegatten (BFH v. 22.12.2011 – III R 8/08, BStBl. II 2012, 340), Verletztengeld und Verletztenrente (BFH v. 17.12.2009 – III R 74/07, BStBl. II 2010, 552; v. 9.2.2012 – III R 5/08, BStBl. II 2012, 891), ferner die nach § 13 5. VermBG gezahlte ArbN-Sparzulage, bei Leibrenten iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a der Rentenanteil, der über den nicht um die WK gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH v. 17.10.1980 – VI R 98/77, BStBl. II 1981, 158; v. 15.10.1993 – III R 74/92, BFH/NV 1994, 315), und die Unterhaltsbeträge eines Sozialleistungsträgers, soweit dieser von einer Rückforderung bei gesetzlich unterhaltsverpflichteten Stpf. abgesehen hat (BFH v. 2.8.1974 – VI R 148/71, BStBl. II 1975, 139; v. 26.11.2003 – VIII R 32/02, BStBl. II 2004, 588). Zu einer weiteren beispielhaften Auflistung der Be-

züge s. R 32.10 Abs. 2 EStR 2005 und DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.3.

**Keine Bezüge iSd. Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1** sind die Leistungen aus einer Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a) und verschiedene Leistungen nach dem SGB III und dem SGB XII; auch keine anrechenbaren Bezüge sind solche, die für einen individuellen Sonderbedarf gewährt werden und daher nicht zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind; s. auch DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.3 Abs. 3, zu einer beispielhaften Aufzählung von Nicht-Bezügen.

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

► *Bedeutung des Relativsatzes:* Der Relativsatz schließt Leistungen, die dem Kind zweckgebunden für die Abdeckung eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen (BFH v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830), von der Berücksichtigung als Bezüge aus.

► *Geltungsbereich des Relativsatzes:* Der Satz „die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“ bezieht sich nicht allein auf den Begriff der „Bezüge“, sondern auch auf den Begriff der „Einkünfte“.

### cc) 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 Einkunftermittlungsvorschriften zu berücksichtigen. So sind BA/WK ebenso wie WK-Pauschbeträge nach § 9a, ferner die Freibeträge des § 19 Abs. 2 (aber Qualifizierung als Bezüge) und § 20 Abs. 9 (Sparer-Freibetrag) sowie § 13 Abs. 3 ebenso abzusetzen wie Sonderabschreibungen (aber Qualifizierung als Bezüge), nicht jedoch SA und agB (BFH v. 8.11.1972 – VI R 257/71, BStBl. II 1973, 143; v. 8.11.1972 – VI R 24/72, BStBl. II 1973, 145) oder ein Verlustabzug nach § 10d (BFH v. 24.8.2001 – VI R 169/00, BStBl. II 2002, 250). Ergibt sich bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein Verlust, so entspricht es dem Zweck des Abs. 4 Satz 2, dass dieser etwa vorhandene anrechenbare Bezüge mindert (vgl. Anm. 134). Sehr ausführlich zu den abziehbaren WK s. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.2.

**Ermittlung der Bezüge:** Aus Vereinfachungsgründen ist eine Kostenpauschale von 180 € im Kj. abzuziehen, sofern nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.3 Abs. 4; s. auch R 32.10 Abs. 3 EStR 2008). Der Nachweis höherer Aufwendungen kann uE aber zu negativen Bezügen (Verlust) und damit zur weiteren Minderung etwa anzurechnender Einkünfte führen.

**Bewertung von Sachleistungen:** Soweit Einkünfte oder Bezüge nicht in Geld-, sondern in 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. 31.7.1981 – VI R 67/78, BStBl. II 1981, 805, betr. Unterhaltsleistungen für einen Wehrpflichtigen; v. 27.10.2004 – VIII R 8/04, BFH/NV 2005, 536, betr. freie Unterkunft und Verpflegung im Rahmen einer Au-pair-Tätigkeit). Maßgebend ist danach die Sach-BezV 1996 v. 8.12.1995 (BGBl. I 1995, 1643) und ab VZ 2007 die Sozialversicherungsgeltverordnung v. 21.12.2006 (BGBl. I 2006, 3385).

137 **dd) 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 § 33a Abs. 1 ergeben (vgl. PLENKER, DB 1997, 247 [248 f.] mit Berechnungsbeispiel).

**Anwendung auf nicht behinderte Kinder:** Die Regelungen in Abs. 4 Sätze 2–10 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.

**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 **b) Kürzung der Einkommensgrenze für Auslandskinder (Abs. 4 Satz 3 aF)**

**Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Regelung:** Die Kürzung des Jahresgrenzbetrags soll der Gleichbehandlung von In- und Auslandskindern dienen und dem Umstand Rechnung tragen, dass sich auch die Höhe der Freibeträge für Auslandskinder nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats richtet (BTDrucks. 13/5952, 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 verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, FR 1988, 675, mit Anm. KANZLER).

**Soweit es nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist,** wird der jeweils geltende Betrag gekürzt. Diese § 33a Abs. 1 Satz 5 entsprechende Formulierung ermöglicht die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung (BTDrucks. 12/5630, 60). Im Wege einer Vereinfachungsregelung (R 33a. 1 Abs. 3 EStR 2005) ergibt sich die mit gewisser Regelmäßigkeit neu aufgelegte sog. Ländergruppeneinteilung oder Drittelregelung (ab 1996: BMF v. 27.2.1996, BStBl. I 1996, 115; ab 2001: BMF v. 26.10.2000, BStBl. I 2000, 1502; zuletzt ab 2004: BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637; v. 9.2.2005, BStBl. I 2005, 369).

139–140 Einstweilen frei.

141 **3. Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge und verwendete Einkünfte (Abs. 4 Satz 5 aF)**

In Abs. 4 Satz 5 aF 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 nach dem Gesetzeswortlaut für diese Zwecke verwendet werden (Halbs. 2).

**Bezüge, die für besondere Ausbildungszwecke bestimmt sind (Abs. 4 Satz 5 Halbs. 1 aF)** sind Bezüge, die einen ausbildungsbedingten Sonderbedarf

abdecken sollen (besondere Ausbildungskosten). Nach dem Gesetzeswortlaut genügt die Bestimmung für Ausbildungszwecke; dass die Bezüge tatsächlich auch so verwendet werden, ist, anders als bei den Einkünften, nicht erforderlich. Nach dem Zweck der Vorschrift, aber auch aus Gründen der Gleichbehandlung, ist jedoch eine Auslegung dahingehend erforderlich, dass ausbildungsbedingte Mehraufwendungen unabhängig davon außer Ansatz bleiben, ob sie durch funktionsgebundene oder andere Bezüge oder durch Einkünfte finanziert werden (BFH v. 14.11.2000 – VI R 62/97, BStBl. II 2001, 491; v. 22.9.2011 – III R 38/08, BStBl. II 2012, 338, betr. Semestergebühren als ausbildungsbedingter Mehrbedarf).

Die FinVerw. hatte in der Vergangenheit versucht, die entsprechenden Bezüge abschließend aufzuzählen (DAFamESt., BStBl. I 1996, 723 – Tz. 63.4.2.5 Abs. 7; ebenso schon BTDrucks. 13/1558, 155). Dem ist der BFH entgegengetreten (BFH v. 14.11.2000 – VI R 62/97, BStBl. II 2001, 491), so dass Tz. 63.4.2.8 Abs. 2 DAFamESt. (BStBl. I 2012, 734) besondere Ausbildungskosten nur beispielhaft benennt.

Bei der Ermittlung der Schädlichkeitsgrenze des Abs. 4 Satz 2 aF ist zunächst festzustellen, welche finanziellen Mittel (Einkünfte und Bezüge) dem Kind zur Bestreitung der Lebensführung oder der Berufsausbildung zu Gebote stehen. Sodann sind die besonderen Ausbildungskosten nach Abs. 4 Satz 5 aF zu ermitteln und von den saldierten Einkünften und Bezügen abzuziehen, soweit sie nicht bereits im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge abgezogen worden sind. Eine doppelte Berücksichtigung von Ausbildungskosten als WK einerseits und als im Rahmen des Abs. 4 Satz 5 aF zu berücksichtigende besondere Ausbildungskosten andererseits ist nicht zulässig (BFH v. 23.7.2002 – VIII R 63/00, BFH/NV 2003, 24).

**Einkünfte, die für besondere Ausbildungszwecke verwendet werden (Satz 5 Halbs. 2 aF):** 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. Ausgehend vom Normzweck, die Kosten der Lebenshaltung von den ausbildungsbedingten Mehraufwendungen (BFH v. 14.11.2000 – VI R 62/97, BStBl. II 2001, 491) abzugrenzen, entziehen sich auch hier die möglichen Verwendungen einer abschließenden Aufzählung.

#### 4. Zuordnung der Einkünfte und Bezüge im Wechselmonat (Abs. 4 Satz 6 aF)

142

Nach Abs. 4 Satz 6 aF sind Einkünfte und Bezüge, die in einem Wechselmonat (Übergangsmonat; gebrochener Monat) erzielt werden, nur insoweit zu berücksichtigen, als sie auf diesen Teil entfallen. Da die Einkünfte und Bezüge des Wechselmonats nicht in Gänze, sondern nur insoweit anzusetzen sind, als die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 erfüllt sind, ist eine taggenaue Aufteilung erforderlich: nur die vereinnahmte Ausbildungsvergütung oder die Arbeitslosenbezüge fließen in die Berechnung des Jahresgrenzbetrags ein (vgl. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.9 und 63.4.2.10, mit ausführlichen Berechnungsbeispielen).

**Kein Wechselmonat** iSd. Abs. 4 Satz 6 ist hingegen der Monat der Vollendung des 18. Lebensjahres. Die in diesem Monat erzielten Einkünfte und Bezüge sind uE bereits nach Abs. 3 von der Anrechnung ausgenommen.

143 **5. Zwölfteilung der Einkommensgrenze (Abs. 4 Satz 7 aF)**

Nach Abs. 4 Satz 7 aF ermäßigt sich die Einkommensgrenze von 8004 € für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 aF an keinem Tag vorliegen, um ein Zwölftel. Die Vorschrift ist § 33a Abs. 4 Satz 1 nachgebildet und erforderlich geworden, weil für den Kinderfreibetrag das Monatsprinzip eingeführt wurde (Abs. 6 Satz 1). Die Regelung wird durch Abs. 4 Satz 8 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 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 an keinem Tag vorliegen, sind die Einkommensgrenzen (s. Anm. 129) 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; zu Einzelheiten der Zwölfteilung § 33a Anm. 141 ff.

**Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a) und die Kostenpauschale** (s. Anm. 136) sind zeitanteilig auf die Monate aufzuteilen, in denen die entsprechenden Einkünfte und Bezüge erzielt werden (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 96/02, BStBl. II 2003, 759; H 32.10 „Aufteilung der eigenen Einkünfte und Bezüge“ EStH).

144 **6. Kein Ansatz von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen (Abs. 4 Satz 8 aF)**

Nach Abs. 4 Satz 8 aF bleiben Einkünfte und Bezüge des Kindes, die auf die in Satz 7 aF bezeichneten Kalendermonate (sog. Kürzungsmonate) entfallen, außer Ansatz. Die Regelung ist § 33a Abs. 3 Satz 2 nachgebildet und durchbricht das Jahresprinzip bei Ermittlung der Einkünfte (zur Bedeutung auch § 33a Anm. 143).

**Auf „diese“ Kalendermonate entfallende Einkünfte und Bezüge:** Gemeint sind Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes an keinem Tag vorgelegen haben, so dass sich die Einkommensgrenze des Abs. 4 Satz 2 nach Abs. 4 Satz 7 um je ein Zwölftel ermäßigt hat (Kürzungsmonate).

**Die Einkünfte und Bezüge entfallen auf Kalendermonate iSd. Satzes 1:** „Entfallen“ bedeutet anteilig zurechnen. 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 § 33a Anm. 141); maßgebend ist vielmehr die wirtschaftliche Zurechnung (BFH v.

1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459; v. 18.3.2009 – III R 95/06, BFH/NV 2009, 1614).

**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. § 33a Anm. 141) mit dem Begriff „entfallen“ und dem Regelungszweck des Abs. 4 Satz 8 in Einklang zu bringen. Liegen die besonderen Anspruchsvoraussetzungen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 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 grds. der Jahresbetrag der Einkünfte und Bezüge auf die Zeiten innerhalb und außerhalb des Anspruchszeitraums aufzuteilen.

### 7. Anwendung der Einkommensgrenze trotz Verzichts auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge (Abs. 4 Satz 9 aF)

145

Nach Abs. 4 Satz 9 aF steht ein Verzicht auf Teile der zustehenden Einkünfte und Bezüge der Anwendung von Abs. 4 Sätze 2, 3 und 7 aF nicht entgegen.

**Bedeutung der Regelung zum Ausschluss eines Verzichts:** Die § 2 Abs. 2 Satz 9 BKG 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 zivilrechtl. Arbeitsverträgen ist diese Vorschrift nicht anwendbar (BSG v. 28.2.1990 – 10 RKg 15/89, FamRZ 1990, 738).

**Unzulässigkeit eines Verzichts auf Teile der Einkünfte und Bezüge:** Erfolgt der Verzicht auf Einkünfte oder Bezüge allein, um dem Berechtigten den Anspruch auf Kindergeld bzw. auf den Kinderfreibetrag zu erhalten, und sind auch andere einleuchtende Gründe für einen solchen Verzicht nicht gegeben, so ist dieser Verzicht stl. unbeachtlich (BFH v. 11.3.2003 – VIII R 16/02, BStBl. II 2003, 746). Nach FinVerw. liegt ein schädlicher Verzicht auch dann vor, wenn der Arbeitslohn (einschließlich Ausbildungsvergütung) einzelvertraglich unter Bezug auf einen Tarifvertrag, eine Betriebsvereinbarung oder eine andere Kollektivvereinbarung festgelegt war und nachträglich herabgesetzt wird (DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.4.2.12 Abs. 1).

Einstweilen frei.

146–148

### 8. Umrechnung ausländischer Einkünfte und Bezüge in Euro (Abs. 4 Satz 10 aF)

149

Nach Abs. 4 Satz 10 aF sind nicht auf Euro lautende Einkünfte und Bezüge seit VZ 2002 (vgl. Anm. 82) entsprechend den für Ende September des Vorjahres vor dem VZ von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkursen umzurechnen. Die Referenzkurse werden jährlich gesondert bekanntgegeben (für 09/2010: BStBl. I 2011, 19). Die Regelung entspricht § 2 Abs. 2 Satz 10 BKG.

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

**Schrifttum:** SCHULZE, Wehrdienst, Kinderfreibeträge und Kinderzuschläge, Der Bundeswehrbeamte 1962, 8; FOERSTER, Die Wehrpflicht: Entstehung, Erscheinungsformen und politisch-militärische Wirkung, München 1994; DIETRICH, Europarecht versus Wehrpflicht, DÖV 2003, 883; STEINLECHNER/WALZ, Wehrpflichtgesetz, 6. Aufl. München 2003; GRAULICH, Wehrdienst – Zivildienst – Pflichtdienst. Der rechtliche und historische Rahmen, NZWehrR 2005, 177; HAHNENFELD/BOEHM-TETTELBACH, Wehrpflichtgesetz, München (Loseblatt).

150 **I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Verlängerungstatbestände des Abs. 5**

**Überblick:** Abs. 5 regelt die wehr- oder ersatzdienstbedingten Verzögerungstatbestände und bestimmt, unter welchen Voraussetzungen gesunde Kinder über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen sind. Satz 1 bestimmt, dass dies nur für die Dauer des inländ. gesetzlichen Grundwehr- 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 Wehrdienst (Nr. 2) und die vom gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes (Nr. 3); s. Anm. 151 f. Satz 2 dehnt die Verzögerungstatbestände des Satzes 1 auch auf den gesetzlichen Grundwehr- 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) und Satz 3 sieht die entsprechende Anwendung der Bestimmung schädlicher Erwerbstätigkeit auf die Verzögerungstatbestände vor (s. Anm. 153 aE).

**Rechtsentwicklung der Vorschriften zur Berücksichtigung älterer Kinder:** Die Vorschriften zur Berücksichtigung älterer (insbes. behinderter) Kinder wurden erstmals durch StÄndG v. 18.7.1958 (s.u.) 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 § 33a Abs. 1 (s. § 33a Anm. 2) berücksichtigt werden.

► *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 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 (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb).

