

§ 32

Kinder, Freibeträge für Kinder

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch FamEntlastG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210, BStBl. I 2018, 1377)

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

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

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

1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender 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 des freiwilligen Wehrdienstes nach § 58b des Soldatengesetzes 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 der Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Dezember 2013 zur Einrichtung von „Erasmus+“, dem Programm der Union für allgemeine und berufliche Bildung, Jugend und Sport, und zur Aufhebung der Beschlüsse Nr. 1719/2006/EG, Nr. 1720/2006/EG

und Nr. 1298/2008/EG (ABl. L 347 vom 20.12.2013, S. 50) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 5 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ im Sinne der Förderleitlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1. Januar 2016 oder einen Freiwilligendienst aller Generationen im Sinne von § 2 Absatz 1a des Siebten Buches Sozialgesetzbuch oder einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 25. Mai 2018 (GMBI S. 545) 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.

²Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. ³Eine 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) ¹In 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 Entwicklungshelfer-Gesetzes 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. ²Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend. ³Absatz 4 Satz 2 und 3 gilt entsprechend.

(6) ¹Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 2490 Euro (2586 Euro im VZ 2020) 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. ²Bei 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. ³Die 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.

⁴Für 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. ⁵Für 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. 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. ⁷Eine Übertragung nach Satz 6 scheidet für Zeiträume aus, für die Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden. ⁸Bei 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. ⁹Eine 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. ¹⁰Die 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. ¹¹Die Übertragung nach Satz 10 kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen, die nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden kann.

Autor: Rainer **Wendl**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Universität Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32 . . . 1

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

B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Kinder 24

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1	24	aa) Zivilrechtliche Grundlagen	37
1. Rechtsentwicklung des Abs. 1	24	bb) Einkommensteuerliche Behandlung des Adoptionsverhältnisses	38
a) Früherer und heutiger Regelungsinhalt des Abs. 1	24	3. Pflegekinder (Abs. 1 Nr. 2)	40
b) Rechtsentwicklung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs	26	a) Bedeutung und Rechtsentwicklung des Pflegekindschaftsbegriffs	40
2. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs	30	aa) Pflegekindschaft in anderen Rechtsgebieten	40
a) Kindbegriffe des EStG und BKG	30	bb) Rechtsentwicklung des einkommensteuerlichen Pflegekindschaftsbegriffs	41
b) Bedeutung des Kindbegriffs des § 32 für andere Vorschriften	32	b) Pflegekinder als Personen, die der Steuerpflichtige in familienähnlicher Verbundenheit in seinen Haushalt aufgenommen hat (Abs. 1 Nr. 2)	44
II. Kinder im Sinne des EStG (Abs. 1)	34	aa) Rechtsnatur des Klammerzusatzes und Regelungsinhalt	44
1. Kinder (Abs. 1 Einleitungssatz)	34	bb) Familienähnliches Band	45
2. Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind (Abs. 1 Nr. 1)	35	cc) Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes Band	46
a) Vorüberlegungen zur Verwandtschaft im ersten Grad (leibliche und adoptierte Kinder)	35	dd) Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen	47
b) Leibliche Kinder des Steuerpflichtigen	36	ee) Haushaltsaufnahme erfolgte nicht zu Erwerbszwecken	49
c) Adoptivkinder	37		

	Anm.		Anm.
ff) Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr	50	4. Kindschaftsverhältnisse, die nicht mehr anerkannt sind – Stiefkinder und Enkelkinder .	52

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen
bei Adoptiv- und Pflegekindern 56**

	Anm.		Anm.
I. Rechtentwicklung der Konkurrenzregel des Abs. 2	56	chen oder Adoptiveltern (Abs. 2 Sätze 1 und 2)	62
II. Vorrangige Berücksichtigung als Adoptiv- oder Pflegekind bei Fortbestehen eines Kindschaftsverhältnisses zu den leibli-		1. Vorrangige Berücksichtigung als Adoptivkind (Abs. 2 Satz 1)	63
		2. Vorrangige Berücksichtigung als Pflegekind (Abs. 2 Satz 2)	64

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Berücksichtigung von Kindern grundsätzlich nur bis zum 18. Lebensjahr . . . 70**

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

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Berücksichtigung von Kindern, die das 18. Lebensjahr vollendet haben . . . 82**

	Anm.		Anm.
I. Rechtentwicklung und Bedeutung des Abs. 4	82	3. Verfahrensrechtliche Bedeutung	84
1. Rechtentwicklung der Regelungen zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersgruppe	82	II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1	89
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse	83	1. Überblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und allgemeine Grundsätze (Einleitungssatz) des Abs. 4 Satz 1	89

	Anm.		Anm.
2. Berücksichtigung arbeitssuchender Kinder vom 18. bis zum 21. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	90	c) Verfahrensvorschriften für behinderte Kinder	113
3. Berücksichtigung von Kindern vom 18. bis zum 25. Lebensjahr (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)	91	d) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3	115
a) Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a)	91	aa) Verhältnis der behinderungsbedingten Berücksichtigung zu den anderen Berücksichtigungstatbeständen	115
aa) Absenkung der Altersgrenze vom 27. auf das 25. Lebensjahr	91	bb) Begriff der Behinderung	116
bb) Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung	92	cc) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung	117
cc) Begriff der Berufsausbildung	93	dd) Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten	118
dd) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung	94	ee) Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt	119
ee) Beginn, Ende, Unterbrechung und Abbruch der Berufsausbildung	95		
ff) Einzelfälle der Berufsausbildung	96	III. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1	121
b) Kinder während einer Übergangszeit (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b)	100	IV. Berücksichtigung des Kindes nach Erstausbildung und Erststudium ab Veranlagungszeitraum 2012 (Abs. 4 Sätze 2 und 3)	122
c) Kinder ohne Ausbildungsplatz (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c)	103	1. Bedeutung der Bedürftigkeitsregelung in Abs. 4 Sätze 2 und 3	122
d) Kinder, die freiwillige Dienste leisten (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d)	108	2. Berücksichtigung von Kindern nach Erstausbildung oder Erststudium (Abs. 4 Sätze 2 und 3)	123
4. Berücksichtigung behinderter Kinder (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3)	110	a) Grundsätzliches	123
a) Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder	110	b) Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung	124
b) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder	111	c) Abschluss eines Erststudiums	125
aa) Bedeutung der kindbedingten Entlastungen für Behinderte	111	d) Unschädliche Erwerbstätigkeiten	126
bb) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder	112	V. Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen nicht behinderter Kinder in den Veranlagungszeiträumen bis 2011 (Abs. 4 Sätze 2 bis 10 aF)	127

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Berücksichtigung von Kindern über
das 25. Lebensjahr hinaus 150**

	Anm.		Anm.
<p>I. Rechtentwicklung und Bedeutung der Verlängerungstatbestände des Abs. 5 150</p>		<p>Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben . . 151</p>	
<p>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 5 151</p>		<p>b) Rechtsfolgen des Abs. 5 Satz 1: Das Kind wird für die Dauer des Dienstes länger berücksichtigt . 152</p>	
<p>1. Verlängerungstatbestände des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 . . 151</p>		<p>2. Dienstpflicht in EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2) 153</p>	
<p>a) Arbeitsuchende, in Ausbildung oder einer Übergangszeit befindliche</p>		<p>3. Entsprechende Anwendungen der Regelungen zu einer unschädlichen Erwerbstätigkeit (Abs. 5 Satz 3) 154</p>	

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Kinderfreibetrag 160**

	Anm.		Anm.
<p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 160</p>		<p>1. Abzug eines einfachen Kinderfreibetrags und eines einfachen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf vom Einkommen (Abs. 6 Satz 1) . 173</p>	
<p>1. Rechtentwicklung der Kinderermäßigung 160</p>		<p>2. Abzug eines doppelten Kinderfreibetrags und eines doppelten Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf bei zusammenveranlagten Ehegatten (Abs. 6 Satz 2) 174</p>	
<p>2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6 166</p>		<p>3. Doppelte Freibeträge in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3) 175</p>	
<p>a) Bedeutung der Freibeträge 166</p>		<p>III. Freibeträge für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4) 176</p>	
<p>aa) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung der Freibeträge 166</p>		<p>1. Rechtentwicklung und verfassungsrechtliche Bedeutung der Berücksichtigung von Auslandskindern 176</p>	
<p>bb) Steuersystematische Bedeutung der Freibeträge des Abs. 6 167</p>		<p>2. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Freibeträgen für Auslandskinder 177</p>	
<p>b) Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf 169</p>		<p>IV. Monatsprinzip (Abs. 6 Satz 5) 178</p>	
<p>3. Verhältnis zu anderen Vorschriften 170</p>			
<p>4. Verfahrensvorschriften 171</p>			
<p>II. Einfache und verdoppelte kindbedingte Freibeträge (Abs. 6 Sätze 1–3) 173</p>			

	Anm.		Anm.
V. Übertragung des Kinderfreibetrags auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 6) . . .	180	VI. Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf einen Elternteil (Abs. 6 Satz 8)	190
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragung des Kinderfreibetrags für Eltern ohne Ehegattenveranlagung	180	1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für Eltern ohne Ehegattenveranlagung	190
2. Tatbestandsvoraussetzungen der Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 6.	181	2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf	191
a) Antrag auf Übertragung und verfahrensrechtliche Folgen des Antrags	181	VII. Keine Übertragung bei Widerspruch eines Elternteils (Abs. 6 Satz 9)	192
b) Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt	182	VIII. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Sätze 10 und 11)	193
c) Nichterfüllung der Unterhaltspflicht oder Entpflichtung mangels Leistungsfähigkeit	183	1. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Übertragungsregelung zugunsten der Stief- und Großeltern	193
aa) Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht	183	2. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern	194
bb) Antragstellender Steuerpflichtiger erfüllt seine Unterhaltspflicht im Wesentlichen	184	a) Gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Abs. 6 Satz 10 und Satz 11	194
cc) Anderer Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen nach	185	b) Einseitige Übertragung auf Antrag (Abs. 6 Satz 10)	195
dd) Anderer Elternteil ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig	186	c) Übertragung mit widerprüflicher Zustimmung des berechtigten Elternteils (Abs. 6 Satz 11)	196
ee) Ausschluss der Übertragung bei Bezug von Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (Abs. 6 Satz 7)	187	d) Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 10	197
3. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags	188		

**H. Erläuterungen zu Abs. 7 aF:
Haushaltsfreibetrag (weggefallen) . . . 199**

I. ABC der Freibeträge für Kinder . . . 300

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32
I. Grundinformation zu § 32

1

Die Vorschrift regelt in sechs Absätzen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Freibeträge für Kinder, die bei der Günstigerprüfung gem. § 31 zu berücksichtigen sind, wenn das Kindergeld nicht ausreicht, um die gebotene stl. Freistellung des Existenzminimums sowie der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung zu bewirken.

Abs. 1 enthält eine der estrechtl. Definitionen des Begriffs des Kindes. Diese findet primär im Rahmen des § 32 Anwendung, wird aber auch von anderen Normen in Bezug genommen, die zT auf einen von § 32 abweichenden Kindbegriff abstellen (zB § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 Nr. 5, § 33 Abs. 3 Satz 2).

Abs. 2 regelt zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung von Kindern das Konkurrenzverhältnis zwischen den leiblichen Eltern und den Adoptiv- oder Pflegekindern.

Abs. 3 bestimmt die Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres.

Abs. 4 enthält die Voraussetzungen, unter denen Kinder nach Vollendung des 18. Lebensjahres Berücksichtigung finden können.

Abs. 5 enthält spezielle Tatbestände, nach denen sich die in Abs. 4 vorgesehenen Altersgrenzen für die Berücksichtigungsfähigkeit volljähriger Kinder (21. oder 25. Lebensjahr) in bestimmten Fällen durch die Ableistung von Wehr- oder Zivildienstzeiten nach oben verschieben.

Abs. 6 regelt die Höhe des das sächliche Existenzminimum des Kindes abdeckenden Kinderfreibetrags (2394 € im VZ 2018; 2490 im VZ 2019; 2586 im VZ 2020) und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (1320 € im VZ 2018, 2019, 2020) für jedes beim Stpfl. zu berücksichtigende Kind. Dabei wird davon ausgegangen, dass jedes Kind zwei Elternteile hat und daher im Grundsatz bei zwei Stpfl. berücksichtigt werden kann. Eine Verdopplung der Freibeträge wird bei einer Zusammenveranlagung von Ehegatten und bei Sonderfällen, in denen das Kind nur bei einem Elternteil berücksichtigt werden kann, angeordnet. Des Weiteren bestimmt Abs. 6, unter welchen Voraussetzungen der einem Elternteil zustehende Freibetrag auf einen anderen (Stief-/Groß-)Elternteil übertragen werden kann.

II. Rechtsentwicklung des § 32

2

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 §§ 50 ff. 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, 283; 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 Einf. 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.

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 Altersgrenzen 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. In Abs. 3 wurden die Sonderfreibeträge für Alleinstehende über 49 Jahre und für Alleinstehende mit Kindern 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, 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 2/1997 – sind im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): In Abs. 4 Satz 3 wird die Bescheinigung des Jugendamts durch die Bescheinigung der zuständigen Behörde ersetzt.

StEntG 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).

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 zVE 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 eines Stpfl. 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 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 Berücksichtigungstatbestand 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 Berücksichtigungstatbestands 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.

JStG 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 Buchst. b zur Angleichung an das BKGG (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BKGG) in das EStG.
- Wegfall der Berücksichtigung von Kindern, die Wehr- oder Zivildienst leisten oder eine Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben (Abs. 4 Nr. 3–5 aF), zugunsten der Einf. entsprechender Verlängerungstatbestände (Abs. 5);
- Einführung einer Grenze für die Einkünfte und Bezüge des Kindes (12.000 DM im Kj.), bei deren Überschreiten der Kinderfreibetrag und alle anderen kindbezogenen Leistungen entfallen (Abs. 4 Sätze 2–5);
- Verlängerungstatbestände 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 (261 DM bzw. 522 DM monatlich; 3 231 DM bzw. 6 462 DM jährlich) (Abs. 6);
- Anpassung des Haushaltsfreibetrags an die Neuregelung des Familienleistungsausgleichs (Abs. 7).

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786):

- Regelung des Vorrangs zwischen leiblichen Elternteilen und Adoptivelternteilen (Abs. 2 Satz 1);
- Klarstellung, dass es für die schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes auf den Zufluss- bzw. die Realisation ankommt (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 12 000 DM für Auslandskinder nach der sog. Ländergruppeneinteilung (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2);
- Einfügung der neuen Sätze 4 und 5 zur Festlegung der Umrechnungskurse für die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge des Kindes (Abs. 4 Sätze 4 und 5); die bisherigen Sätze 4–6 des Abs. 4 werden zu den Sätzen 6–8;
- 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;
- Der neue Abs. 7 Satz 3 bestimmt, dass das Wahlrecht auf anderweitige Zuordnung von Kindern, die bei Vater und Großeltern zugleich gemeldet sind, dem Vater zusteht, damit die gleichzeitige Inanspruchnahme des Haushalts-

- freibetrags durch einen Eltern- und einen Großelternanteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952, 98);
- Einbeziehung der Großelternwohnung in die Regelung des Abs. 7 Satz 4 (Auslandswohnung als fiktive Inlandswohnung), damit die gleichzeitige Inanspruchnahme des Haushaltsfreibetrags durch einen Eltern- und einen Großelternanteil verhindert wird (BTDrucks. 13/5952, 98);
 - Ersetzung einer 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 geregelten monatlichen Kinderfreibeträge für den VZ 1996;
 - Anhebung der Einkünftegrenze für das Kind (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 Einkünftegrenze des Kindes in Abs. 4 Satz 2 auf 13020 DM ab dem VZ 1999.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Schädlichkeitsgrenze in Abs. 4 Satz 2 wurde für VZ 2000 und 2001 auf 13500 DM und ab VZ 2002 auf 14040 DM angehoben (§ 52 Abs. 40).

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

- In Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Verweis hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der Arbeitslosigkeit auf die Bestimmungen des SGB III; Aufnahme des Berücksichtigungstatbestands (europäischer Freiwilligendienst) Nr. 2 Buchst. d. Neufassung der Nr. 3; vorausgesetzt wird nunmehr, dass die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist. In Satz 2 Anhebung der Einkünftegrenze ab VZ 2000 auf 13500 DM. Aufhebung der Sätze 4 und 5; im neuen Satz 4 wurde die Umrechnung ausländ. Währungen neu geregelt.
- Abs. 5 Satz 1 erstreckt die Verlängerungstatbestände auch auf Kinder in der Übergangszeit (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b); 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.
- In Abs. 6 Umsetzung der Vorgaben des BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216; BStBl. II 1999, 182). Erstmals ab dem VZ 2000 wird für Kinder, die das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf iHv. 1512 DM je Elternteil gewährt. Für volljährige behinderte Kinder in vollstationärer Unterbringung wird ein Betreuungsfreibetrag von 540 DM je Elternteil normiert. Festhaltung am Monatsprinzip (vgl. Satz 5) trotz Jahresfreibeträgen in Satz 1.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Anhebung der Einkünftegrenze des Kindes in Abs. 4 Satz 2 ab dem VZ 2001 auf 14040 DM sowie in § 52 Abs. 40 ab dem VZ 2003 auf 14520 DM (verschoben auf VZ 2004 durch FlutopfersolidaritätsG v. 19.9.2002) und ab dem VZ 2005 auf 15000 DM.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der Einkünftegrenze in Abs. 4 Satz 2 von 14040 DM auf 7188 €, in Abs. 6 des Kinderfreibetrags von 3456 DM auf 1782 € und des Freibetrags für den Betreu-

ungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1 512 DM auf 774 € sowie in Abs. 7 des Haushaltsfreibetrags von 5 616 DM auf 2 916 €.

2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533):

- Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b wurde 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 Einf. 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;
- nach dem neuen Abs. 4 Satz 4 werden ua. Versorgungsbezüge in Höhe des Freibetrags nach § 19 Abs. 2 und Kapitalerträge in Höhe des Freibetrags nach § 20 Abs. 4 als anrechenbare Bezüge berücksichtigt;
- In Abs. 6 wurde der seit 1997 unverändert gebliebene Freibetrag für das sächliche Existenzminimum auf 1 824 € je Elternteil erhöht und um einen einheitlichen, für alle zu berücksichtigenden Kinder geltenden 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. Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Die durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 eingeführte Beschränkung des Haushaltsfreibetrags in Abs. 7 Satz 6 wurde wieder aufgehoben.

Flutopfersolidaritätsgesetz v. 19.9.2002 (BGBl. 2002, 3651, BStBl. I 2002, 865): In § 52 Abs. 40 Satz 3 Nr. 1 wird die im StSenkG v. 23.10.2000 vorgesehene Anhebung der Einkünftegrenze des Kindes vom VZ 2003 auf den VZ 2004 verschoben.

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): Änderung des Pflegekindbegriffs in Abs. 1 Nr. 2. Der Stpfl. muss das Kind nicht mehr mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf eigene Kosten unterhalten haben, darf es aber auch nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen haben.

3. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2003 (BGBl. I 2003, 2848; BStBl. I 2004, 114): 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): Aufhebung des Haushaltsfreibetrags in Abs. 7 ab dem VZ 2004; Anhebung des Einkünftegrenze des Kindes in Abs. 4 Satz 2 auf 7 680 €.

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): Aufhebung des Abs. 5 Satz 4, der die Gleichstellung des gesetzlichen Grundwehr-/Zivildienstes mit dem entsprechenden Dienst in der DDR normierte.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 4 Satz 4 wird der Sparer-Freibetrag des § 20 Abs. 4 ab dem VZ 2009 (§ 52a Abs. 14) nicht mehr zu den Bezügen des Kindes gerechnet.

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).

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): In Abs. 6 wurde der seit dem VZ 2002 unveränderte Freibetrag für das sächliche Existenzminimum ab dem VZ 2009 auf 1 932 € je Elternteil erhöht.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde der Freiwilligendienst aller Generationen ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 40 Satz 6) als neuer Berücksichtigungstatbestand aufgenommen. In Abs. 4 Satz 2 wurde die Einkünftegrenze des Kindes ab dem VZ 2010 auf 8 004 € 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 BürgEntlG-KV) der Kinderfreibetrag von 1 932 € auf 2 184 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von 1 080 € auf 1 320 € angehoben.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986):

- Die Berücksichtigung volljähriger, nicht behinderter 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 solche Kinder, die einen Berücksichtigungstatbestand erfüllen, unabhängig von ihren bisher maßgeblichen Einkünften und Bezügen bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Nach Abschluss einer Erstausbildung können sie nur noch berücksichtigt werden, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Wochenarbeitsstunden nachgehen. Unschädlich sind ferner Erwerbstätigkeiten im Rahmen von Ausbildungsdienstverhältnissen sowie geringfügig entlohnte oder kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 und 8a SGB IV;
- In Abs. 6 wurde die Möglichkeit der Übertragung des Kinderfreibetrags auf den Fall erweitert, dass der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (Satz 6); ferner wurde eine Übertragung des Kinderfreibetrags für Zeiträume ausgeschlossen, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden (Satz 7).
- Die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ist ab VZ 2012 nach den neuen Regelungen in Abs. 6 Sätze 8 und 9 gegen den Willen des Elternteiles, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, nur noch eingeschränkt möglich.
- Die Übertragung der Freibeträge auf Großelternanteile wird auch bei Bestehen einer Unterhaltspflicht gegenüber den Enkelkindern ermöglicht.

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 ist am 14.12.2011 in Kraft getreten (Art. 25 Abs. 4 BeitrRLUmsG), ist aber gem. § 52 Abs. 1 idF des StVereinfG 2011 ab dem 1.1.2011 anzuwenden.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wird für den Begriff „anderen Dienst im Ausland“ auf § 5 BundesfreiwilligendienstG verwiesen; in Abs. 4 Satz 2 wird zwischen die Begriffe „einer erstmaligen Berufsausbildung“ und „eines Erststudiums“ das Wort „und“ durch „oder“ ersetzt; in § 52 Abs. 40 Satz 10 wird die Anwendbarkeit des Verlängerungstatbestands des Abs. 5 auf vor dem 1.7.2011 angetretene Dienste und bis längstens zum VZ 2018 beschränkt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wird das EU-Programm „Jugend in Aktion“ durch das EU-Programm „Erasmus +“ ersetzt; Änderung des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abs. 5 in § 52 Abs. 32 Satz 2; redaktionelle Änderung des Abs. 6 Satz 7.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b wird der Katalog der Übergangszeiten um Zeiten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und dem freiwilligen Wehrdienst nach § 58b SoldatenG erweitert.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): In Abs. 6 Satz 1 wird der Kinderfreibetrag für den VZ 2015 um 72 € auf 2.256 € und den VZ 2016 um 48 € auf 2.304 € angehoben.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): In Abs. 6 Satz 1 wird der Kinderfreibetrag für den VZ 2017 um 54 € auf 2.358 € und für den VZ 2018 um 36 € auf 2.394 € angehoben.

FamEntlG v. 29.11.2018 (BGBl. I 2018, 2210; BStBl. I 2018, 1377): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d erfolgt für den entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ und den Internationalen Jugendfreiwilligendienst eine redaktionelle Anpassung wegen einer Änderung der Rechtsgrundlagen für diese Dienste. In Abs. 6 Satz 1 wird der Kinderfreibetrag für den VZ 2019 um 96 € auf 2.490 € und für den VZ 2020 um 96 € auf 2.586 € angehoben.

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 abgelegt.

Schrifttum ab 1996 (sog. Familienleistungsausgleich): s. § 31 vor Anm. 1 und Vor § 62 vor Anm. 1.

1. Bedeutung des § 32

6

Der IV. Abschnitt des EStG regelt – wie sich aus der Überschrift ergibt – den Tarif. Dazu gehören die EStTabellen bzw. ab 1975 die in das EStG aufgenom-

menen 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 (s. dagegen JACHMANN in KSM, § 32 Rz. A 5 [3/2004], PUST in LBP, § 32 Rz. 2 [6/2017], wonach § 32 als Tarifvorschrift verstanden werden kann, wenn man den Begriff in einem weiten, auch die Bemessungsgrundlage umfassenden Sinne definiert). Die Einordnung des § 32 als Tarifvorschrift erklärt sich aus der Rechtsentwicklung kindbedingter EStEntlastungen, die in ihren Ursprüngen als Ermäßigung der Stätze ausgestaltet waren (s. Anm. 160). 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 zVE durch StSenkG 1986/1988 entfallen ist (s. Anm. 2), gleichzeitig aber wieder das „Duale System des Kinderlastenausgleichs“ eingeführt wurde (s. Anm. 160), hat sich § 32 zu der zentralen Vorschrift für die Einkommensbesteuerung der Familie entwickelt. Der Kinderfreibetrag und der Freibetrag für den Betreuung- 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 Einf. des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996 die Bestimmung des § 31, der die Verrechnung des als Steuervergütung gezahlten Kindergelds mit dem Kinderfreibetrag vorsieht (s. § 31 Anm. 1 ff.). Im Übrigen verweisen auch die Kindergeldvorschriften in § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auf den Kindbegriff in § 32 Abs. 1, wengleich sie diesen in § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 noch auf Stief- und Enkelkinder erweitern.

7 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32

Verfassungsrechtliche Bedeutung: § 32 dient 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 familiengerechte 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, der Vorschriften über die Berücksichtigung von Kindern der mittleren Altersklasse s. Anm. 83, der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder s. Anm. 112, der Verlängerungstatbestände s. Anm. 150, der Freibeträge des Abs. 6 s. Anm. 166 ff., der Freibetragskürzung für Auslandskinder s. Anm. 176.

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 StPfl., so sind die Freibeträge des Abs. 6 nur für diejenigen Monate zu berücksichtigen, in denen eine unbeschränkte StPfl. 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 3 ausdrücklich ausgeschlossen.

► *Das Kind des Steuerpflichtigen* muss hingegen nicht der unbeschränkten EStPfl. unterliegen, so dass ein Kinderfreibetrag auch für sog. Auslandskinder, die weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, gewährt wird; die Freibeträge werden aber gem. § 32 Abs. 6 Satz 4 an die Verhältnisse des Wohnsitzstaats angepasst.

Einstweilen frei.

11

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

12

Über entsprechende Verweisungen hat § 32 auch Geltung für andere Steuergesetze, wie bspw. 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 Familienzuschlags, §§ 39 f. BBesG, § 50 BeamtVG. Demgegenüber sehen der TVöD oder der TV-L keine familienbezogenen Bezügebestandteile mehr vor.

Zum Verhältnis des Abs. 6 (Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) zu anderen Vorschriften s. Anm. 170.

Einstweilen frei.

13–23

**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 Billigkeitsregelung 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. Ein Stiefkind ist nur zu berücksichtigen, wenn es der Stpfl. 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; Enkel- und Stiefkinder wurden weiterhin nicht erfasst, können allerdings ab VZ 1996 im Wege der Übertragung des Kinderfreibetrags berücksichtigt werden.

Einstweilen frei.

27–29

2. Bedeutung des einkommensteuerlichen Kindbegriffs

a) Kindbegriffe des EStG und BKGG

30

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

Besonderer Kindbegriff des § 32: Nach dem Wortlaut des Abs. 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.

Kindbegriffe des § 63 und des § 2 Abs. 1 BKGG: Der Kindbegriff des § 32 und der für das estrechtl. und sozialrechtl. Kindergeld maßgebende Kindbegriff (§ 63 Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 1 BKGG) stimmen nicht überein. Der Kindbegriff des Kindergeldrechts ist weiter und schließt auch Stiefkinder und Enkel ein. Bis einschließlich VZ 1995 schloss das BKGG auch 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 zwar durch Verweisung auf § 32 Abs. 1 dem dortigen Kindbegriff angenähert worden (s. § 63 Anm. 3); eine (völlige) Übereinstimmung mit dem Kindbegriff des § 32 ist jedoch nicht gelungen (NOLDE, FR 1995, 845). Für Enkel- und Stiefkinder ist 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 Famili-

erleistungsausgleich (s. § 31 Anm. 3) ist uE jedoch eine Übereinstimmung bei der 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 Kindbegriff des § 32 außer für die Tariffreibeträge (Abs. 6) 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 zvE nach § 2 Abs. 5,
- die stfreien Leistungen des ArbG zur kurzfristigen Betreuung von Kindern nach § 3 Nr. 34a Buchst. b,
- 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,
- den SA-Abzug von Teilen des Entgelts für den Besuch bestimmter (Privat-)Schulen nach § 10 Abs. 1 Nr. 9,
- den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 1,
- die Bemessung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3,
- den Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 4 als negative Voraussetzung (s. § 33a Anm. 83),
- den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 (s. § 33a Anm. 122),
- den übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 (s. § 33b Anm. 72 ff.),
- die sog. Kinderkomponente nach § 34f,
- die Durchführung einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 und 4a,
- die Bemessung von Annexsteuern, insbes. den SolZ (s. § 3 Abs. 2 SolZG) und die KiSt nach § 51a Abs. 2,
- die Kinderzulage nach § 85 als Komponente der Altersvorsorgezulage,
- ▶ *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 § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 3) 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 Doppelbuchst. aa Satz 2). 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 § 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 aF nicht in allen Fällen der Zahlung von Kindergeld auch ein Kinderfreibetrag abgezogen wurde. Nachdem das StAndG 2003 § 31 Satz 4 dahingehend modifizierte, dass nicht mehr das gezahlte Kindergeld, sondern der Anspruch auf Kindergeld in die Vergleichsrechnung einzubeziehen ist (s. § 31 Anm. 34), wird auch in den entsprechenden Tatbeständen nicht mehr auf die Zahlung des Kindergeldes, sondern nur auf den Kindergeldanspruch abgestellt. Entfällt in diesen Fällen auch der Anspruch auf Kindergeld, 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 im Sinne des 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 – Rechts- politischer 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 wirtschaftliche 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; KUBE, Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, StuW 2016, 332; TRINKS/TRINKS, Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, NWB Beilage 2017, zu Nr. 13, 19.

34 1. Kinder (Abs. 1 Einleitungssatz)

Der einleitende Teil des Abs. 1 führt ohne Einschränkung aus: „Kinder sind ...“ und regelt damit den Kindbegriff. Tatsächlich ist der Geltungsbereich des Kindbegriffs noch weiter, weil in anderen estl. Vorschriften und einigen Nebengesetzen entweder an den Anspruch auf einen Freibetrag nach Abs. 6 oder auf Kindergeld angeknüpft oder unmittelbar auf § 32 verwiesen wird. Im Einzelnen s. Anm. 32.

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

Durch die Eheschließung oder Verpartnerung des Kindes geht das Kindschaftsverhältnis zu den Eltern nicht verloren. Die frühere Rspr., wonach die Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes mit der Heirat wegen der vorrangigen Unterhaltspflicht des Ehegatten entfällt (BFH v. 2.3.2000 – VI R 13/99, BStBl. II 2000, 522), fußte auf dem aus § 32 Abs. 4 Satz 1 gefolgerten ungeschriebenen Erfordernis einer typischen Unterhaltssituation. Diese Rspr. hat der BFH mittlerweile aufgegeben (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982; BFH v. 27.2.2014 – III R 47/13, BFH/NV 2014, 844).

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

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

Kinder iSd. Abs. 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 ieS 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). Wie die eigene Erwähnung der Stiefkinder in § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zeigt, meint § 32 Abs. 1 Nr. 1 (im Kindergeldrecht iVm. § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) nur die leiblichen Kinder des Stpfl. Die Verwandtschaft iSd. BGB geht damit über die durch Blutsbande vermittelte Verwandtschaft hinaus (s. WELLENHOFER in MÜKO BGB, 7. Aufl. 2017, §§ 1589 BGB Rz. 1).

► *Kein Verwandtschaftsverhältnis bei Lebenspartnerschaft:* Die nur für § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 relevante Schwägerschaft zu den Verwandten eines (eingetragenen) Lebenspartners iSd. LPartG wird über § 11 Abs. 2 LPartG begründet, so dass es eines Rückgriffs auf § 2 Abs. 8 nicht bedarf (so aber BFH v. 8.8.2013 – VI R

76/12, BStBl. II 2014, 36). Dagegen besteht gegenüber dem Kind des Partners einer nicht eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft kein Verwandtschaftsverhältnis ersten Grades (BFH v. 20.4.2004 – VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103), ebenso wenig zum Kind eines mit dem Stpfl. zusammenlebenden verschiedengeschlechtlichen Partners einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (BFH v. 24.7.2014 – III B 28/13, BFH/NV 2014, 1741).

b) Leibliche Kinder des Steuerpflichtigen

36

Der Grad der Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der sie vermittelnden Geburten (§ 1589 Satz 3 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. 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 nach § 1600d BGB oder § 182 Abs. 1 FamFG gerichtlich festgestellt ist (§ 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.

► *Enkel* sind aufgrund der Zahl der sie vermittelnden Geburten im 2. Grad mit dem Stpfl. verwandt. Für sie kommt unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Sätze 10 und 11 nur eine Übertragung des Kinderfreibetrags in Betracht (zum abweichenden Kindesbegriff im Kindergeldrecht s. dagegen § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3), sofern sie nicht zugleich im Verhältnis zum Stpfl. die Voraussetzungen eines Pflegekinde*s* iSd. § 32 Abs. 1 Nr. 2 erfüllen.

► *Anfechtung einer Vaterschaft*: Die erfolgreiche – und zivilrechtl. rechtsgestaltend auf die Geburt zurückwirkende – Anfechtung einer Vaterschaft (sog. Scheinvater) zeitigt auch stl. Konsequenzen, die rückwirkend (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) zu berücksichtigen sind: 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; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 10.1 Satz 4). Ob für den Scheinvater sodann die Steuern im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung abweichend festzusetzen (§ 163 AO) oder zu erlassen sind (§ 227 AO) ist Tatfrage (abl. Nds. FG v. 19.8.2003 – 13 K 323/02, EFG 2004, 164, rkr.; ebenso SELDER in BLÜMICH, § 32 Rz. 14 [10/2018]; zur Kritik hieran LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 10). Für den Ersatz seiner geleisteten Unterhaltsaufwendungen ist der Scheinvater gegenüber dem genetischen Vater auf den Zivilrechtsweg verwiesen. Bei internationalen Sachverhalten sind hinsichtlich der Abstammung und deren Anfechtung Art. 19 f. EGBGB zu beachten (s. dazu FG München v. 30.9.1997 – 16 K 2031/97, EFG 1998, 371, rkr.).

► *Nachweis des Kindschaftsverhältnisses*: In verfahrensrechtl. Hinsicht ist zu beachten, dass dem Stpfl. der Nachweis des Kindschaftsverhältnisses obliegt. Entzieht er seine angeblichen Kinder einem vom Ausländeramt zur Klärung der Vaterschaft angeordneten DNA-Test, indem er sie in ihr Geburtsland verbringt, kann diese Beweisvereitelung im ausländerrechtl. Verfahren gleichzeitig als wesentliches Indiz gegen die Vaterschaft gewertet werden (FG Münster v. 8.11.2007 – 12 K 4311/06 Kg, EFG 2008, 764, rkr.).

c) Adoptivkinder

Schrifttum: GRZIWOTZ, Die Adoption von Stiefkindern, FamFR 2011, 533; WENHARDT, Die Adoption als steuerliches Gestaltungsmittel, GSTB 2010, 15; LEUTHEUSSER-SCHNARRENBURGER, Gleichstellung der Lebenspartnerschaften und Adoptionsrecht, DRiZ 2013, 14; ZIMMERMANN, Die Minderjährigenadoption, NZFam 2015, 484; ZIMMERMANN, Die Adoption Erwachsener, NZFam 2015, 1134; ZIMMERMANN, Das Adoptionsverfahren nach dem FamFG, NZFam 2016, 12; ZIMMERMANN, Die Auslandsadoption, NZFam 2016, 249; GRÜNENWALD, Adoption und Flüchtlinge – Schaffen wir das?, NZFam 2016, 344, 389; GRZIWOTZ, Recht auf Stiefkindadoption in faktischen Lebensgemeinschaften?, NJW 2017, 1646; ZSCHIEBSCH, Welche Auswirkungen hat das Gesetz „Ehe für alle“ auf das Adoptionsrecht?, notar 2017, 363; FRANK, Die Adoption eines nichtehelichen Kindes mit unbekanntem Vater, FamRZ 2017, 497.

37 aa) Zivilrechtliche Grundlagen

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 (früher vormundschafts-, jetzt familien-)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. Lebenspartner werden hinsichtlich der Adoption nicht vollständig so wie Ehegatten behandelt. Vielmehr enthält § 9 Abs. 6, 7 LPartG eigenständige Regelungen für die Adoption durch Lebenspartner.

Zu weiteren Einzelheiten, insbes. auch zum Fall der Auslandsadoption s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 10.2.

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). Der Angenommene wird im Verhältnis zum Annehmenden ein Kind ersten Grades. Nimmt ein Ehepaar ein Kind an oder nimmt ein Ehegatte ein Kind des anderen Ehegatten an, so erlangt das Kind die rechtl. Stellung eines gemeinschaftlichen Kindes der Ehegatten (§ 1754 Abs. 1 BGB). In den anderen Fällen erlangt das Kind die rechtl. Stellung eines Kindes des Annehmenden (§ 1754 Abs. 2 BGB). 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). Die Annahme wird vom Familiengericht ausgesprochen. Sie wird durch Zustellung des Annahmebeschlusses an die annehmende Person rechtswirksam (§ 197 Abs. 2 FamFG).

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 grds. schwächer in ihrer Wirkung. Der Volljährige wird zwar ebenfalls ein Kind ersten Grades des Annehmenden. Insbes. wird hingegen 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). Allerdings kann das Familiengericht in bestimmten Fällen beim Ausspruch der Annahme eines Volljährigen auf Antrag des Annehmenden und des Anzunehmenden bestimmen, dass sich die Wirkungen der Annahme nach den Vorschriften über die Annahme eines Minderjährigen oder eines verwandten Minderjährigen richten (§ 1772 Abs. 1 BGB). Dann kommt es auch im Verhältnis zum Volljährigen zu einer Volladoption.

bb) Einkommensteuerliche Behandlung des Adoptionsverhältnisses 38

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 bei den leiblichen Elternteilen und den Adoptiveltern ist infolge des Grundsatzes der Volladoption (s. Anm. 37) grds. ausgeschlossen.

Zur Berücksichtigung eines mit dem Ziel der Adoption in Pflege genommenes Kindes als Zählkind bei den leiblichen Eltern s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 10.2 Abs. 2.

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). Wurde keine Volladoption ausgesprochen, kann es zu einem Konkurrenzverhältnis zwischen den leiblichen Eltern und den Adoptiveltern kommen. In diesem Fall ist das Kind vorrangig als angenommenes Kind zu berücksichtigen (§ 32 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 62).

► *Kindergeldrechtlich* kann das Kind bei den leiblichen Eltern immerhin als Zählkind Berücksichtigung finden (s. § 63 Anm. 5; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 10.2 Abs. 3).

Für die Adoption durch einen Lebenspartner ergeben sich aus BMF (BMF v. 17.1.2014 – IV C 4 - S 2282 - a/0:004, BStBl. I 2014, 109) nähere Verwaltungsanweisungen: Hat ein Lebenspartner das leibliche Kind seines Lebenspartners adoptiert, besteht zu beiden Lebenspartnern ein Kindschaftsverhältnis. Demzufolge erhalten beide Lebenspartner jeweils die Freibeträge für Kinder; im Fall der Zusammenveranlagung haben die Lebenspartner einen Anspruch auf die verdoppelten Freibeträge (§ 32 Abs. 6 Satz 2). Hat ein Lebenspartner ein fremdes Kind adoptiert, besteht ein Kindschaftsverhältnis nur zu diesem Lebenspartner (Adoptiv-Elternteil). In diesem Fall erhält dieser Lebenspartner sowohl bei Einzel- als auch bei Zusammenveranlagung die verdoppelten Freibeträge für Kinder (§ 32 Abs. 6 Satz 3 Nr. 2). Ist ein Lebenspartner leiblicher Elternteil eines Kindes, das sein Lebenspartner nicht adoptiert hat, besteht ein Kindschaftsverhältnis nur zum leiblichen Elternteil. Dieser Elternteil erhält als leiblicher Elternteil nur in besonders genannten Ausnahmefällen (Abs. 6 Satz 3) die verdoppelten Freibeträge für Kinder.

Einstweilen frei.

39

3. Pflegekinder (Abs. 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; REUB, Anforderungen an das Pflegekindschaftsverhältnis nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG, EFG 2009, 1212; BAUHAUS, Kein Kindergeldanspruch für Pflegekinder mit eigenem Hausstand, EFG 2011, 1436; SELDER, Neue Rechtsprechung zu Pflegekindschaftsverhältnissen mit Volljährigen, NWB 2012, 2136; TRINKS/TRINKS Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht, NWB Beilage 2017 zu Nr. 13, 19.

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: Im BGB ist das Institut der Pflegekindschaft nicht geregelt. Der Begriff des Pflegekindes im Kinder- und Jugendhilferecht war vormals 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- und Kindesverhältnis auf Dauer berechnet ist und ein gleichwertiges Band zwischen den Verbundenen herstellt (ESER/HECKER in SCHÖNKE/SCHRÖDER, 29. Aufl. 2014, § 11 StGB Rz. 12).

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 inhaltsgleiche 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 – VI 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 (kein Pflegekindverhältnis, wenn Pflegeverhältnis erst im Erwachsenenalter begründet wird und der Pflegling erheblich älter als der Betreuer ist); zu weiteren Pflegekindschaftsbegriffen anderer Gesetze vgl. auch BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274, zu III.1.a.

41 bb) Rechtsentwicklung des einkommensteuerlichen Pflegekindschaftsbegriffs

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 Haushaltungsvorstands mit sonstigen Haushaltsangehörigen) sind neben den Abkömmlingen des Stpfl. auch Pflegekinder (ferner: Adoptiv-, Schwieger- und Stiefkinder); diese Regelungen in § 17 Abs. 2 EStG 1920 (v. 29.3.1920, 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 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“ durch „überwiegend“ ersetzt (§ 32 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG 1961–1974). Zur Anwendung dieser Fassung: BFH v. 21.7.1970 – VI R 71/68, BStBl. II 1970, 782.

