

Titel:

Kindergeld für ein behindertes Kind

Normenketten:

EStG § 70 Abs. 2

AO § 91, § 119 Abs. 1, § 357

BGB § 1360a Abs. 3, § 1610a

Schlagworte:

vermögenswirksame Leistungen, Behinderung, Einkommensberechnung, Prüfung auf Monatsbasis

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 20.10.2022 – III R 13/21

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstelle:

BeckRS 2021, 60946

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob der Klägerin für die Monate November 2018 bis Februar 2019 Kindergeld für ein behindertes Kind zusteht.

2

Die Klägerin ist die Mutter des Kindes A, geboren am xx.03.1987. Das Kind ist schwerbehindert. Der für das Kind ausgestellte Schwerbehindertenausweis dokumentiert einen Grad der Behinderung von 70 sowie das Merkzeichen G. Im Streitzeitraum war das Kind mit B verheiratet und hatte mit seinem Ehemann ein Kind (Sohn C, geb. xx.11.2017). Der Ehemann ist Vater eines weiteren Kindes, nämlich der Tochter D. Für D leistete der Ehemann des Kindes im Streitzeitraum monatlichen Unterhalt von 305 €.

3

Die Klägerin erhielt mit Bescheid vom 28.01.2014 zunächst laufend Kindergeld.

4

Die Familienkasse forderte die Klägerin im Rahmen einer turnusmäßigen Überprüfung dazu auf, einen aktuellen Nachweis der Behinderung des Kindes vorzulegen sowie nachzuweisen, dass die Tochter infolge ihrer Behinderung außerstande sei, ihren Lebensunterhalt zu bestreiten.

5

Daraufhin reichte die Klägerin den Schwerbehindertenausweis sowie Einkommensnachweise über die Einnahmesituation der Familie der Tochter ein. Aufgrund dieser Belege gelangte die Familienkasse zu der Auffassung, die Tochter sei im Streitzeitraum nicht außerstande, sich selbst zu unterhalten. Mit dieser Begründung hob die Familienkasse mit Bescheid vom 28.11.2018 die Festsetzung des Kindergeldes für das Kind ab November 2018 gemäß § 70 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) auf.

6

Mit weiterem Schreiben vom 28.11.2018 wurde die Klägerin zur Rückforderung von Kindergeld für ihre Tochter A für die Monate Oktober 2017 bis Oktober 2018 gemäß § 91 Abgabenordnung (AO) angehört.

7

Im Rahmen der Stellungnahme zur Anhörung bat die Klägerin um Überprüfung des Bescheides vom 28.11.2018 dahingehend, ob ihr Kindergeld weiterhin gewährt werden könne.

8

Die Familienkasse legte dies als Einspruch gegen den Aufhebungsbescheid vom 28.11.2018 aus, den sie mit Einspruchsentscheidung vom 21.09.2019 als unbegründet zurückwies.

9

Zur Begründung führte die Familienkasse aus, die Tochter der Klägerin verfüge nach ihren Berechnungen über ausreichend finanzielle Mittel, um ihren Lebensunterhalt selbst bestreiten zu können. Neben dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG in Höhe von kalenderjährlich 9.000 € für 2018 bzw. 9.168 € für 2019) sei im Streitfall ein behinderungsbedingter Mehrbedarf der Tochter in Höhe des ihr gewährten Pflegegeldes von monatlich 316 € anzusetzen, was einen rechnerischen Gesamtbeford des Kindes im Streitzeitraum von 4.292 € ergebe. Da das verfügbare Einkommen des Kindes einschließlich der Leistungen Dritter anzurechnen seien, ergäben sich unter Berücksichtigung des theoretischen Ehegattenunterhalts Einnahmen des Kindes in Höhe von 4.784 € für den Streitzeitraum. Demnach könne das Kind seinen Bedarf selbst decken. Wegen der Einzelheiten der Berechnung wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

10

Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat hiergegen Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen folgendes vorgetragen:

11

Das Einkommen des Ehemanns des Kindes habe sich im Streitzeitraum im Vergleich zu den Vormonaten nicht geändert. Das Kind sei weiterhin nicht in der Lage, sich selbst zu unterhalten. Die in der Einspruchsentscheidung vorgenommene Berechnung der Familienkasse sei u.a. hinsichtlich des Ansatzes der vermögenswirksamen Leistungen sowie der Aufteilung von Urlaubs- und Weihnachtsgeld nicht nachvollziehbar. Weiterhin sei rechtlich nicht begründbar, warum die Unterhaltsleistungen des Ehemannes des Kindes einerseits an seine Tochter D in Höhe von 305 € monatlich (zu Recht) berücksichtigt, andererseits an den gemeinsamen Sohn C nicht berücksichtigt würden. Auch dieses, im gemeinsamen Haushalt des Kindes und des Ehemannes lebende Kind, benötige Unterhalt, wenn auch in Form von Natural- und Sachleistungen. Genauso wie gegenüber dem Kind (Tochter der Klägerin) eine Unterhaltspflicht des Ehemannes bestünde, bestehe natürlich eine Unterhaltspflicht dessen gegenüber dem eigenen Kind. Daher sei bei der Berechnung des theoretischen Ehegattenunterhalts auch die dem Sohn C gegenüber bestehende Unterhaltspflicht zu berücksichtigen.

12

Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin beantragt, den Aufhebungsbescheid über Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz vom 28.11.2018 und die Einspruchsentscheidung hierzu vom 21.02.2019 aufzuheben.

13

Die Familienkasse beantragt, die Klage abzuweisen, und führt hierzu im Wesentlichen folgendes aus:

14

Die der Einspruchsentscheidung zu Grunde liegende Berechnung sei nicht zu beanstanden. Die vom Arbeitgeber gezahlten vermögenswirksamen Leistungen seien bei der Prüfung, ob die Mittel eines Kindes ausreichen, um seinen Bedarf zu decken, als Einkommen des Kindes anzusetzen (unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.09.2011 III R 73/10). Das im November 2018 bezogene Urlaubsgeld und das im Dezember 2018 bezogene Weihnachtsgeld sei anteilig auf den Monat des Bezugs und die nachfolgenden elf Monate zu verteilen (unter Hinweis auf Urteil des FG München vom 04.06.2019, 12 K 1944/19). In den Monaten, in denen der Ehemann des Kindes Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt habe, könne die Kostenpauschale nicht in Ansatz gebracht werden, da diese nur bei steuerfreien Einnahmen anzusetzen sei. Das Einkommen des Ehemanns habe in den Monaten November 2018 bis Februar 2019 5.500 € betragen. Von diesem Einkommen sei das verfügbare Nettoeinkommen des Kindes, ohne

behinderungsbedingte Einkünfte (Pflegegeld) und ohne Ehegattenunterhalt abzuziehen gewesen, mithin 1.540 € (Berechnung: Elterngeld: 600 €, Familiengeld 1.000 €, abzüglich Kostenpauschale: 60 €).

15

Unterhaltsleistungen bzw. Unterhaltungspflichten gegenüber einem Kindeskind seien nach A 19.5 Satz 3 DA-KG EStG 2019 weder beim Kind mit Behinderung noch im Fall eines verheirateten Kindes mit Behinderung beim Ehegatten des Kindes mit Behinderung hinsichtlich der Berechnung des Ehegattenunterhalts zum Zwecke der Prüfung der Selbstunterhaltungsfähigkeit zu berücksichtigen. Gleiches gelte auch für Leistungen, die das Kind mit Behinderung bzw. der Ehegatte des Kindes mit Behinderung für das gemeinsame Kindeskind (ggf. anteilig) beziehe (z. B. Kindergeld für das Kindeskind, staatlicher Unterhaltsvorschuss, Leistungen nach dem SGB II, Wohngeld usw.). Etwas Gegenteiliges gehe weder aus dem Gesetzestext noch aus der BFH-Entscheidung, Az. III R 73/09, hervor. Würden auf der einen Seite Leistungen, die ein Elternteil (Kind mit Behinderung bzw. dessen Ehegatte) dem Kindeskind zu leisten habe, einkommensmindernd angesetzt, müssten auf der anderen Seite Leistungen, die ein Elternteil für das Kindeskind erhalte, einkommenserhöhend angesetzt werden. Analog der genannten BFH-Entscheidung sei daher die bestehende Verwaltungsauffassung entwickelt worden. Für den Fall, dass das Finanzgericht zu einer anderen Rechtsauffassung gelange, würden bei Ansatz eines theoretischen Barunterhaltes für den Sohn C nach der Düsseldorfer Tabelle die Mittel der Tochter der Klägerin ausreichen, ihren Bedarf für die Monate November 2018 und Dezember 2018 zu decken.

16

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung gemäß § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) einverstanden erklärt.

Entscheidungsgründe

17

Die zulässige Klage ist unbegründet.

