

Mandanteninformation für Steuerrecht Privatvermögen

Mandanteninformation für Steuerrecht Privatvermögen Februar 2024

[Anrede]

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

[Einführung – Standard]

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. Antrag auf Kindergeld darf auch per E-Mail gestellt werden

Entgegen V 5.2 Abs. 1 Satz 1 und 2 DA-KG 2023 enthält § 67 Satz 1 EStG kein Unterschriftserfordernis. An die Form eines Kindergeldantrags sind keine hohen Anforderungen zu stellen, da das Kindergeld der Wahrung des Grundsatzes der Steuerfreiheit des Existenzminimums und der Förderung der Familie dient.

Hintergrund

Am 16.7.2019 schrieb die Klägerin an die Familienkasse mit dem Betreff "Kindergeld..." und unter Angabe der zutreffenden Kindergeldnummer eine E-Mail, in der sie beanstandete, ab Mai 2018 keine Kindergeldzahlung mehr erhalten zu haben. Die E-Mail enthielt u. a. auch den Namen, die Adresse und die Telefonnummer der Klägerin.

Die Familienkasse teilte der Klägerin daraufhin mit, dass von ihr ein Antrag zu stellen sei. Über ihren Anspruch auf Kindergeld könne noch nicht (endgültig) entschieden werden, weil u. a. noch die Vorlage eines Antrags sowie der jeweiligen "Anlage Kind" erforderlich seien.

Die Klägerin übersandte daraufhin mit Schreiben vom 22.8.2019 zwar eine Vollmacht, aber keine weiteren Unterlagen.

Die Familienkasse lehnte – unter Nennung der Namen und Geburtsdaten der Kinder – den "formlosen Antrag auf Kindergeld" vom 16.7.2019 mit Bescheid vom 10.9.2019 ab.

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und übermittelte mit E-Mail vom 14.11.2019 jeweils im PDF-Format u. a. ein von ihr ausgefülltes und unterschriebenes Antragsformular. Mit Schreiben vom 12.12.2019 reichte sie weitere Unterlagen nach.

Mit Kindergeldbescheid vom 17.12.2019 änderte die Familienkasse den Bescheid vom 10.9.2019 und setzte für die beiden Kinder ab Mai 2018 bis einschließlich Juni 2019 Kindergeld fest. Sie wies allerdings darauf hin, dass Kindergeld nur für die Monate Mai 2019 bis Dezember 2019 ausgezahlt werde, da gem. § 70 Abs. 1 Satz 1 EStG n. F. der am 14.11.2019 formwirksam eingegangene Antrag zu einer Nachzahlung nur für die letzten 6 Kalendermonate vor Beginn des November 2019, also ab Mai 2019 führe.

Hiergegen legte die Klägerin "Einspruch" ein, den die Familienkasse als Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids gem. § 218 Abs. 2 Satz 1 AO behandelte. Sie entschied mit Bescheid vom 31.3.2020, dass die Klägerin für die Monate Mai 2018 bis einschließlich April 2019 gem. § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. keinen Auszahlungsanspruch habe. Nachdem der Einspruch der Kläger erfolglos blieb, erhob sie Klage. Die Klage hatte Erfolg. Das FG verpflichtete die Familienkasse, das Kindergeld für den Zeitraum Mai 2018 bis einschließlich April 2019 auszuzahlen. Der Antrag auf Kindergeld sei bereits mit E-Mail vom 16.7.2019 und damit vor Inkrafttreten des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F., der nur für Anträge mit Eingang nach dem 18.7.2019 gelte, gestellt worden.

Entscheidung

Im Revisionsverfahren schloss sich der BFH der Auffassung des FG an. Nach Auffassung der Richter hat das FG zwar zu Unrecht den Abrechnungsbescheid vom 31.3.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.6.2020 aufgehoben, statt ihn zu korrigieren. Zudem hat es zu Unrecht die Familienkasse ohne Bezugnahme auf den Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung verpflichtet, der Klägerin Kindergeld auszuzahlen.

Jedoch ist die Entscheidung, dass die Klägerin einen Auszahlungsanspruch in Höhe des Kindergelds für die Monate Mai 2018 bis April 2019 hat, nicht zu beanstanden.

