

Nach der Rechtsprechung des BGH⁴⁶⁸ zur latenten, individuell zu ermittelnden, Steuerlast, die auf die Momentaufnahme des Stichtags abstellt, hat auch im Fall der Nichtveranlagung der Schenkungssteuer eine Berücksichtigung der Schenkungssteuer im Anfangs- und Endvermögen zu erfolgen. Der BGH sieht die latente Steuer ungeachtet eines tatsächlichen Veräußerungsvorgangs als wertbildendes Kriterium für alle Vermögensgegenstände im Zugewinnausgleich.

Nach *Kogel*⁴⁶⁹ ist deshalb im Anfang- und Endvermögen die Steuer, ob nun fiktiv oder latent, zu beachten.

Es dürfte sich nicht um eine fiktive Steuerschuld handeln, die eine Unterstellung eines Steuerabbestandes voraussetzt. Die latente Steuer betrifft eine noch nicht entstandene und noch nicht fällige aber später noch zu erwartender Steuerschuld.

Haben Schenker und Beschenkte ihre Verpflichtungen aus § 30 ErbStG nicht erfüllt, ist demgegenüber der Steueranspruch entstanden und fällig. Er ist nur noch nicht veranlagt.

Wenn schon die latente Steuerlast den Wert eines Vermögenswertes reduziert, muss dieses erst recht für eine entstandene und fällige Steuerschuld gelten (argumentum a maiori ad minus).

Die Problemstellung ist nur dann unbeachtlich, wenn die Veranlagungsfrist für die Festsetzung abgelaufen ist.

Es wirken sich aber nicht nur die unterschiedlichen Freibeträge aus. Vielmehr ist der Grundsatz der Vollverzinsung mit 6 % jährlich nach §§ 233a, 235, 238 AO zu berücksichtigen. Gegebenenfalls fallen auch noch Säumniszuschläge nach § 240 AO an. Auf den Steuererstattungsanspruch nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, gegebenenfalls auch mit Vollverzinsung, ist schon hingewiesen worden.

Zudem wirkt sich die Indexierung auf den Anspruch aus⁴⁷⁰.

L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung

I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG

1. Grundsatz

§ 32 EStG⁴⁷¹ macht die steuerliche Berücksichtigung von Kindern von deren Alter und anderen Voraussetzungen abhängig.

Fünf Gruppen von Kindern werden in § 32 EStG unterschieden:

- Kinder unter 18 Jahren, § 32 Abs. 3 EStG
- Kinder von 18 bis 20 Jahren, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG
- Kinder von 18 bis 24 Jahren, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG
- Kinder, die behindert sind, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG
- Kinder über 21 bzw. über 25 Jahren, § 32 Abs. 5 EStG

Neben dem Kinderfreibetrag und dem Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG sowie dem Kindergeld, § 63 EStG gibt es:

- den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG (früher bis VAZ 2003 Haushaltsfreibetrag, § 32 Abs. 7 EStG)
- den Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG
- die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (ab VAZ 2012)

468 BGH FamRZ 2011, 622 & 1367 m. Anm. *Kuckenburg* FuR 2011, 512 & 515; *Kogel* 835.

469 *Kogel* 835.

470 Eindrucksvoll mit Zahlenbeispielen, *Kogel* 835 ff.

471 Siehe den Erlass der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) Bundeszentralamt für Steuern 01.07.2014, St II 2 – S 2280-DA/14/00004, www.bzst.de/.../Steuern.../Kindergeld.../Dienstanweisung/20140722_DA.

13. Kapitel

Zu berücksichtigende Kinder sind leibliche Kinder, Adoptivkinder und Pflegekinder, die der Steuerpflichtige in seinen Haushalt aufgenommen hat und mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält. Beim noch nicht schulpflichtigen Kind ist das Obhut- und Pflegeverhältnis zu einem alleinerziehenden Elternteil i.d.R. zugunsten eines Pflegeverhältnisses nach einem Jahr durchbrochen. Eine mindestens zweijährige Zeitspanne wird für noch schulpflichtige Kinder zitiert. Durch Beschluss des Bundestages vom 02.06.1995 ist der Bundesregierung aufgegeben, alle 2 Jahre einen Bericht über das **Existenzminimum von Kindern und Familien** zu erstatten. Der neunte Bericht für 2014 geht von einem Regelbedarfsniveau bei Alleinstehenden von 4.584 € (382 € pro Monat) und bei Ehepaaren von 8.448 € (704 € pro Monat) aus. Bei Kindern im Alter bis unter 6 Jahren erhöht sich der Regelbedarf von 215 € pro Monat im Jahr 2011 auf 219 € pro Monat für 2012 und 229 ab 2014. Der Bedarf für Kinder von 6 bis 14 Jahren beträgt ab 2014 260 € pro Monat und 295 € für Kinder von 14 bis unter 18 Jahren. Für 2014 ergibt sich für den Bildungs- und Teilhabebedarf ein durchschnittlich zu berücksichtigender Betrag von 228 € (19 € pro Monat).

2. Kollisionsfälle

- 200 Besteht beim adoptierten Kind das Kindschaftsverhältnis zu den Eltern weiter, wird es vorrangig als Adoptivkind berücksichtigt. Ist ein im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandtes Kind zugleich Pflegekind, zählt es vorrangig als Pflegekind.

3. Regelmäßige Berücksichtigungsdauer

- 201 Die Berücksichtigung von Kindergeld beginnt **mit** dem vollen Monat der Lebendgeburt und endet mit dem Monat der Vollendung des 18. Lebensjahres. In dieser Zeitspanne erfolgt eine Berücksichtigung unabhängig von dem Einkommen und den Bezügen des Kindes, auch bei hohem Kindeseinkommen. Auch eigenes Vermögen des minderjährigen Kindes ist hier ebenso wie der Ertrag daraus völlig unerheblich.

4. Berücksichtigung ab Vollendung des 18. Lebensjahres

- 202 Hierzu zählt erstmals der Monat nach Eintritt der Volljährigkeit. Es muss **eine** der folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:
- Das 21. Lebensjahr ist noch nicht vollendet und das Kind steht nicht in einem Beschäftigungsverhältnis und ist im Inland bei einer Agentur für Arbeit arbeitssuchend.
 - Das Kind hat das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet und
 - a) wird für einen Beruf ausgebildet oder
 - b) befindet sich in höchstens viermonatiger Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten, 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 des ZivildienstG oder der Ableistung eines freiwilligen Dienstes i.S.d. Buchst. d) oder
 - c) kann eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen oder
 - d) leistet ein gesetzliches freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr.

Für **körperlich, geistig oder seelisch behinderte Kinder** wird unter folgenden Voraussetzungen Kindergeld unbefristet gezahlt:

Das Kind kann sich – unabhängig vom Alter – wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung nicht selbst unterhalten. Hierzu macht der BFH in seiner Entscheidung vom 15.10.1999 grundlegende Ausführungen, die sich mit dem Grundbedarf i.S.d. Existenzminimums, behinderungsbedingtem Mehrbedarf und der Nichtanrechnung von Eingliederungshilfe nach dem SGB und Pflegegeld beschäftigt. Ab VAZ 2000 regelt das Gesetz ausdrücklich, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten sein muss. Ein Anspruch auf Kindergeld für ein arbeitsloses, behindertes Kind besteht, wenn die Behinderung in erheblichem Umfang kausal dafür ist, dass das Kind keine Arbeit findet und deshalb seinen Lebensunterhalt nicht bestreiten kann. Selbst

wenn eine **Straftat** durch die Behinderung gefördert wurde, erhält ein behindertes **Kind in Haft** kein Kindergeld. Die Behinderung ist in diesem Fall nicht ursächlich für die Unfähigkeit zum Selbstunterhalt.

Der Berücksichtigungstatbestand zu b) – bis zu viermonatige Überbrückungszeit oder Zwangspause – bereitet Rechtsprobleme und unterliegt der Änderung durch das 2. Gesetz zur Familienförderung ab VAZ 2002. Zuvor wurde die Überbrückungszeit nach den EStR 2001, 180 a nur auf Antrag (einheitlich für die gesamte Zwangspause, auch wenn sie sich über zwei VAZ erstreckt) berücksichtigt. Es war von einem Wahlrecht auszugehen. Der Antrag war sinnvoller Weise nicht zu stellen, wenn in der Überbrückungszeit eigene Einkünfte oder Bezüge des Kindes anfielen, die zu einem schädlichen Überschreiten des Grenzwertes eigener Einkünfte und Bezüge führten. Ab VAZ 2002 besteht dieses Wahlrecht nicht mehr und die Zwangspause ist immer zu berücksichtigen, mit der Folge, dass in bis zu zwei betroffenen VAZ die Grenze schädlicher eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes überschritten sein kann, sodass auch die reinen Ausbildungszeiten vor bzw. nach der Zwangspause aus der Berücksichtigung ausscheiden können. Das Überschreiten des Grenzwertes führt zur Versagung der steuerlichen Kinderfreibeträge und zur Rückforderung bereits bezahlten Kindergeldes. Beides hat unterhaltsrechtliche Auswirkung.

► **Hinweis:**

Kinder, die den **Grundwehr- oder Zivildienst** leisten, erhalten weder Kindergeld noch wird ein Kinderfreibetrag gewährt.

Für ein Kind, das seine Ausbildung wegen der Ableistung des freiwilligen Wehrdienstes unterbricht, besteht **künftig ab 2015** für einen Übergangszeitraum von bis zu vier Monaten sowohl vor als auch nach diesem Dienst ein Anspruch auf Kindergeld, § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG. Die Zeit des freiwilligen Wehrdienstes selbst wird weiterhin nicht berücksichtigt. Die Regelung wird analog in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b BUKGG übernommen und gilt damit auch für den Bezug von Kindergeld.

Zum häufigen Fall der **Berufsausbildung** hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung vom 09.06.1999 großzügige Auslegungsmaßstäbe gesetzt.

Demnach kann auf die Rechtsprechung des BSG zum BKGG alter Fassung nur beschränkt zurückgegriffen werden, da es seit dem 01.01.1996 in erster Linie um die Steuerfreistellung des Existenzminimums des Kindes geht. Der Berufsausbildung dienen alle Maßnahmen, die für den angestrebten Beruf geeignet sind, unabhängig davon, ob sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben sind. Das gilt auch für Sprachaufenthalte im Ausland, wenn Ausbildungsinhalt und Ausbildungsziel von einer fachlich autorisierten Stelle vorgegeben werden. Auch Au-pair-Verhältnisse sind anzuerkennen, wenn sie von systematischem Sprachunterricht begleitet werden. Zur Berufsausbildung gehört auch der Besuch Allgemeinwissen vermittelnder Grund-, Haupt- und Oberschulen sowie der Besuch von Fach- und Hochschulen oder eines College in den USA. Sprachaufenthalte im Ausland sind in der Regel anzuerkennen, wenn sie in einer Ausbildungs- oder Studienordnung vorgeschrieben oder empfohlen sind. Auch eine im Anschluss an das Studium ernsthaft und nachhaltig durchgeführte Promotion ist zu fördern. Das gilt auch für das Anwaltspraktikum eines Jurastudenten. Auch Referendare absolvieren nach Ansicht des BFH eindeutig eine Berufsausbildung i.S. § 32 EStG.

Nach BFH galt: Bei mehrjährigem **Auslandsstudium** behält das Kind den Wohnsitz in der Inlandswohnung der Eltern nur dann bei, wenn es dort in ausbildungsfreien Zeiten wohnt. Für die Dauer des Aufenthalts im inländischen Elternhaus kommt es nur auf die Unterbrechungen des Auslandsaufenthalts an. Die Dauer der Inlandsaufenthalte vor dem Beginn oder nach dem Ende des Studiums bleibt dabei außer Betracht. Die Rückkehrabsicht für die Zeit nach dem Auslandsstudium besagt nichts über die Beibehaltung des Wohnsitzes. Auch bei langjährigen Auslandsaufenthalten kann der Inlandswohnsitz fortbestehen, wenn das Kind z.B. 5 Monate im Jahr bei den Eltern wohnt. Der Senat hält teilweise an der Entscheidung vom 10.08.1998 nicht fest. Der BFH berücksichtigt selbstverständlich ein Kind nicht, wenn es auch in Österreich Kindergeld bezieht. Gleiches gilt nach BFH,

13. Kapitel

wenn es die Berufsausbildung wegen eigener Elternzeit unterbricht. Demgegenüber berücksichtigt der BFH ein volljähriges Kind, wenn es einen zugesagten Ausbildungsplatz nur verspätet antreten kann.

- 203a Probleme bei der Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung beseitigt der Gesetzgeber ab 2015 mit einer neuen Definition der »erstmaligen Berufsausbildung«. Gleichzeitig werden Mindestanforderungen aufgezeigt. So bedarf es nun eines »Qualitätsnachweises« durch eine Abschlussprüfung. Die Mindestdauer der ersten Berufsausbildung wird auf 12 Monate gesenkt. Unverändert bleibt es bei der Zweiteilung, wonach Aufwendungen für eine Erstausbildung bis zu 6.000 € als Sonderausgaben abziehbar sind, hingegen für eine Zweitausbildung der unbegrenzte Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zulässig ist. Die Änderung in § 9 Abs. 6 EStG wirkt sich auch auf § 4 Abs. 9 EStG aus.

5. Einkommen des volljährigen Kindes

a) Rechtslage bis VAZ 2011

- 204 In den beiden ersten Fallgruppen (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) wurde das Kind bis **einschließlich 2011** nicht berücksichtigt, wenn es eigene **Einkünfte** (s.o. Rdn. 21 f.) **und Bezüge** über 7.680 €⁴⁷² im Kalenderjahr hatte. Der Betrag erhöhte sich ab VAZ 2010 auf 8.004 €.⁴⁷³ Es handelte sich hierbei um eine strikte **Grenze (sog. Freigrenze)**, nicht um einen Freibetrag. Selbst bei nur geringer Überschreitung entfiel der Anspruch auf das Kindergeld in voller Höhe.⁴⁷⁴ Mit dem Konjunkturpaket II⁴⁷⁵, das rückwirkend zum 01.01.2009 in Kraft getreten ist und den Grundfreibetrag auf 7.843 € und ab 01.10.2009 auf 8.004 € erhöht hat, war der Betrag zunächst nicht verändert worden. Dies lag daran, dass sich die Einkünfte- und Bezügegenze an dem Existenzminimum eines Erwachsenen orientierten. Nach dem 7. Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 21.11.2008 belief sich das in 2010⁴⁷⁶ für einen Alleinstehenden steuerfrei zu stellendes Existenzminimum auf 7.656 € und lag damit unter dem Betrag von 7.680 €. Es bestand daher zunächst kein Grund, Eltern im Rahmen des Familienausgleichs zu entlasten. Nach dem 8. Existenzminimumbericht der Bundesregierung für 2012 erhöht sich der Betrag auf 8.064 €.⁴⁷⁷ Der neunte Bericht für 2014⁴⁷⁸ geht von einem Regelbedarfsniveau bei Alleinstehenden von 4.584 € (382 €/Monat) und bei Ehepaaren i.H.v. 8.448 € (704 €/Monat) aus.

Für jeden Monat, in dem es an einer Berücksichtigungsfähigkeit überhaupt fehlt, (wenn die Voraussetzungen an keinem Tag des Monats vorliegen) ermäßigte sich der Grenzwert um 1/12. Einkünfte und Bezüge, die auf diese Monate (Kürzungsmonate) entfielen, bleiben aber außer Ansatz. Lagen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Kindes nur für einen Teil des Monats vor, waren auch nur die auf diesen Teil entfallenden Einkünfte und Bezüge schädlich. Das galt z.B. für den Übergangsmonat, in dem noch Ausbildung und schon Erwerbstätigkeit erfolgten. Auch dies ergab sich aus einer Gesetzesänderung ab VAZ 2002. Für die Zeit davor musste der BFH mit zwei Urteilen vom 01.03.2000⁴⁷⁹ die belastende Auffassung der Finanzverwaltung korrigieren, die alle Einkünfte und Bezüge des Übergangsmonats beim Grenzwert schädlicher Einkünfte und Bezüge anrechnen

472 1996 12.000 DM; § 52 Abs. XXII a EStG sah für 1997 eine Erhöhung auf 12.360 DM vor, die durch das JStG 1997 ausgesetzt wurde, auch insoweit galten 12.000 DM. Ab 1997 neu für Kinder im Ausland: Kürzung der Grenze nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates. Wert 2001 14.040 DM.

473 www.bundesfinanzministerium.de.

474 BVerfG v. 27.07.2010, 2 BvR 2122/09, unter www.bundesverfassungsgericht.de.

475 BGBl I 2009, 416.

476 Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2010, www.bundesfinanzministerium.de.

477 BT-Drucks. 17/5550.

478 http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2012/11/2012-11-07-PM74-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v.

479 BFH BStBl II 2000, 461 und BFH BStBl II 2000, 462.

wollte. Schädlich ist nach BFH⁴⁸⁰ ein Abschnitt von mehr als 4 Monaten zwischen Ausbildung und freiwilligem sozialen Jahr.

Entwicklung des Grenzwertes unter Berücksichtigung des StSenkG:

1996	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2005	2010 und VZ 2011
+ 1997						+ 2004	- 2009	
DM	DM	DM	DM	DM	€	€	€	€
12.000	12.360	13.020	13.500	14.040	7.188	7.428	7.680	8.004

► **Fall:**

Ein volljähriges Kind (unter 25) ist im Januar und Februar 2011 noch mit Monatseinkünften von je 1.500 € berufstätig. Im März 2011 beginnt es ein Studium, daneben erzielt es vom 01.03. bis 31.12. 4.500 € Einkünfte. Die Grenze der schädlichen Einkünfte und Bezüge reduziert sich um 2/12 von 8.004 € auf 6.670 €. Die Einkünfte für Januar und Februar bleiben außer Betracht, diejenigen für März bis Dezember i.H.v. 4.500 € überschreiten 6.670 € nicht und sind somit un-schädlich.

In gleicher Weise ist der Grenzwert zeitanteilig für das Jahr zu kürzen, in dem **Volljährigkeit** des Kindes **eintritt**. Die Monate, zu deren Beginn das 18. Lebensjahr nicht vollendet war, führen zu anteiliger Kürzung. 205

Der **BFH**⁴⁸¹ hat entschieden, dass bei der Ermittlung des Jahresgrenzbetrages für schädliche Einkünfte und Bezüge des Kindes besondere Ausbildungskosten gem. § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG unabhängig davon abzugsfähig sind, ob sie aus den Einkünften und Bezügen bezahlt werden. Besondere Ausbildungskosten sind solche tatsächlichen Aufwendungen, die bei der Einkünfteermittlung als Werbungskosten zu berücksichtigen wären. Das Gesetz enthält keinen Katalog maßgeblicher Aufwendungen, sodass nicht auf Aufwendungen beschränkt werden darf, für die öffentliche Mittel geleistet werden können. Auch nach der Ausbildungsqualifikation und Funktionsbindung der Bezüge ist nicht zu unterscheiden. Der ausbildungsbedingte Mehrbedarf für ein Zusatzstudium im Ausland mindert die Einkünfte und Bezüge des Kindes entweder gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten, wenn es sich um Fortbildungskosten handelt, sonst gem. § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG. Ein erhöhter Lebensbedarf im Ausland ist in beiden Fällen regelmäßig nicht zu berücksichtigen.

► **Hinweis für die Praxis bis einschließlich Veranlagungsjahre 2011:**

Soweit Einkünfte des Kindes betroffen sind, lassen sich diese bspw. bei nichtselbstständiger Arbeit (Auszubildender) im Einklang mit dem Gesetz durch rechtzeitigen Aufwand für Werbungskosten reduzieren, soweit der konkrete Aufwand den Arbeitnehmerpauschbetrag von jährlich 920 € überschreitet.

► **Beispiele:**

Fachliteratur, Lehrgänge und Arbeitsmittel, z.B. Computer.⁴⁸² Die EStR⁴⁸³ verweisen hinsichtlich der Einkünfte auf § 2 Abs. 1 des EStG. Die rein steuertechnischen Einkünfte sind zunächst maßgeblich, auch soweit sie für die Lebensführung nicht zur Verfügung stehen, bspw. in Form der einbehaltenen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung. Auch negative Einkünfte, z.B. aus

480 BFH FamRZ 2003, 1926.

481 BStBl II 2001, 491; BFHE 193, 444.

482 Bei Anschaffungskosten oberhalb von 800 DM war entsprechend der üblichen Nutzungsdauer abzuschreiben.

483 EStR 2001, 180 e I (EStR 1999, 180e und H 180 e).

13. Kapitel

Vermietung und Verpachtung fließen ein. Der BFH⁴⁸⁴ hat entschieden, dass der Begriff der Einkünfte in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 EStG entspricht.

- 206 Der Begriff der Bezüge war **bis zum VAZ 2001** nicht definiert worden.

Die Einkünfte des Kindes i.H.d. Versorgungsfreibetrages und des Sparerfreibetrages sind keine Bezüge i.S.v. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.⁴⁸⁵

- 207 Zu den **Bezügen** gehören insbesondere die den steuerlichen Ertragsanteil übersteigenden Teile von Leibrenten, Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, bestimmte steuerfreie Renten und Bezüge, bestimmte Sonderabschreibungen und Absetzungen sowie pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG und Sozialhilfeleistungen. Auch BAföG-Zahlungen zählen – abzüglich einer jährlichen Pauschale – zu diesen Einkünften. Keine Bezüge sind Leistungen nach dem BErzGG und ein BAföG Darlehen, weil es sich um ein Darlehen handelt.

- 208 **Zeitliche Zuordnung: Rentennachzahlungen** (Halbwaisenrente) für das Vorjahr an ein Kind in Ausbildung sind zur Ermittlung des schädlichen Jahresgrenzbetrages **im** Jahr des Zuflusses zu berücksichtigen. Das gilt auch soweit es sich bei der Rente nicht um Einkünfte, sondern um Bezüge handelt. Ein **Teilverzicht** auf Einkünfte und Bezüge ist nach dem Gesetz nicht zu berücksichtigen. Maßgeblich sind aber vereinbarte Vergütungen, bspw. für ein Ausbildungsverhältnis, für das keine tarifliche oder gesetzliche Vergütung bindend vorgeschrieben ist. Leistungen des Ehegatten des Kindes (auch Familienunterhalt) sind Bezüge,⁴⁸⁶ nicht aber die Unterhaltsleistung der Eltern. Der BFH sieht einen Verzicht auf Weihnachtsgeld zur Erhaltung des Kindergeldes⁴⁸⁷ als missbräuchlich an.

- 209 Fraglich ist, ob ein schädlicher **Verzicht** auf Einkünfte vorliegt, wenn bspw. der Ausbildungsbetrieb wegen schlechter Leistungen oder finanzieller Probleme eine, bezogen auf Vertrag oder Tarif, zu niedrige Vergütung bezahlt und sich der Auszubildende nicht dagegen wehrt. *Skerhut*⁴⁸⁸ verneint dies mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, die nur einen rechtsmissbräuchlichen Verzicht sanktionieren will.

Geldzuwendungen eines Dritten, die der Kapitalbildung dienen, sieht der BFH⁴⁸⁹ nicht als Bezüge.

*b) Rechtslage ab VAZ 2012 durch Steuervereinfachungsgesetz 2011*⁴⁹⁰

- 210 **Ab 2012 entfällt die Einkommensüberprüfung** bei volljährigen Kindern unter 25 Jahren für Kindergeld und Kinderfreibeträge. Eltern bekommen auch dann weiter Kindergeld, wenn ihr Kind während seiner ersten Berufsausbildung oder seines Erststudiums hinzuverdient. Einschränkungen ergeben sich erst, wenn sich eine zweite Ausbildung anschließt. In diesem Fall besteht der Anspruch nur noch bis zum 25. Lebensjahr, wenn das Kind nicht mehr als 20 Wochenstunden regelmäßig arbeitet. Der Zugang zum Kindergeld und zur Gewährung des Freibetrages für volljährige Kinder wird erleichtert. § 32 Abs. 4 Satz 2 bis 10 EStG werden gestrichen und die Sätze 2 bis 3 wie ebenso § 2 Abs. 2 Satz 2 bis 3 BKKG eingefügt.

- 211 Nach Abschluss einer **erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums** wird ein Kind in den Fällen des § 31 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG folglich nur dann berücksichtigt, wenn das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.⁴⁹¹ Die Ausbildung muss ernsthaft betrieben werden, wobei eine tatsäch-

484 BFH FamRZ 2001, 89.

485 BFH FamRZ 2001, 222.

486 Soweit nicht durch begrenztes Realsplitting Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG entstehen; EStR 2001, 180 e II Nr. 9.

487 BFH FamRZ 2003, 1556.

488 *Skerhut* NWB 2001 F3 1739.

489 BFH FamRZ 2004, 1027.

490 BGBl. I 2011, I 2131.

491 § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in der Fassung des Art. 2 des AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013,

liche Unterrichts- und Ausbildungszeit von 10 Wochenstunden regelmäßig als ausreichende Ausbildung angesehen wird.⁴⁹²

► **Hinweis:**

212

Weil die Einkommensermittlung bei volljährigen Kindern wegfällt, wird ab 2012 auch der Ausbildungsfreibetrag nicht mehr um Einkünfte und Bezüge sowie Ausbildungsbeihilfen gekürzt. Auch Kapitalerträge des Kindes werden nicht mehr als Einkünfte und Bezüge erfasst. Näheres regelt das BMF-Schreiben vom 07.12.2011.⁴⁹³

6. Einkommen behinderter Kinder

Nach dem Wortlaut des Gesetzes waren die den Grenzwert überschreitenden Einkünfte und Bezüge nur in den ersten beiden Fallgruppen schädlich, nicht beim **behinderten Kind**. Die Finanzverwaltung wollte aber über den Wortlaut des Gesetzes hinweg auch dann nach dem Sinn der Regelung eigene Einnahmen berücksichtigt wissen.⁴⁹⁴ 213

Die Glaubhaftmachung, dass der Bedarf des Kindes auch durch höhere Einkünfte und Bezüge nicht gedeckt war, sollte dem Steuerpflichtigen vorbehalten⁴⁹⁵ bleiben. Insoweit kam es bei Heimunterbringung auf den tatsächlichen Aufwand, aber auch auf Sozialleistungen an.

Wenn die Behinderung in erheblichem Umfang mit ursächlich für die Arbeitslosigkeit war oder wenn die vom Kind erzielbaren Einkünfte nicht den gesamten Lebensbedarf decken konnten, hatte ein arbeitsloses behindertes Kind Anspruch auf Kindergeld.⁴⁹⁶

Die Rechtslage ändert sich generell **ab 2012** durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, das eine Einkommensüberprüfung auch hier entfallen lässt.⁴⁹⁷

7. Auslandsberührung

Fragen unbeschränkter Steuerpflicht spielen **vorab** bei der generellen Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes keine Rolle, vgl. BMF-Schreiben v. 07.06.2010.⁴⁹⁸ Die Anspruchsvoraussetzungen sind, je nach Nationalität und Wohnsitz/gewöhnlichem Aufenthalt der Eltern, unterschiedlich. 214

Ein Anspruch kann sich aus § 62 EStG, EU-/EWR-Vorschriften, Freizügigkeits-Abkommen sowie Sozialabkommen herleiten. Ausländer müssen grundsätzlich die Voraussetzungen des § 62 Abs. 2 EStG erfüllen. Dieser beinhaltet aufenthaltsrechtliche Anspruchsvoraussetzungen. 215

Kindergeldberechtigt nach § 62 EStG sind auch **freizügigkeitsberechtigte Ausländer**. Dabei handelt es sich um Staatsangehörige der EU- bzw. EWR-Staaten⁴⁹⁹ und ihre Familienangehörigen, deren 216

1809, anzuwenden ab dem 01.01.2012 – s. Art. 31 Abs. 1 des AmtshilfeRLUMsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, 1809.

492 Siehe auch unter A. 14.3 des Erlasses der Dienstanweisung zum Kindergeld nach dem Einkommensteuergesetz (DA-KG) Bundeszentralamt für Steuern 01.07.2014, St II 2 – S 2280-DA/14/00004, www.bzst.de/.../Steuern.../Kindergeld.../Dienstanweisung/20140722_DA.

493 BMF-Schreiben vom 07.12.2011, IV C 4- S 2282/07/0001-01, BStBl. I 2011, 1243.

494 Einführungsschreiben des BMF zum Familienleistungsausgleich vom 18.12.1995, Rn. 20 mit Hinweis auf Abschn. 180 d EStR und unter Erhöhung des dortigen Betrages von 9.540 DM auf 12.000 DM. Die EStR 1999 lassen eine Erhöhung des Grenzwertes um den Behindertenpauschbetrag zu.

495 EStR 1999, 180 d; die EStR 2001 enthalten hierzu keinen Hinweis.

496 BFH DStR 2010, 401.

497 BGBl. 2011 I, 2131.

498 IV C 4 – S 2285/07/0006: 001; BStBl I 2010, 582.

499 Zur EU bzw. zum EWR gehören neben der Bundesrepublik Deutschland folgende Staaten: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Italien, Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Norwegen, Polen, Österreich, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern.

13. Kapitel

- Rechtsstellung vom FreizügG/EU erfasst wird, § 1 Abs. 2 Nr. 1 AufenthG⁵⁰⁰ i.V.m. § 2 Abs. 2 FreizügG/EU.⁵⁰¹
- 217 Für einen **deutschen Elternteil** besteht Anspruch auf Kindergeld, wenn er nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (z.B. als **Auslandsbeamte**), § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG.
- 218 Auch ein deutscher Elternteil, der mit seiner Familie den Lebensmittelpunkt z.B. in Tschechien teilt und dort sozialversicherungspflichtig beschäftigt ist, hat so Anspruch auf das deutsche (Differenz-) Kindergeld, wenn er in Deutschland einen **Zweitwohnsitz** behält.⁵⁰²
- 219 Elternteile **ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland**, die nach § 1 Abs. 3 EStG der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (sog. **Grenzpendler**), besitzen nach § 62 Abs. 1 Nr. 2b EStG einen Anspruch auf Kindergeld
- 220 Haben kindergeldberechtigte Eltern **Berührungspunkte zu verschiedenen EU-Staaten**, kann es zu konkurrierenden Kindergeldansprüchen in den EU-Mitgliedsländern kommen. Es steht den EU-Ländern frei, eigene Regeln für den Anspruch auf Leistungen und Dienste festzulegen. Jedes Land gewährt bestimmte Familienleistungen, deren Höhe und die dafür geltenden Bedingungen aber sehr unterschiedlich sind. In einigen Ländern werden regelmäßige Zahlungen geleistet, während in anderen Ländern anstelle von Zahlungen je nach Familiensituation steuerliche Vergünstigungen zum Tragen kommen.⁵⁰³ In diesen Fällen ist der Anspruchsvorrang anhand von EU-Verordnungen zu klären.
- 221 **Seit dem 01.05.2010** wird die EWG-VO Nr. 1408/71⁵⁰⁴ grundsätzlich von der VO (EG) Nr. 883/2004⁵⁰⁵ abgelöst.⁵⁰⁶ Die EWG-VO Nr. 1408/71 gilt in den EU- und EWR-Staaten nur noch für Personen, die nicht vom persönlichen Geltungsbereich der VO (EG) Nr. 883/2004 erfasst werden. Von Übergangsfällen abgesehen, ist die EWG-VO 1408/71⁵⁰⁷ in der Praxis nur noch für Drittstaatsangehörige im Verhältnis zu Großbritannien von Bedeutung.
- 222 Das Niedersächsische FG⁵⁰⁸ geht von dem Grundsatz aus, dass die europarechtlichen Konkurrenzvorschriften wie die VO (EG) Nr. 883/2004 nur dann zur Anwendung kommen, wenn zuvor festgestellt wird, dass ein Kindergeldanspruch nicht nur nach nationalem deutschem Recht, sondern auch nach dem Recht eines weiteren EU-Mitgliedstaates besteht. Zunächst sei zu klären, welcher der beiden Ansprüche auf Familienleistungen nach den überstaatlichen Konkurrenzregeln vorrangig ist und ob das EU-Mitgliedsland, dessen Recht nachrangig ist, Kindergeld i.H.d. Differenz zwischen der Familienleistung des anderen Mitgliedslandes und dem nach eigenem Recht zu gewährenden Kindergeld zu leisten habe. Der BFH⁵⁰⁹ hat im Rahmen eines Revisionsverfahrens dem Gerichtshof

500 Fassung aufgrund des Gs zur Verbesserung der Rechte von international Schutzberechtigten und ausländischen Arbeitnehmern vom 29.08.2013, BGBl. I 2013, 3484 m.W.v. 06.09.2013.

501 Gs über die allgemeine Freizügigkeit von Unionsbürgern (Freizügigkeitsgesetz/EU – FreizügG/EU) v. 30.07.2004, BGBl. I 2004, 1950, 1986; zuletzt geändert durch Art. 8 des Gs vom 17.06.2013, BGBl. I 2013, 1555.

502 BFH v. 18.12.2013 – III R 44/12, JurionRS 2014, 55375, FuR 2014, 595.

503 http://europa.eu/youreurope/citizens/family/children/benefits/index_de.htm#benefits-differ.

504 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31971R1408:de:HTML>.

505 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:166:0001:0123:de:PDF>.

506 Die neue Verordnung gilt seit dem 01.04.2012 auch für die Schweiz und seit 01.06.2012 für die EWR-Staaten Island, Liechtenstein und Norwegen.

507 Die Vorschriften des Titels II der VO Nr. 1408/71 begründeten als Kollisionsregeln keinen unmittelbaren Anspruch auf Kindergeld aus Unionsrecht. Die EWG-Verordnung Nr. 1408/71 stellte supranationales, auf der Grundlage von Art. 42 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, beruhendes Recht dar. Sie koordinierte die Sozialversicherungssysteme der Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

508 Niedersächsisches FG v. 15.12.2011, 3 K 155/11, <http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE201270322&st=null&showdoccase=1>.

509 BFH Vorlagebeschluss vom 08.05.2014, III R 17/13, EuGH-Vorlage zur VO Nr. 883/2004, <http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen->.

der Europäischen Union die Fragen der Konkurrenz zur Vorabentscheidung vorgelegt. Das FG Düsseldorf⁵¹⁰ sah keine Anspruchskonkurrenz nach Art. 68 EU-VO Nr. 883/2004.

Entsprechendes gilt für in Deutschland beschäftigte **schweizerische Arbeitnehmer**, da die Schweiz aufgrund des mit der EU und ihren Mitgliedstaaten abgeschlossenen Freizügigkeits-Abkommen so behandelt wird, als wäre sie ein Mitgliedstaat der EU. § 62 Abs. 2 EStG findet ebenso bei Staaten, mit denen ein Sozialabkommen besteht, keine Anwendung, derzeit mit den Staaten Serbien und Montenegro, Bosnien und Herzegowina, Marokko, Türkei und Tunesien (H31 EStH). 223

Die Bundesregierung plant mit dem Entwurf⁵¹¹ eines Gesetzes zur Änderung des Freizügigkeitsgesetzes/EU und weiterer Vorschriften auch Änderungen beim Kindergeld. Zur Vermeidung von Missbrauch soll die Kindergeldberechtigung von der **Angabe der Identifikationsnummer** abhängig gemacht werden. 224

II. Familienleistungsausgleich

Der Familienleistungsausgleich stellt in den Vordergrund, dass Familien durch die Geburt und Erziehung von Kindern Leistungen für die Gesellschaft erbringen. Einkommensteuerlich werden Kinderfreibeträge und das Kindergeld seit 1996 unter dem Titel Familienleistungsausgleich geführt. Das Bundesfamilienministerium nennt als Instrumente des Familienleistungsausgleichs das Kindergeld, die steuerliche Freistellung von Kinderbetreuungskosten, das Elterngeld, Betreuungsgeld, die beitragsfreie Mitversicherung von Kindern in der Kranken- und Pflegeversicherung sowie die Anrechnung von Kindererziehungszeiten in der gesetzlichen Rentenversicherung. 225

§ 2 Abs. 8 EStG wurde durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes in Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.05.2013⁵¹² neu in das Gesetz aufgenommen. Ein BMF-Schreiben vom 17.01.2014⁵¹³ regelt die Auslegung des Gesetzes und stellt klar, dass Lebenspartner mit Kindern bei der Zusammenveranlagung genauso behandelt werden wie Eheleute. Dazu gehört auch, dass eingetragene Lebenspartner grundsätzlich die doppelten Kinderfreibeträge erhalten. Das BMF-Schreiben erläutert ebenso die unterschiedlichen praktischen Fallkonstellationen wie die Stiefkind- und Fremdkindadoption. 226

1. Duales System (bis 1995)

Bis 1995 wurden Kindergeld und Kinderfreibetrag (KFrB) als Jahresbetrag dual nebeneinander gewährt. Das Kindergeld war deutlich niedriger als aktuell und wurde als Sozialleistung nach dem BKGG gewährt, mit schwer zu handhabenden einkommensabhängigen Zu- und Abschlägen. Auswirkungen auf die ESt hatte das Kindergeld nicht. Bei sehr niedrigem oder fehlendem Einkommen wirkte sich der steuerliche Kinderfreibetrag nicht entlastend aus, sodass zur Erfüllung verfassungsrechtlicher Vorgaben (steuerliche Entlastung des Existenzminimums des Kindes) eine Neuregelung gefunden werden musste⁵¹⁴. 227

Die Sondervorschrift des § 53 EStG

228

§ 53 EStG wurde mit dem Familienförderungsgesetz eingeführt und gewährte für die Jahre 1983 bis 1995 Korrekturmöglichkeiten soweit entweder die Veranlagung noch nicht bestandskräftig abge-

510 FG Düsseldorf v. 13.03.2013 – 15 K 4316/12 Kg, http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/j2013/15_K_4316_12_Kg_Urteil_20130313.html.

511 <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2014/0394-14.pdf>.

512 BGBl. 2013 I S. 2397.

513 www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2014-01-17-Familienleistungsausgleich-Lebenspartner-Freibetraege-fuer-Kinder.html.

514 Siehe zur Berücksichtigung finanzieller Belastungen durch Kinder im Einkommensteuerrecht, Kindergeld und Kinderfreibetrag, auch Quernheim ZFE 2006, 328.

13. Kapitel

schlossen war oder der Steuerbescheid hinsichtlich der Höhe des Kinderfreibetrages als vorläufig bezeichnet wurde. Neue Steuerbescheide waren von Amts wegen zu erlassen, soweit sich für den Steuerpflichtigen eine Verbesserung ergab. § 53 EStG führte folgende DM-Beträge für die Prüfung des steuerlichen Existenzminimums eines Kindes ein:

1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
3.732	3.864	3.924	4.296	4.416	4.572	4.752
1990	1991	1992	1993	1994	1995	
5.076	5.388	5.676	5.940	6.096	6.168	

Die Sonderregelung trug Elemente des ab 1996 geltenden neuen Familienleistungsausgleiches. Das Gesetz verlangte die Umrechnung des je gewährten Kindergeldes mit dem Grenzsteuersatz des Betroffenen in einen fiktiven Freibetrag. Die Summe aus diesem und dem seinerzeit gewährten Kinderfreibetrag wurde mit dem Betrag für das Existenzminimum aus der vorstehenden Tabelle verglichen. War der Tabellenbetrag höher, bestand Korrekturbedürfnis, weil das Existenzminimum unter Einbeziehung des Kindergeldes bisher nicht voll steuerfrei gestellt wurde.

2. System ab der Reform 1996

- 229 Ziel des aktuellen Systems ist eine gerechtere Ausgleichsregelung und die steuerliche Freistellung des Existenzminimums auch von Kindern. Kindergeld und KFrB stehen nun **alternativ** nebeneinander. Sie schließen sich für die ESt selbst im Ergebnis gegenseitig aus. Während des laufenden Jahres wird immer nur das Kindergeld⁵¹⁵ als monatliche Steuervergütung geleistet.⁵¹⁶

Der KFrB (bzw. ab VAZ 2000 die FrB nach § 32 Abs. 6 EStG) kommt vorweg nicht zum Tragen, auch nicht bei der einbehaltenen Lohnsteuer der Arbeitnehmer. Anders ist es beim SolZ und der Kirchenlohnsteuer. Bei deren Bemessung ist der Kinderfreibetrag (oder ab VAZ 2000 die Freibeträge) schon unter dem laufenden Jahr gem. § 51a Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Das Existenzminimum eines Kindes wird beim Familienausgleich entweder durch einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch einen Anspruch auf Kindergeld gewährleistet, § 31 Satz 1 EStG. In § 32 EStG werden die berücksichtigungsfähigen Kinder für die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibetrag zentral und einheitlich bestimmt.

3. Auswirkungen auf die Lohnsteuerkarte

- 230 Die nun auf der elektronischen Lohnsteuerkarte eingetragenen Zähler für Kinder⁵¹⁷ wirken sich ausschließlich auf die Zuschlagsteuern, nämlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, aus. Diese werden immer aus einer fiktiven ESt gerechnet, wie sie sich mit Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG ergeben würde, § 51a Abs. 2 EStG. Dies gilt unabhängig davon, ob Kindergeld geleistet wird. Gleiches gilt für die Zuschlagsteuern auch stets bei der Veranlagung zur ESt, vgl. hierzu unten Rdn. 39, 42, 375 ff.

4. Vergleichsberechnung/Günstigerprüfung

- 231 Bei der **Veranlagung** zur ESt ist Kind für Kind, beginnend mit dem ältesten in absteigender Altersreihenfolge, zu berechnen, ob die einkommensteuerliche **Entlastung** durch Abzug der Kinder- und Betreuungsfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG niedriger oder höher ist als das gewährte Kindergeld. Ein Kind, das im Kalenderjahr ausscheidet oder hinzukommt, wird im angebrochenen Monat voll

515 § 31 Satz 3 EStG.

516 Ausgenommen Fälle der Kindergeldleistung nach dem BKGG.

517 Beispiel Steuerklasse III/2,0 (= Zähler 2,0).

berücksichtigt. Wenn sich dadurch die Rangordnung ändert, ist die Vergleichsberechnung auf das volle Jahr vorzunehmen. **Bis VAZ 2006** war das Monatsprinzip nach §§ 32 Abs. 6, 71 EStG zu beachten. **Ab VAZ 2007** hat die Günstigerprüfung auf das gesamte Jahr bezogen zu erfolgen.

Verrechenbar ist bis auf die Fälle eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruches zum Kindergeld nur tatsächlich bezahltes Kindergeld. Ist dieses verfristet oder verwirkt, erfolgt keine Verrechnung.⁵¹⁸ Wird Kindergeld erst nachträglich bezahlt, wird es dann unter Abänderung auch eines bestandskräftigen ESt-Bescheides verrechnet, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Verrechnet wird Kindergeld nur in entsprechendem Umfang. Steht dem Steuerpflichtigen im Grundsatz nur ein halber Kinderfreibetrag zu (das ist der Regelfall bei ganzjährig dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen oder nicht miteinander verheirateten Eltern), wird auch nur die Hälfte des Kindergeldes verrechnet. Einem bestehenden zivilrechtlichen Ausgleichsanspruch steht der direkte Kindergeldbezug gleich. Der Ausgleichsanspruch mindert umgekehrt das verfügbare Kindergeld beim Kindergeldbezieher.

Ist die **steuerliche Entlastung** aus dem (halben) Kinderfreibetrag bzw. den Freibeträgen des § 32 Abs. 6 EStG **niedriger** als das (halbe) Kindergeld,⁵¹⁹ wird der Kinderfreibetrag für die Festsetzung der ESt⁵²⁰ (aber nur für diese) endgültig nicht berücksichtigt. Es bleibt dann beim geleisteten Kindergeld, von dem aber nie etwas zurückgezahlt werden muss.⁵²¹ Ein Überhang dient der Familienförderung. **Ab VAZ 2004** zählt ausdrücklich der **Kindergeldanspruch**, nicht die Kindergeldzahlung. 232

Ist die **steuerliche Entlastung** aus dem (halben) Kinderfreibetrag **höher** als der (halbe) Kindergeldanspruch, kommen die Kinderfreibeträge auch bei der Berechnung der ESt zum Zuge. Die Günstigerprüfung, die im Rahmen der Lohnsteuererklärung/Lohnsteuerausgleichs durchgeführt wird, stellt fest, ob der Kinderfreibetrag zusammen mit dem Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf eine Steuerersparnis bewirkt. Wenn die Freibeträge für den Steuerzahler günstiger als das Kindergeld sind, hat das Finanzamt sie zu erstatten.⁵²² 233

► **Beispiel**,⁵²³ 234
 M und F haben 2012 ein zu versteuerndes Einkommen ohne Freibeträge für Kinder i.H.v. 65.000 € bezogen. Für den minderjährigen Sohn S. haben sie 2.208 € Kindergeld erhalten.
 Unter Berücksichtigung von Pauschbeträgen für Werbungskosten, Vorsorgeaufwendungen, Sonderausgaben und Kindergeld von 2.208 € ergibt die Günstigerprüfung unter Berücksichtigung des Kindesfreibetrages von 7.008 € einen Erstattungsbetrag i.H.v. **1.861 €**.⁵²⁴

III. Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG/Unterscheidungen

1. Kinderfreibetrag

Der Kinderfreibetrag orientiert sich im Anschluss an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts seit 1996 am Existenzminimum und steht grundsätzlich jedem Elternteil zur Hälfte zu. Der Kinderfreibetrag beträgt **ab VAZ 2010**⁵²⁵ **2.184 €**. Er verdoppelt sich bei einer Zusammenveranlagung, s. nachstehend, auf **4.368 €**. 235

518 Schmidt/Loschelder, EStG, § 31 Rn. 30.

519 Das ist der statistisch sicher häufigste Fall.

520 Nur für diese, anders bei den Annex- oder Zuschlagsteuern.

521 § 31 Satz 2 EStG. Soweit Kindergeld zur Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist, verbleibt es zur Förderung der Familie.

522 Arbeitshilfe unter www.abgabenrechner.de.

523 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel B Rn. 670.

524 Steuerrechner online: www.nachrechnen.de/steuern.

525 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WaBeG), vom 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; bis einschl. VAZ 2009 betrug der Kinderfreibetrag 6.034 €.

13. Kapitel

- 235a Am 28.01.2015 hat das Bundeskabinett den Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für die Jahre 2015 und 2016 beschlossen. Danach sind der steuerliche Grundfreibetrag und der Kinderfreibetrag anzupassen. Die Bundesregierung wird die notwendigen gesetzgeberischen Schritte einleiten, die sich aus dem Existenzminimumbericht ergeben. Der 10. Existenzminimumbericht⁵²⁶ kommt zu dem Ergebnis, dass in den Veranlagungsjahren 2015 und 2016 sowohl beim Grundfreibetrag (derzeit 8.354 €) als auch beim Kinderfreibetrag (derzeit 4.368 €) Erhebungsbedarf besteht. Der Grundfreibetrag ist um mindestens 118 € im Jahr 2015 und um mindestens 298 € im Jahr 2016 anzuheben. Der Kinderfreibetrag ist um mindestens 144 € im Jahr 2015 und um mindestens 240 Euro im Jahr 2016 anzuheben.

2. Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehung- oder Ausbildungsbedarf

- 236 Neben dem Kinderfreibetrag wird in § 32 Abs. 6 EStG ein weiterer Freibetrag je Elternteil für den Betreuungs- und Erziehung- oder Ausbildungsbedarf (**BEA-Freibetrag**) i.H.v. jährlich **1.320 €** geregelt.

237 Verdoppelung

Bei der Zusammenveranlagung beider Elternteile und in bestimmten Übertragungsfällen verdoppeln sich die Beträge. Gleiches gilt, wenn der andere Elternteil verstorben⁵²⁷, oder nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, der Steuerpflichtige das Kind alleine angenommen hat oder das Kind ausschließlich bei ihm Pflegekind ist. Der Kinderfreibetrag beträgt **ab VAZ 2010**⁵²⁸ 2.184 € und verdoppelt sich im Fall der Zusammenveranlagung der Eltern jährlich auf **4.368 €**. Der BEA-Freibetrag beläuft sich auf 1.320 €. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppelt sich dieser Betrag auf **2.640 €**, § 32 Abs. 6 Satz 2 EStG.

Der Kinderfreibetrag und der BEA-Freibetrag betragen bei **Zusammenveranlagung** somit insgesamt **7.008 €** (4.368 € + 2.640 €).

238 ► Hinweis:

Seit 1996 gilt das **Monatsprinzip**, § 32 Abs. 6 Satz 5 EStG, das dem früher maßgeblichen Jahresprinzip gewichen ist. Hierfür ist es unschädlich, dass die Freibeträge nun seit dem Familienförderungsgesetz ab dem VAZ 2000 mit Jahreswerten im Gesetz stehen.

3. Übertragung von Kinderfreibeträgen

- 239 **Auf Antrag** eines Elternteils kann der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag bei unbeschränkter Steuerpflicht **auf den beantragenden Elternteil** übertragen werden, wenn
- er seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im Wesentlichen nachkommt oder
 - der andere Elternteil nicht unterhaltspflichtig ist.

Für die **Zeiträume**, in denen Unterhaltsleistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz gezahlt werden, scheidet eine Übertragung aus, § 32 Abs. 6 Satz 6 und 7 EStG.

- 240 Der Elternteil, der ein **minderjähriges Kind** in Obhut hat, kommt seiner Unterhaltsverpflichtung regelmäßig durch die Pflege und Erziehung des Kindes nach, § 1606 Abs. 3 BGB, R 32.13 Abs. 2 Satz 2 EStR. Der andere Elternteil ist demgegenüber zur Zahlung von Unterhaltsrenten verpflichtet, wenn er leistungsfähig ist. Das Kind muss bedürftig sein.

