

Grundsätzlich ist von derartigen Gestaltungsmöglichkeiten aber dringend abzuraten, weil ein steuerrechtliches Umweggeschäft im Sinne des § 42 AO vorliegen könnte, das steuerliche wie rechtliche Berater mit heftigen Haftungsrisiken belegt. Empfehlenswert ist dabei die verbindliche Voranfrage beim zuständigen Veranlagungsfinanzamt.

Problematisch wird die Angelegenheit, wenn die Parteien getrennt sind und das Zugewinnausgleichsverfahren im Kontext mit der Rückabwicklung der Schwiegerelternschenkung erfolgt.

Nach der Rechtsprechung des BGH⁴³¹ zur latenten, individuell zu ermittelnden, Steuerlast, die auf die Momentaufnahme des Stichtags abstellt, hat auch im Fall der Nichtveranlagung der Schenkungsteuer eine Berücksichtigung der Schenkungsteuer 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 Kogel⁴³² 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 Ziffer 1 ErbStG, gegebenenfalls auch mit Vollverzinsung, ist schon hingewiesen worden.

Zudem wirkt sich die Indexierung auf den Anspruch aus⁴³³.

L. Kinder – steuerliche Entlastung und Förderung

I. Zentraler Begriff des Kindes in § 32 EStG

1. Grundsatz

§ 32 EStG macht die steuerliche Berücksichtigung von Kindern von deren Alter und anderen Voraussetzungen abhängig. 143

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

⁴³¹ BGH FamRZ 2011, 622 & 1367 mit Anm. Kuckenburg, FuR 2011, 512 & 515; Kogel 835.

⁴³² Kogel 835.

⁴³³ Eindrucksvoll mit Zahlenbeispielen, Kogel 835 ff.

Neben dem Kinderfreibetrag und dem Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, § 32 Abs. 6 EStG⁴³⁴ 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)

Zu berücksichtigende Kinder sind leibliche Kinder, Adoptivkinder⁴³⁵ und Pflegekinder,⁴³⁶ die der Steuerpflichtige in seinen Haushalt aufgenommen hat und mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil⁴³⁷ auf seine Kosten unterhält. Beim noch nicht schulpflichtigen Kind ist das Obhut- und Pflegeverhältnis zu einem alleinerziehenden Elternteil i.d.R.⁴³⁸ zugunsten eines Pflegeverhältnisses nach einem Jahr durchbrochen. Eine mindestens zweijährige Zeitspanne wird für noch schulpflichtige Kinder zitiert.⁴³⁹

Durch Beschluss des Bundestages vom 02.06.1995⁴⁴⁰ ist der Bundesregierung aufgegeben, alle zwei Jahre einen Bericht über das **Existenzminimum von Kindern und Familien** zu erstatten. Der achte Bericht für 2012⁴⁴¹ geht von einem Regelbedarfsniveau bei Alleinstehenden von 4 488 € (374 € pro Monat) und bei Ehepaaren von 8 064 € (672 € 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. Der Bedarf für Kinder von 6 bis 14 Jahren beträgt 251 € pro Monat und 287 € für Kinder von 14 bis unter 18 Jahren. Für 2012 ergibt sich daraus für den Bildungs- und Teilhabebedarf ein durchschnittlich zu berücksichtigender Betrag von 228 € (19 € pro Monat).

2. Kollisionsfälle⁴⁴²

- 144 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 Berücksichtigungsdauer⁴⁴³

- 145 Sie beginnt mit dem vollen Monat der Lebendgeburt und endet mit dem Monat der Vollendung des 18. Lebensjahres⁴⁴⁴. In dieser Zeitspanne erfolgt eine Berücksichtigung unabhängig von Einkommen und Bezügen des Kindes, auch bei hohem Kindeseinkommen. Auch eigenes Vermögen des minderjährigen Kindes ist hier ebenso wie der Ertrag daraus völlig unerheblich.

434 § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I 2009 S. 3950), anzuwenden ab dem Veranlagungszeitraum 2010.

435 § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG: »... im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder«.

436 § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG fordert ferner ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band sowie ein Nichtbestehen des Obhut- und Pflegeverhältnisses zu den leiblichen Eltern.

437 BFH FamRZ 2004, 2003, 1388 (mindestens 20 %).

438 BFH NJW 1996, 1846.

439 *Plewka/Söffing* NJW 1996, 1943 mit Hinweis auf BFH BStBl II 1996, 63.

440 BT-Drucks. 13/1558 und amtliches Protokoll der 42. Sitzung des Bundestages vom 02.06.1995.

441 BT-Drucks. 17/5550.

442 § 32 Abs. 2 EStG.

443 § 32 Abs. 3 EStG.

444 *Schmidt/Loschelder* EStG § 31 Rn. 25, § 32 Rn. 27.

4. Berücksichtigung ab Vollendung des 18. Lebensjahres⁴⁴⁵

Hierzu zählt erstmals der Monat nach Eintritt der Volljährigkeit. Es muss **eine** der folgenden Voraussetzungen erfüllt sein: 146

- Das 21. Lebensjahr⁴⁴⁶ 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 ausgebildet⁴⁴⁷ 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. Buchstaben d. oder
 - c) kann eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen oder
 - d) leistet ein gesetzliches freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr.⁴⁴⁸

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 Entscheidung⁴⁴⁹ 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.⁴⁵⁰

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.⁴⁵¹ 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 mehr⁴⁵² und die Zwangspause ist immer zu berücksich-

445 § 32 Abs. 4 EStG.

446 Gem. § 32 Abs. 5 EStG erhöht sich die Altersgrenze entsprechend der Dauer des geleisteten Grundwehrdienstes oder Zivildienstes. Gleiches gilt für bestimmte Fälle freiwilligen Wehrdienstes oder Tätigkeit im Polizeivollzugsdienst oder in der Entwicklungshilfe.

447 Auch in diesem Fall (2a) erhöht sich die Altersgrenze gem. vorstehender Fußnote.

448 Ab VZ 2001 u.a. auch ein Freiwilligendienst i.S.v. EG-Beschlusses Nr. 1031/2000, ein anderer Dienst im Ausland i.S. § 14b ZivildienstG, ein Freiwilligendienst im Sinne des Beschlusses Nr. 1719/2006/und des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15.11.2006 zur Einführung des Programms »Jugend in Aktion« (ABl. EU Nr. 327, 30) oder ein anderer Dienst im Ausland im Sinne eines entwicklungspolitischen Freiwilligendienstes »weltwärts« im Sinne der Richtlinie des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung vom 01.08.2007 (BAnz. 2008, 1297), s.a. *Hollatz* NWB 2005, 1414.

449 BFH FamRZ 2000, 665.

450 BFH DStRE 2010, 401.

451 BMF-Schreiben v. 09.03.2001, BStBl I 2001, 207.

452 *Binger* NWB 2001, F3b 5459.

tigen, 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.⁴⁵³

- 147 Zum häufigen Fall der **Berufsausbildung** hat der Bundesfinanzhof in einer Entscheidung⁴⁵⁴ 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 BFH⁴⁵⁵ eindeutig eine Berufsausbildung i.S. § 32 EStG.

Nach BFH⁴⁵⁶ 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.⁴⁵⁷ 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. fünf Monate im Jahr bei den Eltern wohnt. Der Senat hält teilweise an der Entscheidung vom 10.08.1998⁴⁵⁸ nicht fest. Der BFH⁴⁵⁹ berücksichtigt selbstverständlich ein Kind nicht, wenn es auch in Österreich Kindergeld bezieht. Gleiches gilt nach BFH,⁴⁶⁰ wenn es die Berufsausbildung wegen eigener Elternzeit unterbricht. Demgegenüber berücksichtigt der BFH⁴⁶¹ ein volljähriges Kind, wenn es einen zugesagten Ausbildungsplatz nur verspätet antreten kann.

453 BFH FamRZ 2001, 1707; BVerfG FamRZ 2004, 1272.

454 BFH FamRZ 2000, 537.

455 BFH BStBl II 2000, 398.

456 BFHE 193, 558; s. zur Berücksichtigung von Aufwendungen im Ausland lebender Personen BMF-Schreiben v. 07.06.2010 unter www.bundesfinanzministerium.de.

457 BFH DStRE 2010, 885.

458 BFH vom 10.08.1998 – VI B 21/98 –, JurionRS 1998, 11613.

459 BFH FamRZ 2003, 233.

460 BFH FamRZ 2003, 1926.

461 BFH FamRZ 2003, 1926; BFH DB 2010, 1444.

5. Einkommen des volljährigen Kindes

a) Rechtslage bis VAZ 2011

In den beiden ersten Fallgruppen (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) wurde das Kind bis **ein-** **schließlich 2011** nicht berücksichtigt, wenn es eigene **Einkünfte** (s.o. Rdn. 17 f.) **und Bezüge**⁴⁶² über 7.680 €⁴⁶³ im Kalenderjahr hatte. Der Betrag erhöhte sich ab VAZ 2010 auf 8.004 €.⁴⁶⁴ 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.⁴⁶⁵ Mit dem Konjunkturpaket II⁴⁶⁶, 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 2010⁴⁶⁷ 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 €.⁴⁶⁸

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 01.03.2000⁴⁶⁹ die belastende Auffassung der Finanzverwaltung korrigieren, die alle Einkünfte und Bezüge des Übergangsmonats beim Grenzwert schädlicher Einkünfte und Bezüge anrechnen wollte. Schädlich ist nach BFH⁴⁷⁰ 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

462 Für besondere Ausbildungszwecke bestimmte Bezüge bleiben außer Betracht, entsprechendes gilt für Einkünfte, die für solche Zwecke verwandt werden.

463 1996 12.000 DM; § 52 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.

464 www.bundesfinanzministerium.de.

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

466 BGBl I 2009, 416.

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

468 BT-Drucks. 17/5550.

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

470 BFH FamRZ 2003, 1926.

- **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 1.3. 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 in Höhe von 4.500 € überschreiten 6.670 € nicht und sind somit unschädlich.

- 149 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.

Der BFH⁴⁷¹ 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 beispielsweise 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.⁴⁷² Die EStR⁴⁷³ 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, beispielsweise in Form der einbehaltenen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung. Auch negative Einkünfte, z.B. aus Vermietung und Verpachtung fließen ein. Der BFH⁴⁷⁴ hat entschieden, dass der Begriff der Einkünfte in § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 EStG entspricht.

