Urteil vom 22. April 2020, III R 61/18

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 22.04.2020 III R 25/19 - Keine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages nach Volljährigkeit des Kindes

ECLI:DE:BFH:2020:U.220420.IIIR61.18.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 6 S 6, EStG § 32 Abs 6 S 8, GG Art 6 Abs 1, EStG § 32 Abs 6 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 07. Juni 2018, Az: 2 K 46/17

Leitsätze

Für ein über 18 Jahre altes Kind ist eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden einfachen BEA-Freibetrages nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht vorgesehen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 08.06.2018 - 2 K 46/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) für die volljährige Tochter (T) des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) für die Monate Januar 2014 bis Juli 2014 und für den volljährigen Sohn (S) für die Monate März 2014 bis Dezember 2014 auf die Kindesmutter (Beigeladene).

2 Die Beigeladene beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2014 (Streitjahr) die Übertragung der dem Kläger zustehenden Kinderfreibeträge für T und S, ebenso der BEA-Freibeträge. Sie trug vor, der andere Elternteil, der Kläger, komme seiner Unterhaltsverpflichtung nicht zu mindestens 75 % nach oder sei mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte eine Übertragung der Freibeträge auf die Beigeladene ab. Hiergegen legte diese Einspruch ein. Das FA zog darauf den Kläger gemäß § 360 der Abgabenordnung zum Verfahren hinzu. Mit Einspruchsentscheidung vom 14.02.2017 gab es dem Einspruch der Beigeladenen statt und setzte die Einkommensteuer 2014 entsprechend herab. Die Beigeladene erhielt den doppelten Kinderfreibetrag und den doppelten BEA-Freibetrag für S zeitanteilig (März 2014 bis Dezember 2014) und für T für das gesamte Streitjahr.

3 Hiergegen erhob der Kläger Klage. Mit Beschluss vom 18.04.2017 lud das Finanzgericht (FG) die Kindesmutter nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Klageverfahren bei.

4 Das FG gab der Klage teilweise statt. Es entschied, dass bei der Beigeladenen lediglich die einfachen BEA-Freibeträge zu berücksichtigen seien. Die Entscheidungsgründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 103 abgedruckt.

5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es wendet sich gegen die Rechtsauffassung des FG, wonach bei volljährigen Kindern eine Übertragung des BEA-Freibetrages nicht möglich sei.

6 Das FA beantragt,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 08.06.2018 sowie den Einkommensteuerbescheid 2014 der Beigeladenen vom 14.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.02.2017 dahingehend abzuändern, dass für die Tochter zeitanteilig ein (doppelter) BEA-Freibetrag für die Monate Januar 2014 bis Juli 2014 und für den Sohn zeitanteilig ein (doppelter) BEA-Freibetrag für die Monate März 2014 bis Dezember 2014 gewährt wird und die Klage insoweit ebenfalls abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Beigeladene schließt sich den Anträgen des FA an.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht eine Übertragung des dem Kläger zustehenden BEA-Freibetrages auf die Beigeladene abgelehnt.

10 1. Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG 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. Eine Übertragung des BEA-Freibetrages kommt nach dem Wortlaut des § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG nur bei minderjährigen Kindern auf Antrag desjenigen Elternteils in Betracht, bei dem das Kind gemeldet ist. Für ein über 18 Jahre altes Kind ist eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden einfachen BEA-Freibetrages nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht vorgesehen (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32 EStG Rz 191; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 32 EStG Rz 850; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 32 EStG Rz 133).

11 2. Eine Auslegung dahin, dass --entgegen dem Wortlaut des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG-- der BEA-Freibetrag auch bei volljährigen Kindern übertragen werden kann, ist nicht möglich.

12 a) Die vom FA angestrebte ergänzende Rechtsfortbildung oder teleologische Extension (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873) setzt eine Gesetzeslücke i.S. einer planwidrigen Unvollständigkeit voraus (Senatsurteil vom 24.05.1991 - III R 82/89, BFH/NV 1992, 270). Eine Gesetzeslücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (BFH-Urteil vom 22.06.2017 - VI R 97/13, BFHE 258, 372, BStBl II 2017, 1181, Rz 36, m.w.N.). Davon zu unterscheiden ist ein sog. rechtspolitischer Fehler, der vorliegt, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber --gemessen an dem mit ihr verfolgten Zweck-- nicht als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1999 - VIII R 21/97, BFHE 190, 343, BStBl II 2000, 220, m.w.N.; Senatsurteil vom 12.12.2002 - III R 33/01, BFHE 201, 379, BStBl II 2003, 322).