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 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. 22.12.1981** (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1981, 235): Abs. 7 wurde neu gefasst. Mit Wirkung ab VZ 1983 entfiel der Verzögerungstatbestand, weil er auch im Kindergeldrecht nicht mehr berücksichtigt wurde (vgl. Begründung zum RegE, BTDrucks. 9/842, 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 (s. Anm. 110).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Folgeänderung in Abs. 5 Satz 3 zu den Änderungen des Abs. 4: „Abs. 4 Satz 2 bis 8 gilt entsprechend“.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Satz 1 wurde neu gefasst und um die Berücksichtigung von Kindern der Übergangszeit nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b erweitert; die Benennung des Polizeivollzugsdienstes in Satz 1 Nr. 2 wurde gestrichen und Satz 1 sprachlich kürzer gefasst. Satz 3 wurde redaktionell an den verkürzten Abs. 4 angepasst.

**StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Satz 1 wurde die Altersgrenze auf das 25. Lebensjahr abgesenkt (Folgeänderung zu Abs. 4). Satz 3 wurde nunmehr redaktionell an den neu gefassten Abs. 4 Satz 2-10 angepasst.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Die Bestimmung des Satzes 4, wonach dem gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst die entsprechenden in der DDR geleisteten Dienste gleichstehen, ist mit Wirkung ab VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007) weggefallen.

**StVereinfG 2011** (BGBl. I 2011, 2131): Der Verweis in Abs. 5 Satz 3 wurde nach dem Wegfall der Einkünfte und Bezügegrenze in Abs. 4 angepasst.

**Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände:** Nach Auffassung des Gesetzgebers rechtfertigen sich die Verlängerungstatbestände, „weil für die Dauer dieser Dienste kein Kinderfreibetrag abgezogen wird“ (BTDrucks. 13/1558, 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.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5

### 1. Verlängerungstatbestände des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3

#### 151 a) Berücksichtigung arbeitsloser und auszubildender Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben

**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 und b“ über die vorgesehene Altersgrenze hinaus berücksichtigt wird. Damit werden arbeitslose Kinder über das 21. Lebensjahr, Kinder in Berufsausbildung und Kinder in einer viermonatigen Übergangszeit über das 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, wenn sie einen der in Abs. 5 Satz 1 genannten Verlängerungstatbestände erfüllen.

**Als Verlängerungstatbestände** sind nicht nur der in Deutschland abgeleistete Wehr- oder Zivildienst sowie die Entwicklungshilfedienste nach dem Entwicklungshelfer-Gesetz oder dem Zivildienstgesetz zu berücksichtigen, sondern auch entsprechende Dienste im Ausland bzw. nach ausländ. Rechtsvorschriften abgeleistete Entwicklungshilfedienste.

**Die begünstigten Dienste im Einzelnen:** Das Kind hat entweder

► *den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst* nach einer der seinerzeit gültigen Fassungen des Wehrpflichtgesetzes (WPfG) oder Zivildienstgesetzes (ZDG) geleistet (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) oder

► *sich freiwillig für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet* (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) oder

► *eine vom gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst befreiende Tätigkeit* als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes (s. § 13b WPfG) ausgeübt (Satz 1 Nr. 3).

Die Aufzählung ist abschließend (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460). Daher führen weder der Bundesfreiwilligendienst, der ersatzweise Dienst im Zivil- oder Katastrophenschutz nach § 13a WPfG oder das freiwillige soziale oder ökologische Jahr iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d (s. Anm. 108) zu einer verlängerten Berücksichtigung des Kindes. Auch für Kinder ohne Ausbildungsplatz ist kein Verlängerungstatbestand mehr vorgesehen, weil solche Kinder bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres berücksichtigt werden können (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.5 Abs. 1).

#### 152 b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Das Kind wird für die Dauer des Dienstes länger berücksichtigt

Das arbeitslose, in Berufsausbildung oder in einer Übergangszeit befindliche Kind wird für einen der Dauer des von ihm geleisteten Dienstes entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländ. gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes berücksichtigt. Der Stpfl. erhält Kindergeld, die Freibeträge des Abs. 6 und die weiteren kindbedingten Ermäßigungen (s. Anm. 32).

**Mindestverlängerungszeitraum** ist die Dauer des tatsächlich geleisteten Dienstes (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460). Bei der Ermittlung des Verlängerungszeitraums sind zunächst die Monate nach Vollendung des 18. Lebensjahres zu berücksichtigen, in denen mindestens an einem Tag ein Dienst bzw. eine Tätigkeit iSd. § Abs. 5 Satz 1 geleistet wurde. Dabei sind auch die Monate zu berücksichtigen, für die Anspruch auf Kindergeld be-

stand, weil der Dienst bzw. die Tätigkeit nicht am Monatsersten begonnen wurde bzw. am Monatsletzten beendet wurde (BFH v. 20.5.2010 – III R 4/10, BFHE 229, 337; BStBl. II 2010, 827; DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.5). Bei vorzeitiger Entlassung aus dem Grundwehrdienst wird das Kind nur für diesen kürzeren Zeitraum über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt, auch wenn sich dadurch die Gesamtdauer der zusätzlich zum Grundwehrdienst zu leistenden Wehrübungen verlängert (s. § 6 Abs. 3 WPfG). Nur der Grundwehrdienst wird vom Verlängerungstatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 erfasst. Wird zunächst nur der gesetzliche Grundwehrdienst abgeleistet und verpflichtet sich das Kind sodann freiwillig zu einem weiteren Wehrdienst, so ist der Verlängerungstatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 in Bezug auf die Dauer des gesetzlichen Wehrdienstes gegeben, weil das Kind nicht anstelle des gesetzlichen Wehrdienstes einen freiwilligen Wehrdienst geleistet hat (FG Sachs.-Anhalt v. 24.5.2009 – 4 K 1101/05, EFG 2009, 1318, rkr.). Eine kürzere Dauer des Zivildienstes kann sich ergeben, wenn das Kind vor Vollendung des 21. oder 25. Lebensjahres 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 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt.

**Höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes** wird das Kind berücksichtigt. Diese Höchstdauer gilt für alle drei Verlängerungstatbestände. Seit 1.10.2004 entsprach die Dauer des Zivildienstes nach § 24 Abs. 2 ZDG der Dauer des Grundwehrdienstes; der Grundwehrdienst dauerte nach § 1a WPfG neun Monate. Die gesetzlich vorgesehene Dauer des Wehrdienstes konnte überschritten werden, wenn das Kind freiwillig zusätzlichen Wehrdienst nach § 6b WPfG leistet oder zu einer „besonderen Auslandsverwendung“ iSd. § 6a WPfG herangezogen wurde. Da es sich hierbei aber nicht mehr um Grundwehrdienst handelt, tritt keine Verlängerung ein. Zum 1.7.2011 wurden der Wehrdienst (§ 2 WPfG idF des WehrRÄndG v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 678) und hieran anschließend auch der Zivildienst ausgesetzt. Anstelle des verpflichtenden Wehrdienstes besteht nunmehr die Möglichkeit des freiwilligen Wehrdienstes nach § 54 WPfG; der Zivildienst wurde durch den Bundesfreiwilligendienst nach dem BFDG v. 28.4.2011 (BGBl. I 2011, 687) ersetzt.

**Wehr- oder Zivildienst im Ausland** kann nach § 8 Abs. 2 WPfG vom Bundesministerium für Verteidigung auf den inländ. 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 ausländ. Rechtsvorschriften abgeleisteten Dienste (einschließlich des Dienstes als Entwicklungshelfer) grds. nur bis zur Dauer des deutschen gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes möglich ist. Nach FinVerw. ist dabei auf die zu Beginn des Auslandsdienstes maßgebende Dauer des deutschen Grundwehr- oder Zivildienstes abzustellen (DAFamEst., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.5 Abs. 5). Ist der ausländ. Dienst kürzer, so ist der tatsächlich geleistete Dienst für die Verlängerung maßgebend.

**Wehrpflicht in ausländischen Staaten:** Seit den 1990-er Jahren haben immer mehr Länder ihre Armeen von Wehrpflicht- auf Freiwilligen- und Berufsarmeen umgestellt. In den 28 EU-Staaten ist eine Wehrpflicht per 2012 nur noch in Österreich, Griechenland, Estland, Finnland und Zypern existent; darüber hinaus gibt es im Verbund der Nato-Staaten eine Wehrpflicht lediglich in Norwegen und der Türkei.

153 **2. Rechtsfolgen des Abs. 5 in Sätzen 2 und 3**

**Dienstpflicht in EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2):** Längere Dauer des Dienstes maßgebend: Wird der gesetzliche Grundwehr- oder Zivildienst in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat geleistet, so ist nach Abs. 5 Satz 2 die Dauer dieses Dienstes maßgebend; als Ausnahme von den Verlängerungstatbeständen des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 ist die Dauer dieses Dienstes auch dann maßgebend, wenn dieser länger als die Dauer des entsprechenden deutschen Dienstes ist.

**Dienst in EU- oder EWR-Mitgliedstaat:** Die Regelung bezieht sich auf die 28 Mitgliedstaaten der EU (Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Frankreich, Finnland, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Niederlande, Kroatien, Luxemburg, Lettland, Litauen, Malta, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern, griechischer Teil) und die dem Vertrag über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Vertrag, ABl. EG 1994 Nr. L 1) beigetretenen Staaten Island, Norwegen und Liechtenstein. Soweit danach überhaupt noch eine Wehrpflicht besteht, wird ein längerer Dienst als in Deutschland nur in Griechenland gefordert. In einigen Ländern richtet sich die Dauer nach der Waffengattung, so dass etwa der norwegische Dienst im Heer länger dauert als der inländ. Dienst; darüber hinaus verkürzt sich der Wehrdienst in einigen Ländern nach Maßgabe des Schul- und Berufsabschlusses, so dass etwa in der Türkei die Möglichkeit besteht, den Wehrdienst auf 5 1/2 Monate zu verkürzen. Zur Dauer des Dienstes in verschiedenen ausländ. Staaten (ua. auch den EU- und EWR-Mitgliedstaaten) s. Anm. 152 aE.

**Entsprechende Anwendungen der Regelungen zu einer unschädlichen Erwerbstätigkeit (Abs. 5 Satz 3):** Nach Abs. 5 Satz 3 wird das Kind für die Dauer der sich aus § 32 Abs. 5 Sätze 1 und 2 ergebenden Verlängerungszeiträume nur berücksichtigt, wenn es keiner oder nur einer unschädlichen Erwerbstätigkeit iSd. Abs. 4 Sätze 2 und 3 nachgeht.

154–159 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:  
Kinderfreibetrag**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6**

160 **1. Rechtsentwicklung der Kinderermäßigung**

**PrEStG v. 24.6.1891** (G. S. 1891, 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 3000 Mk. nicht übersteigt, der Betrag von 50 Mk. in Abzug gebracht“.

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Nach § 20 Abs. 3 erhöhte sich der stfreie Einkommensteil für jede zur Haushaltung des Stpfl. gehörende und jede weitere Person, deren Unterhalt der Stpfl. zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltungspflicht bestritt, um 500 Mark; bei einem Stpfl., dessen stbares Einkom-

men 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. 10.8.1925** (RGL. I 1925, 189): Für die Festsetzung der ESt wurden nach § 52 Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten Prozentsätzen des zu versteuernden Einkommens abgezogen.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Nach § 32 bemaß sich die zu veranlagende ESt nach der als Anlage beigefügten Tabelle, die als Ermäßigung für ein Kind 15 % des Einkommens (mindestens 240 RM, höchstens aber 1000 RM) vorsah, für 2 Kinder 35 % des Einkommens usw. (vgl. MROZEK/PETERS, Kommentar zum EStG, Dez. 1938, § 32 Rn. 1).

**EStG 1938/39 v. 6.2.1938** (RGL. I 1938, 121; RStBl. 1938, 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 Rn. 7a).

**Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11.2.1946** (StuZBl. 1946, 2): Nach Art. III Nr. 1 Buchst. b des Gesetzes betrug der Kinderfreibetrag je Kind 400 RM im Jahr.

**Kontrollrats-Gesetz Nr. 64 v. 22.6.1948** (WiGBL. 1948 Nr. 14 Beil. 4; StuZBl. 1948, 123): Mit Wirkung vom 21.6.1948 wurde der Kinderfreibetrag auf 600 DM je Kind angehoben.

**ÄndG v. 24.6.1953** (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Der Kinderfreibetrag wurde mit Wirkung vom 1.6.1953 an auf 840 DM für das dritte und jedes weitere Kind erhöht.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 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. 5.10.1956** (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Ab VZ 1957 wurde der Kinderfreibetrag für das zweite Kind auf 1 440 DM angehoben.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Die Kinderfreibeträge wurden nicht mehr tabellarisch berücksichtigt; zugleich wurde der Kinderfreibetrag ab dem VZ 1958 für das erste Kind auf 900 DM, für das zweite Kind auf 1 680 DM und für jedes weitere Kind auf 1 800 DM erhöht.

**StÄndG v. 13.7.1961** (BGBl. I 1961, 982; BStBl. I 1961, 444): Ab VZ 1970 wurde der Kinderfreibetrag für das erste Kind auf 1 200 DM angehoben.

**EStReformG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Das Gesetz brachte eine umfassende Neuregelung des Kinderlastenausgleichs: Die Kinderfreibeträge wurden abgeschafft und stattdessen die kindergeldrechtl. Lösung geltendes Recht (s. Anm. 162).

**HBegleitG 1983 v. 20.12.1982** (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Wiedereinführung eines Kinderfreibetrags iHv. 432 DM je Kind ab VZ 1983 (neuer Abs. 8).

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 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 duale System des Kinderlastenausgleichs konsequent wieder eingeführt (s. Anm. 162).

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 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. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Kinderfreibeträge wurden von 1 512 DM auf 2 052 DM bzw. von 3 024 DM auf 4 104 DM erhöht.

**StMBG v. 21.12.1993** (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): 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 (s. Anm. 177 f.).

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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. 18.12.1995** (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 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. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): In Satz 1 wurden die ab VZ 1997 geltenden monatlichen Kinderfreibeträge eingefügt, die bis dahin in § 52 Abs. 22a geregelt waren; stattdessen wurden die bisher in Abs. 6 Satz 1–3 vorgesehenen Kindergeldbeträge für 1996 in § 52 Abs. 22a aufgenommen. Der Kinderfreibetrag wurde auf monatlich 288 DM bzw. 576 DM erhöht. In Abs. 6 Satz 6 wurden Zustimmung und Widerruf zur Übertragung des Kinderfreibetrags auf Stief- und Großeltern geregelt.

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): In Reaktion auf die Entscheidungen des BVerfG v. 10.11.1998 (2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. II 1999, 182; s. Anm. 169) wurde mit Wirkung ab VZ 2000 der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) auf 3 456 DM erhöht und erstmals ein Betreuungsfreibetrag von 1 512 DM gewährt. Für behinderte Kinder wurde in Satz 2 ein besonderer Betreuungsfreibetrag gewährt. In Satz 6 wurde bestimmt, dass diese Freibeträge sich für jeden Kalendermonat, in dem die entsprechenden Voraussetzungen ihrer Gewährung nicht vorliegen, um ein Zwölftel ermäßigen.

**StEuglG v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die DM-Beträge des Satzes 1 wurden auf 1 782 € bzw. 774 € umgestellt; der besondere Betreuungsfreibetrag von 540 DM für behinderte Kinder in Satz 2 wurde mit 276 € ausgewiesen.

**2. FamFördG 2 v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Ab dem VZ 2002 wurde für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) ein Freibetrag von 1 824 € sowie für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes ein Freibetrag von 1 080 € vom Einkommen abgezogen. Der durch das FamFördG eingeführte besondere Freibetrag für behinderte Kinder entfiel damit ebenso wie der Betreuungsfreibetrag für Kinder bis 16 Jahre iHv. 3 024 DM bzw. 1 548 €.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Ab dem VZ 2009 wurde der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum auf 1 932 € je Elternteil erhöht.

**Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009** (BGBl. I 2009, 3950; BStBl. I 2010, 2): Mit Wirkung ab dem VZ 2010 wurden der Kinderfreibetrag auf 2184 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf 1320 € erhöht.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131): Die Übertragung der Kinderfreibeträge in Abs. 6 Sätze 6 ff. aF wurde mit Wirkung ab dem VZ 2012 (Art. 1 Nr. 33 Buchst. b, Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011) teilweise neu geregelt und die Bestimmung sprachlich neu gefasst. Neu geschaffen wurde die Möglichkeit der Übertragung des Kinderfreibetrags in Fallgestaltungen, in denen der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (Abs. 6 Satz 6 aE). Zudem wurden zwei Tatbestände normiert, bei deren Vorliegen eine Übertragung der Kinderfreibeträge ausscheidet: Für Zeiträume, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz bezogen wurden (Abs. 6 Satz 7) scheidet eine Übertragung aus. Darüber hinaus scheidet eine Übertragung auch aus, wenn der Übertragung widersprochen wird, weil der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut (Abs. 6 Satz 8).

