

§ 24b Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) ¹Allein stehende Steuerpflichtige können einen Entlastungsbetrag von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder Kindergeld zu steht. ²Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Steuerpflichtigen gemeldet ist. ³Ist das Kind bei mehreren Steuerpflichtigen gemeldet, steht der Entlastungsbetrag nach Satz 1 demjenigen Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Absatz 2 Satz 1 erfüllt oder erfüllen würde in Fällen, in denen nur ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 besteht. ⁴Voraussetzung für die Berücksichtigung ist die Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung). ⁵Ist das Kind nicht nach einem Steuergesetz steuerpflichtig (§ 139a Absatz 2 der Abgabenordnung), ist es in anderer geeigneter Weise zu identifizieren. ⁶Die nachträgliche Vergabe der Identifikationsnummer wirkt auf Monate zurück, in denen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 3 vorliegen.

(2) ¹Gehört zum Haushalt des allein stehenden Steuerpflichtigen ein Kind im Sinne des Absatzes 1, beträgt der Entlastungsbetrag im Kalenderjahr 4 260 Euro. ²Für jedes weitere Kind im Sinne des Absatzes 1 erhöht sich der Betrag nach Satz 1 um 240 Euro je weiterem Kind.

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

(4) Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der Entlastungsbetrag nach Absatz 2 um ein Zwölftel.

Autor: Ulrich Krömker, Vors. Richter am FG aD, Haltern am See
Mitherausgeber: Michael Wendt, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Vors. Richter am BFH aD, Köln

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24b

I. Grundinformation zu § 24b	1	V. Verhältnis des Entlastungsbetrags zu anderen kindbedingten Ermäßigungen	5
II. Rechtsentwicklung des § 24b	2	VI. Verfahrensfragen zu § 24b	6
III. Geltungsbereich des § 24b	3		
IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 24b	4		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Freibetrag für Alleinstehende mit haushaltszugehörigem Kind

I. Begünstigter Personenkreis und Entlastungsbetrag (Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 3)	9	III. Konkurrenzklausel bei Mehrfachmeldung (Abs. 1 Satz 3)	11
II. Haushaltszugehörigkeit des Kindes (Abs. 1 Sätze 1 und 2)	10	IV. Nachweispflichten zur Identifizierung des Kindes (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)	12

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Regelung eines gestaffelten Entlastungsbetrags nach der Kinderzahl . 13

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Begriff des Alleinstehenden und Abzugsverbot für Haushaltsgemeinschaft

I. Alleinstehender Steuerpflichtiger (Abs. 3 Satz 1)	14	III. Unwiderlegbare Vermutung der Haushaltsgemeinschaft (Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2)	16
II. Schädliche Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen (Abs. 3 Satz 2)	15		

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Kürzungsregelung 17

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 24b

Schrifttum: *Bernhard*, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, NWB 2004, 13029; *Hill-moth*, Der „neue“ Entlastungsbetrag für „echt“ Alleinerziehende nach § 24b EStG, Inf. 2004, 737; *Plenker/Schaffhausen*, Rückwirkende Änderungen beim Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, DB 2004, 2440; *Plenker*, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, DB 2004, 156; *von Proff zu Irnich*, Der Entlastungsbetrag gemäß § 24b EStG nach dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung, DStR 2004, 1904; *Seifert*, Überblick über das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, StuB 2004, 76; *Warnke*, Der geänderte Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, EStB 2005, 65; *Horvath*, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende – eine Gesamtdarstellung, SteuStud. 2005, 283; *Schulenburg*, Ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende verfassungswidrig?, DStZ 2007, 428; *Greite*, Verfassungsrechtliche Prüfung der Versagung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende bei zusammenlebenden Eltern, FR 2007, 760; *Mandla*, Ist man nur dann allein, wenn der andere es nicht ist?, DStR 2011, 1642; *Haupt/Becker*, Kinder in schlechter Verfassung?, DStR 2013, 734; *Kanzler*, Splitting für verwitwete Alleinerziehende, NWB 2014, 549; *Paus*, Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, EStB 2014, 549; *Wagner*, Besteuerung Alleinerziehender nicht verfassungswidrig, EFG 2014, 928; *Selder*, Das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags (AnhGrundfreibG)

jurisPR-SteuerR 37/2015 Anm. 1; *Baltromejus*, Die Besteuerung Alleinerziehender, NWB 2016, 2338; *Gehm*, Im Trennungsjahr anteiliger Entlastungsbetrag nach § 24b EStG für einzeln veranlagte Ehegatten, EStB 2022, 122; *Gehm*, Anteiliger Entlastungsbetrag nach § 24b EStG auch im Jahr der Eheschließung, EStB 2022, 123; *Selder*, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für einzeln veranlagte Ehegatten im Trennungsjahr, jurisPR-SteuerR 18/2022 Anm. 3; *Gehm*, Entlastungsbeitrag für Alleinerziehende, EStB 2023, 17; *Gehm*, Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG, EStB 2023, 198.

Verwaltungsanweisungen: EStH 24b/LStH 24b; BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22/10001:001, BStBl. I 2022, 1634.

I. Grundinformation zu § 24b

1

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist eine familienbedingte StErmäßigung, die wie der 2004 abgeschaffte Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 aF der Halbfamilie zukommen soll. Der Entlastungsbetrag von 4.260 € wird außerhalb des Familienleistungsausgleichs bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte durch Abzug von der Summe der Einkünfte und beim LStAbzug durch die StKlasse II berücksichtigt. Anders als der Haushaltsfreibetrag, der auch zusammenlebenden Alleinerziehenden zustand, und bei unterschiedlicher Kinderzuordnung uU sogar doppelt gewährt wurde, soll § 24b nur „echte“ Alleinerziehende entlasten. Daher führt grds. (zu den Ausnahmen s. Anm. 9) nicht nur das Vorliegen der Voraussetzungen für das Splittingverfahren, sondern auch die Haushaltsgemeinschaft mit einem anderen Erwachsenen, der nicht selbst Kind des Stpfl. ist, zu einem Abzugsverbot. Die melderechtl. Verhältnisse sind für die schädliche Haushaltsgemeinschaft maßgebend.