13 Hat der Gesetzgeber eine eindeutige Entscheidung getroffen, dürfen die Gerichte diese nicht aufgrund eigener Vorstellungen verändern oder durch eine judikative Lösung ersetzen (BFH-Urteil in BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, m.w.N.). Eine Auslegung "gegen den Wortlaut" kommt daher nur unter sehr engen Voraussetzungen in Betracht, wenn nämlich die am Wortlaut haftende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. Senatsurteile vom 03.07.1987 - III R 7/86, BFHE 150, 259, BStBl II 1987, 728, unter 4.d der Gründe; vom 03.02.2000 - III R 30/98, BFHE 190, 569, BStBl II 2000, 438, unter II.2. der Gründe) oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (BFH-Urteil vom 20.11.2019 - XI R 46/17, BFHE 266, 241, BStBl II 2020, 195, Rz 25 zu den einzelnen Auslegungsmethoden).

14 b) Für eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG ergeben sich im Streitfall keine

Anhaltspunkte. Insbesondere deuten weder die Gesetzesmaterialien oder die Entstehungsgeschichte noch die Gesetzessystematik darauf hin, dass der Gesetzgeber mit der Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG auch die Übertragung des einfachen BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern regeln wollte, soweit ein Elternteil seinen Unterhaltspflichten im Wesentlichen nicht nachkommt.

15 aa) Den Gesetzesmaterialien lässt sich vielmehr entnehmen, dass der einfache BEA-Freibetrag jedem Elternteil "unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen" (BTDrucks 14/6160, S. 12; BTDrucks 14/1513, S. 14) bzw. "ohne dass es auf eine Verletzung von Unterhaltspflichten des anderen Elternteils ankommt" (BTDrucks 17/6146, S. 15), gewährt werden soll. Mit dem zunächst mit dem Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2552) eingeführten BEA-Freibetrag wollte der Gesetzgeber die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) umsetzen, wonach die Leistungsfähigkeit der Eltern über den "existentiellen Sachbedarf" (Kinderfreibetrag) und den "erwerbsbedingten Betreuungsbedarf" hinaus auch durch den (nicht monetären) "Betreuungsbedarf" gemindert wird (BVerfG-Beschluss vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182). Damit umfasst der Leistungsfähigkeitsbegriff im Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes auch die mit der Eigenbetreuung einhergehende Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials (HHR/Wendl, § 32 EStG Rz 173). Im Gegensatz zum Kinderfreibetrag, der das sächliche Existenzminimum des Kindes freistellen soll und damit die geminderte Leistungsfähigkeit der Eltern durch den Unterhalt für das Kind berücksichtigt, wird der BEA-Freibetrag des Kindes unabhängig von der Art der Betreuung (Eigen- oder Fremdbetreuung), aber auch grundsätzlich unabhängig von tatsächlich entstandenen konkreten Aufwendungen gewährt.

16 bb) Entgegen der Auffassung des FA lässt sich der Äußerung des Gesetzgebers in der Gesetzesbegründung zum Zweiten Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001 (BGBl I 2001, 2074), die bisher für den Betreuungsfreibetrag geltende Übertragungsmöglichkeit für den neuen BEA-Freibetrag "fortzuführen" (BTDrucks 14/6160, S. 12), nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber auch die Übertragung des BEA-Freibetrages für Volljährige regeln wollte. Denn den in der Gesetzesbegründung angesprochenen Betreuungsfreibetrag (bis zum Jahr 2000) erhielten nur Eltern für Kinder bis zur Vollendung des 16. Lebensjahres. Insoweit war es folgerichtig, wenn der Gesetzgeber die bisherige Übertragungsmöglichkeit des alten Betreuungsfreibetrages für den neuen BEA-Freibetrag, der keine altersmäßige Beschränkung enthielt, für minderjährige Kinder entsprechend der Vorgängerregelung (Übertragung des bisherigen Betreuungsfreibetrages gemäß § 32 Abs. 6 Satz 7 2. Halbsatz EStG i.d.F. vom 22.12.1999) fortführte.

17 cc) Ebenso wenig lässt sich aus dem Wort "auch" in der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/6160, S. 12) die Schlussfolgerung ziehen, dass die Übertragung des BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern zwingend der Übertragung des Kinderfreibetrages folgen müsse und nur für Minderjährige eine zusätzliche Regelung getroffen werden sollte. Das Wort "auch" steht in der Gesetzesbegründung ausdrücklich mit dem "BEA-Freibetrag bei minderjährigen Kindern" in Zusammenhang, der "auch abweichend vom Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes von einem Elternteil auf den anderen übertragen werden" kann. Der Gesetzgeber hat damit nur zum Ausdruck gebracht, dass der BEA-Freibetrag für minderjährige Kinder abweichend von den Voraussetzungen für die Übertragung des Kinderfreibetrages und unabhängig von Unterhaltszahlungen übertragen werden kann.

