

## Urteil vom 22. April 2020, III R 25/19

**Keine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages nach Volljährigkeit des Kindes;  
Änderungsmöglichkeit des FA bei falscher Rechtsauffassung im amtlich vorgesehenen Steuererklärungsformular**

ECLI:DE:BFH:2020:U.220420.IIIR25.19.0

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 6 S 6, EStG § 32 Abs 6 S 8, AO § 174 Abs 2, AO § 174 Abs 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, GG Art 6 Abs 1, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 11. September 2018, Az: 2 K 2164/16

### Leitsätze

1. 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.
2. Eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nach § 174 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 AO ist nur möglich, wenn der Steuerpflichtige selbst (allein oder überwiegend) die fehlerhafte Berücksichtigung verursacht hat. Ist hingegen die im amtlichen Steuererklärungsvordruck niedergelegte fehlerhafte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung die entscheidende Ursache für die unvereinbare mehrfache Berücksichtigung eines Sachverhalts, ist eine Änderung ausgeschlossen.

### Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 12.09.2018 - 2 K 2164/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Frage, ob die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 wegen Übertragung des Freibetrages für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) geändert werden konnten.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) sowie seine geschiedene Ehefrau (E), die in zweiter Ehe verheiratet ist, sind die leiblichen Eltern zweier Töchter, X (geboren 1991) und Y (geboren 1992).
- 3 Mit der Behauptung, der andere Elternteil sei seiner Unterhaltspflicht nicht zu mindestens 75 % nachgekommen bzw. mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, beantragte der Kläger in den Steuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2014 in der Anlage Kind jeweils die Übertragung des der E zustehenden Kinderfreibetrages für seine beiden damals studierenden volljährigen Töchter. Die entsprechenden amtlichen Vordrucke für die Einkommensteuererklärungen sahen vor, dass damit zwangsläufig die Übertragung des BEA-Freibetrages beantragt wurde.
- 4 In den Einkommensteuerbescheiden für die streitigen Veranlagungszeiträume (2011 bis 2014) gewährte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) dem Kläger für jede seiner beiden Töchter antragsgemäß die doppelten Kinderfreibeträge in Höhe von 4.368 € und die doppelten BEA-Freibeträge in Höhe von 2.640 €.
- 5 Nachdem das FA der Kindsmutter (E) dem FA des Klägers mit Schreiben vom 30.07.2015 mitgeteilt hatte, dass E

ihrer Unterhaltspflicht nachgekommen sei, änderte das FA gemäß § 174 Abs. 2 und Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) mit Bescheiden vom 21.12.2015 die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 und setzte für beide Töchter jeweils nur noch den einfachen Kinderfreibetrag (2.184 €) und den einfachen BEA-Freibetrag (1.320 €) an. Den dagegen erhobenen Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 31.08.2016 als unbegründet zurück. Zur Begründung berief es sich neben der Änderungsnorm des § 174 AO zusätzlich auf die Änderungsnorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 5 veröffentlichten Urteil insoweit statt, als es eine Änderung der BEA-Freibeträge ausschloss. Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 7 Mit der gegen die Versagung der Änderung der BEA-Freibeträge gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung von Verfahrensrecht sowie die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat und die Klage insgesamt abzuweisen, hilfsweise das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit an das FG Rheinland-Pfalz zur erneuten Verhandlung zurückzuverweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages zwar nicht möglich war (hierzu II.1. und 2.), eine Änderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide aber sowohl nach § 174 Abs. 2 i.V.m Abs. 1 AO als auch nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (hierzu II.3. und II.4.) ausgeschlossen war.
- 11 1. Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung 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).
- 12 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.
- 13 a) Die vom FA angestrebte ergänzende Rechtsfortbildung oder teleologische Extension (BFH-Urteil vom 11.02.2010 - V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873) setzt eine Gesetzeslücke im Sinne 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).

- 14** 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).
- 15** 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 Gesetzssystematik 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.
- 16** 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 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.
- 17** 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.
- 18** 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.
- 19** 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.
- 20** 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.

- 21** 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.
- 22** 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.
- 23** 3. Das FA war aber nicht befugt, die zugunsten des Klägers rechtswidrige Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages in den bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden nach § 174 Abs. 2 AO zu ändern.
- 24** a) Ein fehlerhafter Steuerbescheid kann gemäß § 174 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 AO geändert werden, wenn ein bestimmter Sachverhalt in unvereinbarer Weise mehrfach zugunsten eines oder mehrerer Steuerpflichtiger berücksichtigt worden ist. Eine solche mehrfache unvereinbare Berücksichtigung eines Sachverhalts liegt hier vor.
- 25** Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen grundsätzlich ein (einfacher) Freibetrag von 1.320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgezogen. Danach steht der BEA-Freibetrag grundsätzlich beiden Elternteilen jeweils in gleicher Höhe zu. Dieser Betrag verdoppelt sich nach § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG nur, wenn die Ehegatten nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- 26** Im Streitfall wurde der einfache BEA-Freibetrag für jedes Kind bei der Kindsmutter (1.320 € pro Kind) und darüber hinaus der doppelte BEA-Freibetrag beim Kläger (2.640 € pro Kind) berücksichtigt, obwohl die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung unstreitig nicht vorlagen.
- 27** b) Gleichwohl kann eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014 hinsichtlich des Ansatzes der verdoppelten BEA-Freibeträge nicht auf diese Änderungsnorm gestützt werden.
- 28** aa) Der fehlerhafte Steuerbescheid darf nur dann geändert werden, wenn die Berücksichtigung des Sachverhalts auf einen Antrag oder eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist (§ 174 Abs. 2 Satz 2 AO). Die fehlerhafte Beurteilung des Sachverhalts muss demnach ihre Ursache in einer Äußerung des Steuerpflichtigen haben. Daher ist eine Änderung oder Aufhebung eines Steuerbescheides nach § 174 Abs. 2 AO nur möglich, wenn der Steuerpflichtige selbst, allein oder überwiegend die fehlerhafte Berücksichtigung verursacht hat und aus diesem Grund nicht auf die Bestandskraft des ihn im Ergebnis begünstigenden Steuerbescheides vertrauen kann

