

Kinderfreibetrag 2014

Was der Kinderfreibetrag im Jahr 2014 zu niedrig?

BFH – III R 13/17 Revisionsbegründung

Im Jahr 2014 blieb der Kinderfreibetrag hinter den Vorgaben des 9. Existenzminimumberichts zurück. Aus Sicht des Verbands war damit das Existenzminimum von Kindern nicht in ausreichendem Maße steuerfrei gestellt. Das Finanzgericht München folgte dieser Argumentation nicht und wies die Klage ab, ließ jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof ausdrücklich zu. Mit diesem Schriftsatz wird die Revision begründet.

Rechtlicher Hinweis: Der Bund der Steuerzahler unterstützt eine Vielzahl von Musterklagen. Alle in unserer Rubrik „Musterklagen“ veröffentlichten Schriftsätze sind in dieser Form vor den Gerichten verwandt worden. Die Klageschriften sind zu Ihrer Information und zum persönlichen Gebrauch sowie zu Informationszwecken bereitgestellt. Sie können jederzeit ohne Vorankündigung geändert werden. Der BdSt ist stets bemüht, dass die Informationen aktuell, richtig und zuverlässig sind. Fehler können jedoch vorkommen. Der BdSt übernimmt deshalb keine Gewährleistung für die Informationen, insbesondere für deren Richtigkeit oder Vollständigkeit. Der BdSt haftet nicht für Schäden oder Verluste, die dem Steuerzahler im Zusammenhang mit den bereitgestellten Schriftsätzen entstehen. Unsere Musterklagen ersetzen nicht den Rechtsrat im Einzelfall.



SCHULZE-BORGES

RECHTSANWÄLTE | WIRTSCHAFTSPRÜFER | STEUERBERATER

Schulze-Borges PartGmbH, Ellernstraße 34, 30175 Hannover

Bundesfinanzhof
Ismaninger Str. 109
81675 München

per EGVP

Ralf Thesing
Rechtsanwalt / Partner
Fachanwalt für Steuerrecht

Ellernstraße 34
30175 Hannover
Tel. + 49 (0)511
Fax + 49 (0)511
www.sb-g.de

Hannover
31.08.2017

Unser Zeichen
188/15 TH01 D13/138-17

Sekretariat
Email

III R 13/17

In dem Rechtsstreit

./. Finanzamt München

wegen **Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2014**

bedanken wir uns für die gewährte Fristverlängerung. Namens und im Auftrag des Klägers und Revisionsklägers begründen wir unsere am 13.04.2017 eingelegte Revision nunmehr wie folgt und beantragen

1. das Urteil des Finanzgerichts München zu Az. 8 K 2426/15 vom 31.03.2017, zugestellt am 10.04.2017, aufzuheben,
2. unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2014 vom 01.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.09.2015 die Einkommensteuer um 30 € und den Solidaritätszuschlag um 1,65 € herabzusetzen.

Ferner wird angeregt, das Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. § 80 BVerfGG auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vereinbarkeit

des § 32 Abs. 6 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2014 geltenden Fassung mit dem Grundgesetz einzuholen.

Begründung:

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der sächliche Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 EStG in der im Streitjahr 2014 geltenden Fassung das sächliche Existenzminimum eines Kindes abdeckt.

Anders als in dem vom erkennenden Senat zu Aktenzeichen III R 1/09 geführten Musterverfahren, das dem Vorläufigkeitsvermerk nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO zur Höhe der kindbezogenen Freibeträge zugrunde liegt und das der Senat durch Beschluss vom 20.12.2012 ausgesetzt hat, bis das Bundesverfassungsgericht über die Verfassungsbeschwerde 2 BvR 288/10 gegen das BFH-Urteil vom 18.11.2009 – X R 34/07 (BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414) entschieden hat, geht es dem Revisionskläger hier nicht um die Berechnung des sozialrechtlichen Existenzminimums, sondern um die Frage, ob der Steuergesetzgeber mit dem steuerlichen Kinderfreibetrag hinter dem im Existenzminimumbericht der Bundesregierung ausermittelten sächlichen Existenzminimum des Kindes zurückbleiben darf.

Der verheiratete, aber im Streitjahr einzeln veranlagte Kläger erhielt für seine beiden in den Jahren 2002 und 2005 geborenen Kinder jeweils Kindergeld in Höhe von 1.104,00 €. Im Rahmen der sog. Günstigerprüfung nach § 31 Satz 4 EStG wurde die tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld erhöht und es wurden für beide Kinder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung, 2.184,00 € Euro für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie 1.320,00 € Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes, in Summe 3.504,00 €, insgesamt somit 7.008,00 €, vom Einkommen abgezogen.