§ 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F., wonach die Auszahlung von festgesetztem Kindergeld rückwirkend nur für die letzten 6 Monate vor Beginn des Monats, in dem der Antrag auf Kindergeld eingegangen ist, erfolgt, betrifft nur Anträge, welche nach dem 18.7.2019 eingegangen sind. Für zuvor eingegangene Anträge, für die § 66 Abs. 3 EStG a. F. gilt, gibt es keine Auszahlungsbeschränkung.

Für die Frage, ob ein wirksamer Kindergeldantrag vorliegt und wann er eingegangen ist, ist bei Antragseingang bis einschließlich 9.12.2020 § 67 Satz 1 EStG i. d. F. vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Digitalisierung von Verwaltungsverfahren bei der Gewährung von Familienleistungen vom 3.12.2020 maßgeblich.

Hiernach war der Antrag auf Kindergeld "schriftlich" zu stellen. Der zweite Halbsatz ("eine elektronische Antragstellung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle ist zulässig, soweit der Zugang eröffnet wurde") wurde erst mit Wirkung ab dem 10.12.2020 eingefügt und ist für vorher gestellte Anträge – wie im Streitfall – ohne Belang.

Der Kindergeldantrag konnte somit bis einschließlich 9.12.2020 auch mit einer einfachen E-Mail ohne Beifügung des amtlichen Vordrucks im PDF-Format gestellt werden, selbst wenn sie nur einfach und nicht qualifiziert elektronisch signiert war, also keine Unterschrift und kein elektronisch erstelltes Unterschriftssurrogat enthält.

Die Verwendung des amtlichen Vordrucks war für die Antragstellung nicht erforderlich. Es war auch nicht notwendig, dass der Berechtigte ausdrücklich einen "Antrag" stellte. Es genügte, dass sich dies dem Text durch Auslegung entnehmen ließ. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Bürger diejenige Verfahrenserklärung abgeben will, die erforderlich ist, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen.

Gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 AO war die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hatte. Nach § 87a Abs. 3 Satz 1 AO konnte die durch Gesetz für Anträge an die Finanzbehörden, zu denen auch Familienkassen gehören, angeordnete Schriftform durch eine elektronische Form ersetzt werden. Hierzu genügte der elektronischen Form ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist. Da eine qualifizierte Signatur eine Unterschrift ersetzt, war sie jedoch nur in den Fällen erforderlich, in denen ein Unterschriftserfordernis besteht. Ansonsten genügte in den Fällen des § 87a Abs. 1 Satz 1 AO, in denen der Empfänger einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente geschaffen hat, eine E-Mail mit einem die Person des Antragstellers erkennbar machenden Zusatz, wie etwa einer Namensangabe als Abschluss der E-Mail.

Im Steuerrecht kann aus dem Begriff "schriftlich", wie er in § 67 Satz 1 EStG verwendet wird, nicht ohne Weiteres ein Unterschriftserfordernis i. S. d. § 126 Abs. 1 BGB abgeleitet werden. § 67 Satz 1 EStG, § 66 Abs. 3 EStG a. F. und § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. enthalten keine Regelung, wonach der Antrag unterschrieben worden sein muss, um die 6-Monats-Frist in Gang zu setzen. Die Vorschriften enthalten umgekehrt aber auch keine eindeutige Regelung, dass ein Kindergeldantrag nicht unterschrieben werden muss, um die Bearbeitung des Kindergeldantrags anzustoßen und diese Frist in Gang zu setzen.

Folgt aus dem Wortlaut einer gesetzlichen Vorschrift kein eindeutiges Unterschriftserfordernis, kann ein solches allein anhand ihres Wortlauts aber auch nicht ausgeschlossen werden, ist in Fällen, in denen das Gesetz den Begriff "schriftlich" verwendet, im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob eine der Funktionen erfüllt werden muss, die der Unterschrift zugeordnet werden.

Nach Auffassung des BFH sprechen im Fall des § 67 Satz 1 EStG Sinn und Zweck der Vorschrift dafür, keine Unterschrift des Kindergeldberechtigten oder seines Vertreters zu verlangen. § 126 Abs. 1 BGB ist nicht anzuwenden.