## 2. Zwei unterschiedliche Systeme der einkommensteuerlichen Kinderermäßigung

161

Nach den verschiedenen Fassungen des EStG gab es zwei unterschiedliche Systeme estl. Gewährung von Kinderermäßigungen.

**Tabellarische Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen bis Veranlagungszeitraum 1957:** Nach den EStG 1925 und 1934/39 wurden vom Einkommen abziehbare Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge nach bestimmten Prozentsätzen des zu versteuernden Einkommens, berücksichtigt. Nach dem Krieg wurde durch Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (s. Anm. 160) 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 je Kind gewährt wurde; dieser Freibetrag wurde durch Kontrollrats-Gesetz Nr. 64 v. 22.6.1948 (s. Anm. 160) und durch ÄndG v. 24.6.1953 (s. Anm. 160) wiederholt erhöht.

**Abzug gesonderter Freibeträge vom Einkommen in den Veranlagungszeiträumen 1958–1974 und ab Veranlagungszeitraum 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. 18.7.1958“ und „StSenkG 1986/88 v. 26.6.1985“).

## 3. Vom dualen System des Kinderlastenausgleichs über reine Kindergeldlösungen zum (unvollständigen) Optionsmodell

162

**Schrifttum:** HARTMANN, Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 641; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 47; EBELING/HEUERMANN, Die Kindergeldauszahlung durch den Arbeitgeber: Die Neuregelung des Kindergeldes im EStG (Familienleistungsausgleich), München 1996; HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der

Neuregelung, BB 1996, 186; WOSNITZA, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123; Ross, Auswirkungen des Familienleistungsausgleichs auf die übrigen steuerlichen Kinderkomponenten und auf die Steuerberechnung, DStZ 1997, 28; ARNDT, Kinder, Kinder ... oder die unterschiedliche Leistungsfähigkeit der Senate des Bundesverfassungsgerichts, NJW 1999, 745; BROCKMEYER, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für eine gerechte Familienbesteuerung, DStZ 1999, 666; DÜRR, Konsequenzen aus den BVerfG-Beschlüssen zu Kinderbetreuungskosten und Kinderleistungsausgleich vom 10.11.1998, Inf. 1999, 161; FRENZ, Familienschutz vor Steuern aus der Hand des Bundesverfassungsgerichts, DStZ 1999, 465; GLA-NEGGER, Der Kinderbetreuungs- und Erziehungsbedarf nach dem Beschluß des BVerfG vom 10.11.1998, DStR 1999, 227; HEUERMANN, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Familien, BB 1999, 660; HORLEMANN, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom 10.11.1998, DStR 1999, 397; TIEDCHEN, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungs- und Kindererziehungskosten, BB 1999, 1681; KANZLER, Das „nachgebesserte“ Existenzminimum für Kinder in den VZ 1983 bis 1995, FR 2000, 581; NOLDE, Änderungen im Familienleistungsausgleich durch das Familienförderungsgesetz vom 22.12.1999, FR 2000, 187; GRÖPL, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“, StuW 2001, 150; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; KRÜHL, Zweites Gesetz zur Familienförderung, StB 2001, 404; KANZLER, Haushalts- und Kinderbetreuungs-freibetrag: An- und Abwachsungsmodelle des Gesetzgebers, FR 2002, 326; SCHNEIDER, Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung ab 2002, DStR 2002, 64; KANZLER, Grundfragen der Familienbesteuerung, FamRZ 2004, 70.

Vgl. auch das Schrifttum zur Bedeutung des Familienleistungsausgleichs § 31 vor Anm. 1 und 3.

Die Aufgabe, das Nebeneinander von sozialrechtl. 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 Familienbesteuerung politisch kaum möglich ist. Seit den 1950-er Jahren haben sich folgende Grundvorstellungen zur Familienbesteuerung durchgesetzt.

**In den Veranlagungszeiträumen 1955–1974** galt, nachdem der Gesetzgeber erstmals ab 1955 Kindergeld nach dem Kindergeldgesetz v. 13.11.1954 (BGBl. I 1954, 333) bzw. dem Bundeskindergeldgesetz v. 14.4.1964 (BGBl. I 1964, 265) gewährte und zugleich die estl. Kinderfreibeträge beibehielt, (erstmalig) ein duales System des Kinderlastenausgleichs.

**In den Veranlagungszeiträumen 1975–1985** erfolgte der Kinderlastenausgleich durch eine reine Kindergeldlösung, wobei ab 1983 wieder ein sog. kleiner Kinderfreibetrag nach Abs. 8 aF eingeführt wurde (s. Anm. 160).

**In den Veranlagungszeiträumen 1986–1995** galt wieder ein duales System des Kinderlastenausgleichs, eingeführt durch StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 160).

**Ab Veranlagungszeitraum 1996** wurde das duale System von Kindergeld und Kinderfreibetrag neu geregelt. Gesetzgeberisches Ziel war hierbei die „Weiterentwicklung des Familienlastenausgleichs zu einem Familienleistungsausgleich“, verbunden mit einer deutlichen Aufstockung der Leistungen für Familien mit Kindern sowie einer Verbesserung der Transparenz und einer Vereinheitlichung der Verfahren (BTDrucks. 13/1558, 139). Zum Begriff des Familienleistungsausgleichs s. § 31 Anm. 3. Die dem Familienleistungsausgleich zugrunde liegende 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 Opti-

onsmodell zwar eine bestechende Lösung zur Abstimmung sozialrechtl. 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 (s. § 31 Anm. 3 und 5).

Einstweilen frei.

163–165

#### 4. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6

##### a) Bedeutung der Freibeträge

##### aa) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung der Freibeträge

166

Die Regelungen über die Freibeträge für Kinder sind ein wesentlicher Teil der gesamten Regelungen zum Familienleistungsausgleich. Schon das durch StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 ab VZ 1986 wiedereingeführte duale System des Kinderlastenausgleichs (BTDrucks. 10/2884, 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 § 11a BKGg deutlich, wonach sich das Kindergeld für Kinder, für die dem Berechtigten der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 zustand, erhöhte. 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 sozialrechtl. Komponente hat (s. § 31 Anm. 30); alternativ wird ein Kinderfreibetrag gewährt, dem nur stl. Entlastungsfunktion zukommt (s. § 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 (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1 BvR 1335/78, 1 BvR 1104/79, 1 BvR 363/80, BStBl. II 1982, 717; BVerfG v. 2.2.1984 – 1 BvL 10/80, BStBl. II 1984, 357) in „Einklang“ gebracht werden (BTDrucks. 10/2884, 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, 155).

Ergänzend zu dieser unterhaltsrechtl. 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. 26). Dabei ist die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags am Leistungsfähigkeitsgrundsatz auszurichten, der neben einem Abzugsgebot für Aufwendungen, die mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen (objektives Nettoprinzip) auch – und für die Familienbesteuerung von gesteigertem Interesse – die Ab-

ziehbarkeit der das Existenzminimum abdeckenden privaten Aufwendungen sowohl für den Stplf. als auch für dessen Familienangehörigen (subjektives Nettoprinzip) umfasst (vgl. LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rn. 113). Entfallen Freibeträge und Kindergeld wegen zu hohen Einkommens des volljährigen Kindes, so entfällt die Unterhaltsbedürftigkeit nach typisierenden stl. Maßstäben, die mit der zivilrechtl. 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. Anm. 134 ff.).

**Abzug vom Einkommen oder von der Steuerschuld:** Der die höher besteuerten Eltern 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-rechtl. Unterhaltsanspruchs des Kindes unberücksichtigt bleibt (BTDrucks. 10/2884, 96). Es ist auch verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass Kinderfreibeträge infolge des progressiven EStTarifs zu verschiedenen hohen StErmäßigungen führen (BVerfG v. 24.11.1969 – 1 BvR 682/69, StRK EStG [bis 1974] § 19 Abs. 2 R. 23; PEZZER, FS Zeidler, 1987, 757 [768 f.]; LIEBER, DStZ 1997, 207; GRÖPL, StuW 2001, 150).

#### 167 bb) Steuersystematische Bedeutung der Freibeträge des Abs. 6

Abs. 6 Satz 1 normiert zwei Freibeträge, die insgesamt vier Bedarfslagen abdecken: Neben dem eigentlichen Kinderfreibetrag von 2184 € zur Deckung des sog. sächlichen Existenzminimums wird ein Freibetrag von 1320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf je Kind und Elternteil gewährt.

**Mit diesem integrierten Freibetragsmodell** (s. WESTRICH, BT-Plenarprotokoll 14/183, 18082) hat der Gesetzgeber die Anregung des BVerfG umgesetzt und einen „Grundtatbestand“ für alle kindbedingten Bedarfslagen geschaffen (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, zu C.III. der Gründe). Während das sächliche Existenzminimum nach Maßgabe der Berichte der BReg. über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien (BTDrucks. 13/381 [1996]; 13/9561 [1999]; 14/1926 und 14/2770 [2001]; 14/7765 [2003]; 15/2462 [2005]; 16/3265 [2008]; 16/11065 [2010]) annähernd bestimmt werden kann, wird der Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung des Kindes an den Beträgen, die als zivilrechtl. Kindesunterhalt nach der sog. Düsseldorf-er Tabelle anerkannt sind, ausgerichtet (KANZLER, FR 2001, 921 [937]; KANZLER, FamRZ 2004, 70 [78]).

**Steuergerechtigkeit:** Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Eltern ist aufgrund der Aufwendungen zur Gewährung des Existenzminimums ihrer Kinder gemindert. Infolge des subjektiven Nettoprinzips sind daher diese Aufwendungen aus der StBemessungsgrundlage herauszunehmen. Durch die Gewährung von Freibeträgen kann die geminderte Leistungsfähigkeit verfassungsrechtl. und steuersystematisch korrekt abgebildet werden: die horizontale Steuergerechtigkeit wird gewahrt, weil hiernach Eltern mit Kindern weniger Steuern zu zahlen

haben als kinderlose Ehepaare mit gleichem Einkommen; ein Verstoß gegen die vertikale Steuergerechtigkeit ist nicht gegeben, da eine höhere stl. Entlastung von Eltern mit höherem Einkommen gegenüber Eltern mit niedrigerem Einkommen die systembedingte Folge des progressiven StTarifs ist (ausführl. KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, 2002, 72 ff.). Der Gesetzgeber hat daher die StFreistellung des Kinderexistenzminimums durch Freibeträge – neben der Gewährung von Kindergeld – als den zentralen Teil des geltenden Familienleistungsausgleichs ausgestaltet.

**Pauschalierung:** Die Freibeträge des Abs. 6 dienen der Abgeltung aller laufenden Aufwendungen für den sächlichen Bedarf sowie für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes; dies gilt auch für den Fall, dass die Aufwendungen in einzelnen Jahren höher sind als üblich. Diese Pauschalierung führt zu zwei weiteren Problemen: 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, 33a–33c) begehrt (im Einzelnen dazu Anm. 170 betr. Verhältnis zu anderen estl. Vorschriften); ferner zu der Frage, ob die gewährten Beträge unter dem verfassungsrechtl. Gesichtspunkt der Besteuerung nach dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit ausreichend sind („realitätsfremde Grenze“).

Zur Bedeutung des Abs. 6 als Tarifvorschrift s. Anm. 6.

Einstweilen frei.

168

#### b) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

169

Vgl. ausführlich zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 aF (VZ 1986–1995) die im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) dokumentierten Nachweise; s. auch Schrifttum bei § 31.

Nach der Reform der Familienbesteuerung zum sog. Familienleistungsausgleich wird bei ca.  $\frac{3}{4}$  der estpfl. Eltern die gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes bereits durch das während des Kj. als StVergütung gezahlte Kindergeld bewirkt (KANZLER, FR 2001, 930; KANZLER, FamRZ 2004, 70).

**Abzug vom Einkommen verfassungsgemäß:** Es ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass Kinderfreibeträge infolge des progressiven EStTarifs zu verschiedenen hohen StErmäßigungen führen (BVerfG v. 24.11.1969 – 1 BvR 682/69, StRK EStG [bis 1974] § 19 Abs. 2 R. 23); s. auch Anm. 166 aE.

**Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach:** Die stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird nach § 31 Satz 1 durch die Freibeträge nach Abs. 6 oder durch Kindergeld gewährleistet. Art und Höhe der gewährten Freibeträge gehen unmittelbar auf die Grundsatzentscheidungen des BVerfG Ende 1998 zurück.

BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. II 1999, 182; v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BStBl. II 1999, 193, und v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97, 2 BvR 1853/97, BStBl. II 1999, 194. Insbesondere im Verfahren 2 BvR 1057/91 hat das BVerfG die bestehenden Regelungen zum Abzug von Kinderbetreuungskosten als mit Art. 6 GG unvereinbar erkannt.

Der Gesetzgeber reagierte zunächst mit dem FamFördG v. 22.12.1999 auf die verfassungsrechtl. Vorgaben. Ohne die Grundlagen des durch das JStG 1996 geschaffenen sog. Familienleistungsausgleichs in Frage zu stellen, wurden mit Wirkung zum 1.1.2000 Kindergeld und Kinderfreibetrag erhöht. Zudem wurde – unter Aufhebung des Freibetrags für Kinderbetreuungskosten nach § 33c – die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten neu geregelt.

Mit dem 2. FamFördG v. 16.8.2001 wurden sodann in einer zweiten Stufe die Beschlüsse des BVerfG im Übrigen umgesetzt: Der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum wurde erstmals seit 1997 erhöht (1824 €) und um einen einheitlichen Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag (1080 €) aufgestockt. Im Ergebnis dessen wird das Existenzminimum eines Kindes estl. durch einen einheitlichen Freibetrag berücksichtigt, der sich aus vier Komponenten zusammensetzt: dem Freibetrag für das sächliche Existenzminimum (Kinderfreibetrag) und dem einheitlichen Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf.

Mit dem FamLeistG v. 22.12.2008 wurde das sächliche Existenzminimum ab dem VZ 2009 auf 1932 € angehoben; mit dem Wachstumsbeschleunigungsgesetz v. 22.12.2009 hat der Gesetzgeber den Kinderfreibetrag auf 2184 € und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf 1320 € erhöht. Diese Erhöhung wurde – obwohl die BReg. den Betrag des Existenzminimums für 2010 zunächst unverändert gegenüber 2008 mit 3648 € für jedes Kind ermittelte – erforderlich, weil durch die Einführung einer zusätzlichen Altersstufe für Kinder im Alter vom 7. bis zum 14. Lebensjahr im Recht der Grundsicherung für Arbeitsuchende (§ 74 SGB II) der sozialhilferechtl. Mindest(sach)bedarf erhöht wurde. Diese Rechtsänderung konnte im Siebenten Existenzminimumbericht noch nicht berücksichtigt werden (BTDrucks. 17/15, 18).

Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2010 (Siebenter Existenzminimumbericht v. 21.11.2008, BTDrucks. 16/11065, 6). Zur Kritik an der Orientierung an dem vom Gesetzgeber beeinflussten Sozialhilfebedarf als Bemessungsgrundlage für Kinderfreibetrag und Kindergeld s. § 31 Anm. 25 mwN.

Damit ist uE der einheitliche Kinderfreibetrag hinsichtlich der Höhe der freizustellenden Beträge verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, denn ein kumulierter Kinderfreibetrag iHv. 5808 € steht in einem angemessenen Verhältnis sowohl zum sozialhilferechtl. Existenzminimum Erwachsener von 7656 €, als auch zum estl. Grundfreibetrag von 7664 € (vgl. KANZLER, FR 2001, 921).

Dass das Kindergeld in seiner Funktion als Sozialleistung den Betrag des von der BReg. ermittelten Existenzminimums nicht erreicht, ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (s. § 66 Anm. 4; FELIX, NJW 2001, 3073).