Den hiergegen eingelegten Einspruch begründete der Kläger damit, dass der im Rahmen der Einzelveranlagung berücksichtigte Freibetrag für das sächliche Existenzminimum nach § 32 Abs. 6 EStG (Kinderfreibetrag) in Höhe von 2.184,00 € zu niedrig sei, um das Existenzminimum des Kindes vollständig von der Einkommensteuer freizustellen. Nach dem neunten Existenzminimumbericht (BT-Drucks. 17/11425 vom 17.11.2012, Seite 7) betrage das sächliche Existenzminimum je Kind 4.440,00 € (2.220,00 € je Elternteil). Der im Rahmen

seiner Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte Freibetrag je Kind sei daher bei der Einzelveranlagung um 36,00 € bzw. bei Berücksichtigung beider Elternteile um 72,00 € zu niedrig. Das Finanzamt wies den Einspruch durch Einspruchsbescheid vom 03.09.2015 als unbegründet zurück.

Das Finanzgericht München hat im angefochtenen Urteil die hiergegen erhobene Klage als zulässig, aber unbegründet abgewiesen. Es hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen.

Das angefochtene Urteil beruht auf der Verletzung von Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO), denn das Finanzgericht hat mit § 32 Abs. 6 EStG eine Norm angewendet, die in der im Streitjahr geltenden Fassung mit dem Grundgesetz unvereinbar ist.

Die Voraussetzungen einer verfassungsgemäßen Ermittlung des sächlichen Existenzminimums von Kindern und daran anknüpfend des steuerlichen Kinderfreibetrages hat das Bundesverfassungsgericht in mehreren Entscheidungen festgestellt:

Die Höhe des Existenzminimums für Kinder hängt nicht nur von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen ab, sondern auch von dem nach den gesellschaftlichen Anschauungen anzunehmenden Mindestbedarf. Bei der Ermittlung des damit nicht exakt vorgegebenen Betrages des Existenzminimums muss dem Gesetzgeber ein Einschätzungsspielraum eingeräumt werden (vgl. BVerfGE 82, 60; 87, 153). Entscheidende Bedeutung für die Bemessung des steuerlich zu berücksichtigenden Existenzminimums kommt dabei der Bemessung der Sozialhilfeleistungen zu, die gerade dieses Existenzminimum gewährleisten sollen, verbrauchsbezogen ermittelt und regelmäßig den veränderten Lebensverhältnissen angepasst werden (vgl. BVerfGE 82, 60). Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum darf jedenfalls den Mindestbedarf, den der Gesetzgeber im Sozialrecht festgelegt hat, nicht unterschreiten. Der Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt (vgl. BVerfGE 87, 153).

Da einerseits dem Gesetzgeber zugestanden werden muss, die steuerliche Entlastung in Höhe des Existenzminimums der Kinder für alle Altersstufen und im ganzen Bundesgebiet einheitlich festzulegen (BVerfGE 82, 60), andererseits aber die Leistungen der Sozialhilfe

weder für alle in Betracht kommenden Altersstufen der Kinder noch in allen Bundesländern einheitlich sind, muss für den Vergleich aus den unterschiedlichen Sätzen ein Durchschnittssatz des im Sozialhilferecht anerkannten Bedarfs gebildet werden (vgl. BVerfGE 82, 60; 87, 153).

Nach Maßgabe dieser Rechtsprechung werden seit 1995 die für die Bemessung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Kindern maßgebenden Beträge durch die Bundesregierung im sog. Existenzminimumbericht ermittelt. Dabei wird jeweils aus den Regelsätzen für verschiedene Altersstufen ein gewichteter Durchschnittswert gebildet. Einem solchen Verfahren ist bei unterschiedlichen Ausgangswerten immanent, dass einzelne von ihnen unter, andere über dem so ermittelten Durchschnittswert liegen.

Auf diese Weise wird der sozialrechtlich festgelegte Mindestbedarf für einzelne Altersgruppen bewusst und dauerhaft unterschritten. Für das Streitjahr 2014 wird im Ergebnis für zwei Drittel der von der Bundesregierung in die Betrachtung einbezogenen Kinder der Durchschnittswert von 258,00 € das sächliche Existenzminimum gar nicht erreicht, da der monatliche Regelbedarf eines Kindes im Alter

- von 6 bis unter 14 Jahren auf 260,00 € (Differenz 2,00 €/Monat bzw. 24,00 €/Jahr) und
- von 14 bis unter 18 Jahren auf 295,00 € (Differenz 37,00 €/Monat bzw. 444,00 €/Jahr)

festgestellt wurde.

