

Urteil vom 18. Juni 2026, III R 2/24

Voraussetzungen für einen Widerspruch gegen die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

ECLI:DE:BFH:2026:U.180626.IIR2.24.0

BFH III. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 5, EStG § 32 Abs 6 S 8, EStG § 32 Abs 6 S 9, BGB § 1606 Abs 3 S 2, BGB § 1610, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2019

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 26. Januar 2023, Az: 6 K 1165/21

Leitsätze

1. Die Möglichkeit zum Widerspruch gegen die Übertragung des Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrags auf den anderen Elternteil gemäß § 32 Abs. 6 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes trägt der durch Betreuungspflichten, welche die Arbeitskraft oder die finanziellen Mittel des Steuerpflichtigen beanspruchen, verminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit auch desjenigen Elternteils Rechnung, in dessen Wohnung die minderjährigen Kinder nicht gemeldet sind. In einer solchen Situation befindet sich ein Steuerpflichtiger nicht, wenn er weder Betreuungskosten trägt noch persönlich Betreuungspflichten wahrnimmt, sondern es dem anderen Elternteil überlässt, den Betreuungsbedarf des Kindes durch eigene Betreuungsleistungen oder dadurch zu decken, dass er die Betreuung durch Inanspruchnahme Dritter organisiert; er darf deshalb der Übertragung des Freibetrags auf den anderen Elternteil nicht widersprechen.
2. Eine Zurechnung von Betreuungsleistungen Dritter kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn die Betreuung ohne Zutun des widersprechenden Elternteils erfolgt, selbst wenn sich das Kind dabei in räumlicher Nähe dieses Elternteils aufhält oder die Betreuung durch dessen Eltern durchgeführt wird.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 26.01.2023 - 6 K 1165/21 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 26.01.2021 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten für 2019 vom 04.06.2020, geändert durch Bescheid vom 26.01.2021, auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Ansatz der Kinderfreibeträge für beide Kinder in Höhe von je 2.490 €, der Freibeträge für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibeträge) für beide Kinder von je 1.320 € und der BEA-Freibeträge des Beigeladenen für beide Kinder in Höhe von je 1.320 € sowie der Hinzurechnung der Kindergeldansprüche für beide Kinder ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) vom beigeladenen Kindsvater auf die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Jahr 2019 (Streitjahr).