18 dd) Nichts anderes ergibt sich aus der Neuregelung der Übertragung des einfachen BEA-Freibetrages für minderjährige Kinder nach § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131). Hieraus wird vielmehr deutlich, dass von der grundsätzlich vom Gesetzgeber getroffenen Entscheidung, den BEA-Freibetrag unabhängig von tatsächlichen Aufwendungen jedem Elternteil zu gewähren (BTDrucks 17/6146, S. 15), nur unter ganz bestimmten geregelten Voraussetzungen abgewichen werden sollte.

19 ee) Diese den Wortlaut der Norm, die Gesetzesmaterialien und den historischen Kontext berücksichtigende Auslegung des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG ist auch vor dem Hintergrund eines gesetzessystematischen Auslegungsansatzes folgerichtig. So wird in § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG zwischen dem Kinderfreibetrag und dem BEA-Freibetrag unterschieden, in den Sätzen 2 bis 5 werden gemeinsame, identische Regelungen für die Freibeträge getroffen. Dagegen werden in den sich dann anschließenden Regelungen (Sätze 6 bis 11) die Übertragungsvoraussetzungen für die einzelnen in § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG genannten Freibeträge unterschiedlich und voneinander unabhängig geregelt.

20 ff) Darüber hinaus erscheint es nicht sinnwidrig, den Freibetrag für die Erziehung und Betreuung zusammen mit dem Ausbildungsbedarf zu regeln und eigenständige Übertragungsregelungen für den Kinderfreibetrag und den BEA-Freibetrag vorzusehen. Der Einbeziehung des Ausbildungsbedarfs in den BEA-Freibetrag liegt die Überzeugung des Gesetzgebers zugrunde, "dass die einzelnen Bedarfe im Laufe des Berücksichtigungszeitraums des Kindes (bis

zur Vollendung des 27. Lebensjahres) jeweils unterschiedlichen Raum einnehmen" (BTDrucks 14/6160, S. 11). Die Betreuungs- und Erziehungsbedarfe eines Kindes sind auf praktikable Weise kaum zu trennen, weil der zunächst überwiegende Betreuungsbedarf im Laufe der Zeit durch den Erziehungsbedarf und für ältere Kinder durch den Ausbildungsbedarf überlagert bzw. abgelöst wird (BTDrucks 14/6160, S. 11; Senatsurteil vom 27.10.2011 - III R 42/07, BFHE 236, 10, BStBl II 2013, 194, Rz 13). Dem Gesetz kann daher nicht der Plan entnommen werden, den BEA-Freibetrag --soweit er volljährige Kinder betrifft-- auf den Elternteil unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG übergehen zu lassen, da auch bei volljährigen Kindern der BEA-Freibetrag (einschließlich des Ausbildungsbedarfs) grundsätzlich weiterhin unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen gewährt werden sollte.

21 Hätte der Gesetzgeber die Regelung der Übertragung des BEA-Freibetrages mit der zur Übertragung des Kinderfreibetrages bei volljährigen Kindern koppeln wollen, hätte es hierfür einer klaren gesetzlichen Regelung bedurft. Auch wenn es rechtspolitisch wünschenswert erscheinen könnte, die Übertragung des BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern, bei denen der Ausbildungsbedarf und damit regelmäßig tatsächliche Aufwendungen im Vordergrund stehen, nach denselben Grundsätzen wie die Übertragung des Kinderfreibetrages zu regeln, darf der Anwendungsbereich einer Vorschrift von der Verwaltung und den Gerichten nicht über die bewusst vom Gesetzgeber gesetzten Grenzen ausgedehnt werden (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.1989 - I R 187/84, BFHE 159, 44, BStBl II 1990, 210; vom 26.11.2014 - I R 37/13, BFHE 248, 158, BStBl II 2015, 813; vom 18.04.2012 - X R 7/10, BFHE 237, 119, BStBl II 2013, 791, Rz 64; BFH-Beschluss vom 26.02.1975 - I B 96/74, BFHE 115, 17, BStBl II 1975, 449). Die Entscheidung, auch bei volljährigen Kindern eine Übertragung des BEA-Freibetrages von einem Elternteil auf den anderen zu ermöglichen, obliegt daher allein dem Gesetzgeber.

22 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen waren nicht zu erstatten. Eine Billigkeitsentscheidung nach § 139 Abs. 4 FGO kommt nicht in Betracht, da die Beigeladene die unterlegene Partei unterstützt hat (BFH-Urteile vom 24.02.2005 - IV R 23/03, BFHE 209, 269, BStBl II 2005, 578; vom 23.01.1985 - II R 2/83, BFHE 143, 119, BStBl II 1985, 368).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de