II. Rechtsentwicklung des § 24b

2

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

AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): § 24b wurde mit Rückwirkung ab 1.1.2004 neu gefasst und der Kreis der Berechtigten erweitert. Danach erhalten den Entlastungsbetrag auch Alleinstehende mit volljährigen Kindern, für die ein Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld besteht. Nach dem Gesetzeszweck sollen mit dem Entlastungsbetrag von 1.308 € die typischerweise höheren Lebensführungskosten „echt“ Alleinerziehender gegenüber anderen Erziehenden berücksichtigt werden. Gleichzeitig wurde der Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 aF) abgeschafft.

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

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 22.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): § 24b wird rückwirkend ab 1.1.2015 neu gefasst. In Abs. 1 Sätze 4 und 5 wird der Entlastungsbetrag von einer Identifikation des Kindes durch die an das Kind vergebene Identifikationsnummer nach § 139b AO abhängig gemacht. Abs. 1 Satz 6 ermöglicht eine Rückwirkung des Identifikationsnachweises. In Abs. 2 wird ein erhöhter und gestaffelter Entlastungsbetrag geschaffen. Der bisherige Entlastungsbetrag iHv. 1.308 € wird nach Abs. 2 Satz 1 um 600 € auf 1.908 € erhöht. Zusätzlich wird der Entlastungsbetrag nach der Kinderzahl gestaffelt (Abs. 2 Satz 2). Er steigt für das zweite und jedes weitere im Haushalt des alleinerziehenden Stpfl. lebende Kind jeweils um zusätzliche 240 €.

Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts v. 20.7.2017 (BGBl. I 2017, 2787): Das Gesetz ist am 1.10.2017 in Kraft getreten. Von diesem Zeitpunkt an können keine Lebenspartnerschaften mehr begründet werden. Die stl. Regelung in § 2 Abs. 8, mit der bislang Lebenspartner und Lebenspartnerschaften der Ehe gleichgestellt wurden, wurde jedoch nicht geändert, weil die Lebenspartnerschaften, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes eingegangen worden sind, weiterbestehen. Diese Lebenspartnerschaften können zwar nach § 20a LPartG in eine Ehe umgewandelt werden. Sie gelten allerdings fort, solange dies im Einzelfall nicht geschieht. Das Merkmal der lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft in Satz 3 Halbs. 2 musste deshalb nicht entfallen.

2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512; BStBl. I 2020, 563): Aufgrund des höheren Betreuungsaufwands insbes. für Alleinerziehende in Zeiten der Corona-Pandemie und der damit verursachten Aufwendungen wird der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende von 1.908 € durch einen zeitlich begrenzten Erhöhungsbetrag iHv. 2.100 € für die Jahre 2020 und 2021 auf insgesamt jeweils 4.008 € pauschal angehoben und damit mehr als verdoppelt (§ 24b Abs. 2 Satz 3 EStG). Der Erhöhungsbetrag für jedes weitere Kind iHv. 240 € nach § 24b Abs. 2 Satz 2 EStG bleibt dagegen unverändert. Mit der gleichzeitigen Erweiterung des § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4a EStG wird sichergestellt, dass auch dieser zeitlich begrenzte Erhöhungsbetrag für die Kj. 2020 und 2021 auf Antrag über einen Freibetrag bei den ELStAM berücksichtigt werden kann. Für 2020 erfolgt dann eine Verteilung auf die verbleibenden Lohnzahlungszeiträume. Der Antrag gilt auch für 2021, sodass kein erneuter Antrag gestellt werden muss. Der Erhöhungsbetrag kann von der FinVerw. auch ohne Antrag berücksichtigt werden, wenn die technischen Voraussetzungen vorliegen.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die durch das 2. Corona-SteuerhilfeG erfolgte, zeitlich auf die VZ 2020 und 2021 befristete Anhebung des Entlastungsbetrags von bisher 1.908 € auf 4.008 € wird entfristet und in Dauerrecht überführt.

JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird ab dem VZ 2023 um 252 € auf 4.260 € angehoben. Die weitere Erhöhung des Entlastungsbetrags wurde durch Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des BTag (BTDrucks. 19/25160 v. 10.12.2022) ohne besondere Begr. in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht und im JStG 2022 umgesetzt. Tragende Überlegung im Gesetzgebungsverfahren für die erfolgte (weitere) Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende dürften die mit den stark gestiegenen Lebenshaltungskosten in 2022 verbundenen Mehrbelastungen gewesen sein.

III. Geltungsbereich des § 24b

3

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

IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 24b

4

Bedeutung: Die als Sozialzwecknorm zu qualifizierende Regelung des Entlastungsbetrags nach § 24b ist aufgrund der nunmehr erfolgten weiteren Anhebung um 252 € zu einem Freibetrag von 4.260 € ab VZ 2023 (mehr als Verdopplung des bisherigen, bis VZ 2019 geltenden Entlastungsbetrags von 1.908 €) in jeder Hinsicht geeignet, den familienbedingten Mehraufwand einer Halbfamilie realitätsgerecht abzugelten. Wegen ihrer progressionsabhängigen Wirkung ist die Regelung allerdings nicht unproblematisch.

Zum Teil wird die Regelung als Nachfolgevorschrift zu dem durch das 2. FamFöG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533) eingeschränkten und durch das HBeG 2004 abgeschafften Haushaltsfreibetrag gesehen (*Dürr in Geurts*, § 24b Rz. 2 [4/2018]).

