

Urteil vom 14. April 2021, III R 34/19

Übertragung kindbedingter Freibeträge; Familienleistungsausgleich beim Eingreifen von Steuerermäßigungsvorschriften; Günstigerprüfung

ECLI:DE:BFH:2021:U.140421.IIR34.19.0

BFH III. Senat

EStG § 2 Abs 4, EStG § 2 Abs 5, EStG § 2 Abs 6, EStG § 31 S 1, EStG § 31 S 2, EStG § 31 S 3, EStG § 31 S 4, EStG § 32 Abs 6, EStG § 34c Abs 1, EStG § 34g, EStG § 35a, EStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 16. April 2019, Az: 15 K 1127/18 E

Leitsätze

1. Bei verheirateten aber dauernd getrennt lebenden Elternteilen kann die Übertragung des Kinderfreibetrags und des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von einem auf den anderen Elternteil nicht allein auf den Antrag eines Elternteils gestützt werden.
2. Die Übertragung des Kinderfreibetrags scheidet aus, wenn der Elternteil, dessen Freibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden soll, seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachgekommen ist.
3. Die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf scheidet aus, wenn das Kind bereits volljährig ist oder bei dem Elternteil, dessen Freibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden soll, gemeldet ist.
4. Bei nicht zusammenveranlagten Elternteilen ist für die Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 EStG dem Anspruch auf Kindergeld die Differenz zwischen der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen ohne Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen nach Abzug der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG gegenüberzustellen.
5. Führt die Vergleichsrechnung zu dem Ergebnis, dass die Freibetragsgewährung für den Steuerpflichtigen günstiger ist, ist die Hinzurechnung des Kindergeldanspruchs erst nach Anwendung der Steuerermäßigungsvorschriften durchzuführen, mit der Folge, dass sich aus dem hinzugerechneten Kindergeldanspruch bei Anwendung der Steuerermäßigungsvorschriften kein zusätzliches Verrechnungspotenzial ergibt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.04.2019 - 15 K 1127/18 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, wie der Vergleich zwischen der steuerlichen Entlastung durch das Kindergeld einerseits und der Entlastung durch die kindbedingten Freibeträge andererseits ("Günstigerprüfung") in Fällen des Eingreifens von Steuerermäßigungsvorschriften durchzuführen ist.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2015 Entschädigungen in Höhe von ... €, die

aufgrund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlamentes gezahlt wurden. Auf diesen Betrag erhob die Europäische Union (EU) eine Gemeinschaftssteuer von ... €.

- 3 Der Kläger hat einen 1997 geborenen Sohn. Dieser wohnt seit 2010 bei seiner vom Kläger dauernd getrennt lebenden (und zwischenzeitlich geschiedenen) Mutter, die das Kindergeld bezieht (im Streitjahr 2015: 2.256 €). Den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) nahm antragsgemäß der Kläger in Höhe der auf beide Elternteile entfallenden Beträge in Anspruch.
- 4 Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2015 ergab die vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vorgenommene Günstigerprüfung nach § 31 des Einkommensteuergesetzes (EStG), dass die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes durch den Kindergeldanspruch vollständig bewirkt worden sei. Im Einkommensteuerbescheid 2015 vom 09.08.2017 erfolgte danach kein Abzug der kindbedingten Freibeträge. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.03.2018 als unbegründet zurück. Dabei ging das FA hinsichtlich der Günstigerprüfung davon aus, dass bei der Steuerberechnung mit Kinderfreibetrag die EU-Steuer bereits vor der Hinzurechnung des Kindergelds auf die Steuer nach dem Grundtarif anzurechnen sei. Die Steuerermäßigungen nach § 34g und § 35a EStG könnten nicht berücksichtigt werden, da die tarifliche Einkommensteuer bereits durch die Anrechnung der EU-Steuer auf 0 € reduziert werde. Bei der im Rahmen der Günstigerprüfung vorzunehmenden Vergleichsrechnung stellte das FA die Beträge der festzusetzenden Einkommensteuer gegenüber, die sich ergeben, nachdem die Steuerermäßigungen und die Hinzurechnung des Kindergelds bereits berücksichtigt wurden.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt. Es ging davon aus, dass die Günstigerprüfung ohne Berücksichtigung der anzurechnenden EU-Steuer, der sonstigen Steuerermäßigungen und der Hinzurechnung des Kindergelds zu erfolgen habe. Die Einkommensteuer wurde daher antragsgemäß auf 175 € reduziert.
- 6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist auf der Basis seiner bisherigen tatsächlichen Feststellungen zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Familienleistungsausgleich aufgrund der gemäß § 31 Satz 4 EStG durchzuführenden Vergleichsrechnung durch Ansatz der kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und nicht durch Gewährung von Kindergeld erfolgt.
- 10 1. Das FG hat keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen zu der Frage getroffen, ob der Kläger zu Recht den Kinderfreibetrag und den BEA-Freibetrag der Kindsmutter in Anspruch genommen hat.
- 11 a) Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG in der im Streitjahr 2015 geltenden Fassung wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 2.256 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein BEA-Freibetrag von 1.320 € abgezogen. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 bis 4 EStG nicht vorliegen, ermäßigen sich die dort genannten Beträge um ein Zwölftel.
- 12 Abweichend von § 32 Abs. 6 Satz 1 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 oder der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (§ 32 Abs. 6 Satz 6 EStG).