- 2 Die Klägerin und der Beigeladene sind die Eltern zweier Töchter. Ihre Ehe wurde Anfang der 2010er Jahre geschieden. Die Kinder waren im Streitjahr mit Hauptwohnsitz bei der Klägerin gemeldet, ein Nebenwohnsitz beim Beigeladenen bestand nicht. Der Beigeladene zahlte Unterhalt für die Kinder an die Klägerin. Die Klägerin und der Beigeladene sind gemeinsam sorgeberechtigt.
- 3 Der Beigeladene hat die persönlichen Kontakte zu seinen Töchtern seit dem Jahr 2015 reduziert. Im Streitjahr bestand die einzige gemeinsame Unternehmung darin, dass eine Tochter den Beigeladenen dreimal zum Training begleitete, das dieser als Trainer leitete.
- 4 Die Töchter wurden regelmäßig von den Eltern des Beigeladenen in deren Wohnung auf eigene Kosten betreut, ohne dass es dazu Absprachen mit dem Beigeladenen gab. Sie hielten sich regelmäßig an zwei Tagen in der Woche nachmittags sowie zeitweise in den Schulferien bei den Eltern des Beigeladenen auf. Insgesamt handelte es sich im Streitjahr um 159 Tage. Die Eltern des Beigeladenen bewohnen eine der zwei in einem Zweifamilienhaus belegenen Wohnungen. Die andere Wohnung bewohnt der Beigeladene. Die Kinder hatten keinen Zugang zur Wohnung des Beigeladenen. Dieser trägt einen Teil der Nebenkosten für das Anwesen.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 04.06.2020 einen Betrag von 3.810 € für das im Jahr 2003 geborene Kind und Kindergeld in Höhe von 1.194 €. In den Erläuterungen führte das FA aus, dass für ein Kind der Freibetrag berücksichtigt und das Kindergeld hinzugerechnet worden sei und dass für weitere Kinder die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums durch den Kindergeldanspruch beziehungsweise vergleichbare Leistungen bewirkt worden sei.
- 6 Die Klägerin legte Einspruch ein und beantragte die Übertragung des dem Beigeladenen zustehenden BEA-Freibetrags für beide Kinder. Der Beigeladene widersprach der Übertragung.
- 7 Das FA änderte den Einkommensteuerbescheid am 26.01.2021 (bei der Angabe "20.01.2021" im Urteil des Finanzgerichts --FG-- liegt ein Schreibfehler vor) aus hier nicht streitigen Gründen und wies den Einspruch am selben Tag als unbegründet zurück.
- 8 Die anschließende Klage blieb ohne Erfolg. Das FG-Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 1756 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts und hilfsweise eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht.
- 10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 26.01.2023 - 6 K 1165/21 und die Einspruchsentscheidung vom 26.01.2021 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid der Klägerin für 2019 vom 04.06.2020 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 26.01.2021 dahingehend abzuändern, dass --zusätzlich zu dem Kinderfreibetrag für die Kinder A und B in Höhe von jeweils 2.490 € und dem BEA-Freibetrag in Höhe von jeweils 1.320 €-- auch der auf den anderen Elternteil entfallende BEA-Freibetrag für beide Kinder in Höhe von jeweils 1.320 € berücksichtigt und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird,
hilfsweise,
die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen,
hilfsweise,
als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Das FA hält das FG-Urteil für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die zulässige Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 14** 1. Der Senat kann entscheiden, obwohl der Beigeladene nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Denn er ist ausweislich der Akten ordnungsgemäß geladen und dabei darauf hingewiesen worden, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO). Die Ladung ist ihm am 08.05.2026 mit Zustellungsurkunde zugestellt worden.
- 15** 2. Die Revision ist zulässig, insbesondere erfüllt die fristgemäß eingereichte Revisionsbegründung der Klägerin vom 14.02.2024 noch die inhaltlichen Mindestanforderungen nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.