EStG 1975–1985: Der estl. Kindbegriff umfasste nach Fortfall des Kinderfreibetrags durch das EStReformG 1975 v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) zwar auch das Pflegekind (§ 32 Abs. 4 Nr. 3/Nr. 2 EStG 1975–1982/1983–1985); auf das Merkmal der Kostentragung wurde aber verzichtet.

EStG 1986: Durch StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391) wurde der estl. Begriff des Pflegekindes in § 32 Abs. 1 Nr. 2 erstmals gesetzlich geregelt. Er gilt seitdem auch für das estl. Kindergeldrecht (s. § 63 Anm. 6). Vorausgesetzt wurde ua., dass der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält.

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 unterhält, zu Gunsten der Einschränkung, dass das Kind nicht zu Erwerbszwecken in den Haushalt aufgenommen wurde, aufgegeben. Diese Fassung ist nach § 52 Abs. 40 idF des StÄndG 2003 rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle anzuwenden (zur Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547).

Einstweilen frei.

42–43

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**

Der Klammerzusatz in Abs. 1 Nr. 2 enthält eine Legaldefinition des Pflegekindbegriffs und damit echte Tatbestandsvoraussetzungen und nicht etwa nur erläuternde Nebenbestimmungen (BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524; BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; BFH v. 8.1.2014 – XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686; BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546). Der abweichende Pflegekindbegriff des § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO findet keine Anwendung.

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),
- die Haushaltsaufnahme erfolgte nicht zu Erwerbszwecken (s. Anm. 49) und
- das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr (s. Anm. 50)

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. 50). Es ist unerheblich, ob der Pflegeeltern teil 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 einen männlichen oder weiblichen Pflegeeltern teil handelt (BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274) oder ob der Pflegeeltern teil ledig, geschieden oder verwitwet ist. Auch ist gleichgültig, wem das Sorgerecht für das Kind zusteht; denn „die Personensorge (kann) auch darin bestehen, dass das Kind einer dritten Person als Pflegekind überlassen wird“ (s. auch BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582).

45 **bb) Familienähnliches Band**

Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses ist zunächst, dass der Stpfl. mit dem Kind durch ein familienähnliches Band verbunden ist. Das Merkmal entspricht der Regelung in § 2 Abs. 1 Nr. 2 BKGG (s. Anm. 40), so dass auch die sozialgerichtliche Rspr. für die Auslegung dieses Begriffs herangezogen werden kann (BFH v. 5.10.2004 – VIII R 69/02, BFH/NV 2005, 524).

Der Begriff des Bandes zielt auf das Vorliegen einer Verbindung zwischen dem Pflegeeltern teil und dem Pflegekind. Es muss eine der üblichen Eltern-Kind-Beziehung ähnliche Verbindung zwischen dem Pflegeeltern teil und dem Pflegekind vorliegen. Da das Gesetz Pflegekinder über § 32 Abs. 1, Abs. 6 Satz 7 und § 63 Abs. 1 Satz 1 in eine Reihe mit leiblichen Kindern, Adoptivkindern, Stief- und Enkelkindern stellt und das Pflegekindschaftsverhältnis strechtl. uU über das 27. Lebensjahr bzw. – nach Absenkung der Altersgrenze durch das Steueränderungsgesetz 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) – über das 25. Lebensjahr hinauswirken und weiterhin zur Gewährung von Kinderfreibeträgen und Kindergeld führen kann, ist ein „besonders enges“ Band erforder-

lich (BFH v. 25.1.1971 – GrS 6/70, BStBl. II 1971, 274; BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

Maßgebend für das Bestehen eines familienähnlichen Bandes sind die tatsächlichen Verhältnisse, dh. die tatsächlichen äußeren Rahmenbedingungen des Zusammenlebens und das tatsächliche Bestehen eines Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnisses. Bestehende Rechtsbeziehungen (wie zB das Adoptionspflegeverhältnis nach § 1744 BGB) können aber Anhaltspunkte für das Vorliegen der Merkmale in tatsächlicher Hinsicht liefern. Auch eine vom Jugendamt erteilte, abgelehnte oder widerrufen Pflegeerlaubnis nach § 44 SGB VIII kann indizielle Bedeutung für das Vorliegen einer familienähnlichen Bindung haben. Sie ist jedoch nicht in jedem Fall vorgeschrieben, zB dann nicht, wenn das Kind der Pflegeperson vom Jugendamt vermittelt worden ist, wenn Pflegekind und Pflegeperson miteinander verwandt oder verschwägert sind, oder wenn es sich um eine nicht gewerbsmäßige Tagespflege handelt (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.3 Abs. 4).

Die Familienähnlichkeit dieses Bandes orientiert sich:

► *an den äußeren Rahmenbedingungen des Zusammenlebens* in einem Haushalt; dh., die Wohn- und Lebensverhältnisse des Pflegekindes im Haushalt des Pflegeelternteils müssen ähnlich sein, wie diejenigen, welche bei in den Haushalt aufgenommenen leiblichen Kindern, Adoptivkindern, Stief- oder Enkelkindern vorzufinden sind (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Insoweit kommt es insbes. darauf an, welche Räumlichkeiten dem Pflegekind zu seiner persönlichen Nutzung und zur gemeinsamen Nutzung mit den übrigen haushaltsangehörigen Familienmitgliedern zur Verfügung stehen, wie das Pflegekind in das Familienleben eingebunden ist (zB Einnahme von Mahlzeiten, Einbindung in Aufgaben der Haushaltsführung oder Teilnahme an Freizeitaktivitäten) und in welcher Beziehung es zu den übrigen haushaltsangehörigen Familienmitgliedern steht (zB geschwisterähnliche Beziehung zu haushaltsangehörigen leiblichen Kindern). Insoweit muss das Kind wie zur Familie angehörig angesehen und behandelt werden.

► *daran, dass ein Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnis* wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern vorliegt. Dieses Erfordernis ergibt sich aus dem Vergleich mit der Eltern-Kind-Beziehung. Das Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsverhältnis muss seine Grundlage in einer ideellen Dauerbindung finden. Insoweit ist über die vorerwähnten äußeren Lebensumstände hinaus auch darauf abzustellen, ob das Pflegekind in der Familie eine natürliche Einheit von Versorgung, Erziehung und „Heimat“ findet – also nicht nur Kostgänger ist, sondern auch in ideeller Hinsicht wie zur Familie gehörig angesehen und behandelt wird (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; BSG v. 22.9.1993 – 10 RKg 6/92, SozR 3-5870 § 2 Nr. 20; BSG v. 19.11.1997 – 14/10 RKg 18/96, FEVS 48, 188). 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 Pflegekind der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des Pflegeelternteils unterwirft (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; BSG v. 29.8.1962 – 7 RKg 7/61, BSGE 17, 265; HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 9 [6/2017]). Eine solche familienähnliche Beziehung liegt insbes. dann vor, wenn die Pflegeeltern das Kind wie ein eigenes betreuen, sämtliche wesentlichen Entscheidungen für das Kind treffen und für das Kind zu den maßgebenden Ansprechpartnern und damit zu Ersatzeltern geworden sind (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63). Nicht erforderlich ist dagegen, dass das Kind mit

dem Ziel der Adoption in den Haushalt aufgenommen wird (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63). Ebenso wenig ist erforderlich, dass einem Pflegeelternteil das Sorgerecht für das Kind zusteht, denn die Personensorge kann auch nur darin bestehen, dass das Kind einer dritten Person als Pflegekind überlassen wird (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582).

Fallgruppen: Hinsichtlich der Entstehung eines familienähnlichen Bandes sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:

► *Zu minderjährigen Kindern* lässt sich ein familienähnliches Band meist unproblematisch begründen, denn ein solches Kind lässt sich regelmäßig wie ein leibliches Kind in die familiären Wohn- und Lebensverhältnisse integrieren und es muss sich meist schon aufgrund seines Altersunterschieds der Aufsichts-, Erziehungs- und Betreuungsmacht des erwachsenen Pflegeelternteils unterwerfen. Das deutlich höhere Alter begründet insofern regelmäßig die Autoritätsstellung des Pflegeelternteils. Er ist aber keine zwingende Voraussetzung für die Annahme eines familienähnlichen Bandes (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Trotz geringen Altersunterschieds kann sich die familienähnliche Bindung etwa auch aus der Ersatzelternstellung eines volljährigen Geschwisterteils gegenüber seinen minderjährigen Geschwistern ergeben. Eine solche hat das Nds. FG (Nds. FG v. 28.9.2016 – 3 K 142/16, juris, rkr.) bei einem volljährigen Bruder bejaht, der sich im Hinblick auf seine minderjährigen Geschwister um die schulischen Angelegenheiten und die Integration in die deutsche Gesellschaft kümmerte und in das tägliche Leben der minderjährigen Geschwister durch „Verbote und Weisungen“ eingriff. Ferner wurde berücksichtigt, dass der volljährige Bruder die einzige Bezugsperson der Kinder darstellte, um sich in einem für sie vollkommen fremden Kulturkreis unter der Unsicherheit des Ausgangs des Asylverfahrens völlig neu zu orientieren. Dagegen hat das Hess. FG (Hess. FG v. 16.11.2004 – 3 K 1454/04, EFG 2005, 785, rkr.) allein die Ausübung der gesetzlichen Vormundschaft und der Personensorge in den durch das laufende Asylverfahren gezogenen Grenzen nicht für die Ersatzelternerschaft eines älteren Halbbruders zu seinen minderjährigen Halbgeschwistern ausreichen lassen, sondern ist insbes. aufgrund der vielfältigen anderweitigen Aktivitäten des Halbbruders von einem eher nur geschwisterlichen Verhältnis ausgegangen. Bei Vollwaisen kann ein Geschwisterteil durch die langjährige Übernahme der Elternrolle für ein minderjähriges behindertes Geschwisterteil ein familienähnliches Band begründen (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

► *Zu fast oder bereits volljährigen nicht behinderten Kindern* kann ein familienähnliches Band nur in Ausnahmefällen neu begründet werden, denn ein gesunder Volljähriger, dessen Entwicklung durch zunehmende Selbständigkeit geprägt ist und der selbst über seine Lebensführung bestimmen kann, bedarf regelmäßig keiner Aufsicht, Betreuung oder Erziehung mehr, wie § 32 Abs. 1 Nr. 2 sie voraussetzt (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.; aA FG Nürnberg. v. 16.8.2012 – 3 K 1402/11, juris, rkr.). Eine generelle Beschränkung der Begründung eines Pflegekindschaftsverhältnisses auf Kinder unter 16 Jahren scheidet jedoch aus (Nds. FG v. 11. 3.1992 – VIII (II) 56/90, EFG 1992, 464, rkr.).

Ein Ausnahmefall im o.g. Sinne kann zB gegeben sein, wenn erhebliche Reifungsdefizite vorliegen und deshalb ein Aufsichts-, Betreuungs- oder Erziehungsverhältnis noch in der Nähe der Volljährigkeitsgrenze begründet werden muss (vgl. hierzu FG Köln v. 2.3.2011 – 10 K 713/10, EFG 2011, 1435, rkr., das allerdings davon ausging, dass das familienähnliche Band spätestens dann endet, wenn das Pflegekind eine eigene Wohnung bezieht; Nds. FG v. 11.6.2013

– 13 K 30/13, EFG 2013, 1859, rkr., das auf den besonderen Unterstützungsbedarfs des 16 ½-jährigen, aus nicht funktionierenden Familienverhältnissen gerissenen Kindes abstellte). Als sonstiger besonderer Umstand kommt ferner eine bereits vorher entstandene länger andauernde besondere emotionale Bindung in Betracht, aus der sich ebenfalls eine Betreuungsbedürftigkeit des volljährigen Kindes ergeben kann (BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547; FG Münster v. 20.7.2010 – 15 K 1327/07 Kg, EFG 2010, 1796, rkr., zu Großeltern als Pflegeeltern; FG Köln v. 26.6.2008 – 2 K 3253/04, EFG 2008, 1565, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 26.7.2001 – 6 K 107/00, EFG 2001, 1454, rkr.; FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.). Eine besondere persönliche Ausnahmesituation hat das FG Münster (FG Münster v. 26.10.2001 – 11 K 6850/00 Kg, EFG 2002, 150, rkr.) auch bei einem 16 1/2 Jahre alten Kind bejaht, das neben seiner als Pflegemutter qualifizierten Tante keine weiteren Bezugspersonen hat und sich unter der Unsicherheit des Ausgangs des Asylverfahrens in einem fremden Kulturkreis völlig neu orientieren muss. Wird dagegen die Haushaltsaufnahme an bestimmte äußere Umstände (zB die Dauer der Berufsausbildung) geknüpft und soll sie nach deren Eintritt wieder entfallen, fehlt es an der ideellen Dauerbindung (FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.).

Wurde das familienähnliche Band dagegen schon in jüngeren Jahren des Pflegekinds begründet, endet es nicht automatisch mit Eintritt der Volljährigkeit (FG Köln v. 26.6.2008 – 2 K 3253/04, EFG 2008, 1565, rkr.). Dies ergibt sich zum einen aus der in Abs. 1 erfolgten Gleichstellung der Pflegekinder mit leiblichen und Adoptivkindern, zum anderen auch daraus, dass sich Abs. 4 und 5 unterschiedlos auf alle Kinder iSd. Abs. 1 beziehen.

► *Bei einem volljährigen Behinderten* entsteht ein Pflegekindschaftsverhältnis nicht allein durch Übernahme der Versorgung und Betreuung des Behinderten (BFH v. 31.8.2006 – III B 46/06, BFH/NV 2007, 25). Vielmehr hängt die Frage, ob ein Pflegekindschaftsverhältnis neu begründet werden kann, insbes. von der Art der Behinderung ab. Bei ausschließlicher Vorliegen einer Körper-, Sinnes- (zB Blindheit, Gehörlosigkeit) oder Sprachbehinderung scheidet die Entstehung eines familienähnlichen Bandes häufig bereits am Fehlen eines Erziehungsverhältnisses (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Bei Behinderungen im Bereich der geistigen Fähigkeiten oder der seelischen Gesundheit muss die Behinderung so schwer sein, dass der geistige Zustand des Behinderten dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entspricht (BFH v. 21.4.2005 – III R 53/02, BFH/NV 2005, 1547; BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Diese Einschränkungen hielt der BFH für notwendig, da anderenfalls die Gefahr bestünde, dass jedes Pflegeverhältnis zwischen einer Person und einem in dieser Form Behinderten zugleich auch ein Pflegekindschaftsverhältnis begründen könnte. Dann ließen sich auch Pflegeverhältnisse zum eigenen Ehegatten, zu den eigenen Groß-/Eltern oder beliebigen Dritten in den Familienleistungsausgleich einbeziehen. Es reicht nicht aus, dass die geistige Fähigkeit oder die seelische Gesundheit von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweicht und somit der Behinderungsbegriff des § 2 Abs. 1 SGB IX erfüllt ist. Um den Behinderten in ein Aufsichts-, Betreuungs- und vor allem Erziehungsverhältnis wie zwischen Eltern und leiblichen Kindern stellen zu können, muss die Behinderung vielmehr so schwer sein, dass der geistige Zustand des Behinderten dem typischen Entwicklungsstand einer noch minderjährigen Person entspricht (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; dies bejahend bei einem volljährigen Behinderten mit einem Intelligenzalter von

7,7 Jahren FG Ba.-Württ. v. 10.6.2015 – 13 K 4131/13, SuP 2015, 739, rkr.). Weiter ist erforderlich, dass trotz der Beeinträchtigung der geistigen Fähigkeiten Möglichkeiten und die Bereitschaft zu einer erzieherischen Einwirkung gegeben sein müssen (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Da insbes. die erzieherische Einwirkungsmöglichkeit sich im Eltern-Kind-Verhältnis aus einem Autoritätsverhältnis ableitet, ist eine solche Autoritätsstellung der pflegenden Person gegenüber dem volljährigen behinderten Person auch Voraussetzung für das Vorliegen eines familienähnlichen Bandes. Nachdem diese sich im Verhältnis zwischen Eltern und ihren leiblichen Kindern im Regelfall bereits aus dem Altersunterschied und aus der langjährigen Wahrnehmung des Erziehungsrecht (§ 1631 BGB) ableitet, muss der Stpfl. entweder diese Voraussetzungen erfüllen oder es müssen andere besondere Umstände vorliegen, aus denen sich im Einzelfall 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; FG München v. 8.4.2009 – 10 K 784/08, EFG 2009, 1208, rkr.). Ist eine erzieherische Einwirkungsmöglichkeit der pflegenden Person auf die zu pflegende Person als ausgeschlossen zu betrachten, ähnelt ein solches Pflegeverhältnis mehr dem zu einem Kostgänger als dem zwischen Eltern und ihren leiblichen Kindern (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). Besonderer Betrachtung bedürfen in diesen Fällen auch die speziellen Wohn- und Lebensverhältnisse der zu pflegenden Person innerhalb der Familie. So kann die Raum- und Verköstigungssituation eher in Richtung Familienintegration oder eher in Richtung „Kostgänger“ weisen. Geriert sich die zu pflegende Person gegenüber den anderen Haushaltsangehörigen nicht in Form eines Kindes, sondern eher in Form eines Haushaltsvorstands, Erziehungsberechtigten gegenüber anderen Kindern oder einer von den anderen Haushaltsangehörigen völlig autarken Person, spricht dies eher gegen die Entstehung eines familienähnlichen Bandes. Ferner ist von Bedeutung, ob die zu pflegende Person in die familiäre Lebensgestaltung eingebunden ist (zB Teilnahme an gemeinsamen Freizeit- und Urlaubsaktivitäten etc.). Auch ist in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, ob und inwieweit die Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsaufgaben in familienähnlicher Weise vom Pflegeeltern teil selbst wahrgenommen werden bzw. ob und inwieweit in nicht familienähnlicher Weise andere, insbes. nicht haushaltszugehörige „familienfremde“ Personen, solche Aufgaben erfüllen (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; FG München v. 8.4.2009 – 10 K 784/08, EFG 2009, 1208, rkr.).

46 cc) Verbundenheit durch ein auf längere Dauer berechnetes Band

Bei dem familienähnlichen Band muss es sich um ein „auf längere Dauer berechnetes“ handeln. Zudem setzt der Pflegekindbegriff voraus, dass der Stpfl. mit dem Kind durch dieses auf längere Dauer berechnete Band „verbunden ist“.

Auf längere Dauer berechnet: Der Begriff „berechnet“ stellt darauf ab, dass nicht die tatsächliche Dauer der Bindung zwischen dem Stpfl. und dem Kind, wie sie sich aus rückschauender Betrachtung darstellt, maßgebend ist. Vielmehr kommt es darauf an, auf welche Dauer der Stpfl. die Bindung bei der Übernahme des Kindes berechnet, dh. welche Bindungsdauer er beabsichtigt hat (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582; BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739; Nds. FG v. 11.3.1992 – VIII (II) 56/90, EFG 1992, 464, rkr.). Dabei muss es sich um einen Zeitraum handeln, der die Begr. eines Eltern-Kind-Verhältnisses erlaubt. Dies ist bei Kleinkindern ein kürzerer Zeitraum (vgl. FG Köln v. 22.8.2001 – 14 K 652/01, EFG 2002, 100, rkr., wonach acht Mona-

te bei einem anderthalbjährigen Kind ausreichend sind) als bei schulpflichtigen Kindern (FG Hamb. v. 17.6.1999 – I 67/98, nv., juris, rkr., wo es als ausreichend angesehen wurde, dass ein 14 Jahre altes Kind bis zur frühestens mit Volljährigkeit eintretenden Verselbständigung aufgenommen wurde). Nicht erforderlich ist, dass das Verhältnis zeitlich unbegrenzt oder mindestens bis zur Volljährigkeit des Kindes andauern soll (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63). Bei einer beabsichtigten Dauer von mindestens zwei Jahren kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass eine Dauerbindung beabsichtigt ist (BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.3 Abs. 2 Satz 3), was nicht ausschließt, dass in Ausnahmefällen auch ein Zeitraum von drei Jahren als noch nicht ausreichend angesehen wird (BFH v. 8.1.2014 – XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686). Das Gleiche gilt, wenn ein Kind mit dem Ziel der Adoption (§ 1744 BGB) in Pflege genommen wird (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.3 Abs. 2 Satz 4; R 32.2 EStR 2016). Maßgeblich sind jedoch im Einzelfall alle Umstände, die für oder gegen den Willen zu einer Dauerbindung sprechen. Eine Dauerbindung kann daher nicht angenommen werden, wenn die Haushaltsaufnahme an bestimmte äußere Umstände (zB Berufsausbildung) geknüpft ist und anschließend wieder entfallen soll (FG Düss. v. 27.2.1998 – 18 K 1354/97 Kg, EFG 1998, 953, rkr.). Unschädlich für eine beabsichtigte Dauerbindung ist es dagegen, wenn nur unter gewissen Voraussetzungen mit einer vorzeitigen Beendigung des Zustands zu rechnen ist oder die Pflegekindschaft mit einer – möglicherweise auch absehbaren – Veränderung der Lebenslage endet (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63). Übernimmt daher der ältere Geschwisterteil die aus einem Kriegsgebiet geflüchteten minderjährigen Geschwister in ein Pflegeverhältnis, ist dieses auch dann auf längere Dauer berechnet, wenn eine Familienzusammenführung mit den leiblichen Eltern zwar geplant, diese aber bei Haushaltsaufnahme der Pflegekinder nicht absehbar ist (Nds. FG v. 28.9.2016 – 3 K 142/16, juris, rkr.). Wird das Kind nur in Kurzzeitpflege genommen, und zwar so lange, bis für das Kind eine andere Unterbringungsmöglichkeit gefunden wird, liegt keine auf längere Dauer berechnete Bindung vor (FG Köln v. 20.2.2017 – 5 K 2087/16, NZFam 2017, 480, rkr.). Dasselbe gilt im Fall der Bereitschaftspflege, die darauf ausgerichtet ist, das Kind in einer Not- und Krisensituationen unvorhergesehen befristet in Obhut zu nehmen (FG Sachs.-Anh. v. 6.5.2008 – 4 K 121/05, EFG 2008, 1895, rkr.) und im Fall der Tagespflege, zB durch eine Tagesmutter (Pust in LBP, § 32 Rz. 214 [Stand6/2017]). Im Übrigen steht dieses Tatbestandsmerkmal in unmittelbarem Zusammenhang mit der Lösung des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den leiblichen Eltern (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582; BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63).

Verbunden ist: Während zu einem minderjährigen Kind aufgrund des Aufsichts-, Betreuungs- und Erziehungsverhältnisses typischerweise sogleich mit einer auf längere Dauer berechneten Haushaltsaufnahme eine ideelle Bindung eintritt, setzt das Tatbestandsmerkmal „verbunden ist“ bei einem volljährigen Kind voraus, dass die ideelle Beziehung zu dem Stpfl. bereits über einen längeren Zeitraum bestanden hat, bevor von einer ideellen Bindung ausgegangen werden kann (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739). So besteht kein Pflegekindschaftsverhältnis zu einem erwachsenen Behinderten, wenn dieser erst kurze Zeit in den Haushalt im Rahmen eines Vertragsverhältnisses über betreutes Wohnen in Familien aufgenommen worden ist. Dies gilt auch, wenn die Aufnehmenden vor der Haushaltsaufnahme über viele Jahre Kontakt zu dem Behinderten unterhielten, weil dieser als Pflegekind in den Haushalt der Mutter des

Aufnehmenden eingebunden war und aufgrund des Alters der Pflegeg Mutter die Betreuung des Behinderten zwei Jahre vor der Haushaltsaufnahme bereits verstärkt von den Aufnehmenden erfolgte (FG Ba.-Württ. v. 10.6.2015 – 13 K 4131/13, Sozialrecht + Praxis 2015, 739, rkr.).

47 dd) Aufnahme des Kindes in den Haushalt des Steuerpflichtigen

Der Stpfl. muss das Pflegekind „in seinen Haushalt aufgenommen“ haben. Dieses Tatbestandsmerkmal erfordert das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeeltern in einem dem Pflegeeltern zuzurechnenden Haushalt.

Begriff des Haushalts: Einen Haushalt besitzt jemand dort, wo er allein oder mit anderen eine Wohnung innehat, in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, an dem er sich persönlich und regelmäßig auch finanziell beteiligt (BFH v. 13.12.1985 – VI R 203/84, BStBl. II 1986, 344; BFH v. 13.12.1985 – VI R 148/82, BFH/NV 1986, 521). Die Kriterien der persönlichen und finanziellen Beteiligung wird man dabei im Sinne von Regelcharakteristika eines Typusbegriffs verstehen müssen. Das heißt, es müssen nicht zwingend beide Kriterien erfüllt sein (vgl. dazu auch BFH v. 27.8.1998 – VI B 236/97, BFH/NV 1999, 177). Vielmehr kann etwa die stärker ausgeprägte persönliche Beteiligung die geringer ausgeprägte finanzielle Beteiligung kompensieren und umgekehrt. Entsprechend sind etwa in einer Ehe unabhängig vom unterhaltsrechtl. Ehemodell (Alleinverdiener-, Doppelverdiener-, Hinzuverdiener Ehe; vgl. § 1360 BGB) beide Ehegatten Inhaber eines Haushalts. Ein eigenständiger Haushalt wurde insoweit bei einem Pflegeeltern verneint, der in einer Gemeinschaftsunterkunft für Asylbewerber lebte. Die Zuweisung von Räumen in einer Gemeinschaftsunterkunft und die vollständige Versorgung der dort lebenden Personen aus Mitteln der öffentlichen Fürsorge begründen für die dort grds. nur vorübergehend lebenden Leistungsberechtigten weder einen eigenständigen Anspruch auf die Räume samt Inventar, noch bestreiten diese Personen ihren Lebensunterhalt auf eigene Kosten (Hess. FG v. 16.11.2004 – 3 K 1454/04, EFG 2005, 785, rkr.).

Der Steuerpflichtige selbst muss dem Haushalt vorstehen und ihm angehören. Daher genügt es für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nicht, dass der Stpfl. den Haushalt nur finanziert, in dem Mutter und Kind leben, wenn er selbst diesen nur besuchsweise aufsucht (FG Ba.-Württ. v. 4.11.1992 – 2 (3) K 319/82, EFG 1993, 234, rkr., betr. Haushalt in Österreich). Gleiches gilt, wenn die Pflegekinder in einem vom Stpfl. finanzierten Hotelzimmer leben, während er seinen Familienhaushalt andersorts unterhält und die Pflegekinder nur besuchsweise sieht (FG Sachsen-Anh. v. 10.12.2013 – 4 K 787/09, nv, rkr.). Ebenso wenig liegt eine Haushaltsaufnahme beim Stpfl. vor, wenn nicht die Pflegeperson den Haushalt führt, sondern das Pflegekind selbst. Dann ist nicht das Pflegekind in den Haushalt des Pflegeeltern aufgenommen, sondern umgekehrt hat das Pflegekind die Pflegeperson in seinen Haushalt aufgenommen (BFH v. 22.12.2011 – III R 70/09, BFH/NV 2012, 1446).

Aufgenommen: In den Haushalt „aufgenommen“ ist das Kind, wenn neben den örtlichen Voraussetzung (örtlich gebundenes Zusammenleben) die Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sind (s. auch § 64 Anm. 8; § 63 Anm. 6; DAKG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 9, A 11.2). Diese drei Merkmale können zwar je nach Einzelfall unterschiedlich ausgeprägt sein, müssen aber alle vorliegen (BFH v. 14.1.2011 – III B 96/09, BFH/NV 2011, 788). Danach gehört ein Kind dann zum Haushalt einer Pflegeperson, wenn es dort wohnt, versorgt und

betreut wird, dh. sich in der Obhut eines Pflegeelternteils befindet (BFH v. 18.2.2008 – III B 69/07, BFH/NV 2008, 948). Die Aufnahme in den Haushalt erfordert das örtlich gebundene Zusammenleben von Pflegekind und Pflegeperson in einer gemeinsamen Familienwohnung als ortsbezogenem Mittelpunkt der Lebensinteressen. Das Kind muss sich durchgängig im Haushalt der Pflegeperson aufhalten und der Aufenthalt muss auf Dauer ausgerichtet sein. Ausnahmsweise kommt ein örtlich gebundenes Zusammenleben auch dann in Betracht, wenn Pflegeperson und Pflegekind separate, aber nebeneinanderliegende Wohnungen bewohnen (FG Thür. v. 5.9.2007 – III 680/06, EFG 2008, 460, rkr.; FG Nürnberg v. 23.4.2010 – 6 K 1539/2008, juris, rkr.; FG München v. 31.1.2013 – 10 K 1438/10, EFG 2013, 910, rkr., zum Austragshaus). Eine räumliche Trennung ist im Fall einer auswärtigen Unterbringung unschädlich, wenn diese Abwesenheit nur von vorübergehender Natur ist, zB bei auswärtiger Schul- oder Berufsausbildung (BFH v. 5.8.1977 – VI R 187/74, BStBl. II 1977, 832; BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713, zum Haushaltswechsel; BFH v. 14.11.2001 – X R 24/99, BStBl. II 2002, 244, zur Internatsunterbringung; BFH v. 16.4.2008 – III B 36/07, BFH/NV 2008, 1326, zum auswärtigen Studium). Von einem vorübergehenden Zustand kann im Allgemeinen ausgegangen werden, wenn das Kind im Rahmen seiner Möglichkeiten regelmäßig in den Haushalt des Berechtigten zurückkehrt (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 9 Abs. 2 Satz 2). Gegebenenfalls können dann auch mehrere Lebensmittelpunkte bestehen (BFH v. 16.4.2008 – III B 36/07, BFH/NV 2008, 1326). Selbst bei einer dauernden Heimunterbringung ist die Haushaltszugehörigkeit regelmäßig zu bejahen, wenn das Kind weiterhin in einem zeitlich bedeutsamen Umfang im Haushalt betreut wird (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262, betr. ein behindertes Kind; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.2 zur vollstationären Unterbringung eines behinderten Pflegekindes). Durch Kindesentführung bzw. widerrechtl. Entziehung wird die Haushaltszugehörigkeit uE nicht beendet (s. BFH v. 19.5.1999 – VI B 22/99, BFH/NV 1999, 1425; § 64 Anm. 9). Ein Kind, das sich wechselweise bei der Pflegeperson und bei seinen Eltern aufhält, ist nicht in den Haushalt der Pflegeperson aufgenommen (s. auch BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713). Lebt das Kind dauerhaft in einem eigenen Haushalt, fehlt es an der Haushaltsaufnahme (BFH v. 12.10.2016 – XI R 1/16, BFH/NV 2017, 298).

► *Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten* kann die Haushaltsaufnahme nach den vorrangig zu beachtenden europarechtl. Regelungen (Art. 1 Buchst. f Ziff. I VO Nr. 1408/71, Art. 1 Buchst. j Nr. 3 VO Nr. 883/2004) durch die Gewährung des überwiegenden Unterhalts ersetzt werden (s. auch HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 63 Rz. 6 [4/2018]).

Maßgeblich sind die tatsächlichen Umstände: Formalen Gesichtspunkten (zB Sorge- und Melderecht) kommt allenfalls unterstützende Bedeutung zu (BFH v. 19.10.2000 – VI B 68/99, BFH/NV 2001, 441; BFH v. 20.6.2001 – VI R 224/98, BStBl. II 2001, 713). Als Beweismittel für die Haushaltsaufnahme kommt auch eine von der Meldebehörde erteilte Haushaltsbescheinigung nach amtlichem Muster der Familienkasse in Betracht.

Einstweilen frei.

48

ee) Haushaltsaufnahme erfolgte nicht zu Erwerbszwecken

49

Verzicht auf Unterhaltserfordernis in Abs. 1 Nr. 2 aF: Durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) wurde das Erforder-

nis, dass der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält, zu Gunsten der Einschränkung, dass das Kind nicht zu Erwerbszwecken in den Haushalt aufgenommen wurde, aufgegeben (vgl. Anm. 41; zur Entstehungsgeschichte der Gesetzesänderung BTDrucks. 15/1945, 9).

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 (sog. Kostkinder), nicht aber, wenn die Leistungen an die Pflegeeltern nur die Kosten für Unterhalt, Erziehung und Betreuung des Pflegekindes abgeben (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262; BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; FG Düss. v. 19.8.2005 – 18 K 3149/04 Kg, EFG 2006, 433, rkr.; vgl. zur Vorgängerefassung des Abs. 1 Nr. 2 bereits BFH v. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20, zur Abgrenzung gegenüber der Kostpflege). Nur wenn den Pflegeeltern ein erheblich über den Unterhaltskosten des Kindes (BFH v. 23.9.1999 – VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448) bzw. den Pflegesätzen des zuständigen Jugendamtes in der Vollzeitpflege (BFH v. 30.6.2005 – III R 80/03, BFH/NV 2006, 262; BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546, mit Anm. AVVENTO HFR 2018, 382, und Anm. WENDL, DStRE 2018, 729; FG Düss. v. 19.8.2005 – 18 K 3149/04 Kg, EFG 2006, 433, rkr.) liegendes Pflegegeld gezahlt wird, kann angenommen werden, dass sie nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen für die Unterbringung und Betreuung entlohnt werden. Der sozialrechtl. Einordnung (zB als sonstige betreute Wohnform iSd. § 34 SGB VIII) wird in strechtl. Hinsicht grds. Tatbestandswirkung beigemessen, so dass der Einwand, es hätten die Voraussetzungen einer anderen Form der Pflege (zB Vollzeitpflege nach § 33 Satz 2 SGB VIII) vorgelegen, unbeachtlich ist (BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345; BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546).

Bei Vorliegen einer Haushaltsaufnahme zu Erwerbszwecken fehlt es regelmäßig auch bereits an dem Erfordernis der familienähnlichen Bindung. Daraus kann jedoch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass bei nicht zu Erwerbszwecken erfolgender Haushaltsaufnahme eines behinderten Kindes immer eine familienähnliche Bindung eintritt (BFH v. 9.2.2012 – III R 15/09, BStBl. II 2012, 739).

Fallgruppen: Hinsichtlich der Frage, ob die Haushaltsaufnahme zu Erwerbszwecken erfolgt, sind verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden:

► *Pflegegelder, die bei Aufnahme eines Kindes in eine Familie zur Vollzeitpflege nach § 33 Satz 1 SGB VIII geleistet werden*, stellen den gesamten Unterhalt einschließlich der Kosten für die Erziehung sicher (§ 39 Abs. 1 SGB VIII). Die monatlichen Pauschalbeträge bemessen sich nach den tatsächlichen Kosten, soweit diese einen angemessenen Umfang nicht übersteigen (§ 39 Abs. 4 Satz 1 SGB VIII). Bei der Unterbringung in einer Pflegefamilie ist im Pflegesatz kein pauschalierter Ersatz für Personal- und Sachkosten der Pflegeeinrichtung enthalten (BFH v. 23.9.1999 – VI R 106/98, BFH/NV 2000, 448). Auch wenn Pflegegelder nach § 33 SGB VIII einen Anreiz zur Aufnahme fremder Kinder schaffen sollen, sind sie nach ihrem Zweck und ihrer Bemessungsgrundlage kein nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen berechnetes Entgelt für Unterbringung und Betreuung, sondern lediglich Kostenersatz (FG München v. 11.10.2012 – 10 K 1604/10, juris, rkr.; Nds. FG v. 11.6.2013 – 13 K 30/13, EFG 2013, 1859, rkr.).

► *Bei Pflegegeldern, die bei Aufnahme eines besonders entwicklungsbeeinträchtigten Kindes in eine Familie zur Vollzeitpflege nach § 33 Satz 2 SGB VIII geleistet werden*, ist zu prüfen, ob die Pflegegelder die regulären Pflegesätze in der Vollzeitpflege nach § 33 Satz 1 SGB VIII erheblich übersteigen, etwa weil damit die besondere erzieherische Leistung oder eine besondere fachliche Qualifikation der Pflegeperson honoriert werden soll. Ist dies der Fall, ist von Erwerbszwecken auszugehen (BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546; OVG Rhld.-Pf. v. 24.10.2008 – 7 A 10444/08, JAmt 2009, 92).

► *Betreiber eines Kinderheims iSd. § 34 SGB VIII* haben keinen Anspruch auf Kindergeld, da die Aufnahme regelmäßig zu Erwerbszwecken erfolgt (BFH v. 23.9.1998 – XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133; BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345), denn die Pflegesätze, die hierfür nach Maßgabe der getroffenen Entgeltvereinbarung (§§ 78a–78c SGB VIII) gezahlt werden, unterscheiden sich wegen der enthaltenen Erstattung von Personal- und Sachkosten der Pflegeeinrichtung von den Pauschalbeträgen für eine Vollzeitpflege nach §§ 33 Satz 1, 39 Abs. 4 Satz 3 SGB VIII. Sie sind nicht kosten-, sondern leistungsbezogen bemessen (BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546).

► *Leistet ein als Betreiber einer sonstigen betreuten Wohnform nach § 34 SGB VIII anerkannter Trägerverein einer Pflegeperson Zahlungen für die Erziehung und Unterbringung eines fremden Kindes*, sind Erwerbszwecke anzunehmen (BFH v. 2.4.2009 – III R 92/06, BStBl. II 2010, 345).

► *Leistungen im Rahmen der Eingliederungshilfe iSd. § 35a Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII* erfolgen regelmäßig nicht zu Erwerbszwecken (R 32.2 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012).

► *Aufnahme von mehr als sechs Kindern*: 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 (R 32.2 EStR 2012; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.3 Abs. 6; krit. hiergegen HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 19 [6/2017]).

ff) Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern besteht nicht mehr

50

Negative Tatbestandsvoraussetzung ist, dass das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern 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). Die engen familiären Bindungen zwischen Eltern und Kindern schließen, solange sie bestehen, gleichartige Beziehungen zwischen dem Kind und anderen Personen im Allgemeinen aus. Hierdurch soll „eine Doppelberücksichtigung des Kindes sowohl bei den Pflegeeltern als auch bei den leiblichen Eltern oder den Adoptiveltern weitgehend“ ausgeschlossen werden (BTDrucks. 10/2884, 102). Dem gleichen Zweck dienen die Regelungen des Abs. 2 (s. Anm. 62).

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).

Eltern im Sinne dieser Tatbestandsvoraussetzung sind in erster Linie die leiblichen Eltern oder Adoptiveltern. Ausnahmsweise können es aber auch andere Pflegeeltern des Kindes sein. Dass den Eltern ein Kindergeldanspruch zusteht, ist nicht erforderlich (BFH v. 19.4.2007 – III R 85/03, BFH/NV 2007, 1855).

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. 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). Dabei sind das Alter des Kindes, die Anzahl und Dauer der Besuche der leiblichen Eltern bei dem Kind sowie die Frage zu berücksichtigen, ob und inwieweit vor der Trennung bereits ein Obhuts- und Pflegeverhältnis des Kindes zu den leiblichen Eltern bestanden hat (BFH v. 7.9.1995 – III R 95/93, BStBl. II 1996, 63; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.4 Abs. 1). Ein vollständiger Kontaktabbruch ist dagegen idR nicht erforderlich (Nds. FG v. 11.6.2013 – 13 K 30/13, EFG 2013, 1859, rkr., zu lockeren Kontakten; FG München v. 25.10.2011 – 7 K 2736/09, EFG 2012, 851, rkr., zu Kontakten im Rahmen der Umgangsregelung).

▶ *Die erforderliche Dauer der unzureichenden Kontaktausübung* hängt in erster Linie vom Alter des Kindes ab.

▷ *Bei noch nicht schulpflichtigen Kindern* ist idR erforderlich, dass es mindestens ein Jahr lang keinen für die Wahrung des Obhutsverhältnisses und Pflegeverhältnisses ausreichenden Kontakt zu den (leiblichen) Eltern mehr hat (BFH v. 20.7.2006 – III R 44/05, BFH/NV 2007, 17; BFH v. 25.4.2012 – III B 176/11, BFH/NV 2012, 1304).

▷ *Bei schulpflichtigen Kindern* muss es idR mindestens zwei Jahre an ausreichenden Kontakten zu den Eltern fehlen (BFH v. 20.7.2006 – III R 44/05, BFH/NV 2007, 17; BFH v. 25.4.2012 – III B 176/11, BFH/NV 2012, 1304; s. aber Nds. FG v. 28.9.2016 – 3 K 142/16, juris, rkr., das bei Flüchtlingen bereits die Unmöglichkeit der Kontaktaufnahme zu den im Heimatland verbliebenen leiblichen Eltern genügen ließ; ähnlich FG Münster v. 8.1.2014 – 14 K 1703/13 Kg, juris, rkr.; FG Köln v. 19.9.2002 – 10 K 4861/01, EFG 2003, 171, das es ausreichen ließ, dass die leiblichen Eltern aufgrund von Alkoholproblemen nicht willens und in der Lage waren, sich um ihr Kind zu kümmern; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 11.4 Abs. 3, wonach bei unbegleiteten minderjährigen Flüchtlingen das fehlende Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern unterstellt werden kann).

▷ *Bei noch älteren Kindern* hat der BFH keinen festen Zeitraum mehr nennen können (BFH v. 20.1.1995 – III R 14/94, BStBl. II 1995, 582). Die nur vorübergehende Abwesenheit des Elternteils (zB am auswärtigen Studienort) unterbricht das Obhuts- und Pflegeverhältnis noch nicht (BFH v. 12.6.1991 – III R 108/89, BStBl. II 1992, 20).

▶ *Die Art der Kontakte* bestimmt sich ebenfalls nach den Umständen des Einzelfalls. Je jünger das Kind ist, desto wichtiger ist die persönliche Anwesenheit der leiblichen Eltern (BFH v. 20.7.2006 – III R 44/05, BFH/NV 2007, 17). Bei fast volljährigen Kindern reicht es dagegen aus, dass sie noch in Verbindung mit den leiblichen Eltern stehen. Die räumliche Trennung allein genügt nicht, um das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu lösen. 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). Auch dass der leibliche Elternteil finanzielle Lasten für das Kind übernimmt, kann einem Ple-

geelternverhältnis entgegenstehen (BFH v. 24.4.1961 – VI 297/60 U, BStBl. III 1961, 254).

► *Die Haushaltsgemeinschaft des Steuerpflichtigen mit einem Elternteil* steht der Begr. 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. 9.3.1989 – VI R 94/88, BStBl. II 1989, 680; BFH v. 12.6.1991 – III R 106/89, BFH/NV 1992, 164; BFH v. 19.3.1993 – III R 45/91, BFH/NV 1993, 535; BFH v. 19.4.2007 – III R 85/03, BFH/NV 2007, 1855).