- 13 Bei 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 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vorliegen (§ 32 Abs. 6 Satz 8 EStG). Eine Übertragung nach § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG 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 (§ 32 Abs. 6 Satz 9 EStG).
- 14 b) Nach den Feststellungen des FG war der Kläger im Streitjahr 2015 zwar noch mit der Kindsmutter verheiratet, lebte aber von ihr dauernd getrennt, sodass die Voraussetzungen einer Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und mithin einer automatischen Verdoppelung der kindbedingten Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG nicht erfüllt waren. Der Sohn des Klägers lebte im Haushalt der Kindsmutter und vollendete ... 2015 sein 18. Lebensjahr.
- 15 aa) Soweit das FG die Übertragung des Kinderfreibetrags der Kindsmutter auf den Kläger auf den Antrag des Klägers gestützt hat, fehlen hinreichende tatsächliche Feststellungen zum Vorliegen der Übertragungsvoraussetzungen. Unzureichende Sachverhaltsfeststellungen der Tatsacheninstanz sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung als materiell-rechtlicher Fehler anzusehen, der auch ohne entsprechende Rüge zur Urteilsaufhebung führt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.11.2015 - VIII R 67/13, BFHE 252, 207, BStBl II 2016, 569, Rz 10, m.w.N.).
- 16 Eine Übertragung durch Zustimmung des anderen Elternteils sah das Gesetz in § 32 Abs. 6 Satz 5 EStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 1995 vor. Eine Übertragung würde daher im Streitjahr 2015 u.a. voraussetzen, dass die Kindsmutter ihrer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im Wesentlichen nicht nachgekommen oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig gewesen ist. An dieser Voraussetzung könnte es für die Monate Januar bis September 2015 fehlen, da der Elternteil, der ein minderjähriges Kind betreut --im Streitfall die Kindsmutter--, seine Verpflichtung, zum Unterhalt des Kindes beizutragen, in der Regel durch die Pflege und die Erziehung des Kindes erfüllt (§ 1606 Abs. 3 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Dies würde selbst dann gelten, wenn die Kindsmutter für sich und das Kind Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch bezogen hätte (Senatsurteil vom 15.06.2016 - III R 18/15, BFHE 254, 314, BStBl II 2016, 893).
- 17 Für den Zeitraum ... bis ... 2015 gilt § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB zwar nicht. Da der Sohn des Klägers aber nach den Feststellungen des FG weiter in den Haushalt der Kindsmutter aufgenommen war, wäre zu prüfen gewesen, ob und inwieweit die Kindsmutter nach § 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB einer Barunterhaltspflicht unterlag oder ihre Unterhaltspflicht nach § 1612 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 BGB zulässigerweise durch Naturalunterhaltsleistungen erbringen durfte oder mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig war.
- 18 Im Fall des Bestehens einer Unterhaltspflicht wäre festzustellen gewesen, ob die Kindsmutter den jeweils konkret geschuldeten Unterhalt "für das Kalenderjahr im Wesentlichen" (§ 32 Abs. 6 Satz 6 EStG) erbracht hat, wobei die insoweit von der Rechtsprechung aufgestellte 75 %-Grenze zu beachten gewesen wäre (BFH-Urteil vom 12.04.2000 - VI R 148/97, BFH/NV 2000, 1194).
- 19 bb) Auch soweit das FG die Übertragung des BEA-Freibetrags der Kindsmutter auf den Kläger auf den Antrag des Klägers gestützt hat, fehlt es an hinreichenden Feststellungen zum Vorliegen der Übertragungsvoraussetzungen. Denn zum einen ist eine Übertragung dieses Freibetrags nur für minderjährige Kinder vorgesehen, käme also im Streitfall ohnehin nur zeitanteilig für die Monate ... bis ... 2015 in Betracht (Senatsurteil vom 22.04.2020 - III R 61/18, BFHE 269, 252, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2020, 1140, Rz 16 ff.). Zum anderen hätte eine Übertragung auf den Kläger vorausgesetzt, dass der Sohn im Streitjahr 2015 zwar bei ihm, nicht aber bei der Kindsmutter gemeldet war, was das FG ebenfalls nicht festgestellt hat.
- 20 2. Die Streitsache ist nicht spruchreif und geht an das FG zurück, das zu prüfen haben wird, ob und wenn ja in welchem Umfang die Voraussetzungen für die Übertragung einerseits des Kinderfreibetrags und andererseits des BEA-Freibetrags von der Kindsmutter auf den Kläger vorlagen.
- 21 3. Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin.
- 22 a) Nach § 31 Satz 1 EStG 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 Abschn. X des EStG bewirkt. 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.