- 16** a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung der Revision die Angabe der Revisionsgründe in Gestalt einer bestimmten Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Der Zweck der Begründungspflicht, das Revisionsgericht zu entlasten und bei seiner Arbeit zu unterstützen, erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lässt, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Insoweit muss der Revisionskläger im Einzelnen und in Auseinandersetzung mit der Argumentation des FG dartun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. BFH-Beschluss vom 07.06.2018 - IV R 11/14, BFH/NV 2018, 963, Rz 20, m.w.N., und BFH-Urteil vom 23.10.2025 - IV R 12/24, BFH/NV 2026, 297, Rz 17 f.).
- 17** b) Die Revisionsbegründung der Klägerin erfüllt die vorgenannten Mindestanforderungen noch. Zwar benennt sie nicht die Rechtsnorm, die sie für verletzt hält. Aus ihren Ausführungen geht aber hinreichend deutlich hervor, dass das FG aus ihrer Sicht § 32 Abs. 6 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG) verletzt hat, indem es annahm, dass der Widerspruch des Beigeladenen gegen die Übertragung des BEA-Freibetrags wegen erbrachter Betreuungsleistungen begründet sei.
- 18** 3. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Widerspruch des Beigeladenen nach § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG einer Übertragung der diesem zustehenden BEA-Freibeträge auf die Klägerin gemäß § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG entgegensteht.
- 19** a) Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer im Jahr 2019 für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 2.490 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein BEA-Freibetrag von 1.320 € vom Einkommen abgezogen. Der Abzug erfolgt unabhängig von tatsächlich entstandenen Aufwendungen (Brandis/Heuermann/Selder, § 32 EStG Rz 113, vgl. BTDrucks 14/1513, S. 14 zum Betreuungsfreibetrag, BTDrucks 14/6160, S. 12 zum BEA-Freibetrag) und unabhängig von der Art der Betreuung (Eigen- oder Fremdbetreuung), worin sich der Umstand widerspiegelt, dass der Leistungsfähigkeitsbegriff im Schutzbereich des Art. 6 des Grundgesetzes nicht rein aufwandsbezogen definiert wird, sondern auch die mit der Eigenbetreuung einhergehende Nichtausschöpfung des Erwerbspotentials umfasst (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 173).
- 20** Abweichend hiervon wird nach § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG bei minderjährigen Kindern der dem Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, zustehende BEA-Freibetrag auf Antrag des anderen Elternteils auf diesen übertragen, wenn bei dem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vorliegen. Nach § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG scheidet eine Übertragung aus, wenn dieser widersprochen wird, weil der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut. Das Gesetz übernimmt damit die vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Beschluss vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91 (BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182) vorgenommene Gleichsetzung von Aufwand, der sich in einer monetären Belastung ausdrückt, und unentgeltlicher, in eigener Person erbrachter Betreuungsleistung (Brandis/Heuermann/Selder, § 32 EStG Rz 137).
- 21** Eine Möglichkeit, der Übertragung des BEA-Freibetrags zu widersprechen, war ursprünglich nicht vorgesehen. Mit dem ab dem Veranlagungszeitraum 2012 eingeführten Widerspruchsrecht soll ausweislich der Gesetzesmaterialien eine Übertragung des BEA-Freibetrags ausscheiden, wenn der andere Elternteil Aufwendungen für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung hat. Damit soll der Grundsatz der hälftigen Teilung der Freibeträge für Kinder gewährleistet und dem Umstand Rechnung getragen werden, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen (BTDrucks 17/6146, S. 15; vgl. auch Senatsurteil vom 27.10.2011 - III R 42/07, BFHE 236, 10, BStBl II 2013, 194, Rz 16). Während es für die Gewährung des BEA-Freibetrags nicht darauf ankommt, ob dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Kinderbetreuung entstanden sind und auf welche Art das Kind betreut wird, ist dies bei der Übertragung des BEA-Freibetrags für ein minderjähriges Kind auf den anderen Elternteil von Bedeutung. Denn einem Steuerpflichtigen, der sich an der