► *In Ausnahmefällen* aber kann uE eine Haushaltsgemeinschaft des Stpfl. mit seinem (leiblichem) Kind und seinem Enkelkind (Pflegekind) unschädlich sein (BFH v. 19.10.2017 – III R 25/15, BFH/NV 2018, 546; FG München v. 31.10.2008 – 10 K 4478/06, juris, rkr.). 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 etwa denkbar sein, wenn die Mutter des Kindes selbst noch minderjährig in einem Obhuts- und Fürsorgeverhältnis zu ihren Eltern steht und das Pflegekind bereits von Anfang an nur in einem Obhuts- und Pflegeverhältnis zu seinen Großeltern stand.

► *Durch Haushaltsgemeinschaft mit einem (auch gleichgeschlechtlichen) Lebensgefährten, der nicht mit dem Kind verwandt ist*, kann kein Pflegekindschaftsverhältnis begründet werden, denn das Obhuts- und Pflegeverhältnis zum leiblichen Elternteil ist hierdurch nicht gelöst (SELDER in BLÜMICH, § 32 Rz. 21 [10/2018]; BFH v. 20.4.2004 – VIII R 88/00, BFH/NV 2004, 1103).

Einstweilen frei.

51

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

Stief- und Enkelkinder sind nach Abs. 1 nicht zu berücksichtigen. 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).

Einstweilen frei.

53–55

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Konkurrenz von Kindschaftsverhältnissen bei Adop-
tiv- 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“.

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.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm, abgelegten Nachweise zum Schrifttum, zur Bedeutung des Abs. 2 und zur verfassungskonformen Auslegung durch den BFH).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Das Merkmal der unbeschränkten StPflcht des Kindes wurde ausdrücklich beibehalten (BRDrucks. 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 das Merkmal der unbeschränkten StPflcht des Kindes durch Aufhebung des Abs. 2 aufgegeben.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Durch Einfügung eines neuen Abs. 2 wurde ein Vorrang des Pflegekindschaftsverhältnisses bestimmt (jetzt Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 62).

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Durch Einfügung eines neuen Abs. 2 Satz 1 wurde ein Vorrang des Adoptivkindschaftsverhältnisses bestimmt (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 62).

II. Vorrangige Berücksichtigung als Adoptiv- oder Pflegekind bei Fortbestehen eines Kindschaftsverhältnisses zu den leiblichen oder Adoptiveltern (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 unterbunden. Das Adoptivkind ist (insbes. im Fall der Erwachsenenadoption) nicht mehr zugleich bei den leiblichen Eltern zu berücksichtigen. Das Pflegekind ist nicht mehr zugleich als leibliches oder angenommenes Kind zu berücksichtigen. Dies gilt selbst dann, wenn die nachrangigen Elternteile 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 steuerlichen Berücksichtigung erbrachter Unterhaltsleistungen führen sollte, erscheint dies ... hinnehmbar“ (BTDrucks. 13/1558, 155). Da die Regelung nur eine Doppelberücksichtigung von Kindern verhindern soll, greift sie nicht ein, wenn die Adoptiv- oder Pflegeeltern nicht unbeschränkt stpfl. sind, und deshalb § 32 nach § 50 Abs. 1 Satz 3 keine Anwendung findet (BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 28 [5/2017]).

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) abgelegten Nachweise zum Schrifttum, zur Bedeutung des Abs. 2 und zur verfassungskonformen Auslegung durch den BFH.

1. Vorrangige Berücksichtigung als Adoptivkind (Abs. 2 Satz 1) 63

Die Vorrangregelung des Abs. 2 Satz 1 setzt voraus, dass das Kindschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern bei einem angenommenen Kind weiterbesteht. Diese Voraussetzung wird im Normalfall der Adoption von Volljährigen erfüllt, da insoweit keine Volladoption erfolgt und die bisherigen Verwandtschaftsverhältnisse des Kindes nicht berührt werden (§ 1770 Abs. 2 BGB). Wird dagegen die Volljährigenadoption gem. § 1772 BGB mit den Wirkungen der Minderjährigenannahme ausgesprochen, erlischt das Verwandtschaftsverhältnis zu den leiblichen Eltern. Im Fall der Minderjährigenadoption erlöschen dagegen mit dem Wirksamwerden der Annahme die Verwandtschaftsverhältnisse zu den leiblichen Eltern (§ 1755 Abs. 1 BGB) bzw. im Fall der Stiefkindadoption zu dem nicht mit dem Annehmenden verheirateten Elternteil (§ 1755 Abs. 2 BGB). Wenn vor der Annahme eines minderjährigen Kindes bereits ein Adoptionspflegeverhältnis (§ 1744 BGB) besteht, kommt ein Pflegekindschaftsverhältnis in Betracht, das einen Vorrang der Pflegeeltern nach Abs. 2 Satz 2 begründet.

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 leiblichen 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). Die Konkurrenzregel greift aufgrund des sowohl nach Abs. 6 Satz 5 (für die kindbedingten Freibeträge) als auch nach § 66 Abs. 2 (für das Kindergeld) geltenden Monatsprinzips ab dem Monat ein, in dem erst-

mals das Konkurrenzverhältnis entsteht, bis einschließlich des Monats, in dem das Konkurrenzverhältnis wegfällt.

Zu einer möglichen Doppelberücksichtigung im Monat des Berechtigtenwechsels kann es dadurch kommen, dass das Kind während eines Teils des Monats (zB vom 1. bis 15. April) nur ein leibliches Kind und mit Wirksamwerden der Adoption während des übrigen Teils des Monats (zB vom 16. bis 30. April) nur ein angenommenes (im Fall der Minderjährigenadoption) oder zugleich ein angenommenes und ein leibliches Kind (im Fall der Volljährigenadoption) ist. Insoweit ist uE zwischen der Gewährung der Freibeträge nach Abs. 6 und der Gewährung von Kindergeld zu unterscheiden:

► *Für die Gewährung der kindbedingten Freibeträge* sehen Abs. 3, Abs. 6 Satz 5 zwar das Monatsprinzip vor. Danach ermäßigen sich die Freibeträge für jeden Kalendermonat, in dem die Anspruchsvoraussetzungen nicht vorliegen um ein Zwölftel. Nicht erforderlich ist jedoch, dass die Anspruchsvoraussetzungen während des gesamten Monats erfüllt sind; vielmehr genügt es, wenn die Anspruchsvoraussetzungen an mindestens einem Tag vorliegen (vgl. BFH v. 15.3.2012 – III R 51/08, BFH/NV 2012, 1765). Somit kann innerhalb eines Monats auch ein Berechtigtenwechsel eintreten. Abs. 2 Satz 1 regelt jedoch nur das zeitgleiche Vorliegen („zugleich“) eines Adoptiv- und eines leiblichen Kindschaftsverhältnisses (im Beispielsfall im Falle einer Erwachsenenadoption vom 16. bis 30. April), nicht dagegen den Fall, dass diese Kindschaftsverhältnisse zeitlich aufeinanderfolgen. Anders als im Kindergeldrecht (§ 64 Abs. 1) ist §§ 31, 32 hinsichtlich der kindbedingten Freibeträge auch kein Grundsatz der Einmalgewährung zu entnehmen (aA BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 27 [5/2017]). Für eine analoge Anwendung des Regelungsgedankens des Abs. 2 Satz 1 zu Lasten des Stpfl. auch auf diese Fälle fehlt es uE an einer planwidrigen Regelungslücke, denn es entspricht der Intention des Gesetzes, einen bei mehreren Stpfl. entstehenden existenziellen Aufwand bei jedem dieser Stpfl. freizustellen, auch wenn der Aufwand für dasselbe Kind entstanden ist. Eine Doppelberücksichtigung während eines Monats ist damit möglich (ebenso SELDER in BLÜMICH, § 32 Rz. 24 [10/2018]; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 18; BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 27 [5/2017]). Die Streitfrage ist uE auch nicht durch BFH (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933) entschieden worden, da die Entsch. einen Fall des Kindergeldbezugs und die Vorrangregelung des § 64 betraf (aA HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 21 [6/2017]).

► *Für die Gewährung des Kindergeldes* sieht § 66 Abs. 2 ebenfalls das Monatsprinzip vor und es genügt, dass die Anspruchsvoraussetzungen an einem Tag des Monats erfüllt werden (BFH v. 15.3.2012 – III R 51/08, BFH/NV 2012, 1765). Das Kindergeldrecht enthält jedoch in § 64 Abs. 1 den Grundsatz der Einmalgewährung, so dass das Konkurrenzverhältnis von mehreren innerhalb eines Monats aufeinanderfolgenden Kindergeldberechtigungen aufgelöst werden muss. Abs. 2 findet im Kindergeldrecht keine direkte Anwendung, da § 63 Abs. 1 Satz 2 nur auf Abs. 3 bis 5, nicht jedoch auf Abs. 2 verweist. Er findet auch keine analoge Anwendung, da es an einer Regelungslücke fehlt, denn das Konkurrenzverhältnis zwischen mehreren Anspruchsberechtigten kann bereits über § 64 Abs. 1–3 aufgelöst werden (vgl. BFH v. 15.6.2016 – III R 60/12, BStBl. II 2016, 889 zum Pflegekind). Wechselt die Haushaltszugehörigkeit oder Berechtigtenbestimmung während des Monats, ist der Wechsel erst ab dem Folgemonat zu berücksichtigen (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 76/99, BFH/NV 2004, 933;

D. Abs. 3: Berücksichtigung bis zum 18. Lebensjahr Anm. 63–70 § 32

BFH v. 19.4.2012 – III R 42/10, BStBl. II 2013, 21), ansonsten kommt es darauf an, wer die höhere Unterhaltsrente bezahlt (§ 64 Abs. 3).

2. Vorrangige Berücksichtigung als Pflegekind (Abs. 2 Satz 2)

64

Die Vorrangregelung des Abs. 2 Satz 2 setzt voraus, dass ein im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandtes Kind zugleich ein Pflegekind ist. Das ist der Fall, wenn ein leibliches Kind (s. Anm. 36) oder ein 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 ohnehin 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 Unterhaltspflichten nur im Wege des zivilrechtl. Ausgleichs nach § 1612b BGB an den kinderbezogenen Leistungen teilnehmen.

Zu einer möglichen Doppelberücksichtigung im Monat des Berechtigtenwechsels gelten die Ausführungen in Anm. 63 entsprechend, allerdings mit der Einschränkung, dass beim Kindergeld die Konkurrenzregel des § 64 Abs. 3 bereits deshalb nicht eingreift, weil der Pflegekindbegriff eine Haushaltsaufnahme voraussetzt.

Einstweilen frei.

65–69

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

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3

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

70

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): Nach § 20 Abs. 3 erhöhte sich der stfreie Einkommensteil auch für jede Person, deren Unterhalt der Stpfl. zur Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht bestritt, 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 1 100 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. Für jedes Kind wurden nach § 52 Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten Prozentsätzen des zVE abgezogen.

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

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 Kinder (dh. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres) zu, die während seiner StPflcht mindestens vier Monate im Kj. zu seinem Haushalt gehört hatten.

StVereinfachungs-VO v. 14.9.1944 (RGBl. I 1944, 202; RStBl. 1944, 577): Kinderermäßigung wurde nach § 5 der VO für Kinder gewährt, 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 wurde Kinderermäßigung für Kinder gewährt, die mindestens vier Monate im Steuerjahr 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).

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 bei der Gewährung von Kinder- und Sonderfreibeträgen. Statt der Viermonatsfrist des § 32 Abs. 2 Nr. 1 idF bis 1969 galt künftig 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.

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 Altersgrenze wurde ab dem VZ 1992 (§ 52 Abs. 21b idF des StÄndG 1991) wieder vom 16. auf das 18. Lebensjahr heraufgesetzt.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 3 wird mit Einf. des sog. Familienleistungsausgleichs ab VZ 1996 auf das kindergeldrechtl. Monatsprinzip umgestellt.

71 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze

Bedeutung der allgemeinen Altersgrenze: Abs. 3 bestimmt die Voraussetzungen für die Berücksichtigung minderjähriger Kinder bei den Freibeträgen nach Abs. 6 und über § 63 Abs. 1 Satz 2 auch für das Kindergeld. 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). Kinder über 18 Jahre werden nur auf Antrag berücksichtigt (§ 38b Abs. 2 Satz 2). Zu Einzelheiten s. § 38b Anm. 27.

Verfassungsmäßigkeit der allgemeinen Altersgrenze von 18 Jahren: Eine stl. Freistellung des kindbezogenen Existenzminimums durch Kindergeld und Kinderfreibetrag ist nur so lange geboten, wie das Kind seinen Unterhalt nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann und muss. Selbst wenn das minderjährige Kind sich aber in Bezug auf sein sächliches Existenzminimum selbst unterhalten kann, entsteht den Eltern Betreuungs- und Erziehungsaufwand, der als Teil des kindbedingten Existenzminimums zu verschonen ist (BVerfG v. 10.11.1998 – 2

BvR 1057/91, BStBl. II 1999, 182). Zur Verwaltungsvereinfachung typisiert das Gesetz die Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes in erster Linie durch Anknüpfung an feste Altersgrenzen. Die Festsetzung einer allgemeinen Altersgrenze für die ansonsten voraussetzungslose Berücksichtigung von Kindern unterliegt dabei der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers (HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 24 [6/2017]). 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 vom 16. auf das 18. Lebensjahr ab VZ 1992 geht zurück auf einen Vorschlag des BRat (BTDrucks. 12/402, 6f.). Nach Auffassung des BRat war die weit(er)gehende Berücksichtigung von Kindern angesichts der länger andauernden Schul- und Berufsausbildung der Jugendlichen mehr gerechtfertigt als je zuvor.

Einstweilen frei.

72–75

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 76

Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3: Nach Abs. 3 wird ein Kind neben den anderen Voraussetzungen der Begr. eines leiblichen Kindschaftsverhältnisses 1. Grades (s. Anm. 36), eines Adoptions- (s. Anm. 37) oder Pflegekindschaftsverhältnisses (s. Anm. 44 ff.) in dem Kalendermonat, in dem es lebend geboren wurde, und in jedem folgenden Kalendermonat, zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt. Weitere Voraussetzungen werden nicht gefordert.

► *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), den Umfang der Erwerbstätigkeit des Kindes oder seinen Familienstand an (vgl. BFH v. 17.10.2013 – III R 22/13, BStBl. II 2014, 257, wonach selbst bei einem volljährigen Kind, dessen Verheiratung einer Berücksichtigungsfähigkeit nicht entgegensteht) oder das Bestehen eines Unterhaltsanspruchs gegen einen Dritten an (vgl. BFH v. 3.7.2014 – III R 37/13, BStBl. II 2015, 151, wonach selbst bei einem volljährigen Kind, der Unterhaltsanspruch nach § 1615I BGB gegen den Vater des Kindes des volljährigen Kindes die Berücksichtigungsfähigkeit nicht ausschließt).

► *Unbeschränkte Steuerpflicht* des Kindes ist anders als beim Stpfl. selbst nicht erforderlich (LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 19).

► *Vermisste Kinder* sind bis zur Rechtskraft des Gerichtsbeschlusses über die Todeserklärung – maximal bis Vollendung des 18. Lebensjahres – zu berücksichtigen (§ 49 AO; s. auch BFH v. 17.12.1953 – IV 305/53 U, BStBl. III 1954, 78; R 32.3 EStR 2012).

► *Volljährige Kinder* werden nicht erfasst. Deren Berücksichtigungsfähigkeit richtet sich allein nach Abs. 4 und Abs. 5 (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459).

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 das Personenstandsregister des Standesamtes 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. Danach ist ein Lebensjahr mit Ablauf des dem jeweiligen Geburtstag vorangehenden Tages vollendet (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 8).

Beispiel: Ein am 2.1.2000 geborenes Kind vollendet mit Ablauf des 1.1.2018 das 18. Lebensjahr und kann daher für den Januar 2018 noch berücksichtigt werden; nicht so ein am 1.1.2000 geborenes Kind. Dass dadurch möglicherweise für am 1. eines Monats geborene Kinder Nachteile entstehen können, wird uE durch den mit dem Monatsprinzip verfolgten Vereinfachungszweck gerechtfertigt (aA STECK, NWB 2013, 2639).

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).

Monatsprinzip: Abs. 3 bringt damit neben Abs. 6 Satz 5 zum Ausdruck, dass im Bereich der kindbedingten Freibeträge nach Abs. 6, also des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, das Monatsprinzip gilt. Das für den Kinderfreibetrag bis einschließlich 1995 maßgebliche Jahresprinzip hat der Gesetzgeber aufgegeben, auch wenn die Freibeträge noch als Jahresbeträge ausgewiesen werden. Obwohl sich Abs. 3 nur auf minderjährige Kinder bezieht, findet das Monatsprinzip auch für die nach Abs. 4 und Abs. 5 zu berücksichtigenden volljährigen Kinder Anwendung (BFH v. 16.12.2002 – VIII R 65/99, BStBl. II 2003, 593). Es genügt daher, wenn das volljährige Kind an einem Tag des Monats unter einen der Berücksichtigungstatbestände des Abs. 4 fällt (zB die Ausbildung beginnt am 30. April). Ebenso wird der Kinderfreibetrag nur für die Monate gewährt, in denen der Stpfl. unbeschränkt stpfl. war (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 111/01). Für das Kindergeldrecht folgt das Monatsprinzip aus § 66 Abs. 2.

77–81 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: JOCHUM, Das auszubildende Kind im Familienleistungsausgleich, FR 2006, 677; HORLEMANN, Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern in Ausbildung, DStR 2011, 503; REIB, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Problematische Neuregelung zur Berücksichtigung von Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres bei Kinderfreibetrag und Kindergeld, FR 2011, 462; WENDL, Steuerlich zu berücksichtigende Kinder – Aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung und Verwaltung, SteuK 2012, 6; GEIGER, Die Bedeutung der Arbeitsuchendmeldung für Ansprüche auf Kindergeld, info also 2014, 262; *Wockesser*, Die steuerrechtliche Behandlung behinderter Menschen im Lichte von Verfas-

sungs- und Völkerrecht, Nomos 2014; WENDL, Die Erst- und Zweitausbildung eines Kindes im steuerlichen Familienleistungsausgleich, FR 2014, 167; AVVENTO, Anspruch auf Kindergeld für ein volljähriges, psychisch erkranktes Kind, HFR 2017, 414; RAUCH, Zum Anspruch auf Kindergeld bei zweijährigem Freiwilligendienst aller Generationen in den USA, HFR 2016, 1098; SIEGERS, Sprachaufenthalte im Ausland als Berufsausbildung, HFR 2017, 939; WENDL, Ausbildung für einen Beruf bei verwendungsbezogenen Lehrgängen eines Unteroffiziers, HFR 2017, 731.

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 häufigen 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): Es gab nur eine Altersgrenze für die Berücksichtigung von Kindern (s. Anm. 70). Die Belastung durch Unterhalts- und Ausbildungskosten für ältere bzw. volljährige Kinder konnte der Stpfl. estl. nur als agB geltend machen (s. dazu § 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 VO 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 auf dessen Kosten eine Berufsausbildung erhielten.

Kontrollrats-Gesetz Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Nach Art. 11 Nr. 1 Buchst. c des Gesetzes wurde Kinderermäßigung für Kinder vom 16. bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres gewährt, wenn diese eine ua. vom Kontrollrat genehmigte Unterrichtsanstalt besucht hatten und 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 erneut für die in Berufsausbildung befindlichen Kinder des Stpfl. vom 18. bis zum 25. Lebensjahr auf Antrag eine Kinderermäßigung gewährt.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Schaffung von zwei neuen Tatbeständen: 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 erwerbs-

unfähige 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): Ab dem VZ 1964 wurden Kinderfreibeträge auch für Kinder gewährt, die ein freiwilliges soziales Jahr im Sinne dieses Gesetzes leisten.

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). Die Kinderermäßigung wurde von einer Grenze für die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (im VZ 7200 DM) abhängig gemacht.

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 genügte 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 Jahrs) mussten auch weiterhin vier Monate im VZ erfüllt sein.

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Nr. 3 und 4 des Abs. 6 aF wurden neue Berücksichtigungstatbestände (höchstens dreijähriger Wehr- und Polizeivollzugsdienst sowie Entwicklungshelfertätigkeit) geschaffen, so dass alle Dienste gleichgestellt sind, die anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes (Nr. 2) abgeleistet werden können. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung entfielen die Einkünfte- und Bezügegrenze 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 mW 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 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 (Unterbrechung der Berufsausbildung durch freiwilligen Wehrdienst oder Polizeivollzugsdienst) wurde als gegenstandslos gestrichen.

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. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Der Verzögerungstatbestand des für nicht mehr als drei Jahre geleisteten freiwilligen Wehrdienstes wurde wieder eingeführt.

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 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 Einf. entsprechender Verlängerungstatbestände in Abs. 5;
- Einführung einer Grenze für eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes, bei deren Überschreiten der Kinderfreibetrag und alle anderen kindbezogenen Leistungen entfallen (Abs. 4 Sätze 2–5).

JSStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Es wurde ergänzt, dass für die schädlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes das Zuflussprinzip gilt (Abs. 4 Satz 2) und nur solche Einkünfte und Bezüge des Kindes anzusetzen sind, die auf den Berücksichtigungszeitraum entfallen (Abs. 4 Satz 5).

JSStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Einkommensgrenze von 12000 DM für Auslandskinder wurde nach der sog. Ländergruppeneinteilung gekürzt (Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2). In Abs. 4 Sätze 4 und 5 wurde eine Regelung zur Festlegung der Umrechnungskurse für die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge des Kindes aufgenommen. Die Einkünfte- und Bezüggrenze wurde entsprechend der Regelung zum Grundfreibetrag auf 12360 DM für 1998 und 13020 DM ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 22a Satz 2) angehoben.

StEntlG 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 ab VZ 1999 von 12000 DM auf 13020 DM heraufgesetzt.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Schädlichkeitsgrenze in Abs. 4 Satz 2 wurde für VZ 2000 und 2001 auf 13500 DM und ab VZ 2002 auf 14040 DM angehoben (§ 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 nach dem SGB III. In Satz 1 Nr. 2 wurde der Berücksichtigungstatbestand „Europäischer Freiwilligendienst für junge Menschen“ (Abl. EG Nr. L 214, 1) aufgenommen. Behinderte Kinder sind nach Satz 1 Nr. 3 nur zu berücksichtigen, wenn die Behinderung vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist. Ausländ. Einkünfte und Bezüge werden nach den Kursen der Europäischen Zentralbank umgerechnet.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der Einkünfte- und Bezüggrenze von 14040 DM auf 7188 €. 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:

- 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 Einf. des gemeinschaftlichen Aktionsprogramms „Jugend“ (ABl. EG Nr. L 117, 1) leisten (Satz 1 Nr. 2 Buchst. d).
- Beispielhafte Bezeichnung anrechenbarer Kindesbezüge in Satz 4 (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).
- 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): Ein arbeitsloses Kind (Satz 1 Nr. 1) muss bei einem Arbeitsamt arbeitsuchend gemeldet sein.

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 Arbeitsuchendmeldung 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 Einkünfte- und Bezügegrenze von 7 680 € 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. Für Kinder, die 2006 das 24., 25. oder 26. Lebensjahr vollenden, enthielt § 52 Abs. 40 eine Übergangsregelung.

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): Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde 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): In Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde ab dem VZ 2009 (§ 52 Abs. 40 Satz 6) der Freiwilligendienst aller Generationen als weiterer Begünstigungstatbestand aufgenommen. Die Einkünfte- und Bezügegrenze wurde ab dem VZ 2010 auf 8 004 € angehoben.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze ab dem VZ 2012. Stattdessen wird ein nach Satz 1 Nr. 2 zu berücksichtigendes Kind nach Abschluss einer Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums nur berücksichtigt, wenn es keiner anspruchsschädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Unschädlich sind Erwerbstätigkeiten mit regelmäßiger Wochenarbeitszeit von nicht mehr als 20 Stunden, Erwerbstätigkeiten im Rahmen von Ausbildungsdienstverhältnissen und geringfügig entlohnte oder kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 und 8a SGB IV (§ 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde um den Internationalen Jugendfreiwilligendienst und den Bundesfreiwilligendienst ergänzt.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde für den „anderen Dienst im Ausland“ auf § 5 BundesfreiwilligendienstG verwiesen; in Abs. 4 Satz 2 wurde zwischen den Begriffen „einer erstmaligen Berufsausbildung“ und „eines Erststudiums“ das Wort „und“ durch „oder“ ersetzt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wurde das EU-Programm „Jugend in Aktion“ durch das EU-Programm „Erasmus+“ ersetzt.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Der Katalog der Übergangszeiten wurde um Zeiten zwischen einem Ausbildungsabschnitt und dem freiwilligen Wehrdienst nach § 58b SoldatenG erweitert (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b).

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

Bedeutung der Regelung zur Berücksichtigung volljähriger Kinder: Bei Kindern, die das 18., aber noch nicht das 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 – VI 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.

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; zur Beschränkung auf das 25. Lebensjahr: BFH v. 11.4.2013 – III R 83/09, BStBl. II 2014, 1010; BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409; BFH v. 2.4.2014 – V R 62/10, BFH/NV 2014, 1210).

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, werden über entsprechende Lohnsteuerabzugsmerkmale berücksichtigt. Soweit LStAbzugsmerkmale nicht nach § 39e Abs. 1 Satz 1 automatisiert gebildet werden oder davon abweichend zu bilden sind, ist das FA hierfür zuständig (§ 39 Abs. 1 Satz 2). Für die Bildung der LStAbzugsmerkmale sind grds. die von den Meldebehörden nach § 39e Abs. 2 Satz 2 mitgeteilten Daten bindend; s. im Übrigen § 39 Anm. 8 ff., 24.

Nachweisforderungen: Die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1–3 sind vom Stpfl. glaubhaft zu machen und uU nachzuweisen (zB DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 14.1 Abs. 2: Nachweis der Arbeitsuchendmeldung; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.3: Nachweis der Ernsthaftigkeit von Ausbildungsmaßnahmen; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 17.1 Abs. 2: Nachweis der ernsthaften Bemühungen um einen Ausbildungsplatz; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.1 Abs. 3: Nachweis der Ableistung eines Freiwilligendienstes; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.2: Nachweis der Behinderung). Bei der Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, ist grds. die Einstufung des ArbG maßgeblich; hierzu kann eine Bescheinigung des ArbG oder ein anderer Nachweis vorgelegt werden (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.3 Abs. 2).

Nachweispflichten und Feststellungslast: Der Nachweis der Anspruchsvoraussetzungen obliegt dem Stpfl. Der fehlende Nachweis geht nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu Lasten des Stpfl. bzw. Kindergeldberechtigten (BFH v. 17.7.2008 – III R 95/07, BFH/NV 2009, 367, zum ernsthaften Bemühen um einen Ausbildungsplatz; BFH v. 20.5.2015 – XI R 46/14, BFH/NV 2015, 1242, zur Arbeitsuche; BFH v. 19.1.2017 – III R 44/14, HFR 2017, 412, mit Anm. AVVENTO zur Behinderung; s. aber auch BFH v. 10.4.2014 – III R 19/12, BStBl. II 2015, 29, zur Nachweislast der Familienkasse, dass dem Kind im Rahmen der Arbeitspflicht überhaupt eine bestimmte Pflicht oblag, die es verletzt haben könnte).

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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.4 Satz 1). 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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.4 Satz 2).

85–88 Einstweilen frei.

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 einem Ausbildungsabschnitt und einem Wehr-, Zivil- oder Freiwilligen-dienst 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 mit Ablauf des seinem 18. Geburtstag vorangehenden Tages vollendet. Nach § 108 Abs. 1 AO gilt für die Berechnung des Lebensalters § 187 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 188 Abs. 2 BGB (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 8; s. Anm. 76). Die besonderen Tatbestandsvoraussetzungen zur weiteren Berücksichtigung des Kindes (Arbeitsuchendmeldung, 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.

Für die verschiedenen Altersvoraussetzungen (Vollendung des 18., 21., 25. Lebensjahres) kommt es auf das tatsächliche Alter des Kindes an, das die Familienkasse und das FG im Rahmen ihrer Sachaufklärungspflicht festzustellen haben. Dem im Kindergeldantrag angegebenen und dem im (ggf. auf ausländ. Urkunden beruhenden) Personalausweis bescheinigten Alter kommt keine Bindungswirkung zu. Gegebenenfalls kann das Alter durch einen Sachverständigen bestimmt werden. Die Feststellungslast für die Frage, ob das Kind die für seine Berücksichtigung geltende Altersgrenze nicht überschreitet, trägt der Kindergeldberechtigte. § 33a SGB I, nach dem grds. das zuerst gegenüber dem Sozialleistungsträger oder ArbG angegebene Alter maßgeblich ist, gilt im StRecht nicht (BFH v. 24.9.2009 – III R 62/07, BFH/NV 2010, 616).

► *Typische Unterhaltssituation*: Obwohl das Gesetz bei den Tatbeständen des Abs. 4 Satz 1 grds. typisierend davon ausgeht, dass sich die Eltern in einer typischen Unterhaltssituation befinden (Anm. 83; zur Verfolgung von Lenkungs-zwecken bei Freiwilligendiensten s. aber auch BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, BStBl. II 2009, 1010), bildet das Bestehen einer typischen Unterhaltssituation nach neuerer Rspr. kein negatives Tatbestandsmerkmal mehr (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982). Das heißt, bei Vorliegen der Voraussetzungen eines Berücksichtigungstatbestands (zB Ausbildung) kann das Kind auch dann stl. berücksichtigt werden, wenn es im Einzelfall an einer typischen Unterhaltssituation fehlt. Dies gilt insbes. wenn das Kind

- einer seinen Unterhalt abdeckenden (Vollzeiterwerbs-)Tätigkeit nachgeht, soweit nicht die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 vorliegen (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982; BFH v. 28.5.2013 – XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774),
- einen Unterhaltsanspruch gegen seinen Ehegatten hat (BFH v. 17.10.2013 – III R 22/13, BStBl. II 2014, 257, wonach dadurch auch die sog. Mangelfallrechtsprechung überholt ist; BFH v. 5.3.2014 – XI R 32/13, BFH/NV 2014, 1031),
- einen Unterhaltsanspruch gegen den Vater seines nichtehelichen Kindes nach § 1615I BGB hat (BFH v. 11.4.2013 – III R 24712, BStBl. II 2013, 866; BFH v. 3.7.2014 – III R 37/13, BStBl. II 2015, 151),
- seinen keinen Berücksichtigungstatbestand erfüllenden Wehr-, Zivil- oder Freiwilligendienst angetreten hat und daraus eine Besoldung oder Vergütung bezieht (BFH v. 27.9.2012 – III R 70/11, BStBl. II 2013, 544; BFH v. 5.9.2013 – XI R 7/12, BStBl. II 2014, 37).

90 2. Berücksichtigung arbeitsuchender 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 mW ab dem VZ 2003 neu gefasst (vgl. Anm. 82) und vereinfacht. Während bis zum VZ 2002 die Arbeitslosigkeit iSd. §§ 118 ff. SGB III aF nebst Verfügbarkeit zur Arbeitsvermittlung inzidenter zu prüfen waren, ist nunmehr allein der formale Akt der Meldung als Arbeitsuchender iSd. § 38 SGB III ausreichend (BFH v. 7.7.2016 – III R 19/15, BStBl. II 2017, 124, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016, 1014). Mit der Gesetzesänderung sollte erreicht werden, dass sich Kinder ohne Beschäftigung nicht ausschließlich wegen des Anspruchs auf Kindergeld arbeitslos melden (BTDrucks. 15/26, 29). Nunmehr unterstellt das Gesetz typisierend, dass die Voraussetzungen der Arbeitslosigkeit nach §§ 136 ff. SGB III (bzw. §§ 118 ff. SGB III in der bis 31.3.2012 geltenden Fassung) vorliegen (BFH v. 19.6.2008 – III R 68/05, BStBl. II 2009, 1008; BFH v. 26.7.2012 – III R 70/10, BFH/NV 2012, 1971).

Nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht das Kind, wenn es beschäftigungslos iSd. § 138 Abs. 1 Nr. 1 SGB III (§ 119 Abs. 1 Nr. 1 SGB III aF) ist (BFH v. 18.12.2014 – III R 9/14, BStBl. II 2015, 653). Nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht grds. derjenige, der seine Arbeitskraft nicht in persönlicher Abhängigkeit einem Dritten unterstellt, der also nicht der Verfügungsbefugnis

(Direktionsrecht) eines ArbG unterworfen ist (BSG v. 29.6.1995 – 11 Rar 97/94, MDR 1996, 79). Die Höhe der aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte ist für die Beschäftigungslosigkeit ohne Bedeutung (BFH v. 18.12.2014 – III R 9/14, BStBl. II 2015, 653). Unschädlich für die Beschäftigungslosigkeit sind (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 14.1 Abs. 1):

- eine geringfügige Beschäftigung iSd. §§ 8, 8a SGB IV (FG München v. 15.10.2009 – 10 K 2385/09, juris, rkr.);
- eine selbständige oder gewerbliche Tätigkeit oder als mithelfender Familienangehöriger, wenn die Tätigkeit weniger als 15 Stunden wöchentlich umfasst (§ 138 Abs. 3 SGB III). Wird die 15 Stunden-Grenze nicht nur gelegentlich überschritten, entfällt die Beschäftigungslosigkeit auch dann, wenn die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte die Grenze für sog. geringfügige Beschäftigungsverhältnisse (§ 8 SGB IV) nicht übersteigen (BFH v. 18.12.2014 – III R 9/14, BStBl. II 2015, 653);
- die Teilnahme an einer Arbeitsgelegenheit iSd. § 16d SGB II, bei der kein Arbeitsentgelt, sondern neben dem Arbeitslosengeld II nur eine angemessene Entschädigung für Mehraufwendungen gezahlt wird (sog. Ein-Euro-Job; zur Abgrenzung gegenüber einer „Arbeitsgelegenheit Entgeltvariante“ s. Sächs. FG v. 18.10.2013 – 8 K 1032/11 (Kg), juris, rkr.).

Bei einer Agentur für Arbeit als Arbeitsuchender gemeldet ist, wer gegenüber der zuständigen Agentur persönlich die Tatsache einer künftigen oder gegenwärtigen Arbeitslosigkeit anzeigt (BFH v. 18.6.2015 – VI R 10714, BStBl. II 2015, 940; BFH v. 7.7.2016 – III R 19/15, BStBl. II 2017, 124). 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, wobei die kommentarlose Stellung eines ALG II-Antrags während der Dauer eines Beschäftigungsverbots nach dem MuSchG oder während der ersten drei Jahre nach der Geburt des eigenen Kindes allerdings nicht ausreicht (BFH v. 26.7.2012 – VI R 98/10, BFHE 238, 126, BFH/NV 2012, 2049; BFH v. 18.2.2016 – V R 22/15, BFH/NV 2016, 914). 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). Entscheidend ist, ob sich das Kind im konkreten Fall tatsächlich bei der Arbeitsvermittlung als Arbeitsuchender gemeldet hat und ggf. – soweit erforderlich – diese Meldung erneuert hat, wobei für die Meldung keine besondere Form vorgeschrieben ist, so dass zB eine fernmündliche Kontaktaufnahme ausreichen kann (BFH v. 26.7.2012 – III R 70/10, BFH/NV 2012, 1971). Dagegen kommt der Registrierung des arbeitsuchenden Kindes bzw. der daran anknüpfenden Bescheinigung der Agentur für Arbeit keine (echte) Tatbestandswirkung zu (BFH v. 25.9.2008 – III R 91/07, BStBl. II 2010, 47; BFH v. 18.2.2016 – V R 22/15, BFH/NV 2016, 914).

- Nach § 38 Abs. 4 Satz 2 SGB III in der bis 31.12.2008 geltenden Fassung wirkte eine einmalige Meldung des Arbeitsuchenden bei Arbeitsuchenden, die keine Entgeltersatzleistungen wegen Arbeitslosigkeit (das war nach § 116 SGB III insbes. das Arbeitslosengeld I, nicht mehr dagegen das Arbeitslosengeld II gem. § 19 SGB II) erhielten, nur drei Monate fort und musste danach erneuert werden; anderenfalls entfiel der Kindergeldanspruch (BFH v. 19.6.2008 – III R 68/05, BStBl. II 2009, 1008). Allerdings konnte die Vermittlung schon vor Ablauf der drei Monate eingestellt werden, wenn das Kind schuldhaft einen von der Agentur für Arbeit festgesetzten Vorsprachetermin ver-

- säumte, mit der Folge, dass der Kindergeldanspruch ab dem Folgemonat entfiel (BFH v. 17.12.2008 – III R 60/06, BFH/NV 2009, 908).
- Nach § 38 SGB III in der ab 1.1.2009 geltenden Fassung ist die Pflicht der Arbeitsagentur zur Vermittlung des Arbeitsuchenden nicht mehr auf drei Monate beschränkt; sie besteht grds. unbefristet fort. Der Wegfall der Wirkung einer Meldung als Arbeitsuchender setzt jedoch weiterhin nicht konstitutiv voraus, dass die Arbeitsagentur eine Einstellungsverfügung wirksam bekanntgegeben hat. Wurde sie wirksam bekanntgegeben, kommt diesem sozialrechtl. Verwaltungsakt im StRecht Tatbestandswirkung zu (vgl. BFH v. 15.3.2012 – III R 82/09, BStBl. II 2013, 226; glA Pust in LBP, § 32 Rz. 321 [Stand/2017]). Fehlt es an einer wirksam bekanntgegebenen Einstellungsverfügung, hängt der Fortbestand der Meldung als Arbeitsuchender davon ab, ob das arbeitssuchende Kind eine Pflichtverletzung begangen hat, welche die Arbeitsagentur nach § 38 Abs. 3 Satz 2 SGB III nF zur Einstellung der Vermittlung berechtigt (BFH v. 19.3.2014 – III S 22/13, BFH/NV 2014, 856; BFH v. 10.4.2014 – III R 19/12, BStBl. II 2015, 29; BFH v. 10.4.2014 – III R 37/12, BFH/NV 2014, 1726; BFH v. 26.8.2014 – XI R 1/13, BFH/NV 2015, 15). Die Arbeitsagentur kann gegenüber einem Arbeitsuchenden, der insbes. als Nichtleistungsbezieher nicht unter § 38 Abs. 3 Satz 1 SGB III nF fällt, die Vermittlung gem. § 38 Abs. 3 Satz 2 SGB III nF einstellen, wenn dieser die Pflichten, die ihm nach § 38 Abs. 2 SGB III nF, der Eingliederungsvereinbarung oder dem Verwaltungsakt nach § 37 Abs. 3 Satz 4 SGB III nF obliegen, ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes nicht erfüllt. Für diesen Fall sieht § 38 Abs. 3 Satz 3 SGB III nF als neue „Sanktion“ den Ausschluss von der Vermittlung für zwölf Wochen vor (sog. Vermittlungssperre). Ist in einem solchen Fall die Vermittlung mangels einer beachtlichen Pflichtverletzung des arbeitssuchenden Kindes zu Unrecht eingestellt worden, besteht die Arbeitssuchendmeldung für Zwecke des Kindergeldrechts zeitlich unbefristet – ggf. bis zum Erreichen des 21. Lebensjahres – fort (BFH v. 10.4.2014 – III R 19/12, BStBl. II 2015, 29).
- Steht fest, dass die Arbeitsagentur die Vermittlung zu Recht eingestellt hat, kann infolge der von der Arbeitsagentur intern vorgenommenen Abmeldung aus der Arbeitsvermittlung ohne Weiteres vom Wegfall der Meldung als Arbeitsuchender ausgegangen werden. Der Abmeldung kommt – jedenfalls bei Fehlen einer wirksam bekanntgegebenen Einstellungsverfügung – ebenso wie der Registrierung als Arbeitsuchender keine Tatbestandswirkung zu (BFH v. 18.6.2015 – VI R 10/14, BStBl. II 2015, 940).
- Die FinVerw. berücksichtigt ein Kind auch dann, wenn das Kind wegen Erkrankung oder eines Beschäftigungsverbots nach §§ 3, 6 MuSchG nicht arbeitssuchend gemeldet ist (zu den insoweit bestehenden Obliegenheiten des Kindes s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 14.2; aA zu einer der Meldung nicht entgegenstehenden Erkrankung BFH v. 7.7.2016 – III R 19/15, BStBl. II 2017, 124, mit Anm. AvVENTO, HFR 2016, 1094). Ist hingegen das Kind wegen der Inanspruchnahme von Elternzeit nicht arbeitssuchend gemeldet, scheidet eine Berücksichtigung aus (vgl. 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. Hindernisse keine Arbeitsgenehmigung, kommt eine Meldung als Arbeitsuchender bereits nicht in Betracht (BFH v. 7.4.2011 – III R 24/08, BStBl. II 2012, 210).
 - Der Nachweis der Meldung als Arbeitsuchender kann (aA die Verw. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 14.1 Abs. 2 „hat“) durch eine entsprechende

Bescheinigung der zuständigen Agentur für Arbeit erfolgen. Auch der Nachweis der Arbeitslosigkeit oder des Bezugs von ALG I reichen aus, nicht dagegen der Bezug von ALG II (BFH v. 27.12.2011 – III B 187/10, BFH/NV 2012, 1104). Nach der Rspr. können auch andere Beweismittel (zB Zeugenaussagen des Kindes oder von Familienangehörigen) genügen (BFH v. 26.7.2012 – III R 70/10, BFH/NV 2012, 1971; BFH v. 10.4.2014 – III R 19/12, BStBl. II 2015, 29; BFH v. 18.6.2015 – VI R 10/14, BStBl. II 2015, 940; BFH v. 7.7.2016 – III R 19/15, BStBl. II 2017, 124). Beruft sich die Familienkasse auf das Vorliegen einer beachtlichen Pflichtverletzung eines arbeitssuchenden Kindes (§ 38 Abs. 3 Satz 2 SGB III nF), trägt sie die Feststellungslast dafür, dass dem Kind eine entsprechende Pflicht obliegen hat. Umgekehrt trägt der Kindergeldberechtigte die Feststellungslast dafür, dass das Kind die ihm obliegenden Pflichten erfüllt oder nur aufgrund des Vorliegens eines wichtigen Grundes verletzt hat (BFH v. 10.4.2014 – III R 19/12, BStBl. II 2015, 29).