Das Kindergeld dient dazu, einen Einkommensbetrag in Höhe des Kinderexistenzminimums von der Besteuerung freizustellen. Soweit dies nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie. Bei der Freistellung des Kinderexistenzminimums ist zu berücksichtigen, dass das Kindergeld schon während des laufenden Jahres einen (vorläufigen) Ausgleich für den über die Lohnsteuer oder die Einkommensteuervorauszahlungen erfolgenden Zugriff des Staates auf den für den Kindesunterhalt erforderlichen Einkommensanteil schaffen soll. Dies spricht dafür, den Zugang zum Kindergeld niederschwellig zu halten und vom Kindergeldberechtigten nicht mehr zu fordern, als für die Einleitung und die ordnungsgemäße Durchführung des Verwaltungsverfahrens erforderlich ist. Aber auch soweit das Kindergeld eine einkommensteuerrechtliche Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm beinhaltet, soll durch den vom Gesetzgeber verfolgten Förderzweck der Zugang zum Kindergeld nicht durch strenge Formanforderungen erschwert werden.

Bei einem Antrag, der die Bearbeitung lediglich anstößt, aber noch nicht unmittelbar zum Abschluss des Verfahrens führt, muss zwar die Identität des Antragstellers feststellbar und erkennbar sein, dass und für welche Kinder er Kindergeld begehrt. "Schriftlich" bedeutet hiernach im Fall des § 67 Satz 1 EStG, dass der Kindergeldantrag verschriftlicht sein muss, damit sein Inhalt sowohl im Verwaltungsverfahren, als auch im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren dokumentiert und überprüfbar ist. Ein rein mündlicher (nicht förmlich zu Protokoll erklärter) und insbesondere ein telefonisch gestellter Antrag genügt diesen Anforderungen nicht, denn es ließe sich im Nachhinein nicht stets verlässlich überprüfen, ob und ggf. für welche Kinder und für welche Monate ein Kindergeldantrag gestellt wurde. Eine Unterschrift des Antragstellers oder seines Vertreters ist zu Dokumentationszwecken hingegen nicht erforderlich, sondern kann ggf. dann gefordert werden, wenn Zweifel an der Urheberschaft der Erklärung bestehen.

Da eine qualifizierte Signatur eine Unterschrift ersetzt und für einen Kindergeldantrag kein Unterschriftserfordernis besteht, genügt im Streitfall eine E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur, um einen formwirksamen Kindergeldantrag zu stellen.

Da die Vorschrift des § 70 Abs. 1 Satz 2 EStG n. F. erst für nach dem 18.7.2019 gestellte Anträge gilt, die Klägerin jedoch bereits am 16.7.2019 mit einer E-Mail einen wirksamen Kindergeldantrag gestellt hat, hatte sie für ihre beiden Kinder auch für die Monate Mai 2018 bis einschließlich April 2019 einen Anspruch auf Auszahlung des Kindergelds.

Die E-Mail vom 16.7.2019 war nach den oben dargestellten Grundsätzen unter Berücksichtigung von § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ein formwirksamer Kindergeldantrag i. S. d. § 67 Satz 1 EStG in der bis einschließlich 9.12.2020 geltenden Fassung. Die Übermittlung elektronischer Dokumente war nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO zulässig, weil die Familienkasse hierfür einen Zugang eröffnet hatte. Dass die E-Mail nicht qualifiziert signiert und dass ihr auch sonst keine Unterschrift (z. B. im PDF) beigelegt war, ist ohne Belang, da auch ein schriftlich gestellter Kindergeldantrag nicht unterschrieben werden musste.

Zudem führte das Fehlen einer Unterschrift und einer qualifizierten elektronischen Signatur auch nicht zu Zweifeln der Familienkasse an der Ernsthaftigkeit und der Urheberschaft des Antrags der kindergeldberechtigten Klägerin. Bereits aus der E-Mail vom 16.7.2019 konnte die Familienkasse den vollständigen Namen und die Adresse der Klägerin, die frühere Kindergeldnummer und die Höhe des begehrten Kindergelds sowie den Zeitraum, für den das Kindergeld festgesetzt werden sollte, erkennen und ohne Weiteres ableiten, für welche Kinder sie Kindergeld beehrte.