18

Der angefochtene Bescheid vom 28.11.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2019 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

19

Der erkennende Senat sieht die Klage als nur wegen Kindergeld für den Zeitraum November 2018 bis Februar 2019 erhoben an. Zwar begehrt die Klägerin die Familienkasse zu verpflichten, ihr „ab November 2018 Kindergeld zu gewähren“. Allerdings erstreckt sich die Bindungswirkung des Aufhebungsbescheids nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. z.B. Urteil vom 24.07.2013 XI R 24/12, BFH/NV 2013, 1920) nur bis zum Ende des Monats, in dem die Einspruchsentscheidung ergangen ist; dies war im Februar 2019.

20

Die von der Familienkasse im Aufhebungsbescheid vom 28.11.2018 getroffene Regelung „Aufhebung der Kindergeldfestsetzung für das Kind A ab dem Monat November 2018 gemäß § 70 Abs. 2 EStG“ ist gemäß § 70 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 119 Abs. 1 AO auch bei Nennung eines falschen Datums der ursprünglichen Kindergeldfestsetzung (27.03.2018 statt 28.01.2014) inhaltlich hinreichend bestimmt, da die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für die Tochter der Klägerin ab dem Monat November 2018 aufheben wollte und dies für den Adressaten des Aufhebungsbescheides vom 28.11.2018 bei der gebotenen Auslegung auch hinreichend deutlich wurde. Die mit Datum vom 28.01.2014 erfolgte Festsetzung von Kindergeld erfolgte unbefristet und gilt daher als Dauerverwaltungsakt solange fort, bis eine Aufhebung erfolgt. Die gestützt auf § 70 Abs. 2 EStG erfolgte Aufhebung der aktuellen Kindergeldfestsetzung erfolgte ausschließlich für die Zukunft, so dass die unzutreffende Datumsangabe der zugrundeliegenden Festsetzung keinen weiteren Regelungsinhalt aufweist und nach Ansicht des erkennenden Senates für die Bestimmtheit unschädlich ist.

21

Zutreffend hat die Familienkasse das Schreiben der Klägerin vom 05.12.2018 als Einspruch gemäß § 357 AO gegen den Aufhebungsbescheid vom 28.11.2018 ausgelegt, da die Klägerin eine Überprüfung dieser Maßnahme begehrte und dies bei rechtsschutzgewährender Auslegung als Einspruch zu werten ist.

22

Der Klägerin steht für das Kind A für die Monate November 2018 bis Februar 2019 kein Kindergeld zu. Zu Recht hat die Familienkasse die Voraussetzungen für einen Kindergeldanspruch der Klägerin als nicht erfüllt angesehen.

23

Gemäß § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG besteht für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, ein Anspruch auf Kindergeld, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, sofern die Behinderung – wie im Streitfall – vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Bei Vollendung des 25. Lebensjahrs des Kindes (xx.03.2012) haben also die durch den Schwerbehindertenausweis vom 02.02.2005 belegten Behinderungen (spätestens) vorgelegen.

24

Ob ein behindertes Kind außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist anhand eines Vergleichs zweier Bezugsgrößen zu prüfen, nämlich der dem Kind zur Verfügung stehenden eigenen finanziellen Mittel einerseits und seinem existenziellen Lebensbedarf andererseits (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 VI R 101/10, BFHE 240, 50, BStBl II 2015, 651). Zu den dem behinderten Kind zur Verfügung stehenden eigenen finanziellen Mitteln gehören nicht nur dessen Einkünfte und Bezüge als verfügbares Einkommen, sondern auch Leistungen Dritter; auf die Herkunft der Mittel und ihre Zweckbestimmung kommt es in diesem Zusammenhang nicht an, soweit diese zur Bestreitung des Lebensunterhalts bestimmt und geeignet sind (vgl. BFH-Urteile vom 13.04.2016 III R 28/15, BFHE 253, 249, BStBl II 2016, 648 und vom 09.02.2012 III R 53/10, BFHE 236, 417, BStBl II 2014, 391).

25

Der gesamte existentielle Lebensbedarf des behinderten Kindes setzt sich typischerweise aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) und dem individuellen behinderungsbedingten Mehrbedarf zusammen (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1999 VI R 183/97, BFHE 189, 442, BStBl II 2000, 72). Sofern sich aus den zur Verfügung stehenden Mitteln eine ausreichende Leistungsfähigkeit des Kindes ergibt, kann davon ausgegangen werden, dass den Eltern kein zusätzlicher Aufwand erwächst, der ihre steuerliche Leistungsfähigkeit mindert (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013 III R 30/12, BFH/NV 2014, 498). Dann ist es auch gerechtfertigt, für behinderte Kinder kein Kindergeld oder keinen Kinderfreibetrag zu gewähren (vgl. BFH-Urteil vom 04.11.2003 VIII R 43/02, BFHE 204, 120, BStBl II 2010, 1046).