Im Inland muss die Arbeitsagentur sein, bei der sich das Kind der Arbeitsvermittlung zur Verfügung stellt. 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 – IV B 5 - S 2280 - 45/98, BStBl. I 1998, 347; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 14.1 Abs. 1) aus europarechtl. Gründen für Kinder zu, die in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat (Norwegen, Island und Liechtenstein) oder der Schweiz bei der staatlichen Arbeitsvermittlung arbeitsuchend gemeldet sind; nicht dagegen bei einer Meldung bei einem ausländ. privaten Arbeitsvermittler (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 VO-EWG 1408/71 bzw. Art. 67 VO-EG 883/2004, da das Inlanderfordernis nach der Rspr. des EuGH insoweit durch die Wohnsitz-/Aufenthaltsfiktion ersetzt wird (EuGH v. 22.2.1990 – C-228/88 – Bronzino, Slg. I-1990, 531 [549]; EuGH v. 22.2.1990 – C-12/89 – Gatto, Slg. 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 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a)

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

Die Altersgrenze wurde durch StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) vom 27. auf das 25. Lebensjahr herabgesetzt. Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 40 Satz 4 gelten folgende Altersgrenzen: 27. Lebensjahr (für am 1.1.1982 oder früher geborene Kinder), 26. Lebensjahr (für vom 2.1.1982 bis einschließlich 1.1.1983 geborene Kinder), 25. Lebensjahr (für am 2.1.1983 oder später geborene Kinder). 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, DSr 2011, 503). Das BVerfG

91

hat mehrere hiergegen gerichtete Verfassungsbeschwerden nicht zur Entsch. angenommen (EuGH v. 22.10.2012 – 2 BvR 2875/10; EuGH v. 19.3.2015 – 2 BvR 646/14; EuGH v. 25.9.2014 – 2 BvR 1397/14). Nachdem die Bundesländer mittlerweile ganz oder teilweise wieder zum Abitur nach 13 Schuljahren zurückgekehrt sind, ist der Annahme des Gesetzgebers, dass die Berufstätigkeit wegen der Verkürzung der Schulzeit früher aufgenommen werden kann (BT Drucks. 16/1545, 14) allerdings zT bereits wieder die Grundlage entzogen worden.

92 bb) Bedeutung des Begriffs der Berufsausbildung

Ein Kind, das für einen Beruf ausgebildet wird, ist zu berücksichtigen, wenn es sich zu irgendeinem Zeitpunkt (es genügt ein Tag) nach Beginn des Berücksichtigungs- oder Zählmonats und vor Vollendung des 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 Satz 2. Er findet sich zudem auch in § 10 Abs. 1 Nr. 7 (s. § 10 Anm. 162) sowie in § 33a Abs. 1 und 2 (s. § 33a Anm. 34 ff., 123).

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, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 49; zum Systemwechsel: BFH v. 28.7.2011 – VI R 38/10, BStBl. II 2012, 561; zum Verhältnis zwischen Abs. 4 Satz 2 und § 12 Nr. 5 aF BFH v. 15.5.2013 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152). 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

Unter Berufsausbildung ist die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft und nachhaltig darauf vorbereitet. Der Vorbereitung auf ein Berufsziel dienen 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 (BFH v. 2.4.2009 – III R 85/08, BStBl. II 2010, 298; BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Berufsausbildung ist der Inbegriff derjenigen Maßnahmen, durch die „erst das für den Beruf typische Können und schließlich eine selbständige, gesicherte Lebensstellung erworben werden sollen“ (Begr. RegE des StÄndG 1968 betr. § 10 Abs. 1 Nr. 7, BTDrucks. V/3430, 8). Die Maßnahmen müssen nicht zwingend in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sein, auch muss die Ausbildungsmaßnahme nicht überwiegend Zeit und Arbeitskraft des Kindes in Anspruch nehmen (BFH v. 18.3.2009 – III R 26/06, BStBl. II 2010, 296).

Formaler Begriff der Berufsausbildung: Das Berufsziel wird weitgehend von den Vorstellungen der Eltern und des Kindes bestimmt (BFH v. 2.7.1993 – III R 81/91, BStBl. II 1993, 870; BFH v. 9.6.1999 – VI R 143/98, BStBl. II 1999,

710), denn Kindern und Eltern kommt bei der Gestaltung der Ausbildung von Verfassungen wegen ein weiter Entscheidungsspielraum zu (vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/98, BStBl. II 1999, 182). Das Berufsziel ist nicht ohne Weiteres dann als erreicht anzusehen, wenn das Kind die Mindestvoraussetzungen für die Ausübung des von ihm gewählten Berufs erfüllt. Die technische und wirtschaftliche Entwicklung in praktisch allen Berufszweigen lässt es vielmehr als geboten erscheinen, Fähigkeiten und Kenntnisse zu erwerben, die über das vorgeschriebene Maß hinausgehen. Kindern muss daher zugebilligt werden, zur Vervollkommnung und Abrundung von Wissen und Fähigkeiten auch Maßnahmen außerhalb eines fest umschriebenen Bildungsgangs zu ergreifen (BFH v. 9.6.1999 – VI R 143/98, BStBl. II 1999, 710). Erfasst werden auch Maßnahmen, die geeignet sind, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern (BFH v. 8.11.1972 – VI R 54/70, BStBl. II 1973, 138; BFH 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). Dies gilt auch für weitere Qualifizierungsmaßnahmen in einem Studienfach, in dem bereits die Abschlussprüfung abgelegt wurde; dabei kommt es nicht darauf an, ob diese Teil eines Aufbau- oder Ergänzungsstudiums sind (BFH v. 24.2.2010 – III R 80/08, BFH/NV 2010, 1431).

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. a und c BKGG weitgehend überein (wegen der verschiedenen Zweckrichtungen s. aber BFH v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708). 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. 162; BFH v. 26.11.2003 – VIII R 30/03, BFH/NV 2004, 1223; BFH v. 4.3.2010 – III R 23/08, BFH/NV 2010, 1264; DRENSECK, DStR 2004, 1766; U. PRINZ, FR 2005, 229).

dd) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung

94

Erwerbstätigkeit als Ausbildungsziel: Ausreichend ist, dass die Ausbildungsmaßnahmen zukünftig eine Erwerbstätigkeit ermöglichen. Das Berufsziel kann sich daher grds. auf jede Tätigkeit beziehen, die in der Zukunft zur Schaffung bzw. Erhaltung einer Erwerbsgrundlage nachhaltig gegen Entgelt ausgeübt werden kann (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.1 Abs. 2). 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; BFH v. 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706; FG München v. 8.4.2009 – 10 K 1309/08, EFG 2009, 1297, rkr., zum Meditationslehrer; Nds. FG v. 10.10.2013 – 16 K 238/12, KirchE 62, 197, rkr., zur Ableistung eines Postulats oder Noviziats in einer Kirchengemeinschaft).

► *Verfolgung privater Interessen:* Maßnahmen, die keine Erwerbstätigkeit ermöglichen, sondern die nur der Verfolgung privater Interessen (insbes. Liebhaberei) oder der Wahrnehmung ehrenamtlicher Aufgaben dienen, zählen nicht zur Be-

rufsausbildung (vgl. BFH v. 23.10.1992 – VI R 59/91, BStBl. II 1993, 303, zur Abgrenzung von der Sportliebhaberei; BFH v. 22.9.1995 – VI R 13/93, BStBl. II 1996, 8; BFH v. 25.2.2004 – VI B 93/03, juris; BFH v. 4.2.2014 – III B 87/13, BFH/NV 2014, 690, zur AStA-Tätigkeit eines beurlaubten Studenten; Nds. FG v. 13.7.2011 – 9 K 50/10, EFG 2012, 525, rkr.).

► *Erlangung sozialer Erfahrungen*: 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; BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325; BFH v. 25.11.2014 – VI B 1/14, BFH/NV 2015, 332).

► *Verbotene, strafbare oder verfassungswidrige Tätigkeit*: Die Ausbildung zu einer verbotenen, strafbaren oder verfassungswidrigen Tätigkeit ist keine Berufsausbildung (vgl. BFH v. 18.12.1987 – VI R 149/81, BStBl. II 1988, 494).

► *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 Anlernwerkstatt oder beschützenden Werkstatt als Berufsausbildung anzusehen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.4; H 32.5 EStH 2016).

Ausbildungsmaßnahmen: Der Berufsausbildung dienen 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.

► *Die Schulausbildung* ist unabhängig davon, ob sie an allgemein- oder berufsbildenden öffentlichen oder privaten Schule stattfindet, als Ausbildungsmaßnahme anzuerkennen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.5 Abs. 1). Auch der Besuch einer ausländ. Schule kann hierunter fallen (BFH v. 9.6.1999 – VI R 34/98, BStBl. II 1999, 705). Auf den Umfang der Unterrichtszeit kommt es nicht an (BFH v. 21.1.2010 – III R 68/08, BFH/NV 2010, 872, zum Weiterbildungskolleg oder Abendgymnasium; BFH v. 28.4.2010 – III R 93/08, BStBl. II 2010, 1060; FG München v. 14.4.2010 – 9 K 211/10, EFG 2010, 1234, rkr.). Eine Schulausbildung ist nicht nur dann anzuerkennen, wenn der Schüler in eine schulische Mindestorganisation eingebunden ist, die eine gewisse Lernkontrolle ermöglicht, oder wenn er an einem theoretisch-systematischen Unterricht teilnimmt (BFH v. 9.11.2012 – III B 98/12, BFH/NV 2013, 192; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.5 Abs. 2). Auch eine vollständige oder teilweise Selbstausbildung kann ausreichen, wenn die ernsthafte Durchführung der Ausbildungsmaßnahmen in anderer Weise (etwa durch die Einreichung von Hausaufgaben bei einer Fernschule oder die Absolvierung einer Abschlussprüfung) nachgewiesen werden kann (BFH v. 18.3.2009 – III R 26/06, BStBl. II 2010, 296, zum Abitur für Nichtschüler; BFH v. 2.4.2009 – III R 85/08, BStBl. II 2010, 298, zur Vorbereitung auf eine Wiederholungsprüfung).

► *Die Hochschulausbildung* ist Ausbildungsmaßnahme, wenn und solange das Kind im In- oder Ausland als ordentlicher Studierender an einer öffentlichen oder privaten Hochschule immatrikuliert ist (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.7 Abs. 1, Abs. 5, Abs. 6). Unbeachtlich ist, ob es sich um ein Aufbau-, Ergänzungs- oder Fernstudium handelt. Auch während der vorlesungsfreien Zeit dauert die Ausbildung an (HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 51 [6/2017]). Die Vorbereitung auf eine Promotion ist Berufs-

ausbildung, wenn diese im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführt wird (Promotionsstudium, BFH v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708; BFH v. 22.10.2009 – III R 29/08, BFH/NV 2010, 627); dies gilt auch, wenn die Promotionsvorbereitung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (BFH v. 16.3.2004 – VIII R 65/03, BFH/NV 2004, 1522). Bei Beurlaubungen hängt die Fortdauer der Ausbildung davon ab, welche Tätigkeiten während der Unterbrechungszeit durchgeführt werden. Leistet das Kind ein berufsspezifisches Praktikum ab, dauert die Berufsausbildung unabhängig davon an, ob dieses Praktikum vorgeschrieben ist (BFH v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713, zum Anwaltspraktikum eines Jurastudenten). Ebenso besteht die Hochschulausbildung fort, wenn der Studierende nachweisbar trotz Beurlaubung ernsthaft und nachhaltig Ausbildungsschritte (zB Ablegen von Teilprüfungen; intensive Prüfungsvorbereitung) unternimmt (BFH v. 16.4.2002 – VIII R 89/01, BFH/NV 2002, 1150; zur Abgrenzung s. auch BFH v. 13.7.2004 – VIII R 23/02, BStBl. II 2004, 999). Erfolgt die Beurlaubung dagegen für eine Tätigkeit ohne Ausbildungscharakter, tritt eine Unterbrechung der Berufsausbildung ein (BFH v. 4.2.2014 – III B 87/13, BFH/NV 2014, 690).

► *Berufliche Ausbildungsverhältnisse* fallen unabhängig davon, ob die Ausbildung bei einem privaten ArbG (zB Ausbildung zu einem handwerklichen oder kaufmännischen Beruf, insbes. solchen nach § 4 BBiG) oder in einem öffentlich-rechtl. Dienstverhältnis (zB Vorbereitungsdienst von Beamtenanwärtern und Referendaren) stattfindet, unter Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. Ein solches Ausbildungsverhältnis ist regelmäßig dadurch gekennzeichnet, dass es sich an einem Ausbildungsplan und einem bestimmten Berufsziel orientiert und ein verantwortlicher Ausbilder bestellt ist, der den Auszubildenden anleitet und ihm die für den Beruf notwendigen Kenntnisse und Fertigkeiten vermittelt (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.6 Abs. 2). Da auch Maßnahmen erfasst werden, die geeignet sind, die berufliche Stellung des Kindes zu verbessern, sind auch Höherqualifizierungen (zB die Ausbildung zum Meister, Techniker oder Fachwirt) zu berücksichtigen (BFH v. 24.2.2010 – III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262; BFH v. 4.3.2010 – III R 23/08, BFH/NV 2010, 1264).

► *Reguläre Berufstätigkeit*: Abzugrenzen sind berufliche Ausbildungsverhältnisse von einer regulären Berufstätigkeit. Finden innerhalb eines bestehenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses Lehrgänge statt, die vom ArbG oder Dienstherrn angeboten werden, wird das Kind nur dann für einen Beruf ausgebildet, wenn die Erlangung beruflicher Qualifikationen, dh. der Ausbildungscharakter, und nicht die Erbringung bezahlter Arbeitsleistungen, dh. der Erwerbscharakter, im Vordergrund des Arbeits- oder Dienstverhältnisses steht (BFH v. 26.8.2010 – III R 88/08, BFH/NV 2011, 26; BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895; BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Dies ist anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände zu beurteilen. Kriterien, die für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter sprechen können, sind etwa das Vorhandensein eines Ausbildungsplans, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt (BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Unschädlich für den Ausbildungscharakter ist es, wenn neben dem beruflichen Ausbildungsverhältnis eine davon zu unterscheidende reguläre teil- oder vollzeitige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (BFH v. 23.4.1997 – VI R 135/95, BFH/NV 1997, 655;

BFH v. 21.1.2010 – III R 68/08, BFH/NV 2010, 872; BFH v. 8.9.2016 – III R 27/15, BStBl. II 2017, 278); diese kann nur nach Abs. 4 Satz 2 schädlich sein.

► *Ein Praktikum, Volontariat oder Trainee-Programm* stellt ebenfalls eine Berufsausbildung dar, wenn es sich dabei um eine Maßnahme zum Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlagen für die Ausübung des angestrebten Berufs geeignet sind. Maßgeblich ist der Inhalt der Maßnahme und nicht deren Bezeichnung als Freiwilligendienst, Praktikum oder Volontariat (BFH v. 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940). Es kommt auch nicht darauf an, ob es sich um ein freiwilliges oder um ein im Rahmen einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschriebenes oder empfohlenes Praktikum handelt und ob das Kind für die Zeit des Praktikums von seiner sonstigen Ausbildung (insbes. seinem Studium) beurlaubt ist (BFH v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713; BFH v. 5.10.2004 – VIII R 77/02, BFH/NV 2005, 525; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.8). In Betracht kommt auch ein Auslandspraktikum (BFH v. 14.1.2000 – VI R 11/99, BStBl. II 2000, 199). Hierbei ist aber eine Abgrenzung zu Urlaubsaufenthalten vorzunehmen, während bei Inlandspraktika keine festen Mindestgrenzen im Hinblick auf den zeitlichen Umfang der Ausbildungsmaßnahme zu wahren sind (BFH v. 22.11.2012 – V R 60/10, BFH/NV 2013, 531). Unerheblich ist, ob der zunächst angestrebte Beruf oder Ausbildungsgang, dessen Förderung das Praktikum dienen soll, später auch ergriffen bzw. beschränkt wird (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 105/01, BStBl. II 2003, 847). Abzugrenzen ist das Praktikum zum einen von einer regulären Tätigkeit, bei der der Erwerbs- und nicht der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht; es darf sich nicht um ein lediglich gering bezahltes Arbeitsverhältnis handeln (BFH v. 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706; BFH v. 21.1.2010 – III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423; BFH v. 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681; BFH v. 21.10.2015 – XI R 17/14, BFH/NV 2016, 190). Zum anderen erfüllen auch solche Tätigkeiten nicht den Berufsausbildungsbegriff, die nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf, sondern etwa der Erlangung sozialer Erfahrungen oder der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl dienen (BFH v. 28.1.2009 – III B 74/08, BFH/NV 2009, 909, zum Outback-Farmtraining; BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325, zum Freiwilligendienst).

► *Auslandsaufenthalt*: Nicht jeder Auslandsaufenthalt, der zu einer Verbesserung der Kenntnisse in der jeweiligen Landessprache führt, erfüllt das Tatbestandsmerkmal der Ausbildung für einen Beruf. Keine Ausbildung liegt vor, wenn der Aufenthalt Urlaubszwecken, der Persönlichkeitsbildung, der Verbesserung der Selbstständigkeit oder dem Kennenlernen anderer Länder und Kulturen dient (BFH v. 19.2.2002 – VIII R 83/00, BStBl. II 2002, 469; BFH v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Auch die Förderlichkeit von Fremdsprachenkenntnissen beim späteren Eintritt in den Arbeitsmarkt genügt nicht, um den Auslandsaufenthalt an sich als Berufsausbildung zu qualifizieren (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Gleiches gilt für Au-Pair-Aufenthalte im Ausland (BFH v. 26.10.2012 – VI R 102/10, BFH/NV 2013, 366). Auch Au-pair-Kurse, in denen der Umgang mit Kindern erlernt werden soll, sind für sich nicht als Berufsausbildung einzuordnen, wenn sie nicht im Rahmen einer anerkannten Form der Berufsausbildung belegt werden, nicht zu einem fachlich anerkannten Abschluss führen sollen und für die anschließend betriebene Ausbildung ohne Bedeutung sind (BFH v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Ist der Sprachaufenthalt mit anerkannten Formen der Berufsausbildung verbunden, zB mit dem Besuch einer allgemeinbildenden Schule, eines Colleges

oder einer ausländ. Universität, erfüllen bereits letztere den Ausbildungsbegriff, so dass es auf den Ausbildungscharakter des Erlernens der Sprache nicht ankommt (BFH v. 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701; BFH v. 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940).

▷ *Sprachkurse*: Finden während eines Auslands- oder Au-Pair-Aufenthalts Sprachkurse statt, können diese den Ausbildungsbegriff erfüllen. Voraussetzung dafür ist grds. ein theoretisch-systematischer Sprachunterricht, der nach seinem Umfang den Schluss auf eine hinreichend gründliche (Sprach-)Ausbildung rechtfertigt und grds. mindestens zehn Wochenstunden umfassen muss (BFH v. 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701; BFH v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588). Das Erfordernis eines theoretisch-systematischen Sprachunterrichts kann auch dadurch erfüllt werden, dass nicht ein spezieller Sprachkurs, sondern ein allgemeinbildender fortlaufender theoretisch-systematischer Unterricht in der jeweiligen Fremdsprache erfolgt (BFH v. 22.2.2017 – III R 3/16, BFH/NV 2017, 1304). Dabei ist grds. eine Durchschnittsbetrachtung für die Dauer des gesamten Aufenthaltes anzustellen, so dass bei insgesamt hinreichend umfangreichem Unterricht die Berücksichtigung des Kindes durch einen Ferienmonat nicht unterbrochen wird. Ausnahmen von der Zehn-Wochenstunden-Grenze gelten in folgenden Fällen:

- wenn der Fremdsprachenunterricht einen über die übliche Vor- und Nachbereitung hinausgehenden erheblichen zusätzlichen Zeitaufwand des Kindes erfordert. Dies kann zB darauf beruhen, dass Einzelunterricht oder fachlich orientierter Sprachunterricht (zB Englisch für Juristen) erteilt wird oder das Kind Vorträge in der Fremdsprache hält (BFH v. 15.3.2012 – III R 58/08, BStBl. II 2012, 743; BFH v. 15.3.2012 – III R 82/10, BFH/NV 2012, 1588);
- wenn bei weniger als durchschnittlich zehn Wochenstunden ausnahmsweise einzelne Monate als Berufsausbildung zu werten sind, weil sie – zB infolge von Blockunterricht oder Lehrgängen – durch intensiven, die Grenze von zehn Wochenstunden deutlich überschreitenden Unterricht geprägt werden (BFH v. 15.3.2012 – III R 58/08, BStBl. II 2012, 743; BFH v. 15.3.2012 – III R 59/08, BFH/NV 2012, 1427).
- wenn der Sprachunterricht die Erlangung eines guten Ergebnisses in einem für die Zulassung zum Studium oder zu einer anderweitigen Ausbildung erforderlichen Fremdsprachentest bezweckt (zB TOEFL oder IELTS) oder der Auslandsaufenthalt von einer Ausbildungs- oder Prüfungsordnung zwingend vorausgesetzt wird (BFH v. 15.3.2012 – III R 58/08, BStBl. II 2012, 743; BFH v. 26.10.2012 – VI R 102/10, BFH/NV 2013, 366).

Ernsthaftigkeit der Durchführung der Ausbildungsmaßnahmen: Die Fin-Verw. ist in von der Forderung eines zeitlichen Mindestmaßes (tatsächliche Unterrichts- oder Ausbildungszeit von zehn Wochenstunden) abgerückt (so noch DA-KG 2017, BStBl. I 2017, 1006, Rz. A 15.3 Abs. 1, Abs. 3). Sie betrachtet die zeitliche Inanspruchnahme durch die Ausbildungsmaßnahmen nur noch als Indiz für die Ernsthaftigkeit (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.3 Abs. 3). Die Rspr. hat dagegen bei einer im Inland erfolgenden Berufsausbildung keine festen Mindestgrenzen im Hinblick auf den zeitlichen Umfang der Ausbildungsmaßnahme aufgestellt (BFH v. 22.11.2012 – V R 60/10, BFH/NV 2013, 531; BFH v. 8.9.2016 – III R 27/15, BStBl. II 2017, 278; Schl.-Holst. FG v. 18.1.2018 – 3 K 154/16, rkr.). Zum Nachweis der Ernsthaftigkeit reicht bei Studenten

grds. die fortlaufende Einreichung der Immatrikulationsbescheinigungen aus, bei Ausbildungsgängen, die keine regelmäßige Präsenz erfordern, kann auch die Vorlage von Leistungsnachweisen erforderlich sein (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.3 Abs. 2). Bei einer Selbstausbildung kommt es maßgeblich darauf an, dass das Ausbildungsziel und die Ernsthaftigkeit der Durchführung von Ausbildungsmaßnahmen nachgewiesen werden. Zweifel gehen nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu Lasten des Stpfl. bzw. Kindergeldberechtigten (BFH v. 18.3.2009 – III R 26/06, BStBl. II 2010, 296, zum Abitur für Nichtschüler; BFH v. 2.4.2009 – III R 85/08, BStBl. II 2010, 298, zur Vorbereitung auf eine Wiederholungsprüfung; Hess. FG v. 3.12.2008 – 2 K 2177/07, juris, rkr., zum Fernstudium). Bei Tätigkeiten, die auch als Hobby betrieben werden, bedarf es einer Abgrenzung zwischen einer den Ausbildungscharakter rechtfertigenden Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit und einer auf Freizeitgestaltung oder Müßiggang hindeutenden Plan- oder Intensitätslosigkeit (Nds. FG v. 13.7.2011 – 9 K 50/10, EFG 2012, 525, rkr.: selbstorganisierte Vorbereitung auf die Aufnahmeprüfung für ein Musikstudium).

95 ee) Beginn, Ende, Unterbrechung und Abbruch der Berufsausbildung

Beginn der Berufsausbildung: Die Ausbildung beginnt mit der tatsächlichen Aufnahme der ersten berufsspezifischen Bildungsmaßnahme. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die Schule mit dem offiziellen Beginn des Schuljahres, die Hochschulausbildung mit dem offiziellen Semesterbeginn, die Lehrausbildung mit dem Beginn des Vertragsverhältnisses und ein Vorbereitungsdienst in der öffentlichen Verwaltung mit Aushändigung der Ernennungsurkunde beginnt (s. dazu DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10). Im Einzelfall können aber abweichende tatsächliche Verhältnisse vorliegen. So befindet sich ein Kind noch nicht in Ausbildung, wenn es sich zwar an einer Universität immatrikuliert, aber tatsächlich das Studium noch nicht aufgenommen hat und vorerst weiter einer Vollzeiterwerbstätigkeit nachgeht. Die bloß formale Immatrikulation reicht nicht aus, wenn das Kind noch keine Ausbildungsmaßnahmen aufgenommen hat, mit denen es sich ernstlich auf sein Berufsziel vorbereitet (BFH v. 23.11.2001 – VI R 77/99, BStBl. II 2002, 484). 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 jedenfalls binnen eines Zeitraums von vier Monaten an eine vorherige Ausbildung anschließt und daher eine berücksichtigungsfähige Übergangszeit vorliegt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b).

Ende der Berufsausbildung: Ein Kind befindet sich solange in Berufsausbildung, als es seine Berufsziele noch nicht erreicht hat, sich aber mittels tatsächlich durchgeführter Ausbildungsmaßnahmen weiterhin ernstlich darauf vorbereitet. Die Berufsausbildung ist grds. beendet, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der es zur Berufsausübung nach dem angestrebten Berufsziel befähigt (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 3). 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 Be-

rufsziel 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; BFH 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).

► *Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses*: Ausbildungen, die mit einer Prüfung abschließen, enden grds. mit der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses (BFH v. 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473; BFH v. 28.1.2010 – III B 165/09, BFH/NV 2010, 876; Nds. FG v. 27.6.2001 – 9 K 685/97 Ki, DStRE 2001, 1215, rkr., auch bei erheblicher Verzögerung). Dies gilt insbes. in Fällen, in denen das Kind nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses eine reguläre Vollzeiterwerbstätigkeit aufnimmt. Ausnahmsweise kann die Ausbildung aber schon vor Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses enden, wenn das Kind nach Ablegung aller Prüfungsleistungen bereits in den mit der Ausbildung angestrebten Beruf eintritt (BFH v. 24.5.2000 – VI R 143/99, BStBl. II 2000, 473; BFH v. 19.2.2002 – VIII R 90/01, BFH/NV 2002, 1023). Auf das Ende der vertragsgemäßen Ausbildungszeit kommt es nicht an (FG Köln v. 16.2.2006 – 2 K 6686/03, EFG 2008, 142, rkr.; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 4). Nimmt das Kind jedoch nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses weiterhin an auf das Berufsziel gerichteten Lehrveranstaltungen teil, endet die Ausbildung erst mit der tatsächlichen Beendigung dieser Ausbildungsmaßnahmen. Bereitet sich das Kind ernsthaft und nachhaltige auf eine Wiederholungsprüfung vor, gehört auch die Zeit bis zur Bekanntgabe des Ergebnisses der Wiederholungsprüfung noch zur Berufsausbildung, selbst wenn das Ausbildungsverhältnis mit dem Lehrbetrieb bereits nach der nicht bestandenen Abschlussprüfung endet und das Kind keine Berufsschule mehr besucht (BFH v. 2.4.2009 – III R 85/08, BStBl. II 2010, 298; BFH v. 24.9.2009 – III R 70/07, BFH/NV 2010, 617). Bei Insolvenz des Ausbildungsbetriebs kann vom Fortbestehen des Ausbildungsverhältnisses ausgegangen werden, wenn das Kind weiterhin die Berufsschule besucht und zur Abschlussprüfung zugelassen wird, anderenfalls kommt Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 Buchst. c in Betracht (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 6).

► *Ist das Ausbildungsende in einer Rechtsvorschrift vorgeschrieben*, kann im Regelfall unterstellt werden, dass bis zum offiziellen Ausbildungsende weiterhin Ausbildungsmaßnahmen stattfinden. In diesen Fällen kann sich das Ausbildungsende über die Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses hinaus auf den in der Rechtsvorschrift bestimmten Zeitpunkt verschieben. Dies gilt etwa für allgemein- und berufsbildende Schulen, bei denen das Schuljahr erst nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses endet (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 1 und 2). Ferner fallen hierunter bestimmte spezialgesetzlich geregelte Ausbildungsberufe (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 7, zu Krankenpflegern und Hebammen; BFH v. 14.9.2017 – III R 19/16, BStBl. II 2018, 131, zu Heilerziehungspfleger).

► *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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.4).

Unterbrechung und Abbruch der Berufsausbildung:

► *Eine Unterbrechung* der Ausbildung liegt vor, wenn während einzelner Berücksichtigungszeiten (Monatsprinzip, vgl. Anm. 76) vorübergehend keine Ausbil-

dungsmaßnahmen mehr stattfinden, später jedoch die nämliche Ausbildung fortgesetzt wird. Unterbrechungszeiten sind hinsichtlich des Fortbestands des Ausbildungsverhältnisses nur in bestimmten Fällen unschädlich. Ausschlaggebend dafür sind letztlich Billigkeitserwägungen.

- ▷ *Erkrankung*: Eine unschädliche Unterbrechung der Ausbildung wird angenommen im Falle der Erkrankung, sofern die rechtl. Bindung an die Ausbildungsstätte (ggf. auch nur in Form der Beurlaubung) erhalten bleibt, das Kind die Fortdauer der Erkrankung regelmäßig nachweist und die Ausbildung nach Beendigung der Erkrankung unverzüglich fortgesetzt wird (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 47/02, BStBl II 2003, 848; BFH v. 20.7.2006 – III R 69/04, BFH/NV 2006, 2067; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.11 Abs. 1 und 2).
- ▷ *Mutterschutz*: Gleiches gilt während der Schutzfristen eines Beschäftigungsverbots wegen Mutterschutzes (§§ 3, 4, 6 MuSchG; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.11 Abs. 3).
- ▷ *Kinderbetreuung*: Schädlich sind hingegen Unterbrechungszeiten wegen Kinderbetreuung (BFH v. 24.9.2009 – III R 79/06, BFH/NV 2010, 614; BFH v. 26.4.2013 – III S 34/12 (PKH), BFH/NV 2013, 1231).
- ▷ *Inhaftierung*: Auf die Umstände des Einzelfalls kommt es bei einer Inhaftierung des Kindes an. Die Rspr. stellt insbes. darauf ab, ob das Kind seine Inhaftierung zu vertreten hat (BFH v. 20.7.2006 – III R 69/04, BFH/NV 2006, 2067), weshalb Strafhaft generell als schädlich anzusehen sein wird, Untersuchungshaft dagegen im Falle des späteren Freispruchs als unschädlich (BFH v. 23.1.2013 – XI R 50/10, BStBl. II 2013, 916). Darüber hinaus ist uE erforderlich, dass das Kind – wie im Fall der Erkrankung – den Fortbestand seiner Ausbildungswilligkeit durch fortlaufende Unterrichtung der Ausbildungseinrichtung dokumentiert, soweit dies im Rahmen der Haft möglich ist. Auf die weitergehende Prüfung, ob das Kind in dem Bewusstsein gehandelt hat, dass seine Taten eine Unterbrechung oder einen Abbruch der Ausbildung zur Folge haben können, sollte uE aber verzichtet werden (ebenso SELDER, jurisPR-SteuerR 27/2013, Anm. 3). Beginnt das Kind in der Haft mit einer neuen Ausbildung, führt diese unabhängig von der unterbrochenen Ausbildung zu einer Berücksichtigung (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 8).
- ▷ *Ferienzeiten* während einer ansonsten ernsthaft betriebenen Ausbildung (zB Schul-, Semesterferien, Jahresurlaub) sind ebenfalls unschädlich, selbst wenn während dieser Zeiten die Ausbildung zu Erholungszwecken weniger intensiv betrieben wird (BFH v. 30.11.2004 – VIII R 9/04, BFH/NV 2005, 860).
- ▷ *In Zeiten der Beurlaubung vom Studium* ist danach zu differenzieren, ob der Beurlaubte auch während der Urlaubsunterbrechung an Maßnahmen der Berufsausbildung teilnimmt (BFH v. 14.1.2000 – VI R 11/99, BStBl. II 2000, 199, zu berücksichtigungsfähigem Auslandspraktikum während Urlaubssemester; BFH v. 16.4.2002 – VIII R 89/01, BFH/NV 2002, 1150, zu berücksichtigungsfähiger fortdauernder Prüfungsvorbereitung; BFH v. 3.7.2004 – VIII R 23/02, BStBl. II 2004, 999, zu nicht berücksichtigungsfähigen Zeiten wegen hochschulrechtl. Verbots an Lehrveranstaltungen und Prüfungen teilzunehmen).
- ▶ *Ein Abbruch der Ausbildung* liegt vor, wenn während einzelner Berücksichtigungszeiten (Monatsprinzip, vgl. Anm. 76) keine Ausbildungsmaßnahmen mehr stattfinden und die nämliche Ausbildung auch später nicht mehr fortgesetzt

wird. In diesem Fall endet die Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes mit Ablauf des Monats, in dem die Ausbildungsmaßnahmen nachweislich eingestellt wurden, spätestens aber mit der offiziellen Beendigung des Ausbildungsverhältnisses (zB durch Kündigung oder Exmatrikulation; BFH v. 18.1.2018 – III R 16/17, BStBl. II 2018, 402; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 11).

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. Insoweit 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; BFH v. 4.2.2016 – III R 14715, BStBl. II 2016, 615).

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). 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 als Kind berücksichtigt, weil er sich noch in Berufsausbildung befindet (BFH 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; BFH 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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.2 Satz 2).

Arzt: Die Ausbildung zum Arzt endet mit dem Bestehen der Ärztlichen Prüfung. Für die anschließende Zeit bis zur Erteilung der Approbation kann das Kind nicht berücksichtigt werden (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.10 Abs. 12); ebenso wenig für die Zeit bis zur Erteilung der Facharztanerkennung (BSG v. 27.4.1960 – 2 RU 191/56, BSGE 12, 109).

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 nur dann in einer Berufsausbildung, wenn der Erwerbs- und nicht der Ausbildungscharakter im Vordergrund steht (s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.2 Abs. 1 Satz 3).

Auslands-Sprachaufenthalt („Au-pair“): Siehe Anm. 94.

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.

Fachwirt: Die Fortbildung zum Fachwirt nach bestandener Kaufmannsprüfung kann Berufsausbildung sein. Findet sie nicht neben, sondern innerhalb eines bestehenden Dienstverhältnisses statt, muss der abgeschlossene Fortbildungsvertrag der Erlangung der angestrebten beruflichen Qualifikation des Fachwirts dienen und der Ausbildungscharakter im Vordergrund stehen (BFH v. 24.2.2010 – III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262).

Freiwilligendienst: Kinder, die einen Freiwilligendienst leisten, werden grds. nicht für einen Beruf ausgebildet, da Freiwilligendienste idR nicht der Vorbereitung auf einen konkret angestrebten Beruf dienen, sondern der Erlangung sozialer Erfahrungen und der Stärkung des Verantwortungsbewusstseins für das Gemeinwohl (BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325; BFH v. 9.2.2012 – III R 78/09, BFH/NV 2012, 940).

Hauswirtschaft: Berufsausbildung ist das Erlernen der Hauswirtschaft, und zwar auch dann, wenn die erworbenen Kenntnisse nur im eigenen Haushalt verwendet werden sollen (vgl. BSG v. 18.3.1970 – 1 RA 217/69, NJW 1970, 1655).

Meister: Die Ausbildung eines Gesellen zum Meister kann Ausbildung sein (BFH v. 8.11.1972 – VI R 54/70, BStBl. II 1973, 138). Ein daneben bestehendes Vollzeitverhältnis schließt den Ausbildungscharakter nicht aus, kann aber bei Vorliegen einer Zweitausbildung nach Abs. 4 Satz 2 schädlich sein (s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.4 Abs. 1).

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.; Nds. FG v. 10.10.2013 – 16 K 283/12, KirchE 62, 197, rkr.). Der Besuch einer Jüngerschaftsschule stellt dagegen keine Ausbildung dar, wenn es an einem hinreichenden Zusammenhang mit einem konkret angestrebten Beruf oder einem Studium fehlt (FG Münster v. 12.5.2016 – 6 K 2896/15 Kg, juris, rkr.). Bei im Ausland besuchter Jüngerschaftsschule können aber die Voraussetzungen einer Sprachausbildung vorliegen (BFH v. 22.2.2017 – III R 3/16, BFH/NV 2017, 1304).

Praktikum: Siehe Anm. 94.

Pilot: Der Erwerb der ersten Musterberechtigung durch einen Verkehrsflugzeugführer (*Airline Transport Pilot License*) gehört zu dessen Ausbildung (BFH v. 4.3.2010 – III R 23/08, BFH/NV 2010, 1264).

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; BFH v. 22.10.2009 – III R 29/08, BFH/NV 2010, 627).

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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.2 Abs. 1 Satz 3).

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

Soldat (auf Zeit): Die Ableistung des Grundwehrdienstes ist grds. keine Ausbildung (BFH v. 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28; BFH v. 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681), es sei denn, sie ist Voraussetzung für die spätere dienstliche Verwendung als Soldat auf Zeit (FG Münster v. 13.11.2014 – 11 K 2284/13 Kg, EFG 2015, 307, rkr.). Ein freiwilliger zusätzlicher Wehrdienst nach § 6b WPflG kann bereits Teil der Berufsausbildung zum Unteroffizier sein, wenn sich das Kind bereits während dieses Dienstes entschlossen hat, sich als Soldat auf Zeit zu verpflichten und zum Unteroffizier ausbilden zu lassen und wenn während der Leistung des freiwilligen zusätzlichen Wehrdienstes bereits der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht (BFH v. 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28). Berufsausbildung ist auch die Ausbildung eines Soldaten auf Zeit zum Offizier des Truppendienstes (BFH v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II 2002, 523), zum Fachunteroffizier und gleichzeitig zum zivilen Beruf des Telekommunikationselektronikers (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 19/02, BStBl. II 2007, 247), zum Kraftfahrer (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895), zum Feldwebel (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55) und zum Reserveoffizier, selbst wenn nicht abzusehen ist, ob ein Antrag auf Verlängerung der Dienstzeit oder auf Übernahme als Berufssoldat gestellt wird (BFH v. 8.5.2014 – III R 41/13, BStBl. II 2014, 717). Voraussetzung ist, dass der Soldat auf Zeit tatsächlich eine Ausbildung erhält und der Ausbildungscharakter im Vordergrund der Tätigkeit steht (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895). Im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände können für einen im Vordergrund stehenden Ausbildungscharakter u.a. das Vorhandensein eines Ausbildungsplans, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt sprechen. Insofern kann bei bloß verwendungsbezogenen Lehrgängen eines (Unter-)Offiziers nach bestandener Laufbahnprüfung und ggf. einem weiteren zivilen Berufsabschluss der Ausbildungscharakter auch zu verneinen sein (BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281; BFH v. 21.6.2016 – III B 133/15, BFH/NV 2016, 1450; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913). Zu weiteren Einzelheiten s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.2 Satz 3.

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 im ausgebildeten Beruf und die Berufsausübung sind, nicht jedoch staatlich nicht vorgeschriebene Praktika, die nach der Abschlussprüfung geleistet werden (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.2 Satz 2).

Steuerfachgehilfe: Die normal entlohnte Tätigkeit als Steuerfachgehilfe ist auch dann keine Berufsausbildung, wenn diese Tätigkeit eine Voraussetzung für die Ablegung der Prüfung zum Steuerbevollmächtigten, -fachwirt oder -berater ist (BFH v. 11.10.1984 – VI R 69/83, BStBl. II 1985, 91). Allerdings kann daneben besuchten Lehrgängen an einer Fachschule etc. Ausbildungscharakter beizumessen sein; ggf. ist die Steuerfachgehilfentätigkeit dann aber nach Abs. 4 Satz 2 schädlich (BFH v. 11.4.2018 – III R 18/17, DStR 2018, 1164).

Strafvollzug: Zu berücksichtigen ist auch eine Berufsausbildung während des Strafvollzugs (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 15.2 Satz 2). Zur Ausbildungsunterbrechung durch Straf- oder Untersuchungshaft s. Anm. 95.

Umschulungsmaßnahmen gehören zur Berufsausbildung (BFH v. 24.2.2010 – III R 3/08, BFH/NV 2010, 1262); finden sie innerhalb der fortgeführten bisherigen Berufstätigkeit statt, kommt es darauf an, ob der Ausbildungscharakter überwiegt.

Volontär: Siehe Anm. 94.

97–99 Einstweilen frei.

100 b) Kinder während einer Übergangszeit (Abs. 4 Satz 1 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 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 des freiwilligen Wehrdienstes nach § 58b des Soldatengesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d liegt. 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 der genannten Dienste befindet.

► *Abgrenzung zur Unterbrechungszeit:* Die Übergangszeit ist daher von der Unterbrechungszeit (insbes. wegen Krankheit oder Mutterschutz) zu unterscheiden, in der die Ausbildung ruht (s. Anm. 95); eine Übergangszeit liegt daher nicht vor, wenn ein ausbildungswilliges Kind einen Ausbildungsabschnitt beendet und sich danach wegen Kindesbetreuung nicht um einen Anschluss-Ausbildungsplatz bemüht (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 16 Abs. 4).

► *Die Vollzeitberufstätigkeit* eines Kindes schließt dessen Berücksichtigung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b nicht aus (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982). Gegebenenfalls ist sie jedoch nach Abs. 4 Satz 2 schädlich.

