Urteil vom 28. Oktober 2021, III R 57/20

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 28.10.2021 III R 17/20 (Fallvariante für das Jahr der Trennung) - Entlastungsbetrag für Alleinerziehende für zusammenveranlagte Ehegatten im Jahr der Eheschließung

ECLI:DE:BFH:2021:U.281021.IIIR57.20.0

BFH III. Senat

EStG § 24b, EStG § 26, EStG § 26b, EStG § 32a, GG Art 6 Abs 1, EStG VZ 2015

vorgehend FG München, 26. November 2019, Az: 9 K 3275/18

Leitsätze

Steuerpflichtige, die als Ehegatten nach §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, können den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Eheschließung (zeitanteilig) in Anspruch nehmen, sofern sie die übrigen Voraussetzungen des § 24b EStG erfüllen, insbesondere nicht in einer Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen, in § 24b Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht genannten Person leben.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 27.11.2019 - 9 K 3275/18 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für 2015 wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten für 2015 vom 02.01.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018 auf xx € festgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende auch im Jahr der Eheschließung zu berücksichtigen ist, wenn die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind seit dem ...12.2015 miteinander verheiratet. Sie leben seit diesem Tag zusammen. Der Kläger ist Vater eines im Streitjahr 2015 22-jährigen, studierenden Sohnes, mit dem er bis zur Eheschließung allein lebte. Die Klägerin ist Mutter einer im Streitjahr 20-jährigen, gleichfalls studierenden Tochter und lebte mit dieser bis zur Heirat allein in einem eigenen Haushalt.

3 Die Kläger wählten im Streitjahr die Zusammenveranlagung und beantragten die Berücksichtigung von drei Kindern sowie die Gewährung zweier Entlastungsbeträge für Alleinerziehende. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gewährte die Entlastungsbeträge nicht. Der Einspruch der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 02.01.2017 wurde mit Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018 als unbegründet zurückgewiesen. Die Klage blieb aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 278 abgedruckten Gründen ohne Erfolg.

4 Die Kläger rügen die Verletzung materiellen Bundesrechts.

5 Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts (FG) München vom 27.11.2019 - 9 K 3275/18 den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 02.01.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2018

dahingehend zu ändern, dass sowohl für den Sohn des Klägers als auch für die Tochter der Klägerin jeweils ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von 1.908 € berücksichtigt wird.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Herabsetzung der Einkommensteuer. Den Klägern steht im Streitjahr für den Sohn des Klägers und die Tochter der Klägerin jeweils der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von 1.908 € zu (§ 24b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--).

8 1. Nach § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG können allein stehende Steuerpflichtige einen Entlastungsbetrag von der Summe der Einkünfte abziehen, wenn zu ihrem Haushalt mindestens ein Kind gehört, für das ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht. § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG bestimmt, dass allein stehend i.S. von § 24b Abs. 1 EStG solche Steuerpflichtigen sind, die nicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens (§ 26 Abs. 1 EStG) erfüllen oder verwitwet sind und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden, es sei denn, für diese steht ihnen ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zu oder es handelt sich um ein Kind, das einen Dienst nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 2 EStG leistet oder eine Tätigkeit nach § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG ausübt. § 24b Abs. 4 EStG regelt, dass sich der Entlastungsbetrag für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des § 24b Abs. 1 EStG nicht vorgelegen haben, um ein Zwölftel ermäßigt.

9 2. Die Vorschrift des § 24b Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 EStG ist dahin auszulegen, dass auch Steuerpflichtige, die als Ehegatten nach §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Jahr der Eheschließung zeitanteilig in Anspruch nehmen können, sofern sie die übrigen Voraussetzungen erfüllen, insbesondere nicht in einer Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen, in § 24b Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht genannten Person leben.

