

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Erweiterung des Katalogs der Freiwilligendienste in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d
- Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze von 8004 € in Abs. 4 Satz 2
- Redaktionelle Anpassung des Verweises an die Aufhebung der bisherigen Sätze 4 bis 10 in Abs. 5 Satz 3
- Erleichterte Übertragung des Kinderfreibetrags nach Abs. 6 Satz 6, wenn der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist
- Einschränkungen bei der Übertragung des Betreuungsfreibetrags nach Abs. 6 Satz 9
- Erweiterte Übertragungsmöglichkeit der Freibeträge für Kinder auf Stief- und Großeltern nach Abs. 6 Satz 10
- Fundstellen: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)
BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

§ 32

Kinder, Freibeträge für Kinder

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1)–(3) *unverändert*

(4) ¹Ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es

1. noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitsuchender gemeldet ist oder
2. noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und
 - a) für einen Beruf ausgebildet wird oder
 - b) sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes, einer vom Wehr- oder Zivildienst befreienden Tätigkeit als Entwicklungshelfer oder als Dienstleistender im Ausland nach § 14b

ESTG § 32

des Zivildienstgesetzes oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes im Sinne des Buchstaben d liegt, oder

- c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder
 - d) ein freiwilliges soziales Jahr oder ein freiwilliges ökologisches Jahr im Sinne des Jugendfreiwilligendienstgesetzes oder einen Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. November 2006 zur Einführung des Programms „Jugend in Aktion“ (ABl. EU Nr. L 327 S. 30) oder einen anderen Dienst im Ausland im Sinne von § 14b des Zivildienstgesetzes oder einen entwicklungspolitischen Freiwilligendienst „weltwärts“ im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 1. August 2007 (BANZ. 2008 S. 1297) oder einen Freiwilligendienst aller Generationen im Sinne von § 2 Absatz 1a des Siebten Buches Sozialgesetzbuch **oder einen Internationalen Jugendfreiwilligendienst im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für Familie, Senioren, Frauen und Jugend vom 20. Dezember 2010 (GMBI S. 1778) oder einen Bundesfreiwilligendienst im Sinne des Bundesfreiwilligendienstgesetzes** leistet oder
3. wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten; Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist.

²Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums wird ein Kind in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 nur berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. ³Eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind unschädlich.

(5) ¹In den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 Buchstabe a und b wird ein Kind, das

- 1. den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, oder
- 2. sich anstelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes freiwillig für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet hat, oder
- 3. eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer im Sinne des § 1 Absatz 1 des Entwicklungshelfer-Gesetzes ausgeübt hat,

für einen der Dauer dieser Dienste oder der Tätigkeit entsprechenden Zeitraum, höchstens für die Dauer des inländischen gesetzlichen Grundwehrdienstes oder bei anerkannten Kriegsdienstverweigerern für die Dauer des

inländischen gesetzlichen Zivildienstes über das 21. oder 25. Lebensjahr hinaus berücksichtigt. ²Wird der gesetzliche Grundwehrdienst oder Zivildienst in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, geleistet, so ist die Dauer dieses Dienstes maßgebend. **3Absatz 4 Satz 2 und 3** gilt entsprechend.

(6) ¹Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 2 184 Euro für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1 320 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen. ²Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge nach Satz 1, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. ³Die Beträge nach Satz 2 stehen dem Steuerpflichtigen auch dann zu, wenn

1. der andere Elternteil verstorben oder nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
2. der Steuerpflichtige allein das Kind angenommen hat oder das Kind nur zu ihm in einem Pflegekindschaftsverhältnis steht.

⁴Für ein nicht nach § 1 Absatz 1 oder 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind können die Beträge nach den Sätzen 1 bis 3 nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind. ⁵Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach den Sätzen 1 bis 4 nicht vorliegen, ermäßigen sich die dort genannten Beträge um ein Zwölftel. **6Abweichend von Satz 1 wird bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 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.** ⁷Eine Übertragung nach Satz 6 scheidet für Zeiträume aus, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden. ⁸Bei 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 Absatz 1 Satz 1 nicht vorliegen. ⁹Eine Übertragung nach Satz 8 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. ¹⁰Die den Eltern nach den Sätzen 1 bis 9 zustehenden Freibeträge können auf Antrag auch auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat oder dieser einer Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind unterliegt. ¹¹Die Übertragung nach Satz 10 kann auch mit Zustimmung des berechtigten Elternteils erfolgen, die nur für künftige Kalenderjahre widerrufen werden kann.