► *Ausbildungsabschnitt* ist jeder Zeitraum, der nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a als Berufsausbildung zu berücksichtigen ist. Danach handelt es sich bei der ersten Phase der Ausbildung (zB allgemeinbildende Schule) ebenso um einen Ausbildungsabschnitt wie bei der letzten, dem Ausbildungsabschluss vorangegangenen. Die Übergangszeit kann daher auch zwischen dem Ausbildungsende und dem Wehr- oder Zivildienst liegen (BFH v. 25.1.2007 – III R 23/06, BStBl. II 2008, 664). Die Vorschrift setzt nicht voraus, dass die zwei Ausbildungsabschnitte aufeinander aufbauen. Auch wenn das Kind nach erfolgreichem Abschluss oder nach Abbruch einer Ausbildung nachfolgend eine anders geartete Ausbildung aufnimmt, handelt es sich um zwei Ausbildungsabschnitte (BFH v. 19.10.2001 – VI R 39/00, BStBl. II 2002, 481; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 16 Abs. 2 Satz 2). Dass das Kind zu Beginn der Übergangsfrist schon eine Zusage für den Ausbildungsplatz oder den Dienst hat oder sich jedenfalls dafür beworben hat, wird von der Verwaltung zwar für die fortlaufende Weitergewäh-

rung des Kindergeldes gefordert (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 16 Abs. 3), ist aber nicht Voraussetzung für eine berücksichtigungsfähige Übergangszeit; ggf. ist eine rückwirkende Berücksichtigung durchzuführen, wenn das Vorliegen einer viermonatigen Übergangsfrist feststeht.

► *Die Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b Zivildienstgesetz oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes iSv. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d* wurde erst durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533) mW ab. 1.1.2002 als Anknüpfungspunkt für eine Übergangszeit eingefügt. Wird der Wehr- oder Zivildienst (zB wegen eines davorliegenden Wochenendes) nicht am ersten, sondern erst am dritten Tag eines Monats angetreten, befindet sich das Kind am ersten und zweiten Tag des Monats noch in einer berücksichtigungsfähigen Übergangszeit, auch wenn es für den gesamten Monat Sold erhält (BFH v. 5.9.2013 – XI R 7/12, BStBl. II 2014, 37).

► *Der freiwillige Wehrdienst* nach § 58b Soldatengesetz wurde durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) als neuer Anknüpfungspunkt für eine Übergangszeit eingefügt. Der freiwillige Wehrdienst als besonderes staatsbürgerliches Engagement besteht aus einer sechsmonatigen Probezeit und bis zu 17 Monaten anschließendem Wehrdienst. Die Übergangszeit kann sich sowohl an die Probezeit als auch an den darauf folgenden Wehrdienst anschließen (s. Begr. zum gescheiterten Entwurf des JStG 2013 in BTDrucks. 17/10000, 54 zu Nr. 11 Buchst. a Doppelbuchst. aa). Die Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014) ermöglicht die Anerkennung entsprechender Übergangszeiten erst ab dem Monat Januar 2015, obwohl solche Übergangszeiten möglicherweise auch schon früher entstanden sein können (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 16 Abs. 1 Satz 1; aA Schl.-Holst. FG v. 28.1.2015 – 2 K 39/14, EFG 2015, 734, rkr.). Nicht unter § 58b Soldatengesetz fallende Zeitsoldatenverhältnisse können nicht zu einer Übergangsfrist führen (ebenso HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 76 [6/2017]; aA Sächs. FG v. 21.7.2004 – 7 K 2278/03 (Kg), juris, rkr.).

Höchstens vier Monate darf die Übergangszeit betragen. Die Übergangszeit beginnt mit Abschluss des unmittelbar vorangegangenen Ausbildungsabschnitts oder Dienstes, auch wenn das Kind zu diesem Zeitpunkt das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (BFH v. 16.4.2015 – III R 54/13, BStBl. II 2016, 25). 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, so dass bei Ausbildungsende im Juli der nächste Ausbildungsabschnitt erst im Dezember beginnen muss (BFH v. 23.2.2006 – III R 82/03, BStBl. II 2008, 702). Der Viermonatszeitraum kann in zwei VZ fallen (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 34). 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). Ebenso wenig kommt es darauf an, ob das Kind die Überschreitung der maximalen Übergangszeit zu vertreten hat (BFH v. 2.4.2004 – VIII B 175/03, juris). Wird die Übergangszeit überschritten, so ist die gesamte Übergangszeit keine Berufsausbildung (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; BFH v. 22.12.2011 – III R 41/07, BStBl. II 2012, 681). Die Beschränkung der Berücksichtigungstatbestände auf Übergangszeiten von maximal vier Monaten führt weder zu einer durch eine Analogie zu schlie-

henden gesetzliche Lücke, noch begegnet sie verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 22.12.2011 – III R 5/07, BStBl. II 2012, 678; BFH v. 24.5.2012 – III R 25/09, BFH/NV 2012, 1437); dies gilt auch in Fällen einer nicht absehbaren Überschreitung der Viermonatsfrist (BFH v. 24.5.2012 – III R 59/10, BFH/NV 2012, 1951).

101–102 Einstweilen frei.

103 **c) Kinder ohne Ausbildungsplatz (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c)**

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. regelmäßige Unterhaltsaufwendungen in einer Höhe erwachsen, die den Abzug eines Kinderfreibetrags rechtfertigen (BTDrucks. 10/2884, 102 f.). 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 der Abbruch 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. Unschädlich ist es, wenn die Wartezeit mehr als vier Monate betrug, denn die Viermonatsfrist des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b hat auf Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c keinen restriktiven Einfluss (BFH v. 4.3.2010 – III R 23/08, BFH/NV 2010, 1264).

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

► *Ausbildungsplatz* ist jede Stelle im In- oder Ausland, 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). Wehr-, Zivildienststellen und Freiwilligendienste ohne Ausbildungscharakter werden nicht erfasst (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 20003, 841; BFH v. 16.3.2004 – VIII R 86/02, BFH/NV 2004, 1242).

► *Der Mangel* an einem Ausbildungsplatz kann sich daraus ergeben, dass ein solcher überhaupt nicht zur Verfügung steht oder ein solcher aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen jedenfalls in dem fraglichen Berücksichtigungsmonat noch nicht angetreten werden kann (BFH v. 7.4.2011 – III R

50/10, BFH/NV 2011, 1329). Die Suche nach einem Ausbildungsplatz muss daher 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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 17.1 Abs. 1).

Der Unterschied zu dem in Ausbildung befindlichen Kind muss allein in dem Mangel der Verfügbarkeit eines Ausbildungsplatzes liegen. Der Beginn oder die Fortsetzung der Ausbildung dürfen daher grds. nicht an anderen Umständen als diesem scheitern. Die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c liegen demnach nicht vor, wenn das Kind – die Verfügbarkeit des Ausbildungsplatzes unterstellt – diesen ohnehin nicht antreten könnte (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 79/99, BStBl. II 2003, 843). Kann ein Kind einen Ausbildungsplatz bereits deshalb nicht antreten, weil dem ausländerrechtl. Vorgaben entgegenstehen (BFH v. 7.4.2011 – III R 24/08, BStBl. II 2012, 210) oder weil es unentschlossen ist oder Zweifel an seiner Eignung bestehen (BFH v. 25.9.2009 – III B 52/08, BFH/NV 2010, 34) scheidet eine Berücksichtigung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c aus.

Ernsthafte Bemühungen um einen Ausbildungsplatz fordern die FinVerw. und die Rspr., durch die vom Stpfl. die Ausbildungswilligkeit des Kindes nachzuweisen oder glaubhaft zu machen ist (R 32.7 Abs. 3 EStR 2012; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 17.1 Abs. 2; BFH v. 22.9.2011 – III R 35/08, BFH/NV 2012, 232; BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895; BFH v. 26.8.2014 – XI R 14/12, BFH/NV 2015, 322). Der Stpfl. hat Beweisvorsorge zu treffen (BFH v. 3.3.2011 – III R 58/09, BFH/NV 2011, 1127) und trägt das Risiko der mangelnden Feststellbarkeit entsprechender Bemühungen (BFH v. 21.7.2005 – III S 19/04 (PKH), BFH/NV 2005, 2207). Kann eine Ausbildung nur zu bestimmten Zeitpunkten begonnen werden, muss sich das Kind für den nächstmöglichen Ausbildungsbeginn bewerben (BFH v. 26.11.2009 – III R 84/07, BFH/NV 2010, 853). Davor genügt eine schriftliche Erklärung des Kindes, sich sobald wie möglich bewerben zu wollen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 17.1 Abs. 1). Ob ernsthafte Bemühungen vorliegen, ist anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BFH v. 17.7.2008 – III R 109/07, BFH/NV 2009, 391). Nimmt das Kind einen ihm zugesagten Ausbildungsplatz nicht an, kann dies gegen seine Ausbildungswilligkeit sprechen (BFH v. 26.8.2014 – XI R 14/12, BFH/NV 2015, 322). Der Nachweis der Bemühungen kann geführt werden:

► *Durch die Registrierung als Bewerber um eine berufliche Ausbildungsstelle bei der Arbeitsagentur*, wobei der Registrierung nur Indiz- und keine echte Tatbestandswirkung zukommt (BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08, BStBl. II 2012, 411). Sie gilt deshalb als Indiz für das Bemühen des Kindes um einen Ausbildungsplatz auch dann nach Maßgabe des § 38 Abs. 4 SGB III nF fort, wenn die Agentur für Arbeit nach der – auch formlos möglichen – Meldung des Kindes die Registrierung ohne Grund wieder löscht (BFH v. 18.6.2015 – VI R 10/14, BStBl. II 2015, 940). Die Registrierung bei der Arbeitsagentur galt nach früherer Rspr. nur für drei Monate als Nachweis des ernsthaften Bemühens (BFH v. 19.6.2008 – III R 66/

05, BStBl. II 2009, 1005; BFH v. 17.7.2008 – III R 106/07, BFH/NV 2009, 368; BFH v. 3.3.2011 – III R 58/09, BFH/NV 2011, 1127; BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08, BStBl. II 2012, 411). Das Kind musste daher zumindest alle drei Monate gegenüber der Ausbildungsvermittlung sein Interesse an einer weiteren Vermittlung von Ausbildungsstellen kundtun (BFH v. 19.6.2008 – III R 66/05, BFH/NV 2008, 1740). Nach neuerer Rspr. ist die Meldung als Ausbildungsuchender nicht mehr auf drei Monate beschränkt. Die Ausbildungsvermittlung ist nach § 38 Abs. 4 SGB III nF durchzuführen, bis die Ausbildungsstelle in Ausbildung, schulische Bildung oder Arbeit mündet oder sich die Vermittlung anderweitig erledigt oder solange der Ausbildungsuchende dies verlangt. Die Agentur für Arbeit kann die Vermittlung allerdings einstellen, wenn der Ausbildungsuchende die ihm nach § 38 Abs. 2 SGB III nF, der Eingliederungsvereinbarung oder dem Verwaltungsakt nach § 37 Abs. 3 Satz 4 SGB III nF obliegenden Pflichten nicht erfüllt, ohne dafür einen wichtigen Grund zu haben (BFH v. 18.6.2015 – VI R 10/14, BStBl. II 2015, 940). Entsprechend der Handhabung bei den arbeitssuchenden Kindern ist von einer Anwendbarkeit der neuen Rspr. ab 1.1.2009 auszugehen (s. Anm. 90). Eine Registrierung als „Ratsuchender“ genügt nicht (BFH v. 9.2.2012 – III R 68/10, BStBl. II 2012, 686). Eine für den Rentenversicherungsträger bestimmte Bescheinigung von Zeiten der Ausbildungsstelle gem. § 58 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a SGB VI ist allenfalls Nachweis dafür, dass das Kind sich zu Beginn des bescheinigten Zeitraums bei der Agentur für Arbeit als Ausbildungsuchender gemeldet hat, nicht jedoch dafür, dass es sich alle drei Monate erneut als Ausbildungsuchender gemeldet hat (BFH v. 22.9.2011 – III R 30/08, BStBl. II 2012, 411).

► *Durch direkte schriftliche Bewerbungen an Ausbildungsstätten* oder Vergabestellen und ggf. darauf erhaltene Zwischennachrichten oder Absagen (BFH v. 26.11.2009 – III R 84/07, BFH/NV 2010, 853, zur ZVS). Bewerbungen und Absagen durch E-Mails können ebenfalls zu berücksichtigen sein (BFH v. 8.11.2012 – V B 38/12, BFH/NV 2013, 524). Telefonische Anfragen können im Einzelfall als Nachweis ausreichen, wenn detailliert und glaubhaft dargelegt wird, mit welchen Firmen, Behörden usw. zu welchen Zeitpunkten (erfolglose) Gespräche geführt worden sind (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895). Es ist 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).

► *Durch Suchanzeigen* in Zeitungen oder Onlinebörsen (BFH v. 10.5.2012 – VI R 72/11, BStBl. II 2012, 895).

Nicht ausreichend ist dagegen eine bloße unverbindliche Aussicht auf einen Ausbildungsplatz ohne Nachweise über ernsthafte Bemühungen (BFH v. 21.1.2010 – III R 17/07, BFH/NV 2010, 1423) oder das Einholen von Informationen über Studien- oder Ausbildungsmöglichkeiten (BFH v. 9.2.2012 – III R 68/10, BStBl. II 2012, 686).

Die Unterbrechung der Suche nach einem Ausbildungsplatz ist während der Mutterschutzfristen unschädlich, selbst dann, wenn die Bemühungen um einen Ausbildungsplatz nach dem Ende der Mutterschutzfrist nicht fortgesetzt werden (BFH v. 13.6.2013 – III R 58/12, BStBl. II 2014, 834). Wird die Ausbildungsplatzsuche dagegen während der Elternzeit oder wegen Kinderbetreuung unterbrochen, kann das Kind nicht berücksichtigt werden (BFH v. 24.9.2009 – III R 83/08, BFH/NV 2010, 619; BFH v. 13.6.2013 – III R 58/12, BStBl. II

2014, 834). Eine durch den Mangel an Betreuungsplätzen „erzwungene“ Eigenbetreuung des Kindes und der hierdurch bedingte Nichtantritt einer Ausbildung führen nicht zur Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes (BFH v. 26.4.2013 – III S 34/12 (PKH), BFH/NV 2013, 1231). Zur Unterbrechung der Ausbildungsplatzsuche wegen Erkrankung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 17.2. Auch aus der Haft ist eine Ausbildungsplatzsuche möglich, sofern das Kind den Ausbildungsplatz zum nächstmöglichen Ausbildungsbeginn antreten kann.

Erwerbstätigkeit und Wehr-/Zivildienst unschädlich: Seine frühere Rspr., wonach die Ausübung einer Vollzeittätigkeit der Berücksichtigung als ausbildungssuchendes Kinde entgegensteht, hat der BFH ausdrücklich aufgegeben (BFH v. 17.6.2010 – III R 34/09, BStBl. II 2010, 982; BFH v. 15.4.2015 – V R 27/14, BStBl. II 2016, 163). Ein volljähriges Kind, das erwerbstätig ist und sich auf einen (weiteren) Ausbildungsplatz bewirbt, gilt beim Hinausschieben des möglichen Ausbildungsbeginns auf eigenen Wunsch erst zu dem Zeitpunkt als ausbildungswillig, ab dem es eine Zusage für die Aufnahme einer Ausbildung erhalten hat und aus schul-, studien- oder betriebsorganisatorischen Gründen die Ausbildung erst zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnehmen kann (BFH v. 28.5.2013 – XI R 38/11, BFH/NV 2013, 1774). Zudem können – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – auch Kinder, die den gesetzlichen oder einen freiwilligen Wehr- oder Zivildienst ableisten, als Ausbildungsplatz suchende Kinder berücksichtigt werden (BFH v. 30.7.2009 – III R 77/06, BFH/NV 2010, 28; BFH v. 27.9.2012 – III R 70/11, BStBl. II 2013, 544). Schädlich kann eine Erwerbstätigkeit erst nach abgeschlossener Erstausbildung werden (Abs. 4 Satz 2).

Einstweilen frei.

104–107

d) Kinder, die freiwillige Dienste leisten (Abs. 4 Satz 1 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 bestimmte, im Gesetz abschließend aufgezählte Freiwilligendienste leisten. Eine Erstreckung des Anwendungsbereichs des Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d auf andere, dort 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; BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325; FG Köln v. 12.3.2009 – 10 K 4227/08, EFG 2009, 1238, rkr.). Da bei diesen Diensten idR keine Kenntnisse und Fähigkeiten für einen Beruf vermittelt werden, sondern sie überwiegend der Persönlichkeitsbildung und Orientierung der Jugendlichen dienen (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; BFH v. 7.4.2011 – III R 11/09, BFH/NV 2011, 1325), ist es verfassungsrechtl. nicht zwingend geboten, das Existenzminimum eines Kindes, das einen solchen Dienst leistet, bei den Eltern von der ESt freizustellen. Der Gesetzgeber fördert die in Nr. 2 Buchst. d genannten Dienste u.a. durch die (Weiter-)Gewährung von Kindergeld, um einen Anreiz für die Leistung solcher Dienste zu schaffen und die damit verbundenen Nachteile auszugleichen. Es liegt im Rahmen seines Gestaltungsspielraums, nur solche Dienste durch die Gewährung von Kindergeld zu fördern, bei denen durch die pädagogische Begleitung die mit der Förderung verfolgten Ziele gewährleistet werden (BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, BStBl. II 2009, 1010).

▶ *Ableistung mehrerer Dienste:* Die Berücksichtigung des Kindes ist auch möglich, wenn es mehrere Dienste dieser Art leistet (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.1 Abs. 1).

▶ *Ableistung des Dienstes im Ausland:* Bei im Ausland geleisteten Diensten ist in kindergeldrechtl. Hinsicht zu beachten, dass § 63 Abs. 1 Satz 6 einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Kindes im Inland oder einem EU- bzw. EWR-Staat erfordert (BFH v. 13.7.2016 – XI R 8/15, BStBl. II 2016, 952). Die kindbedingten Freibeträge sind nicht an diese Voraussetzung geknüpft. Hier sieht Abs. 6 Satz 4 nur eine Anpassung der Freibeträge an die Verhältnisse des Wohnsitzstaates vor.

Berücksichtigungsfähig sind folgende Dienste:

▶ *Das freiwillige soziale Jahr und das freiwillige ökologische Jahr* sind im Jugendfreiwilligendienstegesetz (JFDG) v. 16.5.2008 (BGBl. I 2008, 842) geregelt. Vorgängerregelungen waren das Gesetz zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres (FSJG) v. 17.8.1964 (BGBl. I 1964, 640) und das Gesetz zur Förderung eines freiwilligen ökologischen Jahres (FÖJG) v. 17.12.1993 (BGBl. I 1993, 2118).

▷ *Der Freiwillige* muss den Dienst ohne Erwerbsabsicht, außerhalb einer Berufsausbildung und vergleichbar einer Vollzeitbeschäftigung leisten (§ 2 JFDG). Die in einer nach § 11 JFDG getroffenen Vereinbarung festgelegte Dauer des Dienstes beträgt 6 bis 24 Monate. Der Freiwillige erhält regelmäßig nur Unterkunft, Verpflegung, Arbeitskleidung sowie ein angemessenes Taschengeld.

▷ *Wer Träger* des freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahres im In- oder Ausland sein kann, ergibt sich aus § 10 JFDG (zur Kritik an dem Erfordernis des Inlandssitzes für Träger von im Ausland geleisteten Diensten s. HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 87 [6/2017]). Soweit die Träger nicht bereits im Gesetz ausdrücklich zugelassen sind (insbes. Wohlfahrtspflegeverbände, Religionsgemeinschaften, Gebietskörperschaften), bedürfen sie einer Zulassung durch die zuständige Landesbehörde. Diese hat der Stpfl. nachzuweisen (BFH v. 17.12.2008 – III R 62/06, BFH/NV 2009, 747).

▷ *Der Nachweis* über die Leistung des freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahres ist durch die mit dem Träger geschlossene Vereinbarung (§ 11 Abs. 1 JFDG) und eine dem Freiwilligen nach Abschluss des Dienstes vom Träger ausgestellte Bescheinigung zu führen, die auch den Zeitraum des Dienstes zu enthalten hat (§ 11 Abs. 3 JFDG; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.2 Abs. 3).

▶ *Als Freiwilligendienste der EU* nennt Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d den Freiwilligendienst iSd. Verordnung (EU) Nr. 1288/2013 v. 11.12.2013 zur Einrichtung von „Erasmus+“ (ABl. EU 2013 Nr. L 347, 50). Dieser Freiwilligendienst wurde durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) neu aufgenommen. Die Regelung ist erstmals ab dem VZ 2014 anzuwenden. Der Dienst fasst die bisherigen EU-Programme für lebenslanges Lernen, die Hochschulprogramme und das Programm „Jugend in Aktion“ zusammen und beinhaltet weiterhin den Europäischen Freiwilligendienst (BTDrucks. 18/1529, 55). Kinder, die eine Vereinbarung nach einem der bisherigen Programme geschlossen haben, werden über den 1.1.2014 hinaus berücksichtigt (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.3 Abs. 1). Zum Abschluss des dem Dienst zugrunde liegenden privatrechtl. Fördervertrags und zur Nachweisführung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.3 Abs. 2 und 3.

► *Dienst im Ausland:* Kinder, die einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 5 Bundesfreiwilligendienstgesetzes (BFDG) leisten, sind ebenfalls berücksichtigungsfähig. Diese Gesetzesformulierung basiert auf dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790) und trat rückwirkend zum 1.1.2012 in Kraft. Anerkannte Kriegsdienstverweigerer konnten anstelle des Zivildienstes nach § 14b Zivildienstgesetz einen anderen Dienst im Ausland ableisten. Da die allgemeine Wehrpflicht durch das Wehrrechtsänderungsgesetz 2011 (BGBl. I 2011, 679) ausgesetzt wurde, kann auch ein anderer Dienst im Ausland nicht mehr als Ersatzdienst für den Zivildienst abgeleistet werden (BTDrucks. 17/10000, 54). § 14b Zivildienstgesetz wäre daher ins Leere gelaufen. Der andere Dienst im Ausland wurde daher im BFDG weitergeführt. Durch die Überführung des Dienstes in das BFDG entfällt zwar die noch nach § 14b Zivildienstgesetz erforderliche Voraussetzung, dass es sich um einen anerkannten Kriegsdienstverweigerer handeln muss, der nicht zum Zivildienst herangezogen wird (s. zur früheren Rechtslage etwa BFH v. 17.12.2008 – III R 62/06, BFH/NV 2009, 747). Der Berücksichtigungstatbestand ist daher nun auch für weibliche Kinder eröffnet, die früher mangels Wehrpflicht nicht hierunter fallen konnten (s. BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, BStBl. II 2009, 1010). Die durch § 14b Zivildienstgesetz an den Dienst gestellten formellen und inhaltlichen Anforderungen müssen aber weiter erfüllt werden, wenn das Kind nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d berücksichtigt werden soll. § 5 BFDG regelt, dass Anerkennungen von Trägern, Vorhaben und Einsatzplänen des anderen Dienstes im Ausland, die nach § 14b Abs. 3 Zivildienstgesetz erfolgt sind, bestehen bleiben und auch die Möglichkeit neuer Anerkennungen erhalten bleibt. Zum Abschluss der dem Dienst zugrunde liegenden Vereinbarung und zur Nachweisführung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.4.

► *Der entwicklungspolitische Freiwilligendienst „weltwärts“* war zunächst in der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung v. 1.8.2007 (BAnz. 2008, 1297) geregelt und ist dies nun in der Förderleitlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1. Januar 2016 (BT Drucks. 19/4723, 7, 19). Kinder, die den Freiwilligendienst „weltwärts“ leisten, können erstmals ab dem VZ 2008 berücksichtigt werden. Ziel des Gesetzgebers war es, eine Gleichbehandlung mit den weiteren Freiwilligendiensten sicherzustellen (BTDrucks. 16/6519, 16). Zum Abschluss der dem Dienst zugrunde liegenden Vereinbarung und zur Nachweisführung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.5.

► *Zum Freiwilligendienst aller Generationen* enthält § 2 Abs. 1a SGB VII nähere Bestimmungen über die in Betracht kommenden Träger, die Dauer und die Anforderungen an die inhaltliche Ausgestaltung. Kinder, die einen solchen Dienst leisten, sind ab 1.1.2009 berücksichtigungsfähig. Dies dient der Gleichstellung mit den anderen bereits erfassten Freiwilligendiensten (BTDrucks. 16/13429, 44 f.). Die nach § 2 Abs. 1a SGB VII erforderliche Vereinbarung zwischen dem Kind und dem Träger des Freiwilligendienstes muss das Schriftformerfordernis erfüllen und die Bezeichnung des Trägers und der Einsatzstelle, die Aufgaben des Freiwilligen, die Angabe des mindestens sechsmonatigen Verpflichtungszeitraums und der wöchentlichen Stundenzahl von mindestens acht Stunden, die Verpflichtung des Trägers zur Sicherstellung des Haftpflicht- und Unfallversicherungsschutzes sowie zur kontinuierlichen Begleitung des Freiwilligen und zu dessen Fort- und Weiterbildung im Umfang von mindestens durchschnittlich 60 Stunden je Jahr enthalten (BFH v. 24.5.2012 – III R 68/11, BStBl. II 2013,

864; FG München v. 26.2.2015 – 10 K 1463/14, EFG 2015, 991, rkr.). Zur Nachweisführung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.6.

► *Ein Internationaler Jugendfreiwilligendienst* ist nach dem BeitrLUmsG 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) i d F v. 17.4.2014 (GMBL 2014, 536) bzw. v. 20.12.2010 (GMBL 1778) niedergelegt. Zur Nachweisführung s. DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.7.

► *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 Einf., mithin ab dem 3.5.2011, 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 (§ 3 Abs. 2 Satz 4 BFDG). 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 geschlossene Vereinbarung und die Ableistung des Dienstes sind nachzuweisen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 18.8).

Nicht berücksichtigungsfähig sind der freiwillige Wehrdienst (BFH v. 3.7.2014 – III R 53/13, BStBl. I 2015, 282), der vom Wehrdienst befreiende Dienst im Katastrophenschutz (BFH v. 19.10.2017 – III R 8/17, BStBl. II 2018, 399, mit Anm. WENDL, HFR 2018, 473), ein Freiwilligendienst bei einer nicht vom Katalog des Nr. 2 Buchst. d erfassten Nichtregierungsorganisation (FG Köln v. 6.5.2010 – 10 K 3427/09, EFG 2010, 1621, rkr.), ein unentgeltlicher Friedensdienst im Ausland (BFH v. 18.3.2009 – III R 33/07, BStBl. II 2009, 1010) und ein freiwilliges Jahr im Unternehmen (FG Saarl. v. 23.9.1999 – 2 K 85/99, EFG 2000, 19, rkr.).

109 Einstweilen frei.

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

110 a) Rechtsentwicklung zur Berücksichtigung behinderter Kinder

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). 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 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 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 VZ das 18., 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.

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 (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/842, 55). Kinder über 27 Jahre waren 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 konnten Kinder, die das 16., aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hatten, 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 beiden Tatbestände zusammengefasst. Kinder, die das 27. Lebensjahr vollendet hatten, konnten bis zum VZ 1995 ohne eine Altersbegrenzung nach Abs. 5 berücksichtigt werden, wenn sie körperlich, geistig oder seelisch behindert und aus diesem Grund außerstande waren, sich selbst zu unterhalten. War das Kind verheiratet oder geschieden, so wurde bis zum VZ 1995 weiter vorausgesetzt, dass sein Ehegatte oder sein früherer Ehegatte 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

111 **aa) Bedeutung der kindbedingten Entlastungen für Behinderte**

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.

112 **bb) Verfassungsmäßigkeit der Vorschriften zur Berücksichtigung behinderter Kinder**

Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gegenüber unterhaltsberechtigten Person können bis zu einem bestimmten Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 als außergewöhnliche Aufwendungen stl. berücksichtigt werden. Das betrifft an sich auch volljährige behinderte Kinder, denen der Stpfl. unterhaltsverpflichtet bleibt. § 33a Abs. 1 Satz 4 schließt aber die Berücksichtigung von agB aus, wenn der Stpfl. oder eine andere Person Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat. Dieses Abzugsverbot verstößt nicht gegen das Grundgesetz (BFH v. 26.6.1987 – III B 32/85, BStBl. II 1987, 713; BFH v. 22.8.1996 – III R 105/93, BFH/NV 1997, 282). Es bezieht sich nur auf die typischen Unterhaltsaufwendungen, die üblicherweise für Unterhalt (insbes. Ernährung, Kleidung, Wohnung, Hausrat sowie notwendige Versicherungen) und Berufsausbildung eines Kindes anfallen und durch das Kindergeld oder den Kinderfreibetrag abgegolten werden (BFH v. 24.5.2012 – VI B 120/11, BFH/NV 2012, 1438). Atypische Unterhaltsleistungen, mit denen ein besonderer und außergewöhnlicher Bedarf abgedeckt wird – zB die Übernahme von Krankheits- oder Pflegekosten –, sind dagegen nach § 33 zu berücksichtigen, wenn der Unterhaltsberechtigte nicht in der Lage ist, diese Aufwendungen selbst zu tragen (BFH v. 30.6.2011 – VI R 14/10, BStBl. II 2012, 876). Gegen die Absenkung der Altersgrenze vom 27. auf das 25. Lebensjahr bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409).

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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.2. Abs. 1)

▶ *bei einer Behinderung, deren Grad auf mindestens 50 festgestellt ist*, durch einen Schwerbehindertenausweis nach § 152 Abs. 5 SGB IX (§ 69 Abs. 5 SGB IX aF) oder durch einen die Behinderung feststellenden Bescheid der Versorgungsverwaltung nach § 152 Abs. 1 SGB IX (§ 69 Abs. 1 SGB IX aF).

▶ *bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens 25 festgestellt ist*, – durch eine Bescheinigung der nach § 152 Abs. 1 SGB IX zuständigen Behörde aufgrund eines Feststellungsbescheids nach § 152 Abs. 1 SGB IX, die eine

Äußerung darüber enthält, ob die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat oder auf einer typischen Berufskrankheit beruht,

- wenn dem Kind wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder einen entsprechenden Bescheid.

► Bei einer Einstufung in den *Pflegegrad 4 oder 5* (bis 31.12.2016: in Pflegestufe III) nach dem SGB XI oder diesem entsprechenden Bestimmungen durch den entsprechenden Bescheid.

Der Nachweis der Behinderung kann auch in Form einer Bescheinigung bzw. eines Zeugnisses des behandelnden Arztes oder eines ärztlichen Gutachtens erbracht werden (BFH v. 16.4.2002 – VIII R 62/99, BStBl II 2002, 738; BFH v. 9.2.2012 – III R 47/08, BFH/NV 2012, 939). Aus dieser müssen das Vorliegen der Behinderung, der Beginn der Behinderung, soweit das Kind das 25. Lebensjahr vollendet hat, und die Auswirkungen der Behinderung auf die Erwerbsfähigkeit des Kindes hervorgehen.

Grundlagenbescheids- und Tatbestandswirkung: Anders als bei § 33b Abs. 2, der eine Feststellung des Grades der Behinderung fordert, kommt den Feststellungsbescheiden der Versorgungsverwaltung im Rahmen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 keine Grundlagenbescheidsfunktion zu. Sie entfalten jedoch Tatbestandswirkung für die Steuer- und Kindergeldfestsetzung. Die amtlichen Behindertenausweise entfalten uE zwar keine Tatbestandswirkung; faktisch binden sie die FinVerw. jedoch ebenfalls. Die Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises bis zum bestandskräftigen Abschluss eines den Grad der Behinderung herabsetzenden Neufeststellungsverfahrens steht einer estrechtl. Berücksichtigung des herabgesetzten Grades der Behinderung auf den Neufeststellungszeitpunkt nach Eintritt der Bestandskraft nicht entgegen (vgl. BFH v. 22.9.1989 – III R 167/86, BStBl. II 1990, 60).

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 Kindergeldes auf den Zeitpunkt zu „befristen“, zu dem dieser Ausweis ungültig wird (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.2. Abs. 2).

Einstweilen frei.

114

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

aa) Verhältnis der behinderungsbedingten Berücksichtigung zu den anderen Berücksichtigungsstatbeständen

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. Die FinVerw. prüft vorrangig, ob ein behindertes Kind, für das Kindergeld beansprucht wird, nach den anderen Tatbeständen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 berücksichtigt werden kann (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.1. Abs. 6).

116 **bb) Begriff der Behinderung**

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

► *Maßgeblichkeit des sozialrechtlichen Begriffs der Behinderung:* Nach übereinstimmender Auffassung der FinVerw. (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.1. Abs. 2) und der Rspr. (BFH v. 23.3.2012 – V R 39/11, BFH/NV 2012, 1584; BFH v. 21.10.2015 – XI R 17/14, BFH/NV 2016, 190; BFH v. 19.1.2017 – III R 44/14, BFH/NV 2017, 735, mit Anm. AVVENTO, HFR 2017, 412, zur Frage, welcher Maßstab für die Beurteilung des Funktionsdefizits und der Teilhabebeeinträchtigung anzulegen ist und wonach die Sechsmonatsfrist zu bemessen ist) ist für den Begriff der Behinderung auf die Legaldefinition des § 2 Abs. 1 SGB IX zurückzugreifen. Des Weiteren definiert § 2 Abs. 2, Abs. 3 SGB IX 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 Schwerbehindertengesetzes übernommen. § 2 SGB IX hat folgenden Wortlaut:

§ 2 Begriffsbestimmungen

(1) Menschen mit Behinderungen sind Menschen, die körperliche, seelische, geistige oder Sinnesbeeinträchtigungen haben, die sie in Wechselwirkung mit einstellungs- und umweltbedingten Barrieren an der gleichberechtigten Teilhabe an der Gesellschaft mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate hindern können. Eine Beeinträchtigung nach Satz 1 liegt vor, wenn der Körper- und Gesundheitszustand von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweicht. Menschen sind von Behinderung bedroht, wenn eine Beeinträchtigung nach Satz 1 zu erwarten ist.

(2) Menschen sind im Sinne des Teils 3 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 § 156 rechtmäßig im Geltungsbereich dieses Gesetzbuches haben.

(3) Schwerbehinderten Menschen gleichgestellt werden sollen Menschen mit Behinderungen 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 § 156 nicht erlangen oder nicht behalten können (gleichgestellte behinderte Menschen).

Zu den Behinderungen können insbes. auch Suchtkrankheiten (zB Drogenabhängigkeit, Alkoholismus) gehören (vgl. BFH v. 16.4.2002 – VIII R 62/99, BStBl. II 2002, 738; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.1 Abs. 2); nicht zu den Behinderungen zählen dagegen Krankheiten, deren Verlauf sich auf eine im Voraus abschätzbare Dauer beschränkt, insbes. die akuten Krankheiten.

Grad der Behinderung: Ein bestimmter Grad der Behinderung ist Voraussetzung für die Einstufung als schwerbehinderter (Grad der Behinderung von mindestens 50) oder diesen gleichgestellter (Grad der Behinderung von mindestens 30 aber weniger als 50) Mensch. Er wird nach § 152 Abs. 1 SGB IX auf Antrag von der für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden festgestellt. Für die Bejahung des Behinderungsbegriffs des Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 ist ein bestimmter Grad der Behinderung nicht erforderlich. Er ist nur von Bedeutung im Rahmen der Prüfung der weiteren Voraussetzung, ob das Kind behinderungsbedingt außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (s. Anm. 118). Nur als Einschränkung im letztgenannten Sinne ist daher auch R 32.9 EStR 2012

zu verstehen, wonach als Kinder, die wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, insbes. Kinder in Betracht kommen, deren Schwerbehinderung (§ 2 Abs. 2 SGB IX) festgestellt ist oder die einem schwer behinderten Menschen gleichgestellt sind (§ 2 Abs. 3 SGB IX).

cc) Alter des Kindes und Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung

117

Das behinderte Kind wird nach Vollendung des 18. Lebensjahrs zeitlich unbegrenzt berücksichtigt (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 1). Vor Vollendung des 25. Lebensjahres 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. Fallbeispiel Anm. 76).

Zeitpunkt des Eintritts der Behinderung: Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2). Das Erfordernis des Eintritts der Behinderung vor Erreichen der Altersgrenze wurde durch das FamFördG v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) mW ab dem VZ 2000 eingeführt. Damals lag die Altersgrenze beim 27. Lebensjahr. Rechtsprechung (BFH v. 26.7.2001 – VI R 56/98, BStBl. I 2001, 832) und Verwaltung (DAFamESt. aF, BStBl. I 1998, 386, Rz. 63.3.6.5) hatten indes auch für VZ vor 2000 gefordert, dass die Behinderung des Kindes schon vor Vollendung der Höchstaltersgrenze vorgelegen haben müsse. Dem war zuzustimmen (vgl. ausführl. Lfg. 187 – Stand 2/1997 – Anm. 117 „Stellungnahme“, abgelegt im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Mit dem StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432) wurde die Lebensaltersgrenze ab dem VZ 2007 vom 27. Lebensjahr auf das 25. Lebensjahr abgesenkt. Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 32 (Abs. 40 aF) ist Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 jedoch für Kinder, die wegen einer vor dem 1.1.2007 in der Zeit ab der Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, weiterhin in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden. Grundwehrdienst, Zivildienst und die sonstigen in Abs. 5 Satz 1 genannten Dienste verlängern die Frist, innerhalb derer die Behinderung eingetreten sein muss, nicht (BFH v. 2.6.2005 – III R 86/03, BStBl. II 2005, 756).

Zeitpunkt des Eintritts der Unfähigkeit zum Selbstunterhalt: Es ist nicht erforderlich, dass auch die Unfähigkeit, sich selbst zu unterhalten, vor Vollendung des (nunmehr) 25. Lebensjahres eingetreten ist (BFH v. 9.6.2011 – III R 61/08, BStBl. II 2012, 141; BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.1 Abs. 4; zust. KANZLER, FR 2004, 98). Ausreichend ist, dass eine erst nach Vollendung des 25. Lebensjahres entstandene Unfähigkeit zum Selbstunterhalt auf der vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen Behinderung beruht.

dd) Kind ist außerstande, sich selbst zu unterhalten

118

Das Kind muss wegen seiner Behinderung außerstande sein, sich selbst zu unterhalten. Darin kommt typisierend zum Ausdruck, dass der Anspruch auf Kin-

dergeld bzw. der Ansatz eines Kinderfreibetrags nur solange bestehen soll, wie das behinderte Kind auf elterliche Unterstützung angewiesen ist (BFH v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79).

Außerstande, sich selbst zu unterhalten: Die Terminologie entspricht zwar der Bedürftigkeitsregelung in § 1602 Abs. 1 BGB, indessen ist die bürgerlich-rechtl. fundierte Unterhaltspflicht für das StRecht nicht unmittelbar 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 zB der Fall, wenn die Behinderung einer Erwerbstätigkeit entgegensteht und das Kind nicht über andere (bedarfsdeckende) Einkünfte oder Bezüge verfügt (BFH v. 14.6.1996 – III R 13/94, BStBl. II 1997, 173 =FR 1996, 755, mit Anm. KANZLER; BFH v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79). Ebenso kann sich die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt daraus ergeben, dass das Kind zwar einer Erwerbstätigkeit nachgeht, aber weder dadurch noch aus anderen Quellen bedarfsdeckende Einkünfte oder Bezüge bezieht (BFH v. 15.3.2012 – III R 29/09, BStBl. II 2012, 892).

► *Vergleichsrechnung:* Die Prüfung dieser Voraussetzung erfordert nach der Rspr. und der FinVerw. eine Vergleichsrechnung (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4). Dem notwendigen Lebensbedarf des behinderten Kindes, der sich aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammensetzt, sind die kindeseigenen Mittel gegenüberzustellen. Die Verw. führt zunächst eine vereinfachte Berechnung durch. Bei dieser überprüft sie nur, ob der allgemeine Lebensbedarf die kindeseigenen Mittel (ohne behinderungsbedingte, zweckgebundene Leistungen Dritter) übersteigt. Ist dies der Fall, geht die Verw. von Unfähigkeit zum Selbstunterhalt aus. Ist dies nicht der Fall, erfolgt eine vollständige Berechnung (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.3). Bei der Vergleichsrechnung ist auf den Kalendermonat abzustellen (BFH v. 8.8.2013 – III R 30712, BFH/NV 2014, 498). Ein nicht monatlich anfallender notwendiger behinderungsbedingter Mehrbedarf (zB geschätzte Fahrtkosten für ca. sechs Arztbesuche im Jahr), der bei einer vorausschauenden Bedarfsplanung vorhersehbar ist, ist auf einen angemessenen Zeitraum zu verteilen und mit einer monatlichen Durchschnittsbelastung anzusetzen (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 59/01, BStBl. II 2010, 237).

► *Der allgemeine Lebensbedarf (Grundbedarf)* orientiert sich an dem im Sozialhilferecht jeweils anerkannten Mindestbedarf (Existenzminimum). Er umfasst neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens. Zu diesem Minimum gehören in vertretbarem Umfang auch Beziehungen zur Umwelt und eine Teilnahme am kulturellen Leben (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72). Maßgröße war in den Jahren bis einschließlich VZ 2011 der Jahresgrenzbetrag nach Abs. 4 Satz 2 aF (BFH v. 14.12.2004 – VIII R 59/02, BFH/NV 2005, 1090). Da dieser zuletzt dem Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 entsprach, ist nach Abschaffung des Jahresgrenzbetrags ab dem VZ 2012 auf den Grundfreibetrag abzustellen (BFH v. 5.2.2015 – III R 31/13, BStBl. II 2015, 1017; BFH v. 13.4.2016 – III R 28/15, BStBl. II 2016, 648, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016, 725). Dieser beträgt 8 130 (VZ 2013), 8 354 (VZ 2014), 8 472 (VZ 2015), 8 652 (VZ 2016), 8 820 € (VZ 2017), 9 000 € (VZ 2018).

► *Der behinderungsbedingte Mehrbedarf* umfasst Aufwendungen, die gesunde Kinder nicht haben (BFH v. 13.4.2016 – III R 28/15, BStBl. II 2016, 648). Dazu gehören alle mit einer Behinderung zusammenhängenden agB, zB Hilfe bei den ge-

wöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege, Heilbehandlungen, Arzneikosten, Kuren, Wäsche, Fahrten, Begleitung bei Erholung und Urlaub und typische Erschwernisaufwendungen (BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 4, 5). Die behinderungsbedingten Mehraufwendungen sind entweder im Einzelnen nachzuweisen oder es kann der maßgebliche Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 als Anhalt für den Mehrbedarf herangezogen und ggf. ein vom Pauschbetrag nicht erfasster Sonderbedarf einzeln hinzugerechnet werden (BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054).