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

Die Einkünfte des Kindes in Höhe des Versorgungsfreibetrages und des Sparerfreibetrages sind keine Bezüge i.S.v. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG.⁴⁷⁵

- 151 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.

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

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

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

474 BFH FamRZ 2001, 89.

475 BFH FamRZ 2001, 222.

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, beispielsweise für ein Ausbildungsverhältnis, für das keine tarifliche oder gesetzliche Vergütung bindend vorgeschrieben ist. Leistungen des Ehegatten des Kindes (auch Familienunterhalt) sind Bezüge,⁴⁷⁶ nicht aber die Unterhaltsleistung der Eltern. Der **BFH** sieht einen Verzicht auf Weihnachtsgeld zur Erhaltung des Kindergeldes⁴⁷⁷ als missbräuchlich an. 152

Fraglich ist, ob ein schädlicher **Verzicht** auf Einkünfte vorliegt, wenn beispielsweise 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*⁴⁷⁸ verneint dies mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, die nur einen rechtsmissbräuchlichen Verzicht sanktionieren will. 153

Geldzuwendungen eines Dritten, die der Kapitalbildung dienen, sieht der **BFH**⁴⁷⁹ nicht als Bezüge.

*b) Rechtslage ab VAZ 2012 durch Steuervereinfachungsgesetz 2011*⁴⁸⁰

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 S. 2 bis 10 EStG werden gestrichen und die Sätze 2 bis 3 wie ebenso § 2 Abs. 2 S. 2 bis 3 BKKG eingefügt. 153a

Hinweis: 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 07.12.2011.⁴⁸¹

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 berücksichtigen wissen.⁴⁸² 154

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

477 BFH FamRZ 2003, 1556.

478 *Skerhut* NWB 2001 F3 1739.

479 BFH FamRZ 2004, 1027.

480 BGBl. I 2011, I 2131.

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

482 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.

Die Glaubhaftmachung, dass der Bedarf des Kindes auch durch höhere Einkünfte und Bezüge nicht gedeckt war, sollte dem Steuerpflichtigen vorbehalten⁴⁸³ 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.⁴⁸⁴

Die Rechtslage ändert sich generell **ab 2012** durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, das eine Einkommensüberprüfung auch hier entfallen lässt.⁴⁸⁵

7. Auslandsberührung

- 155 Fragen unbeschränkter Steuerpflicht spielen **vorab** bei der generellen Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes keine Rolle, vgl. BMF-Schreiben v. 07.06.2010.⁴⁸⁶

II. Familienleistungsausgleich

1. Duales System (bis 1995)

- 156 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 musste⁴⁸⁷.

157 Die Sondervorschrift des § 53 EStG

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

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

484 BFH DStR 2010, 401.

485 BGBl. 2011 I, 2131.

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

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

Tabelle verglichen. War der Tabellenbetrag höher, bestand Korrekturbedürfnis, weil das Existenzminimum unter Einbeziehung des Kindergeldes bisher nicht voll steuerfrei gestellt wurde.

2. aktuelles System ab der Reform 1996

Ihr Ziel 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 Kindergeld⁴⁸⁸ als monatliche Steuervergütung geleistet.⁴⁸⁹ 158

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 nun entweder durch einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch einen Anspruch auf Kindergeld gewährleistet, § 31 S. 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

Die nun auf der elektronischen Lohnsteuerkarte eingetragenen Zähler für Kinder⁴⁹⁰ wirken sich 159 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. 28, 29, 255 ff.

4. Vergleichsberechnung/Günstigerprüfung

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 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. 160

Verrechenbar ist bis auf die Fälle eines zivilrechtlichen Ausgleichsanspruches zum Kindergeld nur tatsächlich bezahltes Kindergeld. Ist dieses verfristet oder verwirkt, erfolgt keine Verrechnung.⁴⁹¹ 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.

⁴⁸⁸ § 31 Satz 3 EStG.

⁴⁸⁹ Ausgenommen Fälle der Kindergeldleistung nach dem BKGG.

⁴⁹⁰ Beispiel Steuerklasse III/2,0 (= Zähler 2,0).

⁴⁹¹ Schmidt/Loschelder, EStG, § 31 Rn. 30.

- 161 Ist die **steuerliche Entlastung** aus dem (halben) Kinderfreibetrag bzw. den Freibeträgen des § 32 Abs. 6 EStG **niedriger** als das (halbe) Kindergeld,⁴⁹² wird der Kinderfreibetrag für die Festsetzung der ESt⁴⁹³ (aber nur für diese) endgültig nicht berücksichtigt. Es bleibt dann beim geleisteten Kindergeld, von dem aber nie etwas zurückgezahlt werden muss.⁴⁹⁴ Ein Überhang dient der Familienförderung. Ab VAZ 2004 zählt ausdrücklich der **Kindergeldanspruch**, nicht die Kindergeldzahlung.
- 162 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.⁴⁹⁵
- 163 ► **Beispiel:**⁴⁹⁶
M und F haben 2012 ein zu versteuerndes Einkommen ohne Freibeträge für Kinder in Höhe von 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 in Höhe von 1.861 €. ⁴⁹⁷

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

1. Kinderfreibetrag

- 164 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 2010⁴⁹⁸ 2.184 €. Er verdoppelt sich bei einer Zusammenveranlagung, siehe nachstehend, auf 4.368 €.

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

- 165 Neben dem Kinderfreibetrag wird in § 32 Abs. 6 EStG ein weiterer Freibetrag je Elternteil für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (**BEA-Freibetrag**) in Höhe von jährlich 1.320 € geregelt.
- 166 **Verdoppelung**

Bei der Zusammenveranlagung beider Elternteile und in bestimmten Übertragungsfällen verdoppeln sich die Beträge. Gleiches gilt, wenn der andere Elternteil verstorben⁴⁹⁹, oder nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, der Steuerpflichtige das Kind alleine angenommen hat

492 Das ist der statistisch sicher häufigste Fall.

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

494 § 31 Satz 2 EStG. Soweit Kindergeld zur Freistellung des Existenzminimums nicht erforderlich ist, verbleibt es zur Förderung der Familie.

495 Arbeitshilfe unter www.abgabenrechner.de.

496 *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel* B Rn. 670.

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

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

499 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.

oder das Kind ausschließlich bei ihm Pflegekind ist. Der Kinderfreibetrag beträgt **ab VAZ 2010**⁵⁰⁰ 2.184 € und verdoppelt sich im Falle der Zusammenveranlagung der Eltern jährlich auf 4.368 €. Der BEA-Freibetrag beläuft sich auf 1.320 €. Im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppelt sich dieser Betrag auf 2.640 €, § 32 Abs. 6 S. 2 EStG.

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

Hinweis:

167

Seit 1996 gilt das **Monatsprinzip**, § 32 Abs. 6 S. 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

Auf Antrag eines Elternteils kann der dem anderen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag bei **unbeschränkter Steuerpflicht auf den beantragenden Elternteil** übertragen werden, wenn 168

- 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.

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. 169

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 in Höhe von **mindestens zu 75 %** erfüllt. Maßgebend ist hier der **Zeitraum**, für den die Zahlungen bestimmt sind⁵⁰¹. 170

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 nachgekommen. Es erfolgt dann keine Übertragung auf den anderen Elternteil, weil der Elternteil nicht zur Leistung von Unterhalt verpflichtet ist⁵⁰².

500 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 €.

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

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

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 zahlt⁵⁰³.

- 171 Bei **Vereinbarung** einer Unterhaltsfreistellung darf keine Übertragung vorgenommen werden⁵⁰⁴. 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 behält⁵⁰⁵.
- 172 Gleichzeitig mit dem **Antrag** muss darlegt werden, dass der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nachgekommen ist oder keine Verpflichtung bestanden hat.

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. Obsiegt 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.

- 173 Bei der **Übertragung auf Stief- bzw. Großeltern** nach § 32 Abs. 6 S. 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. 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.

- 174 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,

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

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

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

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 Familienleistungsausgleichs⁵⁰⁶.

Neben der freiwilligen Übertragung besteht die Möglichkeit der Übertragung von Eltern/Elternteilen auf Stief-/oder Großeltern, wenn die Eltern ihrer **Unterhaltsverpflichtung nicht im Wesentlichen nachkommen**, vgl. Rdn. 170. 175

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. 176

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. 177

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 worden ist⁵⁰⁷. Die Übertragung kann grundsätzlich bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren vorgenommen werden, § 39 Abs. 3a EStG.

Die Zustimmung zur Übertragung ist **gerichtlich durchsetzbar**⁵⁰⁸. 178

4. Übertragungen von BEA-Freibeträgen

Bis VAZ 2011 erfolgte die Übertragung des Freibetrags für den BEA Freibetrag, vgl. Rdn. 165, 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. 179

Ab **VAZ 2012**⁵⁰⁹ 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.

506 DA-FamEStG – BStBl I 2004, 760.

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

508 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.

509 § 52 Abs. 1 EStG.

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.⁵¹⁰

5. Auslandsberührung

- 180 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.

IV. Kindergeld, § 63 EStG

1. Anrechnung des Kindergeldes

- 181 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.
- 182 Ab 01.01.2008 wird infolge der Änderung des § 1612b BGB das Kindergeld zur Deckung des Barbedarfs des Kindes verwendet.⁵¹¹

Die Neuregelung folgt dem Gedanken der Rechtsprechung des BGH zum Unterhalt bei Volljährigen und privilegiert diese⁵¹². Gemäß der Anmerkung zur Düsseldorfer Tabelle, Stand 01.01.2011⁵¹³ 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.

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

511 Unterhaltsrechtsänderungsgesetz BGBl I 2007, 3189.

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

513 Www.olg-duesseldorf.nrw.de.

2. Erstes Gleis, Kindergeld als Steuervergütung (Normalfall)

a) Grundlagen

Seit 1996 gilt der X. Abschnitt (§§ 62–78) des EStG. Die steuerliche Kindergeldregelung gilt nur bei Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland (unbeschränkte Einkommensteuerpflicht) und ohne einer dieser Voraussetzungen in Sonderfällen.⁵¹⁴ Es gelten Sonderregelungen⁵¹⁵ und Einschränkungen⁵¹⁶ für Ausländer. 183

Das Kindergeld nach dem EStG⁵¹⁷ 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

Für den (schriftlichen) Antrag ist ab VAZ 2011 nur noch das Finanzamt zuständig.⁵¹⁸ 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. 184

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 Ehegatten⁵¹⁹ oder Enkel.⁵²⁰ Ausschlussgrund beim Kind ist⁵²¹ 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.⁵²² 185

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 Heirats-

514 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.