526 www.bundesfinanzministerium.de.

527 Gleichbehandelt werden nach EStR 2001, 181 Fälle, in denen Wohnsitz oder Aufenthalt des anderen Elternteils nicht zu ermitteln sind oder ein Kindsvater amtlich nicht feststellbar ist.

528 Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (Wachstumsbeschleunigungsgesetz – WaBeG), G. v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950; bis einschl. VZ 2009 betrug der Kinderfreibetrag 6.034 €.

Die Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem **volljährigen Kind** ist grundsätzlich durch Zahlung von Barunterhalt zu erfüllen. Bei der Prüfung, ob der Unterhaltsschuldner seiner Verpflichtung nachkommt, ist der durch **Urteil (Beschluss) oder Vereinbarung** festgelegte Betrag heranzuziehen. Soweit die Höhe der Unterhaltsrente nicht bestimmt worden ist, ist sie unter Anwendung der **Düsseldorfer Tabelle** zu bestimmen.

Im Wesentlichen kommt ein Elternteil seiner Barunterhaltsverpflichtung gegenüber seinem Kind nach, wenn er sie i.H.v. **mindestens zu 75 %** erfüllt. Maßgebend ist hier der **Zeitraum**, für den die Zahlungen bestimmt sind⁵²⁹.

► **Hinweis:**

Erfolgte bei der steuerlichen Veranlagung eines Elternteils auf dessen Antrag hin eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden Freibetrages, muss der Steuerbescheid nach § 175 AO geändert werden, wenn der andere Elternteil nachträglich seiner Unterhaltsverpflichtung für das betroffene Jahr nachkommt und sich gegen die vorgenommene Übertragung wendet. Hat die Verpflichtung nicht ganzjährig bestanden, ist für die Beurteilung, ob und inwieweit sie erfüllt worden ist, auf den Verpflichtungszeitraum abzustellen, R 32.13 Abs. 3 EStR.

Elternteile, die **mangels finanzieller Leistungsfähigkeit** nicht unterhaltspflichtig sind, werden steuerlich so behandelt, als wären sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommen. Es erfolgt dann keine Übertragung auf den anderen Elternteil, weil der Elternteil nicht zur Leistung von Unterhalt verpflichtet ist⁵³⁰.

Auch wenn Eltern wegen **eigener ausreichender Einkünfte des Kindes** nicht zum Unterhalt verpflichtet sind, bleibt es selbst dann beim **Halbteilungsgrundsatz**, wenn das Kind im Haushalt des einen Elternteils lebt und der andere Elternteil keinen Unterhalt zahlt⁵³¹.

Bei **Vereinbarung** einer Unterhaltsfreistellung darf keine Übertragung vorgenommen werden⁵³². Wenn ein Elternteil den anderen Elternteil von der Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem gemeinsamen Kind gegen ein, den geschätzten Unterhaltsansprüchen des Kindes entsprechendes Entgelt, **freistellt** und den **vollen Unterhalt** bestreitet, liegt darin gleichzeitig auch eine Unterhaltserfüllung des freigestellten Elternteils mit der Folge, dass dieser seinen Anspruch auf einen halben Freibetrag behält⁵³³. 242

Gleichzeitig mit dem **Antrag** muss darlegt werden, dass der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nachgekommen ist oder keine Verpflichtung bestanden hat. 243

► **Hinweis:**

Das FA des anderen Elternteils muss nach der Übertragung auf den anderen Elternteil einen bereits erlassenen Steuerbescheid unter Rückgängigmachung des bereits gewährten Freibetrags ändern. Beantragt der andere Elternteil eine Herabsetzung der gegen ihn festgesetzten Steuer mit der Begründung, die Voraussetzungen lägen nicht vor, so ist der Elternteil, auf den zunächst der halbe Freibetrag übertragen worden war, zum Verfahren hinzuzuziehen, § 174 Abs. 4 und 5 AO. Ob siegt der andere Elternteil, erhält dieser wiederum seinen halben Freibetrag zurückübertragen und der Steuerbescheid des Elternteils, auf den zunächst der Freibetrag übertragen worden war, muss berichtigt werden, § 174 Abs. 4 AO; R 32.13 Abs. 4 EStR.

Bei der **Übertragung auf Stief- bzw. Großeltern** nach § 32 Abs. 6 Satz 10 EStG gibt es unterschiedliche Varianten zur Obhut und Unterhaltsverpflichtungen: Bei **Aufnahme im Haushalt** muss das Kind dort eine persönliche Betreuung erfahren. Es darf sich dort nicht nur zeitweise aufhalten. 244

529 BFH v. 11.12.1992 – III R 7/90, BStBl II 1993, 397.

530 BFH v. 25.07.1997 – VI R 107/96, BStBl II 1998, 329.

531 BFH v. 24.10.1997 – VI R 13/97; BFH/NV 1998, 689.

532 BFH v. 27.10.2004 – VIII R 11/04, BFH/NV 2005, 343.

533 BFH v. 25.01.1996 – III R 137/93, BStBl II 1997, 21.

13. Kapitel

Ein Kind, das sich z.B. wechselweise im Haushalt der leiblichen Eltern und der Großeltern aufhält, gilt nicht als in den Haushalt der Großeltern aufgenommen. **Nicht Voraussetzung** ist, dass zu dem Stiefelternteil oder den Großeltern ein Pflegekindschaftsverhältnis begründet worden ist. Pflegeeltern haben bereits einen gesetzlichen Anspruch auf den Kinderfreibetrag, § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine **Übertragung in Pflegekindschaftsfällen** von den leiblichen Eltern auf Pflegeeltern ist nicht möglich, weil die leiblichen Eltern selbst keinen Anspruch auf einen Freibetrag mehr haben, § 32 Abs. 2 Satz 2 EStG. **Zusammenveranlagte Eltern** können den »vollen« Freibetrag übertragen. Bei nicht zusammenveranlagten Eltern kann jeder Elternteil nur seinen halben Freibetrag auf Stiefelternteile oder Großeltern übertragen.

► Praktikerhinweis:

Eine Übertragung des Freibetrages auf die Großeltern/Großelternteile, die das Kind in ihren Haushalt aufgenommen haben, empfiehlt sich, wenn die Großeltern ihr Einkommen mit einem höheren Grenzsteuersatz versteuern und die aus dem Freibetrag erwachsende Steuerersparnis höher ausfällt als die Kindergeldzahlung. Lebt ein Kind im gemeinsamen Haushalt von Eltern und Großeltern, wird das Kindergeld vorrangig einem Elternteil gezahlt. Eine Zahlung an einen Großelternteil hat jedoch zu erfolgen, wenn der Elternteil auf seinen Vorrang schriftlich gegenüber dem FA verzichtet, § 64 Abs. 2 Satz 5 EStG. Zugunsten der im selben Haushalt lebenden Großeltern kann sich so ein höherer Gesamtkindergeldbetrag ergeben. Eine optimale Steuerersparnis könnte erreicht werden, wenn zusätzlich auch noch die Übertragung des Kinderfreibetrags vorgenommen wird.

- 245 Bei einem **Stiefkind** handelt es sich um ein im ersten Grad mit dem Ehegatten verwandten Kind, d.h., ein Kind aus einer früheren Ehe oder das nicht eheliche Kind aus einer früheren/anderen Beziehung. Kinder des Ehegatten werden nur berücksichtigt, wenn sie in den Haushalt des mit ihm Verheirateten aufgenommen werden. Die Übertragung erfolgt stets nur auf ein Stiefelternteil, nicht auf die Stiefeltern. Stirbt der leibliche Elternteil oder wird die Ehe geschieden bzw. aufgelöst und verbleibt das Kind im Haushalt des bisherigen Stiefelternteils, ist das Kind bezüglich des Kindergeldes ohne weitere Prüfung als **Pflegekind** zu berücksichtigen, § 63 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. Nr. 63.2.3 der Neufassung der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs⁵³⁴.
- 246 **Neben der freiwilligen Übertragung** besteht die Möglichkeit der Übertragung von Eltern/Elternteilen auf Stief-/oder Großeltern, wenn die Eltern ihrer **Unterhaltspflichtung nicht im Wesentlichen nachkommen**, vgl. Rdn. 241.
- 247 In den Fällen der Eintragung eines »vollen« Kinderfreibetrags sowie der Freibetrags-Übertragung erfolgt keine **Pflichtveranlagung** mehr, weil sich Kinderfreibeträge auf die Lohnsteuerberechnung nicht mehr auswirken können. Ist aus anderen Gründen eine Pflichtveranlagung durchzuführen oder kommt es zu einer **Antragsveranlagung**, wird der Freibetrag nicht gewährt. Die sich im Lohnsteuerabzugsverfahren ergebenden Vorteile bezüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer werden rückgängig gemacht.
- 248 Die Übertragung kann dazu führen, dass auch weitere **Kind bezogene Entlastungen** bei der zustimmenden Person **entfallen**, z.B. der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, der Ausbildungsfreibetrag, die Übertragung des dem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags und die Ermäßigung von Zuschlagsteuern wie Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer. Auch verändert sich ggf. der Prozentsatz der zumutbaren Belastung bei den außergewöhnlichen Belastungen.

► Hinweis:

Wird der Freibetrag auf Großeltern zu übertragen, ist der Steuerbescheid der Eltern zu ändern, § 175 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn nicht nur die Zustimmung zur Übertragung nach Eintritt der Bestandskraft erteilt, sondern auch der Antrag auf Übertragung erst nach diesem Zeitpunkt gestellt

⁵³⁴ DA-FamEStG – BStBl I 2004, 760.

worden ist⁵³⁵. Die Übertragung kann grundsätzlich bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren vorgenommen werden, § 39 Abs. 3a EStG.

Die Zustimmung zur Übertragung ist **gerichtlich durchsetzbar**⁵³⁶.

249

4. Übertragungen von BEA-Freibeträgen

Bis VAZ 2011 erfolgte die Übertragung des Freibetrags für den BEA Freibetrag, vgl. Rdn. 236, allein auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet war. Auf eine Verletzung von Unterhaltspflichten des anderen Elternteils kam es nicht an. Eine Übertragung der Freibeträge für Kinder auf einen **Stief- oder Großelternteil** war nur möglich, wenn dieser das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hatte. 250

Ab **VAZ 2012**⁵³⁷ ist eine Übertragung des BEA-Freibetrages auf einseitigen Antrag des betreuenden Elternteils ausgeschlossen, wenn der barunterhaltspflichtige Elternteil Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut, § 32 Abs. 6 Satz 8–9 EStG. Auf diese Weise wird dem Umstand Rechnung getragen, dass in zunehmendem Maße in Trennungsfällen beide Elternteile den Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihres Kindes sicherstellen. Der andere Elternteil kann in diesem Fall der Übertragung des BEA-Freibetrages **widersprechen**. Eine Übertragung des BEA-Freibetrages auf einseitigen Antrag des betreuenden Elternteils kommt folglich nicht mehr in Betracht, wenn der barunterhaltspflichtige Elternteil die Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut.

Eine Übertragung der Freibeträge für Kinder auf einen **Stief- oder Großelternteil** ist ab **VAZ 2012** nun auch möglich, wenn Großeltern, z.B. mangels Leistungsfähigkeit eines oder beider Elternteile, eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber ihren Enkelkindern haben, § 32 Abs. 6 Satz 10–11 EStG.

Wird der Kinderfreibetrag übertragen, erfolgt von Amts wegen auch die Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, R 32.13 Abs. 4 EStR.

Die Übertragung des BEA-Freibetrages auf einen Elternteil, bei dem das Kind gemeldet ist, verstößt nicht gegen das GG. Der Gesetzgeber darf typisierend davon ausgehen, dass ein derartiges Kind dort umfassend betreut wird und der Betreuungsaufwand höher ist als der des barunterhaltspflichtigen Elternteils. Diese Betreuungsleistung sei höher zu gewichten als etwa die Bezahlung von Nachhilfestunden oder Musikunterricht durch den Barunterhalt leistenden Elternteil.⁵³⁸

5. Auslandsberührung

Für den Kinderfreibetrag und den BEA Freibetrag ist bei Kindern im Ausland eine Notwendigkeits- und Angemessenheitsprüfung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates vorzunehmen. Dies kann zu einer Kürzung der Freibeträge führen, § 32 Abs. 6 Satz 4 EStG. 251

IV. Kindergeld, § 63 EStG

1. Anrechnung des Kindergeldes

Das Kindergeld wird im zuvor dargelegten Alternativ- oder Optionsmodell mit dem Kinderfreibetrag gewährt. Zur **unterhaltsrechtlichen Verrechnung** gilt seit 01.07.1998 § 1612b BGB, der alle Kinder, so auch die aus einer Ehe stammenden, betrifft und sowohl Zählkinder als auch Mangelfälle anspricht. Kindergeld wird nicht mehr nach dem Durchschnittswert aller Kinder, sondern nach dem auf das jeweilige Kind konkret entfallenden Kindergeld verrechnet. 252

535 BFH v. 10.10.1996 – III R 94/93; DB 1997, 309; BFH/NV 1997, 104.

536 BGH v. 03.04.1996 – XII ZR 86/95; NJW 1996, 1894 sowie BFH, 25.07.1997 – VI R 107/96, BStBl II 1998, 329.

537 § 52 Abs. 1 EStG.

538 BFH v. 27.10.2011 – III R 42/07, Jurion-ID: 4K3041089; www2.nwb.de.

13. Kapitel

- 253 Ab 01.01.2008 wird infolge der Änderung des § 1612b BGB das Kindergeld zur Deckung des Barbedarfs des Kindes verwendet.⁵³⁹

Die Neuregelung folgt dem Gedanken der Rechtsprechung des BGH zum Unterhalt bei Volljährigen und privilegiert diese⁵⁴⁰. Gemäß der Anmerkung zur Düsseldorfer Tabelle, Stand 01.01.2011⁵⁴¹ unter 10, ist das auf das jeweilige Kind entfallene Kindergeld nach § 1612b BGB auf den Tabellenunterhalt (Bedarf) anzurechnen. § 1612b BGB gilt entsprechend für wiederkehrende kindbezogene Leistungen, soweit sie den Anspruch auf Kindergeld ausschließen. Wenn regelmäßig wiederkehrende kindbezogene Leistungen den Anspruch auf Kindergeld ausschließen, gilt § 1612b BGB entsprechend. Es gibt Leistungen, die nur ein Elternteil gem. § 65 EStG, § 4 Abs. 1 BKGG beanspruchen kann, z.B. Kinderzuschüsse in der gesetzlichen Rentenversicherung (§ 270 SGB VI) usw.

Die **Anrechnung** ist beschränkt auf ein fiktives Kindergeld. Wenn das volle Kindergeld höher ist als eine zu ersetzende Leistung, ist der Differenzbetrag zu zahlen, allerdings nur, wenn dieser mindestens 5 € beträgt.

2. Erstes Gleis, Kindergeld als Steuervergütung (Normalfall)

a) Grundlagen

- 254 Seit 1996 gilt der X. Abschnitt (§§ 62 bis 78) des EStG. Die steuerliche Kindergeldregelung gilt nur bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht) und ohne einer dieser Voraussetzungen in Sonderfällen.⁵⁴² Es gelten Sonderregelungen⁵⁴³ und Einschränkungen⁵⁴⁴ für Ausländer.

Das Kindergeld nach dem EStG⁵⁴⁵ und dessen Familienleistungsausgleich haben Vorrang vor dem Kindergeldanspruch nach dem BKGG. In Konkurrenzfällen gilt ab VAZ 2002 die geänderte Fassung von § 2 Abs. 4 BKGG und § 63 Abs. 1 EStG. Besteht nach beiden Gesetzen ein Anspruch, ist berechtigt, wer das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat. Lebt das Kind nicht im Haushalt eines Elternteils, ist entscheidend, wer den höheren Unterhalt bezahlt.

b) Zuständigkeit

- 255 Für den (schriftlichen) Antrag ist ab VAZ 2011 nur noch das Finanzamt zuständig.⁵⁴⁶ Im öffentlichen Dienst sind die betroffenen juristischen Personen als Arbeitgeber oder Dienstherr zugleich Familienkasse, § 72 EStG. Das Gesetz ermöglicht nun zur Zentralisierung die Errichtung von Bundes- und Landesfamilienkassen. Außerhalb des öffentlichen Dienstes erfolgt nach heutigem Recht keine Auszahlung über die Arbeitgeber.

539 Unterhaltsrechtsänderungsgesetz BGBl I 2007, 3189.

540 BGH FamRZ 2006, 99, 102, s. hierzu näher: FAKomm-FamR/*Klein* § 1612b Rn. 1 ff.

541 www.olg-duesseldorf.nrw.de.

542 Unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 2 EStG aufgrund eines Dienstverhältnisses zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts mit bestimmten Auslandsvorgaben sowie auf Antrag Personen nach § 1 Abs. 3 EStG mit bestimmten Inlandseinkünften unter Beachtung weiterer Voraussetzungen.

543 Voraussetzung ist nach § 62 Abs. 2 EStG mindestens eine Aufenthaltsberechtigung oder Aufenthaltserlaubnis; *Hillmer* ZFE 2010, 369, 370.

544 Ausländischer Arbeitnehmer, der zur vorübergehenden Dienstleistung ins Inland entsandt ist, Ausnahmen aber bei seinem Ehegatten möglich.

545 Siehe auch zu weiteren Einzelheiten unter www.familienkasse.de oder www.bzst.de.

546 § 5 Finanzverwaltungsgesetz (zuletzt geändert durch Jahressteuer-Ergänzungsgesetz vom 18.12.1995, BGBl I 1995, 1959), zuletzt geändert durch Art. 9 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 des Gs zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.2010 (BGBl I 2010, 386).

c) *Berechtigende Kinder*

Der Kreis der Kinder ist zentral in § 32 Abs. 1 EStG bestimmt. Die Regelungen in § 32 Abs. 4 und Abs. 5 EStG über volljährige Kinder und deren Einkünfte und Bezüge gelten entsprechend. Berücksichtigt werden **zusätzlich** vom Berechtigten in den Haushalt aufgenommene Kinder seines Ehegatten⁵⁴⁷ oder Enkel.⁵⁴⁸ Ausschlussgrund beim Kind ist⁵⁴⁹ das Fehlen eines gewöhnlichen Aufenthaltes oder Wohnsitzes im Inland, einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum. Vom Ausschluss gibt es Ausnahmen.⁵⁵⁰ 256

Bei **Heirat** des volljährigen Kindes entfällt der Kindergeldanspruch der Eltern grundsätzlich nach Ende des Heiratsmonats, da der Ehegatte des Kindes vorrangig unterhaltspflichtig ist und das Kind dadurch eigene Bezüge hat. Der bestehende Kindergeldanspruch bis einschließlich Heiratsmonat bleibt erhalten, die Unterhaltsleistungen des Ehegatten sind insoweit in die Grenzbetragsberechnung nicht einzubeziehen.⁵⁵¹

d) *Kindergeldberechtigte*

Für jedes berechtigende Kind erhält ohne Ausnahme **nur ein Berechtigter** eine Leistung. Das muss als oberster Grundsatz bei allen Problemlösungen bedacht werden. Auch sog. **nachrangig Berechtigte** können auf Verlangen eine Kindergeldbescheinigung verlangen. Das Steuergeheimnis steht dem nicht entgegen.⁵⁵² 257

e) *Obhutsfälle*

Bei mehreren Berechtigten hat derjenige **Vorrang**, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat, § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG. 258

▶ **Beispiel:**

Ehefrau F trennt sich am 03.04. von Ehemann M, der bisher das Kindergeld bezieht. F nimmt das Kind in ihre neue Inlandswohnung mit.

Lösung:

Frühestens⁵⁵³ ab dem 01.05. ist F vorrangig kindergeldberechtigt.

Wechselmodelle259

Bei nicht **zusammenlebenden Elternteilen** ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgebend. Ein Kind kann ausnahmsweise zum Haushalt des Elternteils gehören, bei dem es nicht gemeldet ist, wenn der Elternteil dies nachweist oder glaubhaft macht. Die Zahlung des Kindergeldes an einen Elternteil kann ein weiteres Indiz für die Zugehörigkeit des Kindes zu dessen Haushalt sein, wobei in Ausnahmefällen ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören kann.⁵⁵⁴

Nach einer Entscheidung des OLG Frankfurt am Main⁵⁵⁵ erfordert die Beurteilung der gleichwertigen Betreuung im Einzelfall eine schwierige tatsächliche Feststellung. 260

547 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

548 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

549 § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG.

550 Fälle des § 62 Abs. 1 Nr. 2a EStG Dienstverhältnis inländische jur. Person des öffentlichen Rechts und Ermächtigung der Bundesregierung zu einer Rechtsverordnung gem. § 63 Abs. 2 EStG.

551 FF 2000, 134 mit Hinweis auf BFH-Rspr. vom März 2000.

552 BFH v. 27.02.2014, JurionRS 2014, 14100, FuR 2014, 594.

553 Einzelheiten ergeben sich aus den Dienstanweisungen der Finanzverwaltung.

554 Siehe zur Problematik auch *Kleinwegener* FuR 2012, 165.

555 OLG Frankfurt am Main v. 20.04.2012 – 2 WF 101/12, www.jurion.de.

13. Kapitel

- 261 Es handelt sich um ein Unterhaltsverfahren nach § 231 Abs. 2 FamFG. Gemäß § 112 Nr. 1 FamFG handelt es sich um eine **Familienstreitsache**.⁵⁵⁶
- 262 Die Berechtigtenbestimmung und der Verzicht auf den Vorrang bleiben **bis zum Widerruf** oder Neuantrag wirksam. Eine entsprechende Bestimmung lohnt sich ab drei Kindern, was sich jährlich derzeit mit 72 € mehr Kindergeld auswirkt. Insbesondere bei sog. Patchworkfamilien sollte daher überlegt werden, eine Berechtigungsbestimmung festzulegen.
- 263 Die i.R.e. Vorrangverfahrens von einem Familiengericht getroffene Entscheidung, eine nicht berechnete Person zum Kindergeldberechtigten zu bestimmen, entfaltet keine Tatbestandswirkung für das Festsetzungsverfahren, wenn dabei der gesetzliche Entscheidungsrahmen überschritten wird. In dem familienrechtlichen Verfahren hat die Familienkasse mitzuwirken und gleichrangige Kindergeldberechnete zu benennen.⁵⁵⁷
- 264 Eine einheitliche Grenze der zeitlichen Aufenthaltsdauer, bei deren Unterschreiten eine Haushaltsaufnahme generell verneint werden muss, besteht nicht. Es ist vielmehr eine Frage der tatsächlichen Würdigung des FG, ob die jeweilige Aufenthaltsdauer unter Berücksichtigung der besonderen Umstände des Einzelfalles die Annahme rechtfertigt, dass das Kind seinen Lebensmittelpunkt bei beiden Eltern hat.⁵⁵⁸
- 264a Leistet im Rahmen eines Wechselmodells ein Elternteil Kinderbetreuung, führt dies nicht zu einer Befreiung seiner Barunterhaltspflicht.
- 264b Im Fall des Wechselmodells haben beide Elternteile für den Barunterhalt einzustehen. Der Unterhaltsbedarf bemisst sich nach dem beiderseitigen Einkommen der Eltern und umfasst auch die Mehrkosten, die aufgrund des Wechselmodells entstehen. Hierbei handelt es sich vornehmlich um Wohn- und Fahrtkosten.
- 264c Es ist Tatrichterfrage, ob ein Elternteil die Hauptverantwortung für ein Kind trägt und damit seine Unterhaltspflicht im Sinne des § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB bereits durch Erziehung und Pflege erfüllt. Der zeitlichen Komponente der von ihm übernommenen Betreuung kommt zwar eine Indizwirkung zu, aber die Beurteilung braucht sich nicht allein hierauf zu beschränken.⁵⁵⁹

f) Kind im Haushalt mehrerer Berechtigter

- 265 Ist das Kind im gemeinsamen Haushalt⁵⁶⁰ von mehreren Berechtigten, nämlich von Eltern, von einem Elternteil und dessen Ehegatten, Pflegeeltern oder Großeltern, bestimmen diese untereinander den Berechtigten. Gegebenenfalls entscheidet das Familiengericht auf Antrag desjenigen, der ein berechtigtes Interesse hat. Bei gemeinsamem Haushalt von einem Elternteil und Großeltern sind letztere nachrangig, außer der Elternteil verzichtet auf seinen Vorrang.

g) Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten

- 266 Lebt das Kind nicht im Haushalt eines Berechtigten (z.B. Student mit eigener Wohnung), erhält derjenige das Kindergeld, der eine Unterhaltsrente zahlt. Wird der Unterhalt von mehreren gezahlt, erhält derjenige das Kindergeld, der die höchste Unterhaltsrente zahlt. Bei gleich hohen Unterhaltsrenten oder wenn keiner der Berechtigten Unterhalt zahlt, bestimmen die Berechtigten untereinander.
- 267 Auf Antrag trifft das **Familiengericht** die Bestimmung, weil die Bestimmung des Kindergeldberechtigten nach § 64 Abs. 2 Satz 3 EStG nach dem neuem Recht ab 01.09.2009 eine Unterhaltssache ist,

556 OLG Celle FamRZ 2011, 1240.

557 BFH v. 08.08.2013 – III R 3/13: Wirkungen einer familienrechtlichen Bestimmung der kindergeldberechtigten Person, NZFam 2014, 237 m. Anm. *Perleberg-Kölbel*.

558 BFH v. 18.04.2013 – V R 41/11, JurionRS 2013, 41230; bearb. v. *Soyka* in FuR 2014, 44.

559 BGH v. 05.11.2014 – XII ZB 599/13, www.bundesgerichtshof.de.

560 § 64 Abs. 2 EStG.

§ 231 Abs. 2 FamFG. Da diese unter den Katalog der Familienstreitsachen nach § 112 Nr. 1 FamFG fällt, handelt es sich um eine Familiensache der freiwilligen Gerichtsbarkeit.

Für die Entscheidung über den Antrag auf Bestimmung des Kindergeldberechtigten ist der **Rechtspfleger** zuständig, § 25 Nr. 2a RPflG. Da durch die Entscheidung des Rechtspflegers der Verfahrensgegenstand erledigt wird, handelt es sich bei dieser Entscheidung um eine Endentscheidung, § 38 Abs. 1 FamFG.

Gegen die Endentscheidung ist gem. § 11 Abs. 1 RPflG, § 58 Abs. 1 FamFG das Rechtsmittel der **Beschwerde** statthaft⁵⁶¹.

Die Beschwerde ist zulässig, wenn sie form- und fristgerecht eingelegt worden, der Beschwerdewert von 600 € erreicht und der Antragsteller durch die erstinstanzliche Entscheidung beschwert ist, § 64 Abs. 1, Abs. 2, § 65 Abs. 1, § 63 Abs. 1, § 61 Abs. 1 FamFG, § 59 Abs. 1 FamFG, § 64 Abs. 2 Satz 4 EStG. Die Frist zur Einlegung der Beschwerde beträgt einen Monat, § 63 Abs. 1 FamFG.

h) Ausschluss wegen anderer Leistungen

Kindergeld wird z.B. nicht für Kinder bezahlt,⁵⁶² für die eine der folgenden Leistungen erwirkt werden kann: 268

- Kinderzulage aus der gesetzlichen Unfallversicherung
- Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung
- diesen Leistungen oder dem Kindergeld vergleichbare Auslandsleistungen und
- dem Kindergeld vergleichbare Leistungen zwischen- oder überstaatlicher Einrichtungen

i) Kindergeldhöhe

Das Kindergeld hat bis 31.12.2009 für das erste und zweite Kind je 164 €, für das dritte Kind 170 € 269 sowie ab dem vierten Kind je 195 € betragen⁵⁶³. Darüber hinaus wurden 2009 einmalig 100 € als »Kinderbonus« an die Kindergeldberechtigten aufgrund des Konjunkturpakets II⁵⁶⁴ gezahlt.

Ab VAZ 2010 beträgt das Kindergeld für das erste und zweite Kind monatlich **184 €**, für das dritte Kind monatlich **190 €** und für jedes weitere Kind monatlich **215 €**. Die vorherigen Werte können der Tabelle entnommen werden. Die Reihenfolge der Kinder richtet sich danach, an welcher Stelle das Kind bei dem Berechtigten in der Reihenfolge der Geburten steht.

Kindergeldhöhe tabellarisch

Kind	1996 in DM	1997 + 1998	1999	2000 + 2001	ab 2002 in EUR	2009	ab 2010
1.	200	220	250	270	154	164	184
2.	200	220	250	270	154	164	184
3.	300	300	300	300	154	170	190
4. und weitere	350	350	350	350	179	195	215

561 KG RPfleger 2010, 664.

562 § 65 EStG.

563 § 66 Abs. 1 EStG i.d.F. Art. 1 Nr. 19 FamLeistG sowie § 6 KindergeldG i.d.F. Art. 2 Nr. 2 FamLeistG, BT-Drucks. 16/10809; BGBl. I 2008, 2955 ff.

564 BGBl. I 2009, 416.

13. Kapitel

j) Zahlungszeitraum

- 270 Es gilt das **Monatsprinzip**. Der Zahlungszeitraum beginnt mit dem Monat des Eintritts der Anspruchsvoraussetzungen und endet mit dem Monat des Wegfalls.⁵⁶⁵

Der Antrag konnte nach der zunächst **ab VAZ 1996** bestehenden Rechtslage nur mit Rückwirkung für volle 6 Monate vor dem Monat des Antragseinganges gestellt werden.⁵⁶⁶ Es handelte sich um eine Ausschlussfrist. Der Gesetzgeber hat § 66 Abs. 3 und Abs. 4 EStG⁵⁶⁷ aber mit Wirkung **ab VAZ 1998** aufgehoben. Seitdem kann Kindergeld rückwirkend beantragt werden und eine zeitliche Begrenzung ergibt sich nur noch aus den Vorschriften der §§ 169 ff. AO über die Festsetzungsverjährung.

Damit erhöht sich das **Risikopotenzial**, wie das nachstehende **Beispiel** illustriert:

Ehefrau F verlässt im September 2011 mit dem gemeinsamen Kind K endgültig die Ehwohnung. K bleibt in ihrer Obhut. Ehemann M bezieht nach der Trennung unverändert weiter monatlich 184 € Kindergeld. Dieses verrechnen die Eheleute in mündlicher Absprache dergestalt, dass der Tabellenbedarf des K erhöht wird. Das wird aber nirgends festgehalten. Kindes- und Ehegattenunterhalt werden in einer Summe überwiesen und nicht aufgeschlüsselt. Im Juli 2012 erfährt F, dass M mit seiner »Verlobten« in Urlaub fährt. Sie beantragt und erhält⁵⁶⁸ rückwirkend ab 01.10.2011 das Kindergeld für K. Gegen M ergeht ein Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid,⁵⁶⁹ er muss für die Zeit vom 01.10.2011 bis 31.07.2012 das bezogene Kindergeld erstatten. Ein interner Rückgriff gegen F ist allenfalls durchsetzbar, wenn M die seinerzeitigen Absprachen mit F oder zumindest die Grundlagen seiner Unterhaltszahlungen beweisen kann.

Billigkeitsregelung: Die Familienkassen sind mit BMF-Schreiben vom 30.06.1997⁵⁷⁰ angewiesen worden, von einer Rückabwicklung Abstand zu nehmen, soweit die Mutter die Weiterleitung des Kindergeldes durch den Vater an sie bestätigt. Daran fehlt es im vorstehenden Beispiel aber gerade.

Hinweise auf die Rechtsprechung des BFH bei **Aufhebungs- und Rückforderungsbescheiden** gibt das Finanzgericht Köln⁵⁷¹ in seinem Beschluss vom 28.11.2000.

- 271 ► **Beispiel zur Rechtslage bis 31.12.1997**

Der 23jährige Sohn kehrt im März 1996 von der Fremdenlegion in den Haushalt der Eltern zurück und beginnt sofort – inzwischen ohne kindergeldschädliche eigene Einkünfte und Bezüge – auf Kosten der Eltern sein Jurastudium. Der Kindergeldantrag wird erst im November 1996 gestellt. Im Dezember liest der Sohn die Mitteilungen der Bundesrechtsanwaltskammer über Studenten- und Anwaltszahlen und bricht am 20. Dezember spontan sein Studium ab. Er wird sogleich bei einem Bewachungsunternehmen berufstätig. Die Eltern erhalten Kindergeld für die Monate Mai bis Dezember (6 Monate vor dem Antragsmonat November bis einschließlich dem Monat des Wegfalls der Anspruchsvoraussetzungen). Das Kindergeld für März und April 1997 ist wegen der damaligen gesetzlichen Ausschlussfrist verloren. Nach heutiger Rechtslage könnte es noch beantragt werden.

k) Eintreten der Volljährigkeit

- 272 Wichtig war bis 31.12.1999 § 67 Abs. 2 EStG.

565 § 66 Abs. 2 EStG.

566 § 64 Abs. 3 EStG (gesetzliche Ausschlussfrist, s. Schmidt/*Weber-Grellet*, EStG § 66 Rn. 8).

567 SGB III Änderungsgesetz vom 16.12.1997, BGBl I 1997, S. 2970.

568 Zutr., da sie seitdem die alleinige Obhut hat und damit vorrangig berechtigt ist, s.o. Rdn. 199 ff.

569 Vgl. Familiengericht Rheinland-Pfalz, Urt. v. 25.06.1997 – 1 K 1696/97 – zitiert von NWB Eilnachrichten 1997 F1 S. 229.

570 St I 4 – S 2470–15/97, BStBl. I 1997, 654.

571 FG Köln FamRZ 2001, 1566.

Vollendete ein Kind das 18. Lebensjahr, wurde es nur dann weiterhin berücksichtigt, wenn der Berechtigte schriftliche Anzeige machte, dass die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG vorliegen. Die Anspruchsvoraussetzungen mussten ausreichend belegt werden. Das volljährige Kind selbst war dann auf Verlangen der Familienkasse verpflichtet,⁵⁷² an der Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts mitzuwirken. Ab Volljährigkeit kam es auf eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes an. § 67 Abs. 2 EStG wurde für die Zeit ab 01.01.2000 durch das FamFördG aufgehoben, die Anzeigepflicht entfiel damit.

Früher war streitig, ob eine rückwirkende Korrektur des Kindergeldes in Fällen möglich war, in denen sich nachträglich herausstellte, dass der Grenzwert schädlicher Einkünfte und Bezüge des Kindes überschritten worden war. Hierzu gewährte eine Neuregelung in § 70 Abs. 4 EStG der Familienkasse ab **VAZ 2002** die Möglichkeit, die Kindergeldfestsetzung aufzuheben oder zu ändern, wenn nachträglich bekannt wurde, dass die Einkünfte und Bezüge des Kindes den Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 EStG über- oder unterschritten. Für die Regelung bestand ein Bedürfnis, da erst mit Ablauf des betroffenen VAZ feststand, wie hoch die tatsächlichen Einkünfte und Bezüge des Kindes endgültig ausfielen.

l) Sonderfälle

Kindergeld konnte **bis VAZ 1999** nach § 74 EStG in angemessener Höhe an den Ehegatten oder an Kinder des Kindergeldberechtigten ausbezahlt werden, wenn der an sich Berechtigte ihnen gegenüber seiner Unterhaltspflicht nicht nachkam. **Ab VAZ 2000** kann unter gleichen Voraussetzungen nicht mehr an den Ehegatten, sondern auf diesem Wege, der der Abzweigung nach § 48 SGB I entspricht, nur noch an das Kind selbst ausbezahlt werden. Der Anwendung der Vorschrift bedarf es nicht, wenn das Kind in den Haushalt des anderen Elternteiles aufgenommen ist, der dann ja vorrangig kindergeldberechtigt ist. Die Vorschrift des § 74 Abs. 2 EStG (Unterbringung des Kindergeldberechtigten in einer Anstalt) galt als entbehrlich und wurde ab VAZ 2002 beseitigt, da derartige Fälle über § 74 Abs. 1 EStG durch Zahlung des Kindergeldes an das Kind selbst oder an den Unterhaltszahler lösbar sind. 273

m) Aufrechnung/Pfändung

Der Anspruch auf Kindergeld kann nur **wegen** gesetzlicher Unterhaltsansprüche eines Kindes, das bei der Festsetzung des Kindergeldes berücksichtigt wird, gepfändet werden, § 76 Satz 1 EStG. Mit Rückzahlungsansprüchen darf die Familienkasse gegen Kindergeld nur bis zu dessen Hälfte⁵⁷³ aufrechnen, soweit der Berechtigte nicht hilfebedürftig wird. Die Finanzbehörde darf den Kindergeldanspruch nicht pfänden!⁵⁷⁴. 274

n) Mitteilungspflichten

Gegenüber der Familienkasse entstehen Mitteilungspflichten bei Änderung der für die Kindergeldleistung maßgeblichen Tatsachen aus § 68 Abs. 1 Satz 1 EStG. Wird die Mitteilung bei Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen⁵⁷⁵ unterlassen, ergeben sich neben Rückzahlungspflichten strafrechtliche Risiken.⁵⁷⁶ 275

572 § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG.

573 Das deckt sich mit der sozialrechtlichen Verrechnung nach § 51 Abs. 2 SGB I.

574 Schmidt/*Weber-Greller* EStG § 76 Rn. 1.

575 Z.B. beim volljährigen Kind Abbruch der Ausbildung oder Überschreiten der Jahresgrenze für eigene Einkünfte und Bezüge.

576 Zur Steuerhinterziehung bei doppelter Auszahlung von Kindergeld vgl. BVerwG v. 11.01.2012 – 2 WD 40.10, www.bverwg.de.

13. Kapitel

o) Kostenerstattung

- 276 Kindergeldfragen nach dem EStG für die Zeit ab 01.01.1996 gehören in den Bereich der Finanzgerichtsbarkeit. Im steuerlichen Einspruchsverfahren werden dem obsiegenden Steuerpflichtigen allgemein keine Kosten erstattet. Nach § 77 EStG sind Kosten eines erfolgreichen Einspruchs jedoch zu erstatten, auch Kosten eines nach dem Steuerberatergesetz berechtigten Vertreters,⁵⁷⁷ wenn dessen Zuziehung notwendig war.

3. Zweites Gleis – Kindergeld nach dem BKGG

- 277 Das Bundeskindergeldgesetz (BKGG) gilt in der Neufassung vom 28.01.2009⁵⁷⁸ weiter. Es regelt das Kindergeld als Sozialleistung⁵⁷⁹ in Fällen, die nicht unter den X. Abschnitt des EStG fallen. Es sind dies Sonderfälle mit Auslandsberührung (z.B. Entwicklungshelfer) und Fälle, in denen Kinder für sich selbst Kindergeld benötigen, z.B. **Vollwaisen** im Inland, die nicht bei einer anderen Person zu berücksichtigen sind. Die Regelungen entsprechen denen des EStG. Leistungen nach § 2 AsylbLG i.V.m. § 28 SGB XII sind bedarfsabhängige Leistungen für den notwendigen Lebensunterhalt von **Asylbewerberinnen und Asylbewerbern sowie ihnen gleichgestellten ausländischen Staatsangehörigen** und damit dem Kindergeld gleichartige und nachrangige Leistungen. Hat ein Sozialhilfeträger Leistungen nach dem AsylbLG für Eltern und Kinder erbracht, die in einem Haushalt zusammenleben und eine Bedarfsgemeinschaft bilden, so steht ihm ein Anspruch auf Erstattung des nachträglich festgesetzten Kindergeldes zu.⁵⁸⁰
- 278 Die Bundesregierung plant zur **Vermeidung von Missbrauch** mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Freizügigkeitsgesetzes/EU und weiterer Vorschriften auch Änderungen beim Kindergeld. Die Kindergeldberechtigung soll von der Angabe der Identifikationsnummer abhängig gemacht werden.⁵⁸¹

V. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG

1. Haushaltsfreibetrag bis VAZ 2003 (§ 33 Abs. 7 EStG)

- 279 Ein Alleinstehender⁵⁸² erhielt nach § 32 Abs. 7 EStG einen Haushaltsfreibetrag, (HFrB) der lange unverändert⁵⁸³ bis **VAZ 2001** 5.616 DM betrug. Er ist im Gegensatz zu den aktuellen Kinderfreibeträgen und zur Kindergeldregelung immer ein Jahresbetrag, der nicht dem Monatsprinzip unterliegt. Der Betrag deckt sich mit dem bis VAZ 1995 geltenden steuertariflichen Grundfreibetrag.⁵⁸⁴ Voraussetzung des HFrB war, dass das Splittingverfahren nicht anzuwenden und der Stpfl. auch nicht als Ehegatte getrennt zur ESt zu veranlagten war. Der HFrB wurde **ab VAZ 2004** beseitigt.

577 Das sind nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 StBG auch Rechtsanwälte.

578 Geändert durch das JStG-Ergänzungsgesetz 1996 vom 18.12.1995, neu gefasst in der Bekanntmachung v. 28.01.2009, BGBl I 2009, 142, das zuletzt durch Art. 9 des Gesetzes vom 07.12.2011 (BGBl. I 2011, S. 2592) geändert worden ist.

579 Auch hier ist die Bundesanstalt für Arbeit mit der Bezeichnung »Familienkasse« zuständig, jedoch nicht als Finanzbehörde, sondern auf Weisung des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales. Es werden Bundesmittel verwandt.

580 BFH v. 05.06.2014 – VI R 15/12, <http://www.bfhurteile.de>.

581 <http://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2014/0394-14.pdf>.

582 Geschieden, getrennt lebend, unverheiratet, verwitwet.

583 Auch durch die Jahressteuergesetze 1996 und 1997 wurde die Höhe nicht geändert.

584 S. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG – ab 1996 erhöht auf 12.095 DM zur Sicherung des Existenzminimums. Der HFrB wurde nicht entsprechend angehoben.

2. Weitere Voraussetzungen

Weitere Voraussetzung für den HFrB war daneben, dass der Berechtigte einen Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld⁵⁸⁵ für mindestens ein Kind hatte⁵⁸⁶, das in seiner Inlandswohnung⁵⁸⁷ gemeldet war.

3. Ausschluss

Wer für kein Kind mehr Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhielt, verlor auch den HFrB. Das ist heute nicht mehr gestaltbar und deswegen nicht kommentiert. Der neue Freibetrag nach § 24b EStG ist von dieser Vorgabe nicht betroffen.

4. Zweifacher HFrB

Bei mindestens zwei berechtigenden Kindern konnten sich zwei Elternteile, die ansonsten je die Voraussetzungen für den HFrB erfüllen, beiderseits den Freibetrag verschaffen.

5. Übertragungsfälle

Nach dem Wortlaut des Gesetzes konnte der HFrB auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden.⁵⁸⁸ Das hatte selten Bedeutung.

6. Neuer Freibetrag für Alleinerziehende ab VAZ 2004 (§ 24b EStG)

Als Ersatz für den HFrB schuf der Gesetzgeber in § 24b Abs. 1 Satz 1 EStG einen neuen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Jahreshöhe von 1.308 €, der von der Summe der Einkünfte abgezogen werden darf. Auch dieser Freibetrag führt zur Lohnsteuerklasse II.

Voraussetzungen:

- im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder und Pflegekinder
- Das Kind muss mit dem Steuerpflichtigen in Haushaltsgemeinschaft⁵⁸⁹ leben. Beide müssen mit Hauptwohnsitz dort gemeldet sein.
- alleinstehend Erziehender ist also nicht, wer die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung erfüllt, § 26 Abs. 1 EStG.
- Keine Haushaltsgemeinschaft mit einer beliebigen anderen Person, außer sie berechtigt zum Bezug von Kindergeld oder einem Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG.

Der letzte Punkt kann Probleme bereiten. Die Regelung zielt auf nichteheliche Lebensgemeinschaften ab, trifft aber auch den gemeinsamen Haushalt mit dem Kind und z.B. der pflegebedürftigen Großmutter, die Rentnerin ist. Die Haushaltsgemeinschaft wird widerlegbar vermutet, wenn die »andere Person« mit Haupt- oder Nebenwohnsitz beim Steuerpflichtigen gemeldet ist. Abgrenzungsprobleme sind zu erwarten.

Der Freibetrag wird **anteilig** für Monate gekürzt, in denen an keinem Tag die Voraussetzungen gegeben sind.

585 Bis 1995 kam es nach dem damaligen dualen System (Kindergeld plus Kinderfreibetrag) nur auf den Kinderfreibetrag an.

586 Je für mindestens einen Monat des betroffenen Jahres, in dem sich Meldezeitraum und Berechtigung für Kindergeld/Kinderfreibetrag überschneiden müssen.

587 Als Inlandswohnung zählt auch die Wohnung eines Elternteils, der nach § 1 Abs. 2 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ferner sind Auslandskinder von Grenzpendlern nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen.

588 § 32 Abs. 7 Satz 4, Abs. 6 Satz 6 EStG.

589 Einzelheiten Schmidt/*Loschelder*, EStG § 24b Rn. 7.

13. Kapitel

VI. Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG

1. Grundlegendes

- 285 Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes, für das Kindergeld oder ein Kinderfreibetrag bezogen wird, dürfen auf Antrag mit einem Freibetrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Auf die Höhe des tatsächlichen Aufwandes kommt es nicht an. Es genügt, dass überhaupt durch die Berufsausbildung Aufwand entsteht.⁵⁹⁰ Das kann auch normaler Unterhaltsaufwand sein. Mitzurechnen sind auf Antrag auch Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens 4 Monaten (Beispiel Abitur/Studienbeginn) sowie Zeiten, in denen die Berufsausübung vorübergehend nicht möglich ist, z.B. wegen Erkrankung des Kindes, solange die Ausbildung dadurch nicht unterbrochen wird.

2. Höhe des Ausbildungsfreibetrags⁵⁹¹ für jedes Kind

- 286 **Rechtslage bis VAZ 2001:** Bei einem Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, hat, betrug der Freibetrag 1.800 DM, wenn es auswärtig untergebracht war. Lebte es bei den Eltern oder einem Elternteil, wurde kein Freibetrag⁵⁹² gewährt. Bei einem volljährigen Kind betrug der Freibetrag 4.200 DM bei auswärtiger Unterbringung, in anderen Fällen nur 2.400 DM. Auf die Gründe der auswärtigen Unterbringung kam es nicht an. Auswärtige Unterbringung lag deshalb auch vor, wenn ein Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hatte. Bei getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern lag auswärtige Unterbringung des Kindes nur vor, wenn das Kind aus dem Haushalt beider⁵⁹³ Elternteile ausgegliedert worden war. Der Ausbildungsfreibetrag war in den sog. Familienleistungsausgleich nicht einbezogen. Es kam nicht darauf an, ob das Kindergeld günstiger ausfiel als die Steuerentlastung aus Freibeträgen.

Änderung ab VAZ 2002: Im Schatten des neu geschaffenen Freibetrags für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung (aller berechtigenden Kinder, auch der volljährigen) wurde der Ausbildungsfreibetrag auf volljährige Kinder in Berufsausbildung beschränkt, die **auswärtig** untergebracht werden. Er beträgt nun 924 € je Kind und Jahr. Er ist den Eltern grundsätzlich je hälftig zuzurechnen, kann aber übereinstimmend anders aufgeteilt werden. Er wird in den Familienleistungsausgleich des § 31 EStG nicht einbezogen. Nur insoweit bedarf es also weiter keiner Vergleichsberechnungen.

Es wird nur noch der **Sonderbedarf** für die auswärtige Unterbringung des volljährigen Kindes über den Ausbildungsfreibetrag ausgeglichen, alle anderen Aufwendungen für Sachbedarf, Betreuung und Erziehung sind in den neu strukturierten Kinderfreibeträgen des § 32 EStG berücksichtigt.

Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um **je ein Zwölftel**. Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, vermindern die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge ab VAZ 2012 nicht mehr. Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse mindern nur die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind.⁵⁹⁴

► Zusammenfassend lässt sich festhalten:

Die Freistellung des Existenzminimums und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs eines Kindes erfolgt alternativ entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch das Kindergeld, § 31 Satz 1 EStG.

590 BFH FamRZ 1988, 617.

591 Die Höhe der Freibeträge wurde von 1999 bis 2001 nicht geändert, die Neuregelung gilt ab 01.01.2002.

592 Im Jahr des Eintritts der Volljährigkeit ist anteilig abzurechnen, Einzelheiten in Schmidt/*Loschelder*, EStG § 33a Rn. 55.

593 BFH FamRZ 1988, 837.

594 § 33a Abs. 3 EStG in der Fassung des Art. 3 G v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, 1030.

Zur Abgeltung des darüber hinaus gehenden Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes ist jährlich ein Freibetrag von 924 € zu berücksichtigen, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG.

Folgende Voraussetzungen müssen hierfür erfüllt sein:

- Das Kind befindet sich in einer Berufsausbildung.
- Es liegt eine auswärtige Unterbringung vor, d.h. außerhalb des Haushalts der Eltern.
- Das Kind ist volljährig, d.h. hat das 18. Lebensjahr vollendet.
- Für das Kind besteht ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld.