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Reimer, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 932; Reiß, Steuervereinfachungsgesetz 2011: Problematische Neuregelung zur Berücksichtigung von Kindern nach Vollendung des 18. Lebensjahres bei Kinderfreibetrag und Kindergeld Titel, FR 2011, 463; Bering/Friedensberger, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder ab 2012, NWB 2012, 278.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:**

- ▶ **Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d:** Der Katalog der Freiwilligendienste wird um den neuen Jugendfreiwilligendienst und den neuen Bundesfreiwilligendienst erweitert.
- ▶ **Abs. 4 Sätze 2 und 3** (bisher Sätze 2 bis 10): Die bisherige Einkünfte- und Bezügegrenze von 8004 € für volljährige Kinder entfällt. Im Gegenzug werden volljährige Kinder nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch berücksichtigt, wenn sie keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Eine Erwerbstätigkeit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis sind unschädlich.
- ▶ **Abs. 5 Satz 3:** Redaktionelle Anpassung des Verweises an die Aufhebung der bisherigen Sätze 4 bis 10.
- ▶ **Abs. 6 Sätze 6 und 7:** Auf Antrag des allein seine Unterhaltspflicht erfüllenden Elternteils kann der Kinderfreibetrag des anderen, mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtigen Elternteils übertragen werden.
- ▶ **Abs. 6 Sätze 8 und 9:** Die bisher uneingeschränkt mögliche Übertragung des Betreuungsfreibetrags auf den Elternteil, bei dem das Kind gemeldet ist, wird modifiziert. Eine Übertragung ist nach der Neuregelung

nicht möglich, wenn der andere Elternteil Aufwendungen für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung getragen hat und der Übertragung widerspricht.

► **Abs. 6 Satz 10:** Die Übertragung der Kinder- und Betreuungsfreibeträge auf Stief- oder Großeltern ohne Zustimmung der Eltern wird für den Fall erweitert, dass ein Groß- oder Stiefelternteil dem Kind gegenüber unterhaltspflichtig ist.

► **Folgeänderungen im BKKG:** Die Neuregelungen in Abs. 4 und 6 zum Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze und zu den geänderten Modalitäten der Übertragung der Kinderfreibeträge und Betreuungsfreibeträge sind inhaltsgleich in den geänderten § 2 BKKG übernommen worden.

Rechtsentwicklung:

J 11-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 32 Anm. 2.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die bisher in Abs. 4 Sätze 2 bis 10 geregelte Einkünfte- und Bezügegenze wird bis zum Abschluss einer Erstausbildung oder eines Erststudiums aufgehoben. Stattdessen ist eine Erwerbstätigkeit iSd. Abs. 4 Satz 3 nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudium im Rahmen der Berücksichtigungstatbestände nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a–d schädlich. In Abs. 6 Sätze 6–10 werden die Übertragungsmöglichkeiten der Freibeträge zwischen den Elternteilen und auf Groß- und Stiefelternteile erweitert.

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Der Katalog der Freiwilligendienste in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d wird auf den Internationalen Jugendfreiwilligendienst und den Bundesfreiwilligendienst ausgedehnt.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 11-3

► **StVereinfG 2011:** Die Änderungen durch das StVereinfG 2011 in Abs. 4 Sätze 2 und 3, Abs. 5 Satz 3 und Abs. 6 Sätze 6 bis 10 sind mangels besonderer Anwendungsvorschriften zu § 32 gem. § 52 Abs. 1 idF des StVereinfG 2011 erstmals ab VZ 2012 anzuwenden.

► **BeitrRLUmsG:** Die Änderungen in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 sind nach Art. 25 Abs. 3 BeitrRLUmsG am Tag nach der Verkündung (7.12.2011) in Kraft getreten und sind somit nach § 52 Abs. 1 bereits für den VZ 2011 anzuwenden.

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 11-4

► **Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d (neue Freiwilligendienste):** Der neue Internationale Jugendfreiwilligendienst ist seit dem 1.1.2011 eingerichtet.

Die Teilnahme am Bundesfreiwilligendienst ist seit dem 3.5.2011 möglich. Beide Freiwilligendienste entsprechen nach ihrer Zielsetzung den anderen in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d aufgeführten Freiwilligendiensten. Da nur Kinder, die einen ausdrücklich in Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d genannten Freiwilligendienst ableisten – auf andere Dienste ist die Regelung nicht entsprechend anwendbar –, bedurfte es einer gesetzlichen Ergänzung um diese Dienste in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d. Die Neuregelung findet bereits für den VZ 2011 Anwendung, so dass sichergestellt ist, dass an diesen Freiwilligendiensten teilnehmende Kinder bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs ab VZ 2011 berücksichtigt werden können.