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

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

517 Siehe a. zu weiteren Einzelheiten unter www.familienkasse.de oder www.bzst.de.

518 § 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 Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.10 (BGBl I 2010, 386).

519 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

520 § 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

521 § 63 Abs. 1 Satz 3 EStG.

522 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.

monat bleibt erhalten, die Unterhaltsleistungen des Ehegatten sind insoweit in die Grenzbetragsberechnung nicht einzubeziehen.⁵²³

d) Kindergeldberechtigte

- 186 Für jedes berechtigende Kind erhält ohne Ausnahme **nur ein Berechtigter** eine Leistung. Das muss als oberster Grundsatz bei allen Problemlösungen bedacht werden.

e) Obhutsfälle

- 187 Bei mehreren Berechtigten hat derjenige **Vorrang**, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat, § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG.
- 188 ► Ehefrau F trennt sich am 3.4. von Ehemann M, der bisher das Kindergeld bezieht. F nimmt das Kind in ihre neue Inlandswohnung mit: Frühestens⁵²⁴ ab 01.05. ist F vorrangig kindergeldberechtigt.

f) Kind im Haushalt mehrerer Berechtigter

- 189 Ist das Kind im gemeinsamen Haushalt⁵²⁵ 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

- 190 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.
- 191 Auf Antrag trifft das **Familiengericht** die Bestimmung, weil die Bestimmung des Kindergeldberechtigten nach § 64 Abs. 2 S. 3 EStG nach dem neuem Recht ab 01.09.2009 eine Unterhaltssache ist, § 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 gemäß § 11 Abs. 1 RPflG, § 58 Abs. 1 FamFG das Rechtsmittel der **Beschwerde** statthaft⁵²⁶.

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 S. 4 EStG. Die Frist zur Einlegung der Beschwerde beträgt einen Monat, § 63 Abs. 1 FamFG.

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

524 Einzelheiten ergeben sich aus den Dienstanweisungen der Finanzverwaltung.

525 § 64 Abs. 2 EStG.

526 KG RPfleger 2010, 664.

h) Ausschluss wegen anderer Leistungen

Kindergeld wird z.B. nicht für Kinder bezahlt,⁵²⁷ für die eine der folgenden Leistungen erwirkt werden kann: 192

- 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 € sowie ab dem vierten Kind je 195 € betragen⁵²⁸. Darüber hinaus wurden 2009 einmalig 100 € als »Kinderbonus« an die Kindergeldberechtigten aufgrund des Konjunkturpakets II⁵²⁹ gezahlt. 193

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

j) Zahlungszeitraum

Es gilt das **Monatsprinzip**. Der Zahlungszeitraum beginnt mit dem Monat des Eintritts der Anspruchsvoraussetzungen und endet mit dem Monat des Wegfalls.⁵³⁰ 194

Der Antrag konnte nach der zunächst ab VAZ 1996 bestehenden Rechtslage nur mit Rückwirkung für volle sechs Monate vor dem Monat des Antragseinganges gestellt werden.⁵³¹ Es handelte sich um eine Ausschlussfrist. Der Gesetzgeber hat § 66 Abs. 3 und Abs. 4 EStG⁵³² 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.

⁵²⁷ § 65 EStG.

⁵²⁸ § 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.

⁵²⁹ BGBl. I 2009, 416.

⁵³⁰ § 66 Abs. 2 EStG.

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

⁵³² SGB III Änderungsgesetz vom 16.12.1997, BGBl. I 1997, S. 2970.

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

- Ehefrau F verlässt im September 2011 mit dem gemeinsamen Kind K endgültig die Ehewohnung. 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 erhält⁵³³ rückwirkend ab 01.10.2011 das Kindergeld für K. Gegen M ergeht ein Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid,⁵³⁴ 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 30.06.1997⁵³⁵ 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 Köln⁵³⁶ in seinem Beschluss vom 28.11.2000.

- 195 ► 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 (sechs 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

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

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,⁵³⁷ 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

533 Zutreffend, da sie seitdem die alleinige Obhut hat und damit vorrangig berechtigt ist, s.o. Rdn. 143 ff.

534 Vgl. Familiengericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25.06.1997 – 1 K 1696/97 – zitiert von NWB Eilnachrichten 1997 F1 S. 229.

535 St I 4 – S2470-15/97, BStBl. I 1997, 654.

536 FG Köln FamRZ 2001, 1566.

537 § 68 Abs. 1 Satz 2 EStG.

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 Unterhaltungspflicht 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. 197

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 S. 1 EStG. Mit Rückzahlungsansprüchen darf die Familienkasse gegen Kindergeld nur bis zu dessen Hälfte⁵³⁸ aufrechnen, soweit der Berechtigte nicht hilfebedürftig wird. Die Finanzbehörde darf den Kindergeldanspruch nicht pfänden!⁵³⁹. 198

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 Anspruchsvoraussetzungen⁵⁴⁰ unterlassen, ergeben sich neben Rückzahlungspflichten strafrechtliche Risiken.⁵⁴¹ 199

o) Kostenerstattung

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,⁵⁴² wenn dessen Zuziehung notwendig war. 200

⁵³⁸ Das deckt sich mit der sozialrechtlichen Verrechnung nach § 51 Abs. 2 SGB I.

⁵³⁹ Schmidt/*Weber-Grellet* EStG § 76 Rn. 1.

⁵⁴⁰ Z.B. beim volljährigen Kind Abbruch der Ausbildung oder Überschreiten der Jahresgrenze für eigene Einkünfte und Bezüge.

⁵⁴¹ Zur Steuerhinterziehung bei doppelter Auszahlung von Kindergeld vgl. BVerwG v. 11.01.2012 – 2 WD 40.10, www.bverwg.de.

⁵⁴² Das sind nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 StBG auch Rechtsanwälte.

3. Zweites Gleis – Kindergeld nach dem BKGG

- 201 Das Bundeskindergeldgesetz (BKGG) gilt in der Neufassung vom 28.01.2009⁵⁴³ weiter. Es regelt das Kindergeld als Sozialleistung⁵⁴⁴ 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.

V. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG

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

- 202 Ein Alleinstehender⁵⁴⁵ erhielt nach § 32 Abs. 7 EStG einen Haushaltsfreibetrag, (HFrB) der lange unverändert⁵⁴⁶ 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.⁵⁴⁷ 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.

2. Weitere Voraussetzungen

- 203 Weitere Voraussetzung für den HFrB war daneben, dass der Berechtigte einen Anspruch auf Kinderfreibetrag **oder** Kindergeld⁵⁴⁸ für mindestens ein Kind hatte⁵⁴⁹, das in seiner Inlandswohnung⁵⁵⁰ gemeldet war.

3. Ausschluss

- 204 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

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

543 Geändert durch das JSt-Ergänzungsgesetz 1996 vom 18.12.1995, neu gefasst in der Bekanntmachung v. 28.01.2009, BGBl I 2009, 142, das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I 2011, S. 2592) geändert worden ist.

544 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.

545 Geschieden, getrennt lebend, unverheiratet, verwitwet.

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

547 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.

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

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

550 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.

5. Übertragungsfälle

Nach dem Wortlaut des Gesetzes konnte der HFrB auf einen Stiefelternteil oder Großelternteil übertragen werden.⁵⁵¹ Das hatte selten Bedeutung. 206

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. 207

Voraussetzungen:

- im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder und Pflegekinder
- Das Kind muss mit dem Steuerpflichtigen in Haushaltsgemeinschaft⁵⁵² 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.

VI. Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG

1. Grundlegendes

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.⁵⁵³ Das kann auch normaler Unterhaltsaufwand sein. Mitzurechnen sind auf Antrag auch Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten von höchstens vier 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. 208

2. Höhe des Ausbildungsfreibetrags⁵⁵⁴ für jedes Kind

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 Freibetrag⁵⁵⁵ gewährt. Bei einem volljährigen Kind betrug der 209

551 § 32 Abs. 7 Satz 4, Abs. 6 Satz 6 EStG.

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

553 BFH FamRZ 1988, 617.

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

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

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 beider⁵⁵⁶ 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 Absätzen 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.⁵⁵⁷

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.

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

- 210 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 hälftig⁵⁵⁸ 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

⁵⁵⁶ BFH FamRZ 1988, 837.

⁵⁵⁷ § 33a Abs. 3 EStG in der Fassung des Artikels 3 G v. 08.05.2012, BGBl. I 2012, 1030.

⁵⁵⁸ Wenn sie zusammen veranlagt, steht er ihnen voll gemeinsam zu.

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 Stiefelternteile beteiligt waren. Das Elternpaar erhielt u.U. zusammen die Hälfte des Abzugsbetrages (ggf. mit je $\frac{1}{4}$).

4. Verfassungskonformität

Auf Vorlage des FG Bremen hat das BVerfG⁵⁵⁹ 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 Kosten⁵⁶⁰ beschränkt ist. 211

VII. Kinderbetreuungskosten

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

Bei Alleinstehenden⁵⁶¹ waren bis einschließlich VAZ 1999 Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines haushaltszugehörigen Kindes⁵⁶² 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 BFH⁵⁶³ 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. 212

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.⁵⁶⁴ 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 €**

559 BVerfG FamRZ 1994, 431.

560 Mit denen sich das BVerfG recht umfassend auseinandersetzt.

561 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.

562 Welches unbeschränkt ESt-pflichtig sein muss.

563 BFH FamRZ 1998, 674.

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

beschränkt. Kinder die vor Vollendung des 27. Lebensjahres behindert waren, konnten auch danach zu berücksichtigen sein.

2. Höhe bis 1999

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

3. Zuordnung

- 214 Gehörte ein Kind dem Haushalt zweier berechtigter Alleinstehender an, waren Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag hälftig zugeordnet.

215 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 BFH⁵⁶⁵ keine außergewöhnliche Belastung.

Zumutbare Belastung – Gesetzliche Tabelle ab VAZ 2002 in €

Gesamtbetrag der Einkünfte		bis 15.340 ⁵⁶⁶ €	über 15.340 bis 51.130 ⁵⁶⁷ €	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

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

- 216 Aufwendungen für die Kinderbetreuung werden vom VAZ 2006 bis zum VZ 2008 gem. § 52 Abs. 12c, 23c, 24 EStG berücksichtigt⁵⁶⁸.