Stellungnahme: § 24b sollte uE aufgehoben werden, auch wenn der jetzt auf 4.260 € erhöhte Freibetrag grds. geeignet ist, den familienbedingten Mehraufwand einer Halbfamilie abzugelten. Statt der Freibetragsregelung sollten die Abzugsmöglichkeiten von Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 deutlich verbessert und im Bildungssektor erweitert werden, da es sich zudem bei dem durch § 24b abgegoltenen typisierten Mehraufwand im Wesentlichen um Kinderbetreuungskosten handeln dürfte. Eine solche stl. Förderung wäre zielgenauer und würde die Vollzugsdefizite bei der Anwendung des § 24b vermeiden (vgl. dazu Bundesrechnungshof, Bemerkungen 2006, 30). Am Tatbestand eines unzureichenden Gesetzesvollzugs dürfte sich auch durch die Neuregelung in Abs. 1 Satz 4 zur Identifikation des Kindes nichts ändern, da eine Identifizierung des Kindes durch die Identifikationsnummer (§ 139b AO) schon nach bisheriger Rechtslage möglich war.

Verfassungsmäßigkeit: § 24b verstößt nicht gegen Art. 6 Abs. 1 GG bzw. Art. 3 Abs. 1 GG. Die StVergünstigung ist sachlich gerechtfertigt, da Alleinerziehende wegen der sich bei zusammenlebenden Elternpaaren auswirkenden Synergieeffekte typischerweise einen höheren Aufwand für Unterhalt und Betreuung tragen müssen (BTDrucks. 15/1751; vgl. BFH v. 19.10.2006 – III R 4/05, BStBl. II 2007, 637; BFH v. 25.10.2007 – III R 104/06, BFH/NV 2008, 545). Es handelt sich insoweit um eine Stützungsmaßnahme außerhalb des subjektiven Nettoprinzips für einen Personenkreis mit einem statistisch besonders hohen Armutsrisiko (s. Statisches Bundesamt, Pressemitteilung v. 29.8.2017). Als gesetzliche Typisierung verbleibt § 24b deshalb trotz des erheblich – auf 4.260 € – erhöhten Freibetrags innerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums (BVerfG v. 22.5.2009 – 2 BvR 310/07, HFR 2009, 1027). Beiläufig hatte der BFH allerdings verfassungsrechtl. Zweifel im Hinblick auf Zusammenveranlagte angedeutet, soweit diese wie Alleinerziehende ein Kind betreuen (zB wegen dHf. oder Pflegebedürftigkeit des anderen Elternteils, BFH v. 19.10.2006 – III R 4/05, BStBl. II 2007, 637, unter II.2.d; dazu auch *Grube*, juris-PR-SteuerR 14/2007, Anm. 3; *Greite*, FR 2007, 760). Dem BVerfG zufolge ist

jedoch auch dies von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt (BVerfG v. 22.5.2009 – 2 BvR 310/07, BStBl. II 2009, 884, II.2.a bb). Die hiergegen beim EGMR erhobene Beschwerde nach Art. 34 EMRK wurde als unzulässig verworfen (Az. 45624/09). Es liegt auch im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, der besonderen Belastungssituation Alleinerziehender nur durch die Gewährung eines Entlastungsbetrags Rechnung zu tragen und einen Anspruch auf Anwendung eines Splittingverfahrens auf (verwitwete) Alleinerziehende auszuschließen, da nach der Rspr. des BVerfG ein Zusammenleben von alleinstehenden Elternteilen mit ihren Kindern nicht als eine der Ehe oder eine der eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG vergleichbare Lebensform einzustufen ist (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, FR 2013, 712; BFH v. 27.5.2013 – III B 2/13, BFH/NV 2013, 1406; BFH v. 5.11.2015 – III R 17/14, juris).

5 V. Verhältnis des Entlastungsbetrags zu anderen kindbedingten Ermäßigungen

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

6 VI. Verfahrensfragen zu § 24b

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

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

Lohnsteuerabzugsverfahren: Der Grundentlastungsbetrag von 4.260 € wird im LStAbzugsverfahren durch Gewährung der LStKlasse II automatisch berücksichtigt (§ 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2, § 39b Abs. 2 Satz 6 Nr. 4). Der Erhöhungsbetrag von 240 € für das zweite und weitere Kinder kann dagegen nur als Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 4a im LStErmäßigungsverfahren auf Antrag berücksichtigt werden. Der gebildete Freibetrag kann nach § 39a Abs. 1 Satz 3 für einen Zeitraum von zwei Jahren berücksichtigt werden. Ändern sich die Verhältnisse, muss der Stpfl. auch die Eintragung umgehend ändern lassen (§ 39 Abs. 5 Satz 1). Zur Nachforderung von LSt s. EStR 41c.3. Verwitwete ArbN mit Anspruch auf den Entlastungsbetrag erhalten im Todesjahr des Ehegatten (letztmaliges Ehegattensplitting) und im Folgejahr (Verwitwetensplitting) die StKlasse 3 und können gleichzeitig den Entlastungsbetrag – im Todesjahr zeitanteilig – als Freibetrag eintragen lassen

(§ 39a Abs. 1 Nr. 8 und Abs. 2 Satz 4). Nach Wegfall der Voraussetzungen des Verwitwetensplittings nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 sind verwitwete Alleinerziehende allerdings vom Ehegattensplitting ausgeschlossen und können nur den Entlastungsbetrag nach § 24b beanspruchen (vgl. BFH v. 17.10.2012 – III B 68/12, BFH/NV 2013, 362). In Fällen der Trennung von Ehepaaren bzw. Lebenspartnern kann im Trennungsjahr bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 24b der anteilige Entlastungsbetrag für Alleinerziehende als Freibetrag im LStAbzugsverfahren entsprechend § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 gebildet werden, wenn die Voraussetzungen des § 39a Abs. 2 Satz 4 erfüllt sind (im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung, vgl. BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22/10001:001, BStBl. I 2022, 1634 Rz. 5 und 25a ff).

Nachträgliche Berücksichtigung: Eine nachträgliche Berücksichtigung des Entlastungsbetrags nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist zulässig bei fehlendem groben Verschulden des Stpfl. oder dessen stl. Beraters am nachträglichen Bekanntwerden der Tatbestandsvoraussetzungen des § 24b (BFH v. 16.5.2013 – III R 12/12, BStBl. II 2016, 512).