- 23** Wie sich sowohl aus § 31 Satz 1 EStG als auch aus § 31 Satz 4 EStG ergibt, ist das "Einkommen" der Ausgangspunkt für die Berechnung der steuerlichen Entlastung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG. Der Begriff des Einkommens wird in § 2 Abs. 4 EStG definiert. Das ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen. Dies wird bestätigt durch § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG, wonach für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG vom Einkommen abzuziehen sind. Im Streitfall betrug das Einkommen des Klägers 75.283 €.
- 24** b) Hinsichtlich der Durchführung der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 EStG ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass dem Anspruch auf Kindergeld die Differenz zwischen der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen ohne Abzug der auf den Kläger entfallenden Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und der Steuer nach dem Grundtarif auf das Einkommen nach Abzug der auf den Kläger entfallenden Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG gegenüberzustellen ist.
- 25** aa) Dies ergibt sich zum einen bereits aus dem Wortlaut des § 31 EStG. Danach ist "die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung ... entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 oder durch Kindergeld ..." zu bewirken (§ 31 Satz 1 EStG). Das folgt zum anderen auch aus der Systematik des § 2 EStG. Danach werden die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG unmittelbar vom Einkommen abgezogen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG; ebenso § 31 Satz 4 EStG). Es kommt also darauf an, wie hoch die steuerliche Belastung des Einkommens ohne und mit Ansatz der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG ausfällt. Die Differenz aus den beiden Steuerbeträgen ist die steuerliche Entlastung durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG. Dieser steuerliche Entlastungsbetrag ist nach § 31 Satz 4 EStG dem Anspruch auf Kindergeld gegenüberzustellen.
- 26** Demgegenüber hat das FA in der Einspruchsentscheidung vom 29.03.2018 die Vergleichsrechnung auf der Basis von Zahlen durchgeführt, die sich erst nach Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 34c, § 34g, § 35a EStG und der Hinzurechnung des Kindergelds ergeben. Diese Ermäßigungen und Hinzurechnungen sind nach der Systematik des § 2 EStG aber erst auf einer späteren Stufe, nämlich der Ebene der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nach § 2 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen (s. hierzu Musil in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 2 EStG Rz 2 Tabellen 2 und 3).
- 27** bb) Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang seine bisherige Methode der Vergleichsrechnung zu wiederholen haben. Dabei wird es aber berücksichtigen müssen, dass der Kinderfreibetrag und/oder der BEA-Freibetrag der Kindsmutter möglicherweise nicht auf den Kläger übertragen wurden. Zudem wird der Kindergeldanspruch bei nicht zusammenveranlagten Eltern im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt (§ 31 Satz 4 Halbsatz 2 EStG). Daraus folgt, dass es hinsichtlich des innerhalb der Vergleichsrechnung anzusetzenden Kindergeldanspruchs nicht darauf ankommt, ob auf den Kläger auch der BEA-Freibetrag der Kindsmutter übertragen wurde. Soweit dagegen der Kinderfreibetrag der Kindsmutter auf den Kläger übertragen wurde, ist diese Übertragung auch für den anzusetzenden Kindergeldanspruch maßgeblich. Wurde z.B. nur der Kinderfreibetrag der Kindsmutter, nicht aber deren BEA-Freibetrag auf den Kläger übertragen, wären bei der Berechnung der steuerlichen Entlastung durch die Freibeträge der doppelte Kinderfreibetrag in Höhe von 4.512 € und der einfache BEA-Freibetrag in Höhe von 1.320 € anzusetzen. Der sich danach ergebenden Entlastungswirkung wäre jedoch der volle Kindergeldanspruch in Höhe von 2.256 € gegenüberzustellen, da auch der doppelte Kinderfreibetrag beim Kläger berücksichtigt wurde. Wurden dagegen weder der Kinder- noch der BEA-Freibetrag der Kindsmutter auf den Kläger übertragen, wären auf der Freibetragsseite nur der einfache Kinderfreibetrag in Höhe von 2.256 € und der einfache BEA-Freibetrag in Höhe von 1.320 € anzusetzen. Das Kindergeld wäre dementsprechend nur zur Hälfte und mithin in Höhe von 1.128 € anzusetzen.
- 28** c) Hinsichtlich der Steuerermäßigung für die ausländischen Einkünfte nach § 34c EStG ist Folgendes zu berücksichtigen:

- 29 aa) Für die Ermittlung der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer bildet das zu versteuernde Einkommen die Ausgangsgröße (§ 34c Abs. 1 Satz 2 EStG). Deshalb sind bei dieser Berechnung gemäß § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG abzuziehen, wenn die Freibetragslösung nach § 31 Satz 4 EStG für den Steuerpflichtigen günstiger ist. Ist dagegen der Kindergeldanspruch günstiger, unterbleibt bei der Berechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG der Ansatz der Kinderfreibeträge.
- 30 bb) Dagegen bleibt für den Fall, dass die Freibeträge günstiger sind, die Hinzurechnung des Kindergelds auf dieser Stufe noch außer Betracht. Denn die Hinzurechnung des Kindergelds erfolgt nach § 31 Satz 4 i.V.m. § 2 Abs. 6 EStG erst auf der Ebene der festzusetzenden Einkommensteuer. § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG knüpft jedoch an das zu versteuernde Einkommen an und schreibt darüber hinaus nur die Berücksichtigung der in § 32a, § 32b, § 34, § 34a und § 34b EStG enthaltenen Bestimmungen vor. Die Hinzurechnung nach § 31 Satz 4 EStG wird hingegen nicht erwähnt und hat daher zu unterbleiben.
- 31 d) Hinsichtlich der Steuerermäßigung bei Zuwendungen an politische Parteien und an unabhängige Wählervereinigungen nach § 34g EStG ist Folgendes zu berücksichtigen:
- 32 aa) Die Steuerermäßigung knüpft nach § 34g Satz 1 EStG an die tarifliche Einkommensteuer an. Diese ist abhängig davon, ob die Freibetragsgewährung nach § 32 Abs. 6 EStG oder der steuerliche Kindergeldanspruch für den Steuerpflichtigen günstiger ist, mit oder ohne diese Freibeträge zu berechnen.
- 33 bb) Im Falle der Freibetragslösung hat die Hinzurechnung des Kindergelds für Zwecke der Steuerermäßigung nach § 34g EStG zu unterbleiben, da die Ausgangsgröße "tarifliche Einkommensteuer" nach dem Wortlaut der Norm nur um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des § 34f Abs. 3 EStG korrigiert wird. Das hinzuzurechnende Kindergeld schafft daher --entgegen der Auffassung des FG-- kein zusätzliches Verrechnungspotenzial für eine Steuerermäßigung wegen Parteispenden.
- 34 e) Hinsichtlich der Steuerermäßigung bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG ist Folgendes zu berücksichtigen:
- 35 aa) Die Steuerermäßigung knüpft nach § 35a Abs. 1 bis 3 EStG jeweils an die tarifliche Einkommensteuer an. Diese ist abhängig davon, ob die Freibetragsgewährung nach § 32 Abs. 6 EStG oder der steuerliche Kindergeldanspruch für den Steuerpflichtigen günstiger ist, mit oder ohne diese Freibeträge zu berechnen.