2. Erbaseinsetzung führt nicht zu privatem Veräußerungsgeschäft

Der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft führt nicht zur anteiligen Anschaffung eines zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks.

Hintergrund

Die Beteiligten streiten über das Vorliegen von Einkünften nach § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 des EStG wegen der Veräußerung von zur Erbmasse gehörendem Grundbesitz nach dem Erwerb aller übrigen Miterbenanteile durch einen Erben.

Der Kläger ist Erbe mit einem Erbanteil von 52 % nach der 2015 verstorbenen Erblasserin. Zu seinen Lasten wurde Nacherbfolge angeordnet. Weitere Erben zu jeweils 24 % und zugleich Nacherben nach dem Kläger wurden die Kinder der Erblasserin. Der Nachlass bestand zum Teil aus Grundstücken.

Am 27.8.2015 wurden der Kläger und die Kinder der Erblasserin im Grundbuch als Eigentümer der Grundstücke in Erbengemeinschaft eingetragen. Mit notarieller Urkunde vom 18.4.2017 übertrugen die Kinder der Erblasserin als Nacherben das Nacherbenanwartschaftsrecht an dem Erbteil des Klägers mit allen Rechten und Pflichten an diesen zur Alleinberechtigung und traten dieses Recht mit sofortiger dinglicher Wirkung ab.

In der Folge übertrugen die Kinder der Erblasserin mit notarieller Urkunde vom 27.4.2017 ihren Erbanteil an einen Dritten. Nach der Ausübung des gesetzlichen Vorkaufsrechts übertrug dieser die von den beiden Kindern der Erblasserin erworbenen Erbanteile mit notarieller Urkunde vom 20.10.2017 auf den Kläger. Zugleich wurde die Erbengemeinschaft auseinandergesetzt. Der Kläger wendete den in der notariellen Urkunde vom 20.10.2017 genannten Betrag für die Erbanteile der Kinder der Erblasserin auf. Mit notarieller Urkunde vom 9.2.2018 veräußerte der Kläger den aus dem Nachlass stammenden Grundbesitz.

Das Finanzamt kam zu dem Ergebnis, dass hinsichtlich des Erwerbs der Erbanteile vom Dritten eine anteilige entgeltliche Anschaffung des Grundbesitzes i. H. v. 48 % durch den Kläger vorliege. Da zwischen dem Erwerb der Erbanteile und dem Verkauf des Grundbesitzes im Streitjahr 2018 nicht mehr als 10 Jahre gelegen hätten, lägen sonstige Einkünfte aufgrund eines privaten Veräußerungsgeschäfts vor.

Das FG wies die dagegen eingelegte Sprungklage als unbegründet zurück.

Entscheidung

Der BFH hat der Revision des Klägers stattgegeben. Das FG hat zu Unrecht einen vom Kläger zu versteuernden Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG wegen der Veräußerung des Grundbesitzes angenommen.

Hierzu führten die Richter u. a. aus:

Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck des § 23 EStG sollen innerhalb der Veräußerungsfrist realisierte Wertänderungen eines bestimmten Wirtschaftsguts im Privatvermögen des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden. Daraus ergibt sich das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Haltefristen veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Wirtschaftliche Teilidentität ist grundsätzlich ausreichend, begründet ein privates Veräußerungsgeschäft aber nur für diesen Teil des betreffenden Wirtschaftsguts.

Im Grundsatz führt der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer gesamthänderischen Beteiligung nicht zur (anteiligen) Anschaffung der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens.

Eine gesamthänderische Beteiligung ist kein Grundstück und auch kein Recht, das den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegt. Das gilt selbst dann, wenn sich im Gesamthandsvermögen nur Grundstücke befinden. Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG ist zivilrechtlich zu verstehen. Eine gesamthänderische Beteiligung vermittelt aber keinen sachenrechtlich fassbaren Anteil und infolgedessen auch kein Verfügungsrecht des einzelnen an den Gegenständen des Gesamthandsvermögens. Sie kann deshalb einem Grundstück oder einem grundstücksgleichen Recht nicht gleichgestellt werden.