**Eine altersspezifische und gebietsweise Staffelung der Freibeträge des Abs. 6** ist nach der Rspr. des BVerfG für die Familienbesteuerung nicht erforderlich. Eine einheitliche Festlegung des sächlichen Existenzminimums für alle Altersstufen und für das gesamte Bundesgebiet ist im Rahmen einer Typisierung zulässig (BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93, mit Anm. KANZLER, FR 1994, 613). Auch die Normierung eines einheitlichen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ist daher zulässig, da der Gesetzgeber zutreffend davon ausgehen durfte, dass die einzelnen Bedarfe im Laufe des Berücksichtigungszeitraums eines Kindes jeweils unterschiedlichen Raum einnehmen – am Anfang überwiegt typischerweise der Betreuungsbedarf, der mit zunehmenden Alter immer mehr durch den Erziehungsbedarf

und später durch den Ausbildungsbedarf verdrängt wird (BTDrucks. 14/6160, 11). Damit gleicht sich dieser unterschiedliche Aufwandsbedarf im Rahmen des Gesamtbetrags für Betreuung, Erziehung und Ausbildung aus.

**Eine Abstufung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nach der Zahl der zu berücksichtigenden Kinder** ist nicht geboten. Zwar wird sich der tatsächliche Aufwand für die Betreuung und Erziehung mit steigender Zahl der Kinder verringern, weil etwa Kinder(erst)ausstattungen nicht zweimal angeschafft werden müssen und sich auch die Betreuung des Geschwisterkindes günstiger darstellen kann. Das BVerfG hat indessen stets (vgl. BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. II 1990, 653; v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. II 1999, 182) darauf verwiesen, dass nicht die tatsächlichen Aufwendungen, sondern nur der Bedarf zu erfassen ist. Da dieser Bedarf bei einem jeden Kind gleich hoch ausfällt, ist eine fehlende Abstufung gerechtfertigt (JACHMANN in KSM, § 32 Rn. A 82; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, 2002, 179).

## 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

170

### Verhältnis zu den Vorschriften über außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33c):

- ▶ *Verhältnis zu § 33:* Außergewöhnliche (unübliche, atypische) Unterhaltsleistungen für Kinder sind neben dem Kinderfreibetrag für das sächliche Existenzminimum und dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, welche nur die laufenden, üblichen Aufwendungen abgelten, als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 abziehbar (s. § 33 Anm. 14).
- ▶ *Verhältnis zu § 33a:*
  - Verhältnis zum Unterhaltshöchstbetrag (§ 33a Abs. 1): Kinderfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag schließen einander aus (§ 33a Abs. 1 Satz 3).
  - Verhältnis zu den Ausbildungsfreibeträgen (§ 33a Abs. 2): Kinder- und Ausbildungsfreibeträge werden nebeneinander gewährt. Grundsätzlich ist der Abzug eines Freibetrags nach § 32 Abs. 6 oder die Gewährung von Kindergeld Voraussetzung für die Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags.
  - Verhältnis zur Steuerermäßigung wegen Hilfe im Haushalt (§ 33a Abs. 3): Soweit es sich nicht um eine verdeckte Unterhaltsgewährung handelt, kann der Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 neben eine StErmäßigung nach § 33a Abs. 3 treten, wenn der Stpfl. sein Kind als Hilfe im Haushalt beschäftigt hat. Die StErmäßigung wegen Hilfe im Haushalt wird auch wegen Krankheit eines Kindes des Stpfl. gewährt, für das er einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 erhält.
- ▶ *Verhältnis zu § 33b:* 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 Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld erhält (s. Anm. 32 und § 33b Anm. 66). Pflegepauschbetrag und die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 sind nebeneinander zu gewähren.
- ▶ *Verhältnis zu § 33c:* Die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 und der Kinderbetreuungsbetrag werden für Kinder nach § 32 Abs. 1 nebeneinander gewährt; für Stief- und Enkelkinder werden keine Betreuungsaufwendungen berücksichtigt. Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten ist die Haushaltszugehörigkeit des

nach Abs. 1–3 zu berücksichtigenden Kindes und nicht der Anspruch auf den Kinderfreibetrag Voraussetzung.

Wegen der Bedeutung des estl. Kindbegriffs für andere Vorschriften s. auch Anm. 32.

**Verhältnis zum BKGG:** Das strechtl. Kindergeld und die Kinderfreibeträge werden vorrangig vor dem sozialrechtl. Kindergeld des BKGG gewährt (s. auch Vor § 62 Anm. 15). Nach § 62 gelten die Kindergeldvorschriften des EStG für natürliche Personen, die unbeschränkt estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 und 2 sind oder die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt estpfl. behandelt werden (s. § 62 Anm. 7); dies gilt auch für die Freibeträge des Abs. 6 (s. Anm. 10). Für alle anderen natürlichen Personen gilt das BKGG; das sind beschränkt estpfl. Personen, die nicht nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt 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). Daher schließen Kinderfreibeträge und Kindergeld nach dem EStG und Kindergeld nach dem BKGG einander aus.

Zum Verhältnis der Kindbegriffe nach EStG und BKGG s. Anm. 30.

## 171 6. Verfahrensvorschriften

**Lohnsteuerverfahren:** Für ein minderjähriges, unbeschränkt estpfl. Kind werden bei der Anwendung der StKlassen I bis IV die Kinderfreibeträge (Freibetrag für das sächliche Existenzminimum nebst dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) dem Halbteilungsgrundsatz entsprechend mit Zähler 0,5 jeder nach Abs. 6 Satz 1 zu berücksichtigende Freibetrag eingetragen; mit dem Zähler 1 werden die nach § 32 Abs. 6 Satz 2 zu berücksichtigenden Freibeträge angesetzt; ebenfalls mit Zähler 1 werden die Kinderfreibeträge berücksichtigt, wenn der andere Elternteil vor dem Beginn des Kj. verstorben ist oder der ArbN allein das Kind angenommen hat (§ 38b Abs. 2).

Für Kinder bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres wird die Zahl der Kinderfreibeträge beim BZSt. in einem automatisierten Verfahren gebildet (§§ 39e, 38b Abs. 2). Die Daten hierfür werden dem BZSt. von den kommunalen Meldebehörden elektronisch übermittelt; nach Verknüpfung der Daten der minderjährigen Kinder mit denen der Eltern werden sie – sofern keine Änderungsmitteilung bekannt wird – im ELSTAM-Verfahren bis zum Ende des Kj. der Vollendung des 18. Lebensjahres automatisch weiter berücksichtigt (§ 38b Abs. 2 Satz 3). Jenseits dieses automatisierten Verfahrens muss der stpfl. ArbN beim Wohnsitz-FA die Zahl der Kinderfreibeträge für Kinder unter 18 Jahren feststellen lassen, wenn die Kinder nicht in der Wohnung des ArbN gemeldet sind. Für Kinder über 18 Jahre ist ein Antrag beim Wohnsitz-FA insbes. für die Berücksichtigung von Kindern nach § 32 Abs. 4 und 5 erforderlich.

**Einkommensteuer-Veranlagung:** Bis auf den Fall des § 39a Abs. 1 Nr. 6 (s.o.) sind die übrigen Veranlagungstatbestände (insbes. § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. a und b aF) im Zusammenhang mit der Eintragung eines Kinderfreibetrags auf der LStKarte durch JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) mit Wirkung ab VZ 1996 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, 49). Damit nimmt der Gesetzgeber in Kauf, dass eine Korrektur durch Zwangsveranlagung auch für den Fall ausgeschlossen ist,

dass Kinderfreibeträge den Abzug von Zuschlagsteuern des § 51a (SolZ und KiSt) beeinflussen haben.

Zu weiteren Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Gewährung des vollen Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 176; zu Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 181 betr. Antrag, Anm. 187 und Anm. 194 betr. Zustimmung und Widerruf bei Übertragung auf Stief- und Großeltern.

Einstweilen frei.

172–173

## II. Halbteilungsgrundsatz und Verdoppelung der Freibeträge in bestimmten Fällen (Abs. 6 Sätze 1–3)

**Schrifttum:** RAMISCH, Ungewollte Regelungslücken im § 26c EStG? DB 1992, 1059; Ross, Besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung (§ 26c EStG) und die einkommensteuerliche Ehegatten-Sonderregelungen, DStZ 1992, 239; KOREZKI, Veranlagungsarten und -wahlrechte in der Einkommensteuer, SteuStud. 1999, 350.

### 1. Abzug eines (halben) Kinderfreibetrags und eines halben Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf vom Einkommen (Abs. 6 Satz 1 und Satz 5) 174

Für jedes zu berücksichtigende Kind des Stpfl. (Abs. 1–5) wird ab dem VZ 2010 – ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) von 2184 € (bis VZ 2008: 1824 €; VZ 2009: 1932 €) und – ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes iHv. 1320 € (bis VZ 2009: 1080 €)

bei der Veranlagung zur ESt vom Einkommen abgezogen. Voraussetzung ist ferner, dass die nach § 31 Satz 1 gebotene stl. Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums des beim Stpfl. anzurechnenden Kindes durch das Kindergeld nicht in vollem Umfang bewirkt wurde (s. § 31 Anm. 25 ff.).

**Kein Antrag:** Die Freibeträge sind nicht antragsgebunden. Das FA prüft von sich aus, ob es bei der Entlastung durch Kindergeld bleibt oder ob die Freibeträge erforderlich sind.

**Monatsprinzip:** Die Freibeträge des Abs. 6 Satz 1 sind Jahresbeträge; sie werden jedoch nach Abs. 6 Satz 5 für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für ihre Gewährung nicht an wenigstens einem Tag im Monat vorgelegen haben, um ein Zwölftel ermäßigt (vgl. BFH v. 14.10.2003 – VIII R 111/01, BFH/NV 2004, 331).

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 ab VZ 1996 wurde im Hinblick auf das monatlich zu zahlende Kindergeld für erforderlich gehalten (BTDruks. 13/1558, 139; s. auch § 66 Anm. 16). Seit dem VZ 2000 hat der Gesetzgeber die Freibeträge ihrer Höhe nach wieder als Jahresbeträge normiert, am Monatsprinzip aber festgehalten (vgl. HEUERMAN, FR 2000, 248).

**Die Voraussetzungen, die vorgelegen haben müssen,** damit der Kinderfreibetrag gewährt wird, sind die in Abs. 1–5 geregelten Tatbestandsvoraussetzungen. Dem Grunde nach sind dies die gleichen Voraussetzungen wie für das wäh-

rend des laufenden Kj. zu zahlende Kindergeld (dazu § 66 Anm. 16); gleichwohl ist die Kindergeldfestsetzung nach der FinVerw. nicht Grundlagenbescheid für die EStVeranlagung vgl. DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 70.1. Vorausgesetzt wird also insbes. 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.

**Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer** wird der Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen. Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder EStVorauszahlungsverfahren ist nach § 37 Abs. 3 Satz 12 nicht möglich. Voraussetzung für den Abzug bei der EStVeranlagung ist, dass im Ergebnis einer von Amts wegen durchzuführenden Vergleichsrechnung (BMF v. 9.3.1998, BStBl. I 1998, 347 – Tz. 7) feststeht, dass die durch die Freibeträge des Abs. 6 mögliche Steuerminderung günstiger als das ausgezahlte Kindergeld ist; bei Berücksichtigung des Abzugs der Freibeträge ist die tarifliche ESt um den Anspruch auf Kindergeld zu erhöhen (§ 31 Satz 4 Halbs. 1). Demgemäß ist in der Günstigerprüfung die tarifliche ESt, die nach dem Einkommen iSd. § 2 Abs. 4 bei Berücksichtigung bzw. Nichtberücksichtigung der Freibeträge des Abs. 6 festzusetzen wäre, dem Anspruch auf Kindergeld gegenüberzustellen (s. § 31 Anm. 25 ff.).

**Halbteilungsgrundsatz:** Der volle Kinderfreibetrag und der volle Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes werden nur einmal gewährt; die Freibeträge sind daher auf die Berechtigten aufzuteilen.

**Persönlicher Anwendungsbereich des Abs. 6 Satz 1:** Der halbe Kinderfreibetrag kommt danach nur in Betracht

- bei einem unbeschränkt estpfl. Elternpaar, das die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt;
- bei Ehegatten, die getrennt zur ESt veranlagt werden (§§ 26, 26a), für die Kinder, die zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis stehen;
- bei Ehegatten, die für den VZ der Eheschließung die besondere Veranlagung nach §§ 26, 26c wählen, für ihre gemeinsamen Kinder (s. auch § 26c Anm. 30; aA RAMISCH, DB 1992, 1059; Ross, DStZ 1992, 239);
- bei Stief- oder Großeltern, denen der halbe Kinderfreibetrag von einem der berechtigten leiblichen Eltern nach Abs. 6 Satz 7 übertragen wird (s. Anm. 193 ff.).

**Abzug des Kinderfreibetrags vom Einkommen:** Der Kinderfreibetrag wird vom Einkommen (§ 2 Abs. 4) vor den sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträgen (§ 2 Abs. 5) von Amts wegen (ohne Antrag des Stpfl.) abgezogen. Der Abzug vom Einkommen gilt – obwohl nur in Abs. 6 Satz 1 geregelt – für alle Tatbestände des Abs. 6.

## 175 2. Abzug eines vollen Kinderfreibetrags und eines vollen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf bei zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 6 Satz 2)

Bei zusammenveranlagten Ehegatten, zu denen das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht, werden ab dem VZ 2010

- ein voller Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) von 4368 € (bis VZ 2008: 3648 €; VZ 2009: 3864 €) und

– ein voller Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes iHv. 2.640 € (bis VZ 2009: 2.160 €)

bei der Veranlagung zur ESt vom Einkommen abgezogen.

Die Abzugsbeträge reduzieren sich um jeweils ein Zwölftel für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des Kindes nicht an mindestens einem Tag vorgelegen haben (Abs. 6 Satz 5; s. Anm. 174).

**Ehegatten, die nach §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden**, sind Ehegatten, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (beide unbeschränkt estpfl. und nicht dauernd getrennt lebend) und die die Zusammenveranlagung gewählt haben oder bei denen dies unterstellt wird (§ 26 Abs. 1 und 3). Auch ohne beiderseits unbeschränkte EStPfl. steht Stpfl., die die Voraussetzungen des § 1a erfüllen, die Zusammenveranlagung offen; nicht dagegen Stpfl., die unter § 1 Abs. 3 fallen. Getrennt veranlagte Ehegatten und solche, die die besondere Veranlagung nach § 26c beantragen, erhalten jeweils den halben Kinderfreibetrag für ihre gemeinsamen Kinder (s. Anm. 174); ist einer der Ehegatten nicht unbeschränkt estpfl., so findet Abs. 6 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 Abs. 6 Satz 2 daher auch auf zusammenveranlagte Ehegatten mit verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis Anwendung, so zB auf den leiblichen Vater und die Pflegemutter (glA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 78). Eine Mehrfachberücksichtigung des Kindes in derartigen (seltenen) Fällen ist durch die Vorrangregelung des Abs. 2 ebenso ausgeschlossen 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 Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 176.

### 3. Volle Freibeträge in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3)

176

Nach Abs. 6 Satz 3 können der volle Kinderfreibetrag und der volle Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf 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 (Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 1) oder nicht unbeschränkt estpfl. ist (Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 2) oder der Stpfl. das Kind allein adoptiert oder als Pflegekind aufgenommen hat (Abs. 6 Satz 3 Nr. 2). Auch in diesen Fällen ist – wie im Fall des Abs. 6 Satz 2 – sichergestellt, dass das Kind zu keiner weiteren unbeschränkt estpfl. Person in einem gleichartigen Kindschaftsverhältnis steht. Für andersartige Kindschaftsverhältnisse gilt die Vorrangregelung des Abs. 2 (s. Anm. 62 und 175).

► *Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 und Monatsprinzip:* Nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 6 Sätze 1 und 3 Nr. 1 kann sich allerdings eine Mehrfachberücksichtigung des Kindes für den Monat des Eintritts oder Wegfalls der Voraussetzungen des

Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 ergeben, für die anders als für Abs. 6 Satz 3 Nr. 2 eine Vorrangregelung wie die des Abs. 2 fehlt.

**Beispiel:** Im August des Kj. stirbt der Vater des Kindes oder gibt seinen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf, ohne die Voraussetzungen der §§ 1 Abs. 3, 1a zu erfüllen. Die Mutter hat getrennte Veranlagung beantragt. Für den August des Kj. würden Mutter und Vater nach Abs. 6 Satz 1 jeweils einen halben Kinderfreibetrag (bis VZ 2008: 1 824 €, VZ 2009: 1 932 €, ab VZ 2010: 2 184 €) und einen halben Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (bis VZ 2009: 1 080 €; ab VZ 2010: 1 320 €) erhalten (s. Anm. 174) und die Mutter nochmals den vollen Kinderfreibetrag von 4 368 € (ab VZ 2010) und den vollen Freibetrag von 2 640 € (ab VZ 2010) für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, weil sie bereits für diesen Monat die Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 erfüllt.