- 36 bb) Im Falle der Freibetragslösung hat die Hinzurechnung des Kindergelds für Zwecke der Steuerermäßigung nach § 35a EStG zu unterbleiben, da die Ausgangsgröße "tarifliche Einkommensteuer" nach dem Wortlaut der Norm nur um die sonstigen Steuerermäßigungen korrigiert wird. Das hinzuzurechnende Kindergeld schafft daher --entgegen der Auffassung des FG-- kein zusätzliches Verrechnungspotenzial für derartige Aufwendungen.
- 37 f) Ergibt sich bei der Vergleichsrechnung, dass die Freibetragsgewährung für den Kläger günstiger ist, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum. Handelt es sich --wie im Falle des Klägers-- um nicht zusammenveranlagte Eltern, wird der Kindergeldanspruch auch im Rahmen dieser Hinzurechnung wiederum nur im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt (§ 31 Satz 4 EStG).
- 38 Die Hinzurechnung des Kindergelds bildet daher den letzten Schritt auf dem Weg zur Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer und hat keinen Einfluss auf etwaige, vorher zu berücksichtigende Steuerermäßigungen (s. hierzu HHR/Musil, § 2 EStG Rz 2 Tabelle 3). Es kann daher dazu kommen, dass eine Steuerermäßigung nicht in maximalem Umfang gewährt werden kann, weil sie durch die (korrigierte) tarifliche Einkommensteuer begrenzt wird. Gleichwohl kann dann durch das im letzten Schritt hinzuzurechnende Kindergeld aber eine positive festzusetzende Einkommensteuer in Höhe des Kindergeldanspruchs entstehen.
- 39 Diese Konsequenz entspricht dem Sinn und Zweck der Günstigerrechnung nach § 31 Satz 4 EStG. Stellt sich danach die Freibetragslösung als günstiger dar, ist das Kindergeld vollständig zurück zu gewähren, da anderenfalls eine doppelte Entlastung des kindbedingten Existenzminimums erfolgen würde, nämlich einmal durch die Freibeträge und ein weiteres Mal durch das steuerliche Kindergeld. Diese entspricht weiter auch dem Sinn und Zweck der Steuerermäßigungsvorschriften. Denn es besteht kein sachlicher Grund, weshalb die Entlastungswirkung etwa der Steuerermäßigungen für Parteispenden oder haushaltsnahe Dienstleistungen bei Steuerpflichtigen mit höheren Grenzsteuersätzen davon abhängig gemacht werden sollte, ob diese Kinder haben.
- 40 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