Deckung des Betreuungsbedarfs des minderjährigen Kindes finanziell oder durch Erbringung nicht unwesentlicher Betreuungsleistungen beteiligt, soll der BEA-Freibetrag nicht entzogen werden können. Daher hat er in diesem Fall das Recht, der Übertragung des BEA-Freibetrags zu widersprechen.

- 22** aa) Als Kinderbetreuungskosten berücksichtigungsfähig sind im Rahmen des § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG Aufwendungen für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung des Kindes bis zur Vollendung seines 18. Lebensjahres. Dazu gehören auch solche, die über die Kosten für Betreuungsdienstleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG hinausgehen (vgl. BTDrucks 17/6146, S. 15). In Betracht kommen Kosten für regelmäßige Aufenthalte im Rahmen bestehender Umgangsrechtsvereinbarungen, für gemeinsame Urlaube (Brandis/Heuermann/Selder, § 32 EStG Rz 137) oder für vom Sonderausgabenabzug ausgeschlossene Erziehungs- und Ausbildungsmaßnahmen, wie zum Beispiel Vereins-, Musikschul- oder Nachhilfekosten (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 192; Helmke in Helmke/Bauer, Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, I. Kommentierung, § 32 Rz 134).
- 23** Soweit Betreuungskosten bei der Bestimmung des Unterhalts nach § 1610 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) berücksichtigt worden sind, begründet bereits die tatsächliche Gewährung des Unterhalts ein Widerspruchsrecht, ohne dass es der Übernahme weiterer besonderer Betreuungskosten bedarf (Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 192; Seiler in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 34 Rz 29; BeckOK EStG/Mutschler, 24. Ed. 01.03.2026, EStG § 32 Rz 663). Zu beachten ist aber, dass nach § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB der Elternteil, der ein minderjähriges Kind betreut, seine Unterhaltsverpflichtung durch die Pflege und die Erziehung des Kindes erfüllt. Danach schuldet im sogenannten Residenzmodell ein Elternteil den Barunterhalt der Kinder, während der andere deren Betreuung übernimmt. Ein Mehrbedarf des Kindes für die Kosten einer Fremdbetreuung besteht in dem Fall nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) nur ausnahmsweise, namentlich für die übliche pädagogisch veranlasste Betreuung in staatlichen Einrichtungen wie etwa Kindergärten, Schulen und Horten (vgl. BGH-Urteile vom 05.03.2008 - XII ZR 150/05, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 2008, 1152, Rz 19 ff., und vom 01.06.2011 - XII ZR 45/09, FamRZ 2011, 1209, Rz 36, sowie BGH-Beschlüsse vom 11.01.2017 - XII ZB 565/15, FamRZ 2017, 437, Rz 37, und vom 04.10.2017 - XII ZB 55/17, BGHZ 216, 96, Rz 13, m.w.N.).
- 24** bb) Das Merkmal einer regelmäßigen Betreuung kann insbesondere dann als erfüllt angesehen werden, wenn sich ein minderjähriges Kind entsprechend eines --üblicherweise für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegten-- weitgehend gleichmäßigen Betreuungsrhythmus tatsächlich in der vereinbarten Abfolge bei dem Elternteil, bei dem es nicht gemeldet ist, aufhält (Senatsurteil vom 08.11.2017 - III R 2/16, BFHE 260, 103, BStBl II 2018, 266, Rz 11). Ein kurzzeitiger, anlassbezogener Kontakt (zum Beispiel zum Geburtstag, zu Weihnachten und zu Ostern) genügt dem Erfordernis einer regelmäßigen Betreuung nicht (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.06.2013, BStBl I 2013, 845, Rz 9; Wendl in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 EStG Rz 192).
- 25** Ob der der Übertragung des BEA-Freibetrags widersprechende Elternteil sein minderjähriges Kind in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut, ist anhand einer Gesamtschau unter Würdigung aller objektiven Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Die Beurteilung kann hierbei von einer Vielzahl nach Lage des Falls naturgemäß auch unterschiedlich zu gewichtender Faktoren abhängen. Diese sind insbesondere die Häufigkeit und Länge der Kontakte zwischen dem widersprechenden Elternteil und dem Kind, die ihrerseits durch das Alter des Kindes und die Distanz zwischen den Wohnorten des Elternpaares beeinflusst werden. Aus Gründen der Vereinfachung kann bei einem zeitlichen Betreuungsanteil von jährlich durchschnittlich 10 % im Regelfall das Merkmal einer Betreuung in einem "nicht unwesentlichen Umfang" als erfüllt angesehen werden, wobei weitere Indizien in diesem Fall im Übrigen regelmäßig vernachlässigt werden können (Senatsurteil vom 08.11.2017 - III R 2/16, BFHE 260, 103, BStBl II 2018, 266, Rz 12).
- 26** b) Diesen Rechtsgrundsätzen entspricht das angefochtene Urteil nicht in vollem Umfang.
- 27** aa) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die von der Klägerin beantragte Übertragung des BEA-Freibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 8 EStG vorliegen. Die im Streitjahr noch minderjährigen Töchter der Klägerin und des Beigeladenen sind als Kinder im Sinne von § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG steuerlich zu berücksichtigen. Sie sind nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nur bei der Klägerin gemeldet. Eine Veranlagung der Klägerin und des Beigeladenen nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG kommt nicht in Betracht, da deren Ehe bereits im Jahr 20xx geschieden wurde. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.
- 28** bb) Zu Unrecht hat das FG jedoch angenommen, dass der Widerspruch des Beigeladenen gemäß § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG einer Übertragung des BEA-Freibetrags entgegensteht.