Eine zweckgerichtete Auslegung (Kinderfreibetrag zur Abgeltung unabweisbarer Unterhaltslasten) zwingt uE dazu, dass Abs. 6 Satz 1 Vorrang vor Abs. 6 Satz 3 hat; dass Abs. 6 Satz 3 nur als eine Abs. 6 Sätze 1 und 2 ergänzende Regelung gedacht ist, lässt sich auch aus der Formulierung „die Beträge ... stehen ... auch ... zu, ...“ entnehmen (so auch HEUERMANN, DStR 2000, 1546/50; aA LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 81).

► *Nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig* iSd. Abs. 6 Satz 3 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 § 1a erfüllt.

**Dem Fall des verwitweten Steuerpflichtigen (Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 Alt. 1) gleichgestellte Fälle:** In entsprechender Anwendung der Regelung in Abs. 6 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 32.12 EStR 2012). Dies ist als Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO 1977 vertretbar. Nicht mehr umfasst sind indessen Fallgestaltungen, in denen die Mutter den Namen des Vaters ihres Kindes allein aus persönlichen Gründen verschweigt (FG Thür. v. 28.5.1998 – II 333/97, EFG 1998, 1414, rkr.).

#### Verfahrensfragen:

► *Lohnsteuerabzugsverfahren:* Da sich die Kinderfreibeträge weder bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen (§ 37 Abs. 3 Satz 12) noch beim LStAbzug auswirken, ist die Eintragung eines Zählers auf der LStKarte allein auf den Abzug von Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) beschränkt (s. Anm. 75). Jedoch können für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht (nicht im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat lebende Kinder, § 63 Abs. 1), die Freibeträge des Abs. 6 nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 auf der LStKarte eingetragen werden. In diesem Fall ist sodann die nach § 39 Abs. 3 eingetragene Zahl der Kinderfreibeträge zu vermindern (§ 39a Abs. 1 Nr. 6 Satz 2), um eine Doppelberücksichtigung bei den Zuschlagsteuern auszuschließen. Zudem begründet der Eintrag der Kinderfreibeträge die Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4.

Mit dem Zähler 1 wird ein Kind bereits auf der LStKarte berücksichtigt, wenn der andere Elternteil vor Beginn des Kj. verstorben ist (Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 iVm. § 38b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b) oder der ArbN allein das Kind angenommen hat (Abs. 6 Satz 3 Nr. 2 Alt. 1 iVm. § 38b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c). Die entsprechende Anwendung dieser Regelung zum verstorbenen Elternteil auf die Fälle, in denen der Wohnsitz des anderen Elternteils nicht zu ermitteln oder der Kindes-

vater nicht festzustellen ist (FG Düss. v. 4.1.1993 – 14 K 109/88, EFG 1993, 519, rkr.; R 32.12 EStR 2012), stellt sicher, dass auch für diese Tatbestände der volle Kinderfreibetrag mit dem Zähler 1 auf der LStKarte eingetragen werden kann.

Ist der andere Elternteil während des Kj. nicht unbeschränkt estpfl., so kann der unbeschränkt estpfl. Elternteil nach § 39 Abs. 3a die Eintragung der Kinderfreibeträge durch das FA beantragen, wenn nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erwarten ist, dass die Voraussetzungen auch im Laufe des Kj. bestehen bleiben.

► *Einkommensteueranlagung*: 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.

### III. Freibeträge für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4)

#### 1. Rechtsentwicklung und verfassungsrechtliche Bedeutung der Berücksichtigung von Auslandskindern

177

Nach Abs. 6 Satz 4 sind die Freibeträge des Abs. 6 Sätze 1–3 für nicht unbeschränkt estpfl. Kinder des Stpfl. ggf. nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats unter Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung zu kürzen (BTDrucks. 12/5630, 60).

**Rechtsentwicklung des Kinderfreibetrags für Auslandskinder:** Bis VZ 1993 konnten Unterhaltsaufwendungen für nicht unbeschränkt estpfl. Kinder nur nach § 33a Abs. 1 abgezogen werden. Erst durch StMBG v. 21.12.1993 (s. Anm. 160) wurde in Abs. 6 ein neuer Satz 4 eingefügt, wonach der Kinderfreibetrag für sog. Auslandskinder in der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Höhe gewährt wird.

**An der Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Freibeträgen für Auslandskinder** unter Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung bestehen keine Zweifel. Die hiernach erfolgende Anpassung ist sachgerecht, weil die Berücksichtigung eines geringeren Unterhaltsbedarfs geeignet ist, die Besteuerungsgleichheit herzustellen (so BFH v. 8.6.1990 – III R 107/88, BStBl. II 1990, 898, im Anschluss an KANZLER, FR 1988, 296 [302], und OEPEN, FR 1989, 131 [134]).

#### 2. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Freibeträgen für Auslandskinder

178

Nach Abs. 6 Satz 4 können für ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt estpfl. Kind die Beträge nach Abs. 6 Sätze 1–3 nur abgezogen werden, soweit dies nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist.

**Ein nicht nach § 1 Abs. 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges 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 unbeschränkten EStPfl. unterliegenden Person mit völkerrechtl. Vorrechten gehört (vgl. § 1 Anm. 157 ff.).

Befindet sich das Kind vorübergehend im Inland, ohne unbeschränkt estpfl. zu werden, so ist Abs. 6 Satz 4 uE gegen seinen Wortlaut nicht anwendbar (aA JACHMANN in KSM, § 32 Rn. D 12; SEILER in KIRCHHOF XII, § 32 Rn. 27). Bei

zweckgerichteter und zur Vermeidung eines Gleichheitsverstößes verfassungskonformer Auslegung setzt Abs. 6 Satz 4 voraus, dass der Unterhaltsempfänger im Ausland lebt (glA FG Ba.-Württ. v. 18.10.1982 – III 78/82, EFG 1983, 236, rkr., betr. Unterhaltshöchstbetrag). Ein Auslandskind wird nicht dadurch unbeschränkt estpfl., dass es die Urlaubszeit im Inland (beim Unterhaltsverpflichteten) verbringt (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887; v. 27.4.1995 – III R 57/93, BFH/NV 1995, 967, beide betr. § 33a Abs. 1 und 2).

**Nur soweit er nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist**, wird der Kinderfreibetrag abgezogen. Diese § 33a Abs. 1 Satz 5 entsprechende Formulierung ermöglicht die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung (BTDrucks. 12/5630, 60). Im Wege einer Vereinfachungsregelung (H 32.10 Anhang 2 EStH 2005) ergibt sich die mit gewisser Regelmäßigkeit neu aufgelegte sog. Ländergruppeneinteilung oder Drittelregelung (für VZ ab 2004: BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637; v. 9.2.2005, BStBl. I 2005, 369). Diese Ländergruppeneinteilung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, FR 1988, 675, mit Anm. KANZLER).

**Verfahrensfragen:** Der Nachweis der Voraussetzungen für den Abzug eines Auslandskindereibetrags dem Grunde nach kann gegenüber der FinVerw. durch eine Lebensbescheinigung der ausländ. Heimatbehörde, durch Belege über den Bezug von Kindergeld oder durch entsprechende Schul- oder Ausbildungsbescheinigungen erbracht werden (BMF v. 22.12.1994, BStBl. I 1994, 928).

► **Lohnsteuerabzugsverfahren:** Auslandskinder unbeschränkt estpfl. ArbN werden nicht von der Gemeinde auf der LStKarte eingetragen (§ 39 Abs. 3 und 3a), jedoch ist für jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1–4, „für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht“ (s. Anm. 171) die Eintragung eines Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 möglich.

Auslandskinder beschränkt estpfl. ArbN können seit dem VZ 1996 ebenfalls nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 berücksichtigt werden, wenn der ArbN nach § 1 Abs. 3 beantragt, als unbeschränkt stpfl. behandelt zu werden (vgl. zur Rechtslage bis VZ 1995: § 39d Abs. 2 Nr. 4, § 50 Abs. 4 aF).

► **Einkommensteuerveranlagungsverfahren:** Bei Eintragung eines Kinderfreibetrags für ein Auslandskind nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1).

179 Einstweilen frei.

#### IV. Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 6)

**Schrifttum:** PAUS, Übertragung des halben Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil, wenn Unterhaltszahlungen für ein Kalenderjahr erst nachträglich geleistet werden, DStZ 1988, 333; GROSSE, Korrektur der doppelten Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages nach einer Übertragung gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 Altern. 1 EStG, DStZ 1989, 613; TJARKS, Die Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG, FR 1989, 736; KANZLER, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; KANZLER, Halbteilung des Kinderfreibetrags bei Nachzahlung von Kindesunterhalt, FR 1993, 274; NIEMEYER, Zur Berücksichtigung des hälftigen Kinderfreibetrags bei geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, FuR 1995, 313; HILLMOTH, Übertragung von Kinderfreibeträgen, Inf. 1997, 417; MÜLLER/TRAXEL, Die Übertragung des (halben)

Kinderfreibetrags, wenn ein Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht „im wesentlichen“ nachkommt, BB 1997, 442; PAUS, Übertragung des halben Kinderfreibetrags, DStZ 2004, 875.

**Verwaltungsverlautbarungen:** OFD Frankfurt am Main, Übertragung der Freibeträge für Kinder, Vfg. v. 8.12.2011, DStR 2012, 463.

## 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragung des Kinderfreibetrags für Eltern ohne Ehegattenveranlagung

180

Die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen unverheirateten oder in nicht intakter Ehe lebenden Elternteil ist in der Vergangenheit mehrfach geändert worden. Bis zum VZ 1995 gab es sowohl eine zustimmungsfreie (einseitige) als auch eine zustimmungsgebundene Übertragung.

**Nur noch einseitige Übertragung vorgesehen:** Seit VZ 1996 hat der Gesetzgeber nur noch den (konfliktträchtigen) Tatbestand der einseitigen Übertragung vorgesehen und die bis zum VZ 1996 mögliche Übertragung durch Zustimmung gestrichen (vgl. aber Anm. 194 zur Übertragung auf Stief- oder Großeltern).

**Leistungsfähigkeitsprinzip und Grundsatz der Meistbegünstigung:** Die Übertragung des halben Kinderfreibetrags auf den allein der Unterhaltspflicht nachkommenden Ehegatten (Abs. 6 Satz 6) 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. Die Übertragungsregelung hat mangels eindeutiger Hinweise des Gesetzgebers uE weder Sanktionscharakter (wohl aA FG Düss. v. 20.10.1994 – 14 K 207/90 E, EFG 1995, 218, rkr., von einer Verletzung der Unterhaltspflicht ausgehend) noch kommt ihr ein Edukationseffekt zu. Sie ist damit nicht Lenkungs- oder Sozialzweck-, sondern Fiskalzwecknorm.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 6

### a) 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 nur er seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das KJ. (im Wesentlichen) nachkommt; ab dem VZ 2012 ist eine Übertragung der Kinderfreibeträge zusätzlich zu den bisherigen Voraussetzungen auch möglich, wenn der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist. Einer Zustimmung des anderen Elternteils bedarf es insoweit nicht. Der Stpfl. hat die Voraussetzungen für die Übertragung (Erfüllung bzw. Nichterfüllung der Unterhaltsverpflichtung) darzulegen (R 32.13 Abs. 4 Satz 1 EStR 2005).

**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. 23.1.1990, FR 1990, 262). Der andere Elternteil ist in jedem Fall zu hören (§ 91 AO); zum Teil aA R 32.13 Abs. 4 Satz 5 EStR 2012: nur „in Zweifelsfällen“. Der Antrag ist formlos zulässig (FG Hamb. v. 31.3.1993 – VI 206/91, EFG 1994, 43, rkr.); er kann bis zur

Bestandskraft der Veranlagung des Stpfl. und bei ihrer Wiederaufrollung gestellt werden. Anders als im Fall des § 10 Abs. 1 Nr. 1 ist der Antrag nach Abs. 6 Satz 4 widerruflich und kann bis zur Durchführung der Veranlagung zurückgenommen werden (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 82/03, BFH/NV 2004, 1254; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 29.7.1992 – 2 K 61/88, EFG 1993, 32, rkr.). Nach der Rspr. soll ein mehrfacher auf wechselseitige Übertragung des Kinderfreibetrags gerichteter Antrag unzulässig sein (FG Hamb. v. 31.3.1993 – VI 206/91, EFG 1994, 43, rkr.); uE allein ein Problem der Rücknahme und des Widerrufs, die im Fall ihrer Wirksamkeit einer neuen Antragstellung durch den anderen Elternteil nicht entgegenstehen.

**Keine notwendige Beiladung:** Ist im finanzgerichtlichen Verfahren die Übertragung des Kinderfreibetrags streitig, so ist der andere Elternteil nicht nach § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren notwendig beizuladen (BFH v. 4.7.2001 – VI B 301/98, BStBl. II 2001, 729; anders noch BFH v. 25.2.1993 – III R 4/91, BStBl. II 1993, 513). Der BFH begründet diese Änderung in der Rspr. mit der Überlegung, dass die Übertragung des Kinderfreibetrags von einem auf den anderen Elternteil keine unmittelbare Rechtswirkung gegenüber dem Elternteil, bei dem der Kinderfreibetrag entfällt, hat, denn wenn auch der Kinder-, Ausbildungs- und Haushaltsfreibetrag insgesamt nur einmal gewährt werden kann, so besteht für seine Inanspruchnahme bei dem einen oder dem anderen Elternteil lediglich ein sachlogischer und rechnerischer Zusammenhang, der eine notwendige Beiladung des anderen Elternteils zum Rechtsstreit des klagenden Elternteils nicht zu begründen vermag. Dem ist uE zuzustimmen, weil die finanzgerichtliche Entscheidung keine unmittelbare Auswirkung auf den anderen Elternteil hat; es liegt hier nur der Fall einer widerstreitenden StFestsetzung, § 174 Abs. 4, 5 AO vor. Dessen ungeachtet hält die FinVerw. nach Lage des Einzelfalls eine Zuziehung nach § 174 Abs. 4 und 5, § 360 Abs. 3 AO für geboten (R 32.13 Abs. 4 Satz 8 EStR 2012).

#### 182 b) Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt

Die Übertragungsregelung findet nur auf unbeschränkt estpfl. Elternpaare Anwendung, die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen, dh. nur auf einige der von Abs. 6 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 (§ 26a) oder die besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung (§ 26c) beantragen.

#### c) Nichterfüllung der Unterhaltspflicht oder Entpflichtung mangels Leistungsfähigkeit

##### 183 aa) Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht

Entsprechend dem Zweck der Übertragungsregelung soll der volle Kinderfreibetrag nur dem Stpfl. zustehen, der seine Unterhaltspflicht erfüllt und dem entzogen werden, der seiner Unterhaltspflicht nicht nachkommt oder dem mangels eigener Leistungsfähigkeit gar keine Unterhaltspflicht obliegt. Insoweit verwirkt Abs. 6 Satz 6 allein den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ohne dass der Bestimmung ein Sanktionscharakter beigelegt werden kann. Da aber die stl. Freistellung des Existenzminimums nach § 31 Satz 1 durch die Freibeträge des Abs. 6 oder Kindergeld erfolgt, ließe sich auch unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis-

tungsfähigkeit die einfache Lösung denken, wonach der Kindergeldberechtigte auch den Freibetrag für das sächliche Existenzminimum (Kinderfreibetrag) nebst dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abziehen kann. Der zahlende Elternteil ohne Kindergeld wird dann allein unterhaltsrechtl. 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 zivilrechtl. Ausgleichs zustehen (s. § 31 Anm. 36), deutet in diese Richtung. Ein Verzicht auf die Übertragungsregelung würde schließlich der Konfliktvermeidung zwischen geschiedenen Eltern dienen.

#### bb) Steuerpflichtiger erfüllt seine Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr 184

Nach Abs. 6 Satz 6 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 (BFH v. 25.7.1997 – VI R 107/96, BStBl. II 1998, 329; FG Düss. v. 20.10.1994 – 14 K 207/90 E, EFG 1995, 218, rkr.). Eine Übertragung des Kinderfreibetrags ist daher ausgeschlossen, wenn das minderjährige Kind wegen hohen eigenen Einkommens nicht unterhaltsbedürftig ist.

**Der Steuerpflichtige kommt seiner Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nach:** Der Elternteil, der dem in seiner Obhut befindlichen Kind Pflege und Erziehung angedeihen lässt, entspricht hierdurch seiner Unterhaltsverpflichtung nach § 1606 Abs. 3 BGB, so dass eine Übertragung auf den barunterhaltspflichtigen anderen Elternteil nicht möglich ist.

Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nach, wenn er sie zu mindestens 75 % erfüllt (R 32.13 Abs. 2 EStR 2012; OFD Frankfurt am Main v. 8.12.2011, DStR 2012, 463, 464; SELDER in BLÜMICH, § 32 Rn. 139; aA MÜLLER/TRAXEL, BB 1997, 442). Die Barunterhaltspflicht kann auch durch Weiterleitung des Kindergeldes an das volljährige Kind erfüllt werden (FG Bremen v. 25.11.1993 – 1 91 180 K 1, EFG 1994, 879, rkr.). 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“ (s. DIEDERICHSEN in PALANDT, BGB, 72. Aufl. 2013, Einf. vor § 1601 BGB Rn. 15), einen Anhalt geben.

**Andere Leistungen zur Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung:** Str. ist, ob auch andere, anstelle laufender Unterhaltszahlungen gewährte Leistungen eine Erfüllung der Unterhaltspflicht iSd. Abs. 6 Satz 6 sind. Denkbar sind Sachleistungen, die dem volljährigen Kind gegenüber erbracht werden (zB Wohnung) oder Unterhaltsabfindungen durch Geldzahlung, Sachleistung oder Aufrechnung. Auch diese Leistungen dienen uE der Erfüllung der Unterhaltspflicht, so-

weit dies zivilrechtl. zulässig ist (§ 1612 BGB: Naturalleistung zulässig; § 1614 BGB: Abfindung nicht, aber Vorausleistungen als sog. Freistellungsvereinbarungen zulässig). Die laufende Geldrente ist aus dem Barwert abzuleiten und mit den Sätzen nach der Düsseldorfer Tabelle zu vergleichen.

FG Köln v. 12.8.1994 – 3 K 405/93, EFG 1995, 217, rkr., betr. Freistellungsvereinbarung durch Aufrechnung mit Schulden; aA FG Münster v. 30.1.1990 – XII 8737/88 E, EFG 1991, 127, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 1.7.1994 – 9 K 61/93, EFG 1995, 33, rkr., da Verzicht gegen Entgelt keine Leistung „gegenüber dem Kind“; s. auch FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 12.12.1990 – 5 K 119/90, EFG 1991, 542, rkr., betr. eine geltendgemachte, aber nicht anerkannte Verrechnung mit Zugewinnausgleichsforderung.

**Für das Kalenderjahr** 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 zivilrechtl. Zuordnung der Unterhaltsleistungen aufgrund Schuldnerbestimmung oder gesetzlich festgelegter Tilgungsreihenfolge (§§ 366, 367 BGB), weil die Unterhaltspflicht nach Abs. 6 Satz 6 „für“ das Kj. zu erfüllen ist (BFH v. 11.12.1992 – III R 7/90, BStBl. II 1993, 397, mit abl. Anm. KANZLER, FR 1993, 274, weil Zurechnung von Unterhaltszahlungen und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit auseinanderfallen); allerdings ist der Gesetzgeber einem Vorschlag des BRats nicht gefolgt, die Formulierung „für das Kalenderjahr“, wegen der bei Nachzahlungen auftretenden Probleme, durch die Worte „in dem Kalenderjahr“ zu ersetzen (BTDrucks. 11/2226, 13).

► *Unterhaltspflicht für Teil des Kalenderjahres:* Besteht die Unterhaltsverpflichtung wegen des Todes des Elternteils oder aus Gründen, die in der Person des Kindes liegen, nur in einem Teil des Kj., so ist nur auf den Zeitraum des Bestehens der Verpflichtung abzustellen (R 32.13 Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStR 2005). Wird der unterhaltspflichtige Elternteil wegen § 1613 BGB erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines Kj. zur Unterhaltszahlung verpflichtet, ist zur Beurteilung, ob er seiner Unterhaltsverpflichtung zu 75 % nachkommt, nur dieser begrenzte Zeitraum einzubeziehen (FG Rhld.-Pf. v. 3.9.1997 – 5 K 2464/96, EFG 2000, 631, rkr.). Nach FinVerw. kommt es im Übrigen nicht darauf an, ob die unbeschränkte StPflcht des Kindes oder der Eltern während des ganzen Kj. bestanden hat (R 32.13 Abs. 3 Satz 3 EStR 2005).

Hieran schließt sich die weitere Frage an, ob ein Stpfl., dessen Unterhaltspflicht mangels Leistungsfähigkeit im Laufe des Kj., etwa infolge Arbeitslosigkeit, entfallen ist (s. Anm. 185 „Wegfall der Unterhaltsverpflichtung“), vom Kinderfreibetrag auch für die Monate des Kj. ausgeschlossen werden kann, in denen er seiner Unterhaltspflicht voll nachgekommen ist. Dies ist uE nicht zulässig; die Tatbestandsvoraussetzung „für das Kalenderjahr“ ist insoweit (unabhängig von BFH v. 11.12.1992 – III R 7/90, BStBl. II 1993, 397) einschränkend auszulegen (vgl. BFH v. 12.4.2000 – VI R 148/97, BFH/NV 2000, 1194).

## 185 cc) Anderer Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nicht nach

Diese weitere Voraussetzung muss erfüllt sein, so dass bei einer Barunterhaltsverpflichtung auch insoweit die zu Abs. 1 Nr. 2 ergangene 75 %-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 (BFH

v. 25.7.1997 – VI R 123/95, BFH/NV 1998, 568; FG Bremen v. 25.11.1993 – 1 91 180 K 1, EFG 1994, 879, rkr.; R 32.13 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005; KUHN, Inf. 1989, 363; KANZLER, DStR 1990, 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 %-Grenze erreichen. Ein solcher Antrag auf einseitige Übertragung kann uE nicht rechtsmissbräuchlich sein (vgl. FG Münster v. 27.6.1997 – 4 K 5712/95 E, EFG 1998, 98, aufgeh. durch BFH v. 12.4.2000 – VI R 148/97, BFH/NV 2000, 1194). Die Grundsätze zur Unwirksamkeit der Wahl einer getrennten Veranlagung (BFH v. 28.8.1981 – IV R 139/78, BStBl. II 1982, 156) lassen sich nicht auf diesen Fall übertragen (glA ALTFELDER, Steuerliche Gestaltung des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987, 89; aA SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985, 1410).

**Wegfall der Unterhaltsverpflichtung mangels Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen:** Der Kinderfreibetrag eines Elternteils, der mangels Leistungsfähigkeit nicht zum Unterhalt verpflichtet ist (§§ 1603, 1609 BGB), aber auch keinen Betreuungsunterhalt leistet, kann nicht auf den anderen Elternteil übertragen werden (BFH v. 25.7.1997 – VI R 107/96, BStBl. II 1998, 329; H 32.13 EStH 2007 „Fehlende Unterhaltsverpflichtung“).

**dd) Anderer Elternteil ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig** 186

Ab dem VZ 2012 (vgl. Anm. 160) ist auf Antrag des betreuenden Elternteils eine Übertragung des Kinderfreibetrags möglich, wenn der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht zum Unterhalt verpflichtet ist. Mit der Neubegründung dieses Übertragungsstatbestands hat der Gesetzgeber dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprochen (vgl. Anm. 180), denn nach § 1603 BGB ist nicht unterhaltspflichtig, wer nicht über die Mittel für den eigenen notwendigen Lebensbedarf gebietet. In dieser Situation aber ist es sachgerecht, durch Übertragung des Kinderfreibetrags den Elternteil, der gezwungenermaßen allein für den Unterhalt des Kindes aufkommen muss, zu entlasten (BTDrucks. 17/6146, 14). Vor dieser gesetzlichen Neuregelung hatte die Rspr. stets darauf erkannt, dass der Tatbestand für eine Übertragung des Kinderfreibetrags nicht erfüllt ist, wenn es an einer Unterhaltspflicht fehlt (BFH v. 27.10.2004 – VIII R 11/04, BFH/NV 2005, 343; v. 25.7.1997 – VI R 107/96, BFHE 184, 60; BStBl. II 1998, 329).

Bislang ungeklärt ist, ob eine Übertragung der Kinderfreibeträge auch gefordert werden kann, wenn der andere Elternteil im VZ nur zeitanteilig zu Unterhaltsleistungen verpflichtet war und dieser Pflicht auch entsprochen hat. Dies wird, sofern die (Nicht-)Erfüllung der Unterhaltspflicht auf das gesamte Kj. zu erstrecken ist, zu verneinen sein (so SEILER in KIRCHHOF XII. § 32 Rn. 28; PUST in LBP, § 32 Rn. 900).

**ee) Ausschluss der Übertragung bei Bezug von Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (Abs. 6 Satz 7)** 187

Nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (BGBl. I 2007, 1446) können für Kinder unter zwölf Jahren monatliche Unterhaltsleistungen in Höhe des gesetzlichen Mindestunterhalts als Sozialleistungen (§ 68 Nr. 14 SGB I) beansprucht werden. Dieser Unterhaltsvorschuss aus öffentlichen Mitteln wird längstens für die Dauer von 72 Monaten geleistet; zudem bestehen Ersatz- und Rückzahlungspflichten (§§ 3 und 5 Unterhaltsvorschussgesetz).

Mit der gesetzlichen Neuregelung in Abs. 6 Satz 7 durch das StVereinfG 2011 (s. Anm. 160) hat der Gesetzgeber eine Übertragung der Kinderfreibeträge für Zeiträume, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden, ausgeschlossen. Dieser Ausschluss ist stringent; ihm liegt die Überlegung zugrunde, dass der Elternteil, der Leistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz bezieht, nicht allein für den Unterhalt des Kindes aufkommt (BTDrucks. 17/6146, 19).

Hier wie auch in Abs. 6 Satz 6 aE ist bislang nicht abschließend geklärt, wie das Tatbestandsmerkmal „für Zeiträume“ auszulegen ist. Da aber die Freibeträge für das Kj. nur in Gänze übertragen werden, steht einer Übertragung uE bereits entgegen, wenn öffentliche Unterhaltsvorschussleistungen auch nur zeitanteilig bezogen werden (so auch Pust in LBP, § 32 Rn. 921).

### 188 3. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags

**Der antragstellende Steuerpflichtige** erhält den vollen Kinderfreibetrag von 304 € monatlich bzw. 3648 € jährlich. 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 (s. § 31 Anm. 36; PAUS, DStZ 2004, 875).

**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 32.13 „Steuerliche Folgewirkungen der Übertragung“ EStH 2007):

- der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b),
- die Minderung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3),
- der Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2),
- der übertragbare Pauschbetrag für Behinderte und Hinterbliebene (§ 33b Abs. 5).

Die übrigen in Anm. 32 bezeichneten Ermäßigungen sind nicht vom Kinderfreibetrag, sondern vom estl. Kindbegriff (vgl. zB § 33c Abs. 1 oder § 34f Abs. 2) abhängig.

### 189 4. Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags

**Lohnsteuer-Abzugsverfahren:** Im LStErmäßigungsverfahren prüft das FA nur summarisch, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung der doppelten Kinderfreibeträge oder die Übertragung der Kinderfreibeträge vorliegen. Dies kann im Ergebnis dazu führen, dass die Freibeträge für das nämliche Kind ein- einhalbfach oder doppelt berücksichtigt werden. Dies ist hinnehmbar, weil sich die Freibeträge beim LStAbzug nur (noch) auf die Zuschlagsteuern auswirken.

**Einkommensteuer-Veranlagung:** Nach der Rspr. ist eine im Veranlagungsverfahren des Stpfl. vorgenommene Übertragung für das Veranlagungsverfahren des anderen Elternteils nicht bindend, wenn diesem die Übertragung nicht bekannt gegeben worden ist (FG Bremen v. 25.11.1993 – 1 91 180 K 1, EFG 1994, 879, rkr.); daher ist über die Übertragung durch besonderen Verwaltungsakt zu entscheiden, der beiden Eltern bekannt zu geben ist (FG Bremen v. 23.9.1993 –

1 89 249 K 1, EFG 1994, 886, rkr.; LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 32 Rn. 91; aA SELDER in BLÜMICH, § 32 Rn. 153). Ist der andere Elternteil bereits veranlagt, ist die Änderung der StFestsetzung, sofern sie nicht nach § 164 Abs. 2 Satz 1 oder § 165 AO vorgenommen werden kann, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO durchzuführen (R 32.13 Abs. 4 EStR 2012).

#### Weitere Verfahrensfragen:

► *Kompetenzfragen im Verhältnis der beteiligten Finanzämter zueinander:* Werden die Freibeträge für Kinder bei einer Veranlagung auf den Stpfl. übertragen, teilt das WohnsitzFA des Stpfl. dies dem für den anderen Elternteil zuständigen FA mit (vgl. R 32.13 Abs. 4 Satz 7 EStR 2012). Eine bereits durchgeführte Veranlagung des anderen Elternteils ist dann ggf. zu ändern.

Zu weiteren mit dem Antrag auf Übertragung zusammenhängenden Verfahrensfragen s. Anm. 181.

## V. Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 8)

### 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für Eltern ohne Ehegattenveranlagung 190

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 bestimmte, dass der Betreuungsfreibetrag (s. Anm. 160), der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zusteht, auf Antrag auf den anderen Elternteil übertragen wird.

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Nachdem der vormalige Betreuungsfreibetrag durch einen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ersetzt wurde, wurde der Wortlaut des Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 entsprechend angepasst.

Entgegen der Übertragung des Kinderfreibetrags (s. Anm. 181 ff.) kann der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf unabhängig von der Erfüllung der Unterhaltspflicht übertragen werden. Anknüpfungspunkt insoweit ist allein die melderechl. Erfassung des Kindes. Dies ermöglicht die alleinige Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf unabhängig von der Übertragung des Kinderfreibetrags (aA R 32.13 Abs. 4 EStR 2005).

**StVereinfG 2011** (BGBl. I 2011, 2131): Ab dem VZ 2012 wird die vormalis in Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 enthaltene Regelung nunmehr in Abs. 6 Satz 8 geführt.

### 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf 191

Bei getrennt lebenden Eltern wird nach Abs. 6 Satz 8 der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines minderjährigen Kindes, der dem Elternteil zusteht, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, dem anderen Elternteil auf dessen Antrag übertragen.

**Antrag auf Übertragung:** Erforderlich ist ein Antrag des Stpfl. gegenüber dem WohnsitzFA (s. Anm. 181); der Stpfl. hat zudem die Bestätigung der Meldebehörde über den Bezug der Wohnung durch das Kind vorzulegen.

**Meldung des Kindes in der Wohnung des Steuerpflichtigen:** Maßgebend für die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ist allein die melderechtl. Situation: Ist das Kind nicht zumindest mit Nebenwohnsitz beim getrennt lebenden Ehegatten gemeldet, so kann dieser dem Übertragungsbegehren des anderen Ehegatten nichts entgegensetzen. Eine Beteiligung oder Anhörung (so aber R 32.13 Abs. 4 EStR 2005) des betroffenen Ehegatten ist von Gesetz wegen nicht vorgesehen. Die Gesetzesmaterialien des FamFördG v. 22.12.1999 (BTDruks. 14/1513, 15) erhellen nicht, warum der Gesetzgeber auf die melderechtl. Situation abgestellt hat. Ein Rückgriff auf das stl. determinierte Tatbestandsmerkmal der Haushaltszugehörigkeit wäre uE sachgerechter gewesen (HEUERMANN in BLÜMICH, § 32 Rn. 231; JACHMANN in KSM, § 32 Rn. D 30), da hierdurch die tatsächliche Belastung durch die Betreuungs- und Erziehungstätigkeit dem dies leistenden Elternteil besser zugewiesen werden könnte.

**Rechtsfolge der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf:** Der antragstellende Steuerpflichtige erhält den vollen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf iHv. 2160 €. Da die Übertragung des Kinderfreibetrags nicht zwingend mit der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf verbunden ist, sind Fallgestaltungen denkbar, in denen der Stpfl. den halben Kinderfreibetrag und den vollen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf vom Einkommen in Abzug bringen kann. Bei der nach § 31 Satz 4 gebotenen Vergleichsrechnung ist das Kindergeld hingegen weiterhin im Verhältnis der in Anspruch genommenen Kinderfreibeträge (hälftig) zu berücksichtigen (LOSCHELDER in SCHMIDT XXXII. § 31 Rn. 15; OFD Frankfurt am Main v. 29.6.2001, DB 2001, 1697; PAUS, DStZ 2004, 875).

## 192 VI. Keine Übertragung bei Widerspruch eines Elternteiles (Abs. 6 Satz 9)

Die Vorschrift wurde durch das StVereinfG 2011 eingefügt; der Widerspruch ist ab dem VZ 2012 möglich.