10 a) Zwar erwähnt § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG ausdrücklich das Splitting-Verfahren, auch wenn die Vorschrift lediglich auf die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens abstellt und nicht verlangt, dass die Einkommensteuer tatsächlich nach dem Splitting-Verfahren bemessen wird, das gemäß § 32a Abs. 5 EStG im Fall der Zusammenveranlagung nach §§ 26, 26b EStG sowie in den in § 32a Abs. 6 EStG geregelten Sonderfällen anzuwenden ist. § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG enthält jedoch zusätzlich den Klammerzusatz "§ 26 Abs. 1" und verweist damit auf die in § 26 Abs. 1 EStG geregelten materiell-rechtlichen Voraussetzungen für beide Formen der Ehegattenveranlagung (Einzelveranlagung nach § 26a EStG bzw. Zusammenveranlagung nach § 26b EStG), nicht aber auf das Erfordernis der Ausübung des Ehegattenwahlrechts (§ 26 Abs. 2 EStG) sowie die Folgen einer unterbliebenen oder fehlerhaften Wahlrechtsausübung (§ 26 Abs. 3 EStG). Wegen § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG sind die Voraussetzungen für die Ehegattenveranlagung schon dann für den gesamten Veranlagungszeitraum (das Kalenderjahr --§ 25 Abs. 1 EStG--) erfüllt, wenn sie tatsächlich nur zeitweise gleichzeitig gegeben waren. Daraus leiten die Finanzverwaltung und --ihr folgend-- die überwiegenden Stimmen im Schrifttum ab, dass die Gewährung des Entlastungsbetrages in jedem Fall ausgeschlossen ist, wenn Ehegatten der Ehegattenveranlagung unterliegen, und zwar unabhängig davon, ob sie eine Haushaltsgemeinschaft bilden oder nicht (vgl. Anwendungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 23.10.2017 - IV C 8-S 2265a/14/10005, BStBl I 2017, 1432, Rz 6; Krömker in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 24b EStG Rz 9; Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 24b Rz 5; Kirchhof/Kulosa/Ratschow/Fissenewert EStG § 24b Rz 96 und 98; Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl., § 24b Rz 18; KKB/Kläne, § 24b EStG, 6. Aufl., Rz 66 und 67; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 24b Rz 131; Geurts, in Frotscher/Geurts, EStG, § 24b Rz 32; Hillmoth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 128. Lieferung 10.2021, § 24b EStG Rz 36; Steiner in Lademann, EStG, § 24b EStG Rz 6 und 7 sowie 23; Droege in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 24b Rz D 3; Debus in Bordewin/Brandt, § 24b EStG Rz 59; Bernhard, Neue Wirtschafts-Briefe 39/2004, 3015; Horvath, Steuer und Studium --SteuerStud-- 6/2005, 283; Plenker/Schaffhausen, Der Betrieb 2004, 2440).

11 b) Dieser Rechtsauffassung ist jedoch nicht zu folgen, da sie unberücksichtigt lässt, dass sich der Entlastungsbetrag

für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des § 24b Abs. 1 EStG nicht vorliegen, um ein Zwölftel ermäßigt (§ 24b Abs. 4 EStG). Einige Stimmen in der Literatur befürworten daher die zeitanteilige Gewährung des Entlastungsbetrages (Brandis/Heuermann/Selder, § 24b EStG Rz 27; Proff zu Irnich, Deutsches Steuerrecht 2004, 1904; Ross, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2004, 437; Siegle, SteuerStud 2004, 339; abweichend Schulenburg, DStZ 2007, 428).

12 c) Sinn und Zweck des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende sprechen für die Anwendung des Monatsprinzips im Jahr der Eheschließung und damit für die zeitanteilige Gewährung des Entlastungsbetrages.

13 aa) Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 15/1751, S. 6) diente die Einführung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende dazu, den regelmäßig höheren Lebensführungskosten von Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, die einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern führen ("echte" Alleinerziehende). Auch die Materialien zu den späteren Änderungen des § 24b EStG weisen die sog. "echten" Alleinerziehenden als Begünstigte aus, welche 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; BTDrucks 18/5244, S. 29). Außerdem sollte mit § 24b EStG gewährleistet werden, dass nichteheliche (eheähnliche) Lebensgemeinschaften nicht in unzulässiger Weise gegenüber Ehepaaren begünstigt und Ehepaare benachteiligt werden (BTDrucks 15/3339, S. 11). Der Senat hat in § 24b EStG eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Begünstigung, mithin eine Sozialzwecknorm, gesehen (vgl. Urteil vom 19.10.2006 - III R 4/05, BFHE 215, 217, BStBl II 2007, 637, unter II.2.c cc), mit der das Fehlen von Synergieeffekten durch eine gemeinsame Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person kompensiert werden soll (Urteil vom 25.10.2007 - III R 104/06, BFH/NV 2008, 545, unter II.2. unter Hinweis auf BTDrucks 15/1751, S. 6).