- 29 (1) Es ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Beigeladene seine Töchter in nicht unwesentlichem Umfang betreut habe.
- 30 (a) Dabei hat das FG zunächst in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise herausgearbeitet, dass der Beigeladene in eigener Person keine Betreuungsleistungen erbracht hat und dass auch keine die Betreuung der Töchter betreffenden Absprachen mit seinen Eltern bestanden haben. Insbesondere hat das FG zu Recht angenommen, dass das vom Beigeladenen geleitete Training, zu dem ihn eine der Töchter in den Sommerferien 2019 dreimal begleitet hatte, nicht die Voraussetzungen erfüllt, die an eine regelmäßige Betreuung im Sinne von § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG zu stellen sind. Diese Treffen stellen sich vielmehr lediglich als vereinzelte anlassbezogene kurzzeitige Kontakte dar.
- 31 (b) Das FG ist jedoch zu Unrecht in eine Gesamtabwägung eingetreten und hat in diesem Rahmen die im Streitjahr an 159 Tagen erbrachten und damit erheblichen Betreuungsleistungen der Großeltern sowohl der Klägerin als auch (wegen der räumlichen Nähe) dem Beigeladenen zugerechnet.
- 32 (aa) Der Wortlaut des § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG verlangt, dass der der Übertragung des BEA-Freibetrags widersprechende Elternteil entweder Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut. Der Gesetzgeber ging bei der Regelung der Widerspruchsmöglichkeit davon aus, dass sich der einer Übertragung des BEA-Freibetrags widersprechende Elternteil selbst (zumindest teilweise) aktiv um die Bedarfsdeckung kümmert, indem er sich finanziell an den Kosten beteiligt oder das Kind persönlich betreut. Diese Sichtweise entspricht auch dem Ansatz des BVerfG, welches die Betreuungspflichten steuerlich (gerade) mit Blick auf ihre Folgen für die Arbeitskraft oder die finanziellen Mittel der Steuerpflichtigen gewürdigt und die Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs als Teil des Kinderexistenzminimums damit begründet hat, dass Steuerpflichtige mit Kindern wegen ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig sind (BVerfG-Beschluss vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, unter B.I.3.a).
- 33 In einer solchen Situation verminderter steuerlicher Leistungsfähigkeit befindet sich ein Steuerpflichtiger indessen nicht, wenn er weder Betreuungskosten trägt noch persönlich Betreuungspflichten wahrnimmt, sondern es dem anderen Elternteil überlässt, den Betreuungsbedarf des Kindes durch eigene Betreuungsleistungen oder dadurch zu decken, dass er die Betreuung durch Inanspruchnahme Dritter (auch Familienangehöriger der Kinder) organisiert. Eine Zurechnung von Betreuungsleistungen kommt jedenfalls dann nicht in Betracht, wenn die Betreuung durch Dritte --wie hier-- ohne Zutun des widersprechenden Elternteils erfolgt, selbst wenn sich die Kinder dabei in räumlicher Nähe dieses Elternteils aufhalten oder die Betreuung durch die Eltern des widersprechenden Elternteils durchgeführt wird. Diese Form der Betreuung durch Dritte vermag den Widerspruch nicht zu begründen (ebenso Bächter-Hole, EFG 2024, 1759, 1760 unter Hinweis auf die gesetzlich geregelte Möglichkeit einer Übertragung der Freibeträge auf die Großeltern; am Ergebnis der Vorentscheidung zweifelnd: Kanzler in Rahm/Künkel, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, 86. Lieferung, 7/2025, Kapitel 19, Abschnitt F. Kinderfreibetrag, Kindergeld und sonstige kinderbezogene Ermäßigungen (Familienleistungsausgleich), Rz 302, und Schmidt/Loschelder, EStG, 45. Aufl., § 32 Rz 92).
- 34 (bb) Das FG kann sich für seine Auffassung nicht auf das Senatsurteil vom 08.11.2017 - III R 2/16 (BFHE 260, 103, BStBl II 2018, 266) stützen. Dieses Urteil betrifft die Auslegung der Tatbestandsmerkmale des § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG "regelmäßige Betreuung" und "nicht unwesentlicher Umfang der Betreuung" in der Konstellation einer Betreuung der Kinder durch Mutter und Vater nach dem Residenzmodell. Die für die Entscheidung, ob der widersprechende Elternteil das minderjährige Kind in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut, notwendige Gesamtwürdigung setzt hiernach voraus, dass der widersprechende Elternteil überhaupt eine Betreuungsleistung erbringt. Daran fehlt es im Streitfall.
- 35 (cc) Die zur Begründung der Zurechnung herangezogene Erwägung des FG, in einer polarisierten familiären Situation könne die Prüfung von Betreuungsleistungen nicht bewerkstelligt werden, führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Die Voraussetzungen für eine derartige teleologische Reduktion der Vorschrift liegen nicht vor.
- 36 Eine teleologische Reduktion zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken. Gegenüber einer vom Wortlaut einer Rechtsnorm abweichenden Auslegung ist allerdings besondere Zurückhaltung geboten; sie kann nur in Betracht kommen, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (vgl. etwa BFH-Urteil vom 09.04.2025 - X R 11/21, BFHE 289, 294, BStBl II 2025, 655, Rz 76, m.w.N.).

