

Urteil vom 28. April 2010, III R 79/08

Berechtigung zum Abzug des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende bei annähernd gleicher Aufnahme des Kindes in die getrennten Haushalte beider Elternteile

BFH III. Senat

EStG § 24b Abs 1, EStG § 64 Abs 2, EStG § 24b Abs 2, EStG § 24b Abs 3

vorgehend FG Köln, 13. August 2008, Az: 15 K 1468/07

Leitsätze

1. Auch wenn mehrere Steuerpflichtige die Voraussetzungen für den Abzug des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende erfüllen, kann wegen desselben Kindes für denselben Monat nur einer der Berechtigten den Entlastungsbetrag abziehen .
2. Ist ein Kind annähernd gleichwertig in die beiden Haushalte seiner allein stehenden Eltern aufgenommen, können die Eltern --unabhängig davon, an welchen Berechtigten das Kindergeld ausgezahlt wird-- untereinander bestimmen, wem der Entlastungsbetrag zustehen soll, es sei denn, einer der Berechtigten hat bei seiner Veranlagung oder durch Vorlage einer Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse II bei seinem Arbeitgeber (§ 38b Satz 2 Nr. 2 EStG) den Entlastungsbetrag bereits in Anspruch genommen .
3. Treffen die Eltern keine Bestimmung über die Zuordnung des Entlastungsbetrags, steht er demjenigen zu, an den das Kindergeld ausgezahlt wird .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erhält außerdem Sozialleistungen. Mit seiner von ihm seit 2002 geschiedenen und ebenfalls in X lebenden Ehefrau hat er eine im Streitjahr 2005 neun Jahre alte Tochter.
- 2 Die Tochter ist bei beiden Elternteilen gemeldet und hält sich jeweils von Montag nach der Schule bis Mittwoch früh beim Kläger auf, anschließend von Mittwoch nach der Schule bis Freitag früh bei ihrer Mutter, am Wochenende ab freitags nach der Schule bis Samstag Vormittag --alle zwei Wochen bis Sonntag Nachmittag-- beim Kläger und ab Sonntag Nachmittag bis Montag früh wieder bei der Mutter. Der Kläger übernimmt in den Zeiten, die die Tochter bei ihm verbringt, ihre gesamte Betreuung. Zum Haushalt des Klägers gehören keine weiteren volljährigen Personen. Das Kindergeld für die Tochter wird einvernehmlich der geschiedenen Ehefrau ausgezahlt.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung für 2005 beantragte der Kläger den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b des Einkommensteuergesetzes in der für 2005 geltenden Fassung --EStG--). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte dies mit der Begründung ab, dass der Entlastungsbetrag der Mutter zustehe, weil sie die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG erfülle. Den Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 4 Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit Urteil vom 14. August 2008 15 K 1468/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1796), die Tochter sei sowohl in den Haushalt des Klägers als auch in den seiner geschiedenen Ehefrau aufgenommen. Das Gesetz enthalte keine ausdrückliche Regelung der Frage, wem der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in derartigen Fällen zustehe. Sachgerecht sei es, entsprechend § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG den Entlastungsbetrag dem Elternteil zu gewähren, der als Berechtigter für die Auszahlung des Kindergeldes bestimmt worden sei --im Streitfall die Mutter--. Denn der Entlastungsbetrag dürfe weder doppelt gewährt noch auf mehrere Steuerpflichtige aufgeteilt werden.