14 bb) In der Situation eines Alleinerziehenden befinden sich auch Steuerpflichtige, die vor der Heirat im Jahr der Eheschließung allein mit ihren berücksichtigungsfähigen Kindern leben und die in dieser Zeit die alleinige Verantwortung für Haushalt und Kinder tragen. Die damit typischerweise verbundenen Belastungen entstehen unabhängig davon, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Splitting-Verfahrens zu einem späteren Zeitpunkt erfüllt sind, weil der Steuerpflichtige im selben Veranlagungszeitraum auch einige Tage/Monate mit seinem Ehegatten zusammenlebt. Die zeitanteilige Entlastung dieser Elternteile entspricht somit dem Gesetzeszweck.

15 cc) Die entstandenen Belastungen entfallen nicht rückwirkend durch die Ehegattenveranlagung. Die Anwendung des Splitting-Verfahrens (§ 32a Abs. 5 EStG) kompensiert den in der Versagung der Steuerentlastung liegenden Nachteil nicht. Das Splitting-Verfahren dient dazu, Ehen, in denen sich die Ehepartner für die Möglichkeit der Zusammenveranlagung entschieden haben, unabhängig von der Verteilung des Einkommens zwischen den Ehegatten gleich zu besteuern. Auch soweit dem Splitting-Verfahren der Gedanke der Familienförderung zugrunde liegt, da die mit ihm bezweckte Gleichbehandlung den Spielraum der Ehepartner bei der Ausgestaltung ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensführung und der Aufgabenverteilung in der Ehe erweitert (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 07.05.2013 - 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, Rz 98), wirkt dies nicht kompensierend, weil die Anwendung des Splitting-Verfahrens nicht in jedem Fall eine Steuerentlastung der Ehegatten zur Folge hat. Die Entlastungswirkung der Zusammenveranlagung hängt von der Höhe der jeweiligen Einkünfte beider Ehegatten und vom Progressionssatz ab. Die Zusammenveranlagung wirkt sich kaum aus, wenn beide Ehegatten erwerbstätig sind und Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, BStBl II 1999, 182, BVerfGE 99, 216, Rz 86). Im Fall der Einzelveranlagung nach §§ 26, 26a EStG scheidet ein Ausgleich durch einen etwaigen Splitting-Vorteil ohnehin aus.

16 d) Auch aus der systematischen Stellung der Normen ergibt sich, dass dem Monatsprinzip aus § 24b Abs. 4 EStG der Vorrang vor der in § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG in Bezug genommenen Regelung des § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zukommt.

17 aa) Die Regelungen zum Splitting-Verfahren (§ 32a Abs. 5 und 6 EStG) gehören zu den Tarifvorschriften, die an das zu versteuernde Einkommen (§§ 2 Abs. 5, 32a Abs. 1 Satz 1 EStG) anknüpfen. Aufgrund des Charakters der Einkommensteuer als Jahressteuer sind die Besteuerungsgrundlagen auf das Kalenderjahr bezogen zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG). Die Einkommensteuer wird nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum bezogen hat (§ 25 Abs. 1 EStG). Grundsätzlich bemisst sich die Einkommensteuer dabei nach dem in § 32a Abs. 1 EStG geregelten Tarif. Für den Fall sich innerhalb des Jahres ändernder tatsächlicher Umstände hat der Gesetzgeber mit § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG entschieden, es für die Gewährung des Splittingtarifs anstelle des Grundtarifs ausreichen zu lassen, wenn die Ehegatten die in § 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG genannten

Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung während nur eines Teils des Veranlagungszeitraums gleichzeitig erfüllt haben.

18 bb) Die Vorschrift des § 24b EStG ist dagegen eine Freibetragsregelung, die auf der Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG anzuwenden ist. Als solche kann sie wegen des in § 24b Abs. 4 EStG geregelten Monatsprinzips differenziert die sich im Laufe des Veranlagungszeitraums ändernden Verhältnisse berücksichtigen. Hierzu zählen nicht nur Änderungen hinsichtlich der Kinder, sondern ebenso solche, die den Status des "Alleinstehens" betreffen, denn der in § 24b Abs. 4 EStG in Bezug genommene § 24b Abs. 1 EStG enthält auch den in § 24b Abs. 3 EStG definierten Begriff des allein stehenden Steuerpflichtigen (so z.B. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 1432, Rz 26; Seiler in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 24b Rz 7; Seifert in Korn, § 24b EStG Rz 42; HHR/Krömker, § 24b EStG Rz 17; Debus in Bordewin/Brandt, § 24b EStG Rz 90 und 91).

