

Beschluss vom 23. Dezember 2013, III B 98/13

Familienleistungsausgleich; Günstigerprüfung bei mehrfacher Haushaltsaufnahme des Kindes - Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung

BFH III. Senat

EStG § 31 S 4, EStG § 64 Abs 2 S 2, EStG § 64 Abs 2 S 3, EStG § 64 Abs 2 S 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 24. Juni 2013, Az: 5 K 1082/09

Leitsätze

NV: Ist ein Kind gleichwertig in den jeweiligen Haushalt seiner nicht miteinander verheirateten Elternteile aufgenommen, wird dem Elternteil, der in analoger Anwendung des § 64 Abs. 2 Sätze 3 bis 4 EStG zum nachrangig Kindergeldberechtigten bestimmt wurde, bei der nach § 31 Satz 4 EStG vorzunehmenden Günstigerprüfung auch dann der hälftige Kindergeldanspruch dem einfachen Kinderfreibetrag gegenübergestellt, wenn dieser Elternteil keine tatsächliche Verfügungsmacht über das hälftige Kindergeld erlangt hat.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat zwei minderjährige Kinder. Er lebt seit 2001 von der Kindesmutter getrennt. Die Betreuung der Kinder erfolgte im Streitjahr 2007 jeweils zur Hälfte in dem Haushalt der Mutter und in dem Haushalt des Klägers. Wegen seiner Betreuungsleistungen zahlt der Kläger keinen Barkindesunterhalt an die Kindesmutter. Aufgrund entsprechender Berechtigtenbestimmung durch die Eltern erhielt das Kindergeld die Kindesmutter.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) gewährte dem Kläger mit Bescheid vom 22. Oktober 2008 für jedes der beiden Kinder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 2.904 € (1.824 € Kinderfreibetrag zzgl. 1.080 € Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf). Zugleich rechnete es für jedes Kind den hälftigen Anspruch auf Kindergeld ($154 \text{ €} \times 12 : 2 = 924 \text{ €}$) der unter Abzug dieser Freibeträge ermittelten tariflichen Einkommensteuer hinzu. Den u.a. gegen diese Hinzurechnung des hälftigen Kindergeldes gerichteten Einspruch wies das FA in diesem Punkt mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2009 als unbegründet zurück.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab.
- 4 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde ist unbegründet, soweit sie überhaupt den Darlegungserfordernissen nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt. Sie wird durch Beschluss zurückgewiesen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 6 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 7 a) Eine Rechtsfrage ist grundsätzlich bedeutsam, wenn ihre Beantwortung durch den Bundesfinanzhof (BFH) aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 2010 IV B 32/09, BFH/NV 2010, 1469). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie sich ohne Weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt oder wenn sie bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung

hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (z.B. Senatsbeschluss vom 1. Februar 2013 III B 222/11, BFH/NV 2013, 727).