3. Zuordnung/Anrechnung

Wie beim Kinderfreibetrag gilt der **Halbteilungsgrundsatz**. Der Ausbildungsfreibetrag kann insgesamt nur einmal abgezogen werden, auch wenn mehrere Steuerpflichtige die Voraussetzungen erfüllen. **Ab VAZ 2000** steht der Abzugsbetrag den Elternteilen grundsätzlich hälftig⁵⁹⁵ zu, sie können aber auf gemeinsamen Antrag anders aufteilen, nunmehr mit beliebiger Quote. Familienrechtlich kann sich hierauf ein Anspruch auf Zustimmung zur Übertragung ergeben, wenn der übertragende Elternteil keinen Nachteil hat oder vom Nachteil freigestellt wird. Befinden sich mehrere Kinder in Ausbildung, kann für jedes Kind gesondert disponiert werden. Gestaltungen beim Ausbildungsfreibetrag beeinflussen die Freibeträge nach § 32 EStG und das Kindergeld nicht.

Scheidet ein Elternteil wegen Verlust oder Übertragung des Kinderfreibetrags aus und bezieht er auch nicht das Kindergeld, erhält der andere Elternteil den vollen Abzugsbetrag.

Die alte Rechtslage bis 1999 regelte auch das Kindschaftsverhältnis zu mehr als zwei Steuerpflichtigen, wenn also z.B. Großeltern oder Stiefeltern beteiligt waren. Das Elternpaar erhielt u.U. zusammen die Hälfte des Abzugsbetrages (ggf. mit je 1/4).

4. Verfassungskonformität

Auf Vorlage des FG Bremen hat das BVerfG⁵⁹⁶ die Regelung für die Verhältnisse des Jahres 1984 gebilligt und darauf abgestellt, dass die Aufwendungen für Berufsausbildung nicht die Existenzsicherung im engeren Sinne betreffen. Es besteht insoweit aber kein unbeschränktes Ermessen des Gesetzgebers, der zulässige Grenzen jedenfalls dann nicht unterschreitet, wenn die steuerliche Absetzbarkeit auf die Hälfte der üblicherweise anfallenden Kosten⁵⁹⁷ beschränkt ist.

VII. Kinderbetreuungskosten

1. Kinderbetreuungskosten bis VAZ 2005 (§ 33c EStG)

Bei Alleinstehenden⁵⁹⁸ waren bis einschließlich VAZ 1999 Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines haushaltszugehörigen Kindes⁵⁹⁹ als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Voraussetzung war, dass das Kind am Jahresanfang **das 16. Lebensjahr** noch nicht vollendet hatte. Abzugsfähigkeit war gegeben, soweit der Aufwand wegen Erwerbstätigkeit, Behinderung oder Krankheit des Steuerpflichtigen entstand. Der BFH⁶⁰⁰ sah es nicht als verfassungswidrig an, dass beiderseits erwerbstätige Ehegatten mit einem Kind im Gegensatz zu anderen Betreuungsgemeinschaften Kinderbetreuungskosten nicht abziehen durften. Nachdem das BVerfG das richtigerweise anders entschied, kam es zur Gesetzesänderung.

595 Wenn sie zusammen veranlagen, steht er ihnen voll gemeinsam zu.

596 BVerfG FamRZ 1994, 431.

597 Mit denen sich das BVerfG recht umfassend auseinandersetzt.

598 Legal definiert in Abs. 2 der Vorschrift: Unverheiratete sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben. Als alleinstehend gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt ESt-pflichtig ist.

599 Welches unbeschränkt ESt-pflichtig sein muss.

600 BFH FamRZ 1998, 674.

13. Kapitel

Für die VAZ 2000 und 2001 wirken sich Kinderbetreuungskosten steuerlich nicht aus.

Ab VAZ 2002 galt die Neuregelung. Nachgewiesene Kinderbetreuungskosten waren wieder **neben den Freibeträgen** des § 32 EStG berücksichtigungsfähig. Das Kind musste haushaltszugehörig sein und durfte das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben. Voraussetzungen waren weiter: Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen, Ausbildung, Behinderung oder Krankheit. Zusammenlebende Elternteile waren nicht ausgeschlossen, mussten aber beide die Voraussetzungen erfüllen. Auch freiberufliche Tätigkeit zählte als Erwerbstätigkeit, ebenso eine nicht steuerpflichtige nichtselbstständige Arbeit als Geringverdiener.⁶⁰¹ Steuerersparnis brachten die Betreuungskosten nur dann, wenn andere Einkünfte überhaupt zum Anfall von ESt führen, z.B. aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung.

Berücksichtigungsfähig waren nur konkrete Aufwendungen für Dienstleistungen, die jährlich **1.548 € überstiegen**. Für getrennt lebende Elternteile galt die Hälfte, also je 774 €. Der Abzugsbetrag war für Eltern zusammen auf jährlich **1.500 €** und für einzelne Elternteile auf **750 €** beschränkt. Kinder die vor Vollendung des 27. Lebensjahres behindert waren, konnten auch danach zu berücksichtigen sein.

2. Höhe bis 1999

- 290 Es zählte nur notwendiger und angemessener Aufwand, nicht Aufwand für Unterricht, Sport, Freizeitbetätigung und die Vermittlung besonderer Fähigkeiten.

3. Zuordnung

- 291 Gehörte ein Kind dem Haushalt zweier berechtigter Alleinstehender an, waren Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag hälftig zugeordnet.
- 292 **Gesetzliche Tabelle zur zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG)**

Die Tabelle hat für alle außergewöhnliche Belastungen Bedeutung, die nur insoweit abzugsfähig sind, als sie die zumutbare Eigenbelastung überschreiten. Dazu gehörten die zuletzt abgehandelten Kinderbetreuungskosten nach der Neuregelung ab 1997 (letztmals für VAZ 1999), ebenso aber auch Scheidungskosten (diese zunehmend restriktiv) und Heilbehandlungskosten. Erpressungsgelder sind nach Ansicht des BFH⁶⁰² keine außergewöhnliche Belastung.

Zumutbare Belastung – Gesetzliche Tabelle ab VAZ 2002 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		bis 15.340 ¹ €	über 15.340 bis 51.130 ² €	über 51.130 €
		je in % des Gesamtbetrags der Einkünfte		
1	Stpfl. ohne Kinder; Berechnung der ESt nach Grundtabelle (§ 32a Abs. 1 EStG)	5	6	7
	Stpfl. ohne Kinder; Berechnung der ESt nach der Splittingtabelle (§ 32a Abs. 5 oder Abs. 6 EStG)	4	5	6
2	Stpfl. mit ein oder zwei Kindern	2	3	4
	Stpfl. mit drei oder mehr Kindern	1	1	2

1 Bis VZ 2001 30.000 DM.

2 Bis VZ 2001 100.000 DM.

601 Vgl. BT-Drucks. 14/6851, S. 14.

602 BFH FamRZ 2004, 1199.

4. Kinderbetreuungskosten vom VAZ 2006 bis zum VAZ 2008 (§§ 4f sowie 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

Aufwendungen für die Kinderbetreuung werden vom VAZ 2006 bis zum VAZ 2008 gem. § 52 Abs. 12c, 23c, 24 EStG berücksichtigt⁶⁰³.

Ab dem Kalenderjahr 2006 sind die Kinderbetreuungskosten **entweder als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben** i.S.v. § 10 Satz 1 Nr. 5 und 8 EStG neben dem Pauschbetrag abziehbar.

Der **Sonderausgabenabzug** und die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten können nicht gleichzeitig geltend gemacht werden. Sie schließen sich aus.

Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als **Werbungskosten oder Betriebsausgaben** regelt § 4f EStG. Voraussetzung ist eine konkrete Zuordnung zu der jeweiligen Einkunftsart. Um als Werbungskosten bei der Einkunftsart aus Nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt zu werden, müssen folgende **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Erwerbstätigkeit von mindestens 10 Stunden/Woche,
- Erwerbstätigkeit beider Elternteile, die zusammenleben,
- Kind i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG,
- das Kind darf das 14. Lebensjahr nicht vollendet haben oder muss wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung nicht in der Lage sein, sich selbst zu unterhalten,
- Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Steuerpflichtigen,
- Die Steuerpflichtigen müssen durch Vorlage einer Rechnung und des entsprechenden Zahlungsbeleges die Aufwendungen nachweisen (ab 2008 nur auf Anforderung).

Kinderbetreuungskosten sind z.B.:

- Aufwendungen für die Unterbringung in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderkrippen und Kinderheimen sowie auch bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen
- Aufwendungen für die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Kinderschwestern und Erzieherinnen
- Hilfen im Haushalt, wenn sie Kinder betreuen
- Aufwendungen für die Schulhausaufgabenaufsicht

Abzugsbeträge

Die Werbungskosten betragen **2/3 der Betreuungskosten, höchstens aber 4.000 €** je Kind.

Die Aufwendungen sind bei verheirateten Eltern grundsätzlich bei der Einkunftsquelle des jeweiligen Elternteils zu berücksichtigen.⁶⁰⁴ Überschreitet ein Kind im VAZ die im Gesetz vorgesehene Altersgrenze, wird keine **Zwölfteilung** vorgenommen.

5. Kinderbetreuungskosten ab VAZ 2009 bis VAZ 2011 (§ 9c EStG)

Ab VAZ 2009 waren die Kinderbetreuungskosten in § 9c Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 bis 3 und Satz 4 EStG berücksichtigt.⁶⁰⁵ Wie die Sonderausgaben konnten auch die Kinderbetreuungskosten auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag eingetragen werden.⁶⁰⁶

⁶⁰³ Einführung durch das FördWachsG BGBl I 2006, 1091, s. hierzu auch *Christ*, Steuerlicher Abzug von Kinderbetreuungskosten für erwerbstätige Eltern, FamRB 2007, 252.

⁶⁰⁴ BMF-Schreiben v. 19.01.2007 BStBl I 2007, 184 ff.

⁶⁰⁵ § 9c EStG eingefügt durch Art. 1 des Familienleistungsgesetzes v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2955), anzuwenden ab dem VAZ 2009 – s. Anwendungsvorschrift § 52 Abs. 23e EStG 2009.

⁶⁰⁶ Schmidt/*Loschelder* EStG, 31. Aufl. 2012, § 9c Rn. 1.

13. Kapitel

6. Kinderbetreuungskosten ab VAZ 2012 (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

- 295 Ab VAZ 2012 werden nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011⁶⁰⁷ Kinderbetreuungskosten einheitlich als **Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG** behandelt. Erwerbsbedingte und nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten werden nicht mehr unterschieden. Auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen, wie z.B. Erwerbstätigkeit oder Ausbildung der Kindeseltern, kommt es nicht mehr an.
- 296 Betreuungskosten für **Kinder** i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG können ab der Geburt bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt werden. Ferner gelten die Regelungen für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten und für auch Kinder, die wegen einer vor dem 01. 012007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, § 52 Abs. 24a Satz 2 EStG.⁶⁰⁸ Stiefkinder und Enkelkinder sind keine Kinder i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG.
- 297 Unter **Betreuung** versteht man die behütende oder beaufsichtigende Betreuung. Die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen.
- 298 **Aufwendungen** sind berücksichtigungsfähig für
- eine Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagespflegestellen,
 - eine Beschäftigung von Kinderpflegern und Kinderpflegerinnen oder -schwestern, Erzieherinnen und Erzieherinnen,
 - eine Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen und
 - eine Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben⁶⁰⁹.
- 299 Den Leistungen müssen klare und eindeutige **Vereinbarungen** zugrunde liegen, die zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und tatsächlich so auch durchgeführt werden, sog. Fremdvergleich.
- 300 Die Leistungen dürfen **nicht auf familienrechtlicher Grundlage** unentgeltlich erbracht werden. Nicht zu berücksichtigen sind daher Aufwendungen für eine Mutter, die zusammen mit dem gemeinsamen Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt.⁶¹⁰ Gleiches gilt für die **ehähnliche Lebensgemeinschaft oder die Lebenspartnerschaft**. Ebenso wenig können Leistungen an eine Person, die für das betreute Kind Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, als Kinderbetreuungskosten anerkannt werden.
- 301 In Betracht kommen **Ausgaben in Geld oder Geldeswert** (Wohnung, Kost, Waren, sonstige Sachleistungen) für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes einschließlich der Erstattungen an eine betreuende Person (z.B. Fahrtkosten). Die Leistungen sind aber im Einzelnen in der Rechnung oder im Vertrag aufzuführen.
- 302 Bei einer ansonsten unentgeltlich erbrachten Betreuung wird ein Fahrtkostensatz als Aufwendung anerkannt, wenn hierüber eine Rechnung erstellt wird. Aufwendungen für Fahrten des Kindes zur Betreuungsperson fallen nicht hierunter.⁶¹¹ Gehaltsreduzierungen, die dadurch entstehen, dass der Steuerpflichtige seine Arbeitszeit zugunsten der Betreuung seines Kindes kürzt, stellen keine Aufwendungen dar.

607 BGBl. I 2011, 2131.

608 Näheres hierzu im BMF-Schreiben vom 14.03.2012 – IV C4 – S 2221/07/0012: 012, www.bundesfinanzministerium.de.

609 BFH BStBl II, 1979, 142.

610 BFH BStBl II 1998, 187.

611 BFH BStBl II 1987, 167.

- Keine Aufwendungen** sind auch Ausgaben für Unterricht (z.B. Schulgeld, Nachhilfe oder Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht, Computerkurse), für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen, Tennis- oder Reitunterricht) oder für die Verpflegung des Kindes.⁶¹² 303
- Bei **beschränkter Steuerpflicht** ist ein Abzug von Kinderbetreuungskosten ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG). 304
- Ein Kind gehört zum **Haushalt des jeweiligen Elternteils**, in dessen Wohnung es dauerhaft lebt oder mit dessen Einwilligung es vorübergehend auswärtig untergebracht ist. Auch in Fällen, in denen dieser Elternteil mit dem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt, ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes als gegeben anzusehen. Haushaltszugehörigkeit erfordert ferner eine Verantwortung für das materielle (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterielle Wohl (Fürsorge, Betreuung) des Kindes. Eine Heimunterbringung ist unschädlich, wenn die Wohnverhältnisse in der Familienwohnung die speziellen Bedürfnisse des Kindes berücksichtigen und es sich im Haushalt dieses Elternteils regelmäßig aufhält.⁶¹³ Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die ordnungsamtliche Meldung des Kindes maßgebend. 305
- Ein Kind kann **ausnahmsweise** zum Haushalt des Elternteils gehören, bei dem es nicht gemeldet ist, wenn der Elternteil dies nachweist oder glaubhaft macht. Die Zahlung des Kindergeldes an einen Elternteil ist ein weiteres Indiz für die Zugehörigkeit des Kindes zu dessen Haushalt. In Ausnahmefällen kann ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören.⁶¹⁴ 306
- Ist das Kind im **gemeinsamen Haushalt**⁶¹⁵ von mehreren Berechtigten, nämlich von Eltern, von einem Elternteil und dessen Ehegatten, Pflegeeltern oder Großeltern untergebracht, bestimmen diese untereinander gegenüber der Familienkasse den Berechtigten nach § 64 Abs. 2 Satz 2 EStG. Die **Berechtigtenbestimmung** ist vom Antragsteller beizubringen. Gegebenenfalls entscheidet das Familiengericht auf Antrag desjenigen, der ein berechtigtes Interesse hat, nach § 64 Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 4 EStG durch den Rechtspfleger nach § 231 Abs. 2 FamFG; § 25 Nr. 2a RPflG. 307
- Bei **gemeinsamem Haushalt** von einem Elternteil und Großeltern sind letztere nachrangig, außer der Elternteil verzichtet auf seinen Vorrang. Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten ist aber grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört.⁶¹⁶ Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen. § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG schließt bei beschränkter Steuerpflicht einen Abzug von Kinderbetreuungskosten aus. 308
- Zum **Abzug** von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört.⁶¹⁷ Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen. 309
- Der **Höchstbetrag** beläuft sich auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, auf 4.000 € je Kind für das gesamte Kalenderjahr. Eine Aufteilung auf die Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen. Haben beide Elternteile entsprechende Aufwendungen getragen, sind diese bei jedem Elternteil grundsätzlich nur bis zu einem Höchstbetrag von 2.000 € zu berücksichtigen. 310

612 BFH BStBl II 1987, 490.

613 BFH BStBl II 2002, 244.

614 BFH BStBl II 2008, 762; BFH BStBl II 2011, 30.

615 § 64 Abs. 2 EStG.

616 BFH BStBl II 2011, 450.

617 BFH BStBl II 2011, 450.

13. Kapitel

- 311 Der Höchstbetrag ist ein Jahresbetrag. Eine zeitanteilige Aufteilung findet auch dann nicht statt, wenn für das Kind nicht im gesamten Kalenderjahr Betreuungskosten angefallen sind.
- 312 ► **Beispiel:**⁶¹⁸
Das Kind eines verheirateten Elternpaares geht von Januar bis Juni 2012 in den Kindergarten. Die Sommermonate Juli bis zu seiner Einschulung Ende September 2012 verlebt es bei seinen Großeltern. Ab der Einschulung geht es nachmittags in den Kinderhort.
Den Eltern sind 2012 Kinderbetreuungskosten i.H.v. insgesamt 3.600 € entstanden. Davon können sie 2/3, also 2.400 € als Sonderausgaben geltend machen. Es findet keine zeitanteilige Kürzung statt.
- 313 Ist das zu betreuende **Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**, ist der Höchstbetrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Die für die einzelnen Staaten in Betracht kommenden Kürzungen ergeben sich aus der Ländergruppeneinteilung, die durch BMF-Schreiben bekannt gemacht wird, zuletzt durch BMF-Schreiben vom 04.10.2011.⁶¹⁹
- 314 Der Abzug von Kinderbetreuungskosten setzt nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 EStG voraus, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Die Rechnung sowie die **Zahlungsnachweise** sind nur auf Verlangen des Finanzamts vorzulegen. Es muss sich nicht um eine Rechnung i.S.d. UStG handeln. Einer Rechnung stehen gleich:
- bei einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis oder einem Minijob der zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer abgeschlossene schriftliche (Arbeits-) Vertrag
 - bei Au-pair-Verhältnissen ein Au-pair-Vertrag, aus dem ersichtlich ist, dass ein Anteil der Gesamtaufwendungen auf die Kinderbetreuung entfällt
 - bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort der Bescheid des öffentlichen oder privaten Trägers über die zu zahlenden Gebühren
 - eine Quittung, z.B. über Nebenkosten zur Betreuung, wenn die Quittung genaue Angaben über die Art und die Höhe der Nebenkosten enthält. Ansonsten sind Nebenkosten nur zu berücksichtigen, wenn sie in den Vertrag oder die Rechnung aufgenommen worden sind.
- 315 Die **Zahlung** auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt in der Regel durch Überweisung. Beträge, für deren Begleichung ein Dauerauftrag eingerichtet worden ist oder die durch eine Einzugsermächtigung abgebucht oder im Wege des Online-Bankings überwiesen wurden, können in Verbindung mit dem Kontoauszug, der die Abbuchung ausweist, anerkannt werden. Das gilt auch bei Übergabe eines Verrechnungsschecks oder der Teilnahme am Electronic-Cash-Verfahren oder an elektronischen Lastschriftverfahren. Die Aufwendungen dürfen nicht als Barzahlungen einschließlich Baranzahlungen oder Barteilzahlungen sowie durch Barschecks vorgenommen werden. Auf eine ordnungsgemäße Buchung kommt es für die Anerkennung nicht an. Eine abgekürzte Zahlweise von dem Konto eines Dritten ist zulässig (abgekürzter Zahlungsweg).
- 316 Bei verheirateten Eltern, die **zusammenveranlagt** werden, kommt es für die steuerliche Anerkennung nicht darauf an, welcher Elternteil die Aufwendungen geleistet hat oder ob sie von beiden getragen worden sind. Werden Eltern **im VAZ 2012 noch getrennt veranlagt**, sind die Sonderausgaben demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der die Aufwendungen getragen hat. Trifft dies auf beide Ehegatten zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen. Etwas anderes gilt, wenn die Ehegatten einvernehmlich gegenüber dem Finanzamt eine anderweitige Aufteilung des Höchstbetrages wählen. Abweichend davon können die Kinderbetreuungskosten aus Billigkeitsgründen auf übereinstimmenden Antrag der Ehe-

618 Nach BMF-Schreiben vom 14.03.2012 – IV C 4-S 2221/07/0012:012, www.bundefinanzministerium.de.

619 BMF-Schreiben vom 04.10.2011, BStBl I 2011, 961.

gatten von diesen jeweils zur Hälfte abgezogen werden. Der Abzug ist dabei bei jedem Ehegatten auf den hälftigen Abzugshöchstbetrag beschränkt.

Werden ab VAZ 2013 Eltern **einzel**n veranlagt, sind nach § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG Sonderausgaben demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, vgl. Rdn. 388 ff. Trifft dies auf beide Ehegatten zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen. Etwas anderes gilt auch hier, wenn die Ehegatten einvernehmlich gegenüber dem Finanzamt eine anderweitige Aufteilung des Abzugshöchstbetrages wählen. Abweichend davon können die Kinderbetreuungskosten auf übereinstimmenden Antrag jeweils zur Hälfte abgezogen werden. Der Abzug ist dabei bei jedem Ehegatten auf den hälftigen Abzugshöchstbetrag beschränkt. In begründeten Einzelfällen reicht der Antrag desjenigen Ehegatten, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, aus. Die Wahl des Abzugs wird durch Angabe in der Steuererklärung getroffen. 317

Bei **nicht verheirateten, dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern** ist derjenige Elternteil zum Abzug von Kinderbetreuungskosten berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat⁶²⁰ und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen. Etwas anderes gilt, wenn die Eltern einvernehmlich eine abweichende Aufteilung des Abzugshöchstbetrages wählen und dies gegenüber dem Finanzamt anzeigen. 318

Wenn von den Eltern nur ein Elternteil den Vertrag (z.B. mit der Kindertagesstätte) abschließt und das Entgelt von seinem Konto zahlt, kann dieses weder vollständig noch anteilig dem anderen Elternteil als von ihm getragener Aufwand zugerechnet werden.⁶²¹ 319

Erfüllen Kinderbetreuungskosten grundsätzlich die Voraussetzungen für einen Abzug als Sonderausgaben, kommt für diese Aufwendungen keine Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Betracht. Auf den tatsächlichen Abzug als Sonderausgaben kommt es dabei nicht an. Dies gilt sowohl für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen, als auch für die Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4.000 € je Kind übersteigen. 320

► **Hinweis:** 321
 Handelt es sich um Kinderbetreuungskosten, die bis einschließlich VAZ 2011 nach § 9c EStG wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden konnten, kann die Neuregelung Auswirkungen haben, soweit außersteuerliche Rechtsnormen an steuerliche Einkommensbegriffe anknüpfen, wie z.B. § 14 Abs. 1 Wohngeldgesetz. Diese Auswirkungen können durch den mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 eingefügten § 2 Abs. 5a Satz 2 EStG vermieden werden: Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die Begriffe »Einkünfte«, »Summe der Einkünfte« oder »Gesamtbetrag der Einkünfte« an, mindern sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG abziehbaren Kinderbetreuungskosten. Auch hier wird nicht mehr unterschieden, ob die Kinderbetreuungskosten erwerbsbedingt oder nicht erwerbsbedingt angefallen sind.

Aber: Bei gewerblich tätigen Unternehmern wirken sich die Aufwendungen für Betreuungsleistungen nicht mehr auf den Gewinn aus.⁶²²

Steuerfreie Arbeitgeberleistungen ab 2015: Um Familie und Beruf besser vereinbaren zu können, werden weitere Leistungen des Arbeitgebers steuerfrei gestellt. Darunter fallen zum einen Serviceleistungen, die den beruflichen Wiedereinstieg oder die Betreuung von pflegebedürftigen Angehörigen erleichtern. Hierbei handelt es sich um Dienstleistungen durch Fremdfirmen im Auftrag des Arbeitgebers, z.B. Beratung, Vermittlung oder konkrete Betreuungskosten, deren Kosten vom Arbeitgeber 321a

620 BFH BStBl II 2011, 450.

621 BFH BStBl II 2011, 450.

622 Näheres hierzu im BMF-Schreiben vom 14.03.2012 – IV C4 – S 2221/07/0012: 012, www.bundesfinanzministerium.de.

13. Kapitel

zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn getragen werden. Derartige Leistungen sind zu 2/3, höchstens 4.000 € je Kind und Jahr steuerfrei, § 3 Nr. 33 EStG. Zum anderen werden Leistungen zur sog. »Kindernotbetreuung« steuerfrei gestellt. Hierzu gehören aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen entstandene Aufwendungen für die kurzfristige Betreuung pflegebedürftiger Angehöriger. Es müssen zusätzliche, außergewöhnliche Aufwendungen sein, etwa anlässlich einer Fortbildungsmaßnahme oder bei Krankheit. Hierfür bleibt ein jährlicher Betrag mit 600 € steuerfrei, § 3 Nr. 34a EStG.

VIII. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, §§ 35a EStG⁶²³

- 322 Die steuerliche Förderung hauswirtschaftliches Arbeitsverhältnis wurde durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung ab 01.01.2002 zunächst beseitigt, ab VAZ 2004 wieder eingeführt und 2009 erneut geändert. Die Regelung greift nicht, wenn die Aufwendungen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, § 35a Abs. 5 EStG! Ein Kind ist für die Anwendung der Regelung nicht Voraussetzung.

Für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse**, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung i.S.d. § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch handelt, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf **Antrag um 20 %**, höchstens **510 €**, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, § 35a Abs. 1 EStG.

Für andere haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die **Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen**, die keine Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen sind (für die gilt § 35a Abs. 3 EStG mit 20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 €), ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf **Antrag um 20 %**, **höchstens 4.000 €**, der Aufwendungen, § 35a Abs. 2 EStG. Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden für die Inanspruchnahme von **Pflege- und Betreuungsleistungen** sowie für **Aufwendungen**, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim⁶²⁴ oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige in einem Heim wohnt, wenn z.B. das Appartement gereinigt wird. Gleiches gilt für die Tätigkeit von Etagedamen, die kleine Botengänge erledigen⁶²⁵.

Es gibt keine Steuerermäßigung bei **Barzahlung**⁶²⁶.

► Hinweis:

Regelmäßig ist Voraussetzung eine Rechnung und der Rechnungsbetrag muss überwiesen sein. Erforderlich ist der Kontoauszug. Nicht ausreichend ist die Kopie des Überweisungsträgers.

Steuerermäßigung nach § 35a EStG haushaltsnahe Dienst-/Handwerkerleistung

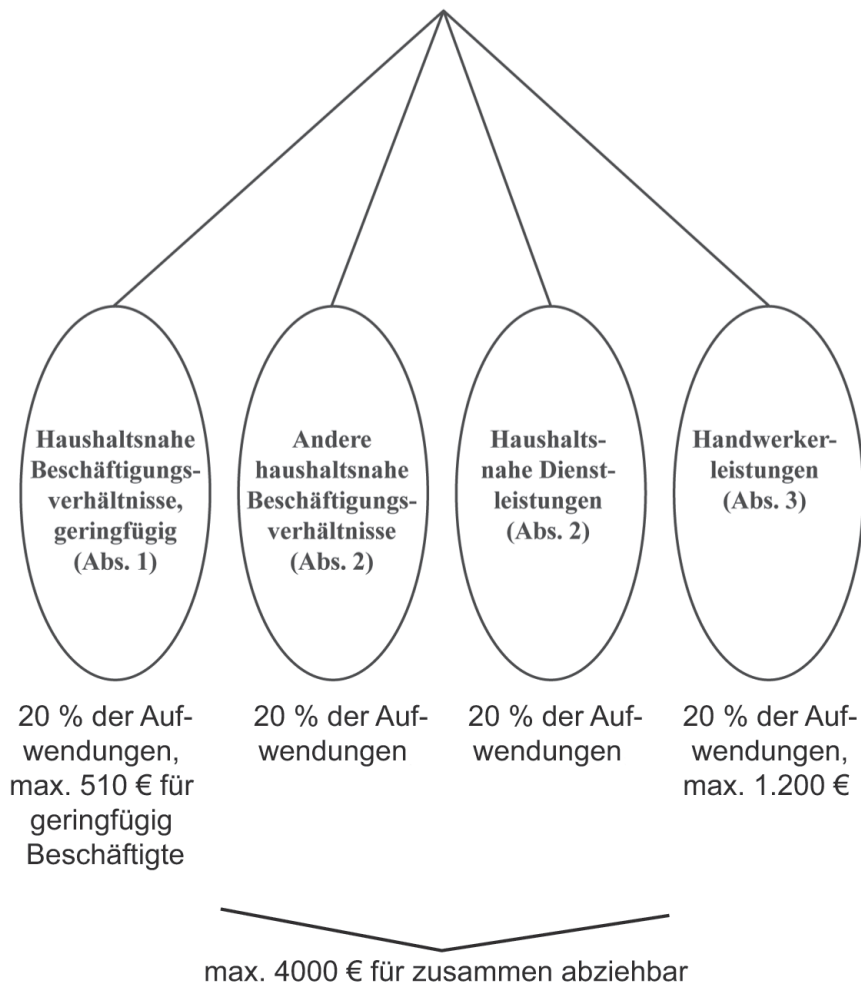
623 Fassung aufgrund des Gesetzes zur Förderung von Familien und haushaltsnahen Dienstleistungen (Familienleistungsgesetz) vom 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955) mit Wirkung vom 01.01.2009, geändert durch Art. 3 Gs. v. 08.05.2012 BGBl. I 2012, 1030.

624 Vgl. zur Geltendmachung des Behindertenpauschbetrags nach § 33b EStG neben der haushaltsnahen Dienstleistung nach § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG entgegen BMF-Schreiben v. 15.02.2010, BStBl. I 2010, 140; FG Nds v. 19.01.2012 – 10 K 338/11, NWB News vom Steuerrecht v. 10.04.2012 unter www2.nwb.de; Revision zugelassen.

625 www.bundesfinanzministerium.de/Mitteilung zur haushaltsnahen Dienstleistung im Heim v. 22.02.2010.

626 BFH-Urt. v. 20.11.2008, VI R 14/08 unter www.bundesfinanzhof.de; s. generell *Nolte* NWB 2009, 772 ff.

im EU oder Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt



IX. Kindesunterhalt als außergewöhnliche Belastung, § 33a EStG

Auch Kindesunterhalt kann **auf Antrag** als außergewöhnliche Belastung zur Steuerentlastung gem. § 33a Abs. 1 EStG führen, da gegenüber dem Kind eine gesetzliche Unterhaltspflicht besteht. Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige, noch eine andere Person⁶²⁷ Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben. Ein Kind darf nicht mehrfach durch Kinderfreibetrag/Kindergeld und außergewöhnliche Belastung zur Steuerentlastung führen. Wesentlicher Anwendungsfall: **Auslandskinder**⁶²⁸. Der Anwendungsbereich betrifft ferner den an Eltern oder einen Ehegatten geleisteten Unterhalt. Der Jahreshöchstbetrag 2009 betrug⁶²⁹ 7.680 €.

627 Bei einem Elternteil, der bspw. den Kinderfreibetrag auf Großeltern überträgt, bei denen das Kind lebt, darf geleisteter Unterhalt für das Kind nicht steuerentlastend als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden.

628 Siehe hierzu BMF-Schreiben v. 09.02.2006, DStR 2006, 467; BMF-Schreiben v. 07.06.2010 unter www.bundesfinanzministerium.de.

629 Altwerte bis 1998 = 12.000; 1999 = 13.020; 2000 = 13.500; 2001 = 14.040 je DM und 2002/3 = 7.188 €.

13. Kapitel

- 324 **Ab VAZ 2010** erhöht sich der Betrag auf **8.004 €**. Infolge des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes⁶³⁰ (AIFM-StAnpG) wurde § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG dahingehend geändert, dass sich der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG an der Höhe des Grundfreibetrages für die VAZ 2013 und 2014 orientiert, d.h. **8.130 € für VAZ 2013** und **8.354 € für VAZ 2014**.
- 325 Der Betrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht sich ferner um den Betrag, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG⁶³¹ für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge; dies gilt nicht für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die bereits nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG anzusetzen sind. **Aufwendungen für das Umgangsrecht** sind nach BFH-Auffassung⁶³² nicht zwangsläufig und daher nicht berücksichtigungsfähig.

X. Privatschulkosten, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG

- 326 Für ein berücksichtigungsfähiges Kind dürfen **30 % des Entgelts, höchstens 5.000 €**, für bestimmte staatlich genehmigte oder landesrechtlich erlaubte Ersatzschulen oder anerkannte allgemeinbildende Ergänzungsschulen als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abgezogen werden. **Voraussetzung** ist, dass die Schule in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und die Schule zu einem von dem zuständigen inländischen Ministerium eines Landes, von der Kultusministerkonferenz der Länder oder von einer inländischen Zeugnisanerkennungsstelle anerkannten oder einem inländischen Abschluss an einer öffentlichen Schule als gleichwertig anerkannten allgemeinbildenden oder berufsbildenden Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss führt. Der Besuch einer anderen Einrichtung, die auf einen Schul-, Jahrgangs- oder Berufsabschluss i.S.d. Satzes 2 ordnungsgemäß vorbereitet, steht einem Schulbesuch i.S.d. Satzes 1 gleich. Der Besuch einer Deutschen Schule im Ausland steht dem Besuch einer solchen Schule gleich, unabhängig von ihrer Belegenheit. Der Höchstbetrag wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.

Nicht mit einbezogen werden und damit nicht begünstigt sind: Nachhilfeeinrichtungen, Musikschulen, Sportvereine, Ferienkurse und Studiengebühren.

Nach BFH⁶³³ ist es notwendig, dass die Ersatzschule tatsächlich förmlich vom Land (das Privatschulwesen ist Ländersache) anerkannt wurde. Fehlt es im Landesrecht an einem förmlichen Anerkennungsverfahren, führen die Kosten für den Schulbesuch nicht zum steuerlichen Abzug.⁶³⁴ Nicht abziehbar ist Aufwand für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Schulgeldzahlungen für den Besuch deutscher Schulen im Ausland fielen nicht⁶³⁵ unter den Sonderausgabenabzug, auch nicht innerhalb der EG.

XI. Besondere Pauschbeträge für

1. Behinderte⁶³⁶, § 33b Abs. 1, Abs. 2 EStG

- 327 Ein Behinderter darf außergewöhnliche Belastungen, die ihm unmittelbar infolge seiner Behinderung erwachsen, anstelle des Ansatzes nach § 33 EStG (dort abhängig von der zumutbaren Belastung) wahlweise und ohne Nachweis des Aufwandes mit einkommensteuerentlastender Wirkung

⁶³⁰ Gs v. 18.12.2013, BGBl. I 2013, 4318.

⁶³¹ Fassung aufgrund des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.07.2009 (BGBl. I 2009, S. 1959) mit Wirkung vom 23.07.2009.

⁶³² BFH FamRZ 1997, 21.

⁶³³ BFH Urt. v. 11.06.1997 – X R 77/94 – BStBl II 1997, 615.

⁶³⁴ BFH Urt. v. 11.06.1997 – X R 144/95 – BStBl II 1997, 621.

⁶³⁵ BFH Urt. v. 11.06.1997 – X R 74/95 – BStBl II 1997, 617.

⁶³⁶ § 33b Abs. 1 und Abs. 2 EStG.

durch den Behinderten-Pauschbetrag, der ein Jahresbetrag ist,⁶³⁷ geltend machen. Seine Höhe richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung.⁶³⁸ Die Pauschbeträge sind Jahresbeträge.

Gesetzliche Tabelle

328

Behinderung von %		Bis 31.12.2001 DM	Ab 01.01.2002 €
	und %	Pauschbetrag	Pauschbetrag
25	30	600	310
35	40	840	430
45	50	1.110	570
55	60	1.410	720
65	70	1.740	890
75	80	2.070	1.060
85	90	2.400	1.230
95	100	2.760	1.420
Hilflose ¹ und Blinde		7.200	3.700

1 Behinderte, die hilflos nach § 33b Abs. 4 EStG sind.

2. Hinterbliebene⁶³⁹, § 33b Abs. 4 EStG

Personen⁶⁴⁰, denen bestimmte laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind (auch in Form von Abfindungen), erhalten einen Hinterbliebenen-Pauschbetrag von 370 € als Jahresbetrag (Wert seit VAZ 2002). 329

3. Übertragungsfälle, Behinderte und Hinterbliebene, § 33b Abs. 5 EStG

Steht einer der beiden vorstehenden Pauschbeträge einem Kind des Stpfl.⁶⁴¹ zu, für das er einen Kinderfreibetrag (ab VAZ 2000 Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) oder Kindergeld erhält, wird ihm der Pauschbetrag auf Antrag übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt. Der Pauschbetrag ist grundsätzlich hälftig auf die Eltern aufzuteilen; eine andere Aufteilung ist auf gemeinsamen Antrag möglich. 330

► **Hinweis:**

Nach einem Urteil des OLG Hamm⁶⁴² ist bei der Ermittlung des Unterhaltsbedarfs nach § 1578 Abs. 1 BGB der Behindertenpauschbetrag nicht zu berücksichtigen.

4. Pauschbetrag für Pflegepersonen, § 33b Abs. 6 EStG

Belastungen aus der häuslichen Pflege einer dauernd hilflosen Person können anstatt nach § 33 EStG mit einem jährlichen Pauschbetrag von 924 € abgerechnet werden, wenn dafür keine Einnahmen flie- 331

637 Eine zeitanteilige Kürzung erfolgt nicht, wenn die Voraussetzungen nicht das ganze Jahr über vorliegen.

638 § 33b Abs. 3 EStG.

639 § 33b Abs. 4 EStG.

640 Unter anderem nach dem Bundesversorgungsgesetz und aus der gesetzlichen Unfallversicherung.

641 Die wohl auf einem Redaktionsversehen beruhenden Worte »des Stpfl.« entfallen nach dem JStG 1997.

642 OLG Hamm FuR 2007, 435.

13. Kapitel

ßen. Zu den Einnahmen zählt seit 2004 nicht das Pflegegeld, das Eltern für die Pflege ihres Kindes erhalten. Pflegen mehrere im Veranlagungszeitraum, wird der Betrag nach Köpfen aufgeteilt.

M. Ehegatten

I. Lohnsteuer

1. Der Lohnsteuerbegriff

- 332 Die Lohnsteuer ist eine **Vorauszahlung auf die Einkommenssteuer**, die zum Jahresende auf den erhaltenen Arbeitslohn geschuldet wird. Die Lohnsteuer ist somit **keine eigene Steuerart**, sondern eine zum Einkommenszufluss zeitnahe Erhebungsform⁶⁴³ der ESt. Betroffen sind nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, bei denen mit Zufluss des Lohns der Steuerabzug getätigt wird. Steuer-schuldner ist der Arbeitnehmer, für dessen Rechnung der Arbeitgeber (oder Dienstherr) die Lohn-abzugsbeträge einbehält und abführt. Der Arbeitgeber haftet gem. § 42d EStG in beschränktem Um-fang als Gesamtschuldner mit dem Arbeitnehmer, so z.B. für die von ihm einzubehaltende und ab-zuführende Lohnsteuer.

Die **Ermittlung der Lohnsteuer** erfolgt typisierend durch Anwendung von Lohnsteuerklassen, Aus-stellung der Lohnsteuerkarten (ab 2012 Elektronische Lohnsteuerkarte, ElsterLohn II, § 39e EStG) und Anwendung von Lohnsteuertabellen (die amtlichen Tabellen laufen aus) sowie der Feststellung von Freibeträgen. Kommt es für das betroffene Jahr zu einer Veranlagung zur ESt, werden die ein-behaltenen Steuerabzugsbeträge angerechnet, genauso wie ESt-Vorauszahlungen beim Selbstständigen und einbehaltene Kapitalertragsteuer.⁶⁴⁴ Die Veranlagungswahl ist nicht von der Steuerklassen-wahl abhängig.

2. Steuerklassen⁶⁴⁵ mit Übersicht

- 333 Mit ihnen muss sich der Familienrechtler schon im Trennungsvorfeld und im Jahr des Beginns dau-ernden Getrenntlebens⁶⁴⁶ befassen.

Der nachfolgenden Übersicht über die Lohnsteuerklassen folgen deshalb einige Hinweise zu Fragen des Verfahrens und des Innenverhältnisses der Ehegatten.

- 334 Übersicht über die Lohnsteuerklassen

Steuerklasse § 38b Abs. 1 Satz 2 EStG	Arbeitnehmer
I	a) Unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige , die aa) ledig sind bb) verheiratet, verwitwet oder geschieden und bei denen die Voraussetzungen für die Steuerklasse III oder IV nicht erfüllt sind b) Beschränkt Einkommensteuerpflichtige

⁶⁴³ § 38 Abs. 1 EStG.

⁶⁴⁴ *Perleberg-Kölbel* Die Rolle des Lohnsteuerabzugs- und Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens bei . . . , FuR 2005, 307.

⁶⁴⁵ Sie sind nur für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer maßgeblich. Nach FG Schleswig-Holstein v. 09.12.2011 – 5 V 213/11 u. v. 2012.2011 – 5 V 223/11, LEXinform Dok. Nr. 5013025 u. 5013026, haben auch Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Anspruch auf Lohnsteuerklasse III (und damit Anwendung des Splittingtarifs, s.a. anhängiges Verfahren beim BVerfG 1 BvL 19/11 unter www.bundesverfassungsgericht.de).

⁶⁴⁶ Zu unterscheiden vom meist phasenverschobenen Trennungsjahr als Scheidungsvoraussetzung.

Steuerklasse § 38b Abs. 1 Satz 2 EStG	Arbeitnehmer
II	Die in der Steuerklasse I Nr. 1a bezeichneten Arbeitnehmer, wenn bei ihnen der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zu berücksichtigen ist, § 24b EStG
III	a) Verheiratete , beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und nicht dauernd getrennt lebend. Der andere Ehegatte darf keinen Lohn beziehen oder muss auf gemeinsamen Antrag in die Steuerklasse V eingruppiert sein.
	b) Verwitwete , wenn sie oder ihr verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt seines Todes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und in diesem Zeitpunkt nicht dauernd getrennt gelebt haben, für das auf das Todesjahr folgende Kalenderjahr
	c) Geschiedene , wenn aa) im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben und bb) der andere Ehegatte wieder geheiratet hat, von seinem neuen Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und er und sein neuer Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind für das Kalenderjahr, in dem die Ehe aufgelöst worden ist.
IV	Verheiratete, beide Lohnbezieher , und unbeschränkt steuerpflichtig sowie nicht dauernd getrennt lebend.
V	Arbeitnehmer wie bei Steuerklasse IV, wenn der Ehegatte auf beiderseitigen Antrag Steuerklasse III hat.
VI	Arbeitnehmer mit einem zweiten und einem weiteren Dienstverhältnis sowie in den Fällen des § 39c EStG.

► **Hinweis:**

Auf eigenhändig unterschriebenen Antrag hin kann eine für den Arbeitnehmer für ihn ungünstigere Steuerklasse oder eine geringere Zahl der Kinderfreibeträge gebildet werden, § 38b Abs. 3 EStG.

Ab 2010 können unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatten, wenn beide Arbeitslöhne beziehen und nicht dauernd getrennt leben, anstelle der Steuerklassenkombination III/V (bzw. IV/IV ohne Faktor) die Kombination IV (Faktor)/IV (Faktor) wählen.

Formel:

$$\frac{\text{ESt für beide Ehegatten nach dem Splittingverfahren}}{\text{Summe der LSt nach Steuerklasse IV}}$$

vgl. hierzu Rdn. 338.

3. Lohnsteuertabellen

a) *Allgemeine Hinweise*

Die amtlichen Lohnsteuertabellen wurden vom Bundesfinanzministerium nur bis 2000 auf der Grundlage des § 38c EStG und der ESt-Tabellen erstellt. 335

13. Kapitel

Sie berücksichtigen differenziert und zu den Steuerklassen passend steuerliche Pauschbeträge, Pauschalen und in Steuerklasse II den HFrB bzw. **ab VAZ 2004** seinen Nachfolger, den Freibetrag für Alleinerziehende. Neben den allgemeinen A-Tabellen gibt es für Personen nach § 10c Abs. 3 EStG (z.B. Beamte, Pensionisten, Altersrentner) besondere B-Tabellen, die eine niedrigere Vorsorgepauschale berücksichtigen.

Aufgrund des Gesetzes zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität in Deutschland (Konjunkturpaket II)⁶⁴⁷ erhöhte sich die **Grundfreibeträge** ab dem **VAZ 2009** auf **7.834 €** und ab dem **VAZ 2010** auf **8.004 €**. Ab 2010 erfolgte eine weitere Rechtsverschiebung der Tarifeckwerte um 330 €

In 2012 haben sich die Werte im Vergleich zu 2011 und 2010 nicht verändert. Der Steuertarif basiert auf folgender Basis:

- Grundfreibetrag: 8.004 €, Ehegatten 16.008 €
- Eingangssteuersatz: 14 % gilt ab 8.005 €
- Spitzensteuersatz: 42 % (bei einem zu versteuerndem Einkommen bei Alleinstehenden ab 52.882 €/Verheirateten ab 105.764 €)
- Spitzensteuersatz: 45 % (bei einem zu versteuerndem Einkommen bei Alleinstehenden ab 250.001 €/Verheirateten ab 501.462 €)

336 ► Hinweis:

Nach dem Gesetz zum Abbau der kalten Progression⁶⁴⁸ erhöht sich **ab VAZ 2013** der Grundfreibetrag auf **8.130 €** und **ab VAZ 2014** auf **8.354 €**. Der Eingangssteuersatz bleibt mit 14 % unverändert.

337 Wie viel **netto** übrig bleibt, zeigen die Gehaltstabellen für Alleinstehende, Verheiratete mit/ohne Kinder, abzurufen unter **www.finanzministerium.de**.

Durch das Jahressteuergesetz 2009 ist ab **VAZ 2010** das **Faktorverfahren** beim Lohnsteuerabzug eingeführt worden, § 39f EStG.

338 Faktorverfahren⁶⁴⁹

Zu den Steuerklassenkombinationen III/V bzw. IV/IV haben die Ehepartner ab **VAZ 2010** eine dritte Kombinationsmöglichkeit. Sie ist auf der Lohnsteuerkarte neben der Lohnsteuerklasse IV mit einem weiteren Faktor einzutragen, nämlich sog. **IV-Faktor/IV-Faktor**, vgl. auch Rdn. 349.

Bei der Wahl des Faktorverfahrens müssen die Ehepartner dem Finanzamt am Jahresbeginn die voraussichtlichen Jahresarbeitslöhne mitteilen. Sodann wird auf dieser Basis die voraussichtliche Höhe der gemeinsamen Einkommensteuer nach Splittingtarif und auch die voraussichtliche Höhe des Lohnsteuerabzugs in der Steuerklasse IV ermittelt.⁶⁵⁰ Diese beiden Werte werden ins Verhältnis gesetzt. Daraus ergibt sich der »Faktor«, den das Finanzamt auf den jeweiligen Lohnsteuerkarten neben der Angabe »Steuerklasse IV« einträgt.

Das Ergebnis ist die jeweilige Berücksichtigung mit mindestens die dem Ehepartner persönlich zustehenden Abzugsbeträge beim Lohnsteuerabzug, wie dem Grundfreibetrag, die Vorsorgepauschale, dem Sonderausgaben-Pauschbetrag und der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG. **Der Vorteil des Splitting-Tarifs wird bereits beim monatlichen Lohnsteuerabzug auf beide Ehepartner verteilt, sodass sich der Nettolohn erhöht.**

Faktorberechnungen können vorgenommen werden unter **www.abgabenrechner.de**

647 BGBl I 2009, 416.

648 BGBl. I 2013, 283.

649 § 39f EStG eingefügt durch Art. 1 des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 BGBl. I 2008, 2794, erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2010 – s. Anwendungsvorschrift § 52 Abs. 52 EStG 2009.

650 *Bißmaier* FamRZ 2009, 1451, 1454.

Voraussetzung ist ein **gemeinsamer Antrag**⁶⁵¹ der Ehepartner bis spätestens zum 30.11. eines Kalenderjahres beim Finanzamt. Die voraussichtlichen Arbeitslöhne sind anzugeben. Die Ehepartner bleiben weiterhin verpflichtet, für den Veranlagungszeitraum eine **Steuererklärung** abzugeben, wonach die Finanzverwaltung im Rahmen der Veranlagung die genaue Einkommensteuer festsetzt, § 46 Abs. 2 Nr. 3a EStG.

Was ist besser: Steuerklassen IV/IV bzw. III/V oder das Faktorverfahren?

Es kommt auf die Zielsetzung an. Soll sich die Aufteilung der Lohnsteuerbelastung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne richten, sollte das Faktorverfahren gewählt werden. Soll erreicht werden, dass im Laufe des Jahres möglichst wenig Lohnsteuer einbehalten wird, ist wie bisher zu prüfen, bei welcher Steuerklassenkombination (III/V oder IV/IV) sich insgesamt der geringste Steuerabzug ergibt. Je größer die Gehaltsunterschiede sind, desto mehr spricht für die Wahl der Steuerklassenkombination III/V.