- 37** Eine solche Planwidrigkeit ist hinsichtlich der vom FG in den Blick genommenen polarisierten familiären Situation nicht festzustellen. Denn das in § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG geregelte Widerspruchsrecht ist gerade in --häufig streitbelasteten-- Trennungsfällen bedeutsam. Diese hatte der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien vor Augen, als er das Widerspruchsrecht im Gesetz verankerte (BTDrucks 17/6146, S. 15). Trotzdem knüpfte er die Widerspruchsmöglichkeit (lediglich) daran, dass der Widersprechende entweder finanziell oder durch die Erbringung von Betreuungsleistungen zur Deckung des Betreuungsbedarfs des Kindes beiträgt.
- 38** (2) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist, dass das FG die vom Beigeladenen (anteilig) getragenen Nebenkosten des Grundstücks mit den beiden Wohnungen nicht als Kinderbetreuungskosten im Sinne von § 32 Abs. 6 Satz 9 EStG eingeordnet hat. Da der Beigeladene selbst keine Betreuungsleistungen erbracht hat, stehen die geltend gemachten Kosten in keinem Zusammenhang mit der Kinderbetreuung. Einen anderen Aufwand für die Betreuung seiner Töchter hat der Beigeladene nicht bezeichnet.
- 39** Anhaltspunkte dafür, dass im Rahmen der Barunterhaltsverpflichtung des Beigeladenen (unterhaltserhöhend unter anderem) ein Mehrbedarf der Töchter in Form von Kosten für die Betreuung durch Dritte berücksichtigt wurde, liegen nicht vor. Vielmehr werden vom FG nur die Klägerin und die Großeltern der im August des Streitjahres bereits 13 und 16 Jahre alten Töchter als Betreuungspersonen erwähnt.
- 40** c) Die Sache ist spruchreif. Da --wie ausgeführt-- im Streitjahr die Voraussetzungen für die Übertragung der BEA-Freibeträge des Beigeladenen für beide Kinder auf die Klägerin vorliegen und der Widerspruch des Beigeladenen unbegründet ist, sind die BEA-Freibeträge des Beigeladenen in Höhe von $2 \cdot 1.320 \text{ €}$ bei der Veranlagung der Klägerin zusätzlich zu berücksichtigen. Dies führt dazu, dass nicht nur die steuerliche Freistellung des Existenzminimums für das ältere Kind, sondern auch die steuerliche Freistellung des Existenzminimums für das jüngere Kind durch den Abzug der Freibeträge (Kinderfreibetrag und doppelter BEA-Freibetrag) und nicht durch das Kindergeld erfolgt. Die unter Abzug der Freibeträge ermittelte Einkommensteuer wird im Gegenzug um weitere 1.194 € (Kindergeldanspruch für das jüngere Kind) erhöht. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO dem FA übertragen.
- 41** 4. Auf den von der Klägerin geltend gemachten Verfahrensmangel kommt es nicht mehr an.
- 42** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Außergerichtliche Kosten des Beigeladenen sind nicht zu erstatten. Angesichts des Umstandes, dass der Beigeladene den unterliegenden Beteiligten und nicht den obsiegenden unterstützt hat, entspräche eine Erstattung seiner außergerichtlichen Kosten nicht der Billigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.1985 - II R 2/83, BFHE 143, 119 --teilweise NV--, BStBl II 1985, 368).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de