► *Der Einzelnachweis* kann durch Belege über die jeweiligen Aufwendungen (zB Arzt- oder Arzneikosten), aber auch durch den Nachweis des Bezugs von Leistungen nach dem SGB XII (insbes. Eingliederungshilfe; ggf. abzgl. des über den Grundbedarf berücksichtigten Taschengeldes und Verpflegungsanteils), von Pflegegeld aus der Pflegeversicherung und von Blindengeld geführt werden (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 4; BFH v. 24.8.2004 – VIII R 50/03, BFH/NV 2004, 1719, zum Pflegegeld und der Eingliederungshilfe; BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054, zum Blindengeld). Persönliche Betreuungsleistungen der Eltern dürfen nicht als bedarfsmindernd berücksichtigt werden (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 59/01, BStBl. II 2010, 1048); die Verw. setzt sie deshalb mit einem fiktiven Stundensatz von 9 € an, wenn die Erforderlichkeit durch (amts-)ärztliches Attest nachgewiesen wird (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 5). Fahrtkosten sind in angemessenem Umfang zu berücksichtigen (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453; H 33.1-33.4 EStH 2017 „Fahrtkosten behinderter Menschen“). Der behinderungsbedingte Mehrbedarf ist dem Grunde und der Höhe nach substantiiert darzulegen und glaubhaft zu machen. Steht ein behinderungsbedingter Mehrbedarf dem Grunde nach zur Überzeugung des Gerichts fest, ist er bei fehlendem Nachweis der Höhe nach zu schätzen (BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BStBl. II 2015, 651).

► *Der Behindertenpauschbetrag* ist abhängig vom Grad der Behinderung und beträgt zwischen 310 € und 1420 € (§ 33b Abs. 3 Sätze 1 und 2). Für hilflose und blinde Menschen (Behindertenausweis mit den Merkzeichen „H“ bzw. „Bl“) erhöht er sich auf 3700 €.

► *Bei ausschließlich im eigenen oder im Haushalt der Eltern untergebrachten behinderten Kindern* können neben dem Behindertenpauschbetrag zusätzliche persönliche Betreuungsleistungen der Eltern einbezogen werden, soweit sie über die Grundversorgung eines gesunden Kindes hinausgehen (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72). Die als Sachleistung erbrachte häusliche Pflegehilfe (§ 36 SGB XI) ist ebenso wie das an deren Stelle als Geldleistung gezahlte Pflegegeld (§ 37 SGB XI) sowohl auf der Bedarfsseite wie auf der Mittelseite zu berücksichtigen (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72). Gleiches gilt für Leistungen der Eingliederungshilfe (zB Kostenübernahme für eine Begleitperson).

► *Bei teilstationärer Unterbringung des behinderten Kindes* (zB Kind, das bei den Eltern lebt und tagsüber in einer Behindertenwerkstatt untergebracht ist) werden die Unterbringungskosten idR im Rahmen der Eingliederungshilfe getragen (§§ 53, 54 SGB XII), so dass sich Bedarf und Bezüge des Kindes insoweit ausgleichen (BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BFH/NV 2015, 651). Gegebenenfalls muss aber das mitabgedeckte freie Mittagessen als Sachbezug auf der Bezügeite noch berücksichtigt werden (BFH v. 9.2.2012 – III R 53/10, BStBl. II 2014, 391). Neben den im Rahmen der Eingliederungshilfe übernommenen Kosten

der Unterbringung in der Einrichtung und dem Pflegegeld kann zwar nicht der Behinderten-Pauschbetrag als zusätzlicher behinderungsbedingter Mehrbedarf angesetzt werden. Es kann aber ein weiterer behinderungsbedingter Mehrbedarf anfallen, wenn das Kind während des Aufenthalts im eigenen Haushalt oder dem der Eltern weiterer Betreuungsleistungen der Eltern oder Dritter bedarf (etwa bei einem behinderten Kind mit dem Merkmal „H“; BFH v. 24.8.2004 – VIII R 90/03, BFH/NV 2005, 332; BFH v. 9.2.2012 – III R 53/10, BStBl. II 2014, 391; BFH v. 17.10.2013 – III R 23/13, BFH/NV 2014, 404), s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 7.

► *Bei vollstationärer oder in vergleichbarer Weise erfolgter Unterbringung des behinderten Kindes* (zB Unterbringung im Pflegeheim oder in betreuter Wohngruppe) entspricht der Ansatz der Heimkosten einem Einzelnachweis für den behinderungsbedingten Mehrbedarf, so dass daneben für einen Ansatz des Behindertenpauschbetrags kein Raum ist (BFH v. 19.5.2004 – VIII B 245/03, BFH/NV 2004, 1524). In den Heimkosten enthaltene Verpflegungsleistungen sind auf der Bedarfsseite herauszurechnen, soweit sie bereits durch den Ansatz des Grundbedarfs abgedeckt sind (BFH v. 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl. II 2000, 75). Ein zum Grundbedarf zählender Wohnwert ist dagegen nicht aus den Heimkosten herauszurechnen, vielmehr sind die in den Heimkosten enthaltenen Unterkunftskosten in vollem Umfang behinderungsbedingter Mehrbedarf (BFH v. 24.5.2000 – VI R 89/99, BStBl. II 2000, 580). Weiterer behinderungsbedingter Bedarf kann etwa in Form von ergänzenden persönlichen Betreuungsleistungen der Eltern (insbes. Fahrtkosten) oder entsprechend der Höhe eines gewährten Pflegegeldes entstehen (BFH v. 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl. II 2000, 75; BFH v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79), s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 6.

► *Verfügbare Einkünfte, Bezüge und Vermögen des Kindes*: Hinsichtlich der in die Vergleichsrechnung einzustellenden, dem Kind zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel wird weiterhin in Anlehnung an die in § 32 Abs. 4 Satz 2 in der bis zum VZ 2011 geltenden Fassung verwendeten Begriffe auf die Einkünfte und Bezüge des Kindes abgestellt (BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498; BFH v. 13.4.2016 – III R 28/15, BStBl. II 2016, 648; BFH v. 15.2.2017 – III B 93/16, BFH/NV 2017, 738). Nur solche Einkünfte und Bezüge eines behinderten Kindes sind bei der Beurteilung seiner Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, die zur Bestreitung seines Lebensunterhalts bestimmt oder geeignet sind (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 17/02, BStBl. II 2003, 88; BFH v. 19.10.2006 – III R 55/06, BFH/NV 2007, 420; BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498). Da für die Vergleichsrechnung das Monatsprinzip gilt, sind Einkünfte und Bezüge grds. im Monat des Zuflusses (§ 11) zu erfassen. Monatlich wiederkehrende Einkünfte und Bezüge, die dem behinderten Kind kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalendermonats, für den sie bestimmt sind, zufließen, sind in dem bestimmungsgemäßen Monat zu erfassen; als kurze Zeit gilt ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen (BFH v. 11.4.2013 – III R 35/11, BStBl. II 2013, 1037). Wird eine für einen vergangenen Zeitraum geleistete Nachzahlung, die zum Wegfall der Bedürftigkeit führt, erst im Laufe des Monats ausbezahlt, wirkt sie sich erst ab dem auf den Zuflussmonat folgenden Monat schädlich aus, da zu Beginn des Monats die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt noch vorlag (BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498). Die Nachzahlung ist auf den Zuflussmonat und die restlichen Monate des Zuflussjahres zu verteilen (BFH v. 4.11.2003 – VIII R 43/02, BStBl. II 2010, 1046; BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498).

- ▷ *Einkünfte*: Der Begriff der Einkünfte wird durch § 2 Abs. 2 definiert. Er umfasst den Gewinn aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit sowie den Überschuss der Einnahmen über die WK aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, VuV und sonstigen Einkünften. Dazu gehören auch Steuererstattungen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.5 Satz 1) und der Ertragsanteil der Erwerbsunfähigkeitsrente (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72). Sozialversicherungsbeiträge sind abzuziehen, da sie nicht für den Lebensunterhalt zur Verfügung stehen (BVerfG v. 11.1.2005 – 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164; BFH v. 19.10.2006 – III R 55/06, BFH/NV 2007, 420), ebenso gezahlte Steuern vom Einkommen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.5 Satz 1). Unterhaltsleistungen des behinderten Kindes an seinen Ehepartner oder seine eigenen Kinder sind nicht einkünfte-mindernd zu berücksichtigen (BFH v. 7.4.2011 – III R 72/07, BStBl. II 2011, 974; BFH v. 9.2.2012 – III R 73/09, BStBl. II 2012, 463).
- ▷ *Bezüge* sind alle Zuflüsse in Geld oder Naturalleistungen, die nicht im Rahmen der estrechtl. Einkünfteermittlung erfasst werden (BFH v. 28.5.2009 – III R 8/06, BStBl. II 2010, 346; BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498). Das sind vor allem stfreie Einnahmen, Sozialleistungen und Leistungen Dritter (s. die beispielhafte Aufzählung in DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.5.1, A 19.6). Soweit allerdings ein Sozialleistungsträger für seine Leistungen bei den Eltern Rückgriff nimmt, dürfen solche Leistungen nicht als Bezüge des Kindes angesehen werden (BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BStBl. II 2015, 651). Die Bezüge sind um eine Kostenpauschale von 15 € pro Monat bzw. 180 € im Jahr zu mindern (BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498).
- ▷ *Zu den Bezügen gehören* zB der Kapitalanteil der Erwerbsunfähigkeitsrente (BFH v. 15.10.1999 – VI R 183/97, BStBl. II 2000, 72); Pflegegeldleistungen (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 59/01, BStBl. II 2010, 1048; BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054), auch wenn sie nicht an das Kind, sondern an die Eltern oder Dritte (zB Pflegedienst) erfolgen (Hess. FG v. 10.6.2015 – 3 K 1496/13, juris, rkr.); die Waisenrente (BFH v. 4.11.2003 – VIII R 43/02, BStBl. II 2010, 1046); Wohngeldleistungen (BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054); Blindengeldleistungen (BFH v. 31.8.2006 – III R 71/05, BStBl. II 2010, 1054); Eingliederungshilfeleistungen nach §§ 53 ff. SGB XII (BFH v. 15.10.1999 – VI R 40/98, BStBl. II 2000, 75, zu Heimunterbringung, Taschengeld, Bekleidungs-pauschale, Pflegegeld, Fahrtkostensersatz; BFH v. 9.2.2012 – III R 53/10, BStBl. II 2014, 391; BFH v. 12.12.2012 – VI R 101/10, BStBl. II 2015, 651, mit Anm. BLESCHIK, HFR 2013, 311, zur differenzierten Einordnung des Werkstattlohns in der Behindertenwerkstatt); Berufsunfähigkeitsrenten (BFH v. 23.2.2012 – V R 39/11, BFH/NV 2012, 1548); Grundsicherungsleistungen nach §§ 41 ff. SGB XII (BFH v. 20.3.2013 – XI R 51/10, BFH/NV 2013, 1088), jedenfalls soweit die Eltern vom Sozialleistungsträger nicht in Regress genommen werden (BFH v. 17.11.2004 – VIII R 22/04, BFH/NV 2005, 541); ALG II-Leistungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 SGB II (BFH v. 11.4.2013 – III R 35/11, BStBl. II 2013, 1037; BFH v. 8.8.2013 – III R 30/12, BFH/NV 2014, 498); Elterngeld, das das behinderte Kind wegen der Betreuung und Erziehung seines eigenen Kindes erhält (BFH v. 5.2.2015 – III R 31/13, BStBl. II 2015, 1017); Unterhaltsleistungen des verheirateten oder geschiedenen Ehegatten, wobei es in der intakten Ehe der Lebenserfahrung entspricht, dass dem nicht verdienenden Ehepartner in etwa die Hälfte des Nettoeinkommens in Form von Geld- und Sachleistungen als

Unterhalt zufließt, sofern dem unterhaltsverpflichteten Ehepartner ein verfügbares Einkommen in Höhe des stl. Existenzminimums verbleibt (BFH v. 15.2.2017 – III B 93/16, BFH/NV 2017, 738); laufende oder einmalige Geldzuwendungen von dritter Seite, die nicht der Kapitalanlage dienen, sondern den Unterhaltsbedarf des Kindes decken oder die Berufsausbildung sichern und damit die Eltern bei ihren Unterhaltsleistungen entlasten sollen (BFH v. 28.1.2004 – VIII R 21/02, BStBl. II 2004, 555); der Wert von Sachbezügen kann erforderlichenfalls anhand der Werte der SvEV geschätzt werden (BFH v. 11.4.2013 – III R 24/12, BStBl. II 2013, 866).

- ▷ *Keine Bezüge* sind vGA (BFH v. 14.12.2004 – VIII R 59/02, BFH/NV 2005, 1090); Schmerzensgeld und Schmerzensgeldrente, da sie nicht zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Kindes bestimmt oder geeignet sind (BFH v. 13.4.2016 – III R 28/15, BStBl. II 2016, 648, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016,725); dasselbe gilt für die Contergarante und hierzu erfolgende Sonderzahlungen (FG Ba.-Württ. v. 9.11.2016 – 12 K 2756/16, SuP 2017, 122, rkr.).
- ▷ *Eigenes Vermögen des Kindes* ist nicht zu berücksichtigen (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 17/02, BStBl. II 2003, 88; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.4 Abs. 2 Satz 3). Dazu zählen auch laufende oder einmalige Geldzuwendungen von dritter Seite, die der Kapitalanlage dienen (BFH v. 28.1.2004 – VIII R 21/02, BStBl. II 2004, 555), ebenso vGA (BFH v. 14.12.2004 – VIII R 59/02, BFH/NV 2005, 1090).

119 ee) Ursächlichkeit der Behinderung für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt

Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 setzt weiter voraus, dass das Kind „wegen ... Behinderung außerstande ist“, sich selbst zu unterhalten. Liegt eine Unfähigkeit zum Selbstunterhalt vor, muss deshalb zusätzlich noch ein Ursachenzusammenhang zwischen der Behinderung und der Unfähigkeit zum Selbstunterhalt festgestellt werden. Ein behindertes Kind kann sowohl wegen der Behinderung als auch wegen der allgemein ungünstigen Situation auf dem Arbeitsmarkt oder wegen anderer Umstände (zB mangelnder Mitwirkung bei der Arbeitsvermittlung, Ablehnung von Stellenangeboten) arbeitslos und damit außerstande sein, sich selbst zu unterhalten (BFH v. 23.2.2012 – V R 39/11, BFH/NV 2012, 1584). Insofern bedarf es keiner ausschließlichen Ursächlichkeit der Behinderung, da sonst die Berücksichtigungsfähigkeit behinderter Kinder in Zeiten erhöhter Arbeitslosenquoten weitgehend entfallen würde. Erforderlich ist nur eine erhebliche Mitursächlichkeit der Behinderung (BFH v. 19.11.2008 – III R 105/07, BStBl. II 2010, 1057; BFH v. 22.12.2011 – III R 46/08, BFH/NV 2012, 730). Ob diese vorliegt, ist anhand einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu prüfen (BFH v. 22.12.2011 – II R 46/08, BFH/NV 2012, 730; BFH v. 9.2.2012 – III R 47/08, BFH/NV 2012, 939; BFH v. 19.1.2017 – III R 44/14, BFH/NV 2017, 735), die im Revisionsverfahren nur eingeschränkt überprüft werden kann (BFH v. 28.5.2009 – III R 16/07, BFH/NV 2009, 1639). Die FinVerw. hat Fallgruppen gebildet, in denen der erforderliche Ursächlichkeitszusammenhang ohne Weiteres angenommen wird (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 19.3 Abs. 2, zB voll- oder teilstationäre Unterbringung in Behinderteneinrichtung oder -werkstatt; Zuerkennung des Merkmals „H“ – hilflos – oder der Pflegegrade 4 oder 5 bzw. der Pflegestufe III; Bezug voller Erwerbsminderungsrente). In anderen Fällen erfolgt regelmäßig eine Begutachtung durch die bei den Arbeitsagenturen eingerichteten Reha-/Schwerbehindertenstellen, den behandelnden Arzt oder einen Sachverständigen.

Erwerbstätigkeit: Die Rspr. wertet die in solchen Gutachten getroffene Feststellung, dass das Kind einer mindestens 15 Stunden pro Woche umfassenden oder sogar vollschichtigen Erwerbstätigkeit unter den üblichen Bedingungen des Arbeitsmarktes nachgehen kann, als widerlegbares Indiz gegen die erhebliche Mitursächlichkeit; Gleiches gilt für den Bezug von ALG II (BFH v. 19.11.2008 – III R 105/07, BStBl. II 2010, 1057; BFH v. 11.4.2013 – III R 35/11, BStBl. II 2013, 1037). Geht das behinderte Kind einer Erwerbstätigkeit nach oder ist es dazu jedenfalls in der Lage, sind verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden (BFH v. 15.3.2012 – III R 29/09, BStBl. II 2012, 892, mit Anm. TELLER, HFR 2012, 871): Geht das behinderte Kind einer normalen Vollzeitbeschäftigung nach, reichen aber die so erzielten Einkünfte nur zur Abdeckung des Grundbedarfs, nicht aber zur Deckung des behinderungsbedingten Mehrbedarfs, ist die Unterhaltsbedürftigkeit behinderungsbedingt. Dagegen ist nicht die Behinderung, sondern letztlich ein niedriges Lohnniveau für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt ursächlich, wenn das Kind trotz seiner Behinderung eine Vollzeitbeschäftigung in einem nicht behinderungsspezifischen Beruf auf dem normalen Arbeitsmarkt ausüben kann, durch die es aber seinen existenziellen Grundbedarf auch dann nicht decken könnte, wenn es nicht behindert wäre. Kann das Kind behinderungsbedingt nur einer Teilzeitbeschäftigung auf dem normalen Arbeitsmarkt nachgehen, mittels derer es seinen Lebensbedarf nicht zu decken vermag, ist die Behinderung ursächlich für die mangelnde Fähigkeit zum Selbstunterhalt. Hat das Kind nur eine behinderungsspezifische Ausbildung absolviert und kann es deshalb nur eine gering entlohnte behinderungsspezifische Beschäftigung ausüben, mittels derer es seinen gesamten Lebensbedarf nicht zu decken vermag, ist die Behinderung in erheblichem Maße für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt ursächlich. Hindert die Behinderung das Kind überhaupt an einer Erwerbstätigkeit und verfügt es auch ansonsten nicht über ausreichende Mittel zur Deckung seines Lebensbedarfs, ist die Behinderung ursächlich für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt. Missverständlich ist uE BFH (BFH v. 22.10.2009 – III R 50/07, BStBl. II 2011, 38) für den Fall eines arbeitslosen Kindes, das behinderungsbedingt nur einer Teilzeittätigkeit von 20 Stunden pro Woche nachgehen und daraus kein bedarfsdeckendes Einkommen erzielen kann. Dann mag die Behinderung zwar wegen der allgemeinen Arbeitsmarktsituation nicht mitursächlich für die Arbeitslosigkeit sein, gleichwohl aber wegen der behinderungsbedingten Beschränkung auf eine Teilzeittätigkeit für die erforderliche Unfähigkeit zum Selbstunterhalt (BFH v. 9.6.2011 – III R 61/08, BStBl. II 2012, 141; BFH v. 22.12.2011 – III R 46/08, BFH/NV 2012, 730).

Dem Grad der Behinderung kommt eine wichtige indizielle Bedeutung zu, wobei ein Grad der Behinderung von 100 und das Merkmal H regelmäßig für den Nachweis der Kausalität ausreichen (BFH v. 28.1.2004 – VIII R 10/03, BFH/NV 2004, 784; FG München v. 10.3.2015 – 7 K 48/13, EFG 2015, 1035, rkr.), ein Grad der Behinderung von mindestens 50 aber weniger als 100 bei Vorliegen zusätzlicher Indizien genügen kann (BFH v. 28.9.2009 – III R 72/06, BFH/NV 2009, 1975; BFH v. 21.10.2015 – XI R 17/14, BFH/NV 2016, 190) und ein Grad der Behinderung von unter 50 eher für eine Verneinung der Ursächlichkeit spricht, wenn nicht ausnahmsweise ganz besondere Umstände hinzutreten (BFH v. 19.11.2008 – III R 105/07, BStBl. II 2010, 1057); s. auch KUGELMÜLLER-PUGH, HFR 2010, 477.

Untersuchungs- oder Strafhaf: Die Behinderung eines Kindes ist für dessen Unfähigkeit zum Selbstunterhalt nicht erheblich mitursächlich, wenn es sich in Untersuchungs- oder Strafhaf befindet, selbst wenn die Straftat durch die Be-

hinderung gefördert wurde, denn dann ist es primär wegen der Inhaftierung nicht in der Lage einer bedarfsdeckenden Erwerbstätigkeit nachzugehen (BFH v. 30.4.2014 – XI R 24/13, BStBl. II 2014, 1014). Entsprechendes gilt, wenn das Kind wegen einer rechtswidrigen Tat nach § 63 StGB oder § 126a StPO in einem psychiatrischen Krankenhaus (ebenso SELDER in BLÜMICH, § 32 Rz. 120 [10/2018]) oder nach § 64 StGB in einer Entziehungsanstalt untergebracht ist, nicht aber wenn es sich in einer Entwöhnungstherapie gem. § 35 BtMG befindet (FG Rhld-Pf. v. 12.1.2010 – 6 K 2465/08, EFG 2010, 658, rkr.; FG München v. 27.8.2015 – 10 K 3121/14, EFG 2015, 2184, rkr.).

Feststellungslast: Der fehlende Nachweis der behinderungsbedingten Unfähigkeit zum Selbstunterhalt geht nach den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) zu Lasten des Stpfl. bzw. Kindergeldberechtigten (BFH v. 4.8.2011 – III R 24/09, BFH/NV 2012, 199; BFH v. 28.5.2013 – XI R 44/11, BFH/NV 2013, 1409). Weigert sich der Stpfl., das behinderte Kind dem Amtsarzt der Arbeitsagentur vorzustellen, kann das FG von der Einholung eines externen Sachverständigengutachtens absehen (Nds. FG v. 3.5.2001 – 11 K 62/98 Ki, EFG 2001, 1060, rkr.).

120 Einstweilen frei.

121 III. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1

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; REIB, 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; WENDL, Die Erst- und Zweitausbildung eines Kindes im steuerlichen Familienleistungsausgleich; FR 2014, 167; BERING/FRIEDENBERGER, Familienleistungsausgleich: Wann ist eine erstmalige Berufsausbildung abgeschlossen? – Das neue BMF-Scheiben zur Berücksichtigung volljähriger Kinder vom 8.2.2016, FR 2016, 284; SCHWARZ, Änderungen beim Kindergeld und den Freibeträgen für Kinder, FamRB 2012, 190

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

Aufgrund des StVereinfG 2011 hängt die stl. Berücksichtigung von volljährigen Kindern in den Fällen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 mW ab dem VZ 2012 nicht mehr davon ab, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes einen gesetzlich festgelegten Grenzbetrag nicht überschreiten. Der Grenzbetrag diente dazu, die Unterhaltsbedürftigkeit zu indizieren. Der Gesetzgeber hat darauf verwiesen, dass die Berechnung der Einkünfte und Bezüge nach Abs. 4 Sätze 2 bis 10 aF in vie-

len 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 Rz. 75 [10/2018]).

Mit der Neufassung des Abs. 4 Sätze 2 und 3 nF geht ein Paradigmenwechsel einher (D. FELIX, NJW 2012, 22; krit. REIB, FR 2011, 462): 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. Auch die als schädlich behandelten Erwerbstätigkeiten von mehr als 20 Wochenstunden dienen aber letztlich als Indiz für die Fähigkeit des Kindes, sich selbst zu unterhalten (BRDrucks. 54/11, 56).

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

a) Grundsätzliches

123

Vor Abschluss einer Erstausbildung wird ein volljähriges Kind ab dem VZ 2012 grds. unabhängig von seinen Einkünften oder Bezügen berücksichtigt, sofern ein Berücksichtigungstatbestand nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 2 vorliegt. Auch der Umfang der Erwerbstätigkeit ist nicht von Bedeutung, sofern er nicht ein Merkmal des Berücksichtigungstatbestands (etwa die Ernsthaftigkeit der Ausbildungsanstrengungen) beeinflusst.

Nach Abschluss einer Erstausbildung scheidet eine Berücksichtigung dagegen aus, wenn das Kind bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat und während des Vorliegens eines Berücksichtigungstatbestands nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (Ausbildung, Übergangszeit, Ausbildungssuche, Freiwilligendienst) eine Erwerbstätigkeit mit mehr als 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit ausübt. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Erstausbildung bereits vor Vollendung des 18. Lebensjahres begonnen oder sogar abgeschlossen wurde. Für die Berücksichtigungstatbestände des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 3 (Arbeitsuchendmeldung, Behinderung) gilt die Einschränkung des Abs. 4 Sätze 2 und 3 nicht.

Monatsprinzip: Auch bei der Einschränkung des Abs. 4 Sätze 2 und 3 ist das Monatsprinzip zu beachten. Da es sich um eine Negativvoraussetzung handelt, genügt es, wenn an einem Tag des Monats keine schädliche Erwerbstätigkeit vorliegt. Beginnt das in einer Zweitausbildung befindliche Kind zB erst am 10. des Monats mit einer Erwerbstätigkeit, die eine regelmäßige Wochenarbeitszeit von 25 Stunden umfasst, ist es erst ab dem Folgemonat nicht mehr berücksichtigungsfähig.

Alternative Voraussetzungen: Der Wortlaut der Norm verknüpfte die Tatbestandsvoraussetzungen Erstausbildung und Erststudium zunächst durch das

Wort „und“, was die Auslegung zuließ, dass es sich um kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen handeln könnte. Dies hätte zur Folge gehabt, dass eine schädliche Erwerbstätigkeit erst zu prüfen ist, wenn das Kind sowohl eine Erstausbildung als auch ein Erststudium abgeschlossen hat (vgl. WENDL, *SteuK* 2012, 6). Diese Bedenken hatte bereits der FinAussch. des BRat 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. Mit dem AmtshilfeRLUMsG hat der Gesetzgeber diese Bedenken aufgegriffen und den Gesetzeswortlaut rückwirkend zum 1.1.2012 (Art. 31 Abs. 2 AmtshilfeRLUMsG) dahingehend geändert, dass die Begriffe Erstausbildung und Erststudium nun durch ein „oder“ miteinander verknüpft werden. Damit wird klar, dass es sich um alternativ zu erfüllende Voraussetzungen handelt. Die Rückwirkung der Änderung ist verfassungsrechtl. unproblematisch, da auch die ursprüngliche Gesetzesfassung bereits im Sinne einer Alternativvoraussetzung auszulegen gewesen wäre (BFH v. 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152).

124 **b) Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung**

Der Begriff der Berufsausbildung iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 ist enger auszulegen als das in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a verwendete Tatbestandsmerkmal „Kind, das ... für einen Beruf ausgebildet wird“. Laut den Gesetzesmaterialien zum StVereinfG 2011 soll die engere Auslegung des Berufsausbildungsbegriffs des Abs. 4 Satz 2 sicherstellen, dass nicht bereits jede allgemein berufsqualifizierende Maßnahme zum Verbrauch der Erstausbildung führt (BRDrucks. 54/11, 55 f.). Voraussetzung soll danach zum einen sein, dass das Kind durch die berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fähigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen, weshalb insbes. der Besuch einer allgemeinbildenden Schule keine erstmalige Berufsausbildung vermitteln soll. Zum anderen muss der Beruf nach der Gesetzesbegründung durch eine Ausbildung im Rahmen eines öffentlich-rechtl. geordneten Ausbildungsgangs erlernt und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen werden, weshalb bspw. ein bloßer Computerkurs nicht für eine Erstausbildung ausreichen soll (BRDrucks. 54/11, 55 f.). Ziel dieser beiden Einschränkungen ist es, die berücksichtigungsschädliche Wirkung des Abs. 4 Satz 2 zu begrenzen (BFH v. 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152). Aus diesen Einschränkungen darf daher aber auch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass jede nicht hierunter fallende Ausbildung automatisch eine Zweitausbildung ist, vielmehr kann etwa ein Computerkurs Teil der Erstausbildung sein, ohne für sich bereits zum Verbrauch der Erstausbildung zu führen. Eine Berufsausbildung iSd. Abs. 4 Satz 2 erfüllt damit immer zugleich die Voraussetzungen einer Berufsausbildung iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. Im Verhältnis zum Begriff des Erststudiums iSd. Abs. 4 Satz 2 bildet die erstmalige Ausbildung den Oberbegriff und das Erststudium einen Unterfall davon (BFH v. 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152). Aus diesen Einschränkungen darf daher aber auch nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass jede nicht hierunter fallende Ausbildung automatisch eine Zweitausbildung ist, vielmehr kann etwa ein Computerkurs Teil der Erstausbildung sein, ohne für sich bereits zum Verbrauch der Erstausbildung zu führen.

► *Zur Berufsausbildung* iSd. Abs. 4 Satz 2 zählen insbes. Berufsausbildungsverhältnisses gem. § 1 Abs. 3, §§ 4–52 BBiG und §§ 21–40 HwO, diesen vergleichbare betriebliche Berufsausbildungsverhältnisse, bundes- oder landesrechtl. geregelte

Ausbildungen im Gesundheits- und Sozialwesen, landesrechtl. geregelte Berufsausbildungen an Berufsfachschulen, Berufsausbildungen in einem öffentlich-rechtl. Dienstverhältnis und Berufsausbildungen behinderter Menschen in besonderen „Behinderten-Ausbildungsberufen“ (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.1 Abs. 2). Diesen gleichgestellt werden Ausbildungen, wenn sie dem Nachweis einer Sachkunde dienen, die Voraussetzung zur Aufnahme einer fest umrissenen beruflichen Betätigung ist. Die Ausbildung muss in einem geordneten Ausbildungsgang erfolgen und durch eine staatliche oder staatlich anerkannte Prüfung abgeschlossen werden. Der erfolgreiche Abschluss der Prüfung muss Voraussetzung für die Aufnahme der beruflichen Betätigung sein. Die Ausbildung und der Abschluss müssen von Umfang und Qualität der Ausbildungsmaßnahmen und Prüfungen her grds. mit den Anforderungen vergleichbar sein, die bei bundes- oder landesrechtl. geregelten Berufsausbildungsmaßnahmen gestellt werden.

► *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 (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.1 Abs. 4; RL 2005/36/EG über die Anerkennung von Berufsqualifikationen). Ebenso zählen Maßnahmen zur Behebung von amtlich festgestellten Unterschieden zwischen einem im Ausland erworbenen Berufsabschluss und einem entsprechenden im Inland geregelten Berufsabschluss (zB Anpassungslehrgänge nach § 11 Berufsqualifikationsfeststellungsgesetz) zur Berufsausbildung; sie sind als Teil der im Ausland erfolgten Berufsausbildung anzusehen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.1 Abs. 2 Nr. 7, Rz. 20.2.2 Abs. 2).

► *Keine Berufsausbildung* iSd. Abs. 4 Satz 2 sind allgemeinbildende Schulausbildungen, Volontariate und freiwillige Berufspraktika (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.1 Abs. 1).

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). Bei Berufssoldaten ist die Berufsausbildung mit der Bekanntgabe des Bestehens der jeweiligen Laufbahnprüfung abgeschlossen (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55; BFH v. 9.3.2016 – III B 146/15, BFH/NV 2016, 918). Zu weiteren Einzelheiten zum Abschlusszeitpunkt s. Anm. 95.

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 erst-

malige Berufsausbildung (BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.2 Abs. 2).

► *Bei mehraktigen Ausbildungsmaßnahmen* führt nicht notwendigerweise bereits der erste objektiv zur Aufnahme irgendeines Berufs qualifizierende Abschluss zum Verbrauch der Erstausbildung. Vielmehr darf bei mehraktigen Ausbildungen das von Eltern und Kind bestimmte Berufsziel nicht außer Betracht gelassen werden. Ist aufgrund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind die für sein angestrebte Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beendet hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein. Insofern sind mehraktige Ausbildungsmaßnahmen dann als Teil einer einheitlichen Erstausbildung zu qualifizieren, wenn sie zeitlich und inhaltlich so aufeinander abgestimmt sind, dass die Ausbildung nach Erreichen des ersten Abschlusses fortgesetzt werden soll und das angestrebte Berufsziel erst über den weiterführenden Abschluss erreicht werden kann. Insoweit kommt es vor allem darauf an, ob die Ausbildungsabschnitte in einem engen sachlichen Zusammenhang zueinander stehen und in engem zeitlichen Zusammenhang durchgeführt werden (BFH v. 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152).

- ▷ *Ein enger sachlicher Zusammenhang* ist gegeben, wenn sich die Ausbildungsmaßnahmen auf dieselbe Berufssparte oder denselben fachlichen Bereich beziehen.
- ▷ *Ein enger zeitlicher Zusammenhang* ist gewahrt, wenn das Kind den nächsten Teil der mehraktigen Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt. Bei Zulassungsbeschränkungen Ausbildungsmaßnahmen setzt dies auch einen Nachweis der erfolglosen Bemühung um eine Ausbildungsfortsetzung zum nächstmöglichen Zeitpunkt voraus. Eine Erwerbstätigkeit, die nur der zeitlichen Überbrückung bis zum Beginn der nächsten Ausbildung dient, beseitigt den zeitlichen Zusammenhang nicht (BFH v. 4.2.2016 – III R 14715, BStBl. II 2016, 615). Dagegen wird der enge zeitliche Zusammenhang beseitigt, wenn die zwischen den Ausbildungsabschnitten ausgeübte Erwerbstätigkeit Voraussetzung für den nachfolgenden Ausbildungsabschnitt ist (BFH v. 4.2.2016 – III R 14/15, BStBl. II 2016, 615, mit Anm. SIEGERS, HFR 2016, 722).
- ▷ *Keine einheitliche Erstausbildung* bilden die Ausbildung zum Feldwebel, Unteroffizier oder Leutnant und die nachfolgenden verwendungsbezogenen Lehrgänge im Rahmen der Tätigkeit als Zeitsoldat (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55, mit Anm. PFLAUM, HFR 2015, 1143; BFH v. 9.3.2016 – III B 146/15, BFH/NV 2016, 918; BFH v. 21.6.2016 – III B 133/15, BFH/NV 2016, 1450), eine Kaufmännische Ausbildung bei der Bundeswehr mit nachfolgenden verwendungsbezogenen Lehrgängen für die Tätigkeit als Nachschubunteroffizier (BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913), eine kaufmännische Berufsausbildung mit nachfolgendem Studium zum Betriebswirt, wenn die Aufnahme des Studiums eine vorherige mindestens einjährige berufspraktische Tätigkeit voraussetzt (BFH v. 4.2.2016 – III R 14/15, BStBl. II 2016, 615, mit Anm. SIEGERS, HFR 2016, 722), eine kaufmännische Ausbildung und eine nach zweijähriger Zäsur folgende Fortbildung zur Führungskraft Handel (BFH v. 29.8.2017 – XI B 57/17, BFH/NV 2018, 22).

125 c) Abschluss eines Erststudiums

Ein Studium liegt insbes. vor, wenn es an einer Hochschule im Sinne der Hochschulgesetze der Länder absolviert wird (§ 1 HRG: Universitäten, Pädagogische Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen). Ferner können hierunter private und kirchliche Bildungseinrichtungen (§ 70 HRG), Hochschulen

des Bundes, Berufsakademien und andere Ausbildungseinrichtungen fallen, soweit sie vergleichbare Ausbildungsgänge anbieten. Auch Fernstudien nach § 13 HRG und Studien an ausländ. Hochschulen nach § 20 HRG werden erfasst (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.3 Abs. 1).

Abgeschlossen wird das Studium regelmäßig mit einer Prüfung und der Verleihung eines Hochschulgrades (§§ 15, 16 HRG); eine Zwischenprüfung stellt hingegen keinen Studienabschluss dar. In Bachelorstudiengängen stellt die Erlangung eines Bachelor- oder Bakkalaureusgrades zwar einen berufsqualifizierenden Abschluss dar; dieser kann sich aber nach den zur erstmaligen Berufsausbildung dargestellten Grundsätzen als Teil eines mehraktigen Studiums darstellen, etwa wenn das Kind im Anschluss an das Bachelorstudium im gleichen Fachbereich ein Masterstudium aufnimmt. Gleiches gilt für Studiengänge, durch die die fachliche Eignung für einen beruflichen Vorbereitungsdienst (zB Rechts- oder Lehramtsreferendare) vermittelt wird, sowie für postgraduale Zusatz-, Ergänzungs-, Aufbau- und Promotionsstudiengänge (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.2.4). Solange ein berufsqualifizierender Abschluss nicht erreicht wurde, sind der Wechsel sowie Ab- und Unterbrechungen des Studiums unschädlich. Zu weiteren Einzelheiten zum Abschlusszeitpunkt s. Anm. 95.

Erstes Studium: Da das Erststudium nur einen Unterfall der erstmaligen Ausbildung darstellt (BFH v. 3.7.2014 – III R 52/13, BStBl. II 2015, 152) setzt es nicht nur voraus, dass das Kind noch kein anderes berufsqualifizierendes Studium absolviert, sondern auch, dass es noch keine andere nicht akademische Ausbildung abgeschlossen hat.

d) Unschädliche Erwerbstätigkeiten

126

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. Die FinVerw. sieht darüber hinaus auch eine Erwerbstätigkeit in einem von Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d erfassten Freiwilligendienst als unschädlich an (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3).

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 forstw., gewerbliche oder selbständige Tätigkeit kommen in Betracht; ebenso die Erbringung sonstiger Leistungen iSd. § 22 Nr. 3, soweit sie mit einer Tätigkeit verbunden sind (zB gelegentliche Vermittlungstätigkeit, Amateurmusiker). Allein die Verwaltung eigenen Vermögens (Einkünfte aus VuV sowie aus Kapital) 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. Auch ein Neben-

einander mehrerer Erwerbstätigkeiten ist unschädlich, solange insgesamt die 20-Stundengrenze nicht überschritten wird. Die FinVerw. behandelt vorübergehende (höchstens zwei Monate andauernde) Ausweitungen der Beschäftigungen auf über 20 Wochenstunden als unbeachtlich, soweit die 20-Wochenstundengrenze im Kalenderjahresdurchschnitt gewahrt bleibt, anderenfalls soll das Kind nur in den jeweiligen Monaten der Grenzüberschreitung nicht berücksichtigungsfähig sein (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.1 Abs. 2 und 3).

Erwerbstätigkeit im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses: Der in Abs. 4 Satz 3 verwendete Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses entspricht – vorbehaltlich etwaiger Abweichungen, die sich aus den unterschiedlichen Zielsetzungen ergeben können – dem Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses im LStRecht (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55). Ein Ausbildungsdienstverhältnis setzt nicht nur ein Dienstverhältnis besonderer Art voraus, das durch den Ausbildungszweck geprägt ist (BFH v. 18.7.1985 – VI R 93/80, BStBl. II 1985, 644; BFH v. 16.1.2013 – VI R 14/12, BStBl. II 2013, 449; BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55; BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281). Hinzukommen muss, dass die Ausbildungsmaßnahme selbst Gegenstand und Ziel des Dienstverhältnisses ist (BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89; BFH v. 7.8.1987 – VI R 60/84, BStBl. II 1987, 780). Die vom Dienstverpflichteten geschuldete Leistung, für die der Dienstherr bezahlt, muss in der Teilnahme an der Berufsausbildungsmaßnahme bestehen (BFH v. 15.4.1996 – VI R 99/95, BFH/NV 1996, 804; BFH v. 22.7.2003 – VI R 15/03, BFH/NV 2004, 175; BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281). In Abgrenzung hierzu reicht somit ein normales Dienst- oder Arbeitsverhältnis, das schwerpunktmäßig durch die Erbringung einer Arbeitsleistung nach Weisung des Dienstberechtigten und gegen Zahlung von Entgelt charakterisiert wird (vgl. BAG v. 5.12.2002 – 6 AZR 216/01, DB 2004, 141), nicht aus. Selbst wenn das Dienstverhältnis neben der Arbeitsleistung auch berufliche Fortbildungen und Qualifizierungen des ArbN zum Gegenstand hat, diese aber nicht das Ziel und den wesentlichen Inhalt des Vertrags ausmachen, wird das Dienstverhältnis nicht zu einem Ausbildungsdienstverhältnis (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55; BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281; BFH v. 22.2.2017 – III R 20/15, BStBl. II 2017, 913; FG Münster v. 12.9.2014 – 4 K 2950/13 Kg, EFG 2014, 2051, rkr., zum Promotionsvorhaben eines wissenschaftlichen Mitarbeiters). Indizien für das Vorliegen eines Ausbildungsdienstverhältnisses sind das Vorhandensein eines Ausbildungsplans, die Unterweisung in Tätigkeiten, welche qualifizierte Kenntnisse und/oder Fertigkeiten erfordern, die Erlangung eines die angestrebte Berufstätigkeit ermöglichenden Abschlusses und ein gegenüber einem normalen Arbeitsverhältnis geringeres Entgelt (BFH v. 23.6.2015 – III R 37/14, BStBl. II 2016, 55). Der Umfang der im Ausbildungsdienstverhältnis abzuleistenden Arbeitszeit ist nicht von Bedeutung für die Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes.

► *Zu den Ausbildungsdienstverhältnissen zählen* insbes. Berufsausbildungsverhältnisse gem. §§ 1 Abs. 3, 4-52 BBiG, Praktikums- und Volontariatstätigkeiten, der Vorbereitungsdienst von Lehramtsanwärtern und Rechtsreferendaren für das zweite Staatsexamen (BFH v. 10.12.1971 – VI R 112/70, BStBl. II 1972, 251; BFH v. 28.9.1984 – VI R 144/83, BStBl. II 1985, 89) und die Dienstverhältnisse von Beamtenanwärtern; s. ferner H 9.2 LStR 2015; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.2. Kein Ausbildungsdienstverhältnis begründen dagegen bloß verwendungsbezogene Lehrgänge eines Zeitsoldaten (BFH v. 16.9.2015 – III R 6/15, BStBl. II 2016, 281).