Das Faktorverfahren wirkt sich aber nicht nur steuerlich aus. Auch **außersteuerliche Gründe** können für die Inanspruchnahme des Faktorverfahrens sprechen, da der Nettoarbeitslohn, z.B. die Grundlage für das Arbeitslosengeld und für die weiteren Leistungen der Agentur für Arbeit, wie Unterhalts-, Überbrückungs-, Kurzarbeiter- und Insolvenzgeld bildet.⁶⁵²

Wenn Ehepartner Nachwuchs und den Bezug von Elterngeld planen, kann das Faktorverfahren von Wichtigkeit sein. Das unter § 2 Abs. 1 BEEG bezeichnete Einkommen ist nicht gleichzusetzen mit dem Nettoeinkommen i.S.d. Einkommensteuergesetzes. Gemäß § 2 Abs. 7 BEEG⁶⁵³ wird das Einkommen nach Abzug der auf Grundlage der gewählten Steuerklasse monatlich anfallenden Lohnsteuer nebst Sozialabgaben ermittelt.⁶⁵⁴ Da das Elterngeld in der Höhe von 67 % des Einkommens geleistet wird, ergibt sich aus dem Wechsel zur Steuerklasse IV/IV mithilfe des Faktorverfahrens ein höherer Anspruch auf Elterngeld,⁶⁵⁵ dessen Höhe individuell errechnet wird. Das Elterngeld beträgt als Einkommensersatzleistung 67 % bzw. ab einem Nettoeinkommen von rd. 1.200 € 65 % des Nettoentgeltes, das aufgrund der Kinderbetreuung wegfällt. **Ab VAZ 2011** entfällt das Elterngeld bei einem Jahreseinkommen von mehr als 250.000 € bei Ledigen bzw. 500.000 € bei Verheirateten.

Die Elterngeld-Berechnung erfolgt in acht Schritten:

Ermittlung der relevanten **Kalendermonate**, Berechnung des relevanten **Einkommens**, Prüfung des **Mindestbetrags** und des **Höchstbetrags**, Anwendung der **Geringverdienerkomponente**, Ermittlung des **Geschwisterbonus**, Berücksichtigung der **Erwerbstätigkeit** nach der Geburt, Ermittlung des Bonus bei **Mehrlingsgeburten** und Anrechnung anderer **Leistungen**.

Eine Berechnungshilfe findet sich unter www.elterngeld.net.

► Hinweis:

Beim Elterngeld gibt es für Eltern, deren **Kinder ab dem 01.01.2013 geboren** sind, Vereinfachungen bei der Einkommensermittlung.⁶⁵⁶ Nach dem Gesetz zur Einführung des Elternsgeldes Plus mit Partnerschaftsbonus und einer flexibleren Elternzeit im Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz⁶⁵⁷ kann sowohl die Mutter als auch der Vater entscheiden, jeweils 25 bis 30 Std./Woche zu arbeiten und sich damit auch die Betreuungszeit mit ihrem Kind teilen. Folge ist ein zusätzlicher

341

651 Ein amtlicher Vordruck ist nicht erforderlich.

652 Zum Insolvenzgeld: Perleberg-Kölbel FuR 2009, 562.

653 Gesetz zum Elterngeld und zur Elternzeit (Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz – BEEG) zuletzt geändert durch Art. 10 G v. 23.11., BGBl. I 2011, 2298.

654 BSG DStR 2009, 2263, 2264.

655 *Hosser FamRZ* 2010, 951, 952.

656 http://www.bmfsfj.de/RedaktionBMFSFJ/Abteilung2/Pdf-Anlagen/informationspapier-C3_A4nderungen-elterngeld,property=pdf,bereich=bmfsfj,sprache=de,rwb=true.pdf.

657 BGBl. 2014, 2325.

13. Kapitel

Partnerschaftsbonus in Form von vier zusätzlichen ElterngeldPlus-Monaten. Das Gesetz ist am 01.01.2015 in Kraft getreten.

Die Berechnung kann mithilfe des Elterngeldrechners vorgenommen werden.⁶⁵⁸

342 Problematik beim Trennungsunterhalt

Im Falle des Scheiterns der Ehe verändern sich grundsätzlich die Verhältnisse.⁶⁵⁹ Wenn kein **Trennungsunterhalt** gezahlt wird, ist z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr gegeben, die damit verbundenen Nachteile zu akzeptieren. Jeder Ehepartner hat nur die Steuern zu zahlen, die auf sein Einkommen entfallen.⁶⁶⁰

Ziel der Wahl der Steuerklassenkombination III/V ist die Mehrung der zur gemeinsamen Verwendung zur Verfügung stehenden Geldmittel. Das wird oft günstiger sein als die Wahl der Steuerklasse IV/IV und führt bis zur Trennung zu keiner Änderung der höheren steuerlichen Berücksichtigung bei dem Ehepartner mit der Steuerklasse V. Das setzt voraus, dass die Ehepartner noch gemeinsam wirtschaften.⁶⁶¹ Falls die Ehepartner im Trennungsjahr noch das Faktorverfahren wählen, erfolgen die steuerlichen Abzüge bereits monatlich. Eine Korrektur mit fiktiver Berechnung der Steuerlast nach Trennung wird unnötig. Auch stellt sich nicht die Frage des Nachteilsausgleichs als Voraussetzung für die Zustimmung zur Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG noch im Trennungsjahr.⁶⁶² Darlegung und ein Beweis für ein gemeinsames Wirtschaften in den Monaten vor der Trennung entfallen. Das kann zu einer nicht unerheblichen Streitvermeidung oder Streitbeilegung führen.

b) Praktische Anwendung im Unterhaltsrecht

343 Für den Kindesunterhalt gilt die unterhaltsrechtliche Obliegenheit, Steuervorteile, die in zumutbarer Weise erzielt werden können, wahrzunehmen. Daher darf das Unterhaltseinkommen nicht durch unnötig hohe gesetzliche Abzüge vermindert werden.⁶⁶³ Alle möglichen Freibeträge sind zur Vermeidung einer fiktiven Steuerberechnung zu erfassen.⁶⁶⁴ Der Splittingvorteil muss generell beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden. Anderenfalls führt es zu einer Ungleichbehandlung der Kinder aus erster und späterer Ehe. Während die Kinder der aktuellen Ehe von den tatsächlichen Lebensverhältnissen profitieren, wären die Kinder, die aus der geschiedenen Ehe hervorgegangen sind, nur nach dem geringeren Nettoeinkommen unterhaltsberechtig. Die würde einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG bedeuten.⁶⁶⁵

Der unterhaltspflichtige Elternteil hat daher auch das Faktorverfahren zu wählen. Zu überprüfen ist aber, ob der **neue Ehepartner des Unterhaltspflichtigen**, der auch die Steuerklasse III wählen könnte, hierdurch **Nachteile** erleidet. Dieser Nachteil kann sich zeigen, wenn für den eigenen Lebensunterhalt geringere Beträge zur Verfügung stehen. Schließlich ist der neue Ehepartner den Kindern aus einer früheren Beziehung nicht unterhaltspflichtig.

Fazit: Die Frage, ob das Faktorverfahren vorzuziehen ist, lässt sich nur im **Einzelfall** und nur nach Prüfung der jeweiligen persönlichen Verhältnisse der Mandanten entscheiden. Soll z.B. erreicht werden, dass sich die Lohnsteuerbelastung nach dem Verhältnis ihrer Arbeitsentgelte richtet, sollte das Faktorverfahren bevorzugt werden.

658 <http://www.familien-wegweiser.de/Elterngeldrechner>.

659 BGH FamRZ 2006, 1178.

660 BGH FamRZ 2007, 1799.

661 So bereits schon BGH FamRZ 2002, 1024 m. Anm. Bergschneider FamRZ 2002, 1181.

662 Zündstoff Zusammenveranlagung: *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 254.

663 BGH FamRZ 1983, 576; OLG Bamberg FamRZ 1987, 1031.

664 OLG Bamberg FamRZ 1987, 1031.

665 BGH FamRZ 2005, 1817; 2007, 282, 285; 2008, 2189.

Wird im **Insolvenzfall** Liquidität für den Familienunterhalt benötigt, ist zu prüfen, welche Steuerklassenkombination (III/V oder IV/IV) bei dem nicht von der Insolvenz betroffenen Ehepartner den geringsten monatlichen Steuerabzug zulässt. Eine Hilfe bietet hierbei ein **Vergleichsrechner** www.bundesfinanzministerium.de unter der Rubrik »Wirtschaft und Verwaltung/Steuern«. Bei einer bevorstehenden Insolvenz des Arbeitgebers oder einer Familienplanung bietet sich u.U. wegen der Erhöhung des monatlichen Nettoeinkommens das Faktorverfahren an.⁶⁶⁶

4. Übersicht über die Steuerklassenkombinationen⁶⁶⁷ bei Trennung

a) Steuerklassenkombination IV/IV

Haben nichtselbstständige Doppelverdiener die Steuerklassenkombination IV/IV, ist deren Beibehaltung im Jahr des Eintritts der Trennung, in dem die Ehegatten ja nicht dauernd getrennt gelebt haben,⁶⁶⁸ steuerlich und auch im familienrechtlichen Innenverhältnis meist **unproblematisch**. Zu Steuernachzahlungen kann es bei dieser Kombination nicht kommen, außer es treten weitere Einkünfte hinzu. Bei unterschiedlich hohen Einkommen und gemeinsamer Veranlagung kommt es immer zur Steuererstattung, wenn sonst keine Einkünfte vorhanden sind und keine Besonderheiten vorliegen. Die Steuerklassen I oder II sind in diesem Jahr (des Trennungseintritts) beiderseits unzulässig. Es ist allerdings zulässig, mit oder nach der Trennung die Steuerklassenkombination III/V für den Rest des Jahres zu wählen. Wegen der damit verbundenen internen Abrechnungsprobleme kann das aber selten empfohlen werden. 344

Besteht das Getrenntleben am Jahresende fort, kommen **danach** zulässigerweise nur noch die Steuerklassen I oder II infrage, für weitere Arbeitsverhältnisse natürlich auch die Steuerklasse VI, die immer möglich ist. Zu diesem Zeitpunkt (Jahreswechsel nach Trennung) kommt es für die Steuerklasse II auf die Meldung des Wohnsitzes (ab VAZ 2004 Hauptwohnsitz!) des Kindes an. 345

b) Steuerklassenkombination III/V

Diese Kombination kann bei stärker differierenden Einkommen der Ehegatten zu einem niedrigeren zusammengerechneten Lohnsteuerabzug führen. Sie wird so eingesetzt, dass der besser verdienende Ehegatte die Steuerklasse III erhält, der andere die Steuerklasse V. Die Kombination kann bei der späteren Veranlagung zur ESt zu Nachzahlungen führen. Sie verzerrt das unterhaltsrechtliche Bild der Nettoeinkommen mitunter deutlich und sorgt vor allem bei Überlagerung mit Unterhaltszahlungen im Jahr des Trennungseintritts oft für interne Abrechnungsprobleme (interner Steuerausgleich) unter den Ehegatten. 346

► Praxistipp:

Bei Anträgen über Ehegattentrennungunterhalt wird oft übersehen, den Unterhalt ab dem ersten Januar nach Trennung mit den dann maßgeblichen Steuerklassen und sich womöglich annähernden Nettoeinkommen zu beziffern. Der Unterhaltsschuldner mit der Steuerklasse III sollte ferner bei Festlegung des Unterhalts für das Jahr des Trennungseignisses auf der Zusage der Zusammenveranlagung zur ESt bestehen und in eine möglichen Unterhaltsvereinbarung aufnehmen, zudem verbunden mit einer Regelung darüber, wie Steuervergütungen und Steuernachzahlungen zu verteilen sind, vgl. hierzu Rdn. 390 ff. 347

5. Verfahren

a) Ausstellung und Änderung der Lohnsteuerkarte

Stpfl., die im Jahr 2011 erstmalig eine Lohnsteuerkarte beantragten, erhielten vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung in Form einer »Ersatzlohnsteuerkarte«. Statt der Lohnsteuerkarte teilen 348

⁶⁶⁶ Perleberg-Kölbel FuR 2010, 451, 453.

⁶⁶⁷ Für beiderseits unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatten.

⁶⁶⁸ Eine Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG ist in diesem Jahr noch zulässig.

13. Kapitel

die Arbeitnehmer ihrem Arbeitgeber zum Zweck des Abrufs der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) die steuerliche Identifikationsnummer sowie das Geburtsdatum mit. Der Arbeitgeber kann damit die ELStAM für seinen Arbeitnehmer elektronisch beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abrufen. Für alle Änderungen sind in der Regel nicht mehr das Einwohnermeldeamt, sondern das jeweilige **Wohnsitzfinanzamt** zuständig, vgl. Rdn. 351.

b) Änderung der Steuerklassenkombination

- 349 Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können bis zum 30.11. eines Jahres einmalig eine Änderung zugunsten anderer zulässiger Steuerklassen mit Wirkung ab dem nächsten Monatsanfang beantragen. Das Änderungsrecht wird nicht verbraucht, wenn der Antrag erfolgt, weil ein Ehegatte keinen Arbeitslohn mehr bezieht oder die Ehegatten nun getrennt leben.⁶⁶⁹

Die Änderung der Steuerklasse kann Auswirkungen auf Leistungen außerhalb des Steuerrechts haben, z.B. bei Leistungen nach dem SGB III oder anderen Sozialgesetzen.⁶⁷⁰

Die Lohnsteuerklasse kann z.B. für die Höhe des **Arbeitslosengeldes** Bedeutung haben.

Eine im Innenverhältnis sinnvolle Vereinbarung hierzu könnte folgenden Wortlaut haben:

► Formulierungsbeispiel

Wir haben uns im Laufe des jetzigen Kalenderjahres getrennt und haben hierauf steuerlich zulässig noch die Steuerklassen III (Ehemann) und V (Ehefrau). Letztere hat dadurch Nachteile bei der Höhe ihres Arbeitslosengeldes. Wir gleichen das im Innenverhältnis für die Zeit bis zum Ende des laufenden Jahres wie folgt aus:

- Für die Monate . . . bis Dezember des laufenden Jahres leistet der Ehemann zum Ausgleich monatlich im Voraus eine Pauschale von . . . €.
- Die Ehefrau ist auf Verlangen verpflichtet, der Zusammenveranlagung zur ESt für das laufende Jahr zuzustimmen.
- In diesem Fall erhalten von einer möglichen Erstattung von ESt und Zuschlagsteuern der Ehemann . . . % und die Ehefrau . . . %.
- Eine mögliche Steuernachzahlung wird intern vom Ehemann getragen, soweit sie nicht auf erweiterten Einkünften der Ehefrau beruht, die nicht Grundlage dieser Vereinbarung sind.
- Grundlage der Vereinbarung ist die beiderseitige Einkommenssituation, die sich aus dem Schriftwechsel und den zuletzt erteilten Auskünften ergibt und die Tatsache, dass Ehegattenunterhalt bisher nicht begehrt wird.

Von der Änderung der Steuerklassenkombination ist die **Berichtigung** zu unterscheiden. Leben bspw. die Eheleute seit November 2012 dauernd getrennt und behalten ab 2013 trotzdem unzulässigerweise die Steuerklassenkombination III/V bei, in der Praxis häufig zu findende »Steuerstrafrechtstatbestände«, sind die Lohnsteuerabzugsmerkmale zu berichtigen. Dazu bedarf es nicht der Zustimmung des anderen Ehegatten.

Ein einvernehmlicher Wechsel der Steuerklasse ist jedoch auch bereits im Trennungsjahr möglich. Mit dem Scheitern der Ehe ist von einer grundlegenden Veränderung der Verhältnisse auszugehen⁶⁷¹. Wird kein Trennungunterhalt gezahlt, besteht z.B. für den Ehegatten mit der ungünstigeren Steuerklasse kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen. Jeder Ehepartner hat dann nach allgemeinen Grundsätzen nur für die Steuern aufzukommen, die auf sein Einkommen entfallen.⁶⁷² Daraus folgt ein Anspruch auf Zustimmung des Wechsels der Steuerklasse bereits im Trennungsjahr. Hilfreich ist auch die Wahl Faktorverfahrens im Trennungsjahr, vgl. Rdn. 338.

669 LStR 1999 R 109 V S. 5.

670 BAG FamRZ 1992, 429 zur rechtsmissbräuchlichen Wahl der Steuerklassenkombination bezüglich des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld.

671 BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

672 BGH FamRZ 2007, 1799.

Beispiel⁶⁷³

350

▶ **Beispiel zur Ermittlung des Faktors:**

Jährliche Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV:

Arbeitnehmer-Ehegatte A: für 36.000 € (monatlich 3.000 € * 12) = 5.509 €

Arbeitnehmer-Ehegatte B: für 20.400 € (monatlich 1.700 € * 12) = 1.689 €.

Summe der Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV (entspricht »X«) beträgt 7.198 €.

Die voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren (entspricht »Y«) beträgt 6.990 €.

Der Faktor ist Y geteilt durch X, also 6.990 € : 7.198 € = 0,971

(Der Faktor wird mit drei Nachkommastellen berechnet und nur eingetragen, wenn er kleiner als 1 ist).

Jährliche Lohnsteuer bei Steuerklasse IV/IV mit Faktor 0,971:

Arbeitnehmer-Ehegatte A für 36.000 € (5.509 € * 0,971) = 5.349 €

Arbeitnehmer-Ehegatte B für 20.400 € (1.689 € * 0,971) = 1.640 €

Summe der Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor 0,971 = 6.989 €.

Im Beispielfall führt die Einkommensteuerveranlagung:

- bei der Steuerklassenkombination III/V zu einer Nachzahlung i.H.v. 218 € (voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren 6.990 € – Summe Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination III/V 6.772 € [2.648 € + 4.124 €]),
- bei der Steuerklassenkombination IV/IV zu einer Erstattung i.H.v. 208 € (voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren 6.990 € – Summe Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV 7.198 €),
- bei der Steuerklassenkombination IV/IV-Faktor weder zu einer hohen Nachzahlung noch zu einer Erstattung (in diesem Fall nur Rundungsdifferenz i.H.v. 1 €; voraussichtliche Einkommensteuer Splittingverfahren 6.990 € – Summe der Lohnsteuer bei Steuerklasse IV/IV mit Faktor 6.989 €).

Die Lohnsteuer ist im Faktorverfahren wesentlich anders verteilt (5.349 € für A und 1.640 € für B) als bei der Steuerklassenkombination III/V (2.648 € für A und 4.124 € für B).

Die Lohnsteuerverteilung im Faktorverfahren entspricht der familienrechtlichen Verteilung der Steuerlast im Innenverhältnis der Ehegatten.

c) *Elektronische Lohnsteuerkarte, ElsterLohn II ab 2013, § 39e EStG*

Letzmalig wurde die Lohnsteuerkarte 2010 in Papier herausgegeben. Die lohnsteuerlichen Merkmale der Arbeitnehmer werden künftig nur noch durch ein elektronisches System namens »ElsterLohn II« erfasst, § 39e EStG.⁶⁷⁴ Der Arbeitgeber muss hierbei unter Übermittlung der persönlichen Daten seines Arbeitnehmers (Steuer-Identifikationsnummer und Geburtsdatum) die für den Lohnsteuerabzug benötigten Daten bei der Finanzverwaltung abrufen. Diese Daten werden in der sog.

673 Nach BMF-Merkblatt zur Steuerklassenwahl bei Arbeitnehmerehgatten vom 29.12.2013 unter www.bundesfinanzministerium.de. Ab 2015 wird auf das Merkblatt zur Steuerklassenwahl bei Ehegatten oder Lebenspartnern, die beide Arbeitnehmer sind, verwiesen, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerarten/Lohnsteuer/BMF_Schreiben_Allgemeines/2014-11-27-merkblatt-steuerklassenwahl-2015.html.

674 Fassung aufgrund des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16.07.2009, BGBl. I 2009, 1959; geändert durch Art. 3 G. v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, 1030.

13. Kapitel

ELStAM-Datenbank ELStAM (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) beim Bundeszentralamt für Steuern zentral verwaltet. Die Identifikationsnummer war 2008 eingeführt worden und gilt von der Geburt des Steuerpflichtigen an lebenslang.

Nach Mitteilung des BMF⁶⁷⁵ verzögert sich das neue elektronische Abrufverfahren ELSTAM und kann frühestens 2013 starten. Die Lohnsteuerkarte 2010 bzw. die vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 und die darauf eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (auch Freibeträge) behielten auch im VAZ 2012 ihre Gültigkeit.

► Hinweis:

Einen möglicherweise zu hohen Freibetrag muss der Arbeitnehmer nicht anzeigen. Zwingend bekannt geben muss er aber die Trennung vom Ehepartner oder den Wegfall von Kinderfreibeträgen.

d) Lohnsteuerpauschalierung und Geringverdienergruppen

aa) Die Pauschalierung der Lohnsteuer (Allgemeines)

- 352 Bei der Lohnsteuerpauschalisierung erfolgt die Erhebung der Lohnsteuer nicht in Abhängigkeit von der Höhe des Arbeitslohns und anderen persönlichen Merkmalen, sondern mit folgenden bestimmten Prozentsätzen

25 %:

Bei kurzfristiger Beschäftigung: Der AG kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei einem nur kurzfristig beschäftigten AN die Lohnsteuer pauschalieren. Eine kurzfristige Beschäftigung ist anzunehmen, wenn der AN bei dem AG gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt wird, die Dauer der Beschäftigung 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer 62,- € durchschnittlich je Arbeitstag nicht übersteigt bzw. die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird.

Bei Beköstigung von AN: arbeitstägliche Mahlzeiten, die im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt an die AN abgegeben werden oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen, das arbeitstäglich Mahlzeiten an die AN unentgeltlich oder verbilligt abgibt. Die Mahlzeiten dürfen keine Lohnbestandteile sein.

Bei Betriebsveranstaltung: Arbeitslohn (Zuwendung), Veranlassung ist die Betriebsveranstaltung.

Bei Erholungsbeihilfen: Diese dürfen 156,- € für den AN, 104,- € für dessen Ehegatten und 52,- € für jedes Kind nicht übersteigen. Der AG muss sicherstellen, dass die Beihilfen zu Erholungszwecken verwendet werden.

Bei Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen: Diese müssen anlässlich einer Auswärtstätigkeit gezahlt werden, wobei sie die Pauschbeträge für den Verpflegungsmehraufwand um nicht mehr als 100 % übersteigen dürfen.

Bei Personal Computern, Internetzugang, Internetnutzung: Den AN werden zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt Computer incl. Zubehör und Internetzugang übereignet. Dies gilt auch für Zuschüsse des AG, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des AN für die Internetnutzung gezahlt werden.

20 %:

Bei geringfügiger Beschäftigung: Der AG kann unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte bei AN, die nur in geringem Umfang und gegen geringen Arbeitslohn beschäftigt werden, die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 20 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer erheben. Vorausgesetzt wird, dass eine geringfügige Beschäftigung i.S.d. SGB IV (§ 8 Abs. 1 Nr. 1

675 BMF-Schreiben vom 06.12.2011, IV C 5 – 2363/07/002–03, www.bundesfinanzministerium.de.

SGB IV oder § 8a SGB IV) vorliegt und der AG keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu leisten hat.

15 %:

Bei Fahrtkostenzuschüssen, die der AG für Fahrten des AN zwischen Wohnung und täglicher Arbeitsstätte zahlt und für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines AN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (R 40.2 Abs. 6 LStR).

5 %:

Bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft: Verzichtet der AG bei Aushilfskräften, die er in seinem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft beschäftigt, auf die Vorlage der Lohnsteuerkarte und werden ausschließlich typisch land- oder forstwirtschaftliche Arbeiten verrichtet, erfolgt ebenfalls eine Lohnsteuerpauschalierung von 5 %. Aushilfskräfte sind hier keine AN, die zu den land- und forstwirtschaftlichen Fachkräften gehören oder die der AG mehr als 180 Tage im Kalenderjahr beschäftigt.

2 %:

Bei geringfügiger Beschäftigung: Der AG kann bei einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis i.S.d. SGB IV (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV oder § 8a SGB IV), für das Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu leisten sind, einen einheitlichen Pauschalsteuersatz von 2 % des Arbeitsentgelts erheben. In diesem Steuersatz sind der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer bereits enthalten.

Besonderer Pauschalsteuersatz:

Ferner kann bei sonstigen Bezügen in größerer Menge und bei einer Nacherhebung von Lohnsteuer ein besonderer Pauschalsteuersatz zur Anwendung gelangen (R 40.1 LStR).

bb) Keine Anrechnung der Pauschsteuern

Aktuell sind **Minijobs bei geringfügig Beschäftigungen**, bei denen die monatliche Verdienstgrenze bis zu 450 € beträgt, § 14 SGB IV. Die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse sind für Arbeitnehmer steuer- und abgabenfrei. Auch Arbeitslose können einen Minijob ausüben. Ob und in welchem Umfang das Nebeneinkommen auf das Arbeitslosengeld anzurechnen ist, entscheidet die zuständige Agentur für Arbeit. Wichtig ist, dass jede Art von Nebenbeschäftigung der Agentur für Arbeit gemeldet wird.⁶⁷⁶ 353

Die Arbeitsentgelte **mehrerer geringfügiger Beschäftigungen** werden dabei zusammengerechnet und die Entgeltgrenze gilt für alte und neue Bundesländer gleichermaßen. Einmalige Einnahmen, die mit hinreichender Sicherheit mindestens einmal jährlich zu erwarten sind, sind bei der Ermittlung des Arbeitsentgelts zu berücksichtigen. Jubiläumszuwendungen und ähnliche nicht wiederkehrende Einmalzahlungen bleiben bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts außer Betracht. Hat der Arbeitnehmer schriftlich im Voraus auf eine Einmalzahlung verzichtet, wird diese Zahlung bei der Berechnung des Arbeitsentgelts nicht berücksichtigt. Werden einmalige Zahlungen aus ruhenden Beschäftigungsverhältnissen geleistet z.B. Wehrdienst, Elternzeit, bleiben diese bei der Ermittlung des regelmäßigen Arbeitsentgelts außer Betracht. Beginnt oder endet eine Beschäftigung im Laufe eines Kalendermonats, ist von einem anteiligen Monatswert auszugehen (450 € * Kalendertage: 30). 354

Bestimmte steuerfreie Einnahmen und steuerfreie Aufwandsentschädigungen gehören nach den Bestimmungen des § 14 Abs. 1 SGB IV **nicht zum Arbeitsentgelt**. Hierunter fallen z.B. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Ausbilder, Erzieher, nebenberuflich künstlerischen Tätigkeiten, die Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen oder vergleichbare nebenberufliche Tätigkeiten bis zu einem Betrag i.H.v. 2.100 € im Kalenderjahr (monatlich 175 €). 355

676 http://www.bzst.de/DE/Steuern_National/Minijob_Fachaufsicht/FAQ/Minijob_FAQ_node.html.

13. Kapitel

- 356 Nach § 40a Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber unter Verzicht auf den Abruf von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen, § 39e Abs. 4 Satz 2 EStG, oder die Vorlage einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug, § 39 Abs. 3 EStG oder § 39e Abs. 7 oder Abs. 8 EStG, die Lohnsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für das Arbeitsentgelt aus geringfügigen Beschäftigungen i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder des § 8a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV), für das er Beiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b oder 1c oder nach § 172 Abs. 3 oder 3a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) zu entrichten hat, mit einem **einheitlichen Pauschsteuersatz** i.H.v. insgesamt 2 % des Arbeitsentgelts erheben. Ein Wahlrecht des Arbeitnehmers ist im Gesetz nicht vorgesehen. Eine arbeitsrechtliche Übernahme der einheitlichen Pauschsteuer durch den Arbeitnehmer schließt das EStG nicht aus.
- 357 Hat der Arbeitgeber für das Arbeitsentgelt aus einer geringfügig entlohnten Beschäftigung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 oder des § 8a SGB IV den pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht zu entrichten, kann er die **pauschale Lohnsteuer** mit einem Steuersatz i.H.v. 20 % des Arbeitsentgelts erheben. Hinzu kommen der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer.
- 358 **Alternative**
- Wählt der Arbeitgeber für eine geringfügige Beschäftigung i.S.d. Sozialgesetzbuches nicht die pauschale Lohnsteuererhebung, wird die Lohnsteuer vom Arbeitsentgelt nach Maßgabe der vorgelegten Lohnsteuerkarte erhoben. Die Höhe des Lohnsteuerabzugs hängt dann von der Lohnsteuerklasse ab. Bei den Lohnsteuerklassen I, II oder III und IV fällt für das Arbeitsentgelt einer geringfügigen Beschäftigung (höchstens 450 € monatlich) keine Lohnsteuer an; anders jedoch bei Lohnsteuerklasse V oder VI.
- 359 Bei **nicht im Privathaushalt geringfügig Beschäftigten** zahlt der Arbeitgeber Pauschalabgaben i.H.v. 30,77 %, die sich wie folgt aufgliedern:
- 15 % Rentenversicherung
 - 13 % Krankenversicherung
 - 2 % Pauschsteuer mit Abgeltungswirkung (einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag)
 - 0,67 % Umlagen zum Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen bei Krankheit und Mutterschaft
 - 0,10 % Insolvenzgeld-Umlage
- 360 Für Arbeitgeber **geringfügig Beschäftigter in Privathaushalten** beträgt die Pauschalabgabe lediglich 14,27 %, die sich wie folgt aufgliedern:
- 5 % Rentenversicherung
 - 5 % Krankenversicherung
 - 1,6 % Unfallversicherung
 - 2 % Pauschsteuer mit Abgeltungswirkung (einschließlich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag)
 - 0,67 % Umlagen zum Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen bei Krankheit und Mutterschaft
- 361 Die Einkommensteuer für Arbeitgeber geringfügig Beschäftigter in Privathaushalten ermäßigt sich um 20 % der entstandenen Aufwendungen (max. 510 €). Für diese Beschäftigungsverhältnisse findet ab 01.04.2003 ausschließlich das Haushaltsscheckverfahren Anwendung. Der Arbeitgeber übersendet der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See für den in seinem Haushalt beschäftigten Arbeitnehmer eine vereinfachte Meldung, den sogenannten Haushaltsscheck. Der Einzug der Beiträge erfolgt im Wege des Lastschriftverfahrens zweimal jährlich, für das in den Monaten Januar bis Juni erzielte Arbeitsentgelt am 15.07. des laufenden Jahres, für das in den Monaten Juli bis Dezember erzielte Arbeitsentgelt am 15.01. des folgenden Jahres.

Da das Arbeitsentgelt für Lohnzahlungszeiträume ab dem 01.04.2003 stets steuerpflichtig ist, wirkt eine Freistellungsbescheinigung letztmals für Arbeitsentgelte der vor dem 01.04.2003 endenden Lohnzahlungszeiträume. 362

Entscheidet sich der Arbeitgeber, bei einer geringfügigen Beschäftigung im Sinne des Sozialgesetzbuches, für die pauschale Lohnsteuererhebung, ist er nach dem Einkommensteuergesetz Schuldner der einheitlichen Pauschalsteuer, nicht der Arbeitnehmer. 363

Sowohl der pauschal besteuerte Arbeitslohn als auch die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer und beim Lohnsteuerjahresausgleich außer Ansatz. Die pauschale Lohnsteuer ist weder auf die Einkommensteuer noch auf die Jahreslohnsteuer anzurechnen. Da im Bereich der Lohnsteuerpauschalierung weder eine Veranlagung zur Einkommensteuer noch ein Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt werden kann, können auch **keine Werbungskosten** in Ansatz gebracht werden. 364

*cc) Gleitzone*regelung für Geringverdiener

Hier sind sozialversicherungsrechtliche Arbeitsverhältnisse anzusprechen, die weder ein Fall kurzfristiger Beschäftigung noch ein Fall geringfügiger Beschäftigung sind. Die Regelung betrifft auch nicht betriebliche Ausbildungsverhältnisse. Der Anwendungsbereich beschränkt sich gem. § 20 Abs. 2 SGB IV auf regelmäßige monatliche Arbeitsentgelte von monatlich 450,01 € bis 850,00 €. Innerhalb dieser Gleitzone wird der Arbeitnehmer mit steigendem Einkommen abnehmend entlastet. Die Formel steht in § 163 Abs. 10 SGB VI. 365

Eine **Anrechnung** der Pauschalsteuer erfolgt weder auf die ESt noch auf die Jahreslohnsteuer. Es entstehen keine Einkünfte i.S.d. Einkommensteuerrechts. Auf den pauschal besteuerten Lohn entfallende Werbungskosten sind nicht abzugsfähig. Eine Lohnsteuerkarte ist nicht vorzulegen. Sonderregelungen gelten für die Land- und Forstwirtschaft (§ 40 Abs. 3 EStG). Der pauschal besteuerte Lohn ist steuerlich nicht ohne jede Auswirkung, denn er stellt Bezüge i.S.d. §§ 33a Abs. 1 und 32 Abs. 4 EStG dar. Zum Progressionsvorbehalt führt pauschalbesteuerter Lohn nicht. 366

dd) Sonderfälle der Pauschalbesteuerung

Bestimmte, hier nicht abschließend behandelte Leistungen des Arbeitgebers, dürfen ebenfalls pauschal besteuert werden. Die Lohnsteuer wird hierbei nach einem gesetzlich vorgegebenen oder durchschnittlichen Steuersatz erhoben und nicht mit dem individuellen Steuersatz des Arbeitnehmers. Da die so abgeführte Pauschalsteuer endgültig ist, muss der Arbeitnehmer die pauschal versteuerten Bezüge nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung angeben. 367

► **Beispiele:**

Kosten für Fahrten zur Arbeit (15 % LSt) nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG,

bestimmte Zukunftssicherungsleistungen (20 % LSt) nach § 40b Abs. 1 EStG,

sowie ab 1997 (25 % LSt) Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG, soweit sie die steuerfreien Pauschbeträge bis zu 100 % übersteigen.

► **Hinweis:**

Dieser Punkt hat unterhaltsrechtliche Relevanz. Die pauschal besteuerten Leistungen des Arbeitgebers für Verpflegungsmehraufwendungen müssen aus den Gehaltsabrechnungen des Arbeitgebers nicht unbedingt hervorgehen.

13. Kapitel

6. Splittingvorteil und Unterhalt

a) Splittingverfahren

- 368 Ehepartner, die beide im Sinne von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG bzw. § 1a EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben⁶⁷⁷, können bei Abgabe der Steuererklärung die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG wählen: Regelfall der Besteuerung von Ehepartnern, § 26 Abs. 3 EStG. Allerdings müssen ihre Voraussetzungen zu Beginn oder im Laufe des Veranlagungszeitraums vorliegen. Letztmalig haben Ehepartner im Trennungsjahr die Wahl zwischen der Zusammenveranlagung und der getrennten Veranlagung. Bei einem dauernden Getrenntleben ist **ab VAZ 2013** nur noch die **Einzelveranlagung** gesetzlich vorgegeben, es sei denn, die Ehepartner versöhnen⁶⁷⁸ sich wieder und es kommt erneut zu einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, vgl. hierzu auch Rdn. 388. Verwitwete Alleinerziehende sind aus dem Anwendungsbereich des Ehegattensplittings ausgeschlossen. Dies ist verfassungsgemäß.⁶⁷⁹

Das sog. **Splittingverfahren** findet sich in der Tarifierungsvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG⁶⁸⁰ wieder. Die von den Ehepartnern zu zahlende Einkommensteuer beträgt danach das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt.

Bei der Ermittlung des gemeinsam zu versteuernden Einkommens werden die Einkünfte der Ehepartner zunächst getrennt ermittelt und anschließend zu einem gemeinsamen Gesamtbetrag der Einkünfte zusammengerechnet. Nach Abzug eines etwaigen Verlustvortrags, der Sonderausgaben, der außergewöhnlichen Belastungen usw., ergibt sich das von den Ehepartnern zu versteuernde Einkommen, wobei die festzusetzende Einkommensteuer der Splittingtabelle entnommen wird.

Noch heute dient das Splittingverfahren häufig als Argument für den Trauschein, was jedoch näher betrachtet nur dann sinnvoll ist, wenn die Ehepartner nicht gleich hohe Einkommen erzielen: Die Halbierung des Gesamteinkommens zur Berechnung der tariflichen Steuer nimmt lediglich die zuvor erfolgte Addition der Einkommen zum Gesamteinkommen zurück. Jeder Ehepartner wird fiktiv hinsichtlich der ihm zuzurechnenden Hälfte des gemeinsamen Einkommens nach der Grundtabelle versteuert. Aus dieser fiktiven Mittelung des Gesamteinkommens leitet sich der Begriff des sog. Splitting-Verfahrens ab. Es entsteht bei diesem Verfahren ein Splittingeffekt und die Steuerbelastung wird somit über die Einkommensteuerveranlagung festgestellt.

b) Historie

- 369 Die Zusammenveranlagung brachte bis 1958 für Ehepaare bei Anwendung der Grundtabelle progressionsbedingte Nachteile. Deshalb wurde 1958 die Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 EStG eingeführt. Durch den Splittingtarif sollten Ehepaare bei Beibehaltung der Zusammenveranlagung wieder entlastet werden.

Nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 03.11.1982 – 1 BvR 1104/79 –⁶⁸¹ entspricht das Splittingverfahren dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, wobei davon ausgegangen wird, dass zusammenlebende Ehepartner eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bilden, in der ein Ehepartner an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. Dieser **Halbteilungsgrundsatz** als Ausbildung des Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 3 GG verlangt, dass Ehepartner mit gleichem Gesamteinkommen auch steuerlich gleich belastet werden. Auf den individuellen Anteil am Gesamteinkommen kommt es nicht an.

⁶⁷⁷ Perleberg-Kölbel FuR 2010, 254 ff.

⁶⁷⁸ FA-FamR/Kuckenburg/Perleberg-Kölbel 8. Aufl., 13. Kap. Rn. 221.

⁶⁷⁹ BFH v. 17.10.2012 – III B 68/12, FuR 2013, 332.

⁶⁸⁰ Eingeführt durch das Steuerrechtsänderungsgesetz 1958.

⁶⁸¹ BVerfGE 61, 319 (345) = BStBl II 1982, 717.

Nach Ansicht des BVerfG wird mit dem Splittingverfahren an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe angeknüpft, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet. Die Zusammenveranlagung ist verfassungskonform und das Splittingverfahren bedeutet nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck u.a. eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter. Sie ist Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Haus- oder Berufsarbeit handelt. Sinn und Zweck des Splittingverfahrens stehen im Einklang mit Art. 6 Abs. 1 GG. Dieser verpflichtet den Staat, die Familiengemeinschaft sowohl im immateriell-persönlichen als auch im materiell-wirtschaftlichen Bereich als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren. Im Einklang mit diesen Grundsätzen lässt das Splittingverfahren den Ehepartnern die freie Wahl. Entweder erwirtschaftet einer der Partner allein ein möglichst hohes Familieneinkommen und engagiert sich deshalb vollständig in seinem Beruf, während der andere Partner den Haushalt führt, oder beide Partner sind sowohl im Haushalt als auch im Beruf tätig, sodass beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken. Das Ehegattensplitting ist damit keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung, sondern eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare gem. Art. 3 Abs. 1 GG orientierte sachgerechte Besteuerung.

c) *Wiederheirat des Unterhaltspflichtigen – Splittingvorteil*⁶⁸²

Der so genannte (wiedererlangte) **Splittingvorteil** des Unterhaltspflichtigen aus neuer Ehe hat die Gerichte immer wieder beschäftigt. Der Streit war durch die wichtige Entscheidung des **BVerfG**⁶⁸³ vom **07.10.2003** zunächst beendet worden. Demnach kam der Splittingvorteil aus neuer Ehe dem geschiedenen Ehegatten bei der Bedarfsbestimmung nicht zugute, anders ist es beim Realsplittingvorteil, der ja gerade auf der Unterhaltslast aus der früheren Ehe beruht.

Die Entscheidung war nicht auf den Kindesunterhalt und speziell seine Bemessung anzuwenden, da die Kinder von der jeweiligen unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit des Barunterhaltspflichtigen abhängen und nicht von Eheprägenden Verhältnissen⁶⁸⁴.

► **Hinweis:**

Das erfordert die Berechnung von zwei verschiedenen Bemessungsgrundlagen, wenn auch Kindesunterhalt anfällt.

Anders war zunächst die **Rechtsprechung des BGH**⁶⁸⁵, der grundsätzlich der alten Familie (Kinder und geschiedener Ehegatte) auch bei der Bedarfsbemessung eine Anknüpfung an das tatsächliche Nettoeinkommen zubilligte. Ausnahmen ließ der BGH nach der Härteklausele des § 1579 BGB zu, eigentlich nur im Mangelfall.⁶⁸⁶ Für eine Korrektur forderte er eine umfassende Abwägung der Umstände und eine unerträgliche Überschreitung der Grenze des Zumutbaren für den Unterhaltspflichtigen. Nach BGH-Ansicht waren auch die auf dem Besoldungssystem beruhenden **Zuschläge**⁶⁸⁷ aus

682 Er darf nicht mit dem ähnlich benannten Steuervorteil aus dem begrenzten Realsplitting = Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG verwechselt werden. Beide Vorteile können kumuliert vorkommen.

683 BVerfG 07.10.2003 – 1 BvR 246/93 und 2298/94, FuR 2003, 507 = FamRZ 2003, 1821 m. Anm. *Schiürmann* 2003, 1825; Ewers FamRZ 2003, 1913, Weychardt FamRZ 2004, 353; *Schöppe-Fredenburg* FuR 2003, 487; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* FuR 2004, 160 ff.

684 BGH FuR 2007, 367.

685 BGH FamRZ 1980, 984 (grundlegend; auch zu Fragen der Überstunden, der Vermögenswirksamen Leistungen, der Sparzulage und der tatrichterlichen Korrektur der Steuerklasse V beim Unterhaltspflichtigen); 1986, 798; 1988, 145; 1988, 486; 1989, 172; 1990, 981.

686 Grundlegend BGH (25.06.1980) FamRZ 1980, 984; s.a. FamRZ 1985, 911 bei engen wirtschaftlichen Verhältnissen, in denen der Splittingvorteil zur Ernährung der zweiten (nachrangigen) Ehefrau benötigt wurde.

687 Steuervorteile aus dem öffentlichen Recht sind keine staatlichen Zuwendungen in der Art von Sozialleistungen; BGH FamRZ 1989, 172 mit Hinweis auf BGH FamRZ 1980, 984.

13. Kapitel

dem Bemessungseinkommen nicht herauszurechnen, selbst wenn sie wie z.B. in der Entscheidung vom 14.02.1990⁶⁸⁸ auf der neuen Ehe und daraus entstammender weiterer drei Kinder beruhen.

- 371 Unter Aufgabe dieser Rechtsprechung⁶⁸⁹ entschied der **BGH am 18.11.2009**⁶⁹⁰, dass bei einer Unterhaltspflicht gegenüber einem geschiedenen Ehegatten und einem neuen Ehegatten von dem tatsächlich erzielten Einkommen des Unterhaltsschuldners auszugehen ist. Der Unterhaltsbedarf der neuen Ehegatten war danach im Wege der Dreiteilung schon bei der Bedarfsbemessung des geschiedenen Ehegatten zu berücksichtigen. Eine fiktive Berechnung des Einkommens ohne Splittingvorteil für Unterhaltszwecke wurde obsolot. Eine Ausnahme war nur gegeben, wenn dem neuen Ehegatten wegen eigener Einkünfte lediglich äußerst geringe Unterhaltsansprüche zustanden, weil dann der im Wege der Dreiteilung zu ermittelnde Bedarf mit Splittingvorteil den im Wege der Halbtteilung zu ermittelnden Bedarf ohne Splittingvorteil hätte übersteigen können.
- 372 Dem Bundesverfassungsgericht v. **21.01.2011**⁶⁹¹ hielt die vom Bundesgerichtshof entwickelte Dreiteilungsmethode zur Bedarfsbemessung für verfassungswidrig. Hierbei ging es von folgender Überlegung aus:

Wenn die Rechtsprechung bei der Bedarfsermittlung auch die Entwicklungen nach Rechtskraft der Scheidung mit einbezieht und insofern von den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Unterhaltsanspruchs ausgeht, muss bei den berücksichtigten Veränderungen zumindest ein gewisser Bezug zu den »ehelichen Verhältnissen« vorhanden sein, um noch von der Rechtsprechung vom Wortlaut des § 1578 Abs. 1 Satz 1 BGB gedeckt zu sein. Dies kann bei Entwicklungen angenommen werden, die einen Anknüpfungspunkt in der Ehe finden, also in ihr angelegt waren, oder die, wie bei einer unvorhersehbaren nachehelichen Einkommensverringerung aufseiten des Unterhaltspflichtigen, soweit sie nicht vorwerfbar herbeigeführt wurde, bei Fortbestand der Ehe auch deren Verhältnisse geprägt hätten.

Ein Bezug zu den »ehelichen Lebensverhältnissen« lässt sich jedoch nicht mehr bei Veränderungen herstellen, die gerade nicht auf die Ehe zurückzuführen sind, weil sie nur und erst dadurch eintreten konnten, dass die Ehe geschieden worden ist. Dies ist der Fall, wenn Unterhaltspflichten gegenüber dem neuen Ehepartner bei erneuter Heirat eintreten. Dabei führt die Bedarfsermittlung im Wege der Dreiteilung des in den beiden Unterhaltsverbänden insgesamt erzielten Einkommens zur völligen Loslösung von den »ehelichen Lebensverhältnissen«, weil hierdurch der Unterhaltsbedarf des geschiedenen Ehepartners auch noch von der Einkommenssituation des nachfolgenden Ehepartners abhängt. Es überschreitet die Grenzen des Wortlauts von § 1578 Abs. 1 Satz 1 BGB, derartige nachehelichen Änderungen, die nicht ehe-, sondern scheidungsbedingt sind, also die Auflösung der Ehe voraussetzen, in die Bestimmung des Unterhaltsbedarfs eines geschiedenen Ehegatten einzubeziehen.

- 373 Der Splittingvorteil aus der neuen Ehe hat somit keinen Bezug zu den ehelichen Verhältnissen der vorangegangenen Ehe. Der (erneute) steuerliche Vorteil tritt nur infolge einer Wiederheirat ein. Er prägt deshalb nicht den Bedarf des geschiedenen unterhaltsberechtigten Ehepartners.

Eine andere Betrachtungsweise hält einer verfassungsrechtlichen Überprüfung im Hinblick auf den Schutz der neuen Ehe und dem gebotenen steuerlichen Halbtteilungsgrundsatz nicht stand. Steuerliche Vorteile, die in Konkretisierung des Schutzauftrags aus Art. 6 Abs. 1 GG gesetzlich allein der bestehenden Ehe eingeräumt werden, dürfen nicht wieder durch die Gerichte entzogen und an die geschiedene Ehe weitergegeben werden dürfen.⁶⁹² Nur so wird gewährleistet, dass zusammenle-

688 BGH FamRZ 1990, 981, 983.

689 BGH FamRZ 2005, 1817, 1819; FamRZ 2007, 793, 796; FamRZ 2007, 1232, 1233.

690 BGH FamRZ 2010, 111, 112.

691 BVerfG FamRZ 2011, 437.

692 BVerfG FamRZ 2003, 1821.

bende Ehepartner eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bilden, in der ein Ehepartner an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat.⁶⁹³

Die Konkurrenz der Unterhaltsansprüche einer geschiedenen und einer neuen Ehefrau führt in bestimmten Fallkonstellationen im Rahmen der **Prüfung der Leistungsfähigkeit** nach § 1581 BGB zur Dreiteilung und die bisherige Rechtsprechung des BGH ist hierauf übertragbar.⁶⁹⁴ Sind ein geschiedener und ein neuer Ehegatte nach § 1609 BGB gleichrangig, muss z.B. im Rahmen der Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen eine Billigkeitsabwägung in Form einer Dreiteilung des gesamten unterhaltsrelevanten Einkommens vorgenommen werden.⁶⁹⁵

II. Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer

1. Einkommensteuertarife

a) Grundfall der Veranlagung (Grundtarif)

Bis einschließlich VAZ 2012 stehen folgende sieben Veranlagungs- und Tarifvarianten zur Verfügung: Einzelveranlagung mit Grundtarif, das Witwen-Splitting, das Sonder-Splitting im Trennungsjahr, die Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting, die getrennte Veranlagung mit Grundtarif, die besondere Veranlagung mit Grundtarif oder die besondere Veranlagung mit Witwen-Splitting. Zur Veranlagung **ab VAZ 2013** s. Rdn. 388.

Grundfall der Veranlagung zur ESt ist die Einzelveranlagung einer natürlichen Person nach § 25 EStG. Aus dem zu versteuernden Einkommen ist die tarifliche ESt nach dem so genannten Grundtarif zu bemessen. Der Tarif steht formelhaft in § 32a EStG.

b) Splittingtarif

Für Ehegatten und in Sonderfällen kann der Splittingtarif zur Anwendung kommen (§ 32a Abs. 5 und Abs. 6 Satz 2 EStG). Bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten (§ 32a Abs. 5 EStG) beträgt die Jahressteuer nach diesem Tarif das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens⁶⁹⁶ der Eheleute nach dem Grundtarif ergibt. Nach § 32a Abs. 6 EStG ist das gleiche Verfahren auch für die Berechnung der tariflichen ESt in Sonderfällen⁶⁹⁷ anzuwenden. Bei Anwendung des Splittingtarifs verdoppelt sich auch die Freigrenze nach § 3 Abs. 3 SolZG.

Nichtehelichen Gemeinschaften, gleich ob gemischtgeschlechtlich und registriert, ist der Splittingtarif in Deutschland unverändert versagt.⁶⁹⁸

2. Steuerliches Wahlrecht von Ehegatten nach § 26 Abs. 1 EStG

a) Voraussetzungen des Wahlrechts⁶⁹⁹

Ein Wahlrecht genießen nur Ehegatten nur dann, wenn sie beide **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a EStG sind**⁷⁰⁰, nicht dauernd getrennt leben und bei

693 BVerfGE 61, 319 (345) = BStBl II 1982, 717.

694 BGH FamRZ 2012, 281.

695 BGH FamRZ 2014, 1281.

696 Vorbehaltlich der §§ 32b, 34 und 34b EStG.

697 Verwitwete und Geschiedene unter bestimmten Voraussetzungen.

698 BFH FamRZ 2006, 781. Nach FG Schleswig-Holstein v. 09.12.2011 – 5 V 213/11 u.v. 2012.2011 – 5 V 223/11, LEXinform Dok. Nr. 5013025 u. 5013026, haben auch Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Anspruch auf Lohnsteuerklasse III und damit Anwendung des Splittingtarifs, s.a. anhängiges Verfahren beim BVerfG 1 BvL 19/11 unter www.bundesverfassungsgericht.de.