**Bedeutung der Widerspruchsmöglichkeit:** Nach der bis VZ 2011 geltenden Rechtslage erfolgte die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf allein auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist. Ob der andere Elternteil seine Unterhaltspflichten verletzt hat, war hiernach ohne Belang. Mit der Statuierung einer Widerspruchsmöglichkeit ist gewährleistet, dass eine Übertragung nicht möglich ist, wenn der andere Elternteil Aufwendungen für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung hat, insbes. wenn dieser Kosten für die Kinderbetreuung getragen hat. Hintergrund der Neuregelung ist der Umstand, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen (BTDruks. 17/6146, 15).

**Zwei Widerspruchsmöglichkeiten:** Der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, kann der Übertragung widersprechen, wenn er Kinderbetreuungskosten

ten trägt oder wenn er das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut.

**Der Kreis der berücksichtigungsfähigen Kinderbetreuungskosten** geht über die Dienstleistungen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 hinaus und umfasst alle Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung des Kindes bis zur Vollendung seines 18. Lebensjahres. Soweit Betreuungskosten bei der Bestimmung des Unterhalts nach § 1610 BGB berücksichtigt worden sind, begründet bereits die tatsächliche Gewährung des Unterhalts ein Widerspruchsrecht (SEILER in KIRCHHOF XII. § 32 Rn. 29). Jenseits dieses familienrechtl. geschuldeten Unterhalts können aber auch die Kosten für regelmäßige Aufenthalte im Rahmen bestehender Umgangsrechtsvereinbarungen oder gemeinsame Urlaube als zum Widerspruch berechtigt berücksichtigt werden.

**Eine regelmäßige Betreuung in einem nicht unwesentlichen Umfang** setzt eine stetige Wahrnehmung des Umgangsrechts („gewisse Nachhaltigkeit“) voraus. Hiervon ist regelmäßig auszugehen, wenn das Umgangsrecht aufgrund einer familiengerichtlichen Entscheidung oder außergerichtlichen Vereinbarung wahrgenommen wird. Bloße anlassbezogene Kontakte, beispielsweise zum Geburtstag oder zu hohen Feiertagen sind hingegen nicht ausreichend (ausführl.: BMF v. 28.6.2013, DSrR 2013, 1384).

**Rechtsfolgen des Widerspruchs:** Widerspricht der andere Elternteil der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, so muss das FA prüfen, ob die vorgebrachten Einwände durchgreifen. Im Rahmen dessen ist auch dem Elternteil, bei dem das Kind gemeldet ist, rechtliches Gehör zu gewähren. Über den Widerspruch gegen die Übertragung des Freibetrags entscheidet das FA nicht durch einen gesonderten Verwaltungsakt, sondern im jeweiligen EStBescheid. Ist der Widerspruch erfolgreich, so ist der StBescheid desjenigen Elternteils, auf dessen Antrag zunächst der Freibetrag übertragen wurde, nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern (ausführl.: BMF v. 28.6.2013, DSrR 2013, 1384).

## VII. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Sätze 10 und 11)

### 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelung zugunsten der Stief- und Großeltern

193

**Rechtsentwicklung:** Die Vorschrift ist nach ihrer Neuregelung im JStG 1996 durch das JStG 1997 rückwirkend geändert worden, so dass die ursprüngliche Fassung zu keiner Zeit gegolten hat.

► *Durch JStG 1996* (s. Anm. 160) wurden 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* (s. Anm. 160) wurde mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 22a) das Antragsersfordernis und die Übertragungsmöglichkeit mit Zustimmung ausdrücklich geregelt sowie die Widerrufsregelung eingefügt; im Übrigen

wurden einige Verweisungen auf Satz 7 aF auf Satz 6 angepasst, die bei der Änderung durch JStErgG 1996 übersehen worden waren (so zB in § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und § 34f Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3).

► *Durch StVereinfG 2011* wurde mit Wirkung ab VZ 2012 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 iVm. Art. 18 Abs. 1, Art. 1 Nr. 33 Buchst. b StVereinfG 2011) die Möglichkeit der Übertragung der Freibeträge auf den Großelternteil geschaffen, wenn dieser einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt.

**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, 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. 7f.). 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 (s. § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3) offensichtlich, wenn auch nicht ausdrücklich in den BTDrucks. erwähnt.

Mit der Neufassung des Abs. 6 Satz 6 durch das JStG 1997 sollte „klargestellt werden, dass die Übertragungsmöglichkeit auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen kann“ (BTDrucks. 13/5952, 98).

**Stellungnahme:** Nachdem die zustimmungsgebundene Übertragung des Kinderfreibetrags für die nicht der Ehegattenveranlagung unterliegenden Eltern durch das 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 wurde. Die beabsichtigte Harmonisierung von Kindergeld- und Kinderfreibetragsregelungen hätte es uE 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).

## 2. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern

### 194 a) Auslegungsalternativen und gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Abs. 6 Satz 10

Nach Abs. 6 Satz 10 können die Freibeträge auf Antrag auch auf einen Großelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder wenn er einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt. Auf einen Stiefelternteil können die Freibeträge übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinem Haushalt aufgenommen hat. Da ein Stiefelternteil keiner gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber seinem Stiefkind unterliegt, kommt eine Übertragung aus diesem Grund nicht in Betracht (BMF v. 28.6.2013, DStR 2013, 1384). 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 Abs. 6 Satz 6 nur in Fällen des Abs. 6 Satz 5:** Aus der Formulierung „auch“ ergibt sich uE eine Bezugnahme auf Abs. 6 Satz 6, so dass die Übertragung auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern nur für berechnete Eltern in Betracht kommt, die beide unbeschränkt estpfl. sind und nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (s. Anm. 182; aA JACHMANN in KSM, § 32 Rn. D

36). Ob ein Bedürfnis besteht, die Übertragungsmöglichkeit auch einem Elternpaar in intakter Ehe einzuräumen, ist uE auch zweifelhaft.

Auch nach den kindergeldrechtl. Regelungen ist hier eine freie Bestimmung des Berechtigten nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von Eltern und Großeltern 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 der vollen Freibeträge ist daher nur denkbar, wenn diese zuvor einem Elternteil nach Abs. 6 Satz 6 übertragen wurden (glA PLENKER, Der neue Familienleistungsausgleich, 1996, 63 Beispiel).

**Mehrdeutiger Wortlaut und zweifelhafter Sinnzusammenhang:** Eindeutig geregelt ist eigentlich nur, dass der „berechtigte Elternteil“ einer Übertragung zustimmen kann. Unklar ist, wer den Antrag auf Übertragung zu stellen hat.

**Auslegungsalternativen nach dem Wortlaut des Abs. 6 Satz 6:** Der Gesetzeswortlaut lässt mehrere Auslegungsergebnisse zu:

► *Antragsrecht des Übertragungsempfängers (Lösung 1)*, ähnlich der Regelung des Abs. 6 Satz 5 mit und ohne Zustimmung der berechtigten Eltern; Übertragung durch das FA.

Der Sinnzusammenhang des Abs. 6 Satz 7 mit Abs. 6 Satz 6 („kann ... auf Antrag auch ... übertragen werden“) legt es nahe, ebenso wie bei den getrennten Eltern nach Abs. 6 Satz 6 von einem Antragsrecht des Übertragungsempfängers, also des Stiefelternteils oder der Großeltern auszugehen. Das Verhältnis des 1. zum 2. Halbsatz, von Antrag und Zustimmung, spricht dafür, dass es eine zustimmungsfreie oder einseitige Übertragung auf Antrag der Großeltern oder des Stiefelternteils 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.

**Stellungnahme:** Die Materialien sind wenig hilfreich. „Mit der Neufassung des Satzes 6 soll klargestellt werden, dass die Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Stiefelternteil oder Großeltern auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen kann“ (BTDrucks. 13/5952, 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:* Daher spricht uE 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 Unterhaltspflicht (Übertragung nach Abs. 6 Satz 10).
- Beide Kindeseltern erfüllen eine Barunterhaltspflicht (Übertragung nach Abs. 6 Satz 11).
- Ein Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht nach, der andere nicht (Übertragung jeder Hälfte jeweils nach Abs. 6 Satz 10 und 11; stimmt der seine Bar-

unterhaltspflicht erfüllende Elternteil nicht zu, so verbleibt ihm der Kinderfreibetrag nach Abs. 6 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. Anderenfalls 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, 156; s. auch Anm. 193). Stimmig ist Lösung 1 hinsichtlich der Rechtsfolgen auch im Vergleich zu Abs. 6 Satz 6: Der seine Unterhaltspflicht verletzende Elternteil muss auf seine Freibetragshälfte zugunsten des anderen Elternteils (Abs. 6 Satz 8) oder zugunsten eines Stiefelternteils oder der Großeltern (Abs. 6 Satz 10) verzichten.

Aus der der Regelung offensichtlich zugrunde liegenden 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. Anderenfalls 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 Kindergeldes nach § 31 Satz 5 nicht in vollem Umfang möglich sein sollte. Nach hier vertretener Auffassung ist auch das einem Dritten gewährte Kindergeld hinzuzurechnen (s. § 31 Anm. 36).

#### 195 b) Einseitige Übertragung auf Antrag (Abs. 6 Satz 10)

Nach Abs. 6 Satz 10 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag (ohne Zustimmung der Eltern) auch auf einen Stiefelternteil oder einen Großelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder der Großelternteil einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt.

**Auf Antrag kann** der Kinderfreibetrag übertragen werden. Der Antrag ist auch im Fall der zustimmungsbedürftigen Übertragung erforderlich. Für die Übertragung nach Abs. 6 Satz 10 genügt jedoch allein der Antrag (s. Anm. 193 „Stellungnahme“).

In beiden Fällen, also auch bei 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 Abs. 6 Satz 6 und den verfahrensrechtl. Folgen des Antrags). Erfolgt der Antrag ohne Zustimmung, so ist der berechtigte Elternteil nicht notwendig beizuladen; die FinVerw. wird aber eine Hinzuziehung im Verwaltungsverfahren prüfen (s. Anm. 181 „Keine notwendige Beiladung“). Zur Person des Übertragenden und damit zum sachlichen Anwendungsbereich der Übertragungsregelung s. Anm. 194.

**Entscheidung über den Antrag:** Die Wahl der Formulierung „kann“ bedeutet zunächst, dass es trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 10 (ins-

bes. der Haushaltsaufnahme des Kindes oder der Begründung einer Unterhaltspflicht) bei der Berücksichtigung nach Abs. 6 Sätze 1–3 bleiben kann; dieses Wahlrecht eröffnet schon der Antrag. Ist der Antrag jedoch gestellt, so besteht kein Entscheidungsersinnen: Sind die Voraussetzungen gegeben, zu denen uE auch gehört, dass der auszuschließende Elternteil seine Unterhaltspflicht nicht erfüllt hat und der Antragsteller das Kindergeld erhält (s. Anm. 194 „Stellungnahme“), so ist der Kinderfreibetrag zu übertragen.

**Der „Stiefelternteil“** ist antragsbefugt und übertragungsberechtigt. Die Formulierung erscheint auslegungsbedürftig. Das EStG hatte früher den Begriff des „Stiefkinds“ verwendet, so in § 32 Abs. 4 Nr. 3 aF (bis VZ 1985), um das Kindestverhältnis 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 Stiefelternteil sein, zumal das BGB kein besonderes Recht des Stiefkinds kennt. Nach § 63 Abs. 1 Nr. 1 werden Stiefkinder als Kinder des Ehegatten bezeichnet. Die durch § 31 bezweckte Verknüpfung von Kindergeld- und Kinderfreibetragsregelungen gebietet uE, den Begriff „Stiefelternteil“ 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 DAFamESt., BStBl. I 2012, 734 – Tz. 63.2.3 Abs. 2; 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). Auch insoweit gilt uE ergänzend die Bestimmung des § 63 Abs. 1 Nr. 3, wonach nur Enkelkinder zu berücksichtigen sind (s. § 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 (s. ausführl. Anm. 47 betr. Pflegekind und § 63 Anm. 8 jeweils mwN). Das EStG verwendet, wie in § 1 Abs. 2 Satz 1 und § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b zT unterschiedliche Formulierungen, die uE jedoch alle einheitlich den Begriff der Haushaltszugehörigkeit umschreiben (s. § 1 Anm. 166 und § 33a Anm. 124). Das Erfordernis der Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. bezieht sich nicht nur auf die Großeltern, sondern auch auf den Stiefelternteil. Dies ergibt sich zwar nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Abs. 6 Satz 10, aber aus einem Vergleich mit den entsprechenden Regelungen in § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3. Eine Übernahme von Unterhaltsleistungen ist nicht erforderlich. Die Übertragung ist uE jedenfalls nach dem Abs. 6 Satz 11 daher auch zulässig, wenn die Stief- oder Großeltern Aufwendersersatz für die Naturalleistungen Kost und Logis erhalten (zum Erfordernis der Nichterfüllung der Unterhaltspflicht bei einseitiger Übertragung s. Anm. 193 „Stellungnahme“).

Wegen der weiterreichenden Rechtsfolgen der Übertragung s. Anm. 188 und 197.

Ab dem VZ 2012 können die Kinderfreibeträge unabhängig von der Aufnahme des Kindes in den Haushalt auch auf die Stief- oder Großeltern übertragen werden, wenn diese einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegen. Einer

Unterhaltspflicht gegenüber dem Enkelkind unterliegen Großeltern nach § 1607 BGB, wenn ein Elternteil wegen Leistungsunfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist. Darüber hinaus erweitert § 1607 Abs. 2 BGB diese Ersatzhaftung, wenn Probleme bestehen, den Unterhaltsanspruch gegen den primär Unterhaltspflichtigen durchzusetzen, weil beispielsweise die Vaterschaft des nichtehelich geborenen Kindes nicht festgestellt oder der Aufenthaltsort des unterhaltspflichtigen Elternteils nicht bekannt ist.

### 196 c) Übertragung mit unwiderruflicher Zustimmung des berechtigten Elternteils (Abs. 6 Satz 11)

Die Übertragung auf einen Stiefelternteil oder die Großeltern kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils geschehen, die nur für künftige Kj. widerrufen werden kann (Abs. 6 Satz 11; bis VZ 2011: Abs. 6 Satz 7 Halbs. 2). Auch in diesem Fall ist ein Antrag erforderlich (s. Anm. 191). Zum Verhältnis der zustimmungsgebundenen Übertragung zur einseitigen, zustimmungsfreien Übertragung s. Anm. 195.

**Die Zustimmung des berechtigten Elternteils** ist neben dem Antrag des Stpfl. (des Stief- oder Großelternteils) auf Übertragung Voraussetzung der Übertragung. Auch in diesem Fall kommt es darauf an, dass das Kind in den Haushalt des Stpfl. aufgenommen worden ist (s. Anm. 195). Wegen der weitreichenden Rechtsfolgen (s. Anm. 188 und 197) 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.

**Form und Frist der Zustimmung:** Gesetzlich ist eine bestimmte Form für die Zustimmung – ebenso wie für den Antrag (s. Anm. 181) – nicht vorgeschrieben. Soweit das amtliche 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“) berichtet werden. Zu Form und Frist des Antrags und zu weiteren Verfahrensfragen s. Anm. 181.

**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. Zustimmung und Widerruf sind uE allerdings bedingungsfeindlich.

**Widerruf der Zustimmung nur für künftige Kalenderjahre:** Nach Abs. 6 Satz 11 kann die Zustimmung nur für künftige Kj. widerrufen werden. Die Bin-

dungswirkung setzt jedoch voraus, dass die Zustimmung wirksam erteilt worden ist; danach kann die Zustimmung bis zum Eingang beim FA widerrufen werden. Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 verlangt Abs. 6 Satz 11 nicht ausdrücklich, dass der Widerruf dem FA (WohnsitzFA des berechtigten Elternteils [s. Anm. 194 „Lösung 1“] oder des Übertragungsempfängers [s. Anm. 194 „Lösung 2“]) gegenüber zu erklären ist. Maßgebend ist daher allein die objektive Erklärung, die auch gegenüber dem Übertragungsempfänger abgegeben werden könnte (glA FG Saarl. v. 6.7.1995 – 2 K 30/94, EFG 1996, 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 zivilrechtl. Anspruchs auf Erteilung der Zustimmung nach § 242 BGB. Ein solcher Anspruch besteht uE auch dann nicht, wenn der Stpfl. sich zum Ausgleich aller sich aus der Übertragung ergebenden Nachteile (s. Anm. 188) 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 (s. § 10 Anm. 64 mwN zur zivilgerichtlichen Rspr.) oder zur Zusammenveranlagung (BGH v. 12.6.2002 – XII ZR 288/00, NJW 2002, 2319) sind uE nicht entsprechend anzuwenden. Der BGH leitet das Zustimmungsgebot 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. 24.1.1988 – IVb ZR 29/87, HFR 1989, 504). Eine vergleichbare familienrechtl. Beziehung besteht zwischen Eltern und einem Stiefelternteil oder mit dem berechtigten Elternteil verwandten Großeltern des Kindes nicht. Diese Verpflichtung besteht uE auch nicht zwischen Großeltern und dem mit ihnen verwandten Elternteil des Kindes.