(Senatsurteile vom 03.03.2011 - III R 45/08, BFHE 233, 6, BStBl II 2011, 673, Rz 16; vom 11.11.2013 - XI R 42/11, BFHE 244, 302, BStBl II 2014, 840, Rz 19, jeweils m.w.N.). Im Rahmen dieser Prüfung muss daher auch der Beitrag des FA, der zur doppelten Berücksichtigung dieses Betrags geführt hat, gewürdigt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 24.06.2004 - XI B 63/02, BFH/NV 2005, 1; vgl. BFH-Urteil vom 03.12.1998 - V R 29/98, BFHE 187, 396, BStBl II 1999, 158). Hat das FA den Erlass des unrichtigen Bescheids mitverursacht, verbleibt die Änderungsbefugnis nach § 174 Abs. 2 AO dennoch, wenn der Mitverursachung des FA nur ein geringes Gewicht beizumessen ist (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1983 - IV R 227/80, BFHE 139, 347, BStBl II 1984, 510; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 26). Hätte die Finanzbehörde hingegen auch bei zutreffender Erklärung des Steuerpflichtigen den falschen rechtlichen Schluss gezogen, hätte die falsche Rechtsfolge ihre überwiegende Ursache nicht in der Erklärung des Sachverhalts, sondern in einer fehlerhaften Rechtsanwendung (von Wedelstädt in Gosch, AO § 174 Rz 55; vgl. Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., § 174 AO Rz 26; vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1980 - VIII R 186/78, BFHE 132, 182, BStBl II 1981, 388).

- 29** bb) Nach diesen Grundsätzen konnte das FA die Änderung der Bescheide nicht auf § 174 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 AO stützen.
- 30** Zwar ergibt sich aus den Steuererklärungen 2011 bis 2014 (jeweils Anlage Kind) des Klägers, dass dieser neben der Übertragung des vollen Kinderfreibetrages auch den vollen BEA-Freibetrag beantragt hat. Hierbei ist aber zu beachten, dass das Steuererklärungsformular den Antrag auf Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden einfachen Kinderfreibetrages nur gemeinsam mit dem Antrag auf Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden BEA-Freibetrages vorsieht, wenn der andere Elternteil seine Unterhaltsverpflichtung nicht zu mindestens 75 % erfüllt hat. Mit der Beantragung der Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrages wird der Steuerpflichtige gezwungen, zugleich die Übertragung des BEA-Freibetrages zu beantragen. Lediglich bei minderjährigen Kindern erlaubt die Anlage Kind der Einkommensteuererklärung eine gesonderte Übertragung des BEA-Freibetrages. Mit diesem Erklärungsvordruck hat das FA --worauf das FG zu Recht hinweist-- die Übertragung des BEA-Freibetrages in unzulässiger Weise mit der Übertragung des Kinderfreibetrages verknüpft und damit die fehlerhafte Übertragung des BEA-Freibetrages ganz überwiegend verursacht. Da die Übertragung des BEA-Freibetrages bei volljährigen Kindern schon rechtlich nicht zulässig ist (s. unter II.1. und 2.), ist auch die insoweit im Vordruck vorgesehene Begründung "... weil der andere Teil seiner Unterhaltspflicht nicht zu mindestens 75 % nachkommt oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist ..." für die Übertragung des BEA-Freibetrages entscheidungsunerheblich.
- 31** Ob der Kläger mit der Eintragung "1" (1 = Ja) in der vorgegebenen Zeile des Steuererklärungsformulars Anlage Kind die Übertragung des BEA-Freibetrages überhaupt i.S. des § 174 Abs. 2 Satz 2 AO beantragt hat --das FG verneint schon die Antragstellung-- kann somit mangels Entscheidungserheblichkeit dahinstehen. Denn selbst wenn man in der Beantragung des Kinderfreibetrages zugleich einen Antrag auf Übertragung des BEA-Freibetrages sehen wollte, hätte die fehlerhafte Beurteilung des Sachverhalts letztlich ihre entscheidende Ursache nicht in der Antragstellung, sondern in der vorgegebenen Verwendung des amtlichen Vordrucks, der auf einer fehlerhaften Rechtsauffassung beruht.
- 32** 4. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO als Rechtsgrundlage für die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide ausscheidet.
- 33** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)