► **Abs. 4 Satz 2 und 3:** Die aufgehobene Einkünfte- und Bezügegenze von 8004 € bei volljährigen Kindern war mit dem jeder Freigrenze inhärenten „Fallbeileffekt“ eine äußerst streitanfällige Regelung. Der Wegfall dieser Freigrenze führt zu einer erheblichen Rechtsvereinfachung und mindert sowohl den bisherige Erklärungsaufwand für den Stpfl. als auch den Verwaltungsaufwand bei der Überprüfung. Dieser Vereinfachungseffekt betrifft alle Berücksichtigungstatbestände nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2. Das nach Abschluss einer Berufsausbildung oder eines Erststudiums stattdessen neu eingeführte Kriterium einer schädlichen Erwerbstätigkeit beruht nach der Gesetzesbegründung auf der widerlegbaren Vermutung, dass das Kind nach einer erstmaligen Berufsausbildung in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten. Diese Vermutung gilt als widerlegt, wenn sich das Kind in einer weiteren Berufsausbildung befindet und tatsächlich keiner schädlichen Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Arbeitsstunden pro Woche nachgeht (BTDrucks. 17/5125, 41).

► **Abs. 6 Satz 6 und 7:** Grundsätzlich stehen die Freibeträge für Kinder geschiedener oder getrennt lebender Eltern beiden Elternteilen je zur Hälfte zu. Kommt nur ein Elternteil seiner Unterhaltspflichtung nach, wird auf seinen Antrag der Kinderfreibetrag des anderen Elternteils auf ihn übertragen. Nach bisheriger Rechtslage scheiterte die Übertragung des Kinderfreibetrags auf den im Wesentlichen allein den Unterhalt bestreitenden Elternteil allerdings dann, wenn der keinen Unterhalt leistende Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig war (§§ 1603, 1609 BGB) und der Übertragung widersprach. Die Neuregelung ändert dies und ermöglicht künftig auch in diesen Fällen die Übertragung des Kinderfreibetrags, um den Elternteil, der den Unterhalt des Kindes gezwungenermaßen allein bestreitet, zu entlasten.

► **Abs. 6 Satz 8 und 9:** Nach der bisherigen verfassungsrechtl. zweifelhaften Regelung erfolgte die Übertragung des Betreuungsfreibetrags allein auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet war, ohne dass es auf

eine Verletzung von Unterhaltspflichten des anderen Elternteils ankam (vgl. Selder in Blümich, § 32 Rn. 23). Weil aber aus verfassungsrechtl. Gründen die betreuungsbedingte Minderung der stl. Leistungsfähigkeit unabhängig von der Art der Betreuung zu berücksichtigen ist, war eine Regelung geboten, nach der eine Übertragung des Freibetrags versagt werden kann, wenn auch der Elternteil, in dessen Wohnung das Kind nicht gemeldet ist, tatsächlich Betreuungskosten getragen hat. Dementsprechend kann nach der Neuregelung in Abs. 6 Satz 9 der Elternteil, bei dem das Kind nicht gemeldet ist, einer Übertragung widersprechen, wenn er Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut. Die Regelung ermöglicht eine gerechtere stl. Berücksichtigung der tatsächlichen Lastenverteilung, sie dürfte aber wegen der unklaren Tatbestandsvoraussetzungen („nicht unwesentliche Betreuung“) streit anfällig sein.

► **Abs. 6 Satz 10:** Nach der Neuregelung können Groß- und Stiefeltern die Übertragung der Kinderfreibeträge und Betreuungsfreibeträge nicht nur in Fällen der Haushaltsaufnahme des Kindes auch ohne Zustimmung der Eltern beantragen, sondern auch, wenn sie ihrer – nachrangigen – gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber dem Enkel- oder Stiefkind nachkommen. Damit soll der durch die bestehende Unterhaltspflicht geminderten Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden, die durchaus vergleichbar sein kann mit den wirtschaftlichen Belastungen der Haushaltsaufnahme eines Kindes.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 4 (Neue Freiwilligendienste, Wegfall der bisherigen Einkünfte- und Bezügenreze)

Neue Freiwilligendienste (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d): Mit der Aufnahme des Internationalen Jugendfreiwilligendienst und des Bundesfreiwilligendienst im Sinne des Bundesfreiwilligendienstgesetzes als zu berücksichtigende Freiwilligendienste wird eine sachgerechte Gleichbehandlung mit den weiteren Freiwilligendiensten sichergestellt. Wesentliches Ziel der Begünstigung auch der neu begünstigten Freiwilligendienste ist, diese Dienste attraktiv zu machen. Eine typische Unterhaltsituation besteht in diesen Fällen nicht, da eine zivilrechtliche Verpflichtung zum Unterhalt von Kindern, die derartige Freiwilligendienste leisten, nicht besteht (vgl. Selder in Blümich, § 32 Rn. 96). Freiwilligendienste sind bei typischer Ausgestaltung iÜ nicht als eine schädliche Erwerbstätigkeit iSd.