Erwerbstätigkeit im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses: Geringfügige Beschäftigungsverhältnisse sind geringfügig entlohnte Beschäftigungen nach §§ 8 Abs. 1 Nr. 1 und 8a SGB IV (Entgeltgeringfügigkeit) sowie kurzfristige Beschäftigungen nach §§ 8 Abs. 1 Nr. 2 und 8a SGB IV (Zeitgeringfügigkeit). Eine geringfügig entlohnte Beschäftigung liegt vor, wenn das Arbeitsentgelt regelmäßig im Monat 450 € nicht übersteigt. Eine kurzfristige Beschäftigung ist gegeben, wenn die Beschäftigung innerhalb eines Kj. auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im Voraus vertraglich begrenzt ist, es sei denn, dass die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und ihr Entgelt 450 € im Monat übersteigt. Zur Zusammenrechnung mehrerer geringfügiger Beschäftigungen s. § 8 Abs. 2 SGB IV. Für die Beurteilung, ob ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis vorliegt, ist grds. die – durch eine Bescheinigung oder in anderer Form belegte – Einstufung des ArbG maßgebend (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 20.3.3). Dabei ist – wie im Sozialrecht – von einer vorausschauenden Betrachtungsweise auszugehen, die das Kj. als maßgebenden Beurteilungszeitraum heranzieht (BFH v. 3.4.2014 – III B 159/13, BFH/NV 2014, 1037). Eine neben einem Ausbildungsdienstverhältnis durchgeführte geringfügige Beschäftigung ist unschädlich. Bei selbständigen Tätigkeiten gelten die Geringfügigkeitsregeln entsprechend (§ 8 Abs. 3 SGB IV).

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

127

Für Details zur Berücksichtigung von Einkünften und Bezügen in Fällen des Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 s. Anm. 128 bis 149 der Voraufgabe – Stand 9/2013 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm.

Einstweilen frei.

128–149

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

Schrifttum: WALZ, Aussetzung der Wehrpflicht – Anmerkungen zum Wehrrechtsänderungsgesetz 2011, Neue Zeitschrift für Wehrrecht 2011, 133; BAUHAUS, Freiwilliges Soziales Jahr als Verlängerungsgrund für Kindergeldzahlung, EFG 2014, 1210; WELZ, 60 Jahre Wehrpflicht – Geschichte der Wehrgesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland, Neue Zeitschrift für Wehrrecht 2017, 104.

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Verlängerungstatbestände des Abs. 5

150

Überblick: Abs. 5 regelt die wehr- oder ersatzdienstbedingten Verzögerungstatbestände und bestimmt, unter welchen Voraussetzungen nicht behinderte Kinder über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus zu berücksichtigen sind. Satz 1 be-

stimmt, 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 sind 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). Satz 3 sieht die entsprechende Anwendung der Bestimmung über die schädlicher Erwerbstätigkeit auf die Verzögerungstatbestände vor (s. Anm. 154).

Rechtsentwicklung der Vorschriften zur Berücksichtigung älterer Kinder:

▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Ab VZ 1958 konnte 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): Nach Abs. 7 konnte ein Kind, das zu Beginn des VZ das 27. Lebensjahr bereits vollendet hat (Nr. 1), in bestimmten Fällen der Verzögerung des Ausbildungsschlusses berücksichtigt werden. Dies entsprach § 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 (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 bestand (s. Anm. 110).

▶ *JStG 1996 v. 11.10.1995* (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Ab VZ 1996 wurden in Abs. 5 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 der in Abs. 4 geänderten Einkünfte- und Bezügegenze: „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 in der Übergangszeit nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b erweitert; die Benennung des Polizeivollzugsdienstes in Satz 1 Nr. 2 wurde gestrichen und die Sätze 1 und 3 redaktionell angepasst.

▶ *StÄndG 2007 v. 19.7.2006* (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): In Abs. 5 Satz 1 wurde die Altersgrenze auf das 25. Lebensjahr abgesenkt (Folgeänderung zu Abs. 4). Satz 3 wurde redaktionell angepasst. In § 52 Abs. 40 Satz 6 wurde eine Übergangsregelung für Kinder aufgenommen, die im VZ 2006 das 24. (dann Altersgrenze: 26. Lebensjahr), 25., 26. oder 27. Lebensjahr (dann weiterhin Altersgrenze: 27. Lebensjahr) vollenden.

▶ *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

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen Anm. 150–151 § 32

entsprechenden in der DDR geleisteten Dienste gleichstehen, ist mW ab VZ 2007 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2007) weggefallen.

► *StVereinfG 2011* (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Der Verweis in Abs. 5 Satz 3 wurde nach dem Wegfall der Einkünfte und Bezüggrenze in Abs. 4 angepasst.

► *AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013* (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790): In § 52 Abs. 40 Satz 10 wird die Anwendbarkeit des Verlängerungstatbestands des Abs. 5 auf vor dem 1.7.2011 angetretene Dienste und bis längstens zum VZ 2018 beschränkt.

► *KroatienAnpG v. 25.7.2014* (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Änderung des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abs. 5 in § 52 Abs. 32 Satz 2. Die für den Dienstantritt bestimmte Grenze (1.7.2011) blieb bestehen, während die Begrenzung auf maximal den VZ 2018 entfiel.

Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände:

Der Gesetzgeber trägt mit den Verlängerungstatbeständen dem Umstand Rechnung, dass die Kinder während der Ableistung ihres Wehr- oder Zivildienstes stl. weder durch Kindergeld noch durch die kindbedingten Freibeträge berücksichtigt werden, sich aber typischerweise der Abschluss ihrer Ausbildung durch diese Dienste verzögert (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460; BFH v. 19.10.2017 – III R 8/17, BStBl. II 2018, 399; BTDrucks. 13/1558, 155).

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

a) **Arbeitsuchende, in Ausbildung oder einer Übergangszeit befindliche Kinder, die bestimmte Dienste geleistet haben** 151

Beschränkung auf bestimmte Berücksichtigungstatbestände: Der Einleitungssatz in Abs. 5 bestimmt, dass das Kind „in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 Buchstabe a und b“ über die vorgesehene Altersgrenze hinaus berücksichtigt wird. Ein Hinausschieben der Altersgrenze kommt daher nur in Betracht bei:

► *arbeitsuchend gemeldeten Kindern* iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. dazu Anm. 90). Diese Kinder können über die Vollendung des 21. Lebensjahres hinaus berücksichtigt werden.

► *Kindern, die für einen Beruf ausgebildet werden* iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (s. dazu Anm. 91 ff.) und

► *Kindern, die sich in einer Übergangszeit befinden* iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b (s. dazu Anm. 100). Solche Kinder können über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus berücksichtigt werden.

Für Kinder, die sich auf Ausbildungssuche befinden (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) oder einen der in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d genannten Freiwilligendienste ableisten, besteht keine Verlängerungsmöglichkeit. Behinderte Kin-

der können ohnehin zeitlich unbegrenzt berücksichtigt werden. Voraussetzung ist nur, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3). Diese Altersgrenze verschiebt sich auch nicht dadurch, dass das behinderte Kind vor Vollendung des 25. Lebensjahres einen der in Abs. 5 genannten Dienste abgeleistet hat (BFH v. 2.6.2005 – III R 86/03, BStBl. II 2005, 756).

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 oder Zivildienstgesetzes geleistet (§ 5 WPfG, § 24 ZDG; Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) oder
- ▶ *sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig* für eine Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet (§§ 4 Abs. 2, 7 WPfG; Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) oder
- ▶ *eine vom gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst befreiende Tätigkeit* als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549) ausgeübt (s. auch § 13b WPfG, § 14a ZDG; Abs. 5 Satz 1 Nr. 3).

Die Aufzählung der begünstigten Dienste ist abschließend (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460). Daher führen weder die in §§ 14b und 14c ZDG genannten Dienste, der Bundesfreiwilligendienst nach §§ 1 ff. BFDG, der ersatzweise Dienst im Zivil- oder Katastrophenschutz nach § 13a WPfG (BFH v. 19.10.2017 – III R 8/17, BStBl. II 2018, 399, mit Anm. WENDL, HFR 2018, 475) oder das freiwillige soziale oder ökologische Jahr nach §§ 3 und 4 JFDG (s. Anm. 108; BFH v. 31.3.2014 – III B 147/13, BFH/NV 2014, 1035; FG München v. 2.3.2015 – 7 K 1823/14, rkr.) zu einer verlängerten Berücksichtigung des Kindes. Der freiwillige zusätzliche Zivildienst nach § 41a ZDG ist nach Auffassung der FinVerw. dagegen zu berücksichtigen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 21 Abs. 4). Auch Verzögerungen des Ausbildungsabschlusses wegen fehlenden Studienplatzes oder Wohnortswechsels ziehen – anders als nach dem EStReformG v. 5.8.1974 (s. Anm. 150) – keine Verschiebung der Altersgrenze mehr nach sich; ebenso wenig Ausbildungsverzögerungen durch Studienaufenthalte im Ausland (BFH v. 2.4.2014 – V R 62/10, BFH/NV 2014, 1210).

Der Dienstantritt muss gem. § 52 Abs. 32 Satz 2 bis 1.7.2011 erfolgen. Tritt das Kind erst später einen freiwilligen Wehrdienst an, verlängert sich der Berücksichtigungszeitraum dadurch nicht (FG Münster v. 27.10.2014 – 5 K 2339/14 Kg, EFG 2015, 574, rkr.).

Dass die vom Gesetzgeber typisierend unterstellte dienstbedingte **Verzögerung des Ausbildungsendes** (s. Anm. 150) tatsächlich eingetreten ist, wird nicht gefordert. Die Verlängerungstatbestände greifen daher auch dann ein, wenn das Kind während der Ableistung des Dienstes steuerlich berücksichtigt wurde, etwa weil es sich zeitgleich in Berufsausbildung befand (BFH v. 5.9.2013 – XI R 12/12, BStBl. II 2014, 39).

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

Das arbeitsuchend gemeldete, 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 oder die Freibeträge des Abs. 6 und die weiteren kindbedingten Ermäßigungen (s. Anm. 32).

Regelverlängerungszeitraum ist die Dauer des tatsächlich geleisteten Dienstes (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460), soweit er nach Vollendung des 18. Lebensjahres und vor Vollendung des 21. bzw. 25. Lebensjahres abgeleistet wurde (ebenso BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 115 [5/2017]). Der Verlängerungszeitraum entspricht auch dann der vollen Dienstzeit, wenn für das Kind im ersten und im letzten Monat des Dienstes noch ein Berücksichtigungstatbestand vorliegt (zB Ausbildungsende/-beginn am 14.6.), weil der Dienst nicht am Monatsersten beginnt und nicht am Monatsletzten endet (BFH v. 27.8.2008 – III R 88/07, BFH/NV 2009, 132; BFH v. 20.5.2010 – III R 4/10, BStBl. II 2010, 827; BFH v. 31.5.2010 – III B 38/10, BFH/NV 2010, 2242; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 21 Abs. 3). Es findet somit keine Kürzung des Dienstes um die Tage statt, die in einen ohnehin berücksichtigungsfähigen Monat fallen. 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 erst dann freiwillig zu einem weiteren Wehrdienst, so ist für die Dauer des gesetzlichen Wehrdienstes der Verlängerungstatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 gegeben (FG Sachs.-Anh. 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.

Soweit ein Teil des Verlängerungszeitraums bereits nach Vollendung des 21. Lebensjahres wegen Vorliegens eines Tatbestands nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 berücksichtigt wurde, kann nach dem 25. Lebensjahr nur noch die Differenz zum inländ. gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst als Verlängerungszeitraum angesetzt werden (BFH v. 14.10.2002 – VIII R 68/01, BFH/NV 2003, 460; DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 21 Abs. 2).

Höchstdauer des Verlängerungszeitraums ist die Dauer des inländ. gesetzlichen Grundwehrdienstes oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern die Dauer des inländ. gesetzlichen Zivildienstes. 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 und der Zivildienst dauerten jeweils neun Monate. Die gesetzlich vorgesehene Dauer des Wehrdienstes konnte zwar überschritten werden, wenn das Kind freiwillig zusätzlichen Wehrdienst nach § 6b WPfG leistete oder zu einer „besonderen Auslandsverwendung“ iSd. § 6a WPfG herangezogen wurde. Da es sich hierbei aber nicht mehr um Grundwehrdienst handelt, tritt keine Verlän-

§ 32 Anm. 152–159 F. Abs. 5: Berücks. der Kinder über 25. Lebensjahr

gerung ein. Durch das WehrRÄndG 2010 v. 31.7.2010 (BGBl. I 2010, 1052) wurden der Grundwehrdienst und der Zivildienst mW ab 1.12.2010 auf sechs Monate reduziert. Dadurch verkürzte sich auch die Dienstzeit für Wehrpflichtige, die am 31.12.2010 bereits sechs Monate oder länger Grundwehrdienst geleistet hatten (§ 53 WPfG). Zum 1.7.2011 wurden der Wehrdienst (§ 2 WPfG idF des WehrRÄndG 2011 v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 678) und hieran anschließend auch der Zivildienst ausgesetzt. Gemäß § 52 Abs. 32 Satz 2 idF des Kroatien-AnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) ist Abs. 5 deshalb auf ab dem 1.7.2011 angetretene Dienste schon gar nicht anwendbar.

Wehr- oder Zivildienst im Nicht-EU-/EWR-Ausland: Als Verlängerungstatbestände sind nicht nur der nach deutschem Recht geleistete Grundwehr-, Zivil- und Entwicklungshilfedienst zu berücksichtigen, sondern auch entsprechende Dienste nach ausländ. Rechtsvorschriften. Eine Berücksichtigung der nach ausländ. Rechtsvorschriften geleisteten Dienste ist jedoch grds. nur bis zur Dauer des deutschen gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienstes möglich. Dabei ist auf die zu Beginn des Auslandsdienstes maßgebende Dauer des deutschen Grundwehr- oder Zivildienstes abzustellen (DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 21 Abs. 5). Diese Ungleichbehandlung gegenüber den im Inland geleisteten Diensten ist sachlich gerechtfertigt, da der nationale Gesetzgeber uE nicht verpflichtet ist, im ausländ. Interesse eingetretene Ausbildungsverzögerungen zu berücksichtigen (zu Bedenken im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG s. dagegen LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 72). Ist der ausländ. Dienst kürzer, so ist der tatsächlich geleistete Dienst für die Verlängerung maßgebend. Für im EU- oder EWR-Raum geleistete Dienste enthält Abs. 5 Satz 2 eine Sonderregelung (s. Anm. 153).

153 2. Dienstpflicht in EU- oder EWR-Mitgliedstaat (Abs. 5 Satz 2)

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 dauert als der entsprechende deutsche Dienst. Die privilegierte Behandlung von in EU-/EWR-Staaten geleisteten Diensten rechtfertigt sich uE aus dem Gesichtspunkt der europarechtl. vorgegebenen Sachverhaltsgleichstellung (Art. 5 Buchst. b VO (EU) Nr. 883/2004).

154 3. 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 während des Verlängerungszeitraums keiner oder nur einer unschädlichen Erwerbstätigkeit iSd. Abs. 4 Sätze 2 und 3 nachgeht (s. Anm. 126). Bis einschließlich VZ 2011 verwies Abs. 5 Satz 3 auf die entsprechend anwendbare Einkünfte- und Bezügegenze des Abs. 4 Sätze 2 bis 10.

155–159 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: HARTMANN, Familienleistungsausgleich nach dem Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 641; HORLEMANN, Der Familienleistungsausgleich ab 1996, Rechtspolitischer Hintergrund und Ausgestaltung der Neuregelung, BB 1996, 186; 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; GLANEGGER, 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; 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; MERKT, Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, 2221; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; WENDL, Steuerlich zu berücksichtigende Kinder – Aktuelle Entwicklungen in Gesetzgebung und Verwaltung, SteuK 2012, 6.

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

1. Rechtsentwicklung der Kinderermäßigung

160

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 Haushaltsvorstands, „sofern dasselbe den Betrag von 3000 Mark nicht übersteigt, der Betrag von 50 Mark 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 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 § 52 wurden Kinderfreibeträge, begrenzt durch Mindest- und Höchstbeträge, nach bestimmten Prozentsätzen des zVE abgezogen.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RSBl. 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.

EStG 1938/39 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 118): „für Kinder, die Juden sind“ wurde die Gewährung der Kinderermäßigung ausgeschlossen. Durch Verwaltungsanordnungen wurde dieses Abzugsverbot später auf weitere Personengruppen ausgedehnt (im Einzelnen dazu PETERS, EStG, März 1944, § 32 Rz. 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 mW 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 erste und zweite Kinder wurde ab VZ 1955 von 600 DM auf 720 DM und für dritte und weitere Kinder 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): Die Kinderfreibeträge wurden abgeschafft und stattdessen die kindergeldrechtl. Lösung geltendes Recht.

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): Der Kinderfreibetrag wurde 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.

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 3 132 DM bzw. 6 264 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 mW 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 2 184 € und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf auf 1 320 € erhöht.

StVereinFG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131): Die Übertragung der Kinderfreibeträge in Abs. 6 Sätze 6 ff. aF wurde mW ab dem VZ 2012 (Art. 1 Nr. 33 Buchst. b, Art. 18 Abs. 1 StVereinFG 2011) teilweise neu geregelt. 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 wurde eine Übertragung der Kinderfreibeträge ausgeschlossen für Zeiträume, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz bezogen wurden (Abs. 6 Satz 7), und für den Fall, dass 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).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Übertragbarkeit des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil wurde ab VZ 2014 (§ 52 Abs. 32 Satz 2) für die Zeiträume ausgeschlossen, „für die“ (bisher: „in denen“) Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden.

Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 16.7.2015 (BGBl. I 2015, 1202; BStBl. I 2015, 566): Anhebung des je Elternteil gewährten Kinderfreibetrags für das Jahr 2015 auf 2256 € und für 2016 auf 2304 €.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Anhebung des je Elternteil gewährten Kinderfreibetrags für das Jahr 2017 auf 2358 € und für 2018 auf 2394 €.

161–165 Einstweilen frei.

2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6

a) Bedeutung der Freibeträge

166 aa) Finanzwissenschaftliche und verfassungsrechtliche Bedeutung der Freibeträge

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 – einander ergänzten. Dies gilt 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 Abziehbarkeit der das Existenzminimum abdeckenden privaten Aufwendungen sowohl für den Stpfl. als auch für dessen Familienangehörige (subjektives Nettoprinzip) umfasst (vgl. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 71 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, HFR 1970, 40; PEZZER, FS Zeidler, 1987, 757 [768 f.]; LIEBER, DStZ 1997, 207; GRÖPL, StuW 2001, 150).

bb) Steuersystematische Bedeutung der Freibeträge des Abs. 6

167

Abs. 6 Satz 1 normiert zwei Freibeträge, die insgesamt vier Bedarfslagen abdecken: Neben dem eigentlichen Kinderfreibetrag von 2394 € (für 2018), von 2490 € (für 2019) und von 2586 € (für 2020) zur Deckung des sog. sächlichen Existenzminimums wird ein Freibetrag von 1320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf je Kind und Elternteil gewährt.

Orientierungsgrößen für die Bemessung der Freibeträge: 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]; 17/5550 [2012]; 17/11425 [2014]; 18/3893 [2016]; 18/10220 [2018]; 19/5400 [2020]) annähernd bestimmt werden kann, wurde der Sammelfreibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung des Kindes an den Beträgen, die als zivilrechtl. Kindesunterhalt nach der sog. Düsseldorfer 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 Steuergerechtig-

keit wird gewährt, 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.).

Abgeltungswirkung der Pauschalen: 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“).

168 Einstweilen frei.

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

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

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, HFR 1970, 40).

Verfassungsmäßigkeit der Höhe nach: 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; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1220/93, BStBl. II 1999, 193; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1852/97, 2 BvR 1853/97, BStBl. II 1999, 194.

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 mW zum 1.1.2000 Kindergeld und Kinderfreibetrag erhöht. 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.

In der Folgezeit war die Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Freibeträge immer wieder Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung. Die Verfassungsmäßigkeit wurde durchgehend bejaht (BFH v. 5.8.2011 – III B 158/10, BFH/NV 2011, 1870, für 2003; BFH v. 27.11.2012 – X B 48/11, BFH/NV 2013, 532, für 2006;

BFH v. 19.3.2014 – III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032, für 2011; BFH v. 27.7.2017 – III R 1/09, BStBl. II 2018, 96, für 2000 bis 2004).

Für 2014 hat der Gesetzgeber ausnahmsweise darauf verzichtet, den Kinderfreibetrag an den im 9. Existenzminimumsbericht (BTDrucks. 17/11425) ausgewiesenen Anstieg des Kinderexistenzminimums anzupassen. Hintergrund dürfte eine Entsch. des BFH (BFH v. 19.3.2014 – III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032) gewesen sein, in der Zweifel daran geäußert wurden, ob der im Existenzminimumsbericht berücksichtigte Bedarf für Bildungs- und Teilhabeleistungen für Kinder in vollem Umfang einen Teil des sächlichen Existenzminimums darstellt oder stattdessen im Rahmen des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (Abs. 6 Satz 1) Berücksichtigung finden müsste. Würde man den für die Bildungs- und Teilhabeleistungen errechneten Bedarf iHv. 228 € pro Jahr aus dem für 2014 errechneten sächlichen Existenzminimum ausklammern, ergäbe sich noch keine Unterdeckung beim geltenden Kinderfreibetrag. Im Erg. ist der Gesetzgeber dieser Auffassung für 2014 gefolgt (BTDrucks. 18/5244, 21). Für die Folgejahre ist der Gesetzgeber dann aber wieder zur Anbindung an die Werte der Existenzminimumsberichte zurückgekehrt oder ist über diese Werte sogar noch hinausgegangen (so für die VZ 2019 und 2022/160, BTDrucks. 19/4723, 1). Der einmalige Systembruch ist im Hinblick auf das vom BVerfG postulierte Folgerichtigkeitsgebot problematisch. Die Bildungs- und Teilhabeleistungen sind uE Teil des Existenzminimums, während der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf einen anderen, außerhalb dieses Existenzminimums entstehenden Bedarf abdecken soll (Anm. 173). Fraglich ist deshalb, ob der seit 2010 unverändert gebliebene Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf in 2014 ausreichend bemessen ist, wenn dieser (nur) für dieses Jahr zusätzlich auch Bildungs- und Teilhabeleistungen abdecken soll. Eine genaue Quantifizierung des durch den BEA-Freibetrag stl. freizustellenden Bedarfs ist allerdings schwierig, da er teilweise aufwandsbezogen entsteht und das BVerfG (BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, BVerfGE 99, 216) hierzu nur vage Vorgaben gemacht hat. Der Umstand, dass der Gesetzgeber den Bedarf in den VZ 2013 und 2015 selbst höher eingeschätzt hat, spricht aber gegen eine realitätsgerechte Typisierung für den VZ 2014. Der BFH hat die Frage der Verfassungsmäßigkeit offen gelassen (BFH v. 21.7.2016 – V B 37716, BStBl. II 2017, 28). Das Nds. FG hält die Regelung für verfassungswidrig und hat sie dem BVerfG (Az. 2 BvL 3/17) zur Prüfung vorgelegt (Vorlagebeschluss v. 2.12.2016 – 7 K 83/16, EFG 2017, 668). Die FinVerw. gewährt nun selbst AdV (BMF v. 15.1.2018 – IV A 3 - S 0338/17/10007, 2017/1040112, BStBl. I 2018, 2).

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. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60; BVerfG v. 14.6.1994 – 1 BvR 1022/88, BVerfGE 91, 93; das Nds. FG v. 2.12.2016 – 7 K 83/16, EFG 2017, 668, rkr., verneint allerdings die Realitätsgerechtigkeit der Typisierung für Kinder ab dem sechsten Lebensjahr und für volljährige Kinder). Auch die Normierung eines einheitlichen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ist daher zulässig, da der Gesetzgeber zutr. 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. Der Betreuungsfreibetrag wird gewährt, weil die Eltern in ihrer Leistungsfähigkeit gemindert sind durch die Erfüllung ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen (BFH v. 18.5.2006 – III R 71/04, BStBl. II 2008, 352). 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; BVerfG 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 Rz. A 82 [Stand 3/2004]; KULMSEE, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, 2002, 179).

170 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

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

► *Verhältnis zu § 33:* Durch kinderbezogene Freibeträge, Kindergeld und Ausbildungsfreibetrag sind grds. alle Unterhaltsaufwendungen für Kinder abgegolten. Außergewöhnliche (unübliche, atypische) Unterhaltsleistungen für Kinder sind daher nur ausnahmsweise (zB Krankheitskosten) neben den Komponenten des Familienleistungsausgleichs berücksichtigungsfähig (s. § 33 Anm. 14).

► *Verhältnis zu § 33a:*

- Verhältnis zum Unterhaltshöchstbetrag (§ 33a Abs. 1): Kinderfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag schließen einander aus (§ 33a Abs. 1 Satz 4).
- 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 zu § 33b:* Der Behinderten- oder Hinterbliebenen-Pauschbetrag, der einem Kind des Stpfl. zusteht, ist nach § 33b Abs. 5 nur dann auf den Stpfl. übertragbar, wenn der Stpfl. für dieses Kind einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat (s. Anm. 32 und § 33b Anm. 69). Pflegepauschbetrag nach § 33b Abs. 6 und die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 sind nebeneinander zu gewähren.

Verhältnis zum BKGG: Das strechtl. Kindergeld und die Kinderfreibeträge einerseits und das sozialrechtl. Kindergeld des BKGG andererseits schließen sich entsprechend ihrem unterschiedlichen Anwendungsbereich gegenseitig aus (§ 63 Abs. 1 Satz 7; § 2 Abs. 4 BKGG).

4. Verfahrensvorschriften

171

Lohnsteuerverfahren: Für ein minderjähriges, unbeschränkt estpfl. Kind werden bei der Anwendung der StKlassen I bis IV die Kinderfreibeträge nach Abs. 6 Satz 1 (Freibetrag für das sächliche Existenzminimum nebst dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) dem Halbteilungsgrundsatz entsprechend mit dem Zähler 0,5 eingetragen; mit dem Zähler 1 werden die zu berücksichtigenden Freibeträge in den Fällen des § 32 Abs. 6 Sätze 2 und 3 angesetzt (§ 38b Abs. 2; s. im Einzelnen § 38b Anm. 27). Die Kinderfreibeträge wirken sich allerdings nur noch bei der Bemessung der Zuschlagsteuern (SolZ, KiSt) aus (§ 51a Abs. 2a), da das stl. Existenzminimum im laufenden Kj. durch die Zahlung von Kindergeld gewährleistet ist.

Einkommensteuerveranlagung: Bis auf den Fall des § 39a Abs. 1 Nr. 6 (s.o.) sind die übrigen Veranlagungsstatbestände (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) mW ab VZ 1996 gestrichen worden (BTDrucks. 13/5952, 49).

Zu weiteren Verfahrensfragen im Zusammenhang mit der Gewährung des vollen Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 173; zu Verfahrensfragen bei Übertragung des Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 181, zu Antrag, Zustimmung und Widerruf bei Übertragung auf Stief- und Großeltern s. Anm. 194 ff.

Einstweilen frei.

172

**II. Einfache und verdoppelte kindbedingte Freibeträge
(Abs. 6 Sätze 1–3)**

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

173

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.

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. Voraussetzung für den Abzug bei der EStVeranlagung ist, dass im Erg. einer durchzuführenden Vergleichsrechnung 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 der Differenzbetrag der tariflichen 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. 31 f.).

Für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen: Für die Frage, ob ein Kind beim Stpfl. zu berücksichtigen ist, kommt es auf die Erfüllung der in Abs. 1–5 geregelten Tatbestandsvoraussetzungen an. Dem Grunde nach sind dies die gleichen Voraussetzungen wie für das während des laufenden Kj. zu zahlende Kindergeld (s. § 66 Anm. 16); gleichwohl bildet weder die Kindergeld-

festsatzung für den EStBescheid einen Grundlagenbescheid (vgl. BFH v. 27.1.2011 – III R 90/07, BStBl. II 2011, 543, zum SolZ) noch umgekehrt der ESt-Bescheid für die Kindergeldfestsatzung (BFH v. 24.5.2012 – III R 14/10, BStBl. II 2012, 879; BFH v. 5.9.2013 – XI R 26/12, BFH/NV 2014, 313; zum Sonderfall des § 62 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b s. BFH v. 24.5.2012 – III R 14/10, BStBl. II 2012, 897). Vorausgesetzt wird also insbes. das Vorliegen eines berücksichtigungsfähigen Kindschaftsverhältnisses (Abs. 1 und 2), der speziellen Altersvoraussetzungen (Abs. 3 und 4) und der Verlängerungstatbestände (Abs. 5).

Höhe der einfachen kindbedingten Freibeträge: Abgezogen wird ab dem VZ 2019 je zu berücksichtigendem Kind

- ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) von 2490 € (bis VZ 2016: 2304 €; VZ 2017: 2358 €; VZ 2018 2394 €) und
- ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes iHv. 1320 € (bis VZ 2009: 1080 €)

Abgedeckter Bedarf: Mit den beiden Freibeträgen werden unterschiedliche Bedarfe abgedeckt.

► *Der Kinderfreibetrag* deckt in typisierter Form das sächliche Existenzminimum des Kindes ab. Die von Verfassungen wegen zu berücksichtigenden existenzsichernden Aufwendungen müssen nach dem tatsächlichen Bedarf – realitätsgerecht – bemessen werden. Dessen Untergrenze ist durch die Sozialhilfeleistungen konkretisiert, die das im Sozialstaat anerkannte Existenzminimum gewährleisten sollen, verbrauchsbezogen ermittelt und auch regelmäßig den veränderten Lebensverhältnissen angepasst werden. Mindestens das, was der Gesetzgeber dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt, muss er auch dem Einkommensbezieher von dessen Erwerbsbezügen belassen (BVerfG v. 6.5.2004 – 2 BvR 1375/03, HFR 2004, 692). Das Existenzminimum umfasst sowohl die physische Existenz des Menschen, also Nahrung, Kleidung, Hausrat, Unterkunft, Heizung, Hygiene und Gesundheit, als auch die Sicherung der Möglichkeit zur Pflege zwischenmenschlicher Beziehungen und zu einem Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben (BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1/09, BGBl. I 2010, 193). Entsprechend hat der Gesetzgeber – mit Ausnahme des VZ 2014 – auch die in § 34 SGB XII vorgesehenen Bedarfe für Bildung und Teilhabe in die Bemessung der Höhe des Kinderfreibetrags mit einbezogen.

► *Der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf* des Kindes gilt für jüngere Kinder den Betreuungs- und Erziehungsbedarf und für ältere Kinder den Ausbildungsbedarf ab (BTDrucks. 14/6160, 11 ff.). Er wird unabhängig von tatsächlich entstandenen Aufwendungen und unabhängig von der Art der Betreuung (insbes. Eigen- oder Fremdbetreuung) gewährt. Hierin spiegelt sich vor allem der Umstand wieder, dass der Leistungsfähigkeitsbegriff im Schutzbereich des Art. 6 GG nicht rein aufwandsbezogen definiert wird, sondern auch die mit der Eigenbetreuung einhergehende Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials umfasst (s. dazu HEUERMANN, DStR 2000, 1546 [1547]).

Persönlicher Anwendungsbereich der einfachen kindbedingten Freibeträge nach Abs. 6 Satz 1: Der einfache Kinderfreibetrag wird jedem Elternteil gewährt und kommt nur in Betracht

- bei unbeschränkt estpfl. Elternteilen, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1) nicht erfüllen (nicht verheiratete, dauernd getrennt lebende oder geschiedene Elternteile);

II. Einfache und verdoppelte Freibeträge (S. 1–3) Anm. 173–174 § 32

- bei Ehegatten, die auf Antrag einzeln zur ESt veranlagt werden (§§ 26, 26a), für die Kinder, die zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis stehen;
- bei Stief- oder Großeltern, denen der einfache Kinderfreibetrag von einem der berechtigten leiblichen Elternteile nach Abs. 6 Sätze 10 oder 11 übertragen wird (s. Anm. 193 ff.).

Abzug der kindbedingten Freibeträge vom Einkommen: Die Freibeträge nach Abs. 6 werden 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.

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

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 nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt oder nach § 1 Abs. 3 fiktiv 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. Einzelveranlagte Ehegatten erhalten jeweils die einfachen Freibeträge für ihre gemeinsamen Kinder (s. Anm. 173); ist einer der Ehegatten nicht unbeschränkt estpfl., so findet Abs. 6 Satz 3 Anwendung (s. Anm. 175). Die für Ehegatten geltende Regelung ist auch auf Lebenspartner iSd. LPartG anzuwenden. Der insoweit zur Umsetzung von BVerfG v. 7.5.2013 (BVerfG v. 7.4.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07, BGBl. I 2013, 1647) eingefügte § 2 Abs. 8 gilt rückwirkend für alle noch offenen Fälle (§ 52 Abs. 2a idF des Ges. v. 15.7.2013, BGBl. I 2013, 2397).

Höhe der doppelten kindbedingten Freibeträge: Abgezogen wird im VZ 2019 je zu berücksichtigendem Kind

- der doppelte Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) von 4980 € (bis VZ 2016: 4608 €; VZ 2017: 4716 €; VZ 2018 4788 €) und
- der doppelte Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes iHv. 2640 € (bis VZ 2009: 2160 €).

Das Kind steht zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis, wenn die Voraussetzungen des Abs. 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). Der Lebenspartner iSd. LPartG erfüllt daher hinsichtlich des leiblichen Kindes des anderen Lebenspartners zwar die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch (BFH v. 8.8.2013 – VI R 76/12, BStBl. II 2014, 36), jedoch – vorbehaltlich einer Adoption des Kindes – nicht die Voraussetzungen für die kindbedingten Freibeträge. Die Übertragung der Freibeträge nach Abs. 6 Sätze 10 und 11 ist dagegen auch auf den Stiefeltern teil möglich. Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Bestehen eines gleichartigen Kindschaftsverhältnisses nicht Voraussetzung; uE findet Abs. 6 Satz 2 daher auch auf zusammenveranlagte Ehegatten mit verschiedenartigem Kindschafts-

verhältnis Anwendung, so zB auf den leiblichen Vater und die Pflegemutter (glA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 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. 175.

Der Abzug erfolgt wie bei Abs. 6 Satz 1 bei der Veranlagung zur ESt und vom Einkommen (s. Anm. 173).

175 3. Doppelte Freibeträge in Sonderfällen (Abs. 6 Satz 3)

Nach Abs. 6 Satz 3 können der doppelte Kinderfreibetrag und der doppelte Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ausnahmsweise auch bei einseitigem Kindschaftsverhältnis abgezogen werden. Durch Verwaltungsanweisung wird diese Regelung auf gleichgestellte Fälle ausgedehnt.

Einseitige Kindschaftsverhältnisse: Der zusammenveranlagten Ehegatten zustehende doppelte Kinderfreibetrag (s. Anm. 174) 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; dazu BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855) 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 – grds. sichergestellt, dass das Kind zu keiner weiteren unbeschränkt estpfl. Person in einem gleichrangigen Kindschaftsverhältnis steht. Abs. 6 Satz 3 Nr. 1 gilt unabhängig davon, ob die Elternteile miteinander verheiratet waren bzw. sind (BFH v. 25.3.2003 – VIII R 95/02, BFH/NV 2003, 1306). Die Verdoppelung der Freibeträge tritt bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen unabhängig von einem entsprechenden Antrag ein; ein Wahlrecht des verbliebenen Elternteils besteht nicht (BFH v. 27.2.2006 – III B 26/05, BFH/NV 2006, 1089). Für das Konkurrenzverhältnis des Adoptiv- oder Pflegeelternteils zu den leiblichen Eltern gilt die Vorrangregelung des Abs. 2 (s. Anm. 62).

► *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 Einzelveranlagung beantragt. Für den August des Kj. würden Mutter und Vater nach Abs. 6 Sätze 1 und 5 jeweils ein Zwölftel eines einfachen Kinderfreibetrags (VZ 2016: 2304 €; VZ 2017: 2358 €; VZ 2018: 2394 €; VZ 2019: 2490 €) und eines einfachen Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (ab VZ 2010: 1320 €) erhalten (s. Anm. 173) und die Mutter nochmals ein Zwölftel des einfachen Kinderfreibetrags und des einfachen Freibetrags 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 in einem solchen Fall Vorrang vor Abs. 6 Satz 3 hat, mit der Folge, dass im Beispielsfall die vom Vater

des Kindes bereits verbrauchten Freibeträge nicht mehr auf die Mutter übergehen können. Dass Abs. 6 Satz 3 nur als eine Abs. 6 Sätze 1 und 2 ergänzende Regelung gedacht ist, die nur einem Verfall der einfachen Freibeträge vorbeugen soll, lässt sich auch aus der Formulierung „die Beträge ... stehen ... auch ... zu, ...“ entnehmen (so auch HEUERMANN, DStR 2000, 1546 [1550]; BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 129 [5/2017]; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 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. 2, 3 oder § 1a erfüllt (BFH v. 28.6.2012 – III R 86/09, BStBl. II 2013, 855, Kindsmutter lebt in Norwegen).

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 (R 32.12 EStR 2012) 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, was auch dann der Fall ist, wenn unter Nutzung fortpflanzungsmedizinischer Verfahren der biologische Vater anonym bleibt (BMF v. 17.1.2014 – IV C 4 - S 2282 - a/0:004, BStBl. I 2014, 109).

Dies ist als Billigkeitsregelung iSd. § 163 AO vertretbar. Nicht mehr umfasst sind indessen Fallgestaltungen, in denen die Mutter den Namen des Vaters ihres Kindes allein aus persönlichen Gründen verschweigt, da dann nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Vater Unterhaltsaufwendungen getragen hat (FG Thür. v. 28.5.1998 – II 333/97, EFG 1998, 1414, rkr.; Pust in LBP, § 32 Rz. 790 [6/2017]; aA LOSCHELDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 79).

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

1. Rechtsentwicklung und verfassungsrechtliche Bedeutung der Berücksichtigung von Auslandskindern 176

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 Besteuerungs-

gleichheit herzustellen (so BFH v. 8.6.1990 – III R 107/88, BStBl. II 1990, 898, im Anschluss an KANZLER, FR 1988, 296 [302]; OEPEN, FR 1989, 131 [134]).

177 2. Anwendungsvoraussetzungen des Abzugs von Freibeträgen für Auslandskinder

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 keinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat (vgl. § 1 Anm. 52 ff.; § 63 Anm. 18) und auch nicht zum Haushalt einer nach § 1 Abs. 2 der erweiterten unbeschränkten ESt-Pflicht unterliegenden Person mit völkerrechtl. Vorrechten gehört (vgl. § 1 Anm. 157 ff.; § 63 Anm. 19). Beantragt ein Stpfl. die fiktive unbeschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 3, werden seine Kinder dadurch nicht selbst unbeschränkt stpfl., so dass die Kürzungsvorschrift Anwendung findet.

Abs. 6 Satz 4 greift auch dann ein, wenn sich das Kind vorübergehend im Inland befindet, ohne unbeschränkt estpfl. zu werden (ebenso JACHMANN in KSM, § 32 Rz. D 12 [Stand 3/2004]; SEILER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 32 Rz. 27). 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; BFH 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 6 entsprechende Formulierung ermöglicht die Anwendung der sog. Ländergruppeneinteilung (BTDrucks. 12/5630, 60). Diese zur Vereinfachung aufgelegte Regelung wird mit gewisser Regelmäßigkeit erneuert (BMF v. 6.11.2009 – IV C 4 - S 2285/07/0005, BStBl. I 2009, 1323; BMF v. 4.10.2011 – IV C 4 - S 2285/07, BStBl. I 2011, 961; BMF v. 18.11.2013 – IV C 4 - S 2285/07/0005:013, 2013/1038632, BStBl. I 2013, 1462; BMF v. 20.10.2016 – IV C 8 - S 2285/07, BStBl. I 2016, 1183). Sie teilt die Länder in vier Gruppen ein. Je nach Gruppenzugehörigkeit werden nur $\frac{1}{4}$, $\frac{2}{4}$, $\frac{3}{4}$ oder $\frac{4}{4}$ der vollen Freibeträge angesetzt. Diese Ländergruppeneinteilung ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, FR 1988, 675, mit Anm. KANZLER; BVerfG v. 8.6.1993 – 2 BvR 288/92, HFR 1993, 545).

Verfahrensfragen: Der Nachweis der Voraussetzungen für den Abzug eines Auslandskinderfreibetrags 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. Da für Auslandskinder außerhalb des Bereichs EU/EWR/Schweiz kein Kindergeldanspruch besteht, kann bei unbeschränkt stpfl. ArbN auf Antrag ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 6 berücksichtigt werden. Dies zieht unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 eine Pflichtveranlagung nach sich.

IV. Monatsprinzip (Abs. 6 Satz 5)

178

Monatsprinzip: Die Freibeträge des Abs. 6 Satz 1 sind Jahresbeträge; sie werden jedoch nach Abs. 6 Satz 5 für jeden Kalendermonat, in dem die auf den Stpfl. und auf das Kind bezogenen 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). Ein Grundsatz der Einmalgewährung und damit ein Verbot der Doppelberücksichtigung von Kindern bei mehreren Berechtigten existieren bei den Freibeträgen – anders als im Kindergeldrecht – nicht (Anm. 63).

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 (BTDrucks. 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.

Einstweilen frei.

179

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

Schrifttum: PAUS, Übertragung des halben Kinderfreibetrags, DStZ 2004, 875; WENDL, Zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, DStR 2012, 682; PFIRRMANN, Zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, HFR 2012, 502; SCHWARZ, Änderungen beim Kindergeld und den Freibeträgen für Kinder, FamRB 2012, 190; AVVENTO, Keine Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, HFR 2016, 986; PAUS, Halbteilung des Kinderfreibetrags bei reinem Betreuungsunterhalt – zugunsten des betreuenden Elternteils oder zugunsten des Fiskus?, FR 2016, 1130; KINNE/KÜHN/MÜLLER /MEYER, Steuergestaltung durch Übertragung der Kinderfreibeträge: Werden zusammenlebende Eltern verfassungswidrig benachteiligt?, DStR 2017, 2463.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 28.6.2013 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845, Übertragung der Freibeträge für Kinder, ergänzt durch BMF v. 17.1.2014 – IV C 4 - S 2282 - a/0/004, BStBl. I 2014, 109; OFD Frankfurt am Main v. 7.5.2018 – S 2282a A - 010 - St 244, Übertragung der Freibeträge für Kinder.