Ab dem Kalenderjahr 2006 sind die Kinderbetreuungskosten **entweder als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben** i.S.v. § 10 S. 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.

⁵⁶⁵ BFH FamRZ 2004, 1199.

⁵⁶⁶ Bis VZ 2001 30.000 DM.

⁵⁶⁷ Bis VZ 2001 100.000 DM.

⁵⁶⁸ Einführung durch das FördWachsG BGBl I 2006, 1091, siehe hierzu auch *Christ*, Steuerlicher Abzug von Kinderbetreuungskosten für erwerbstätige Eltern, FamRB 2007, 252.

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.⁵⁶⁹ Überschreitet ein Kind im VAZ die im Gesetz vorgesehene Altersgrenze, wird keine **Zwölfteilung** vorgenommen.

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

Ab VAZ 2009 waren die Kinderbetreuungskosten in § 9c Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 bis 3 und Satz 4 EStG berücksichtigt.⁵⁷⁰ Wie die Sonderausgaben konnten auch die Kinderbetreuungskosten auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag eingetragen werden.⁵⁷¹ 217

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

Ab VAZ 2012 werden nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011⁵⁷² 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. 218

Betreuungskosten für **Kinder** im Sinne des § 32 Absatz 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

⁵⁶⁹ BMF-Schreiben v. 19.01.2007 BStBl I 2007, 184 ff.

⁵⁷⁰ § 9c EStG eingefügt durch Artikel 1 des Familienleistungsgesetzes v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2955), anzuwenden ab dem VAZ 2009 – siehe Anwendungsvorschrift § 52 Absatz 23e EStG 2009.

⁵⁷¹ Schmidt/Loschelder EStG, 31. Aufl. 2012, § 9c Rn. 1.

⁵⁷² BGBl. I 2011, 2131.

seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten und für auch Kinder, die wegen einer vor dem 01. 01. 2007 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.⁵⁷³ Stiefkinder und Enkelkinder sind keine Kinder i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG.

Unter **Betreuung** versteht man die behütende oder beaufsichtigende Betreuung. Die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen.

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, Erziehern und Erzieherinnen,
- eine Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen und
- eine Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben⁵⁷⁴.

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.

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.⁵⁷⁵ Gleiches gilt für die **eheähnliche 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.

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.

Bei einer ansonsten unentgeltlich erbrachten Betreuung wird ein Fahrtkostenersatz als Aufwendung anerkannt, wenn hierüber eine Rechnung erstellt wird. Aufwendungen für Fahrten des Kindes zur Betreuungsperson fallen nicht hierunter.⁵⁷⁶ Gehaltsreduzierungen, die dadurch entstehen, dass der Steuerpflichtige seine Arbeitszeit zugunsten der Betreuung seines Kindes kürzt, stellen keine Aufwendungen dar.

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.⁵⁷⁷

Bei **beschränkter Steuerpflicht** ist ein Abzug von Kinderbetreuungskosten ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG).

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

574 BFH BStBl II, 1979, 142.

575 BFH BStBl II 1998, 187.

576 BFH BStBl II 1987, 167.

577 BFH BStBl II 1987, 490.

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.⁵⁷⁸ Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die ordnungsamtliche 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 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.⁵⁷⁹

Zum **Abzug** von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört.⁵⁸⁰ Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrages geltend machen.

Der **Höchstbetrag** beläuft sich auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, auf 4.000 Euro 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 Euro zu berücksichtigen.

Der Höchstbetrag ist ein Jahresbetrag. Eine zeitanteilige Aufteilung findet auch dann nicht statt, wenn für das Kind nicht im gesamten Kalenderjahr Betreuungskosten angefallen sind.

► **Beispiel:**⁵⁸¹

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 in Höhe von insgesamt 3.600 Euro entstanden. Davon können sie 2/3, also 2.400 Euro als Sonderausgaben geltend machen. Es findet keine zeitanteilige Kürzung statt.

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 4. Oktober 2011.⁵⁸²

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

578 BFH BStBl II 2002, 244.

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

580 BFH BStBl II 2011, 450.

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

582 BMF-Schreiben vom 4.10.2011, BStBl I 2011, 961.

nur auf Verlangen des Finanzamts vorzulegen. Es muss sich nicht um eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 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.

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).

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

Werden **ab VAZ 2013** Eltern **einzeln veranlagt**, sind nach § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG Sonderausgaben demjenigen Ehegatten zuzurechnen, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, vgl. Rdn. 267 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.

Bei **nicht verheirateten, dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Eltern** ist derjenige Elternteil zum Abzug von Kinderbetreuungskosten berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat⁵⁸³ 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.

583 BFH BStBl II 2011, 450.

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.⁵⁸⁴

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.

► **Hinweis:**

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 Absatz 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.⁵⁸⁵

VIII. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen, §§ 35a EStG⁵⁸⁶

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. 219

Für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse**, bei denen es sich um eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des § 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 Steuer-

584 BFH BStBl II 2011, 450.

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

586 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 G.v. 08.05.2012 BGBl. I 2012, 1030.

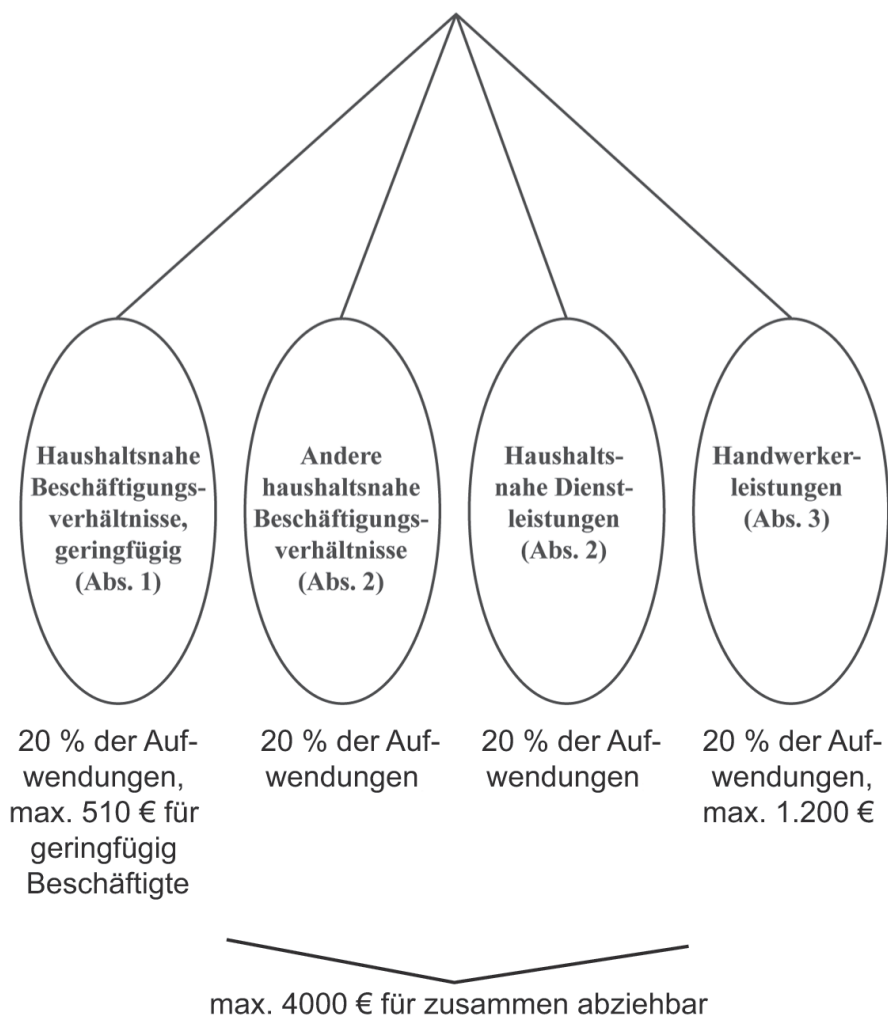
pflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim⁵⁸⁷ oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die Steuerermäßigung kann auch in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige in einem Heim wohnt, wenn z.B. das Appartement gereinigt wird. Gleiches gilt für die Tätigkeit von Etagedamen, die kleine Botengänge erledigen⁵⁸⁸.

Es gibt keine Steuerermäßigung bei **Barzahlung**⁵⁸⁹.

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

im EU oder Europäischen Wirtschaftsraum liegenden Haushalt



587 Vgl. zur Geltendmachung des Behindertenpauschbetrags nach § 33b EStG neben der haushaltsnahen Dienstleistung nach § 35a Abs. 5 S. 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.

588 [www.bundesfinanzministerium.de/Mitteilung zur haushaltsnahen Dienstleistung im Heim v. 22.02.2010](http://www.bundesfinanzministerium.de/Mitteilung_zur_haushaltsnahen_Dienstleistung_im_Heim_v.22.02.2010).

589 BFH-Urteil vom 20.11.2008, VI R 14/08 unter www.bundesfinanzhof.de; s. generell *Nolte* NWB 2009, 772 ff.

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 Person⁵⁹⁰ Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld haben. Ein Kind darf nicht mehrfach durch Kinderfreibetrag/Kindergeld und außergewöhnliche Belastung zur Steuerentlastung führen. Wesentlicher Anwendungsfall: **Auslandskinder**⁵⁹¹. Der Anwendungsbereich betrifft ferner den an Eltern oder einen Ehegatten geleisteten Unterhalt. Der Jahreshöchstbetrag 2009 betrug⁵⁹² 7.680 €.

Ab VAZ 2010 erhöht sich der Betrag auf 8.004 €. Der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht sich ferner um den Betrag, der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Abs. 1 Nr. 3⁵⁹³ EStG 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-Auffassung⁵⁹⁴ nicht zwangsläufig und daher nicht berücksichtigungsfähig.

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

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 im Sinne des Satzes 2 ordnungsgemäß vorbereitet, steht einem Schulbesuch im Sinne des 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 BFH⁵⁹⁵ 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.⁵⁹⁶ Nicht abziehbar ist Aufwand für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Schulgeldzahlungen

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

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

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

593 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.

594 BFH FamRZ 1997, 21.

595 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 77/94 – BStBl II 1997, 615.