J 11-5

neu geregelten Abs. 4 Satz 2 zu werten, da eine Einkünfteerzielung allenfalls Neben Zweck ist (zB beim Taschengeld im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes). Der internationale Jugendfreiwilligendienst und der Bundesfreiwilligendienst können ab dem VZ 2011 berücksichtigt werden (Art. 25 Abs. 3 BeitrRLUMsG, § 52 Abs. 1).

J 11-6 **Einkünfte- und Bezügegenze, Erwerbstätigkeit (Abs. 4 Sätze 2 und 3):**

Durch den Wegfall der bisher in § 32 Abs. 4 Satz 2 bis 10 geregelten Einkünfte- und Bezügegenze von 8004 € im Kj. sind für die stl. Berücksichtigung eines volljährigen Kindes dessen eigene Einkünfte und Bezüge künftig unbeachtlich. Stattdessen wird ein volljähriges Kind grds. bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt. Darüber hinaus wird es nur noch berücksichtigt, wenn es einen der Grundtatbestände des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfüllt und keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend beansprucht. Eine Erwerbstätigkeit als Ausschlusskriterium nach Abs. 4 Satz 3 ist bei allen Berücksichtigungstatbeständen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. a bis d, also auch für ausbildungsplatzsuchende Kinder (Satz 1 Nr. 2 Buchst. c) und Kinder in einer Übergangszeit (Satz 1 Nr. 2 Buchst. b), zu beachten.

► **Verfassungsmäßigkeit der aufgehobenen Einkünftegrenze und des neu eingeführten Kriteriums der schädlichen Erwerbstätigkeit:**

Die Neuregelung verstößt zwar gegen das soziale Förderprinzip für Familien (vgl. Reiß, FR 2011, 463) und dürfte auch mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht im Einklang stehen (vgl. Reimer, FR 2011, 932). Die Neuregelung ist uE aber nicht verfassungswidrig. Sie bewegt sich noch innerhalb der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers, wenn der im Hinblick auf das stl. Gleichbehandlungsgebot verfassungsrechtl. zweifelhafte Einzelatbestand der „schädlichen Erwerbstätigkeit“ verfassungskonform ausgelegt wird. Die Beseitigung der Nachteile der alten Freigrenze, insbes. wegen ihrer hohen Streit anfälligkeit, ist bereits hinreichender Rechtfertigungsgrund für die gesetzgeberische Neukonzeption, die auch bei einer Gesamtwürdigung eine Steuervereinfachung bedeutet. Die Neuregelung ist indes nicht nur aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung unbedenklich, sondern sie erweitert auch als begünstigende soziale Fördermaßnahme für alle Kindergeldberechtigten in gleicher Weise die stl. Berücksichtigung von Kindern bis zum Abschluss einer Erstausbildung oder eines Erststudiums. Der Gesetzgeber durfte typisierend unterstellen, dass ein Kind in der ersten Berufsausbildungsphase noch nicht in der Lage ist, ein Einkommen zu erwirtschaften, um sich selbst zu unterhalten. Diese gesetzliche Vermutung bildet die zivilrechtl. Verpflichtung der Eltern, ihren Kindern die erste Berufsausbildung zu finanzieren

(§ 1610 Abs. 2 BGB) ähnlich zutreffend ab wie bisher. Auch ist der positive sozialpolitische Aspekt zu berücksichtigen, der darin liegt, dass nunmehr Ausbildungsgänge als erstmalige Ausbildung für einen Beruf neben einer Vollzeitenerwerbstätigkeit begünstigt werden.

Die praktische Bedeutung des gleichheitswidrigen und verfassungsrechtlich zweifelhaften Ausschlusskriteriums einer „schädlichen Erwerbstätigkeit“ – Einkünfte aus passiver Tätigkeit (Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen) sind nach dem Wortlaut unschädlich – dürfte im Hinblick auf die Altersgrenze von 25 Jahren und eine bereits abgeschlossene Berufsausbildung gering sein. Relevant sind nur die Fälle des Studiums im Anschluss an eine Lehre und des Masterstudiums im Anschluss an einen Bachelorstudiengang (vgl. dazu Bering/Friedensberger, NWB 2012, 278). Zudem sind die Grenzen einer schädlichen Erwerbstätigkeit weit gezogen und lassen den Beteiligten erhebliche Gestaltungsspielräume. Der Ausschlussgrund der Erwerbstätigkeit dürfte deshalb noch von der Typisierungskompetenz des Gesetzgebers gedeckt sein, so dass die stl. Schlechterstellung von Kindern mit Einkünften aus einer Erwerbstätigkeit im Vergleich zu Kindern mit passiven Einkünften deshalb nicht als relevanter Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu werten sein dürfte. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung ließe sich aber iÜ durch eine verfassungskonforme Auslegung des Begriffs der schädlichen Erwerbstätigkeit beseitigen, indem unter eine Erwerbstätigkeit alle Einkünfte im Sinne des EStG fallen und nicht nur Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit.