26

Des Weiteren hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass unter den Begriff der Bezüge auch Unterhaltsleistungen des verheirateten oder geschiedenen Ehegatten (§§ 1360, 1360a, 1361, 1569 ff. Bürgerliches Gesetzbuch – BGB –) als Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. (nach der bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Rechtslage) fallen und es der Lebenserfahrung entspricht, dass dem nicht oder geringer verdienenden Ehepartner in etwa die Hälfte des Nettoeinkommens in Form von Geld- und Sachleistungen als Unterhalt zufließt, sofern dem unterhaltsverpflichteten Ehepartner ein verfügbares Einkommen in Höhe des steuerlichen Existenzminimums verbleibt (vgl. BFH-Urteile vom 23.11.2011 III R 76/09, BFHE 236, 79, BStBl II 2012, 413; vom 11.04.2013 III R 24/12, BFHE 241, 255, BStBl II 2013, 866 und vom 25.02.2015 XI R 14/13, BFH/NV 2015, 836). Verfügt das Kind auch über eigene Mittel, ist zu unterstellen, dass sich die Eheleute ihr verfügbares Einkommen teilen. Unterhaltsleistungen sind daher in Höhe der Hälfte der Differenz zwischen den Einkünften des unterhaltsverpflichteten Ehepartners und den geringeren eigenen Mitteln des Kindes anzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.2007 III R 65/06, BFHE 218, 70, BStBl II 2008, 756). Zur Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens ist pauschalierend die Summe aller Einnahmen im Sinne des § 2 EStG sowie der Bezüge zu bilden und durch Abzug gewisser Positionen zu korrigieren (vgl. BFH-Urteil vom 04.08.2011 III R 48/08, BFHE 234, 310, BStBl II 2011, 975 unter Verweis auf die Verwaltungsvorschriften der Familienkasse). Reichen die Einkünfte des Ehepartners für den vollständigen Unterhalt des behinderten Kindes aus und liegt kein weiterer Berücksichtigungstatbestand gemäß § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG vor, so entfällt der Kindergeldanspruch.

27

Bei der Prüfung, ob ein volljähriges behindertes Kind, welches das 25. Lebensjahr vollendet hat, behinderungsbedingt außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, ist auf den Kalendermonat abzustellen. Sonderzuwendungen, Gratifikationen usw., die in größeren als monatlichen Zeitabständen gewährt werden,

sowie einmalige Einnahmen sind von dem Monat an zu berücksichtigen, in dem sie anfallen; soweit im Einzelfall keine andere Regelung angezeigt ist, sind sie auf einen angemessenen Zeitraum aufzuteilen und monatlich mit einem entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Jährlich anfallende Einnahmen – wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld usw. – sind auf den Zuflussmonat und die nachfolgenden elf Monate aufzuteilen (vgl. zum Ganzen: BFH-Urteil vom 24.08.2004 VIII R 83/02, BFHE 207, 244, BStBl II 2007, 248).

28

Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, hat die Klägerin für die Monate November 2018 bis Februar 2019 keinen Anspruch auf Kindergeld für ihre Tochter A, da diese nicht dauernd außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Dabei ist entscheidend, wie im Einzelnen die Berechnung zum Einkommen des Kindes und dessen Bedarf aussieht.

29

Der Tochter stehen nach der vom erkennenden Senat angestellten Berechnung in den Monaten November 2018 bis Februar 2019 folgende finanzielle Mittel zur Verfügung:

Einkommen:	Nov. 2018	Dez. 2018	Jan. 2019	Feb. 2019
Elterngeld	150 €	150 €	150 €	150 €
Familiengeld	250 €	250 €	250 €	250 €
Pflegegeld	316 €	316 €	316 €	316 €
- Kostenpauschale	- 15 €	- 15 €	- 15 €	- 15 €
Ehegattenunterhalt ohne Unterhalt Tochter D	783 €	650 €	392 €	392 €
zusammen:	1.486 €	1.351 €	1.093 €	1.093 €

30

Der existenzielle Lebensbedarf liegt in den Streitmonaten jeweils darunter und zwar wie folgt:

Bedarf:	Nov. 2018	Dez. 2018	Jan. 2019	Feb. 2019
Grundfreibetrag	750,00 €	750,00 €	764,00 €	764,00 €
Pflegegeld	316,00 €	316,00 €	316,00 €	316,00 €
zusammen:	1.066,00 €	1.066,00 €	1.080,00 €	1.080,00 €

31

Das Kind erzielte in den Streitmonaten Elterngeld, Familiengeld und Pflegegeld von zusammen 716 € monatlich. Auch das Pflegegeld gehört nach Auffassung des erkennenden Senats zu den zur Bestreitung des Unterhalts geeigneten Bezügen (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2006 III R 71/05, BFHE 214, 544, BStBl II 2010, 1054 zum Blindengeld).