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. 196 zur Übertragung auf Stief- oder Großeltern). Der Ausschluss der einvernehmlichen Übertragungsmöglichkeit ist verfassungs-

rechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 26.2.2002 – VIII R 90/98, BFH/NV 2002, 1137).

Leistungsfähigkeitsprinzip und Grundsatz der Meistbegünstigung: Die Übertragung des halben Kinderfreibetrags auf den allein der Unterhaltspflicht nachkommenden oder allein unterhaltspflichtigen 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 zVE hat, so dass sich der Kinderfreibetrag nicht auswirken könnte.

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

181 a) Antrag auf Übertragung und verfahrensrechtliche Folgen des Antrags

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 auch dann 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 2012).

Antrag auf Übertragung: Erforderlich ist ein Antrag des die Übertragung auf sich begehrenden Stpfl. gegenüber seinem 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); zT 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. Der Antrag ist 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.

Einkommensteuerveranlagung: Über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Übertragung des Kinderfreibetrags kann sowohl im Verfahren des antragstellenden als auch des seinen Kinderfreibetrag verteidigenden Elternteils entschieden werden. Eines gesonderten Verwaltungsakts bedarf es nicht (BFH v. 15.6.2016 – III R 18/15, BStBl. II 2016, 893; aA LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 91). Wird der Kinderfreibetrag auf den veranlagten Stpfl. übertragen, teilt dessen FA dies dem für den anderen Elternteil zuständigen FA mit. 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. Beantragt der andere

Elternteil eine Herabsetzung der gegen ihn festgesetzten Steuer mit der Begr., die Voraussetzungen für die Übertragung des Kinderfreibetrags lägen nicht vor, zieht die FinVerw. den Stpfl. unter den Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 und 5 AO zu dem Verfahren hinzu, um eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO zu ermöglichen (R 32.13 Abs. 4 EStR 2012).

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; BFH v. 8.11.2017 – III R 2/16, BStBl. II 2018, 266). Der BFH begründet diese Rspr. mit der Überlegung, dass die Übertragung des Kinderfreibetrags von einem auf den anderen Elternteil keine unmittelbare Rechtswirkung gegenüber dem Elternteil hat, bei dem der Kinderfreibetrag entfällt, denn wenn auch der Kinder-, Ausbildungs- und Haushaltsfreibetrag grds. 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 Entsch. 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 AO für geboten (R 32.13 Abs. 4 Satz 8 EStR 2012). Erhebt in einem solchen Fall der im Einspruchsverfahren hinzugezogene Elternteil Klage gegen die Übertragung des eigenen Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil, so ist dieser andere Elternteil notwendig beizuladen (BFH v. 11.5.2005 – VI R 38/02, BStBl. II 2005, 776).

b) Elternpaar, das nicht der Ehegattenveranlagung unterliegt

182

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 Einzelveranlagung (§ 26a) oder die zum VZ 2012 geltende besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung (§ 26c) beantragen.

c) Nichterfüllung der Unterhaltspflicht oder Entpflichtung mangels Leistungsfähigkeit

aa) Bedeutung des Merkmals der Erfüllung der Unterhaltspflicht

183

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 verwirklicht Abs. 6 Satz 6 allein den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

bb) Antragstellender Steuerpflichtiger erfüllt seine Unterhaltspflicht im Wesentlichen

184

Abs. 6 Satz 6 setzt voraus, dass der den Antrag auf Übertragung stellende 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 Unterhaltspflicht 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; BFH v. 24.10.1997 – VI R 13/97, BFH/NV 1998, 689). Eine Übertragung des Kinderfreibetrags ist daher ausgeschlossen, wenn das minderjährige Kind wegen hohen eigenen Einkommens nicht unterhaltsbedürftig ist.

Der Steuerpflichtige kommt seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nach:

▶ *Betreuungsunterhalt:* Der Elternteil, der dem in seiner Obhut befindlichen minderjährigen unverheirateten Kind Pflege und Erziehung angedeihen lässt, entspricht hierdurch seiner Unterhaltspflicht nach § 1606 Abs. 3 BGB, so dass eine Übertragung auf den barunterhaltspflichtigen anderen Elternteil nicht möglich ist (BFH v. 15.6.2016 – III R 18/15, BStBl. II 2016, 893, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016, 986).

▶ *Barunterhalt:* Entscheidend ist nicht der abstrakte Unterhaltsbedarf des Kindes, sondern der konkret geschuldete Unterhalt (HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 130 [6/2017]). Soweit die Barunterhaltspflicht nicht durch gerichtliche Entsch., Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt ist, können dafür im Zweifel die von den OLG als Leitlinien aufgestellten Unterhaltstabellen, zB „Düsseldorfer Tabelle“ (abrufbar unter www.olg-duesseldorf.nrw.de/infos/Duesseldorfer_Tabelle/index.php), einen Anhalt geben.

Ein Elternteil kommt seiner Barunterhaltspflicht im Wesentlichen nach, wenn er sie zu mindestens 75 % erfüllt (BFH v. 12.4.2000 – VI R 148/97, BFH/NV 2000, 1194; BFH v. 30.11.2004 – VIII R 51/03, BStBl. II 2008, 795; R 32.13 Abs. 2 EStR 2012; SELDER in BLÜMICH, § 32 Rz. 139 [Stand10/2018]; aA MÜLLER/TRAXEL, BB 1997, 442, mindestens 50 %). Die 75 %-Grenze ist uE doppelt, nämlich bezogen auf den Monat (R 32.13 Abs. 4 EStR 2012) und auf das KJ. anzuwenden; dh., der Stpfl. muss in 75 % des Jahres, also in neun Monaten, seine Unterhaltspflicht bezogen auf den jeweils einzelnen Monat zu mindestens 75 % erfüllt haben (s. die Beispiele in Anm. 186). 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.).

▶ *Andere Leistungen zur Erfüllung der Unterhaltspflicht:* Streitig 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, soweit dies zivilrechtl. zulässig ist (§ 1612 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 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. Unterhaltsleistung durch Verrechnung der Unterhaltsforderung mit anderen Schulden; FG Münster v. 30.1.1990 – XII 8737/88 E, EFG 1991, 127, rkr., zum Fall, dass der von der Unterhaltspflicht freigestellte Elternteil gleichwohl Unterhaltsleistungen erbringt; aA 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 geltend gemachte, aber nicht anerkannte Verrechnung mit Zugewinnausgleichsforderung; BFH v. 24.3.2006 – III R 57/00, BFH/NV 2006, 1815, betr. Freistellungsvereinbarung.

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); einem Vorschlag des BRat, wegen der bei Nachzahlungen auftretenden Probleme die Formulierung „für das Kalenderjahr“ durch die Worte „in dem Kalenderjahr“ zu ersetzen, ist der Gesetzgeber nicht gefolgt (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 2012). 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 2012).

cc) Anderer Elternteil kommt seiner Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen nach

185

Korrespondierend zur Handhabung bei dem die Freibetragsübertragung beantragenden Elternteil erfüllt der Elternteil, dessen Freibetrag übertragen werden soll, seine Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen, wenn er weniger als 75 % des im konkreten Fall geschuldeten Barunterhalts leistet. Da Bar- und Naturalunterhalt als gleichwertige Unterhaltsleistungen zu bewerten sind (§ 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB), kommt der Elternteil, welcher durch Übernahme der Pflege und Erziehung des minderjähriges Kindes Naturalunterhalt leistet, seiner Unterhaltsverpflichtung stets 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 2012; KANZLER, DStR 1990, 406). Dies gilt auch, wenn der betreuende Elternteil für sich und sein Kind Leistungen nach dem SGB II bezieht (BFH v. 15.6.2016 – III R 18/15, BStBl. II 2016, 893, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016, 986).

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, aufgehoben 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. 3.3.2005 – III R 22/02, BStBl II 2005, 690) lassen sich nicht auf diesen Fall übertragen (glA ALTFELDER, Steuerliche Gestaltung

des Ehegatten- und Kindesunterhalts, 1987, 89; aA SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, BB 1985, 1410).

Für volljährige Kinder gilt § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB nicht. Sind diese in den Haushalt eines Elternteils aufgenommen, ist zu prüfen, ob und inwieweit dieser Elternteil nach § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB einer Barunterhaltspflicht unterliegt oder seine Unterhaltspflicht nach § 1612 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 BGB zulässigerweise durch Naturalunterhaltsleistungen erbringen darf. Danach ist festzustellen, ob der konkret geschuldete Unterhalt nur zu weniger als 75 % erbracht wurde.

186 dd) Anderer Elternteil ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig

Ab dem VZ 2012 (vgl. Anm. 160) ist auf Antrag des Elternteils, der seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachkommt, eine Übertragung des Kinderfreibetrags möglich, wenn der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht zum Unterhalt verpflichtet ist. Mit der Neubegründung dieses Übertragungsbestands hat der Gesetzgeber dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprochen (vgl. Anm. 180), denn nach § 1603 BGB ist nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren. 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. 25.7.1997 – VI R 107/96, BStBl. II 1998, 329; BFH v. 27.10.2004 – VIII R 11/04, BFH/NV 2005, 343). Der Elternteil der gegenüber einem minderjährigen Kind nur Betreuungsunterhalt schuldet, erfüllt diese Pflicht durch Pflege und Erziehung der Kinder. Mangels Barunterhaltspflicht kommt es nicht darauf an, ob er auch finanziell leistungsfähig ist oder SGB II-Leistungen bezieht (BFH v. 15.6.2016 – III R 18/15, BStBl. II 2016, 893, mit Anm. AVVENTO, HFR 2016, 986). Freiwillige Leistungen des nicht leistungsfähigen Elternteils können die Übertragung nicht verhindern (BMF v. 28.6.2013 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845; vgl. auch BFH v. 24.10.1997 – VI R 13/97, BFH/NV 1998, 689).

Bislang ungeklärt ist, ob eine Übertragung der Kinderfreibeträge auch gefordert werden kann, wenn der andere Elternteil im VZ nur zeitanteilig mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig war. Da mit der Erweiterung des Tatbestands des Abs. 6 Satz 6 eine Gleichstellung zwischen den Fällen der Nichterfüllung der Unterhaltspflicht und der fehlenden Leistungsfähigkeit erfolgen sollte, ist uE die doppelte 75 %-Grenze (s. Anm. 184, 186) entsprechend anzuwenden. Zeiträume, in denen der Stpfl. nicht leistungsfähig war, sind so werten, als wenn er seine Unterhaltspflicht zu 100 % nicht erfüllt hätte.

Beispiele: Hat der Stpfl. seine Unterhaltspflicht von Januar bis Oktober zu 100 % erfüllt und war er von November bis Dezember mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, ist er in 83 % des Kj. seiner Unterhaltspflicht zu mindestens 75 % nachgekommen, so dass eine Übertragung des Freibetrags ausscheidet.

Ist er von Januar bis August seiner Unterhaltspflicht zu 80 % nachgekommen und war er von September bis Dezember mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, ist er nur in 66,7 % des Kj. seiner Unterhaltspflicht zu mindestens 75 % nachgekommen, so dass eine Übertragung des Freibetrags in Betracht kommt (s. auch PUST in LBP, § 32 Rz. 900 [Stand6/2017]).

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

187

Nach § 1 Abs. 1 des Unterhaltsvorschussgesetzes (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. Durch Ges. v. 14.8.2017 (BGBl. I 2017, 3122) wurde die Altersgrenze in Fällen, in denen das Kind keine SGB II-Leistungen bezieht oder eine Hilfsbedürftigkeit des Kindes nach § 9 SGB II vermieden werden kann oder das Einkommen des betreuenden Elternteils mindestens 600 € pro Monat beträgt (§ 1 Abs. 1a UVG) mW v. 1.7.2017 auf das 18. Lebensjahr angehoben. Dieser Unterhaltsvorschuss aus öffentlichen Mitteln ist ab 1.7.2017 nicht mehr auf eine Höchstdauer von 72 Monaten beschränkt (früher § 3 UVG). Nach § 5 UVG bestehen Ersatz- und Rückzahlungspflichten.

Mit der gesetzlichen Neuregelung in Abs. 6 Satz 7 durch das StVereinfG 2011 (s. Anm. 160) hat der Gesetzgeber eine Übertragung des Kinderfreibetrags für Zeiträume ausgeschlossen, für die dem Elternteil, der die Übertragung des Freibetrags auf sich beantragt, Unterhaltsleistungen nach dem UVG gezahlt werden. Dieser Ausschluss ist stringent; ihm liegt die Überlegung zugrunde, dass der Elternteil, der Leistungen nach dem UVG bezieht, nicht allein für den Unterhalt des Kindes aufkommt (BTDrucks. 17/6146, 19; krit. dagegen HELMKE in HELMKE/BAUER, Familienleistungsausgleich, § 32 Rz. 132.1 [6/2017]). Durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266) wurde zudem klargestellt, dass es für den Ausschluss der Übertragungsmöglichkeit nicht darauf ankommt, wann die Unterhaltsvorschusszahlungen tatsächlich erfolgen. Entscheidend ist vielmehr, „für“ welchen Zeitraum der Unterhaltsvorschuss gezahlt wird (BTDrucks. 18/1995, 105).

Nicht abschließend geklärt ist, wie das Tatbestandsmerkmal „für Zeiträume“ auszulegen ist. Da aber der Kinderfreibetrag für das KJ. nur in Gänze übertragen werden kann, ist uE auch hier die doppelte 75 %-Grenze anzuwenden (Anm. 184, 186). Monate, in denen der die Übertragung begehrende Stpfl. Unterhaltsvorschussleistungen bezogen hat, sind dabei als solche zu werten, in denen er seine Unterhaltspflicht nicht im Wesentlichen erfüllt hat. (so auch Pust in LBP, § 32 Rz. 911 [Stand 6/2017]).

Beispiel: Die das minderjährige Kind betreuende Mutter bezieht für drei Monate Unterhaltsvorschussleistungen und erfüllt damit in 75 % der Monate ihre Unterhaltspflicht zu 100 % durch die Betreuung. Eine Übertragung des Kinderfreibetrags kommt in Betracht. Ab einem Leistungsbezug für vier Monate scheidet eine Übertragung des Kinderfreibetrags dagegen aus.

3. Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags

188

Der antragstellende Steuerpflichtige erhält den vollen Kinderfreibetrag des anderen Elternteils iHv. 2.394 € jährlich (VZ 2018), soweit diesem nicht nach Abs. 6 Satz 4 nur der ermäßigte Freibetrag für Auslandskinder oder nach Abs. 6 Satz 5 nur ein anteiliger Kinderfreibetrag von monatlich 199,50 € zusteht. In diesem Fall ist bei nicht zusammenveranlagten Eltern beim antragstellenden Elternteil aber nach § 31 Satz 4 Halbs. 2 auch der volle Kindergeldanspruch gegenzurechnen, den das FA ohne Bindung an die Entsch. der Familienkasse selbständig zu prüfen hat (BFH v. 20.12.2012 – III R 29/12, BFH/NV 2013, 723). Die Hinzurechnung des Kindergeldes zur Steuerschuld ist auch bei Nichtanrechnung auf den Unterhalt mit dem Gebot der stl. Verschonung des Exis-

tenzminimums vereinbar (BFH v. 17.12.2010 – III B 145/09, BFH/NV 2011, 597). Entgegen der Auffassung der Verw. (BMF v. 28.6.2013 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845, Rz. 5) führt die Übertragung des Kinderfreibetrags nicht stets auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (ebenso LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 32 Rz. 83; BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 133 [5/2017]). Vielmehr kann der Betreuungsfreibetrag nach Abs. 6 Satz 8 auch abweichend vom Kinderfreibetrag übertragen werden (BTDrucks. 14/1513, 15; BTDrucks. 14/6160, 12).

Der übertragende Elternteil kann mit dem einfachen Kinderfreibetrag auch weitere kinderfreibetragsabhängige StEntlastungen (ein Teil der in Anm. 32 aufgeführten kindbedingten Ermäßigungen) verlieren, sofern ihm diese nicht auch infolge des Kindergeldbezugs zustehen.

Das sind im Einzelnen (vgl. auch H 32.13 „Steuerliche Folgewirkungen der Übertragung“ EStH 2017):

- 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).

Andere in Anm. 32 bezeichnete Ermäßigungen sind dagegen nicht vom Kinderfreibetrag, sondern vom estl. Kindbegriff (vgl. zB § 10 Abs. 1 Nr. 5, § 34f Abs. 2) abhängig.

189 Einstweilen frei.

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

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

FamFördG v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 6 Satz 7 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 Betreuungsfreibetrag durch einen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ersetzt wurde, wurde der Wortlaut des (nach Streichung des Abs. 6 Satz 2 nunmehrigen) Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 entsprechend angepasst.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131): Ab dem VZ 2012 wird die vormals 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.

Minderjähriges Kind: Die Übertragung des Betreuungsfreibetrags kommt nur bei minderjährigen Kindern in Betracht.

Meldung des Kindes in der Wohnung des Steuerpflichtigen: Maßgebend für die Übertragung des Freibetrags ist allein die melderechtliche Situation. Dies ist verfassungsrechtlich unbedenklich (BFH v. 27.10.2011 – III R 42/07, BStBl. II 2013, 194). Ob dabei gegen melderechtliche Vorschriften verstoßen wurde, ist nicht entscheidend (vgl. BFH v. 5.2.2015 – III R 9/13, BStBl. II 2015, 926). Ist das Kind nicht zumindest mit Nebenwohnsitz bei dem Elternteil gemeldet, dessen Freibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden soll, so kann dieser dem Übertragungsbegehren nur unter den Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 9 widersprechen. Ist das Kind bei beiden Elternteilen oder bei keinem der beiden Elternteile gemeldet, kommt eine Übertragung des Freibetrags nicht in Betracht. Eine nach Ablauf des VZ erfolgte nachträgliche An- oder Ummeldung kann nicht rückwirkend berücksichtigt werden (BFH v. 1.12.1995 – III R 125/93, BStBl. II 1996, 91). In Zweifelsfällen ist dem anderen Elternteil Gelegenheit zu geben, sich zum Sachverhalt zu äußern (R 32.13 Abs. 4 EStR 2012).

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.

Rechtsfolge der Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf: Der antragstellende Stpfl. erhält den vollen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des anderen Elternteils iHv. 1320 € jährlich (VZ 2018), soweit diesem nicht nach Abs. 6 Satz 5 nur ein anteiliger Freibetrag von monatlich 110 € zusteht. 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. nur den einfachen Kinderfreibetrag, aber den doppelten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf vom Einkommen in Abzug bringen kann. Bei der nach § 31 Satz 4 Halbs. 2 gebotenen Vergleichsrechnung ist das Kindergeld hingegen weiterhin im Verhältnis der in Anspruch genommenen Kinderfreibeträge, dh. bei jedem Elternteil zur Hälfte zu berücksichtigen (LOSCHOLDER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 31 Rz. 15; OFD Frankfurt am Main v. 29.6.2001, DB 2001, 1697; PAUS, DStZ 2004, 875).

VII. Keine Übertragung bei Widerspruch eines Elternteils (Abs. 6 Satz 9) 192

Die Vorschrift wurde durch das StVereinfG 2011 eingefügt; der Widerspruch ist ab dem VZ 2012 möglich. Zur Verfassungsmäßigkeit der fehlenden Widerspruchsmöglichkeit in der Vorgängerregelung s. BFH v. 27.10.2011 – III R 42/07, BStBl. II 2013, 194.

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 durch Dritte getragen hat. Hintergrund der Neuregelung ist der Umstand, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen (BTD Drucks. 17/6146, 15).

Zwei Widerspruchsmöglichkeiten: Der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, kann der Übertragung widersprechen, wenn er Kinderbetreuungskosten 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, ohne dass es der Übernahme weiterer besonderer Betreuungskosten bedarf (SEILER in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 32 Rz. 29). Jenseits dieses familienrechtl. geschuldeten Unterhalts können aber auch die Kosten für regelmäßige Aufenthalte im Rahmen bestehender Umgangsrechtsvereinbarungen, für gemeinsame Urlaube oder für Erziehungs- und Ausbildungsmaßnahmen (zB Vereins-, Musikschul-, Nachhilfekosten) als zum Widerspruch berechtigt berücksichtigt werden.

Eine regelmäßige Betreuung in einem nicht unwesentlichen Umfang:

► *Regelmäßig:* Das Merkmal der regelmäßigen Betreuung kann insbes. dann als erfüllt angesehen werden, wenn sich ein minderjähriges Kind entsprechend eines – üblicherweise für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegten – weitgehend gleichmäßigen Betreuungsrhythmus tatsächlich in der vereinbarten Abfolge bei dem Elternteil, bei dem es nicht gemeldet ist, aufhält (BFH v. 8.11.2017 – III R 2/16, BStBl. II 2018, 266, mit Anm. AVVENTO, HFR 2018, 374). Erforderlich ist also zum einen, dass ein gleichmäßiger Betreuungsrhythmus (zB jedes oder jedes zweite Wochenende) im Voraus festgelegt wurde. Hiervon ist regelmäßig auszugehen, wenn das Umgangsrecht aufgrund einer familiengerichtlichen Entsch. oder außergerichtlichen Vereinbarung wahrgenommen wird. Bloße anlassbezogene Kontakte, bspw. zum Geburtstag oder zu hohen Feiertagen sind hingegen nicht ausreichend (ausführl. BMF v. 28.6.2013 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845). Zum anderen muss der festgelegte Betreuungsrhythmus auch tatsächlich weitgehend eingehalten werden.

► *Nicht unwesentlich:* Ob der widersprechende Elternteil sein minderjähriges Kind in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut, ist unter Würdigung aller objektiven Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Die Beurteilung kann hierbei von einer Vielzahl nach Lage des Falls naturgemäß auch unterschiedlich zu gewichtenden Faktoren abhängen. Diese sind insbes. die Häufigkeit und Länge der Kontakte zwischen dem widersprechenden Elternteil und dem Kind, die ihrerseits durch das Alter des Kindes und die Distanz zwischen den Wohnorten des Elternpaares beeinflusst werden (BFH v. 8.11.2017 – III R 2/16, BStBl. II

2018, 266, mit Anm. AVVENTO, HFR 2018, 374). Aus Gründen der Vereinfachung sieht der BFH diese Voraussetzung bei einem zeitlichen Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10 % im Regelfall als erfüllt an. Auf die Prüfung weiterer Indizien kann dann verzichtet werden. Umfasst der zeitliche Betreuungsanteil dagegen weniger als 10 %, müssen zusätzliche Indizien vorliegen, die einen geringeren Betreuungsanteil noch als nicht unwesentlich erscheinen lassen (zB Kind ist fast volljährig, wohnt weit von widersprechendem Elternteil entfernt oder ist selbst wegen Ausbildungsmaßnahme auswärtig untergebracht).

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, rechtl. Gehör zu gewähren. Über den Widerspruch gegen die Übertragung des Freibetrags entscheidet das FA nicht durch einen gesonderten Verwaltungsakt, sondern im EStBescheid des jeweiligen Elternteils. 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 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845). Im finanzgerichtlichen Verfahren des antragstellenden Elternteils muss der widersprechende Elternteil nicht notwendig beigeladen werden

VIII. 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) wurde die Übertragungsmöglichkeit zunächst als Satz 7 an Abs. 6 angefügt. Durch JStErgG 1996 wurde Satz 6 gestrichen, so dass die Übertragungsregelung von Satz 7 nach Satz 6 gelangte.

► *Durch JStG 1997* (s. Anm. 160) wurde mW ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 22a) das Antragsersfordernis und die Übertragungsmöglichkeit mit Zustimmung ausdrücklich geregelt sowie die Widerrufsregelung eingefügt.

► *Durch StVereinfG 2011* (s. Anm. 160) wurde mW ab VZ 2012 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 iVm. Art. 18 Abs. 1, Art. 1 Nr. 33 Buchst. b StVereinfG 2011) die Regelung zur Übertragung wegen Haushaltsaufnahme oder nunmehr neu auch wegen bestehender Unterhaltspflicht gegenüber den Enkelkindern in den Abs. 6 Satz 10 und zur Übertragung wegen Zustimmung einschließlich der Widerrufsmöglichkeit in den Abs. 6 Satz 11 verschoben.

Bedeutung der Übertragungsregelung: Mit der Regelung soll der geminderten Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden, die aus der Haushaltsaufnahme eines Stief- und Enkelkindes resultiert (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 bei Haushaltsaufnahme des Kindes vorrangig Kindergeldberechtigte sind (s. § 63 Anm. 7 f., 11). 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, 47).

2. Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern

194 a) Gemeinsame Voraussetzungen der Übertragung nach Abs. 6 Satz 10 und Satz 11

Auf Antrag erfolgt die Übertragung: Den Antrag kann nur der Stief- oder Großelternanteil stellen, der die Übertragung des Freibetrags auf sich begehrt. Der Antrag ist gegenüber dem WohnsitzFA des Stief- oder Großelternanteils zu stellen. Eine Erklärung gegenüber der für die Kindergeldgewährung zuständigen Familienkasse ist für das FA jedenfalls nicht bindend, obwohl die Berücksichtigung der Kinder nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 Indizwirkung haben dürfte. Erfolgt der Antrag nach Abs. 6 Satz 10, ist der berechnete Elternteil nicht notwendig beizuladen; die FinVerw. wird aber eine Hinzuziehung im Verwaltungsverfahren prüfen (s. Anm. 181 „Keine notwendige Beiladung“).

Stiefelternanteil: Der Begriff „Stiefelternanteil“ ist in Abs. 6 nicht definiert. Auch das BGB kennt kein besonderes Recht des Stiefkindes. Das Kindergeldrecht bedient sich in § 63 Abs. 1 Nr. 2 einer Umschreibung des Stiefkindschaftsverhältnisses („Kinder seines Ehegatten“). Da § 31 eine Verknüpfung von Kindergeld- und Kinderfreibetragsregelungen bezweckt, ist es uE gerechtfertigt, den Begriff „Stiefelternanteil“ der Regelung in § 63 Abs. 1 Nr. 2 entsprechend zu bestimmen. Danach ist wie bei der Schwägerschaft die Ehe Voraussetzung für die Annahme eines Stiefkindschaftsverhältnisses (s. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 12; ferner § 63 Anm. 7). Aufgrund § 2 Abs. 8 wird ferner zu den Kindern des Lebenspartners ein Stiefkindverhältnis begründet. Auf gleich- oder verschiedengeschlechtliche Partner einer nicht dem LPartG unterfallenden nichtehelichen Lebensgemeinschaft findet § 2 Abs. 8 dagegen keine Anwendung (BFH v. 26.4.2017 – III B 100/16, BStBl. II 2017, 903).

Großelternanteil: Der Begriff „Großeltern“ könnte umgangssprachlich entsprechend auch eine Berücksichtigung von Urenkeln oder Stiefenkeln rechtfertigen. Nach bürgerlichem Recht sind Großeltern und Enkel aber nur Verwandte 2. Grades in absteigender 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. auch DA-KG 2018, BStBl. I 2018, 822, Rz. A 13; ferner § 63 Anm. 11).

Der Stief- oder Großelternanteil muss selbst unbeschränkt stpfl. sein, da anderenfalls § 32 schon keine Anwendung findet (§ 50 Abs. 1 Satz 3). 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.).

Die den Eltern nach Abs. 6 Sätze 1 bis 9 zustehenden Freibeträge können auf einen Stief- oder Großelternanteil übertragen werden. Die Übertragungsmöglichkeit bezieht sich damit sowohl auf den Kinderfreibetrag als auch auf den

Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf. Der betreffende Freibetrag muss dem Elternteil, also dem Ehegatten oder Lebenspartner (§ 2 Abs. 8) des Stiefelternteils (im Falle der Übertragung auf den Stiefelternteil) oder den im ersten Grad mit dem Kind verwandten Elternteilen (im Falle der Übertragung auf den Großelternteil) zustehen; dh., diese müssen die Anspruchsvoraussetzungen erfüllen und es darf keine Übertragung des betreffenden Freibetrags auf einen anderen Elternteil nach Abs. 6 Sätze 6 bis 9 stattgefunden haben. Wurde dagegen ein Freibetrag auf den Elternteil übertragen, dessen Freibetrag nun seinerseits übertragen werden soll, kann auch der übertragene Freibetrag weiterübertragen werden. Die Voraussetzung des Abs. 6 Satz 6, wonach der Elternteil, dessen Freibetrag übertragen werden soll, nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen darf, muss hingegen nicht vorliegen, da sämtliche Fälle des Abs. 6 Sätze 1 bis 9 in Bezug genommen sind und diese Einschränkung nur für den Fall der Freibetragsübertragung zwischen den Elternteilen gilt. Daher können auch die Freibeträge von zusammenveranlagten Ehegatten in intakter Ehe auf einen oder beide Großelternanteile übertragen werden (ebenso JACHMANN in KSM, § 32 Rz. D 36 [Stand3/2004]). Stehen den Elternteilen (zB durch Tod) keine Freibeträge zu, kommt nur eine originäre Berücksichtigung als Pflegekind der Stief- oder Großeltern in Betracht (BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 145 [5/2017]).

Entscheidung über den Antrag: Die Wahl der Formulierung „kann“ weist darauf hin, dass es trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 10 oder Satz 11 (insbes. der Haushaltsaufnahme des Kindes oder der Begr. einer Unterhaltspflicht) bei der Berücksichtigung nach Abs. 6 Sätze 1–3 bleiben kann. Dem Stief- oder Großelternteil wird insoweit ein antragsgebundenes Wahlrecht eingeräumt. Ist der Antrag jedoch gestellt, so besteht kein Ermessen, denn in den Fällen des Abs. 6 Satz 10 geht der Gesetzgeber aufgrund typisierender Annahmen von einer vorrangigen Freibetragsberechtigung des Stief- oder Großelternteils aus (dazu Anm. 195). Im Fall des Abs. 6 Satz 11 ergibt sich die vorrangige Freibetragsberechtigung des Stief- oder Großelternteils aus der Zustimmung des an sich vorrangig berechtigten Elternteils.

Rechtsfolgen: Zu den weiterreichenden Rechtsfolgen der Übertragung s. Anm. 188 und 197.

b) Einseitige Übertragung auf Antrag (Abs. 6 Satz 10)

195

Nach Abs. 6 Satz 10 kann der Kinderfreibetrag auf Antrag (ohne Zustimmung der Eltern) auch auf einen Stiefelternteil oder einen Großelternteil übertragen werden (dazu Anm. 194), wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder der Großelternteil einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt.

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 Erfordernis der Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. bezieht sich – wie in § 63 Abs. 1 Nr. 2 und 3 – sowohl auf den Großeltern- als auch auf den Stiefelternteil. Eine Übernahme von Unterhaltsleistungen ist nicht erforderlich. Die Übertragung ist uE daher auch zulässig, wenn die Stief- oder Großeltern Aufwendersatz für die Naturalleistungen Kost und Logis erhalten. Insoweit liegt uE – wie im Kindergeldrecht – eine gesetzliche Typisierung vor, wonach der Stief- oder Großelternteil durch die Haushaltsaufnahme

den Unterhalt für das betreffende Kind im Wesentlichen übernimmt und dadurch den Elternteil aus der vorrangigen Freibetragsberechtigung verdrängt.

Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind: 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 Abs. 1 BGB, wenn ein oder beide Elternteile wegen Leistungsunfähigkeit nicht unterhaltspflichtig sind. Darüber hinaus erweitert § 1607 Abs. 2 BGB diese Ersatzhaftung, wenn Probleme bestehen, den Unterhaltsanspruch gegen den primär Unterhaltsverpflichteten durchzusetzen, weil bspw. die Vaterschaft des nichtehelich geborenen Kindes nicht festgestellt oder der Aufenthaltsort des unterhaltspflichtigen Elternteils nicht bekannt ist. Auch in diesem Fall liegt uE eine gesetzliche Typisierung vor, wonach der Großelternanteil durch die ersatzweise übergegangene Unterhaltspflicht für den Unterhalt des betreffenden Kindes im Wesentlichen aufkommt und dadurch den Elternteil aus der vorrangigen Freibetragsberechtigung verdrängt. Diesem Gesetzeszweck entspricht es, dass nicht nur das rechtl. Bestehen einer Unterhaltspflicht, sondern auch deren Erfüllung Voraussetzung für die Übertragung der Freibeträge ist (so auch BMF v. 28.6.2013 – IV C 4 - S 2282 - a/10/10002, BStBl. I 2013, 845, Rz. 14: Nachweis zB durch Vorlage von Zahlungsbelegen). Für Stiefelternanteile sieht das BGB dagegen keine Unterhaltspflicht vor, so dass der gesetzliche Tatbestand insoweit ins Leere geht. Auf die tatsächliche Unterhaltsgewährung durch Stiefeltern kommt es nicht an.

196 c) Übertragung mit widerruflicher Zustimmung des berechtigten Elternteils (Abs. 6 Satz 11)

Die Übertragung auf einen Stiefelternanteil 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. 194).

Die Zustimmung des berechtigten Elternteils ist neben dem Antrag des Stpfl. (des Stief- oder Großelternanteils) auf Übertragung Voraussetzung der Übertragung. Wegen der weitreichenden Rechtsfolgen (s. Anm. 188, 197) sollte die Zustimmung nur erteilt werden, wenn sich ein Ausgleich aller mit der Übertragung verbundenen Nachteile durch Minderung der Barunterhaltsverpflichtung vereinbaren lässt.

Der Adressat der Zustimmungserklärung ist im Gesetz nicht benannt. Danach muss es genügen, dass der die Übertragung beantragende Stpfl. dem FA nachweist, dass ihm die Zustimmung erteilt worden ist. Die Zustimmung kann daher zB auch in einem Unterhaltsrechtsstreit erteilt werden.

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 (Anlage K), scheint die Fin-Verw. Schriftform zu fordern, die uE wegen der Bindungswirkung schon aus praktischen Gründen unumgänglich sein dürfte. Zustimmung und Widerruf der Zustimmung sollten aus Gründen der Eindeutigkeit und Klarheit dem WohnsitzFA des Übertragungsempfängers gegenüber abgegeben werden. Das Gesetz verlangt dies jedoch nicht.

Die Zustimmung kann bis zur Bestandskraft der Veranlagung des die Übertragung beantragenden Stpfl. erteilt werden. Bei Ungewissheit, ob die Zustimmung erteilt werden wird (zB wenn eine Klage auf Erteilung der Zustimmung anhängig ist), ist die Veranlagung des Stpfl. zurückzustellen oder nach § 165 AO vorläufig durchzuführen. Wird die Zustimmung erst nach Eintritt der Bestandskraft der Veranlagung des Stpfl. erteilt, so kann der Bescheid des Stpfl. uE nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO („Ereignis, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat“) berichtigt werden. Zu Form und Frist des Antrags und 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 Bindungswirkung setzt jedoch voraus, dass die Zustimmung wirksam erteilt worden ist. Anders als die Zustimmungserklärung selbst kann die Widerrufserklärung aufgrund der das FA bindenden Wirkung der Zustimmungserklärung nur gegenüber dem WohnsitzFA des Stief- oder Großelternanteils abgegeben werden (vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 82/03, BFH/NV 2004, 1254, zur Übertragung des Haushaltsfreibetrags). Die Widerrufserklärung muss daher vor Beginn des Kj., für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, beim FA eingehen (ebenso Erläuterungen im Vordruck zu Anlage K der EStErklärung).

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. Die Grundsätze zur klageweisen Durchsetzung der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting (s. § 10 Anm. 234 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 Stiefelternanteil oder mit dem berechtigten Elternteil verwandten Großeltern des Kindes nicht.

d) Rechtsfolgen der Übertragung auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 10 197

Als Rechtsfolge erhält der antragstellende stpfl. Stief- oder Großelternanteil den einfachen Kinderfreibetrag von 2.394 € jährlich (VZ 2018) und den einfachen Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes von 1.320 € jährlich (VZ 2018), wenn ein nach Abs. 6 Satz 1 berechtigter Elternteil hierauf verzichten muss oder verzichtet hat. Es kann immer nur der ganze, dem Elternteil zustehende Freibetrag übertragen werden, eine Teilübertragung ist ausgeschlossen. Im Falle der Übertragung von Berechtigten iSd. Abs. 6 Sätze 2 und 3 verdoppeln sich die Beträge. Stehen dem Elternteil, dessen

Freibetrag übertragen werden soll, für Auslandskinder (Abs. 6 Satz 4, Anm. 176 f.) oder nach dem Monatsprinzip (Abs. 6 Satz 5, Anm. 178) selbst nur ermäßigte Freibeträge zu, so können auch nur diese ermäßigten Freibeträge auf den Stief- oder Großelternanteil übertragen werden. Bei divergierenden Anträgen zweier Großelternanteile (zB Vater des Vaters und Vater der Mutter des Kindes) könnte eine Vorrangbestimmung analog zu § 64 Abs. 2 und 3 erfolgen (WENDL, *SteuK* 2012, 6 [9]). Der Anspruch auf Kindergeld ist der tariflichen ESt nach § 31 Satz 4 hinzuzurechnen (s. § 31 Anm. 34). Dies gilt unabhängig davon, ob der Stief- oder Großelternanteil das Kindergeld erhalten hat (ebenso BAUHAUS in KORN, § 32 Rz. 147 [5/2017]; HELMKE in HELMKE/BAUER, *Familienleistungsausgleich*, § 32 Rz. 138 [6/2017]).

Verlust weiterer kindbedingter Steuerermäßigungen: Die Übertragung des Kinderfreibetrags führt zum Ausschluss aller StEntlastungen, die an den Anspruch auf den Kinderfreibetrag geknüpft sind, sofern sie nicht durch einen bestehenden Kindergeldanspruch erhalten bleiben (zB § 33 Abs. 3 Satz 2, § 33a Abs. 2 Satz 1; s. im Einzelnen Anm. 188).

Verlust des Kindergeldes: Nach einer im Schrifttum vertretenen Auffassung soll der (zwangswise 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 eine Doppelbegünstigung bereits durch die Hinzurechnungsvorschrift des § 31 Satz 4 verhindert wird.

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 2/1997, 10/2008 und 4/2010), abgelegt im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

200–299 Einstweilen frei.

300

I. ABC der Freibeträge für Kinder

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. Anm. 62.

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 als solche grds. nicht als Berufsausbildung anzusehen. Allerdings kann ein daneben durchgeführter, theoretisch-systematischer Sprachunterricht von durchschnittlich mindestens zehn Wochenstunden als Berufsausbildung anerkannt werden (s. Anm. 94).

Auslandskinder: Nach Abs. 6 Satz 4 ist der Abzug der Freibeträge des Abs. 6 für ein nicht unbeschränkt estpfl. Kind der Höhe nach nur zulässig, soweit er nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats des Kindes notwendig und angemessen ist (s. Anm. 177 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. Zur eingeschränkten Berücksichtigungsfähigkeit nach Abschluss der Erstausbildung s. Anm. 122.

Entwicklungshelfer: Eine vom gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer iSd. § 1 Abs. 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes führt nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 zur Begr. eines Verlängerungstatbestands (s. Anm. 151).

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.

Familienleistungsungleich: Zum Begriff s. § 31 Anm. 3; zur finanzverfasungsrechtl. Bedeutung s. § 31 Anm. 5 aE.

Freiwilligendienst: Zur Berücksichtigung von Kindern, die ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr, einen Freiwilligendienst der EU, einen anderen Dienst im Ausland iSv. § 5 BFDG, einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“, einen Freiwilligendienst aller Generationen, einen internationalen Jugendfreiwilligendienst oder einen Bundesfreiwilligendienst leisten, s. Anm. 108.

Großeltern können nach Abs. 6 Sätze 10 und 11 die Übertragung der den Eltern zustehenden Freibeträge beanspruchen, wenn sie das Enkelkind in ihren Haushalt aufgenommen haben oder – insbes. wegen fehlender Leistungsfähigkeit der Eltern – einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Enkelkind unterliegen (s. Anm. 194 ff.). Sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 3 (s. auch § 63 Anm. 11).

Grundwehrdienst, Zivildienst und gleichgestellte Dienste begründen keinen Berücksichtigungstatbestand nach Abs. 4 (s. auch Anm. 96 „Soldat“), aber einen Verlängerungstatbestand nach Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 151 f.).

Haushaltsfreibetrag: Letztmalig im VZ 2003 gewährte Abs. 7 alleinstehenden Stpfl., die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhielten, einen Haushaltsfreibetrag von 2340 € (s. Anm. 199).

Haushaltszugehörigkeit des Kindes ist Voraussetzung für die Annahme eines Pflegekindschaftsverhältnisses nach Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 47) und für die Über-

tragung der Freibeträge auf Stief- oder Großelternanteile nach Abs. 6 Satz 10 Alt. 1 (s. Anm. 195).

Kinderfreibetrag: Im Einzelnen s. Anm. 173 f.

Kindergeld: Im Einzelnen s. §§ 31, 62 ff EStG

Kostkinder: Zur Unterscheidung von Kostkindern und Pflegekindern s. Anm. 49.

Lohnsteuerabzug: Einfacher und doppelter 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).

Monatsprinzip: 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. 178). Zum kindergeldrechtl. Monatsprinzip s. § 66 Anm. 16.

Pflegeeltern erhalten Kindergeld und die kindbedingten Freibeträge 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.).

Promotion: Die Vorbereitung auf die Doktorprüfung ist regelmäßige Berufsausbildung (s. Anm. 96).

Stiefeltern können nach Abs. 6 Sätze 10 und 11 die Übertragung der den im ersten Grad mit dem Kind verwandten Eltern zustehenden Freibeträge beanspruchen, wenn sie das Stiefkind in ihren Haushalt aufgenommen haben oder der betreffende Elternteil der Übertragung zustimmt (s. Anm. 193 ff.); sie erhalten Kindergeld nach § 63 Abs. 1 Nr. 2 (s. auch § 63 Anm. 7 f.).

Übertragung des Kinderfreibetrags und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrags auf den anderen Elternteil s. Anm. 180 ff.; auf die Groß- und Stiefeltern s. Anm. 193 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. 150 zur Verfassungsmäßigkeit der Verlängerungstatbestände; Anm. 166 ff. zur Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge des Abs. 6 und Anm. 176 zur Verfassungsmäßigkeit der Freibetragskürzung für AuslandsKinder.

Wehrdienst, den das Kind anstelle des Grundwehrdienstes 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.).

Zweitausbildung: Zur eingeschränkten Berücksichtigungsfähigkeit von Kindern nach Abschluss der Erstausbildung bzw. des Erststudiums s. Anm. 122.