► **Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze:** Die Regelung gilt für alle volljährigen Kinder, die nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 zu berücksichtigen sind und damit auch für Kinder bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres, die bei einer Agentur für Arbeit als arbeitssuchend gemeldet sind. Auf die Höhe der Einkünfte des Kindes kommt es dabei grds. nicht an. Auch hohe Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung oder anderen Einkunftsarten sind unschädlich. Ein volljähriges Kind zwischen 18 und 25 Jahren wird künftig unabhängig von seinen eigenen Einkünften und Bezügen berücksichtigt. Es findet bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ohne weitere Prüfung der Erwerbstätigkeit Berücksichtigung. Der Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze bewirkt auch, dass die Höhe der Einkünfte auch für die Frage einer schädlichen Erwerbstätigkeit nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums im neugeregelten Abs. 4 Satz 3 ohne Bedeutung ist. Für behinderte Kinder (Abs. 4 Satz 1 Nr. 3) ist die Neuregelung ohne Auswirkung, da der besondere Berücksichtigungstatbestand nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 erfordert, dass das behinderte Kind zum Selbstunterhalt außerstande ist und daher auch von der bisherigen Einkünfte- und Bezügegenze nicht erfasst wurde.

► **Folgewirkungen des Wegfalls der Einkünfte- und Bezügegenze:**

- Auch beim Freibetrag nach § 33a Abs. 2 für die Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes wird – folgerichtig – ab VZ 2012 auf die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes verzichtet.
- Da Kindergeld nach § 67 nur auf Antrag gezahlt wird, ist auch in den Fällen, in denen bisher wegen Überschreitens der Einkommensgrenze ein Kindergeldanspruch nicht bestand, im Jahre 2012 ein neuer Antrag zu stellen.
- Aufgrund des Wegfalls der Einkünftegrenze ab VZ 2012 sind in 2012 nach § 11 zugeflossene Überschusseinkünfte und Bezüge in Bezug auf die Freigrenze für den VZ 2011 grds. unbeachtlich.
- Als weiterer Nebeneffekt aus dem Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze entfällt auch die Angabe der abgeltend besteuerten Kapitalerträge und der Kontenabruf gem. § 93 Abs. 7 Nr. 2 AO, weil die Kenntnis für die bisherigen Fälle des § 2 Abs. 5b Satz 2 nicht mehr erforderlich ist.

► **Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums:**

Eine Berufsausbildung iSd. Abs. 4 Satz 2 liegt vor, wenn das Kind durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme die notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse erwirbt, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen. Voraussetzung ist, dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird. Zur Berufsausbildung zählen Berufsausbildungsverhältnisse im Rahmen des Berufsbildungsgesetzes (BBiG) und andere Ausbildungsgänge für eine fest umrissene berufliche Betätigung, die durch eine staatlich oder staatlich anerkannte Prüfung abgeschlossen wird (zu weiteren Einzelheiten vgl. BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1243).

Ein Studium stellt dann ein Erststudium iSd. Abs. 4 Satz 2 dar, wenn es sich um eine Erstausbildung an einer Hochschule iSd. § 1 Hochschulrahmengesetzes (HRG) handelt. Es darf ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium bzw. keine andere abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung vorangegangen sein. Aufgrund dieser Definition bewirkt das Wort „und“ nicht, dass eine Erwerbstätigkeit nur schädlich ist wenn das Kind kumulativ eine Berufsausbildung und ein Erststudium abgeschlossen hat, vielmehr sind sowohl eine abgeschlossene akademische wie nichtakademische Erstausbildung bei einer späteren Erwerbstätigkeit im Rahmen einer weiteren Ausbildung von Bedeutung. Die von den Hochschulen angebotenen Studiengänge führen idR zu einem berufsqualifizierenden Abschluss im Sinne eines Erststudiums nach Abs. 4 Satz 2. Dies gilt zB auch für einen erworbenen Bachelorgrad mit der Folge, dass der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines

Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Masterstudiengang als weiteres Studium anzusehen ist (zu weiteren Einzelheiten des Begriffs Erststudium vgl. BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1245).

► **Abgrenzung des Merkmals „Berufsausbildung“ in Abs. 4 Satz 2 zum Begriff der Berufsausbildung in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und c:** Die nach dem Regelungszweck gebotene enge Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Berufsausbildung“ in Abs. 4 Satz 2 im Sinne eines öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang führt zu keiner Einschränkung der Berücksichtigungstatbestände nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und c. Für einen Beruf wird ausgebildet, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht, sich aber ernstlich darauf vorbereitet bzw. einen entsprechenden Ausbildungsplatz sucht. Der Vorbereitung dienen alle Bildungsmaßnahmen, die als Grundlage für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit geeignet sind. Nicht zum Verbrauch der erstmaligen Berufsausbildung nach Abs. 4 Satz 2 führen deshalb der Erwerb eines Schulabschlusses, Volontariate, freiwillige Berufspraktika, Sprach- oder EDV-Kurse (vgl. im Einzelnen § 32 Anm. 96, ABC der Berufsausbildung).