19 cc) Einer zeitanteiligen Gewährung des Freibetrages im Jahr der Eheschließung steht auch nicht entgegen, dass § 24b Abs. 3 Satz 1 EStG Verwitwete ausdrücklich in den Anwendungsbereich des Entlastungsbetrages einbezieht. Verwitwete können nach § 32a Abs. 6 EStG das Splitting-Verfahren auch noch in dem Veranlagungszeitraum in Anspruch nehmen, der auf das Kalenderjahr folgt, in dem der Ehegatte verstorben ist. Sie befinden sich zugleich --sofern sie nicht eine Haushaltsgemeinschaft i.S. des § 24b Abs. 3 Satz 1 Alternative 2 EStG begründet haben-- aber in der Situation eines "echten" Alleinerziehenden, d.h. leben in einer Erziehungsgemeinschaft, zu der nur ein Erwachsener gehört, und unterliegen mithin typischerweise den Belastungen, deren Ausgleich der Entlastungsbetrag dienen soll. Ihre Berücksichtigung ist daher folgerichtig und lässt nicht eindeutig den Schluss zu, dass der Gesetzgeber Steuerpflichtige, die der Ehegattenveranlagung (Einzel- oder Zusammenveranlagung) unterliegen, aus dem Anwendungsbereich des § 24b EStG ausnehmen wollte.

20 e) Die vom Senat als zutreffend angesehene Auslegung des § 24b Abs. 3 und 4 EStG vermeidet zudem mit Blick auf Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verfassungsrechtlich bedenkliche Ergebnisse.

21 aa) Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz, der verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen. Art. 6 Abs. 1 GG untersagt eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen, von Eltern gegenüber Kinderlosen und von ehelichen gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften. Dieses Benachteiligungsverbot steht einer belastenden Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) oder die Wahrnehmung des Elternrechts in ehelicher Erziehungsgemeinschaft (Art. 6 Abs. 1 und 2 GG) anknüpft (BVerfG-Beschluss in BStBl II 1999, 182, BVerfGE 99, 216, Rz 65).

22 bb) Die zeitanteilige Gewährung des Freibetrages nach § 24b EStG verhindert eine Benachteiligung von alleinerziehenden Steuerpflichtigen, die im Laufe eines Jahres mit dem späteren Ehepartner zusammenziehen und in diesem Jahr die Ehe eingehen. Sie dürfen steuerrechtlich nicht benachteiligt werden im Vergleich zu Steuerpflichtigen, die erst im darauffolgenden Jahr heiraten und die im Jahr des Zusammenziehens die zeitanteilige Gewährung des Entlastungsbetrages zweifelsfrei beanspruchen können.

23 3. Nach diesen Maßstäben ist beiden Klägern jeweils der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gemäß § 24b EStG ungekürzt zu gewähren, da die Voraussetzungen hierfür in jedem Kalendermonat (im Dezember zeitweise) vorgelegen haben. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) lebten sowohl der Kläger als auch die Klägerin im Streitjahr bis zu ihrer Eheschließung im Dezember in einem eigenen Haushalt jeweils allein mit ihrem die Erstausbildung absolvierenden, unter 25 Jahre alten Kind.

24 4. Die Sache ist spruchreif. Die Einkommensteuer der Kläger ist auf xx € herabzusetzen.

25 Ausgehend von der Summe der Einkünfte der Kläger von xx € folgt aus dem Abzug zweier Entlastungsbeträge für Alleinerziehende in Höhe von je 1.908 € ein Gesamtbetrag der Einkünfte von xx €. Nach der Berücksichtigung von Sonderausgaben in Höhe von xx € (davon beschränkt abziehbar: xx €, unbeschränkt abziehbar: xx € und Ausbildungskosten nach § 33a Abs. 2 EStG: xx €) ist von einem Einkommen von xx € auszugehen, welches vermindert um die Freibeträge für drei Kinder in Höhe von jeweils xx € ein zu versteuerndes Einkommen von xx € ergibt, das die Bemessungsgrundlage für die nach dem Splitting-Verfahren zu berechnende Einkommensteuer darstellt. Diese beträgt xx € und ist um xx € für Handwerkerleistungen zu ermäßigen sowie um die Ansprüche auf Kindergeld in Höhe von jeweils xx € für drei Kinder zu erhöhen. Festzusetzen sind somit xx €.

26 5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de