32

Vom Elterngeld, Familiengeld und Pflegegeld ist der anteilige Kostenpauschbetrag für Bezüge in Höhe von $180 \text{ €} \times 1/12 = 15,00 \text{ €}$ abzuziehen, vgl. A 19.5.2 Abs. 2 DA-KG EStG 2019.

33

Daneben steht dem Kind ein Unterhaltsanspruch gegen seinen Ehemann zu, der als Leistung Dritter denjenigen Mitteln zuzurechnen ist, die dem Kind für seinen Unterhalt zur Verfügung stehen. Dieser Unterhaltsanspruch errechnet sich wie folgt:

„Im Rahmen des Unterhaltsanspruchs ist das eigene Einkommen des Kindes mit 701 € (Elterngeld 150 €, Familiengeld 250 €, Pflegegeld 316 €, abzüglich Kostenpauschale von 15 €) anzusetzen.“

34

Bei der Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens der Eheleute ist entgegen der Auffassung der Familienkasse das Pflegegeld zu berücksichtigen. Das Argument, das Pflegegeld sei zweckgebunden und stehe daher für die gemeinsame Lebensführung nicht zur Verfügung, greift nicht durch. Trotz dieser Erwägung handelt es sich um Bezüge, da auch das Pflegegeld zur Bestreitung des Unterhalts geeignet ist (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2006 III R 71/05, BFHE 214, 544, BStBl II 2010, 1054 zum Ansatz des Blindengeldes in dieser Berechnung).

35

Auch aus unterhaltsrechtlicher Sicht ist der Ansicht der Familienkasse nicht zu folgen. Zwar wird gemäß § 1610a BGB, wenn für Aufwendungen infolge eines Körper- oder Gesundheitsschadens Sozialleistungen in Anspruch genommen werden, bei der Feststellung eines Unterhaltsanspruchs vermutet, dass die Kosten

der Aufwendungen nicht geringer sind als die Höhe dieser Sozialleistungen. Dies unterstützt aber nur vordergründig die Ansicht der Familienkasse, da danach zivilrechtlich das Pflegegeld bei der Unterhaltsberechnung außer Betracht bleibt. Jedoch gilt § 1610a BGB beim Familienunterhalt – also bei intakter Ehe – nicht, denn die für den Verwandtenunterhalt geltende Bestimmung des § 1610a BGB wird von der gesetzlichen Verweisung in § 1360a Abs. 3 BGB nicht erfasst (vgl. Urteil des Oberlandesgericht Düsseldorf vom 21.08.2001 1 UF 63/01, NJW 2002, 1353).

36

Das zu berücksichtigende Einkommen des Ehemanns ist im Streitzeitraum wie folgt anzusetzen:

Einkommen:	Nov 18	Dez 18	Jan 19	Feb 19
Bruttoeinkommen	3.088,99 €	1.852,45 €	--	--
Weihnachtsgeld (1/12)	132,48 €	132,48 €	132,48 €	132,48 €
Urlaubsgeld Nov. (1/12)	9,70 €	9,70 €	9,70 €	9,70 €
Urlaubsgeld Dez. (1/12)	--	11,77 €	11,77 €	11,77 €
Nebenjob	165,00 €	110,00 €	--	--
Arbeitslosengeld I	--	590,00 €	1.496,00 €	1.496,00 €
Abzüge:				
WK für Fahrten	-231,00 €	-137,00 €	--	--
WK-Pauschale	--	--	-84,00 €	-84,00 €
Kostenpauschale	--	-15,00 €	-15,00 €	-15,00 €
Vorsorgeaufwendungen lfd.	-638,64 €	-383,04 €	--	--
Vorsorgeaufw. Einmalzahlungen Nov.	-29,40 €	-29,40 €	-29,40 €	-29,40 €
Vorsorgeaufw. Einmalzahlung Dez.	--	-2,43 €	-2,43 €	-2,43 €
Kindesunterhalt für Tochter D	--	--	--	--
gezahlter Steuern lfd.	-199,31 €	-104,50 €	--	--
gezahlter Steuern Einmalzahlungen Nov.	-29,70 €	-29,70 €	-29,70 €	-29,70 €
gezahlter Steuern Einmalzahlung Dez.	--	-2,46 €	-2,46 €	-2,46 €
zusammen	2.268,11 €	2.002,87 €	1.486,96 €	1.486,96 €
gerundet	2.268,00 €	2.002,00 €	1.486,00 €	1.486,00 €

37

Zugunsten der Klägerin bezieht der erkennende Senat – wie die Familienkasse – die Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer in die Abzüge mit ein und legt als Einkommen nur das Nettogehalt zugrunde.