Keine Übertragung und Vervielfältigung des Entlastungsbetrags: Der Grundentlastungsbetrag und der Erhöhungsbetrag sind weder übertragbar noch aufteilbar. Grundsätzlich hat nur ein Elternteil Anspruch auf den Entlastungsbetrag. Ein Verzicht zugunsten des anderen Elternteils ist auch dann nicht zulässig, wenn der Entlastungsbetrag beim berechtigten Elternteil ohne stl. Auswirkung bleibt. Ist das Kind bei mehreren Kindergeld- oder Freibetragsberechtigten nach § 32 Abs. 6 mit Haupt- und Nebenwohnsitz gemeldet, ist nach der Konkurrenzlösung in Abs. 1 Satz 3 die Haushaltsaufnahme (Obhutsprinzip iSd. § 64 Abs. 2 Satz 1) entscheidend. Bei mehreren zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindern wird der Grundentlastungsbetrag von 4.260 € für das erste Kind und ein Erhöhungsbetrag von 240 € für das zweite und jedes weitere im Haushalt des alleinerziehenden Stpfl. lebende Kind gewährt. Dagegen wird weder der Grundentlastungsbetrag von 4.260 € bei mehreren zu berücksichtigenden Kindern noch der Erhöhungsbetrag von 240 € für das zweite und jedes weitere Kind vervielfältigt. Dies gilt auch, wenn neben einem minderjährigen Kind ein volljähriges Kind mit Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag zum Haushalt gehört.

Einstweilen frei.

7–8

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

I. Begünstigter Personenkreis und Entlastungsbetrag (Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 3)

9

Der Entlastungsbetrag knüpft an drei Tatbestandsmerkmale an: Alleinstehend, mindestens ein Kind und Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Diese in Abs. 1 und 3 genannten positiven und negativen Abgrenzungsmerkmale müssen kumulativ in der Person desselben Stpfl. erfüllt sein, um als alleinstehender Stpfl. iSd. § 24b zu gelten. Entfällt eines der Kriterien, erlischt der Anspruch auf den Entlastungsbetrag ab dem Folgemonat (entsprechend Abs. 4).

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

Alleinstehend: Zur Legaldefinition s. Anm. 12.

- ▶ *Kein Ehegattensplitting:* Ausgeschlossen vom Entlastungsbetrag sind idR alle Stpfl., die für den betreffenden VZ nach dem Splittingverfahren veranlagt werden oder werden könnten. Ausnahmsweise kann ein Stpfl., der als Ehegatte/Lebenspartner nach §§ 26 ff. einzeln oder zusammen zur ESt veranlagt wird, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Trennung oder der Eheschließung/Verpartnerung zeitanteilig in Anspruch nehmen, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 24b erfüllt sind, er insbes. nicht in einer Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen in § 24b Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 genannten Person lebt, zB mit dem späteren Ehegatten (vgl. BFH v. 28.10.2021 – III R 17/20, BFH/NV 2022, 477; BFH v. 28.10.2021 – III R 57/20, BFH/NV 2022, 480; Selder, jurisPR-SteuerR 18/2022 Anm. 3; Gehm, EStB 2022, 122; Gehm, EStB 2022, 123; Gehm, EStB 2023, 17). Diese BFH-Rspr. dürfte zwar mit dem Sinn und Zweck des § 24b als Sozialzwecknorm im Einklang stehen, sie ist jedoch uE mit dem Gesetzeswortlaut und dem systematischen Zusammenhang des § 24b Abs. 3 Satz 1 mit § 26 Abs. 1 nur schwer vereinbar.
- ▶ *Verwitwete Steuerpflichtige:* Nach Abs. 3 ist der Entlastungsbetrag bei Anwendung des Verwitwetensplittings (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) ebenfalls zu gewähren, im Jahr des Todes des Ehegatten zeitanteilig nach Abs. 4 (zur Frage des Splittingtarifs für verwitwete Alleinerziehende vgl. Kanzler, NWB 2014, 549).
- ▶ *Keine unbeschränkte Steuerpflicht des anderen Ehegatten/Lebenspartners:* Begünstigt sind auch Stpfl., deren Ehegatte/Lebenspartner im Ausland lebt und nicht unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 oder des § 1a ist, wenn diese Voraussetzungen für den gesamten VZ vorgelegen haben.
- ▶ *Alleinstehende und besondere Veranlagung nach § 26c aF:* Ein Alleinstehender konnte bis zum Monat der Eheschließung den anteiligen Entlastungsbetrag beanspruchen, wenn er und sein Ehegatte (bis einschließlich VZ 2012) die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung wählten (BFH v. 5.11.2015 – III R 17/14, BFH/NV 2016, 548).
- ▶ *Keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person:* Diese Tatbestandsvoraussetzung ist zusätzlich („und“) zu prüfen. Schädlich ist nur die Haushaltsgemeinschaft mit der volljährigen Person, für die der Stpfl. keinen Anspruch auf Familienleistungsausgleich hat (s. Anm. 12).

Abzug von der Summe der Einkünfte als Rechtsfolge: Der Entlastungsbetrag iHv. 4.260 € und ggf. die Erhöhungsbeträge von 240 € je Kind sind nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 bei allen Einkunftsarten abzuziehen. Als Abzugsbetrag von der Summe der Einkünfte kann sich der vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbare Verlustabzug (§ 10d) und die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3) mindern.

