

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Verknüpfung der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf mit der Übertragung des Freibetrags für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) auf den anderen Elternteil.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787).

§ 32

Kinder, Freibeträge für Kinder

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259;
BStBl. I 2021, 787)

(1) bis (5) unverändert

(6) ... ⁶Abweichend 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; die Übertragung des Kinderfreibetrags führt stets auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. ...

Autor: Rainer *Wendl*, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, YPOG, Köln

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Ab dem VZ 2021 wird bei einer Übertragung des Freibetrags für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) automatisch auch der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf den anderen Elternteil mitübertragen.

J 22-1

J 22-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ Zur Gesetzesentwicklung bis 2019 s. § 32 Anm. 2.
- ▶ **SozialMissbrG v. 11.7.2019** (BGBl. I 2019, 1066; BStBl. I 2019, 814): Siehe § 32 Anm. J 20-2.
- ▶ **2. FamEntlastG v. 1.12.2020** (BGBl. I 2020, 2616; BStBl. I 2020, 1347): Siehe § 32 Anm. J 21-2.
- ▶ **AbzStEntModG v. 2.6.2021** (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): In § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 wird bestimmt, dass eine Übertragung des Kinderfreibetrags stets auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf den anderen Elternteil führt.

J 22-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderung trat gem. Art. 15 des AbzStEntModG v. 2.6.2021 am Tag nach der Verkündung, mithin am 9.6.2021 in Kraft. Sie ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Art. 1 Nr. 8 des AbzStEntModG v. 1.12.2020 erstmals für den VZ 2021 anzuwenden.

J 22-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

- ▶ **Grund der Änderung:** Der BFH (BFH v. 22.4.2020 – III R 25/19, BFHE 269, 257; BFH v. 22.4.2020 – III R 61/18, BFHE 269, 252) hat entschieden, dass die Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 6 nur eine Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil ermöglicht. Eine Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf war danach nur unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 8 und deshalb auch nur für minderjährige Kinder möglich. Mit der Änderung soll eine gesetzliche Grundlage für die bisherige Verwaltungspraxis geschaffen werden, nach der die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf sowohl bei minderjährigen als auch bei volljährigen Kindern stets der Übertragung des Kinderfreibetrags folgt.
- ▶ **Bedeutung der Änderung:** Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 wird bei der Veranlagung zur ESt bei jedem Elternteil für jedes zu berücksichtigende Kind ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) (im VZ 2021: 2730 €) sowie ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes (im VZ 2021: 1464 €) vom Einkommen abgezogen, sofern nicht die nach § 31 Sätze 1 und 4 vorzunehmende Vergleichsprüfung ergibt, dass der Anspruch auf Kindergeld günstiger ist. Zusammenveranlagte Eltern können die für ihre gemeinsamen Kinder gewährten Freibeträge gemeinsam in Anspruch nehmen, so dass es nicht darauf ankommt, wer wieviel zu den zusammengerechneten und den Ehegatten gemeinsam zugerechneten Einkünften beigesteuert hat. Bei nicht zusammenveranlagten Elternteilen scheidet eine steueroptimierte Zuordnung der Freibeträge dagegen

aus, denn die früher mögliche einvernehmliche Übertragung des Kinderfreibetrags wurde bereits durch das JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959) gestrichen.

Bis 2020 geltende Rechtslage: § 32 Abs. 6 Satz 6 in der bis zum VZ 2020 geltenden Fassung sah eine Übertragung des Kinderfreibetrags nur für den Fall vor, dass ein Elternteil seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. im Wesentlichen nachkommt, jedoch der andere Elternteil entweder seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kj. nicht im Wesentlichen nachkommt oder mangels Leistungsfähigkeit schon nicht unterhaltspflichtig ist. Insoweit hatte der BFH (BFH v. 22.4.2020 – III R 25/19, BFHE 269, 257; BFH v. 22.4.2020 – III R 61/18, BFHE 269, 252) entschieden, dass sich diese Regelung nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur auf den Kinderfreibetrag und nicht auch auf den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf bezieht und sich auch aus den Gesetzesmaterialien und dem Sinn und Zweck der Übertragungsregelung nichts Gegenteiliges ableiten lässt. Für den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf enthielt dagegen nur § 32 Abs. 6 Satz 8 eine Übertragungsregelung. Danach war eine Übertragung dieses Freibetrags nur für minderjährige Kinder vorgesehen. Vorausgesetzt wurde, dass das Kind bei dem Elternteil gemeldet ist, der die Übertragung des Freibetrags auf sich beantragt. Nicht hingegen durfte das Kind bei dem Elternteil gemeldet sein, dessen Freibetrag auf den anderen übertragen werden sollte. Eine Übertragung schied zudem aus, wenn der Übertragung widersprochen wurde, weil der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet war, Kinderbetreuungskosten trug oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreute (§ 32 Abs. 6 Sätze 8 und 9).