699 Christ. FamRB 2007, 54.

700 Ausnahme für Grenzpendler nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, s.o. Rdn. 16 ff.; Selbstständige Deutsche mit

13. Kapitel

ihnen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind, wobei es genügt, wenn die Voraussetzungen mindestens an einem Tag des VAZ gleichzeitig vorgelegen haben (§ 26 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Z.B.: Liegt also am ersten Januar des VAZ unter bestehender Ehe kein dauerndes Getrenntleben vor oder haben die Eheleute erst am 31.12. dieses Jahres die Ehe geschlossen und die eheliche Gemeinschaft aufgenommen, greift das steuerliche Wahlrecht für das gesamte Veranlagungsjahr.

- 378 Der **steuerliche Begriff des dauernden Getrenntlebens** weicht von den Ehescheidungsvoraussetzungen nach dem BGB ab. Hier sind zunächst die für die Finanzverwaltung bindenden Steuerrichtlinien⁷⁰¹ bedeutsam. Abzustellen ist auf das Gesamtbild der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft. Eine dauernde räumliche Trennung hat regelmäßig besonderes Gewicht. Es ist jedoch auf alle Umstände und erkennbare Absichten abzustellen. In der Regel sind die Angaben der Ehegatten zugrunde zu legen, außer die äußeren Umstände lassen den Fortbestand der Lebensgemeinschaft fraglich erscheinen. Im Scheidungsverfahren getroffene Feststellungen sind nicht zwingend bindend. Sie haben aber Indizwirkung. Wegen der familienrechtlichen Trennungsfrist (i.d.R. ein Jahr) kann der Wunsch nach alsbaldiger Scheidung mit dem Wunsch kollidieren, im Sinne einer Zusammenveranlagung der Eheleute das dauernde Getrenntleben im steuerrechtlichen Sinne nicht vor dem ersten Januar des betroffenen Veranlagungszeitraumes eintreten zu lassen. Hat in diesem ein echter, aber gescheiterter **Versöhnungsversuch** stattgefunden, sollte er in geeigneter Weise aktenkundig gemacht werden. Er unterbricht anders als in § 1567 Abs. 2 BGB das (steuerliche dauernde) Getrenntleben.⁷⁰² Ein Versöhnungsversuch muss mindestens **3 bis 4 Wochen** dauern⁷⁰³, wobei die Rechtsprechung unterschiedliche Zeiträume des erneuten Zusammenlebens von einem Monat bis zu 7 Wochen anspricht⁷⁰⁴. Erfolgt ein drei bis vier wöchiger Versöhnungsversuch über die **Jahreswende**, besteht für den VAZ des Beginns des Versöhnungsversuchs das Recht der Zusammenveranlagung und für den Folgeveranlagungszeitraum des Folgejahres.

Die **Feststellungslast** trifft die Ehepartner. Zur Beiziehung der Akten des Familiengerichts hat sich der BFH⁷⁰⁵ am 12.06.1991 dahin gehend geäußert, dass ein Verstoß gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme vorliegt, wenn die Akten gegen den Widerspruch des Steuerpflichtigen beigezogen und verwertet werden, obwohl eine unmittelbare Beweiserhebung möglich wäre. Ist sie nicht möglich, zumutbar oder zulässig, sind die familiengerichtlichen Akten dennoch nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit unter strikter Wahrung des Gebotes der Verhältnismäßigkeit beizuziehen.

b) Ausnahmen vom Wahlrecht

aa) Sonderfall Wiederheirat

- 379 Das Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist gem. § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG ausgeschlossen, wenn die Ehe im Veranlagungszeitraum aufgelöst wird und einer der Ehegatten im gleichen Veranlagungszeitraum wieder heiratet und gemeinsam mit seinem neuen Ehegatten wiederum die Voraussetzungen von § 26 Abs. 1 Satz 1⁷⁰⁶ EStG erfüllt. Zur Vermeidung von Härten gewährt das Gesetz dem

Schweizer Wohnsitz haben Anspruch auf Zusammenveranlagung und Splittingvorteil: EuGH v. 28.02.2013 – Rs.: C 425/11, IStR 2013 Heft 15, 568 – 573; JURION 2013, 275414.

701 EStR 2008 (BStBl I 2008, 1017) R 26b.

702 Schmidt/Seeger EStG § 26 Rn. 10 ff.; *Liebelt* NJW 1994, 609 jeweils m.w.N.

703 Johannsen/Henrich/Büttner § 1361 BGB Rn. 141; *Hausmann* FamRZ 2002, 1612; FAKomm-FamR/Perleberg-Kölbel § 26b EStG.

704 Hess. FG 14.04.1988 – 9 K 70/85, EFG 1988, 63; **7 Wochen**; FG Münster 22.03.1996 – 14 K 3008/94 E, EFG 1996, 921; **6 Wochen**; FG Köln 21.12.1993 – 2 K 4543/92, EFG 1994, 771; **3 bis 4 Wochen**; FG Nürnberg 07.03.2005 – VI 160/2004, DStRE 2004, 938: über **einen Monat**.

705 BFH FuR 1991, 360.

706 Kein dauerndes Getrenntleben, beiderseits unbeschränkte ESt-Pflicht.

verlassenen Ehegatten für den Veranlagungszeitraum die Vorteile des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG), obwohl er einzeln zur ESt zu veranlagen ist.

► **Beispiel:**

380

A und Z sind unbeschränkt ESt-pflichtig. A heiratet im November 2010 die gut verdienende Zahnärztin Z und verlässt sie bereits wieder im Juni 2011. Im Folgemonat kommt es zur rechtskräftigen Ehescheidung. Im Februar 2012 begehrt Z von A Zustimmung zur Zusammenveranlagung 2011. A wendet zutreffend ein, er habe bereits im November 2011 die finanziell viel attraktivere Fernsehmoderatorin F geheiratet, mit der er zulässig zusammen veranlagt werden will.

Ergebnis:

Da A mit F die Voraussetzungen für das Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 EStG erfüllt, ist eine Zusammenveranlagung der Z mit A für 2011 unzulässig, Z kommt aber zum Ausgleich einmalig in den Genuss des Splittingtarifs für den VAZ 2011.

bb) Sonderfall durch Todesfall

Die Regelung in § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG gilt auch für die Auflösung der Ehe durch Tod. Grundsätzlich darf die im Todesjahr wiederverheiratete Witwe nicht mit dem verstorbenen Gatten zusammenveranlagt werden. Eine Ausnahme hiervon statuiert § 26 Abs. 1 Satz 3 EStG. Wählt in diesem Fall die Witwe für das Todes- und Hochzeitsjahr die besondere Veranlagung nach § 26c EStG, greift die Ausnahme nicht. Ohne Wiederheirat käme die Witwe gem. § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG auch noch im Jahr nach dem Tod des Gatten in den Genuss des Splittingtarifs. Die Wiederheirat nach dem Tod des Gatten kann zu besonderen Konstellationen und Problemen führen.⁷⁰⁷

381

c) Inhalt des Wahlrechts bis VAZ 2012

- (1) getrennte Veranlagung gem. § 26a EStG (bis VAZ 2012)
- (2) Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG
- (3) Die besondere Veranlagung gem. § 26c EStG für das Jahr der Eheschließung (bis VAZ 2012).

382

d) Folgen des Wahlrechts

aa) Getrennte Veranlagung (bis VAZ 2012)

Nach § 26 Abs. 2 EStG erfolgt die getrennte Veranlagung, wenn einer der Ehepartner die getrennte Veranlagung wählt. Dies gilt nicht, wenn der Ehepartner, der die getrennte Veranlagung wählt, keine eigenen Einkünfte erzielt hat oder wenn seine Einkünfte so gering sind, dass keine Einkommensteuerfestsetzung stattfindet bzw. seine Einkünfte keinem Steuerabzug zu unterwerfen sind.⁷⁰⁸

383

Die Grundtabelle ist anzuwenden, § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG und die Steuern der Ehepartner werden in getrennten Steuerbescheiden festgesetzt. Es tritt keine Gesamtschuldnerschaft der Ehepartner ein.

bb) Zusammenveranlagung

Die Ehegatten werden unter Addition ihrer Einkünfte wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Sie kommen in den Genuss des Splittingtarifs, der regelmäßig günstiger ist, es aber nicht zwingend sein muss. Die Zusammenveranlagung kann z.B. bei den beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben Nachteile bringen, weil Einkünfte des Ehegatten den eigenen Vorwegabzug mindern können. Auch der Kirchensteueraufwand kann höher werden, wenn der Ehegatte mit den höheren Einkünften nicht Mitglied einer Religionsgemeinschaft ist. Auch im Zuge von Verlustverrechnungen (s.o. Rdn. 402) kann die Zusammenveranlagung in manchen Fällen für einen VAZ oder mehrere nachteilig sein. In kom-

384

⁷⁰⁷ Siehe im Einzelnen Schmidt/Loschelder EStG § 32a Rn. 14–16.

⁷⁰⁸ R 26 Abs. 3 EStR 2005.

13. Kapitel

plexeren Fällen bedarf es daher immer einer umfassenderen Vergleichsberechnung durch den steuerlichen Berater.

- 385 Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen auch auf eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Änderungen im Einkommensteuergesetz sind am 19.07.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend zum VAZ 2001 in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013⁷⁰⁹ in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.⁷¹⁰ Für Jahre, in den das LPartG⁷¹¹ noch nicht in Kraft war, können Partner nicht die Zusammenveranlagung wählen.⁷¹²

cc) Die besondere Veranlagung des Jahres der Eheschließung, § 26c EStG (bis VAZ 2012)

- 386 Nach § 26c EStG kann eine besondere Veranlagung bei erneuter Eheschließung erfolgen. Sie wird durchgeführt, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen (beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a EStG⁷¹³, nicht dauernd getrennt lebend und diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder sind im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten). Beide Ehepartner müssen sie wählen und werden nach § 26c Abs. 1 Satz 1 EStG so behandelt, als hätten sie die Ehe nie geschlossen.

Sie werden – ebenso wie bei der getrennten Veranlagung – wie zwei Einzelpersonen behandelt. Grundsätzlich wird ihr Einkommen nach der Grundtabelle versteuert. Allerdings kann bei Verwitweten und Geschiedenen ggf. die Splittingtabelle gem. § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG angewendet werden. Wie bei den anderen Veranlagungsarten auch muss stets geprüft werden, welche Veranlagungsart für welchen Ehepartner am günstigsten ist!

► **Beispiel:**

F1 ist am 12.05.2011 verstorben. Am 08.11.2012 heiratet der Witwer M die F2. Beide Eheleute wählen für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung, also den VAZ 2012, die besondere Veranlagung.

Lösung:

M und F2 sind so zu behandeln, als ob sie die Ehe nie geschlossen hätten, § 26c Abs. 1 Satz 1 EStG. Wie bei der getrennten Veranlagung werden sie wie zwei Einzelpersonen behandelt.

Im Gegensatz zur getrennten Veranlagung, bei der die Grundtabelle für beide Einzelpersonen anzuwenden wäre, wird bei der besonderen Veranlagung das Einkommen des M als ehemals verwitwete Person nach der Splittingtabelle gem. § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG versteuert. Für das Einkommen der F2 als ehemals ledige Person wird die Grundtabelle herangezogen.

e) Verfahrensfragen zum steuerlichen Wahlrecht

- 387 Ehegatten werden getrennt veranlagt, wenn einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung wählt. Das Wahlrecht kann schriftlich oder zu Protokoll des Finanzamts ausgeübt werden. Die Benutzung eines Formblattes ist nicht vorgesehen. Geben Eheleute keine Erklärung zur Wahl ab, darf das Finanzamt unterstellen, dass sie die Zusammenveranlagung wählen, § 26 Abs. 3 EStG.

709 BVerfG FamRZ 2013, 1103.

710 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.07.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, www.bundesfinanzministerium.de.

711 G. v. 16.02.2001, BGBl. I 2001, 266, in Kraft getreten am 01.08.2001, zuletzt geändert durch G. v. 20.06.2014, BGBl. I 2014, 786 m.W.v. 27.06.2014.

712 BFH FamRZ 2014, 1551.

713 Ausnahme für Grenzpendler nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, s.o. Rdn. 16 ff.

Grundsätzlich hat das Finanzamt hierbei nicht zu prüfen,⁷¹⁴ ob ein Ehegatte im familienrechtlichen Innenverhältnis verpflichtet ist, das Wahlrecht in einer bestimmten Richtung auszuüben. Eine Ausnahme gilt nach der Rechtsprechung des BFH⁷¹⁵ für Fälle, in denen die Wahl der getrennten Veranlagung rechtsmissbräuchlich ist.⁷¹⁶ So verstößt z.B. das Verhalten des versagenden Ehegatten, der keine maßgeblichen Einkünfte hat, gegen das **Schikaneverbot** gem. § 226 BGB.

Eine Änderung der bereits ausgeübten Wahl⁷¹⁷ ist zulässig, auch bei Änderungsbescheiden.⁷¹⁸ Die erneute Wahl wird aber gegenstandslos, wenn der Änderungsbescheid aufgehoben wird. Das Wahlrecht kann dabei noch so lange ausgeübt werden bis die Veranlagung eines der Ehegatten bestandskräftig abgeschlossen ist.⁷¹⁹ Auch beim Verlustrücktrag gem. § 10d EStG in ein bestandskräftig abgeschlossenes Jahr kommt noch eine Änderung der Wahl in Betracht.⁷²⁰

Der Anspruch gegen die Finanzbehörde, die gewünschte Veranlagung vorzunehmen, ist nicht mit der Anfechtungsklage, sondern als ein Anspruch auf erneute Veranlagung mit der **Verpflichtungsklage** zu verfolgen⁷²¹. Wird eine Änderung der Art der Veranlagung beantragt, ist das Begehren nicht als Anfechtung der Steuerfestsetzung zu verstehen, sondern als ein – auf Durchführung einer erneuten Veranlagung in einer bestimmten Veranlagungsart gerichtetes – Verpflichtungsbegehren⁷²².

Möchte ein Ehegatte nach erfolgter Zusammenveranlagung im Widerstreit mit dem anderen Ehegatten getrennt veranlagt werden, ist der andere Ehegatte im finanzgerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen.⁷²³

f) Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer ab VAZ 2013

Änderungen

388

Nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011⁷²⁴ gibt es nur noch vier Veranlagungsarten, nämlich die Einzelveranlagung, das Verwitweten-Splitting, das »Sonder-Splitting im Trennungsjahr« und die Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting.

Statt einer getrennten Veranlagung ist ab VAZ 2013 eine **Einzelveranlagung** nach §§ 26a, 52 Abs. 68 EStG vorzunehmen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG (gemeinsame Zurechnung bei der Zusammenveranlagung) werden dabei den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet. Die bisherige Möglichkeit der freien steueroptimalen Zuordnung bestimmter Konten nach § 26a EStG entfällt. Auch ab 2015 bleibt es nach dem Zollkodex-AnpG bei der Zuordnung der Abzugsbeträge nach der zugrundeliegenden wirtschaftlichen Belastung.

Übereinstimmend können Ehegatten auch eine Zurechnung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung nach dem sog. »**Prinzip der Individualbesteuerung**« beantragen. Beim Abzug der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG wird die zumutbare Belastung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte eines jeden Ehegatten bestimmt und nicht, wie bisher bei der getrennten Veranlagung, nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten.

714 BFH FamRZ 1991, 75.

715 BFH BStBl II 1977, 870 und BFH NJW 1992, 1471 (sogar bei Steuerstraftat).

716 Schmidt/*Seeger* EStG § 26 Rn. 22; BFH FamRZ 2008, 888: Verstoß gegen Treu und Glauben; Engels, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 145 u.H. auf § 1353 BGB.

717 Im Einzelnen hierzu Schmidt/*Seeger* EStG § 26 Rn. 30 ff.

718 BFH NJW 1992, 1648.

719 *Liebelt* NJW 1994, 610 m.w.N.

720 BFH NJW 1989, 2288; *Moog* DStR 2010, 1122.

721 FG Köln DStRE 2010, 1049.

722 BFH BStBl. II, 865; BFH BStBl. II 2004, 980.

723 BFH NJW 1993, 1288.

724 BGBl. I 2011, 2131.

13. Kapitel

Die **besondere Veranlagung** für den Zeitraum der Eheschließung gibt es nicht mehr, nachdem der Haushaltsfreibetrag für voreheliche Kinder seit 2004 als Hauptgrund für diese Veranlagungsart entfallen ist. Durch die Wahl der Einzelveranlagung bleibt jedoch das Witwensplitting erhalten.

g) Bindungswirkungen

- 389 Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 bestimmt, dass die Wahl einer Veranlagungsart innerhalb eines Veranlagungszeitraums ab Zugang der Steuererklärung beim Finanzamt bindend ist, § 26 Abs. 2 EStG.

► Hinweis:

Die Steuererklärung kann allerdings geändert werden, wenn ein Steuerbescheid der Ehegatten aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, die Wahländerung der Finanzbehörde bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheids schriftlich erklärt bzw. mitgeteilt wird oder sich eine positive Differenz aus dem Wechsel ergibt, § 26 Abs. 2 EStG.

3. Haftung zusammenveranlagter Ehegatten für die Steuerschuld

- 390 Die Finanzbehörde verlangt nicht selten von Eheleuten Steuernachzahlungen für Veranlagungszeiträume, in denen sie noch zusammengelebt haben (auch für das Trennungsjahr). Steuernachzahlungen ergeben sich ferner infolge von geänderten Einkommensteuerbescheiden, z.B. nach Betriebsprüfungen gem. §§ 193 ff. AO oder bei der Neuveranlagung infolge der Nichtvornahme von Investitionen i.R. der Regelung zum Investitionsabzugsverfahren nach § 7g EStG. Hierbei nimmt der Jahressteuerbescheid den Vorauszahlungsbescheid in seinen Regelungsgehalt mit auf. Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wie z.B. die Lohnsteuer und Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer werden angerechnet. Eine Abschlusszahlung ist zu leisten, wobei der Unterschiedsbetrag innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheides (bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung innerhalb eines Monats nach Abgabe der Steuererklärung) zu zahlen ist.
- 391 Werden Ehepartner zusammenveranlagt, werden sie **Gesamtschuldner** im Sinne von § 44 Abs. 1 AO. § 44 AO entspricht dem Begriff in § 421 BGB.⁷²⁵ Das Finanzamt kann wählen, welchen Gesamtschuldner es in Anspruch nimmt.
- 392 Nach § 155 Abs. 3 Satz 1 AO ist es im Fall der Zusammenveranlagung von Ehepartnern zulässig, **zusammengefasste Steuerbescheide** zu erlassen. Es handelt sich um zwei Bescheide, die nur aus Zweckmäßigkeitsgründen zusammen gefasst sind. Der zusammengefasste Bescheid beinhaltet mehrere Einzelfallregelungen, d.h. um in einem Bescheid äußerlich zusammengefasste inhaltsgleiche Steuerfestsetzungen gegenüber mehreren Steuerpflichtigen, die die gleiche steuerliche Leistung schulden.⁷²⁶ Jeder Gesamtschuldner kann die Steuerfestsetzung selbstständig anfechten und gegen die Einspruchsentscheidung selbst klagen. Der Zusammenveranlagungsbescheid ist kein einheitlicher Verwaltungsakt, sondern es liegen mehrere selbstständige Verwaltungsakte vor.⁷²⁷ Kein **Anfechtungsrecht** steht dem Ehepartner bezüglich der Einkünfte des anderen Ehepartners zu, die in einem Grundlagenbescheid festgestellt werden, § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO. Ansonsten könnte der nicht vom Grundlagenbescheid betroffene Ehepartner den Bescheid in weiterem Umfang anfechten als derjenige, gegen den er gerichtet ist, § 352 AO.⁷²⁸ Dabei wird davon ausgegangen, dass die Ehepartner sich mit der Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung gegenseitig auch für die Entgegennahme bzw. Zustellung des Einkommensteuerbescheides bevollmächtigt haben. **Ausnahme:** Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Steuererklärung nicht von beiden Ehepartnern unterschrieben wird.

⁷²⁵ Pump/Leibner/*Holzschläger* AO § 44 Rn. 1.

⁷²⁶ BFH BFH/NV 1991, 3.

⁷²⁷ Pump/Leibner/*Danelsing* AO § 155 Rn. 53.

⁷²⁸ Vgl. zu der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Pump/Leibner/*Perleberg-Kölbel* AO §§ 179 ff.; 180 Abs. 1 Nr. 2a.

Haftungsbeschränkung

Gemeinsam veranlagte Ehepartner können beantragen, die Gesamtschuld aufzuteilen, § 44 Abs. 2 Satz 4 AO i.V.m. § 268 AO. Im **Insolvenzverfahren** steht dem Insolvenzverwalter das Antragsrecht zu, wenn die Insolvenzmasse betroffen ist.⁷²⁹ **393**

Der Antrag bewirkt eine **Aufteilung der Gesamtschuld in Teilschulden**, soweit sie auf die jeweiligen Einkünfte der Ehepartner entfallen.⁷³⁰

Nach Aufteilung der Steuerschuld ist jedwede Verwirklichung der Gesamtschuld über den auf den jeweiligen Ehegatten entfallenden Anspruch hinaus ausgeschlossen⁷³¹ und gem. § 226 AO ist die **Aufrechnung** der Finanzbehörde gegenüber einem Ehegatten, soweit auf diesen kein Rückstand entfällt, unzulässig.

Gem. § 269 Abs. 1 AO kann jeder Ehegatte als Gesamtschuldner den **Aufteilungsantrag** schriftlich oder zur Niederschrift beim Finanzamt stellen. Der Antrag ist frühestens nach Bekanntgabe des Leistungsgebotes zulässig, §§ 254, 269 Abs. 2 Satz 1 AO.

Ein unzulässiger Antrag wird durch die spätere Bekanntgabe des Leistungsgebotes nicht nachträglich wirksam. Ebenso verbietet sich ein Antrag nach vollständiger Tilgung der rückständigen Steuern, § 269 Abs. 2 Satz 2 AO.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 AO entscheidet das Finanzamt, in dessen Bezirk der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz – oder in Ermangelung eines Wohnsitzes – seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, sog. »Wohnsitz-Finanzamt«. Nach Einleitung der Vollstreckung ist durch einen schriftlichen Aufteilungsbescheid gegenüber den Beteiligten einheitlich zu entscheiden, § 279 AO Abs. 1 Satz 1 AO.

Inhalt des Aufteilungsbescheids: Höhe der aufzuteilenden Steuer, Berechnungszeitpunkt, Höhe der bei getrennter Veranlagung gem. § 270 AO auf den jeweiligen Ehegatten entfallenen Steuer, anzurechnende Beträge und gegebenenfalls die Besteuerungsgrundlagen bei abweichenden Angaben der Ehegatten, § 279 Abs. 2 AO

Nach Beendigung der Vollstreckung darf es keine Änderung oder Berichtigung des Bescheides mehr geben, § 280 Abs. 2 AO.

Einem **gemeinschaftlichen Antrag der Eheleute** gem. § 274 AO hat das Finanzamt Folge leisten, wobei allerdings die Tilgung der rückständigen Steuer sichergestellt sein muss.

Das Finanzamt muss ohne Ermessensspielraum i.S.d. § 5 AO die veranlagte Einkommensteuerschuld fiktiv nach dem Verhältnis der Beträge berechnen und aufteilen, die sich bei getrennter Veranlagung nach Maßgabe des § 26a EStG und der §§ 271 bis 276 AO ergeben würden, § 270 Abs. 1 Satz 1 AO.

Berechnungsformel: Steuer aus fiktiver getrennter Veranlagung multipliziert mit dem aufzuteilenden Teilbetrag aus der Zusammenveranlagung geteilt durch die Summe der Steuerbeträge beider Ehegatten aus den fiktiven getrennten Veranlagungen

Zum familienrechtlichen Ausgleichsanspruch s. unter Rdn. 410 ff.

729 Siehe auch FA-InsR/*Perleberg-Kölbel* Kap. 21 Rn. 150.

730 BFH BStBl. II 2002, 214.

731 *Pump/Fitkau* Die Vermeidung der Haftung für Steuerschulden, 1. Aufl. 2009, 201.

13. Kapitel

4. Steuerlicher Erstattungsanspruch zusammen veranlagter Ehegatten

a) Vorbemerkung

- 394 Im Fall der Zusammenveranlagung werden Eheleute weder Gesamtgläubiger i.S.d. § 428 BGB noch Mitgläubiger i.S.d. § 432 BGB.⁷³² Übersteigen Vorauszahlungen die festgesetzte Jahressteuer, muss das Finanzamt den Unterschiedsbetrag erstatten, § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG.

Verwaltungsanweisungen finden sich in zwei BMF-Schreiben vom 30.01.2012. In dem einen BMF-Schreiben⁷³³ wird der Anwendungserlass zu § 37 AO (AEAO zu § 37) neu gefasst und im anderen BMF-Schreiben⁷³⁴ werden ausführliche Regelungen zur Bestimmung des Erstattungsanspruchs bei Ehepartnern sowie zur Reihenfolge der Anrechnung von Steuerzahlungen unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung aufgestellt.⁷³⁵ Auch zwei weitere BMF-Schreiben vom 31.01.2013 und 14.01.2015 beschäftigen sich mit dem Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO bei der Einkommensteuer sowie mit der Erstattungsberechtigung und Reihenfolge der Anrechnung in Nachzahlungsfällen.⁷³⁶

- 395 Bei zusammenveranlagten Ehepartnern steht ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO dem Ehepartner zu, **auf dessen Rechnung** die Zahlung bewirkt worden ist.⁷³⁷ Dies gilt auch in Fällen des Verlustabzugs nach § 10d EStG.⁷³⁸ Unerheblich ist, auf wessen Einkünften die festgesetzten Steuern beruhen. Solange die Ehe besteht und die Ehepartner nicht dauernd getrennt leben, kann das Finanzamt davon ausgehen, dass derjenige Ehepartner, der auf die gemeinsame Steuerschuld zahlt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen Ehepartners begleichen will.⁷³⁹ Das gilt auch für den **Insolvenzfall**.⁷⁴⁰ Für die Beurteilung der Tilgungsabsicht ist nicht von Bedeutung, ob die Ehepartner sich später trennen oder einer der Ehepartner nachträglich die getrennte Veranlagung beantragt. Erheblich ist allein, wie sich die Umstände dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Zahlung darstellten.⁷⁴¹ Bei **Vorauszahlungen ohne Tilgungsbestimmung** wird davon ausgegangen, dass sich der Ehepartner, der auf einen Vorauszahlungsbescheid Zahlungen vornimmt, damit auch die zu erwartende Einkommensteuer beider Ehepartner tilgen möchte.⁷⁴² Ehepartner bevollmächtigen sich schließlich gegenseitig durch ihre beiderseitigen Unterschriften auf der Steuererklärung nicht nur zum Empfang des Steuerbescheids, sondern auch zum Empfang etwaiger Erstattungsbeträge. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG beinhaltet insoweit eine widerlegbare gesetzliche Vermutung.

Dies gilt **ausnahmsweise** dann nicht, wenn die Ehepartner inzwischen getrennt leben oder geschieden sind oder wenn dem Finanzamt aus sonstigen Umständen bekannt ist, dass ein Ehepartner mit der Erstattung an den anderen nicht einverstanden ist.⁷⁴³ Die materielle Erstattungsberechtigung muss ferner dann geprüft werden, wenn das Finanzamt mit Abgabenrückständen eines der beiden Ehepartner aufrechnen will oder wenn der Erstattungsanspruch nur eines der beiden Ehepartner abgetreten, gepfändet oder verpfändet worden ist. Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Ehepartner übereinstimmend davon ausgehen, dass der steuerliche Erstattungsanspruch ihnen gemeinsam zusteht.⁷⁴⁴ Zahlt das Finanzamt aufgrund des gegenüber einem Ehepartner ergangenen Pfändungs-

732 BFH v. 17.02.2010 – VII R 37/08 – BFH/NV, 1078.

733 BMF-Schreiben v. 30.01.2012 – IV A 3-S 0062/10007–13 – www.bundesfinanzministerium.de.

734 BMF-Schreiben v. 30.01.2012 – IV A 3 – S 0160/11/10001 – www.bundesfinanzministerium.de.

735 Siehe auch *Perleberg-Kölbel* Aktuelles zu Steuererstattungen mit Beispielen, FuR 2012, 297.

736 BMF-Schreiben vom 31.01.2013 – IV A 3 – S 0160/11/10001 sowie BMF-Schreiben vom 14.01.2015 – IV A 3 – S 0160/11/10001, www.bundesfinanzministerium.de.

737 BFH v. 30.09.2008 – VII R 18/08 – BStBl 2009 II, 38 m.w.N.

738 BFH v. 19.10.1982 – VII R 55/80 – BStBl II, 162, und v. 18.09.1990 – VII R 99/89 – BStBl 1991 II, 47.

739 BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05 – BStBl 2006 II, 453, m.w.N.

740 BFH v. 30.09.2008 – VII R 18/08 – BStBl 2009 II, 38; FA-InsR/*Perleberg-Kölbel* Kap. 21 Rn. 206.

741 BFH v. 26.06.2007 – VII R 35/06 – BStBl II, 742.

742 BFH v. 22.03.2011 – VII R 42/10 – BStBl II, 607.

743 BFH v. 05.04.1990 – VII R 2/89 – BStBl II, 719, und v. 08.01.1991 – VII R 18/90 – BStBl II, 442.

744 BFH v. 12.03.1991 – VII S 30/90 – BFH/NV 1992, 145.

und Überweisungsbeschlusses auch den auf den anderen Ehepartner entfallenden Erstattungsbetrag an den Pfändungsgläubiger aus, kann es von diesem die Rückzahlung dieses gezahlten Betrages verlangen. Ein Rechtsgrund für die Zahlung lag dann nicht vor.⁷⁴⁵

Übersteigen die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge die geleisteten Vorauszahlungen und die sonstigen Zahlungen die festgesetzten Steuerbeträge, muss das Finanzamt für jeden Ehepartner die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge sowie die mit **individueller Tilgungsbestimmung geleisteten Vorauszahlungen** und sonstigen Zahlungen ermitteln. Zugleich sind alle Zahlungen festzustellen, die beiden Ehepartnern gemeinsam zugerechnet werden müssen. **396**

b) Unterscheidungen

aa) Es sind ausschließlich Steuerabzugsbeträge einbehalten und Zahlungen geleistet worden, die individuell den Ehepartnern zuzurechnen sind. **397**

Lösung: Eine Aufteilung des Erstattungsanspruchs hat im Verhältnis der Summe der jeweiligen Steuerabzugsbeträge und Zahlungen jeder Ehepartner zur Summe der Steuerabzugsbeträge und Zahlungen beider Ehepartner zu erfolgen.

bb) Es sind ausschließlich Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehepartner gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmungen geleistet worden.

Lösung: Eine Aufteilung des Erstattungsanspruchs ist nach Köpfen vorzunehmen.

cc) Es sind für die Ehepartner sowohl Steuerabzugsbeträge einbehalten und/oder Zahlungen geleistet worden, die individuell zuzurechnen sind, als auch Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehepartner gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmungen geleistet worden.

Lösung: Zunächst ist für jeden Ehepartner die Summe der bei ihm anzurechnenden Zahlungen zu ermitteln und anschließend der Erstattungsanspruch der Ehepartner im Verhältnis der Summe der bei dem einzelnen Ehepartner zuzurechnenden Zahlungen zur Summe aller Zahlungen aufzuteilen.

5. Steuerlicher Erstattungsanspruch bei getrennter Veranlagung/Einzelveranlagung

Werden Ehepartner getrennt veranlagt (**ab VAZ 2013 Einzelveranlagung**, §§ 26a EStG, 52 Abs. 68 EStG!), vgl. Rdn. 388, sind bei Erstattungen infolge Überzahlungen die nachstehenden Fälle zu unterscheiden: **398**

a) Es sind ausschließlich Steuerabzugsbeträge einbehalten und Zahlungen geleistet worden, die individuell zuzurechnen sind.

Lösung: Bei jedem Ehepartner sind die jeweiligen Steuerabzugsbeträge und Zahlungen anzurechnen.

b) Es sind ausschließlich Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehepartner gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmung geleistet worden und deren Summe übersteigt die Summe der in den getrennten Veranlagungen festgesetzten Einkommensteuerbeträge.

Lösung: Der Erstattungsbetrag, der bei getrennten Veranlagungen die festgesetzten Einkommensteuerbeträge übersteigt, ist nach Köpfen aufzuteilen.

c) Es sind für die Ehepartner sowohl Steuerabzugsbeträge einbehalten und/oder Zahlungen geleistet worden, die individuell zuzurechnen sind, als auch Vorauszahlungen aufgrund eines an beide Ehepartner gemeinsam gerichteten Vorauszahlungsbescheids ohne Tilgungsbestimmungen geleistet worden.

Lösung: Wie folgt ist zu verfahren:

⁷⁴⁵ BFH v. 13.02.1996 – VII R 89/95 – BStBl II 1996, 436.

13. Kapitel

1. Zuerst sind von den gegen die Ehepartner getrennt festgesetzten Einkommensteuerbeträgen jeweils die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge abzuziehen (Zwischensumme I = Soll);
2. Von diesen Sollbeträgen (Zwischensumme I) sind anschließend jeweils die Vorauszahlungen abzuziehen, die der einzelne Ehepartner mit individueller Tilgungsbestimmung geleistet hat.
3. Danach sind die für jeden Ehepartner individuell verbleibenden Beträge zu ermitteln (Zwischensumme II);
4. Die aufgrund eines gegen beide Ehepartner gerichteten Vorauszahlungsbescheids geleisteten »gemeinsamen« Vorauszahlungen ohne individuelle Tilgungsbestimmung werden zunächst auf die Steuern beider Ehepartner max. bis zum vollständigen »Verbrauch« der jeweiligen (positiven) Zwischensumme II aufgeteilt.
5. Der danach verbleibende Restbetrag ist nach Köpfen auszukehren.

6. Familienrechtliche Aufteilungsmaßstäbe

- 399 Der vom BMF vorgegebene steuerrechtliche Leitfaden unterstützt die familienrechtliche Bearbeitung im **ersten Schritt**.

Im **zweiten Schritt** hat eine Aufteilung von Steuererstattungen im Innenverhältnis zu erfolgen. Diese vollzieht sich allein nach zivilrechtlichen Maßstäben. Nach der Familienrechtsprechung⁷⁴⁶ hat die Aufteilung eines nach Trennung fällig werdenden Erstattungsanspruchs zusammenveranlagter Ehegatten grundsätzlich unter entsprechender Heranziehung des § 270 AO auf der Grundlage einer fiktiven getrennten Veranlagung zu erfolgen, vgl. näher hierzu Rdn. 415 ff.

Diese Vorgehensweise ist einkommensteuerkonform, weil die konkret steuerrechtliche Situation der Ehegatten auf diese Weise berücksichtigt wird. Sie kommt insbesondere zur Anwendung, wenn nach einer Trennung kein Ehegattenunterhalt gezahlt wird und es infolge der ungünstigen Steuerklassenwahl des ausgleichsberechtigten Ehepartners beim ausgleichspflichtigen Ehepartner zu einem Erstattungsanspruch kommt.⁷⁴⁷

- 400 Die Aufteilung von Steuerschulden aus einer Einkunftsart kann anders vorzunehmen sein, wenn sich aufgrund familienrechtlicher Überlagerung eine andere Bewertung als zutreffend erweist.⁷⁴⁸

III. Interne Zustimmungspflichten und Steuerausgleich⁷⁴⁹

1. Pflicht und Obliegenheit zur Zusammenveranlagung

a) Grundlagen

- 401 Aus dem Wesen der Ehe wird **familienrechtlich** eine sich aus § 1353 Abs. 1 BGB ergebene Verpflichtung abgeleitet, die finanziellen Lasten des anderen Ehepartners nach Möglichkeit zu vermindern, soweit dies ohne Verletzung eigener Interessen möglich ist.⁷⁵⁰

Ein Ehepartner ist daher verpflichtet, einer Zusammenveranlagung zustimmen, wenn dadurch die Steuerschuld des anderen Ehepartners verringert und der auf Zustimmung in Anspruch genommene Ehepartner **keiner zusätzlichen steuerlichen Belastung** ausgesetzt wird.⁷⁵¹ Diese Verpflichtung besteht so lange, wie auch eigene steuerliche Nachteile befürchtet werden müssen.⁷⁵²

⁷⁴⁶ BGH v. 31.05.2006 – XII ZR 111/03, FamRZ 2006, 1178.

⁷⁴⁷ Näheres FA-Komm/Perleberg-Köbel § 26c EStG, Rn. 19.

⁷⁴⁸ OLG Köln v. 19.03.2010 – 4 U 29/09, FamFR 2010, 284 m. Anm. *Kuckenburg*.

⁷⁴⁹ Siehe zu den steuerlichen Folgen von Trennung und Scheidung *Görke* FPR 2006, 492; *Heimann* FuR 2006, 487, insb. zu Steuerschulden; *Witt* DStR 2007, 56; *Perleberg-Köbel* FuR 2010, 254 ff.

⁷⁵⁰ *Klein/Perleberg-Köbel* FamVermR Kap. 2, Rn. 1054.

⁷⁵¹ BGH FamRZ 1977, 38; FamRZ 1988, 143; FamRZ 2002, 1024 m. Anm. *Bergschneider* FamRZ 2002, 1181; BGH FamRZ 2005, 182 und FamRZ 2007, 1229 m. Anm. *Engels*; *Johannsen/Henrich/Büttner* Familienrecht § 1361 Rn. 141.

⁷⁵² BGH FamRZ 2008, 40.

Die Zustimmung kann Zug um Zug von einem **Nachteilsausgleich** abhängig gemacht werden.

► **Hinweis:**

- Ein Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung entfällt,
- wenn ohne Zweifel keine gemeinsame Veranlagung in Betracht kommt⁷⁵³,
 - der Berechtigte selbst die getrennte Veranlagung bzw. Einzelveranlagung beantragt und der andere Ehepartner bereits in deren Folge eine Erstattung erhalten hat oder über längere Zeit hinweg keine gemeinsame Veranlagung gewählt worden ist.⁷⁵⁴

Eine Zusammenveranlagung muss zu einer **geringeren Steuerlast** bei dem Ehepartner führen, der die Zusammenveranlagung begehrt. Zur Feststellung ist eine **fiktive Vergleichsberechnung** vorzunehmen. Hierbei haben die Ehepartner infolge einer nachwirkenden nachehelichen Solidarität mitzuwirken und die notwendigen Auskünfte zu erteilen.⁷⁵⁵ Dem zustimmenden Ehepartner darf **kein zusätzlicher steuerlicher Nachteil** entstehen.

Kein Nachteil entsteht bei einer sog. **familienrechtlichen Überlagerung**. Zwar besteht aufgrund der Gesamtschuldnerschaft im Innenverhältnis eine Ausgleichspflicht nach § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB und Ehepartner haften im Verhältnis zueinander zu gleichen Anteilen; dieser Grundsatz gilt allerdings nur dann, wenn nichts anderes bestimmt ist.

Eine abweichende Bestimmung kann sich aus Gesetz, Vereinbarung, Inhalt und Zweck des Rechtsverhältnisses oder der Natur der Sache, mithin aus der besonderen Gestaltung des tatsächlichen Geschehens ergeben.⁷⁵⁶ Vorrangig ist stets, was die Ehepartner ausdrücklich oder konkludent vereinbaren.

Beispiele für eine Zustimmungsverpflichtung:

1. **Wahl der Steuerklassen III und V für Veranlagungsjahr bis zur Trennung**

Mit der Steuerklassenwahl III/V treffen Ehepartner eine anderweitige Bestimmung i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB, die dazu führt, dass jeder Ehepartner selbst die im Lohnsteuerabzugsverfahren entrichtete Steuerlast zu tragen hat.⁷⁵⁷ Bei Wahl der Steuerklassen III und V für **Zeiträume bis zur Trennung** kommt es zu einer höheren Liquidität, das dem Familienunterhalt zugutekommt. Ehepartner nehmen mit dieser Steuerklassenwahl in Kauf, dass das höhere Einkommen des einen relativ niedrig und das niedrigere Einkommen des anderen relativ hoch besteuert wird.⁷⁵⁸ Ein Nachteilsausgleich unter den Ehepartnern findet nicht statt mit der Folge, dass eine Zustimmung ohne Nachteilsausgleich erklärt werden muss.

2. **Wahl der Steuerklassen III und V für das Veranlagungsjahr der Trennung**

Wählen Ehepartner im Trennungsjahr noch eine Zusammenveranlagung, kommt es infolge der Steuerentlastung zur Steigerung der Leistungsfähigkeit und somit auch zu einer Erhöhung der Unterhaltsrente. Der unterhaltsberechtigte Ehepartner partizipiert von der günstigen Steuerklasse des unterhaltsverpflichteten Ehepartners, weil die Steuerlast bereits bei der Unterhaltsberechnung berücksichtigt wird. Bei der Berechnung des Unterhalts ist jedoch von den tatsächlichen Einkommensverhältnissen auszugehen. Wird **kein Trennungsunterhalt** gezahlt, besteht dagegen für den Ehepartner mit der ungünstigeren Steuerklasse V kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.⁷⁵⁹ Er kann dann seine Zustimmung von einem Nachteilsausgleich abhängig machen. Bei gleichen Einkommensverhältnissen ist eine monatsbezogene zeit-

753 BGH FamRZ 1998, 953; FamRZ 2005, 182.

754 Engels Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 206; Perleberg-Kölbel FuR 2010, 254 ff.

755 PWW/Weinreich § 1353 BGB Rn. 16.

756 BGH FamRZ 1983, 795; FamRZ 1980, 664; FamRZ 1995, 216; FamRZ 2006, 1178.

757 BGH FamRZ 2007, 1229.

758 BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. Engels = BGH NJW 2007, 2554.

759 BGH FamRZ 2007, 1229 m. Anm. Engels = BGH NJW 2007, 2554.

13. Kapitel

anteilige Quote in Betracht zu ziehen.⁷⁶⁰ Haben sich die Einkommensverhältnisse deutlichen verändert, muss ein Nachteil nach § 287 ZPO geschätzt werden.⁷⁶¹

3. Bei Verlufterzielung

Erwirtschaftet ein Ehepartner trotz Erwerbstätigkeit negative Einkünfte und bringt seinen Verlust noch während des Zusammenlebens als Beitrag zum Familienunterhalt in die eheliche Lebensgemeinschaft ein, wird die vorhandene Liquidität durch ein Anpassen von Steuervorauszahlungen oder infolge von Steuererstattungen gesteigert. Aus dem Rechtsgedanken des § 1360b BGB i.V.m. dem Grundsatz von Treu und Glauben folgt, dass daher einer Zusammenveranlagung ohne Nachteilsausgleich zuzustimmen ist. Eine getrennte Veranlagung kommt infolge einer hier vorliegenden familienrechtlichen »Überlagerung« nicht mehr in Betracht. Diese würde zu einer auf den Zeitraum des gemeinsamen Lebens und Wirtschaftens unzulässigen rückwirkenden Korrektur führen.⁷⁶²

4. Insolvenzfall

In der Insolvenz wird das **Veranlagungswahlrecht** generell durch den Insolvenzverwalter ausgeübt.⁷⁶³ Dieser Grundsatz gilt, obwohl das Veranlagungswahlrecht eines Ehepartners an die vom GG geschützte Existenz der Ehe anknüpft.⁷⁶⁴ Das Veranlagungswahlrecht ist kein Vermögensgegenstand und somit kein »Vermögensanspruch« i.S.v. § 38 InsO. Ein **Anspruch auf Zustimmung** richtet sich gegen den Insolvenzverwalter. Der Schuldner selbst darf die geforderte Erklärung nicht mehr abzugeben.⁷⁶⁵ Der Anspruch aus § 1353 Abs. 1 BGB stellt keine Insolvenzforderung dar, die – ggf. nach Umrechnung, § 45 InsO – zur Tabelle angemeldet und festgestellt werden müsste, §§ 174 ff. InsO. Es handelt sich vielmehr um einen höchstpersönlichen Vermögenswert, der dem nicht von der Insolvenz betroffenen Ehegatten zusteht. Er verbleibt »in der Ehe und wandert nicht zu den Gläubigern eines Ehegatten«.⁷⁶⁶ Der Insolvenzverwalter darf die Zustimmung nicht von einem Ausgleich für die Nutzung eines dem anderen Ehepartner zustehenden **Verlustabzugs** an die Insolvenzmasse abhängig machen.⁷⁶⁷ Allerdings muss der Ehepartner den Insolvenzverwalter i.H.v. § 10d Abs. 2 EStG von etwaigen künftigen Nachteilen freistellen.⁷⁶⁸

► Hinweis:

Unerheblich ist, ob das Finanzamt bereits Erstattungen an den Insolvenzverwalter geleistet hat oder nicht, weil der Erstattungsanspruch nur insoweit erlöschen kann, als er dem insolventen Ehepartner zustand und das Finanzamt gegenüber dem Insolvenzverwalter einen Rückerstattungsanspruch besitzt.⁷⁶⁹

Das OLG Schleswig⁷⁷⁰ verneint eine Zustimmungsverpflichtung gegenüber dem Treuhänder für den Fall, dass die infolge der Nutzung des Verlustvortrages vom Finanzamt zu erstattenden Steuern nicht dem Familienunterhalt und damit der ehelichen Lebensgemeinschaft zugutekommen,

760 *Wever* Vermögensauseinandersetzungen der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, Rn. 791a.

761 *Engels* Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 254 mit Berechnungsbeispiel; *Arens* FF 2007, 255 (Anm.).

762 BGH FamRZ 2007, 1229; FamRZ 2006, 1178; *Wever* Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, Rn. 787; *Engels* in *Schröder/Bergschneider*, Familienvermögensrecht Rn. 997; *Arens* FF 2005, 60; Sonnenschein NJW 1980, 257; OLG Karlsruhe FamRZ 1991, 441; OLG Hamm FamRZ 1998, 241; FA-InsR/*Perleberg-Kölbel* Kap. 21 Rn. 135 ff.

763 BGH NZI 2007, 455, bestätigt durch OFD Frankfurt DB 2011, 2520.

764 BFH ZInsO 2011, 1263 m.H.a. BFH NJW 2007, 2556 = JurionRS 2011, 15951.

765 BGH FamRZ 2007, 1320; FamRZ 2011, 210; NJW 2011, 2725.

766 *Schlünder/Geißler* in Anm. zu BGH 18.11.2010 – IX ZR 240, 07, FamRZ 2011, 210.

767 BGH FamRZ 2011, 210 m. Anm. *Schlünder/Geißler* FamRZ 2011, 211; BGH NJW 2011, 2725.

768 BGH FamRZ 2011, 210 m. Anm. *Schlünder/Geißler* FamRZ 2011, 211; BGH NJW 2011, 2725.

769 BFH 09.08.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 112.

770 OLG Schleswig NZFam 2014, 1097; hierzu *Perleberg-Kölbel* NZFam 2014, 1080.

sondern vielmehr in die Insolvenzmasse fallen würden. Eine sog. familienrechtliche Überlagerung liege dann nicht vor.

Gerichtsbarkeit

Streitigkeiten wegen einer gemeinsamen steuerlichen Veranlagung sind **Familiensachen** i.S.d. §§ 111 Nr. 10, 266 Abs. 1 FamFG. Nach § 23a Abs. 1 Nr. 1 GVG fallen sie in die sachliche Zuständigkeit der Familiengerichte. Der gerichtliche Antrag ist auf **Abgabe einer Willenserklärung** zu richten.⁷⁷¹ 403

► Haftungshinweis:

Leistet der Zustimmungspflichtige während des Verfahrens die begehrte Unterschrift, behält sich aber gleichzeitig vor, den Antrag zurückweisen zu lassen, sollte keine Erledigungserklärung abgegeben, sondern der Antrag weiterverfolgt werden. Die Wahl der Zusammenveranlagung kann nämlich noch bis **einschließlich VAZ 2012** von jedem Ehegatten bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheides **widerrufen werden**⁷⁷². Auch **ab VAZ 2013** kann es noch zu Änderungen kommen, wenn ein Steuerbescheid der Ehegatten aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, die Wahländerung der Finanzbehörde bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheids schriftlich erklärt bzw. mitgeteilt wird oder sich eine positive Differenz aus dem Wechsel der Veranlagungsart ergibt, § 26 Abs. 2 EStG n.F. 404

b) Einzelfragen

Sehr unterschiedliche Konstellationen bei den Ehegatten können zu zahlreichen Einzelfragen führen. Vor allem beim Nachteilsausgleich oder allgemein beim internen Steuerausgleich. 405

Greifbar ist zunächst der Fall der **Alleinverdienerhe**, in der ein Ehegatte Einkünfte hatte, der andere überhaupt nicht. In diesem Fall kann die Zustimmung schon auf der steuerlichen Ebene nach BFH-Rechtsprechung entbehrlich sein (Rdn. 383 ff.). Davon unabhängig muss der einkunftslose Ehegatte der Zusammenveranlagung zumindest gegen die Zusage vollständiger Freistellung⁷⁷³ von der Steuerschuld (richtiger und weiter: von finanziellen und wirtschaftlichen Nachteilen) zustimmen. In diesem Sonderfall dürfen sicher keine zu strengen Anforderungen gestellt werden, weil eine vollständige Haftungsreduzierung des zustimmenden Ehegatten auf null auf der Ebene der Zwangsvollstreckung gem. §§ 268 ff. AO möglich ist, vgl. Rdn. 390 ff. Alle Nachteile und Risiken werden dadurch aber nicht abgewendet, da das Finanzamt gegen Steuervergütungen aufrechnen darf.