596 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 144/95 – BStBl II 1997, 621.

für den Besuch deutscher Schulen im Ausland fielen nicht⁵⁹⁷ unter den Sonderausgabenabzug, auch nicht innerhalb der EG.

XI. Besondere Pauschbeträge für

1. Behinderte⁵⁹⁸, § 33b Abs. 1, Abs. 2 EStG

- 222 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 durch den Behinderten-Pauschbetrag, der ein Jahresbetrag ist,⁵⁹⁹ geltend machen. Seine Höhe richtet sich nach dem dauernden Grad der Behinderung.⁶⁰⁰ Die Pauschbeträge sind Jahresbeträge.

223 Gesetzliche Tabelle

Behinderung von %	und %	Bis 31.12.2001 DM Pauschbetrag	Ab 01.01.2002 € 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 ⁶⁰¹ und Blinde		7.200	3.700

2. Hinterbliebene⁶⁰³, § 33b Abs. 4 EStG

- 224 Personen⁶⁰⁴, denen bestimmte laufende Hinterbliebenenbezüge bewilligt worden sind (auch in Form von Abfindungen), erhalten einen Hinterbliebenen-Pauschbetrag von 370 € als Jahresbetrag (Wert seit VAZ 2002).

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

- 225 Steht einer der beiden vorstehenden Pauschbeträge einem Kind des Stpfl.⁶⁰⁵ 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.

597 BFH Urteil vom 11.06.1997 – X R 74/95 – BStBl II 1997, 617.

598 § 33b Abs. 1 und Abs. 2 EStG.

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

600 § 33b Abs. 3 EStG.

601 Behinderte, die hilflos nach § 33b Abs. 4 EStG sind. Wegen der Einzelheiten und Besonderheiten, z.B. beim Kleinkind, Schmidt/Loschelder EStG § 33b⁶⁰², 43.

603 § 33b Abs. 4 EStG.

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

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

Hinweis:

Nach einem Urteil des OLG Hamm⁶⁰⁶ 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 fließen. 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. 226

M. Ehegatten**I. Lohnsteuer****1. Der Lohnsteuerbegriff**

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 Erhebungsform⁶⁰⁷ der ESt. Betroffen sind nur Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, bei denen mit Zufluss des Lohns der Steuerabzug getätigt wird. Steuerschuldner ist der Arbeitnehmer, für dessen Rechnung der Arbeitgeber (oder Dienstherr) die Lohnabzugsbeträge einbehält und abführt. Der Arbeitgeber haftet gem. § 42d EStG in beschränktem Umfang als Gesamtschuldner mit dem Arbeitnehmer, so z.B. für die von ihm einzubehaltende und abzuführende Lohnsteuer. 227

Die **Ermittlung der Lohnsteuer** erfolgt typisierend durch Anwendung von Lohnsteuerklassen, Ausstellung 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 einbehaltenen Steuerabzugsbeträge angerechnet, genauso wie ESt-Vorauszahlungen beim Selbstständigen und einbehaltene Kapitalertragsteuer.⁶⁰⁸ Die Veranlagungswahl ist nicht von der Steuerklassenwahl abhängig.

2. Steuerklassen⁶⁰⁹ mit Übersicht

Mit ihnen muss sich der Familienrechtler schon im Trennungsvorfeld und im Jahr des Beginns dauernden Getrenntlebens⁶¹⁰ befassen. 228

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

⁶⁰⁶ OLG Hamm FuR 2007, 435.

⁶⁰⁷ § 38 Abs. 1 EStG.

⁶⁰⁸ *Perleberg-Kölbel* Die Rolle des Lohnsteuerabzugs- und Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens bei ..., FuR 2005, 307.

⁶⁰⁹ 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. Nrn. 5013025 u. 5013026, haben auch Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Anspruch auf Lohnsteuerklasse III (und damit Anwendung des Splittingtarifs, s. auch anhängiges Verfahren beim BVerfG 1 BvL 19/11 unter www.bundesverfassungsgericht.de).

⁶¹⁰ Zu unterscheiden vom meist phasenverschobenen Trennungsjahr als Scheidungsvoraussetzung.

229 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
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:

ESt für beide Ehegatten nach dem Splittingverfahren
Summe der LSt nach Steuerklasse IV

vgl. hierzu Rdn. 231.

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. 230

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)⁶¹¹ 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 EUR
- 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 €)

Hinweis:

Ab 2013⁶¹² ist geplant, den Grundfreibetrag um 126 € und ab 2014 um 224 € anzuheben. Bis 2014 ist die Absenkung des Tarifverlaufs um 4,4 geplant. Bei Einkommen von mehr als 300.000 € und mehr soll die bisherige Steuerlast sinken.

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.

Faktorverfahren⁶¹³

231

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. 241.

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.⁶¹⁴ Diese beiden Werte werden ins Verhält-

611 BGBl I 2009, 416.

612 Gesetz zum Abbau der kalten Progression; BT-Drs.17/8683, derzeit im Vermittlungsausschuss

613 § 39f EStG eingefügt durch Art. 1 des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 BGBl. I 2008, 2794, erstmals anzuwenden für den Veranlagungszeitraum 2010 – siehe Anwendungsvorschrift § 52 Abs. 52 EStG 2009.

614 Bißmaier FamRZ 2009, 1451, 1454.

nis 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

- 232 Voraussetzung ist ein **gemeinsamer Antrag**⁶¹⁵ 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.

- 233 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.⁶¹⁶

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. des Einkommensteuergesetzes. Gemäß § 2 Abs. 7 BEEG⁶¹⁷ wird das Einkommen nach Abzug der auf Grundlage der gewählten Steuerklasse monatlich anfallenden Lohnsteuer nebst Sozialabgaben ermittelt.⁶¹⁸ Da das Elterngeld in der Höhe von 67% des Einkommens geleistet wird, ergibt sich aus dem Wechsel zur Steuerklasse IV/IV mit Hilfe des Faktorverfahrens ein höherer Anspruch auf Elterngeld,⁶¹⁹ 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 8 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**

615 Ein amtlicher Vordruck ist nicht erforderlich.

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

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

618 BSG DStR 2009, 2263, 2264.

619 Hosser FamRZ 2010, 951, 952.

Eine Berechnungshilfe findet sich unter www.elterngeld.net.

Problematik beim Trennungsunterhalt

234

Im Falle des Scheiterns der Ehe verändern sich grundsätzlich die Verhältnisse.⁶²⁰ 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.⁶²¹

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.⁶²² 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 Trennungsjahr⁶²³. 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

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.⁶²⁴ Alle möglichen Freibeträge sind zur Vermeidung einer fiktiven Steuerberechnung zu erfassen.⁶²⁵ 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 unterhaltsberechtigt. Die würde einen Verstoß gegen Art.3 Abs. 1 GG bedeuten.⁶²⁶

235

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.

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

620 BGH FamRZ 2006, 1178.

621 BGH FamRZ 2007, 1799.

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

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

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

625 OLG Bamberg FamRZ 1987, 1031.

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

einer bevorstehenden Insolvenz des Arbeitgebers oder einer Familienplanung bietet sich u.U. wegen der Erhöhung des monatlichen Nettoeinkommens das Faktorverfahren an.⁶²⁷

4. Übersicht über die Steuerklassenkombinationen⁶²⁸ bei Trennung

a) Steuerklassenkombination IV/IV

- 236 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,⁶²⁹ 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.
- 237 Besteht das Getrenntleben am Jahresende fort, kommen **danach** zulässigerweise nur noch die Steuerklassen I oder II in Frage, 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.

b) Steuerklassenkombination III/V

- 238 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.
- 239 ► **Praxistipp:** Bei Anträgen über Ehegattentrennungsunterhalt 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. 269 ff.

5. Verfahren

a) Ausstellung und Änderung der Lohnsteuerkarte

- 240 Stpfl., die im Jahr 2011 erstmalig eine Lohnsteuerkarte beantragten, erhielten vom zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung in Form einer »Ersatzlohnsteuerkarte«. Statt der Lohnsteuerkarte teilen 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) ab VAZ 2012 abrufen. Für alle Änderungen sind in der Regel nicht

⁶²⁷ Perleberg-Kölbel FuR 2010, 451, 453.

⁶²⁸ Für beiderseits unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatten.

⁶²⁹ Eine Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 EStG ist in diesem Jahr noch zulässig.

mehr das Einwohnermeldeamt, sondern das jeweilige **Wohnsitzfinanzamt** zuständig, vgl. Rdn. 242.

b) Änderung der Steuerklassenkombination

Ehegatten, die beide in einem Dienstverhältnis stehen, können bis zum 30.11. eines Jahres einmalig eine Änderung zu Gunsten 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.⁶³⁰ 241

Die Änderung der Steuerklasse kann Auswirkungen auf Leistungen außerhalb des Steuerrechts haben, z.B. bei Leistungen nach dem SGB III oder anderen Sozialgesetzen.⁶³¹

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

Eine im Innenverhältnis sinnvolle Vereinbarung hierzu könnte folgenden Wortlaut haben:

- 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 beispielsweise die Eheleute seit November 2011 dauernd getrennt und behalten ab 2012 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 auszugehen⁶³². Wird kein Trennungsunterhalt 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.⁶³³ Daraus folgt ein Anspruch auf Zustimmung des Wechsels der Steuerklasse bereits im Trennungsjahr. Hilfreich ist auch die Wahl Faktorverfahrens im Trennungsjahr, vgl. Rdn. 231.

⁶³⁰ LStR 1999 R 109 V S. 5.

⁶³¹ BAG FamRZ 1992, 429 zur rechtsmissbräuchlichen Wahl der Steuerklassenkombination bezüglich des Zuschusses zum Mutterschaftsgeld.

⁶³² BGH FamRZ 2006, 1178, 1180.

⁶³³ BGH FamRZ 2007, 1799.

Beispiel⁶³⁴

Beispiel zur Ermittlung des Faktors:

Jährliche Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV:

Arbeitnehmer-Ehegatte A: für monatlich 3.000 € ($12 \times 470,75$) = 5.649,00 €

Arbeitnehmer-Ehegatte B: für monatlich 1.700 € ($12 \times 148,83$) = 1.785,96 €

Summe der Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV (entspricht »X«) beträgt 7.434,96 €.

Die voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren (entspricht »Y«) beträgt 7.224,00 €.