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

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

10

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

Haushaltszugehörigkeit des Kindes in gemeinsamer Wohnung: Nach Abs. 1 Satz 2 ist die Haushaltszugehörigkeit – ohne weitere Prüfung durch das FA – anzunehmen, wenn das Kind beim Stpfl. mit Haupt- oder Nebenwohnsitz gemeldet ist (vgl. BTDrucks. 15/3339, 11). Nach dem Wortlaut, der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 15/3339, 11) und dem systematischen Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 3 und Abs. 3 handelt es sich bei Abs. 1 Satz 2 um eine unwiderlegbare Vermutung zugunsten des Stpfl. (BFH v. 5.2.2015 – III R 9/13, BFH/NV 2015, 1499; *Selder*, jurisPR-SteuerR 34/2015, Anm. 3), die auch dann gilt, wenn die tatsächlichen von den melderechtl. Verhältnissen nachweislich abweichen und damit der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zu Unrecht gewährt wird. Die Möglichkeit eines Gegenbeweises durch das FA nach § 155 FGO iVm. § 292 ZPO scheidet grds. aus. Der Meldebewertung kommt uE nicht die Qualität eines Grundlagenbescheids iSv. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu, da sie keine bindende rechtl. Regelung trifft (aA von Proff zu *Irnich*, DStR 2004, 1904 [1907]), sondern lediglich Beweisfunktion für die Haushaltszugehörigkeit hat. Ist das Kind bei keinem kindergeld- oder freibetragsberechtigten Stpfl. gemeldet, genügt eine tatsächliche Haushaltsaufnahme im Sinne eines örtlich gebundenen Zusammenlebens. Hierfür trägt der Stpfl. – mangels Indizwirkung der Meldung – die sog. Darlegungs- und Feststellungslast (vgl. BFH v. 5.2.2015 – III R 9/13, BFH/NV 2015, 1163). Eine auswärtige Unterbringung schließt die Haushaltszugehörigkeit nicht aus, solange das Kind nicht persönlich und finanziell unabhängig auf Dauer einen eigenen Haushalt führt.

III. Konkurrenzklausele bei Mehrfachmeldung (Abs. 1 Satz 3)

11

In Fällen der Mehrfachmeldung bei mehreren Berechtigten ist nach der Vorrangregel in Abs. 1 Satz 3 – wie in Fällen der Anspruchsberechtigung auf Zahlung des Kindergeldes – die Haushaltsaufnahme iSd. § 64 Abs. 2 Satz 1 (Obhutprinzip) Anspruchsvoraussetzung und Konkurrenzlösung. Auf die Zahlung des Kindergeldes nach § 74 kommt es dabei nicht an. Maßgeblich ist demnach, bei wem das Kind bewusst in die Obhut der Familiengemeinschaft mit einem auf längere Dauer gerichteten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis familienhafter Art aufgenommen wurde (vgl. BFH v. 23.4.2002 – IX R 101/00, BStBl. II 2003, 234; DA-Fam-EStG 63.2.2.2). Ist ein Kind bei beiden getrennt lebenden Eltern gemeldet und hält es sich in beiden Haushalten annähernd gleich lang auf, so können die Eltern bestimmen, wem der Freibetrag zustehen soll (BFH v. 8.4.2010 – III R 79/08,

BStBl. II 2011, 30), es sei denn, einer der Berechtigten hat bei seiner Veranlagung oder durch Berücksichtigung der StKlasse II beim LStAbzug den Entlastungsbetrag bereits in Anspruch genommen. Einigen sich die Elternteile nicht, so steht er demjenigen zu, an den das Kindergeld ausgezahlt wird. Aufgrund des strikten Wortlauts ist uE auch in diesen Fällen eine Doppelberechtigung auf den Entlastungsbetrag zu verneinen (aA *Hillmoth*, Inf. 2004, 737 [739]; für eine Aufteilung je nach Betreuungszeiten *Mandla*, DStR 2011, 1642 [1644]). Ist das Kind in den Wohnungen beider Elternteile gemeldet und ist nur ein Elternteil alleinstehend, ist diesem Elternteil der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende unabhängig davon zu gewähren, ob dieser die Voraussetzungen für die Auszahlung des Kindergeldes erfüllt oder erfüllen würde (vgl. BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22/10001:001, BStBl. I 2022, 1634 Rz. 20). Besteht trotz Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnsitz bei mehreren Stpfl. tatsächlich keine Haushaltsgemeinschaft mit einem der berechtigten Alleinerziehenden, dürfte uE für die Frage der fingierten Haushaltszugehörigkeit nach Abs. 1 Satz 2 auf den Hauptwohnsitz abzustellen sein.

12 IV. Nachweispflichten zur Identifizierung des Kindes (Abs. 1 Sätze 4 bis 6)

Anknüpfung an die Identifizierung des Kindes (Abs. 1 Satz 4): Die Anknüpfung des Alleinerziehendenfreibetrags an die Identifizierung des Kindes durch die an das Kind vergebene Identifikationsnummer (§ 139b AO) als Anspruchsvoraussetzung soll Vollzugsdefizite bei der Gewährung des Entlastungsbetrags verhindern, da der Entlastungsbetrag nur noch für ein durch das stl. Identifikationsmerkmal eindeutig identifiziertes Kind gewährt wird (vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des BT-Finanzausschusses v. 17.6.2015, BTDrucks. 18/5244, 29). Die Regelung entspricht den durch das FreizügigkeitsG v. 2.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922) ab dem 1.1.2016 geänderten §§ 62 Abs. 1 Satz 2, 63 Abs. 1 Satz 2, 67, die den Kindergeldanspruch an die Angabe der Identifikationsnummer des Kindes bzw. Berechtigten koppeln, um eine mehrfache Inanspruchnahme von Kindergeld für dasselbe Kind auszuschließen.