- 5 Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, er erfülle die Voraussetzungen des Entlastungsbetrags. Die vom FG vorgenommene Analogie zu § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG verbiete sich, da § 24b Abs. 1 Satz 3 EStG lediglich auf § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG verweise. Seine geschiedene Ehefrau habe kein steuerpflichtiges Einkommen erzielt. Nur er begehre den Entlastungsbetrag für die Tochter. Was zu geschehen hätte, wenn beide Elternteile den Entlastungsbetrag beantragten, sei unerheblich.
- 6 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2005 dahin zu ändern, dass ein Entlastungsbetrag gewährt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG.
- 9 1. Allein stehende Steuerpflichtige, zu deren Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht, können von der Summe der Einkünfte einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.308 € abziehen (§ 24b Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Zugehörigkeit zum Haushalt ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Steuerpflichtigen gemeldet ist (§ 24b Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 10 Würde nur der Kläger die Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllen, so wäre ihm der Entlastungsbetrag ohne Weiteres zu gewähren; die Auszahlung des Kindergeldes an die geschiedene Ehefrau und Mutter der gemeinsamen Tochter stünde dem nicht entgegen (vgl. FG Berlin-Brandenburg vom 13. August 2008 7 K 7038/06 B, EFG 2008, 1959).
- 11 Die Beteiligten gehen aber übereinstimmend davon aus, dass sowohl der Kläger als auch seine geschiedene Ehefrau die Voraussetzungen der Gewährung eines Entlastungsbetrags für Alleinerziehende erfüllen, da beide i.S. des § 24b Abs. 2 EStG allein stehend sind und die Tochter aufgrund ihrer Meldung zu beiden Haushalten gehört (§ 24b Abs. 1 Satz 2 EStG).
- 12 2. Ist das Kind bei mehreren Steuerpflichtigen gemeldet, steht der Entlastungsbetrag nach § 24b Abs. 1 Satz 3 EStG demjenigen Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt oder erfüllen würde, wenn nur ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG besteht.
- 13 a) Nach § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG wird das Kindergeld bei mehreren Berechtigten demjenigen gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Ein Kind ist in den Haushalt des Elternteils aufgenommen, bei dem es wohnt, versorgt und betreut wird, sodass es sich in der Obhut dieses Elternteils befindet (z.B. Senatsurteil vom 25. Juni 2009 III R 2/07, BFHE 225, 438, BStBl II 2009, 968, m.w.N.). Hält sich ein Kind in den Haushalten beider Elternteile in einer den Besuchscharakter überschreitenden Weise auf, ist es i.S. des § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG in den Haushalt desjenigen aufgenommen, in dessen Haushalt es sich überwiegend aufhält und seinen Lebensmittelpunkt hat (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Dezember 2004 VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762).
- 14 b) Diese Konkurrenzregelung des § 24b Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG führt jedoch dann zu keinem Ergebnis, wenn sich das Kind --wie im Streitfall-- in annähernd gleichem zeitlichen Umfang sowohl im Haushalt seiner Mutter als auch in dem seines Vaters aufhält, also in beiden Haushalten aufgenommen ist.
- 15 3. Wem der Entlastungsbetrag des § 24b EStG bei Aufnahme des Kindes in die getrennten Haushalte beider Elternteile zusteht, ist gesetzlich nicht geregelt.
- 16 a) Wie sich aus der Konkurrenzregelung des § 24b Abs. 1 Satz 3 EStG ergibt, soll der Entlastungsbetrag wegen desselben Kindes für denselben Monat (§ 24b Abs. 3 EStG) auch dann nur einem Berechtigten gewährt werden, wenn mehrere Berechtigte die Voraussetzungen für seine Gewährung erfüllen (vgl. BTDrucks 15/3339, S. 11; Schmidt/Loschelder, 29. Aufl., § 24b Rz 13; Dürr in Frotzcher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 24b Rz 13; Seifert in Korn, § 24b EStG Rz 21; Pust in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 24b Rz 45; a.A. Hillmoth, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2004, 737, 739). Er kann auch nicht zwischen

mehreren Anspruchsberechtigten aufgeteilt werden, da § 24b EStG im Gegensatz zu zahlreichen anderen Vorschriften (z.B. § 26a Abs. 2, § 32 Abs. 6, § 33a Abs. 1 Satz 6, § 33a Abs. 2 Sätze 5 und 6, § 33b Abs. 5 Sätze 2 und 3, § 33b Abs. 6 Satz 6 EStG) keine Aufteilungsregelung enthält.