Bei **beiderseitigen Einkünften** ist der Fall leicht lösbar, in dem sich der Zustimmung begehrende Ehegatte bindend verpflichtet, den anderen von jeder Mehrbelastung freizustellen, die sich gegenüber einer getrennten Veranlagung (**ab VAZ 2013** Einzelveranlagung) ergibt. Auch in diesem Fall besteht Zustimmungspflicht.⁷⁷⁴ Das wird man vielleicht zugunsten eines Anspruchs auf Sicherheitsleistung einschränken müssen, wenn der freistellungspflichtige Ehegatte schon unzuverlässig oder zahlungsunfähig war oder ist. Der **BGH**⁷⁷⁵ hat in seiner Entscheidung vom 12.06.2002 allerdings eine Sicherheitsleistung wegen der Möglichkeit nachträglicher Haftungsaufteilung abgelehnt.

► Mögliche Vertragsklausel:

»Frau F verpflichtet sich, für den VAZ X einer Zusammenveranlagung zur ESt mit Herrn F auf sein Verlangen schriftlich zuzustimmen. Herr F ist verpflichtet, sie dabei im Innenverhältnis hinsichtlich aller steuerlichen und sonstigen Folgen so zu stellen, wie sie im Falle einer getrennten Veranlagung (bis VAZ 2012) bzw. Einzelveranlagung (ab VAZ 2013) im Ergebnis wirtschaftlich stehen würde. Gegenüber diesem Nachteilsausgleich darf Herr F aus keinem Grunde aufrechnen oder ein Zurückbehalt-

406

771 OLG Koblenz FamRZ 2005, 224.

772 BFH DStR 2005, 1357.

773 Dieser Gedanke kann u.a. dem Urteil des BGH FamRZ 1983, 576 entnommen werden. Die Entscheidung erging zum begrenzten Realsplitting; weitere Nachweise bei *Liebelt* NJW 1994, 609.

774 OLG Köln FamRZ 1993, 191, das sich auch mit Fragen des Verlustabzugs nach § 10d EStG befasst.

775 BGH FamRZ 2002, 1024; Anm. *Bergschneider* FamRZ 2002, 1181.

13. Kapitel

tungsrecht ausüben. **Denkbare Ergänzung:** Frau F erklärt, dass sie im VAZ X lediglich Einkünfte im Umfang des bisherigen Schriftwechsels erzielt(e). . . **Alternativ:** dass sie bei einer Erhöhung ihrer Einkünfte Herrn F sofort spezifiziert und mit Belegen unaufgefordert informieren wird.«

407 Doppelverdiener im Trennungsjahr

Beide Ehegatten haben im Jahr des Trennungseintritts noch teilweise zusammen gelebt und gewirtschaftet. Die Zustimmungspflicht zur Zusammenveranlagung darf nicht abstrakt und losgelöst von den Fragen des internen Steuerausgleichs beantwortet werden. Das LG Gießen⁷⁷⁶ nahm hierzu eine Zustimmungspflicht zur Zusammenveranlagung nur gegen Freistellung von Nachteilen an, auch wenn Zeiten des Zusammenlebens betroffen sind. Auch die gemeinsame Steuerklassenwahl oder eine ergänzende Vertragsauslegung sollen daran nichts ändern.

c) Schadensersatz

408 Bei schuldhafter Verweigerung der Zustimmung besteht ein Anspruch auf Schadensersatz.⁷⁷⁷

Der Grundsatz, dass die Verletzung der Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft keinen Schadensersatzanspruch begründet, gilt nur für Pflichten, die dem eigentlichen, höchstpersönlichen Bereich der Ehe angehören, nicht dagegen für nur rein geschäftsmäßiges Handeln wie der Verweigerung der Zustimmung zur Zusammenveranlagung.⁷⁷⁸ Der Schaden ist **verwirklicht**, sobald z.B. infolge der Bestandskraft der Veranlagungsbescheide ein gerichtlicher Antrag auf Zustimmung keinen Erfolg haben kann. Der Schaden ist fiktiv als **Teilbetrag der steuerlichen Besserstellung** bei Zusammenveranlagung zu berechnen.⁷⁷⁹

► Praxistipp:

Es empfiehlt sich zur Schadensminderung auf der steuerrechtlichen Ebene die Bestandskraft der Veranlagung möglichst zu verhindern und gegen den zustimmungspflichtigen Ehepartner gerichtlichen Antrag auf Zustimmung zu stellen.

d) Verfahrensfragen

409 Die Zustimmungserklärung des Ehegatten wird durch gerichtliche Endentscheidung ersetzt. Die Vorlage einer vollstreckbaren rechtskräftigen Ausfertigung beim Finanzamt genügt; § 894 Abs. 1 ZPO. Streitigkeiten, wie Fragen der Zustimmung, des internen Ausgleichs und des Schadensersatzes sind Familiensachen gem. §§ 111 Nr. 10, 266 Abs. 1 FamFG. Gemäß § 23a Abs. 1 Nr. 1 GVG sind die Familiengerichte zuständig.

2. Grundzüge des internen Steuerausgleichs bei Zustimmung im Trennungsjahr

a) Problemkreis Steuerzahlungen und interner Ausgleich

410 Das Problem betrifft nur den VAZ, in denen die Eheleute noch zusammen zur ESt veranlagt werden. Die Wahl der Zusammenveranlagung ist nach § 26 Abs. 1 EStG **letztmals** für das Jahr, in dem das dauernde Getrenntleben beginnt, zulässig.⁷⁸⁰

Auf der **steuerrechtlichen Ebene** wird die gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten für die Steuerschuld ebenso schematisch behandelt wie die Erstattungsberechtigung. Diese steuerorientierte Behandlung trägt in vielen Fällen der internen Interessenlage der Ehegatten nicht Rechnung. Bezahlte ein Ehepartner Steuerschulden, kommt es grds. zu einem **Ausgleichsanspruch nach § 426 Abs. 2**

⁷⁷⁶ LG Gießen FamRZ 2001, 97.

⁷⁷⁷ OLG Hamm FamRZ 2001, 98; BGH FamRZ 2010, 269.

⁷⁷⁸ BGH FamRZ 1977, 38; FamRZ 1988, 143; NJW 2010, 1879 = FamRB 2010, 8299.

⁷⁷⁹ Beispiel bei *Engels* Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 213.

⁷⁸⁰ *Weingran/Sambale* NWB 2010, 848 ff.

BGB, wenn keine anderweitige Bestimmung vorliegt. Soweit also ein Ehepartner das Finanzamt befriedigt, geht die Forderung des Finanzamts gegen seinen Ehepartner auf ihn über.

Eine **anderweitige Bestimmung** hat Vorrang⁷⁸¹, weil Ausgleichsansprüche der Disposition der Gesamtschuldner unterliegen. Auch ausdrückliche oder stillschweigend geschlossene Vereinbarungen unter Ehepartnern zählen zu den anderweitigen Bestimmungen i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 BGB.⁷⁸² Sie können sich ferner aus einer ständigen Übung wie z.B. dem ständigen Begleichen der Steuerschulden während des Zusammenlebens, ergeben.⁷⁸³

Liegt **keine anderweitige Bestimmung** i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB vor, kommt eine hälftige Aufteilung,⁷⁸⁴ eine Aufteilung nach dem Verhältnis der im Veranlagungszeitraum auf die gemeinsame Steuerschuld jeweils tatsächlich gezahlten Steuern⁷⁸⁵ und eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Steuerbeträge, die sich bei fiktiver getrennter Veranlagung ergeben, in Betracht.⁷⁸⁶

Differenzierungen

Zeiträume vor Trennung

412

Generell besteht infolge einer **familienrechtlichen Überlagerung**⁷⁸⁷ kein Ausgleichsanspruch für Veranlagungszeiträume, in denen die Eheleute noch zusammengelebt haben. Steuerzahlungen, die im Laufe der ehelichen Lebensgemeinschaft an das Finanzamt gezahlt worden sind, müssen selbst dann nicht ausgeglichen werden, wenn diese für den anderen Ehepartner im Rahmen einer getrennten Veranlagung vorgenommen worden sind. Steuerzahlungen sind Kosten der allgemeinen Lebensführung nach § 12 EStG, die nach einer Zahlung nicht mehr für den Familienunterhalt zur Verfügung stehen. Der **Grundsatz der nahehelichen Solidarität** gem. § 1353 BGB verbietet in diesem Fall nachträgliche Korrekturen.

Die **Lohnsteuerklassenwahl III und V** ist eine anderweitige Bestimmung i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB.⁷⁸⁸ Ein Mehrbetrag, der nach der Steuerklasse V im Vergleich zur Besteuerung bei getrennter Veranlagung geleistet worden ist, darf deshalb nur verlangt werden, wenn sich die Ehepartner die Rückforderung für den Fall der Trennung ausdrücklich vorbehalten.⁷⁸⁹ Der auszugleichende Betrag beschränkt sich dann auf die Summe der Nachforderung.

Zeiträume nach Trennung

Für **Veranlagungszeiträume nach Trennung** ist zu differenzieren:

413

Mit Scheitern der Ehe tritt eine grundlegende Veränderung der Verhältnisse ein.⁷⁹⁰ Partizipiert der unterhaltsberechtigte Ehegatte mit der ungünstigeren Steuerklasse V an dem Gesamteinkommen durch den **Trennungsunterhalt**, ist er keiner zusätzlichen Belastung ausgesetzt, die auszugleichen ist. Sowohl Steuerzahlungen als auch Steuererstattungen⁷⁹¹ sind in diesem Fall bereits in die Unterhaltsbemessung eingeflossen.

781 BGH FamRZ 2007, 1229.

782 BGH FamRZ 1990, 374; OLG Düsseldorf FamFR 209, 140, m. Anm. *Kuckenburg*.

783 BGH FamRZ 2006, 1178; OLG Düsseldorf FamFR 209, 140, m. Anm. *Kuckenburg*.

784 OLG Celle 10.06.1999 – 11 W 12/99, OLG-Report 2000, 9.

785 OLG Düsseldorf FamRZ 1993, 70; OLG Hamm FamRZ 2001, 98.

786 BGH FamRZ 2006, 1178; FamRZ 2007, 1229.

787 BGH FamRZ 2007, 1229; *Wever* Vermögensauseinandersetzungen der Ehegatten außerhalb des Güterrechts, Rn. 772.

788 BGH FamRZ 2007, 1229.

789 BGH FamRZ 2007, 1229.

790 BGH FamRZ 2006, 1178.

791 Nach dem In-Prinzip; BGH FamRZ 2003, 744.

13. Kapitel

► Unterhaltstipp:

Dies darf allerdings dann nicht gelten, wenn sich der Unterhalt nicht nach dem tatsächlichen Einkommen des Unterhaltspflichtigen Ehegatten berechnet, z.B. aufgrund ehevertraglicher Vereinbarung bzw. wenn die gewählte Steuerklasse keinen Einfluss auf die Höhe des vereinbarten Unterhalts hat.

- 414 Erhält der Ehegatte mit der ungünstigeren Steuerklasse **keinen Trennungsunterhalt**, muss er seine steuerlichen Nachteile nicht ohne einen Ausgleich akzeptieren. Letztlich muss er nach dem allgemeinen Grundsatz nur für die Steuern aufkommen, die auf sein Einkommen entfallen.⁷⁹² Ein Ausgleichsanspruch ist fiktiv nach getrennter Veranlagung festzustellen.

b) Problemkreis Steuererstattungen

- 415 Nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist **steuerrechtlich** der Steuerpflichtige erstattungsberechtigt, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist.⁷⁹³ Ehepartner mit Lohnsteuerabzug besitzen z.B. bei Überzahlungen gegenüber der Finanzbehörde als Leistungsempfängerin einen originären Erstattungsanspruch. Zusammenveranlagte Ehepartner sind hinsichtlich des Erstattungsanspruchs weder Gesamtgläubiger i.S.d. § 428 BGB noch Mitgläubiger i.S.d. § 432 BGB.⁷⁹⁴ vgl. hierzu näher Rdn. 394 ff.

Familienrechtliche Rechtsprechung bei intakter Ehe

- 416 Aufteilungen von Steuererstattungen bestimmen sich **im Innenverhältnis** allein nach zivilrechtlichen Maßstäben.⁷⁹⁵ Gibt es keine gesonderte vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung der zu erwartenden Steurrückzahlungen, sind auch hier die Maßstäbe zur Aufteilung von Steuerschulden in Betracht zu ziehen, vgl. hierzu Rdn. 394 ff.

Der BFH⁷⁹⁶ geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Steuererstattungen an Ehepartner in intakter Ehe **zu gleichen Teilen** auszuführen sind, selbst wenn über das Vermögen eines Ehepartners das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

Eine **Ausnahme** soll dann gelten, wenn die Vorauszahlungen mit einer ausdrücklichen Bestimmung auf eine persönliche Steuerschuld gezahlt worden sind⁷⁹⁷.

Eine materielle Erstattungsberechtigung muss auch geprüft werden, wenn das Finanzamt mit Abgabenrückständen eines der beiden Ehepartner aufrechnen will oder wenn der Erstattungsanspruch nur eines der beiden Ehepartner abgetreten, gepfändet oder verpfändet worden ist. Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Ehepartner übereinstimmend davon ausgehen, dass der steuerliche Erstattungsanspruch ihnen gemeinsam zusteht.⁷⁹⁸

Zahlt das Finanzamt aufgrund des gegenüber einem Ehepartner ergangenen Pfändungs- und Überweisungsbeschlusses auch den auf den anderen Ehepartner entfallenden Erstattungsbetrag an den Pfändungsgläubiger aus, kann es von diesem die Rückzahlung dieses gezahlten Betrages verlangen. Ein Rechtsgrund für die Zahlung lag dann nicht vor.⁷⁹⁹

792 BGH FamRZ 2006, 1178 m. Anm. *Wever* FamRZ 2006, 1181 = FamRB 2006, 302 m. Anm. *Christ*; BGH FamRZ 2007, 1229.

793 AEAO zu § 37 neu v. 30.01.2012.

794 BFH 17.02.2010 – VII R 37/08, BFH/NV, 1078.

795 *Klein/Perleberg-Kölbel* FamVermR Kap. 2 Rn. 1103.

796 BFH 30.09.2008 – VII R 18/08, BFH/NV 2008, 2075 ff.

797 BFH – BStBl. II 1990, 719 = BB 1990, 1697; BStBl. II 1991, 442 = NJW 1992, 392.

798 BFH 12.03.1991 – VII S 30/90, BFH/NV 1992, 145.

799 BFH BStBl. II 1196, 436 = BB 1996, 2079.

Familienrechtliche Rechtsprechung bei nicht mehr intakter Ehe

Nach BGH⁸⁰⁰ hat die Aufteilung eines nach Trennung fällig werdenden Erstattungsanspruchs zusammenveranlagter Ehegatten grds. unter entsprechender Heranziehung des § 270 AO auf der **Grundlage einer fiktiven getrennten Veranlagung** zu erfolgen. Dies führt nach Ansicht des BGH zu einem einkommensteuerkonformen Ergebnis, weil so die konkret steuerrechtliche Situation der Ehegatten berücksichtigt wird. 417

Diese Aufteilung kommt insbesondere in Betracht, wenn nach einer Trennung kein Unterhalt gezahlt wird und es infolge der ungünstigen Steuerklassenwahl des ausgleichsberechtigten Ehepartners beim ausgleichspflichtigen Ehepartner zu einem Erstattungsanspruch kommt.

IV. Steuerentlastung aus dem Ehegattenunterhalt

Das Gesetz sieht zwei **Wahlmöglichkeiten**⁸⁰¹ der steuerlichen Entlastung durch Ehegattenunterhalt vor, die sich gegenseitig ausschließen. Die sicher häufigste Gestaltung des Sonderausgabenabzuges des Unterhaltes ist die Anwendung des **begrenzten Realsplittings**. Möglich ist auch die steuerliche Berücksichtigung als **außergewöhnliche Belastungen**. 418

Beide kommen regelmäßig erstmals für **Veranlagungszeiträume** in Betracht, in denen die Ehegatten die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 EStG nicht mehr erfüllen.⁸⁰² Im Jahr des Trennungseintritts greift noch das steuerliche Wahlrecht nach § 26 Abs. 1 EStG. Die Eheleute dürfen in diesem Jahr zusammen veranlagt werden, was meist zu einer geringeren Steuerbelastung führt, vgl. Rdn. 377 ff.

► Hinweis:

Wenn die Unterhaltsaufwendungen den für das Realsplitting maßgeblichen gesetzlichen Höchstbetrag übersteigen, können sie nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Dabei ist es unerheblich, ob es sich um laufende oder einmalige Leistungen bzw. um Nachzahlungen oder Vorauszahlungen handelt.⁸⁰³

Im Gegensatz zum begrenztem Realsplitting muss der Unterhaltsempfänger die Unterhaltsrente nicht als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Es fehlt am Korrelationsprinzip, vgl. Rdn. 105.

1. Außergewöhnliche Belastung, § 33a Abs. 1 EStG**Vorbemerkung**

419

Unter die besonderen außergewöhnlichen Belastungen fallen:

- Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG
- Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG vgl. Rdn. 285.
- Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen nach § 33a Abs. 3 EStG bis VAZ 2008⁸⁰⁴.

► Hinweis zur Leistungsfähigkeit:

420

Unterhaltsaufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen stehen. Im Wesentlichen gehören zum Nettoeinkommen alle steuerpflichtigen Einkünfte

800 BGH NJW 2006, 2623.

801 Die sachlich falsche Wahl des Unterhaltspflichtigen belastet den Berechtigten nicht, so OLG Hamm vom 02.03.1988, FamRZ 1988, 1059.

802 Also nicht mehr als Ehegatten veranlagt werden dürfen; mit dem Wahlrecht, der Zusammenveranlagung oder der getrennten Veranlagung.

803 BFH BStBl II 2001, 338.

804 § 33a Abs. 3 EStG ist mit Wirkung ab VZ 2009 durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2952) aufgehoben worden.

13. Kapitel

und alle steuerfreien Einnahmen. Das Nettoeinkommen ist um den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG zu erhöhen.⁸⁰⁵

a) Unterhaltsaufwendungen, § 33a Abs. 1 EStG

- 421 Unter **Unterhaltsaufwendungen** versteht man das, was Menschen üblicherweise zum Leben benötigen. Hierunter fallen u.a. Aufwendungen zum Bestreiten des Lebensunterhalts, z.B. für Ernährung, Kleidung und Wohnung.⁸⁰⁶ Auch die Aufwendungen für eine gehobene Lebensführung gehören hierzu. Ferner:
- Aufwendungen für die Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen an den geschiedenen Ehepartner⁸⁰⁷,
 - Aufwendungen für die Rückzahlung von Sozialhilfeleistungen, die der Ehepartner während des Scheidungsverfahrens in Anspruch genommen hat,
 - Zins- und Tilgungsleistungen auf ein Wohnungsbaudarlehen für das Einfamilienhaus des geschiedenen Ehepartners,
 - Leistungen für die Unterbringung des Ehepartners im Altenheim⁸⁰⁸, wenn die Unterbringung allein wegen des Alters erfolgt,
 - Aufwendungen für die krankheits- oder behinderungsbedingte Heimunterbringung,
 - Kapitalabfindungen, mit denen eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, jedoch beschränkt auf das Jahr der Zahlung,
 - kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen im Zeitpunkt der Zahlung,
 - Fahrtkosten für erforderliche Besuche bei einer Betreuungs- bzw. Pflegebedürftigkeit, – Aufwendungen für den Unterhalt für Personen im Ausland⁸⁰⁹,
 - Aufwendungen für behinderte Kinder⁸¹⁰,
 - Unterhaltsleistungen für den bedürftigen, im Inland lebenden, ausländischen Lebensgefährten, wenn dieser bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten oder ausgewiesen zu werden⁸¹¹.
- Folgende weitere **Voraussetzungen** müssen für die steuerliche Berücksichtigung erfüllt werden:
- Die unterstützte Person muss dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigter sein.
 - Es darf kein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG, vgl. Rdn. 235 ff., oder auf das Kindergeld bestehen.
 - Die unterhaltenen Personen müssen bedürftig sein.
- 422 Unter die **Unterhaltsberechtigten** fallen Eheleute, z.B. auch bei Grenzpendlern im nicht EU- oder EWR-Raum, der getrennt lebende Ehegatte, der geschiedene Ehegatte, die Eltern, die Kinder, die Großeltern, die Enkelkinder, nicht eheliche Kinder, für ehelich erklärte Kinder, Adoptivkinder, Schwiegereltern⁸¹² und die Mutter eines nicht ehelichen Kindes. **Ausnahme:** Geschwister
- 423 Diesen Personen **gleich gestellt** ist der nicht eheliche Lebenspartner, der Partner einer eingetragenen Partnerschaft⁸¹³, soweit bei ihm zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel, wie z.B. Sozialhilfe,

805 BFH FamRZ 2014, 1458.

806 BFH BStBl III 1966, 534.

807 Siehe Bürgerentlastungsgesetz ab VZ 2010 BGBl. I 2009, S. 19; BMF-Schreiben v. 13.09.2010 RZ 53–107; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

808 FG München DStRE 2010, 229.

809 BMF-Schreiben DStR 2010, 1232; Opfergrenze beachten.

810 BFH DStRE 2010, 794: für die Frage der Zwangsläufigkeit bei Unzumutbarkeit des Einsatzes eigenen Vermögens; *Hillmer* ZFE 2010, 369, 370.

811 BFH BStBl. II 2007, 41.

812 BFH v. 27.07.2011 – VI R 13/10, www.bfh.de, für den Fall von Unterhaltszahlungen der getrennt lebenden Ehefrau an die Schwiegereltern.

813 BFH BStBl. II 2006, 883.

Arbeitslosenhilfe gekürzt werden. Als gleichgestellte Personen kommen insbesondere Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft oder in Haushaltsgemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen lebende Verwandte und Verschwägerete in Betracht.⁸¹⁴ Seit dem 01.08.2006 können dies auch Partner einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft sein, § 7 Abs. 3c i.V.m. Abs. 3a SGB II und § 20 SGB XII, sog. sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft.

Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen generell auch auf eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Änderungen im Einkommensteuergesetz sind am 19.07.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes **rückwirkend zum VAZ 2001** in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013⁸¹⁵ in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.⁸¹⁶

Weitere Voraussetzung: Weder der Unterhaltsverpflichtete als Steuerpflichtiger noch eine andere Person darf einen Anspruch auf den Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben. 425

Unter **Bedürftigkeit** wird verstanden, wenn die Unterhaltsberechtigten keine oder nur geringe eigene Einkünfte und Bezüge haben und auch kein oder nur ein geringes eigenes Vermögen besitzen. 426

Ab VAZ 2010 entfällt der bislang in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die unvermeidbaren Versicherungsbeiträge der unterhaltenen Person i.R. der Ermittlung der eigenen Einkünfte sind wegen der Einführung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung nicht mehr zu berücksichtigen,⁸¹⁷ vgl. hierzu auch Rdn. 6, 138. 427

Unter **Bezüge** sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung erfasst werden, also nicht steuerbare sowie grundsätzlich steuerfreie Einnahmen zu verstehen.⁸¹⁸ 428

Bei der **Ermittlung der Einkünfte und Bezüge** der unterhaltenen Person sind auch im Jahr 2012 die Beiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung mindernd abzuziehen.⁸¹⁹ Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011⁸²⁰ entfällt die Einbeziehung der der Abgeltung unterliegenden Einkünfte in die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge infolge des Wegfalls von § 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2 EStG. 429

Bei **Selbstständigen** ist die Berechnung der abziehbaren Unterhaltsleistungen auf der Grundlage eines Dreijahreszeitraums vorzunehmen. Steuerzahlungen sind von dem zugrunde zu legenden Einkommen grundsätzlich in dem Jahr abzuziehen, in dem sie an das Finanzamt geleistet werden.⁸²¹ 430

Hierzu zählen 431

- die Teile von Leibrenten, die den Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) Doppelbuchstabe aa EStG übersteigen, der so genannte Rentenfreibetrag,
- Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung,
- Wehrsold nach § 3 Nr. 5 EStG,
- Versorgungsfreibetrag inkl. Zuschlag nach § 19 Abs. 2 EStG,
- Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG,

814 BFH BStBl. II 2003, 187.

815 BVerfG FamRZ 2013, 1103.

816 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.07.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, www.bundesfinanzministerium.de.

817 Siehe Bürgerentlastungsgesetz ab VZ 2010 BGBl. I 2009, 19; BMF-Schreiben v. 13.09.2010 RZ 53–107; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

818 DA – Fam EStG 63.4.2.3 Abs. 1 = Dienstanweisung zur Durchführung des steuerlichen Familienausgleichs nach dem X. Abschnitt des EStG.

819 FG Sachsen, v. 14.08.2013 – 2 K 946/13 www.2.nwb.de; Rev. zugelassen.

820 BStBl. I 2011, 2131.

821 BFH v. 28.03.2012 – VI R 31/11, www.bundesfinanzhof.de.

13. Kapitel

- Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung,
 - Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz, § 3 Nr. 58 EStG,
 - Pauschal besteuerte Bezüge nach § 40a EStG,
 - die nach § 3 Nr. 40 und Nr. 40a EStG steuerfrei bleibenden Beträge.
- 432** In der Regel wird ein **Vermögen** bis zu einem gemeinen Wert, d.h. Verkehrswert von 15.500 €, als geringfügig angesehen.⁸²² Ein angemessenes Hausgrundstück i.S.d. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, das vom Unterhaltsberechtigten bewohnt wird, bleibt als so genanntes »Schonvermögen« außer Betracht.⁸²³ Gleiches gilt für eine angemessene selbst genutzte Eigentumswohnung.⁸²⁴
- 433** Ab **VAZ 2010** erhöhte sich der in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG festgelegte Betrag für Unterhaltsaufwendungen für unterhaltsberechtigte Personen auf **8.004 €** (von VAZ 2004 bis 2009: 7.680 €) nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG (außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen) und um die notwendig und tatsächlich erbrachten Aufwendungen für die weiter unten dargestellte Krankenversicherung und Pflegeversicherung nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG⁸²⁵.
- 434** Die von einer privaten Krankenversicherung **rückvergüteten Beiträge** mindern die im Folgejahr als Sonderausgaben geltend gemachten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung.⁸²⁶ Der im Rahmen eines privaten Krankenversicherungsverhältnisses vereinbarte Selbstbehalt stellt keinen Beitrag zur Krankenversicherung dar und kann nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Vorsorgeaufwendung berücksichtigt werden.⁸²⁷
- 435** Infolge des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes (AIFM-StAnpG) wurde § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG dahingehend geändert, dass sich der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG an der Höhe des Grundfreibetrages für die VAZ 2013 und 2014 orientiert, dh. **8.130 € für VAZ 2013** und **8.354 € für VAZ 2014**.
- 436** Ab **VAZ 2015** soll der Abzug der Unterhaltsleistungen zur Vermeidung eines Missbrauchs nur noch möglich sein, wenn die **Steuer-Identifikationsnummer** der unterhaltenen Person in der Steuererklärung des Leistenden genannt wird, sofern der Empfänger der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt § 33a Abs. 1 Sätze 9–11 EStG-E.
- 437** Erhält der Unterhaltsberechtigte **eigene Einkünfte und Bezüge**, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, vermindert sich der Höchstbetrag entsprechend § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG sowie nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse, soweit sie **624 €/Kalenderjahr** übersteigen.
- Bezüge sind auch steuerfreie Gewinne nach §§ 14, 16 Abs. 4 EStG, §§ 17 Abs. 3 und 18 Abs. 3 EStG, steuerfrei bleibende Einkünfte nach § 19 Abs. 2 EStG sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG betragsmäßig überschreiten.

► **Beispiel:**

Unterhaltsschuldner S zahlt im Kalenderjahr 2012 an seine von ihm getrennt lebende Ehefrau F Unterhalt i.H.v. jährlich 8.004 €.

F verfügt über eigene Einkünfte und Bezüge i.H.v. 1.000 €.

822 R 33a 1 Abs. 2 Satz 2 EStR 2005.

823 R 33a Abs. 2 Nr. 2 EStR 2005, H 33a.1, geringes Vermögen, EStH.

824 BFH/NV 2006, 1069.

825 *Perleberg-Kölbel* FuR 2010, 18.

826 FG Düsseldorf v. 06.06.2014 – 1 K 2873/13 E, http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/j2014/1_K_2873_13_E_Urteil_20140606.html.

827 FG Niedersachsen, Urt. v. 06.05.2014 – 9 K 265/12, <http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psm!doc.id=STRE201475243&st=null&showdoccase=1>.

Lösung:

Die abziehbare außergewöhnliche Belastung i.H.v. 8.004 € wird bei S. wie folgt ermittelt:

Ungekürzter Höchstbetrag	8.004 €
Einkünfte und Bezüge der F	1.000 €
übersteigen den anrechnungsfreien Betrag von	– 624 €
um (= anzurechnende Einkünfte und Bezüge)	– 376 €
gekürzter Höchstbetrag	7.628 €
abziehbare außergewöhnliche Belastung	7.628 €

► **Hinweis:**

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011⁸²⁸ entfällt die Einbeziehung der der **Abgeltung unterliegenden Einkünfte** in die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge infolge des Wegfalls von § 2 Abs. 5b Satz 2 Nr. 2 EStG.

Bei **Selbstständigen** ist die Berechnung der abziehbaren Unterhaltsleistungen auf der Grundlage eines Dreijahreszeitraums vorzunehmen. Steuerzahlungen sind von dem zugrunde zu legenden Einkommen grundsätzlich in dem Jahr abzuziehen, in dem sie an das Finanzamt geleistet werden.⁸²⁹

Liegen innerhalb eines Jahres für einige Kalendermonate die Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Belastung nicht vor, ermäßigen sich der Höchstbetrag von 8.004 € und der anrechnungsfreie Betrag von 624 € um je 1/12 für jeden vollen Kalendermonat, § 33a Abs. 3 EStG. **438**

Aus **Vereinfachungsgründen** sind bei der Feststellung dieser anrechenbaren Bezüge als Kostenpauschale insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

Werden Personen unterhalten, die ihren **Wohnsitz im Ausland** haben, können nach § 33a Abs. 1 Satz 6 EStG Unterhaltsaufwendungen nur insoweit abgezogen werden, als sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Hierbei wird allerdings die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung nach inländischen Maßstäben beurteilt.⁸³⁰ **439**

Bestimmte Voraussetzungen sind zu erfüllen, um als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt zu werden.

- Die Unterhaltsempfänger müssen gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten nach inländischem Recht unterhaltsberechtigt sein, § 33a Abs. 1 Satz 1 u. 5 Halbs. 2 EStG⁸³¹.
- Die Angemessenheit und Notwendigkeit von Unterhaltsleistungen an Unterhaltsempfänger ist anhand des Pro-Kopf-Einkommens zu ermitteln⁸³².
- Die Bedürftigkeit darf nach der sog. konkreten Betrachtungsweise nicht typisierend unterstellt werden. Außer den zivilrechtlichen Voraussetzungen sind zusätzlich auch Unterhaltskonkurrenzen zu prüfen⁸³³.
- Die Unterhaltsempfänger dürfen keine Kinder sein, für die Ansprüche auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld bestehen, § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG; ebenso wenig nicht dauernd getrennt lebende und nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehepartner, mit denen kein Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG oder ausnahmsweise nach § 26c EStG besteht.

828 BStBl. I 2011, 2131.

829 BFH v. 28.03.2012 – VI R 31/11, www.bundesfinanzhof.de.

830 BFH DB 2010, 2026.

831 BFH BStBl. II 2002, 760.

832 BFH BFHE 2011, 571; BFH FamRZ 2011, 562.

833 Änderung der Rspr. BFH DB 2010, 1916; zur Prüfung der Erwerbsobliegenheit der Ehefrau bei Unterhaltszahlungen im Ausland: BFH NJW 2011, 414.

13. Kapitel

- Der geschiedene oder getrennt lebende Ehepartner des Steuerpflichtigen darf keinen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG beantragen.
- 440 Die **Feststellungslast** trägt der steuerpflichtige Unterhaltsschuldner. Dieser hat sich im Hinblick auf die Tatbestände im Ausland in besonderem Maße um eine Aufklärung und Beschaffung geeigneter, in besonderen Fällen auch zusätzlicher Beweismittel gem. § 90 Abs. 2 AO, zu kümmern. Die Unterhaltsbedürftigkeit der unterhaltenen Personen im Ausland muss nachgewiesen werden. Das Verwandtschaftsverhältnis, der Name, der Geburtsort, die berufliche Tätigkeit, die Anschrift, der Familienstand, weitere im Haushalt lebende Personen, Art und Umfang der eigenen Einnahmen einschließlich der Unterhaltsleistungen von dritter Seite und das Vermögen im Kalenderjahr der Unterhaltsleistung sind bekannt zu geben.
- Bei einer **erstmaligen Antragstellung** müssen detaillierte Angaben dazu gemacht werden, wie der Unterhalt bisher bestritten worden ist, welche jährlichen Einnahmen vor der Unterstützung bezogen worden sind, ob eigenes Vermögen vorhanden war und welcher Wert hiervon auf Grundeigentum entfällt. Geeignete Unterlagen müssen vorgelegt werden (z.B. Steuerbescheide, Rentenbescheide, Verdienstbescheinigungen oder Bescheide der ausländischen Arbeits- oder Sozialverwaltung). Weiter sind Dritte zu benennen, die auch zum Unterhalt beitragen. Darüber hinaus sind Angaben dazu erforderlich, welche Unterhaltsleistungen diese erbracht haben sowie ab wann und aus welchen Gründen die unterhaltene Person selbst nicht für ihren Lebensunterhalt aufkommen konnte. Überweisungsbelege sind zum Nachweis geeignet⁸³⁴.
- **Hinweis:**
Unterhaltszahlungen können nicht auf Monate vor der eigentlichen Zahlung zurückbezogen werden⁸³⁵. Zur Unterhaltsbedürftigkeit von Eltern im Ausland bedarf es der Glaubhaftmachung⁸³⁶.
- 441 Erfüllen **mehrere Steuerpflichtige** die Voraussetzungen für einen Freibetrag nach § 33a Abs. 1 EStG und tragen sie gemeinsam zu dem Unterhalt und/oder einer in der Berufsausbildung befindlichen Person bei, wird bei jedem der Teil des sich hieraus ergebenden Betrages abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht, § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG.

Die Unterhaltsleistungen, die als eine außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, sind von den Unterhaltsberechtigten im Gegensatz zum begrenzten Realsplitting **keine sonstigen Einkünfte** i.S.v. § 22 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Eine Zustimmung vonseiten des Unterhaltsberechtigten ist nicht erforderlich.

b) *Freibetrag § 33a Abs. 2 EStG*

442 Vorbemerkungen

Die Freistellung des Existenzminimums und des Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarfs eines Kindes werden alternativ entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch das Kindergeld, § 31 Satz 1 EStG, bewirkt.

c) *Sonderbedarf i.S.v. § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG*

- 443 Zur Abgeltung des darüber hinaus gehenden Sonderbedarfs eines sich in der Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes wird jährlich ein Freibetrag von 924 € anerkannt, § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG.

Folgende **Voraussetzungen** sind zu erfüllen:

- Das Kind muss sich in Berufsausbildung befinden,

834 Siehe auch BMF-Schreiben v. 07.06.2010 – IV C 4 – S 2285/07/006:001, DOK 2010, 0415753, DSStR 2010, 1232.

835 BFH BFHE 2010, 123.

836 BFH FamRZ 2011, 372.

- auswärtig untergebracht sein, d.h. außerhalb des Haushalts der Eltern wohnen und
- volljährig sein, d.h. das 18. Lebensjahr vollendet haben.
- Ferner muss für das Kind ein Anspruch auf den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld bestehen.

► **Hinweis:**

Weil die Einkommensermittlung bei volljährigen Kindern wegfällt, wird ab VAZ 2012 auch der Ausbildungsfreibetrag nicht mehr um Einkünfte und Bezüge sowie Ausbildungsbeihilfen gekürzt. Auch Kapitalerträge des Kindes werden nicht mehr als Einkünfte und Bezüge erfasst. Näheres regelt das BMF-Schreiben vom 07.12.2011.⁸³⁷

Eine **Beschränkung des Abzugs** kann sich durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen ergeben. Zu überprüfen ist deshalb, inwieweit dieser zur Unterhaltsleistung unter Berücksichtigung seiner persönlichen Einkommensverhältnisse verpflichtet ist bzw. bis zu welcher Höhe ihm die Übernahme der Unterhaltsleistungen überhaupt möglich ist. Dazu ist sein Nettoeinkommen zu ermitteln.⁸³⁸ 444

2. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts (Begrenztes Realsplitting), § 10 Abs. 1a EStG

a) *Überblick*

Ehegattenunterhaltszahlungen fallen unter die begünstigten Aufwendungen. Sie sind zum Sonderausgabenabzug zugelassen. Die Anwendung des begrenzten Realsplittings wird interessant, wenn der Unterhaltsschuldner über hohe Einkünfte und der Unterhaltsgläubiger über keine oder nur relativ geringe Einkünfte verfügt. Die Verlagerung der Einkünfte führt zu einem Tarif/Progressionsvorteil und die Einkommensminderung hat eine höher Steuererstattung zur Folge als die Einkommenshöhe beim Unterhaltsempfänger. Nach Ansicht des BGH **obliegt** es dem Unterhaltsschuldner, mögliche Steuervorteile aus dem Realsplitting zu nutzen⁸³⁹. Dies gilt aber soweit sich die Verpflichtung aus einem Anerkenntnis oder einer rechtskräftigen Verurteilung ergibt, bzw. diese freiwillig erfüllt wird.⁸⁴⁰ 445

Das begrenzte Realsplitting gelangt nicht zur Anwendung bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften sowie bei Ehepartnern im Jahr der Trennung, wenn noch eine Zusammenveranlagung durchgeführt wird. 446

Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen generell auch auf eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Die Änderungen im Einkommensteuergesetz sind am 19.07.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend zum VZ 2001 in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013⁸⁴¹ in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.⁸⁴² 447

Bei Unterhaltszahlungen an ein gemeinsames Kind handelt es sich nicht um Ehegattenunterhalt, selbst wenn diese Zahlungen den geschiedenen Ehepartner von dessen Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind befreien.⁸⁴³ 448

837 BMF-Schreiben – IV C 4 – S 2282/07/0001–01, BStBl. I 2011, 1243.

838 Näheres zur Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens, der Anwendung der Opfergrenze und der Ermittlung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen bei einer Hausgemeinschaft mit Beispielen unter BMF-Schreiben vom 07.06.2010 unter Rn. 3, www.bundesfinanzministerium.de.

839 BGH FamRZ 2007, 793, 797; *Ranken* ZFE 2005, 183, 185; *Habne* FF 2009, 226.

840 BGH FuR 2007, 276; FamRZ 2007, 793, 797.

841 BVerfG FamRZ 2013, 1103.

842 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.07.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, www.bundesfinanzministerium.de.

843 BFH BFH/NV 2000, 841.

13. Kapitel

449 ► **Hinweis zur Haftung:**

Wird der Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen, hat der Unterhaltsberechtigte die Unterhaltsbeträge nach § 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG als sonstige Einkünfte zu versteuern.⁸⁴⁴ Der unterhaltsberechtigten Mandant ist hierauf hinzuweisen.

450 Folgende Voraussetzungen sind im Einzelnen zu beachten:

- Sowohl Unterhaltsverpflichtete als auch Unterhaltsberechtigte müssen geschieden oder dauernd getrennt lebende Ehepartner sein, wobei Unterhaltsleistungen in Fällen der Nichtigkeit oder Aufhebung der Ehe gleichgestellt sind.
- Der Unterhaltspflichtige muss unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Ausnahmen finden sich in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Schweiz, Kanada und USA.⁸⁴⁵ Unterhaltszahlungen an eine nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person, die ihren gewöhnlichen Aufenthalt oder Wohnsitz in der EU/EWR hat, stellen ebenfalls Sonderausgaben dar. Allerdings muss der Nachweis für eine Besteuerung beim Unterhaltsempfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Finanzbehörde erfolgen, § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Sonderausgabenabzug entfällt, wenn es keine steuerliche Vorschrift für die Besteuerung der Unterhaltszahlungen im Wohnsitzland des Unterhaltsempfängers wie z.B. in Österreich, gibt.
- Wohnt der Unterhaltsempfänger nicht in der EU, ist ein Sonderausgabenabzug nur bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens möglich, d.h., wenn das Besteuerungsrecht der erhaltenen Unterhaltszahlungen dem Wohnsitzstaat des Empfängers zugewiesen wird. Hier kommt ggf. ein Abzug der Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen in Betracht, wenn die Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG vorliegen⁸⁴⁶.
- Der Unterhaltsverpflichtete beantragt den Sonderausgabenabzug und
- der Unterhaltsberechtigte willigt ein.

451 Es müssen **Unterhaltungspflichten** bestehen, die anerkannt sind, freiwillig erfüllt werden oder zu deren Zahlung der Steuerpflichtige rechtskräftig verpflichtet worden ist.⁸⁴⁷

Es muss sich nicht um laufende oder einmalige Leistungen handeln.⁸⁴⁸ Auch **Sachleistungen** können berücksichtigt werden. Hierzu zählt z.B. auch der **Mietwert** einer unentgeltlich überlassenen Wohnung nebst Aufwendungen für Strom, Heizung, Wasser, Abwasser und Müll.⁸⁴⁹ Befindet sich die Wohnung im Miteigentum des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehepartners, kann der überlassende Ehepartner neben dem Mietwert seines Anteils am Miteigentum auch die von ihm aufgrund der Unterhaltsvereinbarung getragenen verbrauchsunabhängigen Kosten gem. § 556 Abs. 1 BGB, §§ 1, 2 BetrKV für den Miteigentumsanteil des anderen Partners als Sonderausgaben abziehen.⁸⁵⁰ Als Wertmaßstab dienen die amtlichen Sachbezugswerte (ab 01.01.2012 die 4. VO zur Änderung der SozialversicherungsentgeltVO v. 02.12.2011; 4. SvEVÄndV),⁸⁵¹ bzw. im Fall der Mietwohnung auch der objektive Mietwert (ortsübliche Miete).

452 **Abzugsbeträge**

Sonderausgaben belaufen sich auf **bis zu 13.805 € (entspricht 1.150,42 € mtl.)**, § 10 Abs. 1a EStG. Übersteigen Unterhaltsleistungen den Betrag von 13.805 € im Kalenderjahr, sind diese vom Abzug

844 FAKomm-FamR/*Perleberg-Kölbel* EStG § 22 Rn. 1.

845 Zu grenzüberschreitenden Sachverhalten und § 50 Abs. 1 Satz 3 EStG: *Stiller* DStZ 2011, 154.

846 VfG, OFD Frankfurt v. 21.02.2007, S 2221aA – 1 – St 218, DB 2007, 1222.

847 *Kleffmann* FuR 2008, 1721; BGH FuR 2008, 297, 298; *Hahne* FF 2009, 226; *Melchers* FuR 2008, 524, 526; a.A. OLG Nürnberg FuR 2008, 512, 113; *Kleffmann/Soyka* PraxisHb UnterhaltsR, Kap. 2 Rn. 228, 240.

848 FG Schleswig-Holstein StE 2008, 627.

849 *Engels* Steuerrecht in der familienrechtlichen Praxis, Rn. 921.

850 BFH Urt. v. 12.04.2000, BFH/NV 2000, 1286.

851 BGBl. I 2011, 2453.

ausgeschlossen. Die **übersteigenden Beträge** können dann auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung⁸⁵² erhöhen sich die Sonderausgaben ab **VAZ 2010** um die im jeweiligen Veranlagungszeitraum für die Absicherung des geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a, Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG. Der Gesetzgeber hat damit die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in der Entscheidung vom 13.02.2008⁸⁵³ umgesetzt, wonach die vorgenannten Beiträge zum Existenzminimum gehören und daher steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Es handelt sich um Aufwendungen für Krankenversicherungen und gesetzliche Pflegeversicherungen, soweit diese existenznotwendig sind.

Die Absetzbarkeit gilt für Beiträge des Steuerpflichtigen zu einer Krankenversicherung für sich selbst, seinen Ehepartner, für den Lebenspartner und jedes Kind, für das ein Anspruch auf Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld besteht.

Beitragszahler, die in der **gesetzlichen Krankenversicherung** versichert sind, können grundsätzlich die von ihnen aufgewendeten Beiträge zur Krankenversicherung und Pflegeversicherung als Sonderausgaben abziehen. Ist in den Beiträgen ein Anspruch auf Krankengeld mit abgedeckt, werden die Beiträge zur gesetzliche Krankenversicherung um 4 % gekürzt.

Beiträge für eine **private Krankenversicherung** können abgezogen werden, soweit diese einem Basis-krankenversicherungsschutz dienen. Nicht abziehbar sind daher Beitragsanteile, die einen über die medizinische Grundversorgung hinausgehenden Versicherungsschutz finanzieren, wie z.B. Beiträge für eine Chefarztbehandlung oder ein Einzelzimmer im Krankenhaus.

Vorsorgeaufwendungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG können nach § 10 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG i.H.v. 2.800 € bei privat Versicherten, 1.900 € bei gesetzlich Versicherten und entsprechend bei Zusammenveranlagung i.H.v. 5.600 €/3.800 € je Kalenderjahr abgezogen werden. Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG die nach § 10 Abs. 4 Sätzen 1 bis 3 EStG zu berücksichtigen Beträge von 2.800 € bzw. 1.900 €, bzw. bei Zusammenveranlagung 5.600 €/3.800 €, sind diese abzuziehen, und ein Abzug von weiteren Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG scheidet aus. Solche Vorsorgeaufwendungen sind z.B. Beiträge für eine Unfall-, Haftpflicht-, Arbeitslosen-, Erwerbs-, Berufsunfähigkeit- und Risikoversicherung. Diese können sich dann nicht mehr auswirken. Die vollständige Absetzbarkeit von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen wird dadurch aber nicht gekappt.

► **Beispiel:** M ist selbstständig und zahlt einen freiwilligen Beitrag zur gesetzlichen KV i.H.v. 7.900 € und zur PV 820 €, also insgesamt **8.720 €**. Anspruch auf Krankengeld besteht nicht. Die sonstigen Vorsorgeaufwendungen betragen 3.600 €.

Lösung:

Beiträge zur KV	7.900 €
+ Beiträge zur PV	820 €
+ Sonstige Vorsorge	3.600 €
Gesamtbetrag	12.320 €
aber höchstens	2.800 €
mindestens aber Basis-KV und PV	8.720 €
anzusetzen folglich	8.720 €

852 BGBl. I 2009, 1959; *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

853 BVerfG FamRZ 2008, 761 = NJW 2008, 1868.

13. Kapitel

- 460 Die von einer **privaten Krankenversicherung rückvergüteten Beiträge** mindern die im Folgejahr als Sonderausgaben geltend gemachten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung.⁸⁵⁴ Der im Rahmen eines privaten Krankenversicherungsverhältnisses vereinbarte Selbstbehalt stellt keinen Beitrag zur Krankenversicherung dar und kann nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Vorsorgeaufwendung berücksichtigt werden.⁸⁵⁵
- 461 ► **Hinweis:**
Der Unterhaltsberechtigte kann diese Beiträge im Fall der Versteuerung der Unterhaltseinkünfte im Sinne von § 22 Abs. 1 Nr. 1a EStG (sonstige Einkünfte) seinerseits als Sonderausgabe abziehen.
- 462 ► **Hierzu folgendes Beispiel:**
Unterhaltsschuldner S. erbringt in 2012 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen i.H.v. monatlich 1.200 €, also 14.400 € jährlich. Darüber hinaus zahlt er für sie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung i.H.v. 3.000 €, gesamt 17.400 € (1.200 € * 12 Monate + 3.000 €).
- Lösung:**
Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen im VAZ 2012 sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1a EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S. als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a EStG abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 € zuzüglich der Beiträge für Kranken- und Pflegeversicherung i.H.v. 3.000 €, gesamt also **16.805 €**. Hiervon können ein Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 102 € sowie Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.H.v. hier 3.000 € abgezogen werden, sodass sich bei F im VAZ 2012 ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 13.703 € ergibt (16.805 € – 102 € – 3.000 €).
- 463 Wird an **mehrere Unterhaltsberechtigte** Ehegattenunterhalt geleistet, werden die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 13.805 € je unterhaltsberechtigtem Empfänger abgezogen.⁸⁵⁶ Nicht übertragen werden können nicht ausgeschöpfte Beträge. Zahlt der Unterhaltsschuldner an mehrere Ehegatten, gilt der Höchstbetrag für jeden geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten.
- 464 **Unterhaltszahlungen an nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Empfänger**, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU/EWR-Staat haben, sind seit 1996 als Sonderausgaben abzugsfähig. Ein Abzug ist jedoch nur unter der Voraussetzung möglich, dass die Besteuerung der Unterhaltsleistung beim Unterhaltsberechtigten durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.⁸⁵⁷ Nach dem Jahressteuergesetz 2008⁸⁵⁸ ist durch eine Änderung des § 1a EStG das Erfordernis aufgegeben worden, dass nahezu sämtliche Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen müssen, damit der Abzug von Unterhaltsleistungen an einen im EU/EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner in Anspruch genommen werden kann. Dies soll zu einer Gleichstellung mit Unterhaltsleistungen an einen unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen führen.⁸⁵⁹
- Antrag**
- 465 Der Steuerpflichtige muss sich für jedes Veranlagungsjahr für den Abzug als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung i.S.v. § 33a Abs. 1 EStG entscheiden. Der Antrag ist **rechtsgestaltend**,

854 FG Düsseldorf v. 06.06.2014 – 1 K 2873/13 E, http://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/duesseldorf/j2014/1_K_2873_13_E_Urteil_20140606.html.