► **Erwerbstätigkeit nach Abs. 4 Satz 2:** Eine Erwerbstätigkeit nach einer abgeschlossenen Erstausbildung oder nach einem Erststudium ist nach Abs. 4 Satz 2 im Rahmen der Berücksichtigungstatbestände nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 grds. schädlich. Eine Erwerbstätigkeit ist eine auf Erzielung von Einkünften gerichtete Beschäftigung, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft erfordert. Der Begriff der Erwerbstätigkeit kann daher sowohl durch nichtselbständige Tätigkeit als auch durch land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder selbständige Tätigkeiten erfüllt werden. Auch die Verwaltung umfangreichen Immobilien- und Kapitalvermögens unterhalb der Schwelle eines Gewerbebetriebs ist unter Beachtung des verfassungsrechtl. Gleichbehandlungsgrundsatzes als Erwerbstätigkeit zu qualifizieren. Keinen Erwerbscharakter haben Tätigkeiten, für die keine Vergütung oder nur eine Aufwandsentschädigung oder ein Taschengeld (zB beim neuen Bundesfreiwilligendienst gem. § 2 Nr. 2 und 4 BDFG oder bei Stipendien) gezahlt wird. Auch die Freiwilligendienste nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d sind uE nicht als Erwerbstätigkeit iSd. Abs. Satz 2 und 3 einzustufen.

► **Unschädliche Erwerbstätigkeit nach Abs. 4 Satz 3:** Unschädlich ist eine Erwerbstätigkeit, wenn die regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt. Die vom Gesetzgeber gewählte 20-Stunden-Grenze einer Erwerbstätigkeit orientiert sich dabei sowohl am Sozialversicherungsrecht als auch an der vom BFH entwickelten Rspr., nach der ein volljähriges Kind, das einer Teilzeittätigkeit von 20 Stunden in der Woche nachgeht, sich noch in einer typischen Unterhaltungssituation befindet (vgl. BFH v. 23.2.2006 – III R 82/03, BStBl. II 2008, 702). Eine vorübergehende

(unschädliche) Ausweitung der Beschäftigung auf mehr als 20 Stunden pro Woche ist auf zwei Monate begrenzt (vgl. BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1245 – Tz. 24). Für die 20-Stunden-Grenze ist bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit auszugehen. Bei den anderen Einkunftsarten kann der zeitliche Umfang der wöchentlichen Arbeitszeit nur im Schätzungsweg ermittelt werden. Die Höhe der erzielten Einkünfte ist unerheblich. Sie kann aber bei der Schätzung der wöchentlichen Arbeitszeit von Bedeutung sein. Auch mehrere Erwerbstätigkeiten oder ein zusätzliches geringfügiges Beschäftigungsverhältnis nach dem SGB IV sind unschädlich, wenn dadurch insgesamt die 20-Stunden-Grenze nicht überschritten wird. Unschädlich sind weiterhin Ausbildungsdienstverhältnisse, insbes. Berufsausbildungsverhältnisse gem. § 1 Abs. 3, §§ 4 bis 52 BBiG (zu Einzelfragen s. R 9.2 LStR 2011 und H 9.2 „Ausbildungsdienstverhältnis“ LStH 2011). Eine neben dem Ausbildungsdienstverhältnis ausgeübte geringfügige Tätigkeit nach dem SGB IV ist nach Verwaltungsauffassung trotz des zweifelhaften Wortlauts („oder“) in Abs. 4 Satz 3 ebenfalls unschädlich (vgl. BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1245 – Tz. 25). Unschädlich ist nach Abs. 4 Satz 3 auch eine geringfügige Beschäftigung gem. §§ 8 und 8a SGB IV, wenn das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat 400 € nicht überschreitet. Entgegen dem Wortlaut („eine“) sind auch mehrere geringfügige Beschäftigungsverhältnisse unschädlich, wenn das Entgelt hieraus nicht mehr als 400 € beträgt. Die wöchentliche Arbeitszeit ist dabei unerheblich. Eine geringfügige Beschäftigung liegt nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV ebenfalls vor, wenn das Entgelt zwar 400 € im Monat übersteigt, die Beschäftigung aber innerhalb eines KJ. auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage beschränkt ist.

► **Monatsprinzip:** Bei der Prüfung der Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 bis 3 gilt das Kalendermonatsprinzip. Es genügt, wenn im jeweiligen Monat die Anspruchsvoraussetzungen an einem Tag erfüllt sind.