- 17** b) Für den ebenfalls gesetzlich nicht geregelten Fall, wem von mehreren Berechtigten bei annähernd gleichwertiger Haushaltsaufnahme eines Kindes das Kindergeld ausbezahlt ist, hat der Senat durch Urteil vom 23. März 2005 III R 91/03 (BFHE 209, 338, BStBl II 2008, 752) entschieden, dass die Berechtigten analog § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG untereinander bestimmen, wer das Kindergeld erhalten soll. § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG regelt die Auszahlung des Kindergeldes in Fällen, in denen das Kind in den gemeinsamen Haushalt mehrerer Berechtigter aufgenommen ist. Der Zweck der Regelung, den Berechtigten in dieser Situation die Bestimmung des vorrangig Berechtigten zu überlassen, trifft ebenso in Fällen gleichwertiger Haushaltsaufnahme bei zwei Berechtigten zu. Denn auch hier sind die Berechtigten typischerweise in gleicher Höhe mit den Leistungen für das Kind belastet (Senatsurteil in BFHE 209, 338, BStBl II 2008, 752).
- 18** 4. Erfüllen --wie im Streitfall-- bei annähernd gleichwertiger Haushaltsaufnahme des Kindes beide Elternteile die Voraussetzungen für den Abzug des Entlastungsbetrags, ist es für die Entscheidung, wem der Entlastungsbetrag nach § 24b EStG zusteht, ebenfalls sachgerecht, analog § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG den Berechtigten die Bestimmung zu überlassen, wer von ihnen den Entlastungsbetrag erhalten soll, unabhängig davon, an welchen Berechtigten das Kindergeld ausgezahlt wird.
- 19** a) Ziel des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG ist es, die höheren Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung der sog. echten Alleinerziehenden abzugelten, die einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern und keiner anderen erwachsenen Person führen, die tatsächlich oder finanziell zum Haushalt beiträgt (BTDrucks 15/3339, S. 11). Erfüllen beide Elternteile die Voraussetzungen für die Gewährung des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG, weil das Kind in annähernd gleichem Umfang in deren Haushalte aufgenommen ist, sind beide typischerweise in gleichem Umfang mit den höheren Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung der sog. echten Alleinerziehenden belastet. Der Zweck der Regelung des § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG, den Berechtigten in dieser Situation die Bestimmung des vorrangig Berechtigten zu überlassen, trifft daher auch in diesen Fällen zu.
- 20** b) Einem eigenständigen, von der Bestimmung des vorrangig Kindergeldberechtigten nach § 64 Abs. 2 EStG unabhängigen Bestimmungsrecht für die Gewährung des Entlastungsbetrags nach § 24b EStG steht der Verweis in § 24b Abs. 1 Satz 3 EStG auf § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht entgegen. Ist das Kind, wie in § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG vorausgesetzt, allein oder überwiegend (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762) im Haushalt eines der Kindergeldberechtigten aufgenommen, so ist dieser Berechtigte typischerweise allein bzw. überwiegend mit den Leistungen für das Kind belastet. Daher ist es sachgerecht, dass auch der Entlastungsbetrag des § 24b EStG nur diesem Kindergeldberechtigten gewährt wird, denn er ist typischerweise in höherem Umfang mit den höheren Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung der sog. echten Alleinerziehenden belastet als der Kindergeldberechtigte, in dessen Haushalt das Kind nicht bzw. nicht überwiegend aufgenommen ist. Ist das Kind aber in annähernd gleichem Umfang in den getrennten Haushalten seiner Eltern aufgenommen und sind diese dementsprechend typischerweise in gleichem Umfang mit den Leistungen für das Kind und mit den höheren Kosten eines Alleinerziehenden belastet, so besteht kein Grund dafür, dass mit der Bestimmung des Kindergeldberechtigten durch die Berechtigten untereinander zugleich auch derjenige von ihnen bestimmt ist, dem der Entlastungsbetrag zu gewähren ist.
- 21** c) Der Berechtigte für den Entlastungsbetrag kann nur dann nicht mehr für das jeweilige Kalenderjahr frei bestimmt werden, wenn einer der Berechtigten bei seiner Veranlagung oder durch Vorlage einer Lohnsteuerkarte mit der Steuerklasse II bei seinem Arbeitgeber (§ 38b Satz 2 Nr. 2 EStG) den Entlastungsbetrag bereits in Anspruch genommen hat.
- 22** d) Nur wenn die Berechtigten hinsichtlich des Entlastungsbetrags keine Bestimmung untereinander treffen, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, an den das Kindergeld gezahlt wird, wie dies § 24b Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG für den Fall vorsieht, dass ein Kind bei beiden allein stehenden Elternteilen gemeldet ist, aber nur in einen der Haushalte aufgenommen ist.
- 23** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bislang nicht geprüft, ob der Kläger und die von ihm geschiedene Ehefrau für das Streitjahr 2005 untereinander denjenigen bestimmt haben, dem der Entlastungsbetrag gewährt werden soll. Diese Feststellung muss es nun nachholen.