855 FG Niedersachsen, Urt. v. 06.05.2014 – 9 K 265/12, <http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psm1?doc.id=STRE201475243&st=null&showdoccase=1>.

856 R 10.2 Abs. 3 EStR.

857 § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG; H 10.2, nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Empfänger, EStH; Vgl. hierzu auch *Hillmer*, *Blickpunkt Steuerrecht* (3. Quartal 2007), ZFE 2007, 376, 381.

858 BGBl I 2007, 3150 ff.

859 Zu Unterhaltsleistungen an Angehörige in der Türkei vgl. *Hillmer*, *Blickpunkt Steuerrecht* (2. Quartal 2008), ZFE 2008, 251, 254.

weil aus den in § 12 Nr. 2 EStG ertragsteuerlich unbeachtlichen Unterhaltszahlungen abziehbare Sonderausgaben werden. Der Antrag ist nicht nur Verfahrenshandlung, sondern selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes⁸⁶⁰. Der Antrag wird erst mit Eingang bei dem FA wirksam. Wann die Veranlagung vorgenommen wird, ist ohne Bedeutung.

Der Antrag ist **nicht fristgebunden** und kann daher noch bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung des ESt-Bescheids gestellt werden. Er kann auf einen **Teilbetrag beschränkt** werden und ist formlos gültig. Aus Beweisgründen sollte er aber schriftlich oder zur Niederschrift beim FA erklärt werden.

Häufig stimmt der Unterhaltsempfänger dem begrenzten Realsplitting erst zu, wenn die Veranlagung beim Unterhaltsschuldner schon abgeschlossen ist. Wird der Antrag daraufhin erst nach Eintritt der Bestandskraft des ESt-Bescheids gestellt, tritt ein **Ereignis mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit** ein. Der Bescheid des antragstellenden Unterhaltsschuldners muss dann nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden.

Der Antrag ist **bedingungsfeindlich** und kann nicht (auch nicht übereinstimmend) zurückgenommen werden. Er kann zwar der Höhe nach begrenzt, nicht aber später eingeschränkt oder herabgesetzt werden. Zulässig ist im Hinblick auf § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO seine Erweiterung. **Ausnahme:** Der Antrag ist nur zum Zweck der Eintragung eines Freibetrags auf der LSt-Karte oder der Festsetzung von ESt-Vorauszahlungen gestellt worden.

Ein der Höhe nach beschränkter Antrag bzw. die entsprechende Zustimmung können nicht für die Folgejahre als betragsmäßig unbegrenzter Antrag bzw. Zustimmung interpretiert werden.

Auch kommt es nicht selten vor, dass noch Unterhaltsnachzahlungen für bereits veranlagte Kalenderjahre geleistet werden. Der Steuerbescheid des Unterhaltsschuldners wird in diesen Fällen aufgrund **neuer Tatsache** nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert.⁸⁶¹ Vorauszahlungen und Nachzahlungen von Unterhaltszahlungen sind – im Rahmen des Höchstbetrages von 13.805 € im Kalenderjahr (zuzüglich der Beträge nach dem Bürgerlastungsgesetz Krankenversicherung ab VAZ 2010⁸⁶²) – als Sonderausgaben abziehbar,⁸⁶³ selbst wenn zunächst nur geringere Zahlungen abgezogen worden sind.⁸⁶⁴

► **Beispiel:**

Der geschiedene Unterhaltsschuldner S macht mit Zustimmung der Unterhaltsberechtigten F im Rahmen des Realsplittings 2010, 2011 und 2012 jeweils 6.000 € als Sonderausgaben geltend. Aufgrund eines Abänderungsverfahrens muss S jährlich 2.000 € nachzahlen.

Lösung:

Das Finanzamt darf die steuerliche Anerkennung nachträglicher Zahlungen für diesen Zeitraum nicht verweigern, wenn entsprechende Zahlungsbelege vorliegen. Bereits bestandskräftige Steuerbescheide des S müssen geändert werden!

Die **Zustimmung** zum begrenzten Realsplitting gilt beim Unterhaltsgläubiger bis zu ihrem **Widerruf**, der sowohl gegenüber dem Wohnsitz-FA des Unterhaltsempfängers als auch gegenüber dem Wohnsitz-FA des Unterhaltsschuldners erfolgen kann⁸⁶⁵. Der Widerruf gilt ab dem Folgejahr. Die Wirkung des Widerrufs tritt erst mit Zugang beim Finanzamt ein. 466

► **Beispiel:**

Unterhaltsgläubigerin F unterzeichnet 2010 Anlage U. Sie widerruft im Frühjahr 2011 ihre Zustimmung. Der Widerruf wird folglich erst zum VAZ 2012 wirksam⁸⁶⁶.

860 BFH 12.07.1989 – X R 8/84, BStBl. II 1989, 957.

861 FG Rheinland Pfalz, DB 2007, 88.

862 *Myßen/Wolter* NWB 2009, 3900.

863 BFH/NV 2001, 673.

864 FG Düsseldorf, 17 K 6808/02, »Steuertip« 32/05, 4.

865 BFH BStBl. II 2003, 803.

866 BFH BFH/NV 2007, 903.

13. Kapitel

Eine **Blanko-Zustimmung** zeigt daher auch für die Folgejahre Wirkungen, wenn sie nicht rechtzeitig widerrufen oder der Höhe nach beschränkt wird. Bei einem Widerruf muss der Steuerbescheid des Unterhaltleistenden wegen neuer Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO selbst dann geändert werden, wenn der Widerruf der Zustimmung den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den geschiedenen Ehegatten widersprechen oder missbräuchlich sein sollte⁸⁶⁷:

► Praxistipp:

Zur Vorsicht sollte der Unterhaltsberechtigte seine Zustimmung lediglich auf ein Kalenderjahr beschränken, weil er ansonsten auch für die Folgezeit Einkommensteuervorauszahlungen entrichten muss, selbst wenn die Unterhaltsleistung sich ermäßigt oder entfällt⁸⁶⁸. Bei **Beschränkung** oder **Versäumnis des Widerrufs** soll eine nachteilige Berücksichtigung zu vermeiden sein, wenn die Unterhaltsbeteiligten übereinstimmend eine sog. »0«-Meldung abgeben und dadurch die Durchführung des Sonderausgabenabzugs vermieden wird⁸⁶⁹.

Probleme bei der Durchsetzung des Nachteilsausgleichs

- 467 Bei begründetem Verdacht, dass der Unterhaltsschuldner zum Nachteilsausgleich nicht bereit oder in der Lage ist (z.B. bei laufenden Zwangsvollstreckungsmaßnahmen, Insolvenzantrag oder Abgabe der eidesstattlichen Versicherung), sollte dem Unterhaltsberechtigten empfohlen werden, seine Zustimmung von einer **Sicherheitsleistung** i.H.d. zu erwartenden Nachteile abhängig machen. Dem Unterhaltsgläubiger steht ein **Zurückbehaltungsrecht** zu.⁸⁷⁰

Gegenüber dem Anspruch auf Nachteilsersatzung nach § 394 BGB darf auch nicht **aufgerechnet werden**, weil es sich nach BGH bei dem Anspruch auf Nachteilsausgleich um einen unterhaltsähnlichen Anspruch handelt.⁸⁷¹

Einzelne Verfahrensfragen

- 468 Der Abzug ist steuerrechtlich nur auf Antrag des Gebers und mit Zustimmung des Nehmers möglich. Die Zustimmung ist nicht formbedürftig, wird aber im Regelfall auf dem **Formblatt Anlage U** der Finanzverwaltung erklärt. Adressat der Zustimmungserklärung ist das Finanzamt.

► Hinweis:

Entgegen langjähriger Meinung besteht kein Anspruch, die Anlage U zu unterschreiben.⁸⁷² Wird trotzdem die Unterschriftsleistung unter der Anlage U gefordert, ist dies unrichtig. Ein insofern gestellter Antrag wäre unschlüssig. Vielmehr muss klargestellt werden, dass die Zustimmung auch beim Finanzamt direkt erteilt werden kann und keine Anlage U hierfür notwendig ist.

Wenn die Erklärung direkt beim Finanzamt abgegeben wird, muss der Unterhaltsberechtigte den Unterhaltspflichtigen hiervon in Kenntnis setzen, damit dieser seine Steuerangelegenheiten korrekt und zeitgerecht bearbeiten kann. Dem Unterhaltspflichtigen ist eine Kopie der Zustimmungserklärung zu übergeben. Sollte letzteres nicht der Fall sein, hat der Unterhaltsberechtigte Veranlassung zum Zustimmungsantrag gegeben.⁸⁷³

Zur Vermeidung einer gerichtlichen Auseinandersetzung sollte mit der Gegenseite eine Vereinbarung getroffen werden, in der sich diese verpflichtet, konkret bezeichnete Nachteile auszugleichen, wie steuerliche, sozialversicherungsrechtliche und die übrigen finanziellen Nachteile. An-

867 BFH BStBl. II 2003, 803.

868 *Kogel*, Das begrenzte Realsplitting – Ein Auslaufmodell im Unterhaltsrecht? FamRB 2008, 288.

869 *Engels*, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 932.

870 BGH FamRZ 1983, 576; verneinend allerdings OLG Zweibrücken für den Fall, dass der Unterhaltsschuldner seine Pflicht zum Nachteilsausgleich immer erst nach Inanspruchnahme gerichtlicher Hilfe erbracht hat, OLG Zweibrücken FamRZ 2006, 791.

871 BGH NJW 1997, 1441.

872 BGH FamRZ 1998, 954; OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960; OLG Brandenburg ZFE 2008, 150.

873 OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960.

trag und Zustimmungserklärung sind nicht befristet und können noch nach bestandskräftiger Steuerfestsetzung zum Tragen kommen.⁸⁷⁴ Beide sind bedingungsfeindlich und können der Höhe nach begrenzt werden.

Der Sonderausgabenabzug kann auf einen beliebigen **Teilbetrag** der Unterhaltsleistungen beschränkt werden.⁸⁷⁵ Dadurch kann das steuerliche Ergebnis optimiert und Schaden aus dem Entstehen von Einkünften beim Unterhaltsempfänger vermieden oder begrenzt werden. Darüber hinausgehende Unterhaltsleistungen sind nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Die beiden Entlastungsmöglichkeiten schließen sich gegenseitig aus. 469

Die Leistungen des Unterhaltsleistenden dürfen nicht mit eigenen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, also nicht zu den **Werbungskosten oder Betriebsausgaben** gehören. Ein Abzug ist auch bei Zusammenhang mit steuerfreien Leistungen ausgeschlossen.⁸⁷⁶ 470

Keinen als Sonderausgabe abzugsfähigen Unterhalt stellen **Rechtsanwaltskosten** dar, die der Unterhaltspflichtige aufwendet, um die Zustimmung zum begrenzten Realsplitting durchzusetzen. Ursächlich ist dann die Durchsetzung zivilrechtlicher Ansprüche. Der BFH⁸⁷⁷ sieht darin Nebenkosten, die selbst keine Sonderausgaben sind. 471

► **Anmerkung:**

Die Kosten können aber ähnlich den Scheidungskosten und den Kosten eines Unterhaltsverfahrens außergewöhnliche Belastungen⁸⁷⁸ und insoweit abzugsfähig sein, als sie die zumutbare Eigenbelastung übersteigen. Ganz anders können solche Kosten übrigens beim Unterhaltsberechtigten zu beurteilen sein, denn dort stehen sie im Zusammenhang mit der Durchsetzung von sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 1a EStG. Sie können unter den Begriff der Werbungskosten in § 9 EStG fallen.

Nachehelicher Ehegattenunterhalt aus dem **Nachlass**: Der BFH⁸⁷⁹ hat entschieden, dass der Erbe des Unterhaltspflichtigen die ihm nach § 1586b BGB obliegende Unterhaltslast gegenüber dem geschiedenen früheren Ehegatten des Erblassers nicht als Sonderausgabe abziehen darf. Die Abzugsberechtigung gem. § 10 Abs. 1a EStG ist höchstpersönlicher Natur; die Lage im Verhältnis zum Erben ist eine völlig andere, zumal die Haftung begrenzt ist. Die Aussage des § 45 AO zur Gesamtrechtsnachfolge ist insoweit eingeschränkt. 472

► **Hinweis:**

Um die **mögliche Steuerentlastung** im Voraus zu berechnen, wird auf die Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils verwiesen.⁸⁸⁰ Für den im Familienrecht tätigen Anwalt oder Richter ist es sicher nicht einfach, die Steuerentlastung im Voraus einigermaßen sicher zu berechnen. Die BGH-Rechtsprechung⁸⁸¹ zeigt deswegen primär immer wieder die Maßgeblichkeit des Abflusses von Steuern (oder des Zuflusses von Steuererstattungen) auf. Richtig weist der BGH darauf hin, dass die Auswirkungen des begrenzten Realsplittings nicht zwangsläufig zu einer Unterhaltserhöhung führen müssen, bspw. in folgenden Fällen:

- Das Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen sinkt im Jahr des tatsächlichen Eintritts der Steuerersparnis aus anderen Gründen entsprechend.
- Das anzurechnende Einkommen des Berechtigten steigt entsprechend.

874 *Butz-Seidl* FuR 1996, 108 m.w.N.

875 EStR 2001, 86b Abs. 1.

876 *Schmidt/Heinicke* EStG § 10 Rn. 50.

877 BFH BStBl. II 1999, 522; FamRZ 2000, 226 (nur LS).

878 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, Kostenschaukel, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, FuR 2012, 123.

879 BFH vom 12.11.1997 – X R 83/94 –; FamRZ 1998, 738 = NJW 1998, 1584.

880 Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils in FamRB 2012, 65.

881 Beispielsweise BGH FamRZ 1984, 1211.

13. Kapitel

- Es bestehen günstige Verhältnisse, unter denen der Bedarf des Berechtigten auch ohne die Steuerersparnis gedeckt ist.

474 Nach BGH-Meinung⁸⁸² kann in Fällen, in denen der Sonderausgabenabzug für abgeschlossene Jahre geltend gemacht wird, eine Anhebung der **Leistungsfähigkeit** des Unterhaltsschuldners erst ab der tatsächlichen Steuererstattung angenommen wird.

Ausdrücklich erwähnt der BGH jedoch »geeignete Fälle«, in denen ein erhöhter Unterhaltsanspruch zeitnah zu verwirklichen ist, weil ein Freibetrag in der Lohnsteuerkarte, (elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM), eingetragen oder eine Herabsetzung der ESt-Vorauszahlungen erlangt werden kann.

475 Der **Streitwert** des Zustimmungsanspruches richtet sich nach Meinung des OLG München⁸⁸³ nach der erstrebten Steuerersparnis des Unterhaltspflichtigen und nicht nach dem Aufwand für die Zustimmungserklärung.

b) Zustimmungspflicht

476 Der Unterhaltsschuldner wird infolge des Sonderausgabenabzugs steuerlich entlastet. Aus diesem Grund hat der Unterhaltsgläubiger grundsätzlich dem begrenzten Realsplitting zustimmen (unterhaltsrechtliche Nebenpflicht i.S.d. §§ 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB i.V.m. 242 BGB). Diese Verpflichtung ist Ausfluss des zwischen den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten bestehenden Unterhaltsverhältnisses, wonach einerseits die finanziellen Lasten des anderen Ehegatten zu mindern und andererseits die eigenen Interessen zu beachten sind⁸⁸⁴.

Die Verpflichtung besteht **Zug um Zug** gegen die Zusicherung des Nachteilsausgleichs. Dem Unterhaltsschuldner sind alle steuerrechtlichen, sozialrechtlichen und sonstigen wirtschaftlichen Nachteile auszugleichen.

Diese Grundsätze gelten ebenso, wenn **Unterhaltszahlungen an den jeweiligen Träger der Sozialhilfe** erfolgen⁸⁸⁵ oder wenn die Finanzbehörde zur Durchführung des begrenzten Realsplittings die Vorlage einer vom Unterhaltsempfänger persönlich unterzeichneten Erklärung fordert⁸⁸⁶.

Die Zustimmungspflicht betrifft eine familienrechtliche Frage im Innenverhältnis der Beteiligten. Das Finanzamt muss daher nicht prüfen, ob die Verweigerung oder Unterlassung der Zustimmung rechtsmissbräuchlich ist.⁸⁸⁷

477 Die Zustimmung darf nicht von der Zusage einer unmittelbaren **Beteiligung an der Steuerersparnis** abhängig gemacht werden.⁸⁸⁸ Die Steuerentlastung wirkt sich häufig bereits bei der Neubemessung des Unterhalts aus.

478 **Praktische Vorschläge im Zusammenhang mit der Zustimmung:**

- Verwendung einer individuellen Zustimmungserklärung anstatt der Anlage U.
- Im Zweifel Abgabe der Zustimmungserklärung Jahr für Jahr. Das kann für beide Beteiligten sinnvoll sein.
- Einschränkung der Erklärung dahin gehend, dass eine reine Zustimmungserklärung abgegeben wird, mit der eine Erklärung über die Höhe des tatsächlich geleisteten Ehegattenunterhaltes nicht verbunden ist.

882 BGH FamRZ 1984, 1211.

883 OLG-Rspr München 1995, 72; freies Ermessen: *Prütting/Gehrlein* § 3 Streitwertlexikon.

884 BGH FamRZ 1983, 576; BGH FamRZ 1984, 1211; BGH FamRZ 1985, 1232; BGH FamRZ 1992, 534; BGH FamRZ 1992, 1050; BGH FamRZ 1998, 953; BGH FamRZ 2005, 1162; BGH FamRZ 2010, 717.

885 OLG Köln FamRZ 2001, 1569.

886 OLG Oldenburg FamRZ 2011, 1126.

887 BFH FamRZ 1991, 125.

888 BGH FamRZ 1984, 1211.

- Unabhängig von der Zustimmungspflicht können sich Mitwirkungspflichten des Unterhaltsberechtigten ergeben, z.B. auf Überlassung von Vertragskopien oder Erteilung einer Quittung über bezahlten Ehegattenunterhalt (Treu und Glauben).
- Bemerken der Unterhaltsberechtigte oder sein Anwalt, dass sich aus dem Realsplitting mehr als nur steuerliche Nachteile ergeben – z.B. Nachteile im Bereich der Krankenversicherung oder des Erziehungsgeldes – sollte ein früher Hinweis an den Unterhaltspflichtigen gehen. Dieser kann dann rechtzeitig die steuerliche Gestaltung prüfen lassen bevor bindende Erklärungen an das Finanzamt gehen.
- Erhöhen sich die eigenen Einkünfte des Unterhaltsberechtigten, muss Hinweis gegeben werden, selbst wenn der Unterhalt pauschaliert wird und vom Einkommen abgekoppelt ist.

► **Formulierungsvorschlag für einen Antrag zum Familiengericht**⁸⁸⁹ 479

Die Antragsgegnerin wird verpflichtet, gegenüber dem Finanzamt X zur Steuernummer Y (Identifikationsnummer) zu erklären: »Ich stimme für den Veranlagungszeitraum 2012 dem begrenztem Realsplitting in der Höhe der von dem Antragsteller erhaltenen Unterhaltsleistungen von ... € zu.«⁸⁹⁰

c) *Freistellungspflicht/Versteuerung beim Unterhaltsberechtigten*

Soweit Ehegattenunterhalt mit Zustimmung des Empfängers als Sonderausgabe abgezogen wird, 480 entstehen in gleicher Höhe beim Empfänger Einkünfte gem. § 22 Nr. 1a EStG. Der Unterhaltsempfänger wird zur ESt veranlagt und muss den Unterhaltsbetrag unter Beifügung der Anlage SO erklären. Ob und in welcher Höhe sich daraus eine Steuerbelastung oder Steuer Mehrbelastung ergibt, hängt von seinen individuellen steuerlichen Daten, insbesondere von seinen anderen Einkünften ab. Es kann auch zu ESt-Vorauszahlungen kommen. Aufgrund des **Korrespondenzprinzips** muss der empfangene Unterhaltsgläubiger die tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen versteuern. Es kommt daher nicht darauf an, ob der Unterhaltsgläubiger in seiner Steuererklärung einen niedrigeren Betrag angibt. Es ist auf die tatsächliche Leistung abzustellen.⁸⁹¹ Ob die vom Unterhaltsgläubiger zu erstattende Einkommensteuer unter den Tatbestand des § 22 Nr. 1a EStG, damit zu den Unterhaltsleistungen, zu subsumieren ist, ist für den Fall der vorherigen Vereinbarung zu bejahen,⁸⁹² vgl. Rdn. 103, 106.

Nachteile aus dem Realsplitting/Nachteilsausgleich

Steuerliche Nachteile finden sich bei der Einkommensteuer, bei dem Solidaritätszuschlag und bei 481 der Kirchensteuer, weil aufgrund des Korrespondenzprinzips die Abzugsfähigkeit beim Unterhaltsschuldner mit der Versteuerung bei dem Unterhaltsgläubiger in Korrelation steht. So entsteht eine Steuerbelastung oder Steuer Mehrbelastung. Gegeben falls resultiert daraus auch eine Verpflichtung zu Einkommensteuervorauszahlungen⁸⁹³. Wenn die Unterhaltsleistung das steuerliche Existenzminimum nach § 32a EStG ab VAZ 2010 8.004 €/16.008 € bzw. **8.130 €/16.260 € für VAZ 2013** und **8.354/16.708 € für VAZ 2014** überschreitet, beginnen sich steuerliche Nachteile auszuwirken.⁸⁹⁴ **Steuervorauszahlungen** werden dann als Nachteil angesehen, wenn bereits hieraus finanzielle Nachteile erwachsen, weil sich diese generell erst mit der **endgültigen Steuerfestsetzung** verwirklichen.⁸⁹⁵

889 Weitere Muster in Meyer-Götz/Perleberg-Kölbel § 8 Muster 185 bis 192.

890 Vgl. auch FormB FA-FamR/Melchers 8. Kap., Rn. 32.

891 Schmidt/Weber-Grellet EStG § 22 Rn. 90.

892 BFH FamRZ 2008, 888 = FuR 2008, 555; FG Schleswig-Holstein StE 2008, 627.

893 OLG Frankfurt FamRB 2006, 303; AG Biedenkopf FamRZ 2009, 607.

894 www.bundesfinanzministerium.de/nr_53988/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/F/005__Freibetrag.html.

895 OLG Frankfurt FuR 2007, 430 ff.; OLG Oldenburg v. 01.06.2010 – 13 UF 36/10, www.poenjur.de/u/32460; a.A. OLG Karlsruhe FamRZ 1992, 67. Nach OLG Hamburg FamRZ 2005, 519 muss der Unterhaltsschuldner seine Absicht zur Nutzung des Realsplittings zuvor kundgetan haben.

13. Kapitel

482 Die Berechnung des Nachteilsausgleichs bei Annahme eines **fiktiven Einkommens** des Berechtigten erfolgt ohne Aufschlag für den Ausgleich einer steuerlichen Mehrbelastung beim monatlich errechneten Unterhaltsbetrag. Wenn der Ausgleich einer steuerlichen Mehrbelastung bei der Bemessung des Unterhaltsanspruchs bereits berücksichtigt worden ist, besteht kein Anspruch auf Ausgleich der steuerlichen Nachteile. Der Anspruch wäre dann bereits i.S.d. § 362 Abs. 1 BGB erfüllt. Entsprechender Vortrag gehört zur Begründung.⁸⁹⁶

483 ► **Haftungshinweis:**

Erfolgt erst nach Eintritt der Bestandskraft der jeweiligen Einkommensteuerbescheide die Zustimmung vom Unterhaltsempfänger oder der Antrag vom Unterhaltsgeber, sind die Bescheide zu ändern, weil sich erst durch die Beantragung zum Sonderausgabenabzug der Rechtscharakter des Aufwands ändert. Es kann also so noch **später zu Nachteilen** beim Unterhaltsempfänger kommen.

► **Hinweis:**

Ohne Vereinbarung kommt es zu keinem Nachteilsausgleichsanspruch wegen der aufgrund der **Zusammenveranlagung mit dem neuen Ehepartner** entstandenen Nachteile.⁸⁹⁷

Sonstige Nachteile

484 Aufgrund des Realsplittings können sich auch weitere Nachteile beim Unterhaltsempfänger zeigen, die vom Unterhaltleistenden zu erstatten sind. So kann es zu Kürzungen oder gar zum Wegfall von Leistungen kommen, wenn maßgebliche Einkommensgrenzen aufgrund der Unterhaltszahlungen überschritten werden (Grundfreibetrag, Progressionsstufe).

Hier sind **Fälle aus dem Sozialbereich** (Erziehungsgeld und z.B. bei Gebührenermäßigungen nach einzelnen Kindergartensatzungen) anzusprechen.⁸⁹⁸

► **Haftungsfalle:**

Von entscheidender Bedeutung und als Haftungsfalle zu bezeichnen ist der **Verlust der Familienkrankenhilfe**, wenn der mitversicherte Ehegatte Unterhaltsleistungen bezieht, die der Unterhaltsschuldner als Sonderausgaben absetzt. Die Unterhaltsleistungen werden dem Einkommen des Unterhaltsgläubigers gem. § 16 SGB IV zugeschlagen. Die Mitversicherung endet gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 SGB V bereits in der Trennungszeit, wenn die Gesamteinkünfte des Unterhaltsgläubigers 1/7 der monatlichen Bezugsgröße übersteigen.⁸⁹⁹ Innerhalb einer Ausschlussfrist von 3 Monaten ab rechtskräftiger Scheidung kann der aus der Familienversicherung ausgeschiedene Ehegatte eine freiwillige Versicherung in der GKV beantragen.⁹⁰⁰ Bei Überschreitung der angesprochenen monatlichen Bezugsgrößen besteht die Möglichkeit auch während der Trennungszeit, wenn die genannten Einkommensgrenzen durch die Unterhaltszahlung überschritten werden. Wenn die Krankenversicherungen – wenn auch wohl selten – die Höhe der Unterhaltszahlungen und damit auch die Berechtigung zur Familienversicherung einer Überprüfung unterziehen, entfällt die Mitgliedschaft rückwirkend in dem Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen zur Mitgliedschaft in der Familienversicherung objektiv nicht mehr gegeben waren!⁹⁰¹ Wenn der Unterhaltsberechtigten neben zusätzlichen Einkünften noch Unterhalt bezieht, kann naturgemäß der Beitrag in der Krankenkasse steigen.⁹⁰²

896 OLG München, v. 23.01.2013 – 3 U 947/12, m. Praxishinweis *Perleberg-Kölbel* FamFR 2013, 131.

897 BGH FamRZ 2010, 717 m. Anm. *Schlünder/Geißler* FamRZ 2010, 801; *Engels* FF 2010, 255; BGH FuR 2010, 347; FamRB 2010, 144 m. Anm. *Christ* 145.

898 *Kogel* FamRB 2008, 277, 279; *Butz-Seidl* FuR 1996, 108, 111.

899 BSG FamRZ 1994, 1239 m. Anm. *Weychardt*; OLG Nürnberg FamRZ 2004, 1967; *Conradis* FamRB 2007, 304; *Wever* Vermögensauseinandersetzung der Ehegatten außerhalb des Eherechts Rn. 809; *Kundler* ZFE 2006, 86.

900 BSG FamRZ 1994, 1239; OLG Nürnberg FamRZ 2004, 1967; *Kogel* FamRB 2008, 277, 279.

901 *Mlecsko* ZFE 2006, 128.

902 So zutr. *Kogel* FamRB 2008, 277, 280.

Am 01.08.2013 ist das Gesetz zur Beseitigung sozialer Überforderung bei Beitragsschulden in der Krankenversicherung vom 15.07.2013 (Fn: Bitte einfügen! Bundesgesetzblatt Teil I 2013, 2423) in Kraft getreten. Die Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung nach Beendigung der Familienversicherung ist neu geregelt worden. Zweck der Neuregelung ist die Vermeidung von hohen Beitragsrückständen. Nach § 188 Abs. 4 SGB V setzt sich – bei Fehlen eines vorrangigen Versicherungstatbestandes – die Versicherung mit dem Tag der Beendigung der Familienversicherung durch Rechtskraft der Ehescheidung als freiwillige Mitgliedschaft fort, wenn das Mitglied nicht innerhalb von zwei Wochen nach erfolgtem Hinweis durch die Krankenkasse seinen Austritt erklärt. Dieser ist gemäß § 188 Abs. 4 Satz 3 SGB V aber nur beim Bestehen einer anderweitigen Versicherung möglich. Mit der freiwilligen Versicherung ist die Verpflichtung zur Zahlung von Beiträgen verbunden. Die Beitragsbemessung richtet sich nach § 240 SGB V. 484a

Steuerberaterkosten können auszugleichen sein, wenn dem Unterhaltsberechtigten die Zustimmung ohne die Aufwendung der jeweiligen Kosten nicht zugemutet werden kann. Die Inanspruchnahme eines Steuerberaters ist z.B. erforderlich, wenn in einer sog. Hausfrauenzehe die Unterhaltsberechtigte niemals vorher eine Steuererklärung selbst erstellt hat. Auch ein Hinweis auf die doch angebliche Hilfestellung durch die Finanzämter greift hier ins Leere: Die Steuerbehörden haben keine allgemeinen Beratungs- und Auskunftspflichten, sondern nur die sich aus § 89 AO ergebenden Fürsorge- und Betreuungspflichten.⁹⁰³ Die Auskunftserteilung erstreckt sich nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Soweit § 151 AO den § 89 AO ergänzt, wonach Steuererklärungen zu Protokoll im Finanzamt abzugeben sind, ist dies nur bedeutsam bei allein stehenden oder gebrechlichen Steuerpflichtigen.⁹⁰⁴ Jede professionelle Beratung durch einen Rechtsanwalt oder Steuerberater hat zudem den Vorteil, dass eingehend auf alle Aspekte des Steuerpflichtigen eingegangen werden kann. Darüber hinaus wird für falsche Ratschläge gehaftet.⁹⁰⁵ 485

Abschließender Haftungshinweis:

486

Die erteilte Zustimmung zum begrenzten Realsplitting bindet den Unterhaltsempfänger bis auf Widerruf für die Folgejahre. Widerruf der Unterhaltsempfänger die Zustimmung z.B. im laufenden Kalenderjahr 2013, gilt der Widerruf somit erst ab dem Folgejahr 2014. Er muss damit rechnen, dass das FA Vorauszahlungen festsetzt, ihn zur Steuererklärung auffordert und veranlagt. Wird in dem vor dem Kalenderjahr 2013 vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2012 bereits von dem Unterhaltsleistenden der Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen, hat im Jahr 2012 die Versteuerung der Unterhaltszahlungen beim Zustimmenden als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG zu erfolgen. § 22 Nr. 1a EStG erfasst schließlich Unterhaltsleistungen geschiedener oder dauernd getrennt lebender Ehegatten, soweit diese Unterhaltszahlungen beim Unterhaltspflichtigen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a EStG abgezogen werden (sog. Korrelationsprinzip).

Häufig kommt es zur Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen und zu Einkommensteuerbescheiden beim Unterhaltsempfänger, obwohl der Unterhaltsleistende seine Wahl noch nicht ausgeübt hat. Dieser kann z.B. für die Jahre 2012 und 2013 usw. noch wählen, ob er die Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben im Wege des begrenzten Realsplittings oder als außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen nach § 33a EStG steuerlich behandelt wissen möchte. Sein Antrag wird erst mit Eingang bei dem FA wirksam und muss von ihm für jedes Veranlagungsjahr neu gestellt werden. Der Antrag ist rechtsgestaltend, nicht fristgebunden und kann daher bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung seines Einkommensteuerbescheids noch gestellt werden. Erst durch die Beantragung zum Sonderausgabenabzug ändert sich der Rechtscharakter des Aufwands.

Wird der Antrag folglich nach Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids des Unterhaltsempfängers gestellt, ist dessen Bescheid zu ändern. Der Antrag des Leistenden ist nämlich nicht

903 Pump/Leibner/Kurella AO Komm. § 89 Rn. 8.

904 Pump/Leibner/Kurella AO Komm. § 89 Rn. 46.

905 Pump/Leibner/Kurella AO Komm. § 89 Rn. 49.

13. Kapitel

nur Verfahrenshandlung, sondern selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestandes. Hieraus folgt, dass sich beim Unterhaltsempfänger ein Nachteil des begrenzten Realsplittings später noch zeigen kann.

Die Zustimmung des Unterhaltsempfängers sollte daher nur jeweils für ein bestimmtes Kalenderjahr erteilt werden. Bei Verwendung der Anlage U zur Einkommensteuererklärung sollte bereits auf dieser vermerkt werden, dass die Zustimmung für das Folgejahr vorsorglich widerrufen wird. Wichtig ist auch, die Zustimmung auf den Betrag der tatsächlich geleisteten Unterhaltszahlungen zu beschränken!

Stellt der Unterhaltsleistende keinen Antrag, die Unterhaltszahlungen nach § 10 Abs. 1a EStG als Sonderausgaben zu behandeln (sondern vielleicht als außergewöhnliche Belastung besonderer Art nach § 33a EStG), erhält der Unterhaltsempfänger nach Änderung seines Einkommensteuerbescheides eine Steuererstattung. Sollte der Unterhaltsleistende bereits einen Nachteilsausgleich geleistet haben, kommt es diesbezüglich zu einem **Rückforderungsanspruch** gegen den Unterhaltsempfänger.

487 Verjährung

Es gilt die 3-jährige Verjährungsfrist gem. § 195 BGB.⁹⁰⁶ Die Sonderverjährungsfrist von 30 Jahren für familienrechtliche Ansprüche gem. § 197 Abs. 1 Nr. 2 BGB ist abgeschafft worden.⁹⁰⁷ Bei Ansprüchen zwischen Ehegatten während bestehender Ehe ist auf die geltende Verjährungshemmung gem. § 207 Abs. 1 BGB hinzuweisen.⁹⁰⁸

488 Die Verjährung des Anspruchs auf Ausgleich steuerrechtlicher Nachteile des Unterhaltsberechtigten beginnt mit Kenntnis von den Anspruch begründenden Umständen, vgl. § 199 Abs. 1 Nr. 2 BGB. I.d.R. erhält der Unterhaltsberechtigte Kenntnis erst nach Zustellung des Einkommensteuerbescheides.⁹⁰⁹ § 1585b Abs. 3 BGB ist weder unmittelbar noch entsprechend auf den Anspruch eines Ehegatten auf Freistellung von Steuernachteilen infolge der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting anwendbar.⁹¹⁰

489 Zuständigkeiten

Bereits vor dem 31.08.2009 waren die FamG für den **familienrechtlichen Antrag** zuständig.⁹¹¹ Nach dem Inkrafttreten des FamFG am 01.01.2009 ist keine Änderung eingetreten. Für Auseinandersetzungen i.R.d. begrenzten Realsplittings ist das FamG weiter zuständig. Es handelt sich um eine Familiensache i.S.d. §§ 111 Nr. 8, 231 Abs. 1 Nr. 2 FamFG. Das gilt gem. Art. 5 Nr. 2 EuGVVO auch für die internationale Zuständigkeit: Der Antrag auf Ausgleich der Nachteile betrifft eine unterhaltsrechtliche Streitigkeit.⁹¹²

490 Die Klärung der **Frage des Sonderausgabenabzuges** erfolgt nur durch die Finanzbehörden bzw. die Finanzgerichte.⁹¹³

V. Ehegattenarbeitsverhältnis

1. Steuerliche Anerkennung

491 Ehegattenarbeitsverhältnisse sind steuerlich **nur anzuerkennen**⁹¹⁴, wenn sie, wie unter Dritten, also schriftlich und mit angemessenen Bezügen, vereinbart worden sind und entsprechend der Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt werden. Vertragliche Gestaltung und Durchführung müssen

906 *Wever* Rn. 815 a.E.

907 Gesetz zur Änderung des Erb- und Verjährungsrechts BGBl. I 2009, S. 3142.

908 Zuvor § 204 BGB a.F.

909 OLG Saarbrücken FamRZ 2009, 1905.

910 BGH FamRZ 2005, 1162.

911 Vgl. § 23b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 GVG a.F.

912 BGH FamRZ 2008, 40.

913 OLG Schleswig v. 16.12.2013 – 13 UF 154/13, JurionRS 2013, 56870; FuR 2014, 606.

914 EStR 1999 Abschnitt 19 und Hinweise der Finanzverwaltung; BMF-Schreiben vom 23.12.2010.

unter Dritten üblich sein und einem Fremdvergleich standhalten.⁹¹⁵ Die von der Rechtsprechung insoweit herausgearbeiteten Grundsätze gelten sinngemäß auch bei einem Arbeitsverhältnis mit einer Personengesellschaft, in der ein Ehegatte eine beherrschende Gesellschafterstellung⁹¹⁶ innehat und auch bei Darlehnsverleihung zwischen Ehegatten.

Für den **Arbeitsvertrag** besteht grundsätzlich Formfreiheit. Beim Ehegattenarbeitsverhältnis ist dennoch unter Regelung aller tragenden Vertragsmerkmale dringend Schriftform zu empfehlen. Es sollten die Arbeitszeit, der Aufgabenbereich, ein Urlaubsanspruch, die Kündigungsfrist und die Arbeitsvergütung geregelt werden.

Indizien für die Ernsthaftigkeit des Arbeitsverhältnisses sind regelmäßige Lohnzahlungen auf das Konto des Arbeitnehmerehegatten, Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten sowie eine ordnungsgemäße Abführung von Lohnsteuer und Sozialabgaben. 492

Die **Lohnzahlung** muss betriebsüblich (monatlich) erfolgen. Die ehemalige Rechtsprechung, wonach eine Überweisung auf ein Oderkonto der Eheleute schädlich war, ist dank Intervention des Bundesverfassungsgerichtes⁹¹⁷ überholt. Auch ist nicht mehr zwangsläufig ohne nähere Prüfung von einem schenkungsteuerpflichtigen Vorgang auszugehen.⁹¹⁸ Von Barzahlungen und Überweisungen auf ein Gemeinschaftskonto oder gar ein Bankkonto des Arbeitgeberehegatten ist dennoch abzuraten. 493

2. Trennungs- und Abfindungsproblematik

Problematisch ist die Fortführung des Arbeitsverhältnisses nach Trennung oder gar nach Ehescheidung, wenn eine Freistellung von der Arbeit unter Weiterzahlung des Lohnes erfolgt. Abfindungen unterliegen der Lohnsteuer mit der Steuerermäßigung nach §§ 34, 39b Abs. 3 EStG. 494

3. Steuerliche, wirtschaftliche und strafrechtliche Folgen

Findet das Arbeitsverhältnis steuerliche **Anerkennung**, stellen die Lohnzahlungen samt der Arbeitgeberanteile an Sozialversicherungsbeiträgen und Umlagen Betriebsausgaben des Arbeitgeberehegatten dar. Beim Arbeitnehmerehegatten entstehen Einkünfte⁹¹⁹ aus nichtselbstständiger Arbeit, bei denen der Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsbeiträgen von Steuer befreit ist. Schon wegen des Pauschbetrages von 1.000 € ab VAZ 2011 für Werbungskosten nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG führt das Arbeitsverhältnis im Regelfall zu einer steuerlichen Entlastung, die im kaufmännischen Bereich durch Gewerbesteuerentlastung verstärkt werden kann. Der Effekt der Entlastung durch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung kann allerdings durch eine Kürzung des Vorwegabzuges bei den Sonderausgaben (Vorsorgeaufwendungen) relativiert werden. Wird die steuerliche Anerkennung **versagt**, ist der gesamte Arbeitgeberaufwand für das Arbeitsverhältnis nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Das gilt auch für den etwa getätigten Aufwand für eine betriebliche Altersversorgung oder eine Direktversicherung. Besondere Probleme ergeben sich auch, wenn Arbeitgeberin eine Kapitalgesellschaft des Ehegatten ist. Es entstehen ggf. »verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)«. Das Wesen der vGA besteht darin, dass eine Ausschüttung an den Gesellschafter oder an eine ihm nahestehende Person in ein anderes, meist entgeltliches Rechtsgeschäft gekleidet wird und somit in verdeckter Form vorgenommen wird⁹²⁰. Die vGA mindert nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht das Einkommen der Körperschaft. 495

915 BFH BStBl II 1997, 655; EStH 4.8 »Fremdvergleich«.

916 EStR 2010, 4.8 Abs. 2.

917 BVerfG FamRZ 1996, 1531 und BVerfG FamRZ 1996, 153.

918 BFH v. 32.11.2011 – II R 33/10, www2.nwb.de.

919 Soweit nicht zulässige Lohnsteuerpauschalierung erfolgt.

920 BFH DB 1989, 458.

13. Kapitel

Haftungsfalle Scheinarbeitsverhältnis statt Unterhalt

- 496 Ein entgeltliches Beschäftigungsverhältnis setzt Willenserklärungen mit der ernsthaften Absicht voraus, die gegenseitigen Pflichten des vereinbarten Arbeitsverhältnisses tatsächlich einzugehen. Es ist von einem Scheinarbeitsverhältnis abzugrenzen, mit dem ein Beschäftigungsverhältnis lediglich vorgetäuscht werden soll. Scheinarbeitsverhältnisse erfreuen sich in der täglichen Praxis nach wie vor größter Beliebtheit. Vielen Unterhaltsberechtigten genügt es nicht, die Unterhaltsaufwendungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG⁹²¹ oder als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG⁹²² steuerlich geltend zu machen. Ohne Skrupel werden Unterhaltszahlungen auf den Staat und so auf die Steuerzahler/innen, verlagert. Für Unterhaltsberechtigte ergibt sich eine gefährliche Situation⁹²³. Dies zeigen die folgenden Entscheidungen des BGH.

BGH v. 28.06.1984 – IX ZR 143/83 –⁹²⁴

Sachverhalt: Zur Vorbereitung ihrer Ehescheidung einigten sich Ehepartner dahin gehend, dass die Ehefrau in einer noch zu gründenden GmbH als »Angestellte in Heimarbeit« eingestellt werden sollte. Geschäftsführer der GmbH sollte der Ehemann werden. Die Ehefrau betreute zu dieser Zeit zwei minderjährige Kinder und verzichtete im Gegenzug auf Unterhalt. Es kam im Anschluss zu Streitigkeiten über ihr Bruttogehalt, wobei sich die Ehefrau auf den Scheinarbeitsvertrag berief. Letztlich wurde die Kündigung ausgesprochen und die Ehefrau klagte gegen die GmbH auf Zahlung von Rückständen aus dem Arbeitsverhältnis. Nachdem zunächst die Vorinstanzen die beklagte GmbH zur Zahlung verurteilten, führte die Revision zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückweisung der Sache. Zwar wird generell von der Rechtsprechung eine derartige Gestaltung eines Unterhaltsrechtsverhältnisses anerkannt, wenn diese ernsthaft gewollt und sie entsprechend der Vereinbarung auch durchgeführt wird⁹²⁵. Wenn allerdings tatsächlich eine Arbeitspflicht des an sich unterhaltsberechtigten Ehegatten nicht gewollt ist, ist das Arbeitsverhältnis gem. § 117 Abs. 1 BGB nichtig. Mangels eines Beschäftigungsverhältnisses löst es keine sozialversicherungsrechtlichen Folgen aus. Es führt darüber hinaus zu einer Versagung der steuerlichen Anerkennung.

BGH v. 10.11.2010 – XII ZR 197/08⁹²⁶

Im Rahmen der konkreten Bedarfsberechnung für die geschiedene Ehefrau eines Laborarztes kam es nach Ansicht des BGH bei der Unterhaltsbemessung aufgrund konkreter Bedarfsermittlung auf die Qualifikation der Zahlungen aus einem Scheinarbeitsverhältnis nicht an. Weil in Wirklichkeit keine Erwerbstätigkeit stattfand, wurde zur Ermittlung der Bedürftigkeit das Einkommen der Ehefrau nicht um einen Erwerbsbonus gekürzt, sondern vielmehr in vollem Umfang auf den Unterhaltsbedarf angerechnet.

Es ergeben sich Rechtsfolgen wie

– Kein Versicherungsschutz

Scheinarbeitsverhältnisse sind keine sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnisse. Die rechtsmissbräuchliche Gestaltung führt nicht zu einer Mitgliedschaft in der Kranken-, Pflege-, Renten-, und Arbeitslosenversicherung⁹²⁷. Eine zunächst bestehende Mitgliedschaft kann rückwirkend aufgehoben werden.⁹²⁸

921 FAKomm-FamR/Perleberg-Kölbel § 10 EStG, A., I., 1. ff.

922 FAKomm-FamR/Perleberg-Kölbel § 33a EStG, A., I., 1. ff.

923 So schon Arens/Ehlers/Spieker Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht, 2. Aufl., B, Rn. 208.

924 BGH NJW 1984, 2350 ff.

925 So BVerfGE 13, 290 ff.

926 www.familienrecht-deutschland.de/Neueste.

927 LSG Sachsen-Anhalt vom 19.05.2011 – L 10 KR 52/07 unter www.sozialgerichtsbarkeit.de.

928 LSG Sachsen-Anhalt vom 29.10.2009 – L 10 KR 20/04 – unter www.sozialgerichtsbarkeit.de mit Hinweis auf BSG vom 29.09.1998 – B 1 KR 10/96 Rz 19, zit. nach Juris.

– **Keine steuerliche Anerkennung**

Arbeitsverträge müssen wie unter fremden Dritten, also ernsthaft⁹²⁹ und wirksam vereinbart und auch tatsächlich durchgeführt⁹³⁰ werden. Vertragliche Gestaltungen und ihre Durchführung müssen wie unter Dritten üblich sein und somit einem Fremdvergleich standhalten⁹³¹. Die von der Rechtsprechung⁹³² entwickelten Grundsätze gelten sinngemäß auch bei einem Arbeitsverhältnis mit einer Personengesellschaft, in der der Ehegatte eine beherrschende Gesellschafterstellung innehat.⁹³³ Scheinarbeitsverhältnisse fallen unter die unwirksamen Rechtsgeschäfte i.S.v. § 41 AO. Ihre steuerliche Anerkennung wird versagt⁹³⁴. Sie sind für die Besteuerung ohne Bedeutung⁹³⁵ und stellen keine Betriebsausgaben, sondern Entnahmen dar⁹³⁶. Das Gleiche gilt auch für den etwa getätigten Aufwand für eine betriebliche Altersversorgung oder eine Direktversicherung. Bei juristischen Personen besteht die Gefahr einer vGA, d.h. einer verdeckten Gewinnausschüttung⁹³⁷.

– **Strafbarkeit**

Ehegattenarbeitsverhältnisse müssen ab 01.01.2005 ein obligatorisches Statusfeststellungsverfahren nach § 7a Abs. 1 Satz 2 SGB IV durchlaufen. In diesem Rahmen stellt die Deutsche Rentenversicherung Bund den Status des mitarbeitenden Arbeitgeber-Ehegatten verbindlich fest. Falsche Angaben im Fragebogen zur Feststellung der Versicherungspflicht eines Arbeitsverhältnisses unter Familienangehörigen und Verwandten gegenüber der Krankenkasse stellen eine arglistige Täuschung i.S.v. § 45 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 SGB X und/oder Betrug i.S.v. § 263 StGB dar. Darüber hinaus macht sich auch der unterhaltsberechtigte Ehegatte als Mittäter gem. § 25 Abs. 1 StGB der Steuerhinterziehung nach §§ 370 AO ff. strafbar.⁹³⁸

– **Unterhaltsrechtlich**

Abschluss und Unterhaltung des Scheinarbeitsverhältnisses sind u.U. das Eingeständnis, erwerbsverpflichtet zu sein. Hieraus folgt, dass im Unterhaltsverfahren eine Erwerbsobliegenheit nicht mit Erfolg bestritten werden kann. Kündigt der »Arbeitgeber«, bestehen im Hinblick auf § 1573 BGB keine nachehelichen Unterhaltsansprüche mehr. Der Ehepartner hat zum Einsatzzeitpunkt eine angemessene Erwerbstätigkeit ausgeübt, die seinen Bedarf nach den ehelichen Lebensverhältnissen gedeckt hat.⁹³⁹ Liegt ein Scheinarbeitsverhältnis vor, verringert der Aufwand für das Arbeitsverhältnis das in der Gewinnermittlung dargestellte Einkommen des Arbeitgebergatten. Es muss für unterhaltsrechtliche Zwecke korrigiert werden. Hierbei ist auch eine entsprechende Korrektur bei der Einkommensteuer und den Zuschlagsteuern vorzunehmen.⁹⁴⁰

– **bei Insolvenz des Arbeitgebers**

Wird die Firma des Unterhaltspflichtigen insolvent, muss der Unterhaltsberechtigte mit einer Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch den Insolvenzverwalter rechnen.⁹⁴¹ Die zwischen den Eheleuten gewählte Gestaltung bricht spätestens dann wirtschaftlich zusammen. Hat der Unterhaltsberechtigte zum Einsatzzeitpunkt eine angemessene Erwerbstätigkeit ausgeübt, die seinen

929 BFH BStBl II 1988, 632.

930 BFH BStBl II 1962, 218.

931 BFH BStBl II 1997, 655; EStH 4.8 »Fremdvergleich«.

932 BFH BStBl II 1989, 281; BFH DStRE 1999, 937; BFH DStRE 2006, 937; FG Nürnberg DStR 2008, 1114.

933 EStR 2010, 4.8 Abs. 2.

934 Schon BFHE 126, 285 ff. und 318 ff.

935 AEAO zu § 41 unter 2., BMF-Schreiben, zuletzt geändert am 17.07.2008, BStBl I 2008, 694.

936 BFH BStBl II 1990, 160.

937 U.a. *Schulze* zur *Wiesche/Ottersbach*, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen im Steuerrecht Teil A, Kap. 1, 5331.