- 8 b) Der Kläger hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob bei getrennt lebenden Sorgeberechtigten, die gemeinsame Kinder haben und diese in beiden Haushalten betreuen (z.B. Doppelresidenz/Wechselmodell), die Hinzurechnung von Kindergeld ebenfalls nur vom diesbezüglichen Anspruch oder nur von der an den jeweiligen Elternteil bewirkten Auszahlung abhängig ist.
- 9 aa) Diese Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, da sie sich ohne Weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt.
- 10 Nach § 31 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG bewirkt (§ 31 Satz 1 EStG). Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach § 31 Satz 1 EStG gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum; bei nicht zusammenveranlagten Eltern wird der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt (§ 31 Satz 4 EStG). Sind die Eltern nicht miteinander verheiratet und scheidet deshalb nach §§ 26 Abs. 1, 26b EStG die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung aus, erhält jeder Elternteil einen (einfachen) Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG).
- 11 Gemäß § 64 Abs. 1 EStG wird für jedes Kind nur einem Berechtigten Kindergeld gezahlt. Bei mehreren Berechtigten wird das Kindergeld demjenigen gezahlt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (§ 64 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ist ein Kind getrennt lebender Eltern --wie im Streitfall vom FG festgestellt-- in annähernd gleichem zeitlichen Umfang in den Haushalt beider Elternteile aufgenommen, ist das Kindergeld in analoger Anwendung des § 64 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 EStG demjenigen zu zahlen, den die Eltern untereinander bestimmt haben (Senatsurteil vom 23. März 2005 III R 91/03, BFHE 209, 338, BStBl II 2008, 752).
- 12 Nach der gesetzlichen Regelung fallen somit bei nicht verheirateten Elternteilen Kindergeld und Kinderfreibetrag insoweit auseinander, als ersteres nur einem Elternteil gewährt werden kann, letzterer aber beiden Elternteilen in gleicher Höhe zusteht. Da § 31 Satz 4 Halbsatz 2 EStG vorsieht, dass bei nicht zusammenveranlagten Eltern "der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt" wird, folgt daraus notwendigerweise, dass mit der hälftigen Zuordnung des gesamten für das Kind anzusetzenden Kinderfreibetrags auch eine hälftige Zuordnung des Kindergeldanspruchs einher geht.
- 13 bb) Auch die vom Kläger gegen die gesetzliche Regelung vorgebrachten, auf die Verletzung von Verfassungsrecht und der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK) vom 4. November 1950 (BGBl II 1952, 686) gestützten Einwendungen rechtfertigen eine Revisionszulassung nicht.
- 14 aaa) Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat die Vorgängervorschriften des im Streitjahr geltenden § 31 Satz 4 EStG, die vormaligen § 31 Satz 5 EStG i.V.m. § 36 Abs. 2 EStG (in der im Veranlagungszeitraum 2001 geltenden Fassung), die --entsprechend der Forderung des Klägers-- noch eine "Zahlung" des Kindergeldes an den Steuerpflichtigen voraussetzten, an dem aus Art. 1 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitenden Gebot der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie gemessen und für verfassungsrechtlich unbedenklich befunden (BVerfG-Beschluss vom 13. Oktober 2009 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282). Danach hat der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt. Geklärt ist insoweit auch, dass der Gesetzgeber in verfassungskonformer Weise die gebotene Verschonung des kindbedingten Existenzminimums dadurch bewirken kann, dass das Einkommen des Steuerpflichtigen um die Freibeträge gemäß § 32 Abs. 6 EStG vermindert wird und das Kindergeld --zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung des Kindesexistenzminimums-- nach Durchführung der sog. Günstigerprüfung ggf. zurückgewährt wird. Insoweit hat das BVerfG sogar den nach der früheren Gesetzesfassung erforderlichen "Zufluss" des Kindergeldes bei dem barunterhaltspflichtigen Elternteil bejaht, obwohl dieser Elternteil weder Kindergeldberechtigter war noch ihm ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch auf das hälftige Kindergeld zustand (im Urteilsfall nach § 1612b Abs. 5 des Bürgerlichen Gesetzbuchs a.F. wegen Vorliegens eines Mangelfalles). Ausreichend erschien dem BVerfG vielmehr,

dass das Kindergeld über die zivilrechtliche Verteilung der Unterhaltslasten letztlich das Kindesexistenzminimum angemessen abdeckte.