- **Stellungnahme:** Die Neuregelung ist mangels eines Regelungsbedarfs überflüssig und überdies in ihrem Regelungsgehalt unklar. Bereits nach der bisherigen Rechtslage besteht für den Stpfl. die Verpflichtung, im Rahmen der Anlage Kind der EStErklärung gem. § 139a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 AO die Identifikationsnummer des Kindes mitzuteilen: Das Identifikationsmerkmal ist danach vom Stpfl. oder von einem Dritten, der Daten dieses Stpfl. an die Finanzbehörden zu übermitteln hat, bei Anträgen, Erklärungen oder Mitteilungen anzugeben. Zudem ist für die Gewährung des Entlastungsbetrags regelmäßig die Vorlage einer Meldebescheinigung der Meldebehörden geboten und beim Kindergeld eine Identifikation des Kindes nach §§ 62 Abs. 1 Satz 2, 63 Abs. 1 Satz 2 durchgeführt worden. Hierdurch erfolgt bereits eine hinreichende Identifizierung des Kindes. Die Neuregelung führt insoweit zu einer „Verdoppelung“ der Pflicht zur Angabe der Identifikationsnummer. Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 4 werden zudem die Grundsätze der Amtsermittlungspflicht (§§ 85, 88 Abs. 1) der Finanzbehörde nicht suspendiert. Auch bei Nichtangabe der Identifikationsnummer durch den Stpfl. bleibt die Finanzbehörde verpflichtet, aufgrund des ihr eröffneten maschinellen Zugangs zu den beim BZSt. geführten

Identifikationsnummern einen Datenabruf vorzunehmen (vgl. *Selder in Brandis/Heuermann*, § 63 Rz. 40 [8/2022]). Nur wenn eine Identifizierung durch Feststellung der Identifikationsnummer nicht möglich ist und auch eine Identifizierung durch andere Beweismittel (Meldebescheinigung, Geburtsurkunde) nicht erfolgt, hat der Stpfl. im Rahmen der Darlegungs- und Feststellungslast (§ 90 Abs. 1 AO) die stl. nachteiligen Folgen der Nichtgewährung des Entlastungsbetrags zu tragen. Vor diesem Hintergrund und dem des Umstands, dass nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 4 unklar bleibt, wer die Identifizierung vorzunehmen hat (Stpfl. oder FA), kann die Regelung uE nicht als materielle Anspruchsvoraussetzung für die Gewährung des Entlastungsbetrags oder als eine Sanktion für die unterlassene Mitteilung in Form der Versagung des Entlastungsbetrags verstanden werden, sondern nur als besondere Ausprägung des Grundsatzes der subjektiven Beweislast des Stpfl. für steuermindernde Tatbestände (so auch *Selder in Brandis/Heuermann*, § 63 Rz. 40 [8/2022]). Die generelle Versagung des Entlastungsbetrags bei Nichtangabe der Identifikationsnummer wäre im Hinblick auf die jederzeitige Möglichkeit des Datenabrufs der FÄ beim BZSt. im Übrigen eine unbillige und unverhältnismäßige Rechtsfolge und wohl auch wegen der nach Abs. 1 Satz 5 insbes. bei fiktiv unbeschränkt Stpfl. eröffneten Möglichkeit des Identitätsnachweises in anderer Form gleichheitswidrig.

Identifizierung durch andere Beweismittel (Abs. 1 Satz 5): Die nach Abs. 1 Satz 5 eröffnete Möglichkeit der Identifizierung durch andere Beweismittel bei nicht vergebener Identifikationsnummer wegen fehlender StPflicht des Kindes (§ 139a Abs. 2 AO) hat im Anwendungsbereich des § 24b nur eine geringe praktische Bedeutung. Eine Identifikationsnummer ist nach § 139a Abs. 2 AO bereits dann zu erteilen, wenn eine StPflicht „dem Grunde nach“ besteht, also bereits mit der Geburt oder dem Zuzug aus dem Ausland (vgl. im Einzelnen *Brandis in Tipke/Kruse*, § 139a AO Rz. 3 [11/2021]). Spätestens mit der Meldung des Kindes in der inländ. Wohnung des Alleinerziehenden ist daher eine Identifikationsnummer zu erteilen. Allenfalls im Anwendungsbereich fiktiv unbeschränkter Stpfl. (§ 1 Abs. 3) könnte die Regelung zur Anwendung kommen. Ein geeigneter Nachweis zur Identifizierung des Kindes könnte in diesen Fällen durch Vorlage von Ausweisdokumenten, Geburtsbescheinigung, sonstigen Personenkennzeichen oder der Angabe einer ausländ. Identifikationsnummer erfolgen.

Schutz bei späterer Vergabe einer Identifikationsnummer (Abs. 1 Satz 6): Der nach dem Wortlaut missglückte Abs. 1 Satz 6 – weder das Monatsprinzip des Kindergeldrechts findet im Veranlagungsverfahren Anwendung noch wird eine klare Korrekturregelung getroffen – soll dem Schutz des Stpfl. bei späterer Vergabe einer Identifikationsnummer dienen. Liegt bei Abgabe der StErklärung und im Veranlagungsverfahren ausnahmsweise noch keine Identifikationsnummer vor, führt nach Sinn und Zweck der Vorschrift eine nachträglich erteilte Identifikationsnummer als neue Tatsache zu einer von Amts wegen durchzuführenden Korrektur des ESt-Bescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO. Dagegen scheidet eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO mangels VA-Qualität der Vergabe der Identifikationsnummer aus. Auch eine Korrektur nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) dürfte uE nicht eröffnet sein, da die Vergabe der Identifikationsnummer rein verfahrensrechtl. Natur ist und keine materielle Anspruchsvoraussetzung bildet (aA *Selder in Brandis/Heuermann*, § 24b Rz. 26 [8/2022]). Die Grenzen der Festsetzungsverjährung sind jedoch zu beachten.

13 **C. Erläuterungen zu Abs. 2: Regelung eines gestaffelten Entlastungsbetrags nach der Kinderzahl**

Der um 252 € erhöhte Entlastungsbetrag beträgt ab dem VZ 2023 bei einem Kind 4.260 € (bisher 4.008 €). Der Erhöhungsbetrag für jedes weitere Kind iHv. 240 € nach Abs. 2 Satz 2 bleibt unverändert. Der erhöhte Entlastungsbetrag von 4.260 € ab dem VZ 2023 und etwaige Erhöhungsbeträge von je 240 € pro weiterem Kind werden von der Summe der Einkünfte abgezogen. Die Gewährung des erhöhten und gestaffelten Entlastungsbetrags setzt nicht den Nachweis konkreter Mehraufwendungen voraus, da nur ein typisierter Mehraufwand abgegolten wird. Entlastungsbetrag und Erhöhungsbeträge sind Jahresbeträge, die sich nach Abs. 4 für die Monate ermäßigen, in denen die Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht vorgelegen haben (s. Anm. 15).