Der Faktor ist Y geteilt durch X, also $7.224,00 \text{ €} : 7.434,96 \text{ €} = 0,971$ (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 monatlich 3.000 ($470,75 \text{ €} \times 0,971$) $457,09 \text{ €} \times 12 = 5.485,08 \text{ €}$

Arbeitnehmer-Ehegatte B für monatlich 1.700 € ($148,83 \text{ €} \times 0,971$) $144,51 \text{ €} \times 12 = 1.734,12 \text{ €}$

Summe der Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor 0,971 = 7.219,20 €.

Wie bei der Wahl der Steuerklassenkombination III/V sind die Arbeitnehmer-Ehegatten auch bei der Wahl des Faktorverfahrens verpflichtet, eine **Einkommensteuererklärung** beim Finanzamt einzureichen. Im Beispielsfall führt die Einkommensteuerveranlagung:

1. bei der **Steuerklassenkombination III/V** zu einer **Nachzahlung in Höhe von 216,00 €** (voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren 7.224,00 € – Summe Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination III/V 7.008,00 € ($12 \times [236,50 \text{ €} + 347,50 \text{ €}]$),
2. bei der **Steuerklassenkombination IV/IV** zu einer **Erstattung in Höhe von 210,96** (voraussichtliche Einkommensteuer im Splittingverfahren 7.224,00 € – Summe Lohnsteuer bei Steuerklassenkombination IV/IV 7.434,96 €),
3. bei der **Steuerklassenkombination IV/IV-Faktor** weder zu einer hohen Nachzahlung noch zu einer Erstattung (in diesem Fall nur Rundungsdifferenz in Höhe von 4,80 €; voraussichtliche Einkommensteuer Splittingverfahren 7.224,00 € – Summe der Lohnsteuer bei Steuerklasse IV/IV mit Faktor 7.219,20 €). Die Lohnsteuer ist im Faktorverfahren wesentlich anders verteilt (5.485,08 € für A und 1.734,12 € für B) als bei der Steuerklassenkombination III/V (2.838,00 € für A und 4.170,00 € für B). Folge: Die Lohnsteuerverteilung im Faktorverfahren entspricht der familienrechtlichen Verteilung der Steuerlast im Innenverhältnis der Ehegatten.

c) Elektronische Lohnsteuerkarte, ElsterLohn II ab 2012, § 39e EStG

- 242** Letztmalig 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.⁶³⁵ 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. ELStAM-Datenbank ELStAM (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) beim Bundeszent-

⁶³⁴ Nach BMF-Merkblatt zur Steuerklassenwahl bei Arbeitnehmerehegatten vom 25.11.2011 unter www.bundesfinanzministerium.de.

⁶³⁵ 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.

ralamt für Steuern zentral verwaltet. Die Identifikationsnummer war 2008 eingeführt worden und gilt von der Geburt des Steuerpflichtigen an lebenslang.

Nach Mitteilung des BMF⁶³⁶ 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) behalten 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)

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 243

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: arbeitstägl. Mahlzeiten, die im Betrieb unentgeltlich oder verbilligt an die AN abgegeben werden oder Barzuschüsse an ein anderes Unternehmen, das arbeitstägl. 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 Personalcomputern, 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,

⁶³⁶ BMF-Schreiben vom 6.12.2011, IV C 5 – 2363/07/ 002-03, www.bundesfinanzministerium.de.

die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 20 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer erheben. Vorausgesetzt wird, dass eine geringfügige Beschäftigung im Sinne des SGB IV (§ 8 Absatz 1 Nr. 1 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 im Sinne des SGB IV (§ 8 Absatz 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

- 244 Aktuell sind Minijobs bei geringfügig Beschäftigten, bei denen die monatliche Verdienstgrenze bis zu 400 € beträgt. 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. Die Verdienstgrenze soll ab VAZ 2013 auf 450 € angehoben werden.

cc) Gleitzone Regelung für Geringverdiener

- 245 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 400,01 € bis 800,00 €. Innerhalb dieser Gleitzone wird der Arbeitnehmer mit steigendem Einkommen abnehmend entlastet. Die Formel steht in § 163 Abs. 10 SGB VI.
- 246 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.

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. 247

► **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.

6. Splittingvorteil und Unterhalt*a) Splittingverfahren*

Ehepartner, die beide im Sinne von § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG bzw. § 1 a EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben⁶³⁷, können bei Abgabe der Steuererklärung die Zusammenveranlagung nach § 26 b 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 versöhnen⁶³⁸ sich wieder und es kommt erneut zu einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, vgl. hierzu auch Rdn. 267. 248

Das sog. **Splittingverfahren** findet sich in der Tarifierungsvorschrift des § 32 a Abs. 5 EStG⁶³⁹ 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 Tauschein, 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.

⁶³⁷ Perleberg-Kölbel FuR 2010, 254 ff.

⁶³⁸ FA-FamR/Kuckenburg/Perleberg-Kölbel 8. Aufl., 13. Kapitel, Rn. 221.

⁶³⁹ Eingeführt durch das Steuerrechtsänderungsgesetz 1958.

b) Historie

- 249 Die Zusammenveranlagung brachte bis 1958 für Ehepaare bei Anwendung der Grundtabelle progressionsbedingte Nachteile. Deshalb wurde 1958 die Tarifvorschrift des § 32 a 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 –⁶⁴⁰ 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.

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 – Splittingvorteil⁶⁴¹

- 250 Der so genannte (wiedererlangte) **Splittingvorteil** des Unterhaltspflichtigen aus neuer Ehe hat die Gerichte immer wieder beschäftigt. Der Streit war durch die wichtige Entscheidung des BVerfG⁶⁴² 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 Verhältnissen⁶⁴³.

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

641 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.

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

643 BGH FuR 2007, 367.

Hinweis:

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

Anders war zunächst die **Rechtsprechung des BGH**⁶⁴⁴, 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.⁶⁴⁵ 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**⁶⁴⁶ aus dem Bemessungseinkommen nicht herauszurechnen, selbst wenn sie wie z.B. in der Entscheidung vom 14.02.1990⁶⁴⁷ auf der neuen Ehe und daraus entstammender weiterer drei Kinder beruhten.

Unter Aufgabe dieser Rechtsprechung⁶⁴⁸ entschied der **BGH am 18.11.2009**⁶⁴⁹, 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 obsolet. 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 Halbbeteiligung zu ermittelnden Bedarf ohne Splittingvorteil hätte übersteigen können. 251

Dem Bundesverfassungsgericht v. **21.01.2011**⁶⁵⁰ hielt die vom Bundesgerichtshof entwickelte Dreiteilungsmethode zur Bedarfsbemessung für verfassungswidrig. Hierbei ging es von folgender Überlegung aus: 252

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 auf Seiten 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 Unterhaltspflichtigen

644 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.

645 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.

646 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.

647 BGH FamRZ 1990, 981, 983.

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

649 BGH FamRZ 2010, 111, 112.

650 BVerfG FamRZ 2011, 437.

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.

- 253 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 Halbteilungsgrundsatz 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.⁶⁵¹ Nur so wird gewährleistet, 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.⁶⁵²

- 254 Abzuwarten bleibt, welche Auswirkungen diese Rechtsprechung des BVerfG auf die künftige Rechtsprechung des BGH haben wird. Gegebenenfalls führt die Konkurrenz der Unterhaltsansprüche einer geschiedenen und einer neuen Ehefrau in bestimmten Fallkonstellationen im Rahmen der **Prüfung der Leistungsfähigkeit** nach § 1581 BGB zur Dreiteilung und die bisherige Rechtsprechung des BGH ist hierauf übertragbar.⁶⁵³

II. Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer

1. Einkommensteuertarife

a) Grundfall der Veranlagung (Grundtarif)

- 255 **Bis einschließlich VAZ 2012** gibt es folgende sieben Veranlagungs- und Tarifvarianten: 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** siehe Rdn. 267.

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

- 256 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 Einkommens⁶⁵⁴ der Eheleute nach dem Grundtarif ergibt. Nach

651 BVerfG FamRZ 2003, 1821.

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

653 BGH FamRZ 2012, 281 = NJW 2012, 384.

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

§ 32a Abs. 6 EStG ist das gleiche Verfahren auch für die Berechnung der tariflichen ESt in Sonderfällen⁶⁵⁵ 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.⁶⁵⁶

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

a) Voraussetzungen des Wahlrechts⁶⁵⁷

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**⁶⁵⁸, nicht dauernd getrennt leben und bei 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). 257

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.

Der **steuerliche Begriff des dauernden Getrenntlebens** weicht von den Ehescheidungsvoraussetzungen nach dem BGB ab. Hier sind zunächst die für die Finanzverwaltung bindenden Steuer-richtlinien⁶⁵⁹ 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.⁶⁶⁰ Ein Versöhnungsversuch muss mindestens **drei bis vier Wochen** dauern⁶⁶¹, wobei die Rechtsprechung unterschiedliche Zeiträume des erneuten Zusammenlebens von einem Monat bis zu sieben Wochen anspricht⁶⁶². 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. 258

655 Verwitwete und Geschiedene unter bestimmten Voraussetzungen.

656 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. Nrn. 5013025 u. 5013026, haben auch Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft Anspruch auf Lohnsteuerklasse III und damit Anwendung des Splittingtarifs, s. auch anhängiges Verfahren beim BVerfG 1 BvL 19/11 unter www.bundesverfassungsgericht.de.

657 Christ. FamRB 2007, 54.

658 Ausnahme für Grenzpendler nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, s.o. Rdn. 13 ff.

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

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

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

662 Hess. FG 14.4.1988 – 9 K 70/85, EFG 1988, 63: **sieben Wochen**; FG Münster 22.3.1996 – 14 K 3008/94 E, EFG 1996, 921: **sechs Wochen**; FG Köln 21.12.1993 – 2 K 4543/92, EFG 1994, 771: **drei bis vier Wochen**; FG Nürnberg 7.3.2005 – VI 160/2004, DStRE 2004, 938: über **einen Monat**.

Die **Feststellungslast** trifft die Ehepartner. Zur Beiziehung der Akten des Familiengerichts hat sich der BFH⁶⁶³ am 12. 6. 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

- 259 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 1⁶⁶⁴ EStG erfüllt. Zur Vermeidung von Härten gewährt das Gesetz dem 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.

260 ► **Beispiel:**

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

- 261 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.⁶⁶⁵

c) Inhalt des Wahlrechts bis VAZ 2012

- 262 (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).