- 15** Dies zugrunde gelegt, wird aus dem Vorbringen des Klägers nicht erkennbar, weshalb die nach Wortlaut, historischem Willen des Gesetzgebers und Gesetzeszweck (s. hierzu BTDrucks 15/1945, S. 8 f. und BTDrucks 15/1798, S. 2) eindeutig nur noch auf den "Kindergeldanspruch" abstellende Regelung des § 31 Satz 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung den verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht genügen sollte, weil sie die Verrechnung des hälftigen Kindergeldes nicht an eine tatsächliche Verfügungsmacht hierüber knüpft.
- 16** bbb) Soweit der Kläger den mit § 31 Satz 4 EStG verfolgten Verwaltungsvereinfachungseffekt in Zweifel zieht und statt der gesetzlichen Regelung einen Informationsaustausch zwischen Familienkassen und Finanzämtern anmahnt, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass hierfür bereits eine Abstimmung vorgesehen ist (s. § 21 Abs. 4 des Finanzverwaltungsgesetzes und R 31 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012). Zum anderen ist der vom Gesetzgeber verfolgte Vereinfachungszweck insbesondere im Hinblick auf Fälle, in denen die Eltern des Kindes getrennt leben, legitim, weil dadurch das Besteuerungsverfahren von der im Kindergeldverfahren häufig umstrittenen Frage, welchem Elternteil das Kindergeld zusteht, entlastet wird. Soweit der Kläger überdies vorträgt, Gesichtspunkte der Verwaltungspraktikabilität könnten nach der Rechtsprechung des BVerfG nur in engen Grenzen Ungleichheiten im Bereich sozialer Leistungen rechtfertigen, wird bereits nicht deutlich, worin er in der angegriffenen Steuerfestsetzung eine solche soziale Leistung erblickt.
- 17** ccc) Kein Zulassungsgrund ergibt sich auch aus dem Vorbringen, wonach das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Elternrecht dadurch verletzt sei, dass der Kläger zur Vermeidung einer Kindergeldanrechnung ohne tatsächliche Verfügungsmacht über das Kindergeld auf einen zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch gegen die Kindesmutter verwiesen wird. Zum einen hat das BVerfG in BVerfGE 124, 282 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den im Veranlagungszeitraum 2001 geltenden § 31 Satz 5 EStG erkennen lassen, der ausdrücklich noch eine Verrechnung des im Wege zivilrechtlicher Ausgleichsansprüche zustehenden Kindergeldes vorsah. Zum anderen kann der Kläger im Falle der hier vorliegenden gleichwertigen Aufnahme in zwei Haushalte eine hälftige Auszahlung des Kindergeldes an sich auch dadurch erreichen, dass er die Zustimmung zur Kindergeldberechtigung der Kindesmutter nur dann und solange erteilt, als diese das Kindergeld zur Hälfte an ihn auskehrt, oder dadurch, dass sich die Eltern abwechselnd zum vorrangig Kindergeldberechtigten bestimmen (z.B. 1. Halbjahr: Kindesmutter, 2. Halbjahr: Kindesvater). Alternativ kann das Kindergeld auch auf den im Wechselmodell meist notwendigen Barunterhalt (s. hierzu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 21. Dezember 2005 XII ZR 126/03, Neue Juristische Wochenschrift 2006, 2258) angerechnet werden, was im Streitfall nach der vorliegenden Einkommensteuererklärung des Klägers möglicherweise bereits dadurch geschehen ist, dass die Kindesmutter aus dem Kindergeld die Horkosten der Kinder allein getragen hat.
- 18** ddd) Schließlich ist auch eine Verletzung der Art. 8 und 14 EMRK nicht ersichtlich. Weder aus dem Vortrag des Klägers noch anderweitig ergibt sich, dass der Anspruch auf Achtung des Privat- und Familienlebens (Art. 8 Abs. 1 EMRK) und das Diskriminierungsverbot (Art. 14 EMRK) nach der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte durch die in § 31 Satz 4 EStG vorgesehene Verrechnung von Kindergeld verletzt sein könnte. Soweit der Kläger sich überdies dagegen wendet, dass er das Kindergeld auch nicht anteilig erhalte, befindet er sich mit seiner Argumentation außerhalb des vorliegenden Verfahrens, das sich nur mit dem angegriffenen Einkommensteuerbescheid befasst. Im Übrigen gelten die vorstehenden Ausführungen zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung entsprechend.
- 19** 2. Die Revision ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 2. Alt. FGO) zuzulassen.
- 20** Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist (z.B. BFH-Beschluss vom 31. März 2010 IV B 131/08, BFH/NV 2010, 1487). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um

so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981).

- 21** Insoweit hat der Kläger bereits den Darlegungsanforderungen nicht genügt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).
- 22** 3. Ebenso hat der Kläger keine Umstände dargelegt, die auf einen Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO hindeuten könnten. Vielmehr rügt der Kläger, soweit er im Schriftsatz vom 20. Dezember 2013 vorträgt, das FG habe sich nicht mit seinem Vortrag auseinandergesetzt, wonach das der Kindesmutter ausgezahlte Kindergeld ihm in keiner Weise als Einkommen zur Verfügung gestanden habe, im Kern nur eine Verletzung des materiellen Rechts. Hierauf kann die Zulassung der Revision nicht gestützt werden. Im Übrigen wäre dieses Vorbringen schon deshalb unbeachtlich, weil es erstmals in einem nach Ablauf der Beschwerdebegründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Satz 1 FGO) eingegangenen Schriftsatz enthalten war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de