Beispiel (nach BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 1245): Ein Kind schließt nach dem Abitur zunächst eine Berufsausbildung nach dem BBiG ab und studiert ab dem Jahre 2011. Ab dem 20.7.2012 nimmt es eine unbefristete Teilzeitbeschäftigung mit 30 Stunden pro Woche auf. Aufgrund des Studiums ist das Kind nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung durchgeführt, so dass das Kind nach Abs. 4 Satz 2 nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Die Erwerbstätigkeit ist nach Abs. 4 Satz 3 zwar grds. als schädlich einzustufen. Das Kind kann aber für jeden Kalendermonat berücksichtigt werden, in dem wenigstens an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen – hier „keiner Erwerbstätigkeit nachgeht“ – vorgelegen haben, somit für die Monate Januar bis Juli 2012. Für die Monate August bis Dezember 2012 kann das Kind nicht berücksichtigt werden.

Werden die Grenzen einer geringfügigen Beschäftigung nach §§ 8 und 8a SGB IV während eines Monats überschritten, kann das Kind ab dem auf das Überschreiten folgenden Monat nicht mehr berücksichtigt werden.

Dies gilt, solange die Grenzen überschritten werden bzw. eine entsprechende Tätigkeit ausgeübt wird.

■ Absatz 6 (Übertragung von Freibeträgen)

Erweiterung der Übertragungsmöglichkeit: Abs. 6 Satz 1 erweitert die Übertragungsmöglichkeit des dem einen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrags auf den anderen Elternteil, wenn der eine Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist. In diesen Fällen war bisher nach stRspr. des BFH eine Übertragung ausgeschlossen (vgl. § 32 Anm. 210). Wie bei der Übertragung in Fällen der Nichterfüllung einer bestehenden Unterhaltspflicht ist auch die Übertragung bei fehlender Unterhaltspflicht antragsgebunden. Der Antragsteller muss nachweisen, dass er für das Kj. seiner Unterhaltspflicht im Wesentlichen nachgekommen ist, der andere, nicht unterhaltspflichtige Elternteil aber nicht. Auch für die Übertragung des Kinderfreibetrags bei fehlender Unterhaltspflicht des anderen Elternteils gilt die bisherige Wesentlichkeitsgrenze von 75 %, dh., der antragstellende Elternteil muss seiner Unterhaltspflicht zu mindestens 75 % nachgekommen sein. Die Berechnung der Unterhaltsleistungen ist dabei kalenderjahrbezogen. J 11-7

Ausschluss der Übertragung: Abs. 6 Satz 2 regelt den Ausschluss der Übertragung für Zeiträume, in denen der antragstellende Elternteil Leistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz (UhVorschG) bezogen hat. Eine Anspruchsberechtigung nach dem UhVorschG besteht nur für Kinder bis zur Vollendung des zwölften Lebensjahres. Der Ausschluss nach Abs. 6 Satz 2 ist grds. gerechtfertigt, da die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Elternteils in diesem Fall bei typisierender Betrachtung zumindest weniger stark betroffen ist. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut führen Leistungen nach dem UhVorschG – unabhängig von deren Höhe – für die monatlichen Leistungszeiträume in jedem Fall zum Ausschluss der Übertragungsmöglichkeit. Die Höhe der Unterhaltsleistungen und die Erfüllung der Wesentlichkeitsgrenze für das Kj. ist dabei ebenso unerheblich wie die Höhe der Leistungen nach dem UhVorschG. Für den Ausschluss der Übertragung des Kindergeldfreibetrags gilt dabei das Monatsprinzip, da nach § 9 Abs. 3 UhVorschG die Zahlungen monatlich erfolgen und nach dem gesetzlichen Wortlaut in Abs. 6 Satz 2 auf diese Zeiträume abgestellt wird. Das Kalenderjahresprinzip für die Beurteilung der Erfüllung der Unterhaltspflicht gilt insoweit nicht. Der Ausschluss einer Übertragung erfolgt nur für die Monate, in denen Zahlungen nach den UhVorschG tatsächlich erfolgt sind, dh., die bloße Anspruchsberechtigung nach dem UhVorschG ist J 11-8

unerheblich. Die Rechtsfolgen der Übertragung des Kinderfreibetrags bei fehlender Unterhaltspflicht wegen fehlender Leistungsfähigkeit sind dieselben wie in den Fällen der Nichterfüllung einer bestehenden Unterhaltspflicht: Der antragsstellende Elternteil erhält den vollen Kinderfreibetrag von 304 € monatlich bzw. 3 648 € jährlich. Weitere stl. Folgewirkungen sind die Zuordnung des Entlastungsbetrags (§ 24b) und des Ausbildungsfreibetrags (§ 33a Abs. 2), die Minderung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3) und des Pauschbetrags (§ 33b Abs. 5) bei diesem Elternteil.