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Begriff des Alleinstehenden und Abzugsverbot für Haushaltsgemeinschaft

14 **I. Alleinstehender Steuerpflichtiger (Abs. 3 Satz 1)**

Begriff des Alleinstehenden: Nach der Legaldefinition des Abs. 3 Satz 1 ist ein Stpfl. alleinstehend, wenn er nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splittingverfahrens erfüllt (Ausnahmen: Verwitwetensplitting, § 32a Abs. 6, und anteilige Berücksichtigung im Trennungsjahr und Jahr der Wiederheirat, s. Anm. 9) und nicht in Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person lebt (Ausnahme: Personen, die bei ihm stl. als Kind berücksichtigt werden).

Unschädliche Haushaltsgemeinschaften: Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 Alt. 1 regelt klarstellend, dass eine Haushaltsgemeinschaft des Alleinstehenden mit einem oder mehreren voll- oder minderjährigen Kindern, für die Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag besteht, unschädlich ist. Neben diesem Personenkreis sind auch Haushaltsgemeinschaften mit leiblichen Kindern, Pflege-, Stief- oder Enkelkindern (Kinder iSd. § 63 Abs. 1 Satz 1), die Wehr- oder Zivildienst leisten oder als Entwicklungshelfer tätig sind (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 3), unschädlich. Die Höhe der eigenen Einkünfte und Bezüge dieser Kinder und ihre finanzielle Beteiligung am Haushalt ist unerheblich. Mit Aussetzung des gesetzlichen Wehrdienstes hat Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 seit dem 1.7.2011 allerdings keinen Regelungsbereich mehr (*Selder in Brandis/Heuermann*, § 24b Rz. 12 [8/2022]). Liegen diese Ausnahmetatbestände nicht vor, schließt eine Haushaltsgemeinschaft mit volljährigen Kindern den Entlastungsbetrag aus.

15 **II. Schädliche Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen (Abs. 3 Satz 2)**

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

Begriff der Haushaltsgemeinschaft: Nach der Legaldefinition in Abs. 3 Satz 2 erfordert eine Haushaltsgemeinschaft ein gemeinsames Wirtschaften. Es kommt dabei nicht auf die Dauer des Zusammenlebens, sondern auf die gemeinsame Wirtschaftsführung an. Ein gemeinsames Wirtschaften kann sowohl darin bestehen, dass die andere volljährige Person zu den Kosten des gemeinsamen Haushalts beiträgt, als auch in einer Entlastung durch tatsächliche Hilfe und Zusammenarbeit. Auf den Umfang der Hilfe oder des Anteils an den im Haushalt anfallenden Arbeiten kommt es grds. nicht an (BFH v. 28.6.2012 – III R 26/10, BStBl. II 2012, 815). Ein „Wirtschaften aus einem Topf“ wie es das BSG bei der Anwendung des § 9 Abs. 5 SGB II fordert (BSG v. 27.1.2009 – B 14 AS 6/08 R, NZS 2009, 681) ist für § 24b nicht notwendig (vgl. BFH v. 5.11.2012 – III R 26/10, BFH/NV 2012, 1864), denn Synergieeffekte infolge des Zusammenlebens können auch auf andere Weise als durch Kostenbeiträge erzielt werden, zB durch die gemeinsame Erledigung der Hausarbeit, der Kinderbetreuung, der täglichen Einkäufe sowie der abwechselnden Anschaffung gemeinsam genutzter Gegenstände (vgl. *Selder*, juris-PR-SteuerR 45/2012, Anm. 4). Es genügt eine mehr oder weniger enge Gemeinschaft mit nahem Beieinanderwohnen, bei der jedes Mitglied der Gemeinschaft tatsächlich oder finanziell seinen Beitrag zur Haushalts- und Lebensführung leistet und an ihr partizipiert. Dabei ist es unerheblich, ob der Stpfl. und die andere Person in besonderer Weise materiell (Unterhaltsgewährung) und immateriell (Fürsorge und Betreuung) verbunden sind. Eine Haushaltsgemeinschaft endet nicht bereits dadurch, dass eine der Personen aufgrund von Krankheit oder zeitlich beschränkter berufsbedingter Abwesenheit zeitweilig der Wohnung fernbleibt. Maßgebend sind jeweils die Gesamtumstände des Einzelfalls (vgl. mit Beispielfällen *Hillmoth*, Inf. 2004, 737 [739]). Die Meldung mit Haupt- oder Nebenwohnsitz ist nicht Voraussetzung für die Annahme einer Haushaltsgemeinschaft, sondern hat nur eine Beweisfunktion nach Abs. 3 Satz 3.

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

Schädliche Haushaltsgemeinschaften: Der Stpfl. ist nach Abs. 3 Satz 1 grds. nicht alleinstehend, dh., er hat keinen Anspruch auf den Entlastungsbetrag, wenn in der gemeinsamen Wohnung des Stpfl. und des Kindes iSd. Abs. 1 andere Verwandte (zB Eltern oder Geschwister oder sonstige volljährige Personen) leben, mit der eine Haushaltsgemeinschaft gebildet wird (unabhängig von den melderechtl. Verhältnissen). Schädlich ist auch eine Haushaltsgemeinschaft nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten/Lebenspartner, wenn keine Ehegatten-/Lebenspartnerbesteuerung in Betracht kommt, zB deutsche Ehegatten/Lebenspartner von Angehörigen der NATO-Streitkräfte (vgl. BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22/10001:001, BStBl. I 2022, 1634 Rz. 11).