938 *Volk/Lohr* MAH Wirtschafts- und Steuerstrafsachen § 29 Rn. 113 ff.; *Franzen/Gast/Joeks*, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 Rn. 249a; zur Systematik der Steuerhinterziehungsmethoden und Fälschungsmethoden vgl. *Kottke*, Schwarzgeld was tun? 9. Aufl. 2001, 69 ff.

939 FAKomm-FamR/*Klein*, 4. Aufl., § 1573 Rn. 15.

940 FA-FamR *Kuckenburger/Perleberg-Kölbel*, 8. Aufl., 13. Kap. Rn. 281.

941 FA-FamR/*Perleberg-Kölbel*, 8. Aufl., 18. Kap. Rn. 182.

13. Kapitel

Bedarf nach den ehelichen Lebensverhältnissen gedeckt hat⁹⁴², entfallen auch in diesem Fall nacheheliche Unterhaltsansprüche.

– Haftung des anwaltlichen Vertreters

Der anwaltliche Berater ist verpflichtet, die Interessen des Mandanten umfassend und nach allen Richtungen wahrzunehmen und ihn vor vermeidbaren Nachteilen zu bewahren. Er hat dem Mandanten Vor- und Nachteile einer Einigung aufzuzeigen. Das gilt vor allem, wenn wechselseitige Ansprüche erledigt werden sollen. Auch ausdrückliche Einigungsvorschläge des Gerichts entbinden ihn nicht von dieser Verpflichtung. Der anwaltliche Berater hat von einer Einigung abzuraten, wenn diese eine unangemessene Benachteiligung mit sich bringt und die begründete Aussicht besteht, dass in einer streitigen Entscheidung ein wesentlich günstigeres Ergebnis erzielt werden kann⁹⁴³. Bei einer strafrechtlich relevanten Handlung hat der Anwalt dem Mandanten gegebenenfalls zur Selbstanzeige zu raten.

► Fazit:

Vereinbarungen zu Arbeitsverhältnissen müssen unterbleiben, wenn sie nicht ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt werden⁹⁴⁴. Der anwaltliche Berater muss (schriftlich!) auf die oben dargestellten Risiken hinweisen und von derartigen Gestaltungen abraten.

4. Unterhaltsrechtliche Auswirkungen

- 497 Wird das Arbeitsverhältnis tatsächlich, wie vereinbart, durchgeführt und ist die Vergütung angemessen, ergeben sich kaum **unterhaltsrechtliche Auswirkungen**. Der anlässlich der Trennung oder Ehescheidung aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidende Ehegatte wird im Normalfall durch einen anderen Arbeitnehmer ersetzt. Die Ertragslage ändert sich nicht oder nicht auf Dauer.

Besteht hingegen das Arbeitsverhältnis »nur auf dem Papier« (Steuerverkürzung!), verringert der Aufwand für das Arbeitsverhältnis das in der Gewinnermittlung dargestellte Einkommen des Arbeitgebenden, das folglich für unterhaltsrechtliche Zwecke korrigiert werden muss. Hierbei ist auch an eine entsprechende Korrektur der ESt samt Zuschlägen zu denken.

VI. Scheidungskosten

- 498 Art. 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften⁹⁴⁵ ergänzt mit Wirkung vom 30.06.2013 u.a. § 33 Abs. 2 EStG: **Ab dem VAZ 2013** sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, §§ 33 Abs. 3a, 52 Abs. 45 EStG. Ab dem **VAZ 2013** können private Prozesskosten nur noch dann als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden, wenn ein Rechtsstreit geführt wird, um die Existenzgrundlage oder lebensnotwendige Bedürfnisse des Steuerpflichtigen zu sichern.
- 499 Die künftigen Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechungen werden zeigen, wie weit diese Begriffe auszulegen sind. Der Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine (BDL) bzw. der Lohnsteuerhilfe Bayern e.V., hat die ersten beiden Musterprozesse gegen die Streichung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Ehescheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen eingeleitet. Diese Gesetzesänderung führt in der Praxis dazu, dass die Finanzämter den bis einschließlich 2012 unbestrittenen Abzug von Ehescheidungskosten ab dem VAZ 2013 nicht mehr gewähren.

942 FAKomm-FamR/*Klein*, 4. Aufl., § 1573 Rn. 15.

943 *Spelmeyer*, NJW-aktuell 2011, 16; BGH NJW 2010, 1357; BGH Anwaltsblatt 2009, 306 ff.; BGH NJW 2000, 1944; BGH NJW-RR 1996, 567 f.; BGH NJW 1993, 1993 f.; OLG Frankfurt am Main NJW 1988, 3269 ff.

944 Muster-Arbeitsvertrag bei *Münch*, Ehebezogenen Rechtsgeschäfte, 3. Aufl., D, Rn. 1767.

945 Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmG G. v. 26.06.2013 BGBl. I 2013, 1809.

- **Hinweis:** 500
 Bis **einschließlich VAZ 2012** lässt die neue Rechtsprechung des BFH⁹⁴⁶ generell die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastungen unabhängig von dessen Streitgegenstand zu.
- Bei der Frage der Zwangsläufigkeit wird nicht mehr auf die Unausweichlichkeit abgestellt. Es ist nach Ansicht des BFH lebensfremd voraussagen zu können, ob ein Rechtsstreit Erfolg haben werde oder nicht. Kosten sind allerdings nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozess einlässt. Bei der Beurteilung ist auf die Sicht eines verständigen Dritten abzustellen. 501
- Nach dem Nichtanwendungserlass des BMF⁹⁴⁷ ist das Urteil des BFH nicht anzuwenden. Begründet wird dies damit, dass der Finanzbehörde keine Instrumente zur Verfügung stehen, die Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses eindeutig, zuverlässig und rechtssicher einzuschätzen. 502
- Die Finanzgerichte haben inzwischen auf die neue BFH-Rechtsprechung unterschiedlich reagiert: 503
- So ergibt sich eine Anerkennung der Aufwendungen anlässlich des Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastungen über die zwangsläufigen Kosten hinaus nach dem **FG München**⁹⁴⁸ nicht aus der vorgenannten neuen Rechtsprechung des BFH vom 12.05.2011, weil der BFH zu Kosten für einen Zivilprozess wegen Krankentagegeld entschieden habe. Das FG München orientiert sich weiterhin an der zu den Aufwendungen anlässlich eines Ehescheidungsverfahrens ergangenen und seiner Auffassung weiterhin gültigen Rechtsprechung des III. Senats des BFH.⁹⁴⁹ 504
- Das **FG Düsseldorf**⁹⁵⁰ hingegen will die im Rahmen eines Scheidungsverfahrens angefallenen Anwalts- und Gerichtskosten in vollem Umfang steuerlich berücksichtigen. Das Finanzamt hatte zuvor die Kosten für den Zugewinnausgleich und die Kosten für die Durchsetzung von Unterhaltsansprüchen nicht anerkannt. Alle Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten), die mit einer Ehescheidung verbunden sind, können nach der Entscheidung des FG Düsseldorf abgesetzt werden, weil das Recht der Ehe (Eheschließung und -scheidung einschließlich der daraus folgenden Unterhalts-, Vermögens- und Versorgungsfragen) allein dem staatlich dafür vorgesehenen Verfahren unterliegt. Ein anderes, billigeres Verfahren steht Eheleuten zur Beendigung einer Ehe nicht zur Verfügung. Der Verhandlungs- und Entscheidungsverbund bewirkt einen Zwang zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung. 505
- Auf der Grundlage der aktuellen BFH-Rechtsprechung lässt auch das **FG Köln**⁹⁵¹ die geltend gemachten Anwaltskosten des Kindesvaters in einem gerichtlichen Unterhaltsabänderungsantrag der Kindesmutter für sich und das gemeinsame Kind in vollem Umfang als eine außergewöhnliche Belastung zu. Nach summarischer Prüfung bot die beabsichtigte Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten – bei ex ante Betrachtung – hinreichende Aussicht auf Erfolg. Sie erschien auch nicht mutwillig. 506
- Das **FG Schleswig-Holstein**⁹⁵² hält darüber hinaus die Kosten eines in einem Scheidungsfolgenverfahren beauftragten britischen Rechtsanwalts und die mit dem Verfahren in Zusammenhang stehenden Reisekosten als außergewöhnliche Belastungen für abzugsfähig, wenn die Kosten nach landestypischen Gesichtspunkten angemessen sind und keine Kostenerstattung erfolgt. 507

946 BFH v. 12.05.2011 – VI R 42/10, NJW 2011, 3055.

947 BMF-Schreiben v. 20.12.2011 – IV C 4 – S2284/07/0031 002, BStBl. I 2011, 1249.

948 FG München 21.08.2012 – 10 K 800/10, openJur 2013, 3453, Datenbank BayernRecht.de.

949 BFH v. 09.05.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596.

950 FG Düsseldorf 19.02.2013 – 10 K 2392/12 E; NRWE (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH VI R 16/13, www2.nwb.de.

951 FG Köln 26.06.2013 – 7 K 2700/12 NRWE (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH VI R 29/13.

952 FG Schleswig-Holstein v. 17.04.2013 – 5 K 156/12, Rev.: BFH VI 26/13.

13. Kapitel

- 507a Das Finanzgericht Münster⁹⁵³ hat entschieden, dass Scheidungsprozesskosten auch nach der ab dem Jahr 2013 geltenden gesetzlichen Neuregelung als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind. Es begründet seine Ansicht damit, dass die Gerichts- und Anwaltskosten des Scheidungsprozesses außergewöhnliche Belastungen seien. Die Kosten entstünden zwangsläufig, weil eine Ehe nur durch ein Gerichtsverfahren aufgelöst werden kann. Der Begriff der Existenzgrundlage sei nicht rein materiell zu verstehen, sondern umfasse auch den Bereich des bürgerlichen Lebens und der gesellschaftlichen Stellung. Dies erfordere die Möglichkeit, sich aus einer zerrütteten Ehe lösen zu können. Für ein solch weites Verständnis spreche auch die Absicht des Gesetzgebers, lediglich die umfassende Ausweitung der Abzugsfähigkeit von Prozesskosten durch die seit dem Jahr 2011 geltende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wieder einzuschränken. Zwangsläufig entstandene Scheidungskosten seien aber schon seit früherer langjähriger Rechtsprechung als außergewöhnliche Belastungen anerkannt gewesen. Diese Abzugsmöglichkeit habe der Gesetzgeber nicht einschränken wollen.
- 507b Entsprechend entschied bereits das Finanzgericht Rheinland-Pfalz.⁹⁵⁴

953 FG Münster Urt. v. 21.11.2014 – 4 K 1829/14 E; Revision zugelassen, <http://openjur.de/u/750086.html>.

954 FG Rheinland-Pfalz Urt. v. 16.10.2014 – 4 K 1976/14; Revision zugelassen, <https://dejure.org/dienste/vernetzung/rechtsprechung?Gericht=FG%20Rheinland-Pfalz&Datum=16.10.2014&Aktenzeichen=4%20K%201976/14>.

Anhang: Checklisten, Übersichten und Tabellen zum Familiensteuerrecht

Anhang 1 Zustimmungserklärung

508

gegenüber dem Finanzamt	
Zustimmender Name/Steuernummer	geb.
Adresse	

Ich erkläre hiermit unwiderruflich Zustimmung bezüglich

Ankreuzen:		
<input type="checkbox"/>	I. Der Übertragung kinderbezogener Freibeträge/Pauschbeträge	
<input type="checkbox"/>	Kinderfreibetrag/Betreuungsfreibetrag	Betroffen Kind/Kinder
<input type="checkbox"/>	Ausbildungsfreibetrag	
<input type="checkbox"/>	Behindertenpauschbetrag	
	Hinterbliebenenpauschbetrag	Übertragung zugunsten:
<input type="checkbox"/>	II. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG	
Barleistungen €		Zugunsten:
Sachleistungen €		

An dieser Stelle wird eine **reine Zustimmungserklärung** abgegeben, mit der eine Bestätigung über die Höhe und Bewertung geleisteten Ehegattenunterhaltes nicht verbunden ist.

III. Zeitliche Einschränkung	
Die angekreuzte Erklärung wird ausschließlich für das Jahr (Vz) abgegeben.	

Sie soll keine Wirkung für andere Veranlagungszeiträume oder sonst für die Zukunft haben. Alle etwa eintretenden oder vorliegenden Zustimmungs- und Übertragungserklärungen für die Zukunft widerrufe ich hiermit vorsorglich.

Datum		Unterschrift
-------	--	--------------

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

Anhang 2 Realsplittingtabelle 2012

509 Realsplittingtabelle 2012, StKI 1, Angestellt Arbeiter mit KiSt 9 % und Solidaritätszuschlag mon. Unterhaltszahlung an den Gatten, die im Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerlich vom Einkommen des Unterhaltspflichtigen abgesetzt wird

Table with 17 columns (Einkommen in € from 100 to 850) and 29 rows (Einkommen from 1200 to 2950). Each cell contains a numerical value representing the tax amount.

Einkommen in €	100	150	200	250	300	350	400	450	500	550	600	650	700	750	800	850
3000	35,89	53,54	71,10	88,45	105,63	122,72	139,61	156,30	172,90	189,32	205,64	221,67	237,60	253,44	269,08	284,54
3050	36,07	53,91	71,57	89,03	106,38	123,56	140,65	157,54	174,23	190,74	207,14	223,37	239,50	255,43	271,18	286,83
3100	36,45	54,38	72,14	89,79	107,25	124,62	141,79	158,78	175,67	192,36	208,87	225,27	241,50	257,53	273,47	289,21
3150	36,64	54,68	72,62	90,37	108,01	125,47	142,75	159,92	176,91	193,70	210,40	226,91	243,32	259,43	275,57	291,41
3200	36,93	55,16	73,20	91,12	108,87	126,43	143,89	161,16	178,24	195,23	212,02	228,72	245,23	261,54	277,67	293,70
3250	37,21	55,63	73,76	91,79	109,73	127,48	145,04	162,40	179,67	196,75	213,74	230,53	247,13	263,63	279,95	296,08

Realsplittungstabelle 2012, StKI 1, Beamte mit KiSt 9 % und Solidaritätszuschlag

mon. Unterhaltszahlung an den Gatten, die im Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerlich vom Einkommen des Unterhaltspflichtigen abgesetzt wird

Einkommen in €	100	150	200	250	300	350	400	450	500	550	600	650	700	750	800	850
1200	19,98	29,07	37,52	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78	44,78
1250	20,98	30,52	39,51	47,87	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77	53,77
1300	21,99	32,07	41,52	50,41	58,69	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22	63,22
1350	23,07	33,70	43,68	53,05	61,94	70,11	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93	73,93
1400	24,15	35,33	45,95	55,95	65,30	74,12	82,30	85,74	85,74	85,74	85,74	85,74	85,74	85,74	85,74	85,74
1450	27,14	38,86	50,03	60,57	70,57	79,92	88,64	96,82	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90	99,90
1500	30,18	42,53	54,24	65,42	75,87	85,85	95,12	103,94	112,01	114,74	114,74	114,74	114,74	114,74	114,74	114,74
1550	31,18	45,63	57,89	69,61	80,70	91,24	101,13	110,40	119,12	127,21	129,56	129,56	129,56	129,56	129,56	129,56
1600	29,80	45,39	59,73	72,00	83,61	94,70	105,14	115,05	124,32	132,94	141,03	143,02	143,02	143,02	143,02	143,02
1650	28,42	44,18	59,66	73,92	86,18	97,80	108,80	119,24	129,14	138,32	147,04	155,02	156,66	156,66	156,66	156,66
1700	28,71	42,88	58,57	74,17	88,20	100,47	112,08	123,08	133,44	143,34	152,51	161,13	169,14	170,40	170,40	170,40
1750	29,01	43,33	57,58	73,27	88,86	102,78	114,95	126,48	137,47	147,92	157,63	166,90	175,45	183,44	184,34	184,34
1800	29,29	43,70	57,91	72,30	87,98	103,58	117,22	129,40	140,93	151,83	162,18	171,91	181,08	189,62	197,61	197,88
1850	29,58	44,09	58,49	72,71	87,33	103,03	118,61	131,84	143,83	155,37	166,18	176,43	186,07	195,15	203,60	210,77
1900	29,86	44,55	59,06	73,47	87,69	102,46	118,15	133,63	146,45	158,44	169,78	180,60	190,77	200,30	209,30	217,74
1950	30,15	44,94	59,64	74,15	88,55	102,77	117,78	133,37	148,81	161,34	173,14	184,50	195,13	205,30	214,75	223,66
2000	30,35	45,33	60,12	74,81	89,31	103,63	117,83	133,09	148,69	163,70	176,15	187,95	199,12	209,75	219,75	229,20
2050	30,73	45,80	60,69	75,49	90,17	104,57	118,89	133,11	148,50	164,19	178,79	191,14	202,86	213,94	224,47	234,47
2100	30,92	46,17	61,26	76,14	90,93	105,53	120,03	134,34	148,48	164,09	179,69	193,96	206,23	217,86	228,84	239,28
2150	31,20	46,56	61,83	76,90	91,78	106,49	121,09	135,49	149,81	164,09	179,80	195,38	209,23	221,32	232,94	243,84
2200	31,48	46,94	62,31	77,48	92,54	107,43	122,13	136,74	151,14	165,36	179,90	195,59	211,07	224,51	236,60	248,04
2250	31,78	47,42	62,87	78,24	93,41	108,39	123,27	137,98	152,47	166,89	181,09	195,89	211,47	227,05	240,08	252,07
2300	32,06	47,80	63,45	78,91	94,18	109,35	124,33	139,21	153,91	168,40	182,72	196,94	211,86	227,55	243,03	255,65
2350	32,35	48,29	64,04	79,58	95,04	110,30	125,47	140,46	155,24	169,84	184,35	198,75	212,89	228,04	243,72	258,87
2400	32,53	48,56	64,50	80,25	95,79	111,26	126,53	141,59	156,58	171,36	185,96	200,47	214,79	228,90	244,30	259,90
2450	32,93	49,04	65,07	81,02	96,65	112,21	127,67	142,85	158,01	172,90	187,68	202,28	216,69	231,01	245,21	260,77
2500	33,10	49,42	65,56	81,59	97,42	113,07	128,62	143,98	159,25	174,33	189,22	204,00	218,50	233,01	247,21	261,43
2550	33,40	49,81	66,13	82,25	98,28	114,02	129,76	145,23	160,59	175,85	190,84	205,72	220,50	235,02	249,42	263,73
2600	33,67	50,28	66,70	83,01	99,14	115,07	130,91	146,56	162,02	177,37	192,54	207,53	222,42	237,11	251,71	266,11

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

Einkommen in €	100	150	200	250	300	350	400	450	500	550	600	650	700	750	800	850
2650	33,97	50,66	67,27	83,69	99,90	116,03	131,96	147,70	163,36	178,82	194,19	209,35	224,33	239,12	253,81	268,32
2700	34,27	51,07	67,76	84,36	100,76	116,99	133,02	148,96	164,70	180,35	195,80	211,07	226,25	241,22	256,02	270,71
2750	34,54	51,53	68,33	85,02	101,53	117,94	134,16	150,19	166,11	181,86	197,42	212,88	228,14	243,22	258,20	272,99
2800	34,74	51,91	68,90	85,70	102,39	118,90	135,21	151,42	167,45	183,30	199,05	214,60	230,05	245,23	260,40	275,28
2850	35,02	52,29	69,37	86,36	103,16	119,75	136,26	152,57	168,80	184,83	200,66	216,31	231,86	247,32	262,49	277,57
2900	35,31	52,67	69,94	87,02	104,01	120,81	137,40	153,81	170,13	186,35	202,28	218,13	233,87	249,33	264,68	279,96
2950	35,58	53,13	70,51	87,68	104,76	121,75	138,44	155,04	171,55	187,78	203,90	219,93	235,67	251,42	266,87	282,24
3000	35,89	53,54	71,10	88,45	105,63	122,72	139,61	156,30	172,90	189,32	205,64	221,67	237,60	253,44	269,08	284,54
3050	36,07	53,91	71,57	89,03	106,38	123,56	140,65	157,54	174,23	190,74	207,14	223,37	239,50	255,43	271,18	286,83
3100	36,45	54,38	72,14	89,79	107,25	124,62	141,79	158,78	175,67	192,36	208,87	225,27	241,50	257,53	273,47	289,21
3150	36,64	54,68	72,62	90,37	108,01	125,47	142,75	159,92	176,91	193,70	210,40	226,91	243,32	259,43	275,57	291,41
3200	36,93	55,16	73,20	91,12	108,87	126,43	143,89	161,16	178,24	195,23	212,02	228,72	245,23	261,54	277,67	293,70
3250	37,21	55,63	73,76	91,79	109,73	127,48	145,04	162,40	179,67	196,75	213,74	230,53	247,13	263,63	279,95	296,08

Anhang 3 Steuern und statistische Daten

1. Tarifstruktur⁹⁵⁵

510

		2012	2011	2010
Grundfreibetrag	Grundtabelle	8.004	8.004	8.004
	Splittingtabelle	16.008	16.008	16.008
Progressionszone	steigender Grenzsteuersatz	14,0 – 42 %	14,0 – 42 %	14,0 – 42 %
Obere Proportionalzone ab einem zu versteuerndem Einkommen von	Grenzsteuersatz konstant	42,0 %	42,0 %	42,0 %
	Grundtabelle	52.882	52.882	52.882
	Splittingtabelle	105.763	105.763	105.763
Spitzensteuersatz ab einem zu versteuerndem Einkommen von	Grenzsteuersatz konstant	45 %	45 %	45 %
	Grundtabelle	250.731	250.731	250.731
	Splittingtabelle	501.463	501.463	501.463
Kirchensteuer	Baden-Württemberg, Bayern	8 %		
<i>Bemessungsgrundlage ist eine unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge fiktiv ermittelte Einkommensteuer (§ 51 Abs. 2 EStG)</i>				
	Übrige Bundesländer	9 %		

2. Struktur der Lohnsteuertabelle Tarif 2012

Steuerklasse	I	II	III	IV ¹	V
Grundfreibetrag	8.004	8.004	16.008	8.004	0
Arbeitnehmer-Pauschbetrag	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000
Sonderausgabenpauschbetrag	36	36	72	36	0
Vorsorgeaufwendungen ²	ja	ja	ja	ja	nein
Entlastungsbetrag f. Alleinerziehende ³	0	1.308	0	0	0

1 Ehegatten können die Lohnsteuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor wählen, um einen der individuellen Steuerschuld angenäherten Lohnsteuerabzug zu erreichen (§ 39f EStG).

955 § 32a Abs. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 41.

13. Kapitel

2 Ab VZ 2010 sind Beiträge zur Krankenversicherung zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus – dies sind die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung bzw. in der privaten Krankenversicherung die dafür erforderlichen Beitragsanteile – als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 10 Abs. 2 EStG).

3 § 24b EStG.

3. Brutto/Nettolohntabelle – Jahr 2012⁹⁵⁶

Nettolohn	Bruttolohn StKl. I/IV		Bruttolohn StKl. III		Bruttolohn StKl. V	
	aBL	nBL	aBL	nBL	aBL	nBL
500	604		604		716	
600	747		747		881	
700	880		880		1.036	
800	1.027		1.005		1.283	
900	1.184		1.132		1.567	
1.000	1.350		1.257		1.808	
1.100	1.544		1.383		2.031	
1.200	1.735		1.509		2.266	
1.300	1.923		1.635		2.514	
1.400	2.112		1.771		2.775	
1.500	2.305		1.923		3.037	
1.600	2.501		2.079		3.301	
1.700	2.700		2.244		3.565	
1.800	2.903		2.414		3.828	
1.900	3.111		2.590		4.061	
2.000	3.322		2.782		4.294	
2.100	3.538		2.973		4.527	
2.200	3.760		3.155		4.760	4.761
2.300	3.968		3.338		4.994	4.960
2.400	4.174		3.523		5.227	5.153
2.500	4.385		3.710		5.460	5.345
2.600	4.601		3.890		5.677	5.538

956 Auf folgenden Annahmen beruhende Berechnung: Solidarzuschlag 5,5 %; Kirchensteuer 9 %; Krankenversicherung 15,5 % (AN-Anteil 7,3 % + 0,9 %); Pflegeversicherung 1,95 %; Rentenversicherung 19,6 %; Arbeitslosenversicherung 3,0 %; keine Freibeträge.

2.700	4.824		4.820	4.058	5.870	5.731
2.800	5.053		5.009	4.228	6.062	5.924
2.900	5.286		5.202	4.400	6.255	6.116
3.000	5.520		5.394	4.574	6.448	6.309
3.100	5.726		5.587	4.748	6.641	6.501
3.200	5.919	5.780	4.925	4.906	6.833	6.694
3.300	6.111	5.972	5.102	5.058	7.026	6.887
3.400	6.304	6.165	5.282	5.211	7.218	7.079
3.500	6.497	6.357	5.463	5.364	7.411	7.272
3.600	6.689	6.550	5.639	5.519	7.604	7.464
3.700	6.882	6.742	5.796	5.675	7.796	7.657
3.800	7.075	6.935	5.954	5.833	7.989	7.849
3.900	7.267	7.128	6.113	5.991	8.181	8.042
4.000	7.460	7.320	6.273	6.151	8.374	8.235

4. Brutto/Nettolohntabelle – Jahr 2012⁹⁵⁷

Nettolohn	Bruttolohn StKl. I/IV		Bruttolohn StKl. III		Bruttolohn StKl. V	
	aBL	nBL	aBL	nBL	aBL	nBL
6.000	7.248		7.248		8.590	
7.000	8.687		8.686		10.263	
8.000	10.060		10.060		11.814	
9.000	11.408		11.317		13.879	
10.000	12.946		12.575		16.512	
11.000	14.538		13.832		19.300	
12.000	16.206		15.090		21.701	
13.000	18.125		16.347		23.930	
14.000	20.056		17.605		26.235	
15.000	21.968		18.862		28.655	
16.000	23.838		20.119		31.189	

957 Auf folgenden Annahmen beruhende Berechnung: Solidarzuschlag 5,5 %; Kirchensteuer 9 %; Krankenversicherung 15,5 % (AN-Anteil 7,3 % + 0,9 %); Pflegeversicherung 1,95 %; Rentenversicherung 19,6 %; Arbeitslosenversicherung 3,0 %; keine Freibeträge.

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

Nettolohn	Bruttolohn StKl. I/IV		Bruttolohn StKl. III		Bruttolohn StKl. V	
	aBL	nBL	aBL	nBL	aBL	nBL
17.000	25.738		21.555		33.821	
18.000	27.663		23.081		36.453	
19.000	29.618		24.632		39.089	
20.000	31.604		26.257		41.724	
21.000	33.617		27.939		44.357	
22.000	35.666		29.662		46.863	
23.000	37.749		31.438		49.198	
24.000	39.869		33.385		51.531	
25.000	42.025		35.312		53.863	
26.000	44.222		37.128		56.196	
27.000	46.400		38.956		58.527	58.336
28.000	48.431		40.798		60.862	60.293
29.000	50.501		42.649		63.192	62.219
30.000	52.617		44.514		65.527	64.145
32.500	58.113		58.025	48.873	70.633	68.961
35.000	63.902		62.803	53.152	75.449	73778
37.500	69.292		67.621	57.510	80.265	78.593
40.000	74.108	72.436	61.947	61.305	85.081	83.410
42.500	78.295	77.252	66.469	65.144	89.897	88.226
45.000	83.740	82.070	70.496	69.046	94.714	93.042
47.500	88.556	86.884	74.476	73.011	99.529	97.858
50.000	93.372	91.702	78.526	77.040	104.345	102.674

5. Freibeträge

	2012	2011	2010
Kinderfreibetrag je Elternteil (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG) ¹	2.184	2.184	2.184
Erziehungsfreibetrag je Elternteil (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG)	1.320	1.320	1.320
Entlastungsbetrag f. Alleinerziehende (§ 24b EStG)	1.308	1.308	1.308
Altersentlastungsbetrag § 24a EStG) ² Höchstbetrag	1.368	1.444	1.520
Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG) ³ Höchstbetrag	2.160	2.280	2.400

	2012	2011	2010
Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2 EStG)	648	684	720
Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2 EStG)	924	924	924

- 1 Der Freibetrag entfällt bei volljährigen Kindern, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes im Jahr 7.188 € (VZ 2003) bzw. 7.680 € (ab VZ 2004) im Kalenderjahr übersteigen (§ 32 Abs. 4 EStG).
- 2 Der prozentuale Anteil an den Einkünften und der Höchstbetrag sinken kontinuierlich ab VZ 2005–VZ 2040.
- 3 Bis VZ 2004 40 % der Versorgungsbezüge begrenzt durch Höchstbetrag; ab VZ 2005 weiterer Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag; prozentualer Anteil, Höchstbetrag und Zuschlag sinken kontinuierlich ab VZ 2005–2040.

6. Pauschbeträge

		2012	2011	2010
Werbungskosten				
Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 9a Abs. 1 Nr. 1 EStG)		1.000	1.000	920
Pauschale je Entfernungskilometer zw. Whg. und Arbeitsstätte ¹ (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG)		0,30	0,30	0,30
Einnahmen aus Kapitalvermögen ²	Einzelveranlagung	801	801	801
	Zusammenveranlagung	1.602	1.602	1.602
Einnahmen aus Unterhalt/Vorsorgeverträgen (§ 9a Abs. 1 Nr. 3 EStG)		102	102	102
Erwerbsbedingte Kinderbetreuung § 9c Abs. 1 EStG ³	2/3 der Leistung – Höchstbetrag je Kind	–	4.000	4.000
Sonderausgaben				
Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10c Abs. 1, 4 EStG)	Einzelveranlagung	36	36	36
	Zusammenveranlagung	72	72	72
Höchstbetrag für Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3 i.V.m. I Nr. 2 EStG)	Einzelveranlagung			14.000
	Zusammenveranlagung			28.000
Höchstbetrag für Krankenvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 4 i.V.m. I Nr. 3 EStG) ⁴ Zusammenveranlagte Ehegatten: Summe der Höchstbeträge für jeden Ehegatten	Steuerpfl., die 100 % der Aufwendungen zu tragen haben	2.800	2.400	2.400

13. Kapitel

Familiensteuerrecht

		2012	2011	2010
	Teilw. Erstattungsanspruch ohne eigene Beiträge (Beihilfe)	1.900	1.500	1.500
Kinderbetreuung bis zum 14. LJ. § 10 1 Nr. 5 EStG	2/3 der Leistungen – Höchstbetrag je Kind	4.000	4.000	4.000

- 1 Die Entfernungspauschale wird wieder uneingeschränkt gewährt (rückwirkend ab VZ 2007; Gesetz vom 20.04.2009, BGBl. I 774).
- 2 § 9a Abs. 1 Nr. 2 EStG entfällt ab VZ 2008; jetzt Sparerpauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG.
- 3 Ab VZ 2012 sind Aufwendungen für die Kinderbetreuung nur noch als Sonderausgaben geltend zu machen.
- 4 § 10 Abs. 4 EStG geändert durch Gesetz v. 16.07.2009, BGBl. I, 1959 mit Wirkung vom 23.07.2009.

7. Außergewöhnliche Belastung

Außergewöhnliche Belastung			
aufgrund zwangsläufiger größerer Aufwendungen können abgezogen werden, soweit sie die zumutbare Belastung übersteigt (§ 33 EStG). Die zumutbare Belastung beträgt			
Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15.340	über 15.340 bis 51.130	über 51.130
Veranlagung nach Grundtabelle, keine Kinder	5 %	6 %	7 %
Zusammenveranlagte Eheleute (Splittingtarif), keine Kinder	4 %	5 %	6 %
Steuerpflichtige, bis zu zwei Kindern	2 %	3 %	4 %
Steuerpflichtige, mehr als zwei Kinder	1 %	1 %	2 %
des Gesamtbetrags der Einkünfte			

Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen				
		2012	2011	2010
Freibetrag für Unterhalt/Ausbildung, wenn kein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld besteht, ab VZ 2010 ggf. zzgl. Vorsorgeaufwendungen ¹ (§ 33a Abs. 1 EStG)	Der Betrag vermindert sich um die 624 übersteigenden Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person	8.004	8.004	7.680
Ausbildungsfreibetrag für vollj. Kind bei auswärtiger Unterbringung (§ 33a Abs. 2 EStG)		924	924 ²	924
Freibetrag für Haushaltshilfe im Alter/bei Krankheit oder Heim-		–	–	

Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen				
		2012	2011	2010
unterbringung (§ 33a Abs. 3 EStG)				
Pauschbeträge für Behinderte § 33b Abs. 2 EStG	Grad der Behinderung			
	25 und 30	310	310	310
	35 und 40	430	430	430
	45 und 50	570	570	570
	55 und 60	729	729	729
	65 und 70	890	890	890
	75 und 80	1.060	1.060	1.060
	85 und 90	1.230	1.230	1.230
	95 und 100	1.420	1.420	1.420
	Hilflose und Blinde	3.700	3.700	3.700
Hinterbliebenen-Pauschbetrag § 33b Abs. 4 EStG		370	370	370
Pflege-Pauschbetrag § 33b Abs. 6 EStG		924	924	924

1 Gesetz vom 16.07.2009, BGBl. I 1959.

2 Bis VZ 2011 verminderte sich der Freibetrag um die 1.848 € übersteigenden Einkünfte und Bezüge des Kindes.

8. Steuerfreie Pauschalen bei Dienstreisen⁹⁵⁸

	2012	2011	2010
Dienstreisen Pauschale Kilometersätze je gefahrenen Kilometer (§ 3 Nr. 13 EStG; LStR H 9.5)			
Pkw	0,30 €	0,30 €	0,30 €
Motorrad/Motorroller	0,13 €	0,13 €	0,13 €
Moped/Mofa	0,08 €	0,08 €	0,08 €
Fahrrad	0,05 €	0,05 €	0,05 €
Verpflegungsmehraufwand (§§ 3 Nr. 13, 4 V S. 1 Nr. 5 EStG) bei Abwesenheit von der Wohnung von			
mehr als 24 Stunden	24,00 €	24,00 €	24,00 €

⁹⁵⁸ Erstattung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwand ist bis zur Höhe der Pauschalen steuerfreies Einkommen (§ 3 Nr. 13 EStG); der die Pauschalen übersteigende Spesenanteil ist steuerpflichtig.

13. Kapitel

mind. 14 bis zu 24 Stunden	12,00 €	12,00 €	12,00 €
mind. 8 bis zu 14 Stunden	6,00 €	6,00 €	6,00 €

Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) s. S. 48

9. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (2012)⁹⁵⁹

Vorbemerkungen

1. Die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben werden durch die zuständigen Finanzbehörden festgesetzt.
2. Sie beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Sie entbinden ihn damit von der Aufzeichnung einer Vielzahl von Einzelentnahmen.
3. Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit und Urlaub rechtfertigen keine Änderung der Pauschbeträge.
4. Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für Kinder bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrages. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
5. Die pauschalen Werte berücksichtigen im jeweiligen Gewerbegebiet das allgemein übliche Warensortiment.
6. Bei gemischten Betrieben (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Gewerbegebiet	Jahreswert für eine Person ohne USt		
	ermäßigter Steuersatz	voller Steuersatz	insgesamt
	EUR	EUR	EUR
Bäckerei und Konditorei	873	443	1.316
Fleischerei	693	1.039	1.732
Gast- und Speisewirtschaften			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	831	1.246	2.077
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1.149	2.049	3.198
Getränke Einzelhandel	0	374	374
Café	886	762	1.648
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	526	70	596

959 DStR 2010, 2577.

Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1.205	582	1.787
Obst, Gemüse, Südf Früchte und Kartoffeln (Eh.)	277	208	485

10. Erbschafts-/Schenkungssteuer⁹⁶⁰

Steuerklasse, § 15 ErbStG

I	1. der Ehegatte 2. die Kinder und Stiefkinder 3. die Abkömmlinge der in Nr. 2 genannten Kinder und Stiefkinder 4. die Eltern und Voreltern bei Erwerben von Todes wegen
II	1. die Eltern und Voreltern, soweit sie nicht zur Steuerklasse I gehören, 2. die Geschwister 3. die Abkömmlinge ersten Grades von Geschwistern 4. die Stiefeltern 5. die Schwiegerkinder 6. die Schwiegereltern 7. der geschiedene Ehegatte
III	alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen

Freibeträge, § 16 ErbStG

I	1. des Ehegatten	500.000 €
	2. der Kinder und Kinder verstorbener Kinder i.S. der Steuerklasse I Nr. 2	400.000 €
	3. der Kinder der Kinder im Sinne der Steuerklasse I Nr. 2	200.000 €
	4. der übrigen Personen der Steuerklasse I	100.000 €
II	5. der Personen der Steuerklasse II	20.000 €
III	6. des Lebenspartners	500.000 €
	7. der übrigen Personen der Steuerklasse III	20.000 €

Besondere Versorgungs-Freibeträge beim Erwerb von Todes wegen, § 17 ErbStG

Ehegatte und Lebenspartner	256.000 €
Kinder iS. der Steuerklasse I Nr. 2 bei einem Alter	
1. bis zu 5 Jahren	52.000 €

960 Gesetz vom 24.12.2008, BGBl. I, 3018.

13. Kapitel

2. mehr als 5 bis zu 10 Jahren	41.000 €
3. mehr als 10 bis zu 15 Jahren	30.700 €
4. mehr als 15 bis zu 20 Jahren	20.500 €
5. mehr als 20 Jahren bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres	10.300 €
Sofern der Ehegatte oder die Kinder aus Anlass des Todesfalls steuerfreie Versorgungsbezüge erhalten, vermindert sich der Freibetrag um den Kapitalwert dieser Bezüge.	

Sonstige persönliche Freibeträge im Todesfall, § 13 ErbStG⁹⁶¹

a) Hausrat, Kleidung, Wäsche für Personen der Steuerklasse I und Lebenspartner	41.000 €
b) Sonstige körperliche Gegenstände für Personen der Steuerklasse I	12.000 €
c) Hausrat, Kleidung, sonstige Gegenstände für Personen der Steuerklasse II/III	12.000 €
Bei a–c gilt die Befreiung nicht für Gegenstände, die zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, zum Grundvermögen oder zum Betriebsvermögen gehören, für Zahlungsmittel, Wertpapiere, Münzen, Edelmetalle, Edelsteine und Perlen	
Erwerb nach § 1969 BGB (Dreißigster) (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG)	100 %
Erwerb durch Eltern, Adoptiveltern, Stiefeltern oder Großeltern des Erblassers bei Erwerbsunfähigkeit (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 ErbStG)	41.000 €
Erwerb durch Personen, die den Erblasser unentgeltlich oder nur gegen geringes Entgelt gepflegt oder unterhalten haben (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG)	20.000 €

Steuersätze, § 19 ErbStG

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... € ¹	Vomhundertsatz in der Steuerklasse		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
über 26.000.000	30	43	50

1 Der Unterschied zwischen der sich nach dieser Tabelle ergebenden Steuer und der Steuer, die sich berechnen würde, wenn der Erwerb die letztvorhergehende Wertgrenze nicht überstiegen hätte,

961 Daneben regelt § 13 ErbStG weitere Freibeträge aus sachlichen und sozialen Gründen; zu den Freibeträgen bei **Betriebsvermögen** s. §§ 13a, 13b, 19 a ErbStG.

wird nur insoweit erhoben, als er bei einem Steuersatz bis zu 30 % aus der Hälfte und bei einem Steuersatz über 30 % aus 3/4 des die Wertgrenze übersteigenden Betrags gedeckt werden kann (§ 19 Abs. 3 ErbStG).

11. Basis- und Verzugszinssatz

Gültig ab	Basiszinssatz § 247 BGB	Verzugszinssatz	
		Verbrauchergeschäfte § 288 Abs. 1 Satz 1 BGB (+ 5 %)	Handelsgeschäfte § 352 Abs. 1 Satz 1 HGB (+ 8 %)
01.07.2012 ¹			
01.01.2012	0,12 %	5,12 %	8,12 %
01.07.2011	0,37 %	5,37 %	8,37 %
01.01.2011	0,12 %	5,12 %	8,12 %
01.07.2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
01.01.2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
01.07.2009	0,12 %	5,12 %	8,12 %
01.01.2009	1,62 %	6,62 %	9,62 %
01.07.2008	3,19 %	8,19 %	11,19 %
01.01.2008	3,32 %	8,32 %	11,32 %
01.07.2007	3,19 %	8,19 %	11,19 %
01.01.2007	2,70 %	7,70 %	10,70 %
01.07.2006	1,95 %	6,95 %	9,95 %
01.01.2006	1,37 %	6,37 %	9,37 %
01.07.2005	1,17 %	6,17 %	9,17 %
01.01.2005	1,21 %	6,21 %	9,21 %
01.07.2004	1,13 %	6,13 %	9,13 %
01.01.2004	1,14 %	6,14 %	9,14 %
01.07.2003	1,22 %	6,22 %	9,22 %
01.01.2003	1,97 %	6,97 %	9,97 %
01.07.2002	2,47 %	7,47 %	10,47 %
01.01.2002	2,57 %	7,57 %	10,57 %

¹ Werte waren bei Redaktionsschluss noch nicht bekannt.

13. Kapitel

Anhang 4 Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch und Beispiel für anfordernde Unterlagen bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden:

- 511 1. Der/Die Unterhaltsschuldner(in) U wird verpflichtet, der/dem unterhaltsberechtigten B Auskunft zu erteilen über seine/ihre Einkünfte, getrennt für die Kalenderjahre X – Z, sowie über sein/ihr Vermögen zum Stichtag Z, durch eine systematische Aufstellung der Einkünfte und des Vermögens; sowie einer Aufstellung der geleisteten Steuerzahlungen, einschließlich etwaiger Nachzahlungen und Steuervorauszahlungen, und einschließlich der etwaig erhalten Steuererstattungen in den Jahren X – Z;
2. die Auskunft über die Einkünfte zu belegen durch Vorlage der dazu ergangenen Vorauszahlungs-, Vorauszahlungsanpassungs- und Erstattungsbescheide und der Einkommensteuerbescheide nebst den zugrunde gelegten Einkommensteuererklärungen und deren Anlagen für die Kalenderjahre X – Z, insbesondere
- Anlage N** (Nichtselbstständige Arbeit) nebst etwaigem Arbeits- oder (Geschäftsführer-) Dienstvertrag, Anlage N-AUS einschließlich aller Anlagen, wie Ergänzungs- und/oder Änderungsvereinbarungen
- Anlage G** (Gewerbebetrieb)nebst
- für alle Einzelunternehmer:
 - Einnahmenüberschuss-Rechnung
 - oder
 - Jahresabschlüsse, bestehend aus
 - Bilanz nebst Anlageverzeichnis, G&V, Anhang, Lagebericht
 - Summen- und Saldenliste sowie
 - Auszug über die Sachkonten: A, B, C
- bei Beteiligungen an einer Personengesellschaft:**
- Erklärungen und Bescheide über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (Anlage ESt 1, 1, 3 B)
 - Ermittlung des Unterschiedsbetrages zwischen etwaigen
 - Sonderbetriebseinnahmen- und ausgaben
 - EÜR
 - oder
 - Jahresabschlüsse der Gesellschaft, bestehend aus
 - Bilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung für die Jahre X – Z
 - Summen- und Saldenlisten, sowie
 - Sachkonten: D, E, F
 - Gewinnverwendungsbeschlüsse
- Anlage EÜR (Einnahmen-/überschussrechnung), Anlage SZE, Anlage AVEÜR mit Steuerbescheinigung**
- Anlage KAP (Kapitalvermögen)**, soweit Einkünfte aus Kapitalvermögen, insbesondere einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung an Kapitalgesellschaften erzielt wurden,
- sowie zusätzlich für die Kalenderjahre X, Y und Z:
- Jahresabschlüsse der Gesellschaft(en) bestehend aus
 - Bilanz nebst Anlageverzeichnis, G&V, Anhang, Lagebericht
 - Summen- und Saldenlisten für Sachkonten G, H, I
 - Protokollen der Gesellschafterversammlungen
 - Feststellungs- und Gewinnverwendungsbeschlüsse

- Körperschaftsteuerbescheide und Körperschaftsteuererklärungen mit Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals, letztmalig festgestellt zum 31.12.2006, § 37 Abs. 4 KStG

Anlage L nebst weiterer Anlage Forstwirtschaft und Weinbau

Anlage V (Vermietung und Verpachtung) nebst allen zugrunde liegenden Aufstellungen der Einnahmen und der Werbungskosten

Anlage SO (Sonstige Einkünfte)

Anlage FW (Förderung des Wohneigentums)

Anlage U (Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben), Anlage Unterhalt

Anlage AUS (Ausländische Einkünfte und Steuern)

Anlage R (Renten und andere Leistungen), Anlage AV

Anlage Zinsschranke

Anlage Vorsorgeaufwand

Anlage 34a, Begünstigung des nicht entnommenen Gewinns

Der Antrag ist ggf. noch entsprechend den Anlagen zur den Einkommensteuererklärungen zu ergänzen:

Angaben zu Unterhaltsleistungen an bedürftige Personen, Anlage Unterhalt

Kind, Anlage Kind

Statistische Angaben, Anlage St

Zustimmung zur Übertragung von Kinderfreibeträgen und Freibeträgen für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf, Anlage K

Altersvorsorgebeiträge als Sonderausgaben nach § 10a EStG, Anlage AV

Weinbau, Anlage Weinbau

Vermögenswirksame Leistungen, Anlage VL sowie

der nachfolgenden Positionen:

Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne nach § 24c EStG bis 2008, ab 2009 Einzeldokumentationen über diese Erträge

13. Kapitel

Anhang 5 Beispiele für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen:

- 512 Einkommensteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung
Einkommensteuererklärungen (Mantelbogen nebst allen Anlagen)
Einkommensteuerbescheide (auch die geänderten)
Betriebsprüfungsberichte
Prüfberichte bei den der Pflichtprüfung nach § 267 HGB unterliegenden Unternehmen
Handelsbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)
Steuerbilanzen (nebst Erläuterungsberichten)
Konsolidierte Abschlüsse verbundener Unternehmen, u.a. bei Betriebsaufspaltung
Im Insolvenzfall:
– Gutachten nach § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 InsO
– Überschuldungsbilanzen
– Berichte des Insolvenzverwalters nach §§ 79, 156 Abs. 1, 197 InsO Gewinn- und Verlustrechnungen (nebst Erläuterungsberichten)
Anhänge zu den Jahresabschlüssen bei Körperschaften nach § 264 HGB
Lageberichte
Kontennachweise zur G u V
Handelsbücher gem. § 258 HGB
Hauptabschlussberichte
Gesellschaftsverträge/Gewinnregelungen
Gewinn-/Verlustverwendungsbeschlüsse
Gewinnfeststellungsbescheide nach § 179 Abs. 2 AO bei Personengesellschaften
Handelsregisterauszüge
Liste der Gesellschafter
Geschäftsführerverträge mit allen Änderungen (nebst Gehaltskonten, Pensionsverträgen, Verträgen über Dienstwagen)
Körperschaftsteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung
Körperschaftsteuererklärungen
Körperschaftsteuerbescheide
Auflistung der Ergebnisminderungen durch die Ausübung von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten
Übersicht über die Entwicklung und Auflösung von Rückstellungen
Auflistung von verfallbaren und unverfallbaren Anwartschaften bei Pensionsrückstellungen inkl. der versicherungsmathematischen Berechnungen (nach Richttafel 2005G Heubeck)
EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG (mit Kontennachweisen)
Auflistung der Ergebnisminderungen durch Sonder-AfA, erhöhte, außerplanmäßige und degressive AfA
Auflistung Schuldzinsen mit Begründung für Betriebsbedingtheit

Fahrtenbuch

Telefonlisten

Liste für Geschenke mit Adressaten

Auflistung von außerordentlichen, betriebsfremden und periodenfremden Aufwendungen und Erträgen

Umsatzsteuererklärungen

Jahresumsatzsteuerbescheide

Betriebswirtschaftliche Auswertungen

Summen- und Saldenlisten zum Abschlussstichtag

Umbuchungslisten

Sachkonten (vereinzelt/vollständig)

Anlagenverzeichnisse

Kontoauszüge des Finanzamtes über Einkommensteuerzahlungen und -erstattungen

Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne nach § 24c EStG bis 2008, ab 2009 Einzeldokumentationen über diese Erträge