38

Dies, obwohl der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung zur alten Grenzbetragsregelung die Auffassung vertritt, die Lohnsteuer sei nicht abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2007 III R 4/07, BFH/NV 2008, 434). Das FG Sachsen (vgl. Urteil vom 02.04.2008 2 K 286/07 (Kg), EFG 2010, 1620) vertritt die Auffassung, dass dies für den Ehegatten im Rahmen des Unterhaltsanspruchs genauso gilt. Der Bundesfinanzhof hat in der nachgehenden Entscheidung diese Frage offengelassen (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.2011 III R 76/09, BFHE 236, 79, BStBl II 2012, 413). Das Finanzgericht Niedersachsen hat in seiner Entscheidung vom 03.09.2020, Az. 1 K 129/17 (juris-Rechtsprechung) die Auffassung vertreten, ein Abzug sei vorzunehmen. Daher ist diese Frage höchstrichterlich noch nicht geklärt.

39

Aus steuerrechtlicher Perspektive ist die Lohnsteuer nicht abziehbar, § 12 Nr. 3 EStG. Im Rahmen des Unterhaltsanspruchs wird jedoch auf das verfügbare Nettoeinkommen abgestellt, also die Lohnsteuer abgezogen. So lässt die DA-KG in der Vereinfachungsregelung nach A 19.4 Abs. 3 ebenfalls die Berücksichtigung der Steuerabzugsbeträge zu.

40

Diese Wertung kann nach Auffassung des Senats auch auf die steuerliche Beurteilung durchschlagen. Bei der Berechnung des Familienunterhalts stützt sich auch der Bundesfinanzhof regelmäßig auf die hierzu ergangene zivilrechtliche Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.2011 III R 76/09, BFHE 236, 79, BStBl II 2012, 413). Dies ist auch folgerichtig, da eigene Bezüge des Kindes nur dann vorliegen, wenn ihm

tatsächlich finanzielle Mittel zur Verfügung stehen. Im Rahmen des Unterhaltsanspruchs ist daher eine Unterhaltsleistung auch nur anzunehmen, soweit gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen vorhanden ist. Damit sind jedoch die Wertungsfragen, ob und in welcher Höhe ein gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen vorhanden ist, ebenfalls nach dem Zivilrecht zu lösen.

41

Daneben sind die Aufwendungen zur Altersvorsorge ebenfalls im Rahmen des Unterhaltsanspruchs zu berücksichtigen. Familienunterhalt steht einem Ehegatten grundsätzlich in Höhe der Hälfte der beiderseitigen Einkommen der Ehegatten zu (vgl. BGH-Urteil vom 20.03.2002 XII ZR 216/00 FamRZ 2002, 742), soweit diese die ehelichen Lebensverhältnisse geprägt haben und nicht zur Vermögensbildung verwandt worden sind (vgl. BGH-Urteil vom 14.01.2004 XII ZR 149/01, Rn. 21, juris und vom 12.12.2012 XII ZR 43/11, BGHZ 196, 21).

42

Im November 2018 hat der Ehemann des Kindes laut vorliegender Gehaltsabrechnung 3.088,99 € laufenden Lohn bezogen. Insgesamt wurden vom Lohn (4.795,07 €) 555,70 € an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer und 991,36 € an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten. Im Monat Dezember 2018 betrug der laufende Lohn laut Gehaltsabrechnung 1.852,45 €. Insgesamt wurden vom Lohn (1.993,72 €) 134,01 € an Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer und 412,21 € an Sozialversicherungsbeiträgen einbehalten.

43

Beim laufenden Lohn des Ehemanns sind die vom Arbeitgeber gewährten vermögenswirksamen Leistungen von monatlich 26,59 € brutto anzusetzen, da diese ungeachtet der Sperrfrist aus dem Vermögensbildungsgesetz das Einkommen erhöhen und deshalb für den Unterhalt verwendet werden können (so vom Bundesfinanzhof bei der Berechnung der Mittel des Kindes zur Deckung seines Bedarfes entschieden, vgl. BFH-Urteil vom 22.09.2011 III R 73/10, BFH/NV 2012, 29). Der Senat folgt dieser Rechtsprechung.