Daran ändert § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nichts. Nach dieser Vorschrift werden Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH wird eine anteilige Zurechnung i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Rahmen des § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG nur erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, den

Besteuerungstatbestand erfüllt. Bei Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgängen, die – wie hier – von einzelnen Gesellschaftern oder Gemeinschaftern verwirklicht werden, ist dagegen eine Zurechnung nach Bruchteilen nicht erforderlich. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ist daher nicht anzuwenden, wenn der Tatbestand eines privaten Veräußerungsgeschäfts deshalb nicht erfüllt ist, weil kein Grundstück, sondern ein Gesellschafts- oder Gemeinschaftsanteil angeschafft worden ist. Soweit der BFH eine hiervon abweichende Auffassung vertreten hat, hält er hieran nicht länger fest.

Eine andere Beurteilung ergibt sich nicht aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990, GrS 2/89 zur Erbaueinandersetzung. Soweit dort ausgeführt ist, dass dem Erbanteilskäufer Anschaffungskosten für die hinzuerworbenen Anteile am Gemeinschaftsvermögen entstehen, lässt diese Aussage nicht hinreichend klar erkennen, ob die Anschaffungskosten den Anteilen oder den Gegenständen im Gemeinschaftsvermögen zuzuordnen sind.

Auch aus § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG ergibt sich nichts anderes. Nach dieser Vorschrift gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Die Vorschrift erfasst nach ihrem klaren und eindeutigen Wortlaut nur Beteiligungen an Personengesellschaften. Dies schließt eine Anwendung der Regelung auf Erbengemeinschaften aus, da diese nicht zu den Personengesellschaften zählen.

Die Voraussetzungen eines privaten Veräußerungsgeschäfts i. S. v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen nicht vor. Es besteht keine Nämlichkeit zwischen dem angeschafften und dem veräußerten Wirtschaftsgut. Aufgrund notarieller Urkunde v. 20.10.2017 erwarb der Kläger die Erbanteile der beiden Kinder der Erblasserin, mithin die quotenmäßig bestimmte Teilhaberschaft an der Erbengemeinschaft als Gesamthandsgemeinschaft. Mit notarieller Urkunde vom 9.2.2018 veräußerte er hingegen das aus dem Nachlass stammende Grundstück.

3. Haushaltszugehörigkeit als Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug von Kinderbetreuungskosten

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind die Betreuungsaufwendungen des Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf abgedeckt. Hierzu ist jetzt eine Verfassungsbeschwerde anhängig.

Hintergrund

Der Beschwerdeführer ist der Vater einer 2013 geborenen Tochter. Seit 2018 lebte er von der Mutter des Kindes getrennt. Im Streitjahr 2020 überwies die Mutter 250 EUR für den Kindergarten und 348 EUR für den Schulhort. Der zivilrechtlich im Rahmen des Mehrbedarfs zur anteiligen Zahlung von Kindergartenbeiträgen und Hortgebühr verpflichtete Kläger überwies der Mutter jeweils den halben Monatsbeitrag.

In seiner Einkommensteuer-Erklärung gab er deshalb Kinderbetreuungskosten i. H. v. 299 EUR an, die er zu 2/3, d. h. 199 EUR, als Sonderausgaben zum Abzug bringen wollte. Das Finanzamt und das FG lehnten den Abzug unter Verweis auf die fehlende Haushaltszugehörigkeit des Kindes ab.

Entscheidung

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe den Sonderausgabenabzug einfachrechtlich zu Recht aufgrund der fehlenden Haushaltszugehörigkeit des Kindes verneint. Es bestehe auch kein Anlass zu einer konkreten Normenkontrolle durch das BVerfG, da der Senat nicht davon überzeugt ist, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Fall des Klägers ein Eltern- bzw. Familiengrundrecht oder den allgemeinen Gleichheitssatz verletzt.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH besitzt jemand einen Haushalt dort, wo er allein oder mit anderen eine Wohnung innehat, in der hauswirtschaftliches Leben herrscht, und an dem er sich persönlich und regelmäßig auch finanziell beteiligt. Der Steuerpflichtige selbst muss dem Haushalt vorstehen und ihm angehören.