#### d) Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 10 197

Als Rechtsfolge erhält der antragstellende stpfl. Stief- oder Großelternteil den halben Kinderfreibetrag von 2184 € jährlich und den halben Freibetrag von 1 320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes, wenn ein nach Abs. 6 Satz 1 berechtigter Elternteil hierauf verzichtet bzw. verzichten muss. Eine Übertragung von Berechtigten iSd. Abs. 6 Sätze 2 und 3, die zur Berücksichtigung des vollen Kinderfreibetrags und des vollen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes bei den Großeltern führen würde, ist nach hier vertretener Auffassung ausgeschlossen (s. Anm. 194). Das gewährte Kindergeld ist der tariflichen ESt nach § 31 Satz 5 iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 hinzuzurechnen (s. § 31 Anm. 36).

**Verlust weiterer kindbedingter Steuerermäßigungen:** Die Übertragung führt zum Ausschluss aller StEntlastungen, die an den Anspruch auf (zB § 33a Abs. 1 Satz 3) oder den Erhalt des Kinderfreibetrags (§ 33 Abs. 3 Satz 2) geknüpft sind (s. im Einzelnen Anm. 188).

**Verlust des Kindergeldes:** 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, 845 [849]). Dabei wird uE nicht genügend berücksichtigt, dass der Kindergeld-

anspruch dem Übertragungsempfänger des Kinderfreibetrags nicht rückwirkend zugewiesen werden kann. Nach hier vertretener Auffassung setzt die Übertragungsregelung des Abs. 6 Satz 6 die Kindergeldberechtigung nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 iVm. § 64 Abs. 2 Satz 1 stillschweigend voraus (s. Anm. 193 „Stellungnahme“ aE; ebenso JECHNERER in LADEMANN, § 32 Rn. 381).

**Verlust des zivilrechtlichen Ausgleichsanspruchs:** Die Übertragung vom barunterhaltspflichtigen und seiner Unterhaltspflicht nachkommenden Elternteil führt uE nicht zum Verlust eines zivilrechtl. Ausgleichsanspruchs entsprechend § 1612b BGB (aA NOLDE, FR 1995, 845 [849]). Der zivilrechtl. Ausgleichsanspruch nach § 1612b BGB (bis 30.6.1998: § 1615g BGB) erfordert nur, dass der Vater die Anspruchsvoraussetzungen für das Kindergeld erfüllt, ein anderer aber vorrangig berechtigt ist. Im Übrigen ist § 1612b BGB auch anwendbar, wenn Groß- oder Stiefeltern vorrangig das Kindergeld erhalten (DIEDERICHSEN in PALANDT, BGB, 72. Aufl. 2013, § 1612b Rn. 4). Der Rechtsgedanke des § 1612b BGB gilt uE auch für die Freibeträge des Abs. 6, die alternativ zum Kindergeld die Freistellung des Existenzminimums und die Abgeltung von Unterhaltsaufwand gewährleisten.

198 Einstweilen frei.

199

### H. Erläuterungen zu Abs. 7 aF: Haushaltsfreibetrag (weggefallen)

Bis zur Aufhebung durch das HBeglG 2004 enthielt Abs. 7 die Regelungen zum Haushaltsfreibetrag für Stpfl., die weder der Ehegattenveranlagung noch der Besteuerung nach dem Splittingtarif unterlagen. Die Nachweise zum Schrifttum bis 1997, zu den allgemeinen Erläuterungen und zu den Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 sowie zur Rechtsentwicklung der Vorschriften finden sich in den Voraufgaben der Kommentierung (Stand Februar 1997, Oktober 2008 und April 2010) sind im elektronischen HHR-Archiv ([www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) abgelegt.

200–299 Einstweilen frei.

300

### I. ABC zu § 32

**Adoptivkinder** werden beim Kinderfreibetrag und Kindergeld nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 (auf den § 63 Abs. 1 Nr. 1 verweist) berücksichtigt (s. Anm. 37 f. und § 63 Anm. 5). Zur Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei Adoptiv- und Pflegekindern s. § 32 Anm. 62.

**Angenommene Kinder:** Siehe „Adoptivkinder“.

**Arbeitslose Kinder** werden nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 vom 18. bis zum 21. Lebensjahr berücksichtigt (s. Anm. 90).

**Au-pair-Tätigkeit:** Auslandsaufenthalte im Rahmen von Au-pair-Verhältnissen sind grds. nur dann als Berufsausbildung anzusehen, wenn sie von einem durch-

schnittlich mindestens zehn Wochenstunden umfassenden theoretisch-systematischen Sprachunterricht begleitet werden.

**Auslandsdienste:** Siehe „Entwicklungshelfer“.

**Auslandskinder:** Bis VZ 2011 ist nach Abs. 6 Satz 4 aF der Abzug der Freibeträge des Abs. 6 für ein nicht unbeschränkt estpfl. Kind der Höhe nach nur zulässig, soweit er nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist (s. Anm. 177 f.); ebenso ist die Einkommensgrenze des Abs. 4 Satz 2 zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats erforderlich ist.

**Barunterhaltsverpflichtung:** Zur Erfüllung der Barunterhaltsverpflichtung als Voraussetzung für die Übertragung des Kinderfreibetrags s. Anm. 184 f.

**Behinderte Kinder** können zeitlich unbegrenzt berücksichtigt werden, wenn die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist; s. Anm. 110 ff.

**Berufsausbildung:** Kinder in Berufsausbildung werden auch nach Vollendung ihres 18. Lebensjahres bis zum vollendeten 25. Lebensjahr berücksichtigt (s. Anm. 91 ff.). Zum ABC der Berufsausbildung s. Anm. 96.

**Berufsausbildungsbeihilfen** als Leistungen nach dem BAföG gehören zu den nach Abs. 4 Satz 5 aF unschädlichen Bezügen (s. Anm. 135).

**Bundesfreiwilligendienst:** Ab Einführung zum 1.7.2011 wird auch ein Kind berücksichtigt, dass einen Bundesfreiwilligendienst leistet.

**Duales System des Kinderlastenausgleichs:** In den VZ 1986–1995 galt dieses System, bei dem Kinderfreibetrag und Kindergeld einander ergänzten (s. Anm. 162).

**Düsseldorfer Tabelle:** Für die Frage, ob der Stpfl. seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachgekommen ist, können im Zweifel die von den OLG als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, zB „Düsseldorfer Tabelle“, einen Anhalt geben. Dies ist insbes. 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 sowie einen vollen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (s. Anm. 175), in Summe mithin 5 808 €.

**Eingliederungshilfen** nach §§ 418, 420 SGB III bei beruflichen Bildungsmaßnahmen gehören zu den nach Abs. 4 Satz 3 aF unschädlichen Bezügen (s. Anm. 135).

**Einkommensgrenze** für die Berücksichtigung des Kindes: Siehe „Einkünfte und Bezüge des Kindes“.

**Einkommensteuerveranlagung:** Der Kinderfreibetrag wird erst bei der Veranlagung zur ESt vom Einkommen abgezogen (s. Anm. 174). Eine Berücksichtigung des Kinderfreibetrags im LStAbzugs- oder ESt-Vorauszahlungsverfahren 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).

**Einkommensteuervorauszahlungen:** Der Kinderfreibetrag wird nur noch für Zwecke der Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) bei den EStVorauszahlungen be-

rücksichtigt (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 8004 € (bis einschließlich VZ 2009: 7680 €) führen bis VZ 2011 dazu, dass das Kind nach Abs. 4 Satz 2 beim Stpfl. nicht berücksichtigt wird (vgl. Anm. 134 ff.). Die Einkommensgrenze ist ggf. unter Anwendung der Ländergruppeneinteilung (s. dort) zu kürzen (s. Anm. 138).

**Eintragungen** in die LStKarte: Zur Berücksichtigung der Kinderfreibeträge auf der LStKarte s. Anm. 75; zur Eintragung der Zahl der Kinderfreibeträge durch die Gemeinde für Zwecke der Zuschlagsteuern s. Anm. 171.

**Entwicklungshelfer:** Eine vom gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes (s. § 13b WPflG) führt nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zur Begründung eines Verlängerungstatbestands (s. Anm. 151 auch zur Ausdehnung dieser Regelung auf andere Auslandsdienste).

**Existenzminimum:** Kindergeld und die Freibeträge des Abs. 6 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. 162 und § 31 Anm. 3; zur finanzverfassungsrechtl. Bedeutung s. § 31 Anm. 5 aE.

**Freistellung des Existenzminimums** wird nach § 31 Satz 1 durch Kindergeld oder durch die Freibeträge nach Abs. 6 bewirkt (s. § 31 Anm. 24 f.).

**Freiwilligendienst:** Zur Berücksichtigung von Kindern, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr, einen Freiwilligendienst im Rahmen des EG-Aktionsprogramms „Jugend“ oder einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 14b ZDG ableisten, s. Anm. 108.

**Großeltern** haben Anspruch auf die den Eltern zustehenden Freibeträge nach Abs. 6 Satz 7 (s. Anm. 195 ff.). Sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 3 (s. auch § 63 Anm. 11).

**Grundwehrdienst, Zivildienst** und gleichgestellte Dienste begründen einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

**Haushaltsfreibetrag:** Letztmalig im VZ 2003 gewährte Abs. 7 allein stehenden Stpfl., die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhielten, einen Haushaltsfreibetrag von 2340 € (s. Anm. 199 ff.).

**Haushaltszugehörigkeit des Kindes** ist Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nach Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 47).

**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) ab VZ 2010

- ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum (Kinderfreibetrag) von 2184 € (bis VZ 2008: 1824 €; VZ 2009: 1932 €) jährlich und
- ein Freibetrag für den Betreuungs- oder Erziehungs- und Ausbildungsbedarf von 1320 € (bis VZ 2009: 1080 €) jährlich

bei der Veranlagung zur ESt vom Einkommen abgezogen; diese Freibeträge werden anteilig um jene Monate gekürzt, in denen die Voraussetzungen nicht an wenigstens einem Tag im Monat vorgelegen haben. Ferner ist zu fordern, 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 ab VZ 2010 nach Abs. 6 Satz 2 wie folgt vom Einkommen abgezogen:

- ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum (Kinderfreibetrag) von 4368 € jährlich und
- ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 2640 € jährlich.

Im Einzelnen s. Anm. 160.

**Kindergeld** wird nach § 31 Satz 3 im laufenden Kj. monatlich als Steuervergütung gezahlt; die Freibeträge des Abs. 6 werden erst bei der EStVeranlagung berücksichtigt (s. § 31 Anm. 32).

Nach § 66 Abs. 1 gelten ab VZ 2010 folgende Monatsbeträge:

- 1. Kind 184 €,
- 2. Kind 184 €,
- 3. Kind 190 €,
- 4. und jedes weitere Kind 215 €.

**Kostkinder:** Zur Unterscheidung von Kostkindern und Pflegekindern s. Anm. 50.

**Ländergruppeneinteilung:** Bei der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes ist die Schädlichkeitsgrenze des Abs. 4 Satz 2 aF zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen ist (s. Anm. 138); ebenso können die Freibeträge des Abs. 6 nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen sind (s. Anm. 178). Als Vereinfachungsregelung wird die Ländergruppeneinteilung regelmäßig veröffentlicht (vgl. für die VZ ab 2004: BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637; ab 2008: BMF v. 9.9.2008, BStBl. I 2008, 936; ab 2012: BMF v. 4.10.2011, BStBl. I 2011, 961).

**Lohnsteuerabzug:** Voller und halber Kinderfreibetrag sind ab VZ 1996 nicht mehr in die LStTabelle eingearbeitet (§ 38c Abs. 1 Nr. 5 aF ist gestrichen). Die Zahl der Kinderfreibeträge wirkt daher nur für Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt).

**Lohnsteuerkarte:** Siehe „Eintragungen“.

**Monatsprinzip:** Bei Ermittlung der Einkommensgrenze nach Abs. 4 Satz 2 aF gilt das kindergeldrechtl. Monatsprinzip (s. Anm. 143 ff.). Die Freibeträge des Abs. 6 sind zwar als Jahresbeträge ausgewiesen; sie werden jedoch nach Abs. 6 Satz 5 für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für ihre Gewährung nicht an wenigstens einem Tag im Monat vorgelegen haben, um ein Zwölftel ermäßigt (s. Anm. 174). Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) wird das Monatsprinzip weder beim LStAbzug oder dem LStJahresausgleich durch den ArbG nach § 42b noch bei der EStVeranlagung eingehalten (§ 51a Abs. 2 und 2a). Hier werden (wohl aus Vereinfachungsgründen) die Jahresbeträge ohne Zwölftelung berücksichtigt (s. PLEN-

KER, DB 1996, 2095 [2097]). Eine ausdrückliche Regelung enthält nur § 51a Abs. 2a für den LStAbzug; aus § 51a Abs. 2 lässt sich der Verzicht auf das Monatsprinzip nicht herleiten (glA PLENKER, DB 1996, 2095). Zum kindergeldrechtl. Monatsprinzip s. § 66 Anm. 16.

**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. 162 und § 31 Anm. 3.

**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. Anm. 40 f. 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. 45) erteilte Pflegeerlaubnis kann Indiz für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung iSd. Abs. 1 Nr. 2 sein.

**Pflegekinder** werden bei den Freibeträgen des Abs. 6 und dem Kindergeld nach Abs. 1 Nr. 2 (auf den § 63 Abs. 1 Nr. 1 verweist) berücksichtigt (s. Anm. 40 ff. und § 63 Anm. 6). Zur Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei (Adoptiv- und) Pflegekindern s. Anm. 56 ff.

**Promotion:** Die Vorbereitung auf die Doktorprüfung ist regelmäßig Berufsausbildung (s. Anm. 96).

**Rückforderung von Kindergeld:** Zur Rückforderung des Kindergeldes, wenn sich nach Ablauf des Kj. herausstellt, dass das Kindeseinkommen die Einkommensgrenze des Abs. 4 Satz 2 übersteigt, s. Anm. 130.

**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. Die Freibeträge des Abs. 6 werden erst bei einer EStVeranlagung berücksichtigt, obwohl auch insoweit das Monatsprinzip eingeführt wurde (s. 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 und den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 6 Satz 7 (s. Anm. 194 ff.); sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 (s. auch § 63 Anm. 7f.).

**Stiefkinder:** Siehe „Stiefeltern“.

**Übertragung des Kinderfreibetrags** und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 180 ff. und auf die Großeltern s. Anm. 193 ff.

**Umrechnung:** Die Umrechnung nicht auf Euro lautender Einkünfte und Bezüge ist in Abs. 4 Satz 10 aF geregelt (s. Anm. 149).

**Unterhaltspflicht:** Ihre Erfüllung ist für die Übertragung des Kinderfreibetrags und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrags maßgebend (s. Anm. 183 ff.).

**Verfassungsmäßigkeit** des § 32: Siehe Anm. 7.

Zu Einzelfragen der Verfassungsmäßigkeit: Siehe Anm. 71 zur Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze von 18 Jahren; Anm. 83 zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften über die Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse; Anm. 112 zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder; Anm. 129 f. zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bei höherem Kindeseinkommen; Anm. 138 zur Verfassungsmäßigkeit der Kürzung der Einkommensgrenze für AuslandsKinder; Anm. 150 zur Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände; Anm. 169 zur Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6 und Anm. 177 zur Verfassungsmäßigkeit der Freibetragskürzung für AuslandsKinder.

**Wehrdienst**, den das Kind für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren freiwillig ableistet, begründet einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

**Zivildienst**, den das Kind ableistet, begründet einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

**Zuschlagsteuern**: Nur für Zwecke des Abzugs von Zuschlagsteuern (SolZ und KiSt) trägt die Gemeinde die Zahl der Kinderfreibeträge für jedes nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. Kind iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 auf der LStKarte ein (s. Anm. 171, ferner: „Lohnsteuerabzug“ und „Monatsprinzip“).

**Zwölfteilung**: Siehe „Monatsprinzip“.