⁶⁶³ BFH FuR 1991, 360.

⁶⁶⁴ Kein dauerndes Getrenntleben, beiderseits unbeschränkte ESt-Pflicht.

⁶⁶⁵ Siehe im Einzelnen Schmidt/Loschelder EStG § 32a Rn. 14–16.

*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.⁶⁶⁶ 263

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. 280) kann die Zusammenveranlagung in manchen Fällen für einen VAZ oder mehrere nachteilig sein. In komplexeren Fällen bedarf es daher immer einer umfassenderen Vergleichsrechnung durch den steuerlichen Berater. 264

Partner einer **eingetragenen Lebenspartnerschaft** haben keinen Anspruch auf Durchführung einer Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer unter Anwendung des Splittingtarifs.⁶⁶⁷ Derzeit sind beim BVerfG zwei Beschwerden anhängig.⁶⁶⁸

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

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 EStG⁶⁶⁹, 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. 265

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.

⁶⁶⁶ R 26 Abs. 3 EStR 2005.

⁶⁶⁷ BFH v. 26. Januar 2006 – III R 51/05, www.bundesfinanzhof.de.

⁶⁶⁸ BVerfG – 2 BvR 909/06 und – 2 BvR 288/07.

⁶⁶⁹ Ausnahme für Grenzpendler nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG, s.o. Rdn. 13 ff.

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

- 266 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.

Grundsätzlich hat das Finanzamt hierbei nicht zu prüfen,⁶⁷⁰ ob ein Ehegatte im familienrechtlichen Innenverhältnis verpflichtet ist, das Wahlrecht in einer bestimmten Richtung auszuüben. Eine Ausnahme gilt nach der Rechtsprechung des BFH⁶⁷¹ für Fälle, in denen die Wahl der getrennten Veranlagung rechtsmissbräuchlich ist.⁶⁷² 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 Wahl⁶⁷³ ist zulässig, auch bei Änderungsbescheiden.⁶⁷⁴ 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.⁶⁷⁵ Auch beim Verlustrücktrag gem. § 10d EStG in ein bestandskräftig abgeschlossenes Jahr kommt noch eine Änderung der Wahl in Betracht.⁶⁷⁶

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 verfolgen⁶⁷⁷. 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 – Verpflichtungsbegehren⁶⁷⁸.

Möchte ein Ehegatte nach erfolgter Zusammenveranlagung im Widerstreit mit dem anderen Ehegatten getrennt veranlagt werden, ist der andere Ehegatte im finanzgerichtlichen Verfahren notwendig beizuladen.⁶⁷⁹

f) Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer ab VAZ 2013

267 **Änderungen**

Nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011⁶⁸⁰ gibt es nur noch vier Veranlagungsarten, nämlich die Einzelveranlagung, das Verwitweten-Splitting, das »Sonder-Splitting im Trennungsjahr« und die Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting.

670 BFH FamRZ 1991, 75.

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

672 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.

673 im Einzelnen hierzu Schmidt/Seeger EStG § 26 Rn. 30 ff.

674 BFH NJW 1992, 1648.

675 Liebelt NJW 1994, 610 m.w.N.

676 BFH NJW 1989, 2288; Moog DStR 2010, 1122.

677 FG Köln DStRE 2010, 1049.

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

679 BFH NJW 1993, 1288.

680 BGBl. I 2011, 2131.

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.

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.

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

Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 bestimmt, dass die Wahl einer Veranlagungsart innerhalb eines Veranlagungszeitraums ab Zugang der Steuererklärung beim Finanzamt bindend ist, § 26 Abs. 2 EStG n.F. 268

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 n.F.

In bestimmten Fällen der Ehegatten-Veranlagung wird der Tarif gemindert. Die **Tarifminderung** nach § 32e EStG n.F. soll gewährleisten, dass keine Schlechterstellung von Ehegatten im Vergleich zu zwei unverheirateten Partnern eintritt, wenn der aufgrund der nun bindenden Erklärung nach § 26 Abs. 2 EStG n.F. mindestens einer der beiden Einkommensteuerbescheide der einzeln veranlagten Ehegatten geändert oder berichtigt werden muss. Dies folgt aus Art. 6 GG⁶⁸¹.

3. Haftung zusammenveranlagter Ehegatten für die Steuerschuld

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. 269

Werden Ehepartner zusammenveranlagt, werden sie **Gesamtschuldner** im Sinne von § 44 Abs. 1 AO. § 44 AO entspricht dem Begriff in § 421 BGB.⁶⁸² Das Finanzamt kann wählen, welchen Gesamtschuldner es in Anspruch nimmt. 270

681 BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 1104/79, BStBl. II 1982, 717; 7.10.2003 – 1 BvR 246/93 u. 1 BvR 2298/94, FamRZ 2003, 1821 m. Anm. Schürmann FamRZ 2003, 1825.

682 Pump/Leibner/Holzkämper AO § 44 Rn. 1.

- 271 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.⁶⁸³ 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.⁶⁸⁴ 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.⁶⁸⁵ 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.

Haftungsbeschränkung

- 272 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.⁶⁸⁶

Der Antrag bewirkt eine **Aufteilung der Gesamtschuld in Teilschulden**, soweit sie auf die jeweiligen Einkünfte der Ehepartner entfallen.⁶⁸⁷

Nach Aufteilung der Steuerschuld ist jedwede Verwirklichung der Gesamtschuld über den auf den jeweiligen Ehegatten entfallenden Anspruch hinaus ausgeschlossen⁶⁸⁸ 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 S. 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

683 BFH BFH/NV 1991, 3.

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

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

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

687 BFH BStBl. II 2002, 214.

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

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 §§ 271-276 AO ergeben würden, § 270 Abs. 1 S. 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 siehe unter Rdn. 288 ff.

4. Steuerlicher Erstattungsanspruch zusammen veranlagter Ehegatten

a) Vorbemerkung

Im Fall der Zusammenveranlagung werden Eheleute weder Gesamtgläubiger i.S.d. § 428 BGB 273 noch Mitgläubiger i.S.d. § 432 BGB.⁶⁸⁹ 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-Schreiben⁶⁹⁰ wird der Anwendungserlass zu § 37 AO (AEAO zu § 37) neu gefasst und im anderen BMF-Schreiben⁶⁹¹ werden ausführliche Regelungen zur Bestimmung des Erstattungsanspruchs bei Ehepartnern sowie zur Reihenfolge der Anrechnung von Steuerzahlungen unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung aufgestellt, die nachstehend wiedergegeben werden.⁶⁹²

Bei zusammenveranlagten Ehepartnern steht ein Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO 274 dem Ehepartner zu, **auf dessen Rechnung** die Zahlung bewirkt worden ist.⁶⁹³ Dies gilt auch in Fällen des Verlustabzugs nach § 10d EStG.⁶⁹⁴ 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.⁶⁹⁵ Das gilt auch für den **Insolvenzfall**.⁶⁹⁶ 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.⁶⁹⁷ 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.⁶⁹⁸ Ehepartner bevollmächtigen sich schließlich gegenseitig durch ihre beiderseitigen Unterschriften

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

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

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

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

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

694 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.

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

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

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

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

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.⁶⁹⁹ 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.⁷⁰⁰ 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.⁷⁰¹

- 275 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.

b) Unterscheidungen

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

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

- 277 Werden Ehepartner getrennt veranlagt (**ab VAZ 2013 Einzelveranlagung**, §§ 26a EStG, 52 Abs. 68 EStG!), vgl. Rdn. 267, sind bei Erstattungen infolge Überzahlungen die nachstehenden Fälle zu unterscheiden:

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

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

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

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

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:

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 maximal bis zum vollständigen »Verbrauch« der jeweiligen (positiven) Zwischensumme II aufgeteilt.
5. Der danach verbleibende Restbetrag ist nach Köpfen auszukehren.

6. Familienrechtliche Aufteilungsmaßstäbe

Der vom BMF vorgegebene steuerrechtliche Leitfaden unterstützt die familienrechtliche Bearbeitung im **ersten Schritt**. 278

Im **zweiten Schritt** hat eine Aufteilung von Steuererstattungen im Innenverhältnis zu erfolgen. Diese vollzieht sich allein nach zivilrechtlichen Maßstäben. Nach der Familienrechtsprechung⁷⁰² 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. 293 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.⁷⁰³

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

703 Näheres FA-Komm/Perleberg-Kölbel § 26c EStG, Rn. 19.

III. Interne Zustimmungspflichten und Steuerausgleich⁷⁰⁴

1. Pflicht und Obliegenheit zur Zusammenveranlagung

a) Grundlagen

- 279 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.⁷⁰⁵

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.⁷⁰⁶ Diese Verpflichtung besteht solange, wie auch eigene steuerliche Nachteile befürchtet werden müssen.⁷⁰⁷

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 kommt⁷⁰⁸,
- der Berechtigte selbst die getrennte Veranlagung beantragt und der andere Ehepartner bereits in deren Folge eine Erstattung erhalten hat oder über längere Zeit hinweg keine gemeinsame Veranlagung gewählt worden ist.⁷⁰⁹

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.⁷¹⁰ Dem zustimmenden Ehepartner darf **kein zusätzlicher steuerlicher Nachteil** entstehen.

- 280 **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.⁷¹¹ Vorrangig ist stets, was die Ehepartner ausdrücklich oder konkludent vereinbaren.

Beispiele für eine Zustimmungspflichtung:

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 Lohnsteuerabzugsverfah-

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

705 *Klein/Perleberg-Kölbel* FamVermR Kap. 2, Rn. 1054

706 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.

707 BGH FamRZ 2008, 40.

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

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

710 PWW/Weinreich § 1353 BGB Rn. 16.

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

ren entrichtete Steuerlast zu tragen hat.⁷¹² 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.⁷¹³ 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 Einkommenverhältnissen auszugehen. Wird **kein Trennungsunterhalt** gezahlt, besteht dagegen für den Ehepartner mit der ungünstigeren Steuerklasse V kein Grund mehr, seine damit verbundenen Nachteile hinzunehmen.⁷¹⁴ Er kann dann seine Zustimmung von einem Nachteilsausgleich abhängig machen. Bei gleichen Einkommensverhältnissen ist eine monatsbezogene zeitanteilige Quote in Betracht zu ziehen.⁷¹⁵ Haben sich die Einkommensverhältnisse deutlich verändert, muss ein Nachteil nach § 287 ZPO geschätzt werden.⁷¹⁶

3. Bei Verlusterzielung

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.⁷¹⁷

4. Insolvenzfall

In der Insolvenz wird das **Veranlagungswahlrecht** generell durch den Insolvenzverwalter ausgeübt.⁷¹⁸ Dieser Grundsatz gilt, obwohl das Veranlagungswahlrecht eines Ehepartners an die vom GG geschützte Existenz der Ehe anknüpft.⁷¹⁹ 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.⁷²⁰ 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

712 BGH FamRZ 2007, 1229.

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

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

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

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

717 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.