44

Daneben sind aus dem Monat November 2018 die Jahressonderzahlung in Höhe von brutto 1.589,74 € und das Urlaubsgeld in Höhe von brutto 116,34 € jeweils anteilig mit 1/12 monatlich im Jahr des Zuflusses und der nachfolgenden elf Monate zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2004 VIII R 83/02, BFHE 207, 244, BStBl II 2007, 248). Für die Jahressonderzahlung und das Urlaubsgeld sind dies brutto 132,48 € und brutto 9,70 €. Aus dem Monat Dezember 2018 ist zusätzlich das in diesem Monat gewährt Urlaubsgeld von 141,27 € brutto anteilig mit 1/12 (11,77 €) ab diesem Monat und in den nachfolgenden elf Monaten zu berücksichtigen.

45

Da der Ehemann des Kindes sowohl die Jahressonderzahlung als auch das in den Monaten November und Dezember 2018 jeweils bezogene Urlaubsgeld im Zeitpunkt des Zuflusses voll versteuert hat und auch die Sozialversicherungsbeiträge vollumfänglich einbehalten wurden, sind auch hinsichtlich dieser einmaligen Zahlungen nach Auffassung des Senats nur die netto-Beträge anzusetzen. Allerdings sind die hierauf gezahlten Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, entgegen der Annahme der Familienkasse, nicht vollumfänglich im Monat des Abflusses, sondern in Gleichklang mit der Vorgehensweise auf der Einnahmenseite (Aufteilung auf den Monat des Bezugs und die nachfolgenden elf Monate) ebenfalls zeitanteilig auf den Monat der Zahlung und die nachfolgenden elf Monate aufzuteilen. Dabei ist der Senat von der Steuer- und Abgabenlast der laufenden Bezüge ohne Sonder- und Einmalzahlungen ausgegangen und hat diese Beträge von den tatsächlich gezahlten Steuern und Abgaben in den Monaten November 2018 und Dezember 2018 abgezogen. Die so ermittelte, auf die Sonder- und Einmalzahlungen entfallende Differenz an Steuern und Abgaben, wurde dann auf den Monat der Zahlung und die elf nachfolgenden Monate verteilt, so dass rechnerisch im Ergebnis die Sonder- und Einmalzahlungen netto auf den Monat des Bezugs und der nachfolgenden elf Monate verteilt wurden.

46

Von den so ermittelten Einkünften sind in den Monaten November 2018 und Dezember 2018 die tatsächlichen Werbungskosten in Höhe von 231 € und 137 € abzuziehen. Für die Monate Januar und Februar 2019, in denen beim Einkommen des Ehemanns des Kindes anteiliges Weihnachts- und

Urlaubsgeld anzusetzen ist, ist 1/12 des Arbeitnehmer-Pauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a) EStG in Höhe von 1.000 €, mithin ein Betrag von 84,00 €, abzuziehen.

47

Hiervon sind Unterhaltsleistungen an den gemeinsamen Sohn C nicht abzuziehen. Dies entspricht der Auffassung der Familienkasse in A 19.5 Satz 3 DA-KG EStG 2019. Der Bundesfinanzhof hat bereits entschieden, dass Unterhaltszahlungen des Kindes an dessen eigene Kinder nicht zum Abzug zuzulassen sind (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2012 III R 73/09, BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463). Grund hierfür sei, dass anderenfalls der Unterhaltsbedarf des (Kindes-)Kindes zu Unrecht eine doppelte Berücksichtigung fände, nämlich beim Kind und (über die Einkünfte und Bezüge des Kindes) auch bei den Großeltern. Der Bundesfinanzhof lehnt damit in diesen Fällen ausdrücklich die Regelungen des familienrechtlichen Unterhaltsrechts, nach dem der Kindesunterhalt dem Ehegattenunterhalt sogar vorrangig ist, für das Kindergeldrecht ab. Damit kommt es im Ergebnis in diesen Fällen nicht darauf an, ob das behinderte Kind, für das Kindergeld begehrt wird, eigene (unterhaltsberechtignte) Kinder hat oder nicht. Zwar betraf das genannte BFH-Urteil vom 09.02.2012 III R 73/09 (BFHE 236, 407 BStBl II 2012, 463) die damals geltende Rechtslage zur Ermittlung des Jahresgrenzbetrags nicht behinderter Kinder. Der erkennende Senat wendet diese Grundsätze jedoch entsprechend an bei der Prüfung, ob ein behindertes Kind dauernd außerstande ist, sich selbst zu unterhalten oder nicht.