Das Kriterium der Haushaltsaufnahme des Kindes ist erfüllt, wenn das Kind in die Familiengemeinschaft mit einem dort begründeten Betreuungs- und Erziehungsverhältnis

aufgenommen worden ist. Neben dem örtlich gebundenen Zusammenleben müssen die Voraussetzungen materieller Art (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterieller Art (Fürsorge, Betreuung) erfüllt sein. Anders als bei § 32 Abs. 6 Sätze 8 und 9 EStG kommt es nicht darauf an, ob das Kind bei dem Steuerpflichtigen gemeldet ist.

Trennen sich die Elternteile, seien hinsichtlich des Umgangs mit den Kindern und des von den Eltern zu leistenden Unterhalts verschiedene Grundmodelle möglich, von denen im Einzelfall aber abgewichen werden könne.

In der Praxis wird überwiegend das sog. Residenzmodell gewählt. Bei diesem Modell ist das Kind in den Haushalt eines Elternteils aufgenommen. Dieser leistet Naturalunterhalt. Der andere Elternteil leistet Barunterhalt für das Kind und hat ggf. ein Umgangsrecht (z. B. Kind besucht ihn jedes 2. Wochenende).

Im Paritäts-, Wechsel-, Pendel- oder Doppelresidenzmodell ist das Kind in annähernd gleichem Umfang in den Haushalt beider Elternteile aufgenommen (z. B. wöchentlicher Wechsel zwischen Haushalt der Mutter und des Vaters). Beide Eltern leisten Naturalunterhalt. Gegebenenfalls besteht daneben eine Barunterhaltungspflicht eines oder beider Elternteile.

Im Nestmodell bleibt das Kind im bisherigen gemeinsamen Haushalt der Elternteile und die Elternteile wechseln jeweils in einen anderen Haushalt (z. B. wöchentlicher Wechsel). Beide Eltern leisten Naturalunterhalt. Gegebenenfalls besteht daneben eine Barunterhaltungspflicht eines oder beider Elternteile.

Ist das Kind im Falle der Praktizierung des Residenzmodells nicht in den Haushalt des barunterhaltungspflichtigen Elternteils aufgenommen, kann dieser den Sonderausgabenabzug auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn er einen Teil der Fremdbetreuungskosten trägt. Unerheblich ist dabei, ob er die Zahlung direkt an den fremdbetreuenden Dritten oder an den anderen Elternteil erbringt und ob er zivilrechtlich verpflichtet ist, die Fremdbetreuungskosten (anteilig) zu tragen (z. B. als betreuungsbedingter Mehrbedarf). Denn in jedem der genannten Fälle fehlt es an der von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG geforderten Haushaltsaufnahme des Kindes.

Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs für den Elternteil, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, verletzt nicht das Gebot der Steuerfreiheit des familiären Existenzminimums, da die getragenen Betreuungskosten durch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) abgedeckt werden. Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG steht jedem Elternteil – unabhängig von der Haushaltsaufnahme des Kindes – ein Kinderfreibetrag und ein BEA-Freibetrag zu. Der BEA-Freibetrag soll gerade auch Betreuungsaufwand abdecken und wird unabhängig davon gewährt, in welchem Umfang das Kind von den Elternteilen eigen- oder fremdbetreut wird.

Der Ausschluss des Sonderausgabenabzugs verstößt auch nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Insofern hat das BVerfG bereits zu § 33c Abs. 1 Satz 1 EStG 1985 das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit als zulässige Typisierung angesehen. Zudem dient dieses Tatbestandsmerkmal einer besonderen Förderung alleinerziehender Elternteile.

4. Sind Zahlungen an Förderverein als Schulgeld abziehbar?

Zahlungen an einen Förderverein gehören zu den Kosten für den normalen Schulbetrieb und sind als Sonderausgaben im Rahmen des abziehbaren Schulgeldes zu berücksichtigen.