Widerlegbare Vermutung einer Haushaltsgemeinschaft: Ist die andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Stpfl. gemeldet, wird vermutet, dass sie mit dem Stpfl. gemeinsam wirtschaftet. Die Vermutung kann widerlegt werden. Zur Widerlegung der Vermutung soll es nach der Gesetzesbegründung genügen, wenn der Stpfl. glaubhaft macht oder zweifelsfrei versichert, dass keine Haushaltsgemeinschaft besteht (BRDrucks. 508/04, 22; einschränkend allerdings BFH v. 28.6.2012 – III R 26/10, BStBl. II 2012, 815). Im Rahmen der Glaubhaftmachung einer nicht bestehenden Haushaltsgemeinschaft muss der Stpfl., der inso-

weit die Beweis- und Feststellungslast trägt, substantiiert Umstände vortragen, die trotz Meldung gegen eine derartige Gemeinschaft sprechen. Ob und wann die Vermutung der Haushaltsgemeinschaft als widerlegt angesehen werden kann, ist nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu entscheiden.

Pflegebedürftige Angehörige: Gehört zur Haushaltsgemeinschaft ein pflegebedürftiger einkommensloser Angehöriger, kann die Versagung des Entlastungsbetrags im Einzelfall objektiv unbillig sein (BFH v. 28.6.2012 – III R 26/10, BStBl. II 2012, 815). Der Stpfl. kann die gesetzlich vermutete Haushaltsgemeinschaft in solchen Fällen widerlegen, in denen wegen der Pflegebedürftigkeit (mindestens ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit der Pflegegrade 1 bis 5 iSd. §§ 14, 15 SGB XI – bis einschließlich VZ 2016 Pflegestufe I bis III – oder Blindheit) eine Beteiligung an der Haushaltsführung tatsächlich nicht erfolgt und eine finanzielle Beteiligung wegen der Einkommens- und Vermögensverhältnisse nicht möglich ist (vgl. im Einzelnen BMF v. 23.10.2017 – IV C 8 - S 2265 – a/14/10005, BStBl. I 2017, 1432 Rz. 13; krit. dazu *Loschelder* in *Schmidt*, 41. Aufl. 2022, § 24b Rz. 21, mit dem Hinweis, dass die von der FinVerw. angesetzten Grenzbeträge den pflegerischen Mehraufwand nicht angemessen berücksichtigen).

Aufnahme von Flüchtlingen: Aus Billigkeitsgründen soll die Aufnahme von volljährigen Flüchtlingen insbes. aus der Ukraine nicht als schädliche Haushaltsgemeinschaft iSd. § 24b Abs. 3 Satz 2 EStG gewertet werden (FinMin Schl.-Holst. v. 16.6.2022, DStR 2022, 1438, FG Berlin-Brandenburg v. 28.02.2023 – 6 K 6205/19). UE müsste dies generell für die Aufnahme von Personen mit einem entsprechenden Flüchtlingsstatus gelten (Gehm, EStB 2023, 198, auch zu weiteren Kriterien einer Billigkeitsregelung). Solche Billigkeitsmaßnahmen kommen allerdings uE nur für einen Übergangszeitraum in Betracht und sind ausgeschlossen, wenn eine besondere persönliche Beziehung zu der geflüchteten Person – wie eine eheähnliche Gemeinschaft – besteht oder aufgrund des Einkommens oder Vermögens der geflüchteten Person ein wesentlicher Beitrag zu den Kosten der Haushaltsführung geleistet werden kann. Alleinerziehende Flüchtlinge, die mit der sie aufnehmenden Person eine Haushaltsgemeinschaft iSd. § 24b Abs. 3 Satz 2 EStG bilden, haben keinen Anspruch auf den Entlastungsbetrag.

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

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

träge (vgl. BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22/10001:001, BStBl. I 2022, 1634 Rz. 12, mit dem aus dem Sozialrecht abgeleiteten Indizienkatalog).

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Kürzungsregelung

17

Für jeden vollen Monat, in dem die Voraussetzungen der Abs. 1 und 3 nicht vorgelegen haben (zB wegen melderechtl. Ab- oder Ummeldung des Kindes oder schädlicher Haushaltsgemeinschaft oder Wechsels zur beschränkten StPflicht), ermäßigt sich der Entlastungsbetrag von 4.260 € um ein Zwölftel (= 355 €; vgl. BFH v. 16.2.2016 – R 1/15, BFH/NV 2016, 1261). Der Entlastungsbetrag nach Abs. 2 folgt dem Monatsprinzip (wie § 32 Abs. 4 Satz 7 und § 66 Abs. 2) und nicht dem Jahresprinzip. Kürzungsmonate sind nur Kalendermonate, in denen an keinem Tag die Voraussetzungen des Abs. 1 und 3 vorgelegen haben. Angebrochene Kalendermonate lösen keine Kürzung aus. Bei einem Wechsel der Abzugsberechtigung während des Monats können beide Elternteile für den Wechselmonat den Abzugsbetrag geltend machen. Nach den gleichen Grundsätzen gilt die Kürzungsregelung des Abs. 4 auch für den Erhöhungsbetrag von je 240 € für das zweite und jedes weitere zum Haushalt des alleinerziehenden Stpfl. gehörende Kind. Auch dieser Erhöhungsbetrag wird für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen beim zweiten oder jedem weiteren Kind nicht (mehr) vorgelegen haben, um 20 € gekürzt. Daraus folgt, dass nicht in jedem Fall der Entlastungsbetrag iSv. § 24b Abs. 2 Satz 1 gekürzt wird, sondern ggf. nur der Erhöhungsbetrag iSv. § 24b Abs. 2 Satz 2, zB bei Haushaltzugehörigkeit eines Kindes während des gesamten Kj. und eines zweiten Kindes für sechs Monate (dann: 4.260 € + 120 €, so auch mit Beispielsfällen BMF v. 23.11.2022 – IV C 8 - S 2265 – a/22:0001:001, BStBl. I 2022, 1634 Rz. 24).