Darüber hinaus werden in einer erheblichen Anzahl von Fällen Kinderfreibeträge nach Maßgabe des § 32 Abs. 4 EStG für volljährige Kinder bis zum 21. oder 25. Lebensjahr gewährt, insbesondere wenn diese nach Erwerb der Hochschulreife eine Ausbildung oder ein Studium absolvieren oder Arbeit suchen. Hier müssten sich die Bedarfe näher am sächlichen Existenzminimum von Erwachsenen orientieren, mindestens aber an demjenigen für die Altersgruppe von 14 bis unter 18 Jahren. Das Niedersächsische Finanzgericht veranschlagte in seinem Beschluss vom 16.02.2016 – 7 V 237/15 (EFG 2016, 656) den monatlichen Mindestbedarf von Kindern im Alter von 18 bis unter 25 Jahren mit 390,00 € und kam auf diese Weise zu einem Durchschnittswert für alle Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1, Abs. 4 EStG in Höhe von 295,00 €, was einem Freibetrag von 4.884,00 € entspräche.

Dass für volljährige Kinder wegen der Orientierung am gesetzessystematischen Regelfall des § 32 Abs. 3 EStG keine Ermittlungen zur Höhe des Mindestbedarfs angestellt wurden, sah das Niedersächsische Finanzgericht nicht mehr als vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum gedeckt an und führte bei diesem unter anderem deshalb zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Regelung für das Streitjahr.

Verfassungswidrig ist es vor diesem Hintergrund deshalb erst recht, wenn der steuerliche Kinderfreibetrag auch noch hinter diesem im Wege äußerst grober Typisierung ermittelten durchschnittlichen Mindestbedarf für das betreffende Jahr zurückbleibt. Denn das im Existenzminimumbericht ermittelte sächliche Existenzminimum stellt den statistisch belegten Mindestbedarf dar, der nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts nicht unterschritten werden darf. Damit stellt der ermittelte Durchschnittswert die unterste Grenze der verfassungsrechtlich gebotenen Steuerfreistellung dar.

Folgerichtig geht auch der Neunte Existenzminimumbericht auf Seite 7 davon aus, dass eine Erhöhung des Freibetrags für das sächliche Existenzminimum auf 4.440,00 € ab dem Veranlagungszeitraum 2014 erforderlich gewesen wäre. Die dementsprechend dort angekündigte Änderung des § 32 Abs. 6 EStG hat der Gesetzgeber jedoch unterlassen.

Der Hinweis der Vorinstanz auf den innerhalb des Streitjahres positiven Saldo von 120,00 € für alle Eltern von Kindern sämtlicher Lebensjahre von 0 bis unter 18 Jahren gegenüber den Sozialhilferegelsätzen für 2014 ist unzutreffend, da es sich bei den offensichtlich vom Gericht zugrunde gelegten Einzelbeträgen für die verschiedenen Altersstufen von 229,00 €, 260,00 € und 295,00 € schon um zum Teil entgegen den Regeln der Mathematik abgerundete Werte handelt.

Es ist im Gegenteil sogar so, dass der Saldo der ermittelten einzelnen Regelbedarfe um 144,00 € hinter demjenigen der Sozialhilferegelsätze nach der Anlage zu § 28 SGB XII zurückbleibt und sich diese Differenz erst durch die Aufrundung des durchschnittlichen Regelbedarfs auf 24,00 € verringert:

Lebensalter des Kindes	Anzahl Lebensjahre	Regelbedarf laut Bericht	Sozialhilfe-regelsatz	Differenz pro Monat	Differenz insgesamt
0 < 6	6	229,00	229,00	0,00	0,00
6 < 14	8	260,00	261,00	-1,00	-96,00

14 < 18	4	295,00	296,00	-1,00	-48,00
Summe	18	4.634,00	4.646,00	-12,00	-144,00
Durchschnitt		257,44	258,11		
Nach Rundung		258,00			
Summe	18	4.644,00	4.646,00	-2,00	-24,00

Selbst wenn man das Ergebnis der Fortschreibung nach § 28a SGB XII auf den Cent genau zugrunde legt,