Hintergrund

Die Kinder der Kläger besuchten eine staatlich anerkannte Ersatzschule in freier Trägerschaft. Trägerin der X. Schule ist eine Stiftung. Die Kläger zahlten im Jahr 2019 insgesamt 1.000 EUR an den Förderverein der X. Schule e. V. Nach der Satzung des Fördervereins sind Ziel und Zweck die Förderung von Bildung und Erziehung an der X. Schule. Der Zweck wird verwirklicht durch die Förderung der Lehrtätigkeit und des Schullebens, insbesondere durch die Unterstützung von schulischen Einrichtungen und Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalten und Arbeitsgemeinschaften, Projekten und (Arbeits-) Materialien.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ließ das Finanzamt die 1.000 EUR nicht als Schulgeldzahlungen zu, da die Zahlungen nicht ausschließlich als Entgelt für den reinen Schulbesuch

vereinnahmt worden seien. Sie stellten kein Schulgeld dar, weil die Beiträge, die durch den Förderverein an die Schule weitergeleitet worden seien, ausweislich der Satzung nicht für den reinen Schulbesuch geleistet würden. In der Satzung sei u. a. die Rede von der "Unterstützung von ... Veranstaltungen, Studienreisen, Schullandaufenthalte und Arbeitsgemeinschaften, Projekten und (Arbeits-) Materialien". Aufgrund dieser Regelung sei festzustellen, dass die Leistungen an den Förderverein kein Entgelt für den reinen Schulbesuch darstellen.

Entscheidung

Dies sieht das FG anders. Der Begriff des Entgelts ist in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht näher definiert. Verstanden wird hierunter das von den Eltern zu entrichtende Schulgeld für den Schulbesuch der Kinder, wobei es auf die Bezeichnung als Schulgeld nicht ankommt.

Es muss sich um die Kosten für den normalen Schulbetrieb handeln, soweit diese Kosten an einer staatlichen Schule von der öffentlichen Hand getragen werden. Insoweit habe eine wirtschaftliche Betrachtung dahingehend zu erfolgen, wonach sämtliche Leistungen der Eltern, die als Gegenleistung für den Schulbesuch des Kindes erbracht werden, den Entgeltbegriff erfüllen.

Demnach erfüllen auch Leistungen von Eltern an einen Förderverein, der diese zur Deckung der Betriebskosten an den Schulträger weiterleitet, den Entgeltbegriff. Bei Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtung seien die 1.000 EUR von den Klägern gezahlt worden, um den Schulträgereigenanteil zu finanzieren. Zusammen mit den anderen Eltern haben die Kläger dem Förderverein insgesamt 37.500 EUR zugewendet, die in 43.500 EUR enthalten waren, die der Förderverein zweckgebunden zur Finanzierung der X. Schule an die Schulträgerin weitergeleitet hat. Die Kläger und die anderen Eltern haben sicher sein können, dass mit diesem Geld allein der normale Schulbetrieb finanziert wird.

Es treffe zwar zu, dass die Satzung des Fördervereins keine so verstandene ausschließliche Bindung zur Mittelverwendung enthält und aufgrund der breiten Formulierung auch Zwecke vorsieht, bei deren Verfolgung keine reine Finanzierung des normalen Schulbetriebs mehr vorliegen würde.

Allerdings sei dies unschädlich, denn es ist schon keine gesetzliche Grundlage für die vom Beklagten vertreten Auffassung ersichtlich, dass es sich bei über einen Förderverein an einen Schulträger weitergeleitete Elternbeiträge nur dann um Schulgeldzahlungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG handeln kann, wenn sich der Satzungszweck des Fördervereins auf die Weiterleitung von Elternbeiträgen beschränkt.

Ob die weitergeleiteten Elternbeiträgen als Schulgeldzahlungen i. S. v. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG anzusehen sind, ist nach Auffassung des FG vielmehr allein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Danach liegt im vorliegenden Fall ein Entgelt für den Schulbesuch vor, da die Schule auf die Förderbeiträge zur Finanzierung des Eigenanteils angewiesen war und die Elternbeiträge vollständig an den Schulträger weitergeleitet worden sind; dies gelte umso mehr, als die Schule selbst kein eigenes Schulgeld erhoben hat.