J 11-9 **Übertragung des Kinderfreibetrags (Abs. 6 Satz 6 und 7):** In Abs. 6 Satz 6 und 7 werden die Übertragungsmöglichkeiten des allein Unterhalt leistenden Elternteils verbessert. Bisher war die Übertragung des Kinderfreibetrags auf den im Wesentlichen allein den Unterhalt bestreitenden Elternteil ausgeschlossen, wenn der keinen Unterhalt leistende Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig war (§§ 1603, 1609 BGB) und der Übertragung widersprach. Die Neuregelung ermöglicht künftig auch in diesen Fällen die Übertragung des Kinderfreibetrags, um den Elternteil wirksam zu entlasten, der den Unterhalt des Kindes allein trägt. Diese Neuregelung war zwar verfassungsrechtl. nicht geboten, sie entspricht aber dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dient auch der Konfliktvermeidung.

J 11-10 **Übertragung des Betreuungsfreibetrags (Abs. 6 Satz 8 und 9):** Dem Antrag auf Übertragung des Betreuungsfreibetrags des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist, kann der andere Elternteil im Rahmen des Antragsverfahrens formfrei widersprechen. Dabei ist bereits im Veranlagungsverfahren vor Erlass einer StFestsetzung der andere Elternteil anzuhören, ob er der Übertragung widerspricht. Über die Übertragung ist durch besonderen Verwaltungsakt zu entscheiden, der beiden Eltern bekanntzugeben ist.

Der Widerspruch hat Erfolg, wenn der insoweit darlegungs- und feststellungslastpflichtige Elternteil nachweist oder glaubhaft macht, dass er im jeweiligen KJ. Kinderbetreuungskosten getragen hat oder das Kind „regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang“ betreut hat. Nach dem Regelungszusammenhang mit der zweiten Alternative der „nicht unwesentlichen“ Betreuungsleistungen und bei systematischer Auslegung müssen die Zahlungen für Kinderbetreuungskosten ebenfalls nicht unwesentlich sein, da Barunterhalt und Betreuungsunterhalt grds. gleichwertig sind. Im Hinblick auf die generelle Wesentlichkeitsgrenze von 75 % ist die Unwesentlichkeitsgrenze bei 25 % überschritten, dh., die im KJ. getragenen Kinderbetreuungskosten (Kindergartenbeiträge etc.) müssen zumindest zu 25 % vom widersprechenden Elternteil gezahlt worden sein. Die Feststellung von „nicht unerheblichen“ Betreuungsleistungen ist nur durch einen im Schätzungswege zu ermittelnden Zeitaufwand möglich und im Einzelfall

schwierig. Die Nachweisanforderungen dürfen dabei nicht überspannt werden. Soweit der andere Elternteil glaubhaft machen kann, dass er regelmäßig Kontakt zu dem Kind hat und sich um die Pflege und Erziehung kümmert, müsste dies uE ausreichend sein.

Übertragung der Freibeträge auf Stief- und Großeltern (Abs. 6 Satz 10): J 11-11

Erfüllen Stief- oder Großeltern ihre nachrangige Barunterhaltspflicht, können sowohl Kinderfreibeträge als auch Betreuungsfreibeträge im einfachen oder verdoppelten Umfang von den keinen oder nur unwesentlich Unterhalt leistenden Elternteilen auch ohne deren Zustimmung übertragen werden. Auch bei Übertragung auf Groß- und Stiefeltern ist maßgebend, dass die Unterhaltspflichten im Wesentlichen, also unter Beachtung der 75 %-Grenze, erfüllt werden. Dies ist insbes. von Bedeutung, wenn die Ersatzhaftung nach § 1607 Abs. 1 BGB nur wegen teilweiser Leistungsunfähigkeit der Eltern besteht. In diesen Fällen muss die Barunterverpflichtung mindestens iHv. 75 % des Unterhaltsanspruchs des Kindes bestehen und erfüllt werden. Die genaue Beachtung der Wesentlichkeitsgrenze ist geboten, weil sowohl Kinder- als auch Betreuungsfreibeträge nach Abs. 6 Satz 10 ohne Zustimmung der Eltern übertragen werden. Die Rechtsfolgen der Übertragung nach Abs. 6 Satz 10 entsprechen denjenigen der übrigen Übertragungsfälle. Der übertragende Elternteil verliert mit den Freibeträgen auch die übrigen Steuerentlastungen nach § 24b, § 33a Abs. 2 und § 33 Abs. 3, die vom Kinderfreibetrag abhängig sind. Die Unterhaltspflicht der Stief- und Großeltern kann durch gerichtliche Entscheidung, Verpflichtungserklärung, Vergleich oder anderweitig durch Vertrag festgelegt werden.