Ab dem VZ 2021 kann der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nunmehr auch unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 1 übertragen werden. Eine Übertragung ist damit sowohl bei minderjährigen als auch bei volljährigen Kindern möglich. Die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf muss einerseits nicht separat beantragt werden, sondern wird automatisch vom Antrag auf Übertragung des Kinderfreibetrags mitumfasst. Andererseits hat der Antragsteller auch nicht die Möglichkeit, nach § 32 Abs. 6 Satz 6 nur die Übertragung des Kinderfreibetrags oder nur die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf zu beantragen. Vielmehr „führt“ die Übertragung des Kinderfreibetrags „stets“ auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. Erhalten bleibt allerdings die Möglichkeit, für minderjährige Kinder die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Sätze 8 und 9 zu beantragen.

Begründung der Rechtsänderung: Die Rechtsänderung wurde erst auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags in das Gesetzgebungsverfahren des AbzStEntModG eingebracht. Begründet hat der Gesetzgeber die Rechtsänderung damit, dass durch die genannte BFH-Rspr. einem alleinerziehenden Elternteil der halbe Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des volljährigen Kind verwehrt werde, obwohl dieser die Unterhaltslasten des Kindes alleine trage. Dadurch werde dem alleinerziehenden Elternteil die verfassungsrechtl. notwendige StFreistellung der (hälftigen) Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung vorenthalten. Außerdem hätte die Anwendung der BFH-Rspr. dazu geführt, dass die grundsätzliche Mitübertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf weder für volljährige noch für minderjährige Kinder erfolgen könne (BTDrucks. 19/28925, 72).

Diese Begr. wirft Fragen auf. Was minderjährige Kinder anbelangt, überrascht die einseitige Fokussierung der Regelung auf alleinerziehende Elternteile, die alle Unterhaltslasten alleine tragen. Bei Einf. des § 32 Abs. 6 Sätze 8 und 9 hatte der Gesetzgeber die Lebenswirklichkeit getrennt lebender Elternteile mit ihren unterschiedlichen Betreuungs- und Erziehungssituationen noch differenzierter betrachtet. Dort wurde darauf abgestellt, dass der Grundsatz der hälftigen Teilung der Freibeträge dem Umstand Rechnung trage, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen (BTDrucks. 17/6146, 15). Insoweit stellt sich die Frage, wie die Verwaltung Fälle behandeln wird, in denen ein Elternteil zwar seiner Barunterhaltungspflicht nicht im Wesentlichen –sprich zu mindestens 75 % – nachkommt, jedoch gleichwohl Betreuungs- und Erziehungsleistungen in nicht unwesentlichem Umfang erbringt (zB das Kind an 3 Tagen pro Woche in seinem Haushalt betreut und erzieht) oder Kinderbetreuungskosten (zB Aufwendungen für gemeinsame Urlaube oder Kosten für Vereine, Musikschulen oder Nachhilfelehrer) in nicht unwesentlichem Umfang trägt. Mangels gesetzlich vorgesehener Widerspruchsmöglichkeit bliebe dieser Betreuungsaufwand dann entweder stl. unberücksichtigt oder er müsste – ggf. nach vorheriger Monetarisierung – in die Berechnung der 75 %-Grenze mit einbezogen werden. Bei volljährigen Kindern ist die Orientierung am alleinerziehenden Elternteil schon deshalb fragwürdig, weil diese Kinder regelmäßig keiner Erziehung mehr bedürfen. Der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf deckt hier in erster Linie den Ausbildungsbedarf ab. Oftmals wird das volljährige Kind auswärtig am Ausbildungsort untergebracht sein. Insoweit ist ebenfalls denkbar, dass ein Elternteil zwar seiner Pflicht, zum sächlichen Unterhalt des Kindes beizutragen nicht im Wesentlichen entspricht, aber Ausbildungskosten in nicht unwesentlichem Umfang trägt. Daher hätte eine Widerspruchslösung, wie sie § 32 Abs. 6 Satz 9 vorsieht, eine differenziertere Erfassung der unterschiedlichen Unterhaltssituationen erlaubt.