48

Die Grundsätze aus dem BFH-Urteil vom 09.02.2012 III R 73/09 (BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463) überträgt der erkennende Senat bei seiner Berechnung des Unterhaltsanspruchs des behinderten Kindes gegenüber seinem Ehegatten in der Weise, dass auch der unterhaltsverpflichtete Ehegatte keine Unterhaltszahlungen an die eigenen Kinder abziehen kann. Denn ansonsten käme es auch hier (mittelbar) zu einer Doppelberücksichtigung, weil zum einen die Unterhaltsansprüche der (Kindes-)Kinder zu einer Verringerung des Einkommens des Ehegatten und damit zu einer Verringerung der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Ehegatten und zum anderen zu einer Verringerung des Einkommens des behinderten Kindes führten, so dass die Großeltern deshalb einen Kindergeldanspruch erwerben könnten (so auch FG Niedersachsen, Urteil vom 03.09.2020 1 K 129/17, juris-Rechtsprechung). Die Frage ist höchststrichterlich jedoch noch nicht geklärt. Der erkennende Senat verkennt dabei nicht, dass familienrechtlich der Unterhaltsanspruch des Kindes gegen seinen Ehegatten nicht oder nur in geringerer Höhe bestehen könnte, weil der Unterhaltsanspruch der Kinder des Ehegatten dem Ehegattenunterhalt voringe. Wie dargestellt gelten jedoch bei der Prüfung des Kindergeldanspruchs andere Grundsätze als im Familienrecht.

49

Demzufolge sind im Streitfall weder die Unterhaltszahlungen des Ehemanns des Kindes an seine Tochter D in Höhe von 305 € monatlich noch ein rechnerischer Unterhalt für den gemeinsamen Sohn C bei der Berechnung des Unterhaltsanspruchs des behinderten Kindes gegenüber seinem Ehegatten zur berücksichtigen, da es ansonsten (mittelbar) zu einer Doppelberücksichtigung kommen würde. Zu einer möglichen Ungleichbehandlung in der Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Kind D und dem gemeinsamen Kind C – wie von der Prozessbevollmächtigten vorgetragen – kommt es bei dieser Berechnungsweise nicht.

50

Als Einkommen des Ehemanns setzt der Senat für den Zeitraum November 2018 bis Februar 2019 folgende Beträge an:

November 2018	Dezember 2018	Januar 2019	Februar 2019
2.268 €	2.002 €	1.486 €	1.486 €

51

Der Unterhaltsanspruch des Kindes A ist hiernach für den Streitzeitraum wie folgt zu berechnen:

Einkommen:	Nov. 2018	Dez. 2018	Jan. 2019	Feb. 2019
Ehemann	2.268 €	2.002 €	1.486 €	1.486 €
Kind A	701 €	701 €	701 €	701 €
Differenz	1.567 €	1.301 €	785 €	785 €
½ als Unterhaltsanspruch	783 €	650 €	392 €	392 €

52

Denn von der Differenz der Einkommen Ehemann – Kind steht dem Kind A die Hälfte zu, mithin die in der Tabelle ausgewiesenen Beträge.

53

Der existenzielle Lebensbedarf des Kindes beträgt in den Monaten November 2018 und Dezember 2018 jeweils 1.066 € und in den Monaten Januar 2019 und Februar 2019 jeweils 1.080 €. Dieser setzt sich zusammen aus dem allgemeinen Lebensbedarf (Grundbedarf) in Höhe des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG von 9.000 € im Jahr 2018, also 750 € in den Monaten November 2018 und Dezember 2018 und 9.168 € im Jahr 2019, also 764 € in den Monaten Januar 2019 und Februar 2019. Dazu kommt ein zu berücksichtigender Pflegemehrbedarf in Höhe des Pflegegeldes anstelle des Behindertenpauschbetrags mit einem Betrag von 316 € monatlich (vgl. BFH-Urteil vom 31.08.2006 III R 71/05, BFHE 214, 544, BStBl II 2010, 1054).

54

Die finanziellen Mittel des Kindes in Höhe von 1.486 € (Nov. 18), 1.351 € (Dez. 18), und jeweils 1.093 € (Jan. und Feb. 19) übersteigen den existentiellen Lebensbedarf des Kindes in Höhe von jeweils 1.066 € (Nov. und Dez. 18) bzw. 1.080 € (Jan. und Feb. 19). Das Kind war damit im Streitzeitraum nicht dauernd außerstande, sich selbst zu unterhalten.

55

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

56

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1