- 229,08 € bei Regelbedarfsstufe 6 für Kinder von 0 bis unter 6 Jahren,
- 260,79 € bei Regelbedarfsstufe 5 für Kinder von 6 bis unter 14 Jahren,
- 295,56 € bei Regelbedarfsstufe 4 für Kinder von 14 bis unter 18 Jahren

(vgl. Begründung zu § 2 der Regelbedarfsstufen-Fortschreibungsverordnung 2014 des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales v. 04.09.2013, BR-Drucks. 13/673, Seite 9), so ergibt sich mit 4.643,04 € gegenüber der Anwendung des aufgerundeten ermittelten Durchschnittssatzes von 258,00 € ein positiver Saldo über alle Altersstufen von gerade einmal 0,96 € pro Monat, entsprechend 11,52 € im Jahr. Für eine negative Abweichung des gesetzlichen Kinderfreibetrages zum durchschnittlichen sächlichen Existenzminimum eines Kindes von 72,00 € kann dieser Betrag folglich keine Rechtfertigung liefern.

Der Kinderfreibetrag dient überdies der Umsetzung des subjektiven Nettoprinzips. Nach diesem im Einkommensteuerrecht allgemein anerkannten Grundsatz ist der für den notwendigen Lebensbedarf verwendete und demnach für die Steuerzahlung nicht verfügbare Teil des Erwerbseinkommens aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Die verfassungsrechtliche Grundlage bilden Art. 3 Abs. 1 GG (Allgemeiner Gleichheitssatz), Art. 1 Abs. 1 (Menschenwürde) i.V.m. Art. 20 Abs. 1 (Sozialstaatsprinzip) und Art. 6 Abs. 1 GG (besonderer Schutz der Familie).

Wie schon die Begrifflichkeit „subjektiv“ nahelegt, ist in jedem Einzelfall der, gegebenenfalls auch typisierend ermittelte, Mindestbedarf steuerfrei zu stellen. Allein die Unantastbarkeit der Menschenwürde als höchstpersönliches Rechtsgut verbietet eine saldierende Gesamtbetrachtung des von einer gesetzlichen Regelung betroffenen Personenkreises, um eine generelle Abweichung vom anhand statistischer Daten ermittelten typischen Fall zu rechtfertigen.

Eine intertemporale Saldobetrachtung sämtlicher Lebensjahre ein und desselben Kindes von der Geburt bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres würde ferner die grundsätzliche Eigenschaft der Einkommensteuer als Abschnittssteuer außer Acht lassen, die nur in gesetzlich festgelegten Ausnahmefällen durchbrochen wird. Auch hier ist den Eltern nicht damit geholfen, wenn ihnen in den ersten Lebensjahren eine über dem Regelbedarf liegende steuerliche Freistellung zuteilwird. Denn wenn man typisierend davon ausgeht, dass der Durchschnittswert für den Regelbedarf des Kindes einen indisponiblen Teil des elterlichen Einkommens darstellt, steht dieser in frühen Jahren auch nicht als Ansparrücklage für Zeiten des späteren überdurchschnittlichen Bedarfs des Kindes zur Verfügung.

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll allein der Kinderfreibetrag das sächliche Existenzminimum von Kindern sicherstellen. Folgerichtig werden deshalb auch im Existenzminimumbericht Leistungen für Bildung und Teilhabe im Sinne des § 34 SGB XII in dessen Ermittlung mit einbezogen, soweit sie typische Bedarfspositionen abdecken.

Der daneben gewährte Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf soll eine bessere steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen der Familien für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Kinder gewährleisten (vgl. BT-Drucks. 17/15, Seite 18). Dieses Ziel würde nicht erreicht, soweit Teile des Betrages erforderlich wären, um das sächliche Existenzminimum in verfassungsgemäßer Weise von der Besteuerung freizustellen. Deshalb muss sich der Gesetzgeber an der Entscheidung festhalten lassen, diesen Betrag zusätzlich zum sächlichen Existenzminimum steuerfrei zu stellen.

Selbst im Falle inhaltlicher Überschneidungen beider Freibeträge ist aus Sicht der Revision eine klare Abgrenzung dahingehend vorzunehmen, dass existenzsichernde Bedarfe für Bildung und Teilhabe ausschließlich im Kinderfreibetrag Berücksichtigung finden. Allein die Tatsache, dass beide Freibeträge in derselben Vorschrift geregelt sind, darf nicht zu einer Verquickung der unterschiedlichen gesetzgeberischen Zwecke führen.

Das angefochtene Urteil ist daher nach Ansicht der Revision nicht haltbar.

Rechtsanwalt