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

719 BFH ZInsO 2011, 1263 m. Hinw. auf BFH NJW 2007, 2556 = JurionRS 2011, 15951.

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

»in der Ehe und wandert nicht zu den Gläubigern eines Ehegatten.«⁷²¹ Der Insolvenzverwalter darf die Zustimmung nicht von einem Ausgleich für die Nutzung eines dem anderen Ehepartner zustehenden **Verlustabzugs** an die Insolvenzmasse abhängig machen.⁷²² Allerdings muss der Ehepartner den Insolvenzverwalter i.H.v. § 10d Abs. 2 EStG von etwaigen künftigen Nachteilen freistellen.⁷²³

► **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.⁷²⁴

Gerichtsbarkeit

- 281** 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.⁷²⁵

282 **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**⁷²⁶. 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.

b) Einzelfragen

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

Greifbar ist zunächst der Fall der **Alleinverdienerehe**, 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. 263 ff.). Davon unabhängig muss der einkunftslose Ehegatte der Zusammenveranlagung zumindest gegen die Zusage vollständiger Freistellung⁷²⁷ 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. 269 ff. Alle Nachteile und Risiken werden dadurch aber nicht abgewendet, da das Finanzamt gegen Steuervergütungen aufrechnen darf.

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

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

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

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

725 OLG Koblenz FamRZ 2005, 224.

726 BFH DStR 2005, 1357.

727 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.

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.⁷²⁸ Das wird man vielleicht zugunsten eines Anspruchs auf Sicherheitsleistung einschränken müssen, wenn der freistellungspflichtige Ehegatte schon unzuverlässig oder zahlungsunfähig war oder ist. Der BGH⁷²⁹ hat in seiner Entscheidung vom 12.06.2002 allerdings eine Sicherheitsleistung wegen der Möglichkeit nachträglicher Haftungsaufteilung abgelehnt.

► Mögliche Vertragsklausel:

284

»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 Zurückbehaltungsrecht 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.«

Doppelverdiener im Trennungsjahr

285

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 Gießen⁷³⁰ 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) *Schadenersatz*

Bei schuldhafter Verweigerung der Zustimmung besteht ein Anspruch auf Schadenersatz.⁷³¹

286

Der Grundsatz, dass die Verletzung der Pflicht zur ehelichen Lebensgemeinschaft keinen Schadenersatzanspruch 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.⁷³² 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.⁷³³

► **Tipp:** 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.

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

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

730 LG Gießen FamRZ 2001, 97.

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

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

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

d) Verfahrensfragen

- 287 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 Schadenersatzes sind Familiensachen gem. §§ 111 Nr. 10, 266 Abs. 1 FamFG. Gemäß § 23 a Abs. 1 Nr. 1 GVG sind die Familiengerichte zuständig.

2. Grundzüge des internen Steuerausgleichs bei Zustimmung im Trennungsjahr

a) Problemkreis Steuerzahlungen und interner Ausgleich

- 288 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.⁷³⁴

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. Beahlt ein Ehepartner Steuerschulden, kommt es grds. zu einem **Ausgleichsanspruch nach § 426 Abs. 2 BGB**, wenn keine anderweitige Bestimmung vorliegt. Soweit also ein Ehepartner das Finanzamt befriedigt, geht die Forderung des Finanzamts gegen seinen Ehepartner auf ihn über.

- 289 Eine **anderweitige Bestimmung** hat Vorrang⁷³⁵, 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 HS 2 BGB.⁷³⁶ Sie können sich ferner aus einer ständigen Übung wie z.B. dem ständigen Begleichen der Steuerschulden während des Zusammenlebens, ergeben.⁷³⁷

Liegt **keine anderweitige Bestimmung** i.S.d. § 426 Abs. 1 Satz 1 BGB vor, kommt eine hälftige Aufteilung,⁷³⁸ eine Aufteilung nach dem Verhältnis der im Veranlagungszeitraum auf die gemeinsame Steuerschuld jeweils tatsächlich gezahlten Steuern⁷³⁹ und eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Steuerbeträge, die sich bei fiktiver getrennter Veranlagung ergeben, in Betracht.⁷⁴⁰

Differenzierungen

- 290 Zeiträume vor Trennung

Generell besteht infolge einer **familienrechtlichen Überlagerung**⁷⁴¹ 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.

734 Weingran/Sambale NWB 2010, 848 ff.

735 BGH FamRZ 2007, 1229.

736 BGH FamRZ 1990, 374; OLG Düsseldorf FamFR 209, 140, mit Anmerkung Kuckenburg.

737 BGH FamRZ 2006, 1178; OLG Düsseldorf FamFR 209, 140, mit Anmerkung Kuckenburg.

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

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

740 BGH FamRZ 2006, 1178; FamRZ 2007, 1229

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

Die **Lohnsteuerklassenwahl III und V** ist eine anderweitige Bestimmung i.S.d. § 426 Abs.1 Satz 1 BGB.⁷⁴² 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.⁷⁴³ Der auszugleichende Betrag beschränkt sich dann auf die Summe der Nachforderung.

Zeiträume nach Trennung

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

291

Mit Scheitern der Ehe tritt eine grundlegende Veränderung der Verhältnisse ein.⁷⁴⁴ Partizipiert der unterhaltsberechtignte 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 Steuererstattungen⁷⁴⁵ sind in diesem Fall bereits in die Unterhaltsbemessung eingeflossen.

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.

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.⁷⁴⁶ Ein Ausgleichsanspruch ist fiktiv nach getrennter Veranlagung festzustellen.

292

b) Problemkreis Steuererstattungen

Nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist **steuerrechtlich** der Steuerpflichtige erstattungsberechtigt, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist.⁷⁴⁷ 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.⁷⁴⁸ vgl. hierzu näher Rdn. 273 ff.

293

Familienrechtliche Rechtsprechung bei intakter Ehe

Aufteilungen von Steuererstattungen bestimmen sich **im Innenverhältnis** allein nach zivilrechtlichen Maßstäben.⁷⁴⁹ Gibt es keine gesonderte vertragliche Vereinbarung über die Aufteilung der zu erwartenden Steuerrückzahlungen, sind auch hier die Maßstäbe zur Aufteilung von Steuerschulden in Betracht zu ziehen, vgl. hierzu Rdn. 273 ff.

294

Der BFH⁷⁵⁰ geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Steuererstattungen an Ehepartner in intakter Ehe **zu gleichen Teilen** auszuzahlen sind, selbst wenn über das Vermögen eines Ehepartners das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist.

⁷⁴² BGH FamRZ 2007, 1229.

⁷⁴³ BGH FamRZ 2007, 1229.

⁷⁴⁴ BGH FamRZ 2006, 1178.

⁷⁴⁵ Nach dem In-Prinzip: BGH FamRZ 2003, 744.

⁷⁴⁶ BGH FamRZ 2006, 1178 m. Anm. Wever FamRZ 2006, 1181 = FamRB 2006, 302 m. Anm. Christ; BGH FamRZ 2007, 1229.

⁷⁴⁷ AEAO zu § 37 neu v. 30.01.2012.

⁷⁴⁸ BFH 17.02.2010 – VII R 37/08, BFH/NV, 1078.

⁷⁴⁹ Klein/Perleberg-Kölbel FamVermR Kap. 2 Rn. 1103.

⁷⁵⁰ BFH 30.09.2008 – VII R 18/08, BFH/NV 2008, 2075 ff.

Eine **Ausnahme** soll dann gelten, wenn die Vorauszahlungen mit einer ausdrücklichen Bestimmung auf eine persönliche Steuerschuld gezahlt worden sind⁷⁵¹.

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.⁷⁵²

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.⁷⁵³

Familienrechtliche Rechtsprechung bei nicht mehr intakter Ehe

- 295 Nach BGH⁷⁵⁴ 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.

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

- 296 Das Gesetz sieht zwei **Wahlmöglichkeiten**⁷⁵⁵ 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**.

Beide kommen regelmäßig erstmals für **Veranlagungszeiträume** in Betracht, in denen die Ehegatten die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 EStG nicht mehr erfüllen.⁷⁵⁶ 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. 257 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.⁷⁵⁷

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

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

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

754 BGH NJW 2006, 2623.

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

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

757 BFH BStBl II 2001, 338.

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. 79.

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

Vorbemerkung

297

Unter die besonderen außergewöhnlichen Belastungen fallen:

- Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG
- Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG vgl. Rdn. 208.
- Aufwendungen für eine Hilfe im Haushalt oder für vergleichbare Dienstleistungen nach § 33a Abs. 3 EStG bis VAZ 2008⁷⁵⁸.

a) Unterhaltsaufwendungen, § 33a Abs. 1 EStG

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.⁷⁵⁹ Auch die Aufwendungen für eine gehobene Lebensführung gehören hierzu. Ferner:

298

- Aufwendungen für die Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen an den geschiedenen Ehepartner⁷⁶⁰,
- 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 Altenheim⁷⁶¹, 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 Ausland⁷⁶²,
- Aufwendungen für behinderte Kinder⁷⁶³,
- Unterhaltsleistungen für den bedürftigen, im Inland lebenden, ausländischen Lebensgefährten, wenn dieser bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgeheimung zu erhalten oder ausgewiesen zu werden⁷⁶⁴.

Folgende weitere **Voraussetzungen** müssen für die steuerliche Berücksichtigung erfüllt werden:

- Die unterstützte Person muss dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigter sein.

758 § 33a Abs. 3 EStG ist mit Wirkung ab VZ 2009 durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, S. 2952) aufgehoben worden.

759 BFH BStBl III 1966, 534.

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

761 FG München DStRE 2010, 229.

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

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

764 BFH BStBl. II 2007, 41.

- Es darf kein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG, vgl. Rdn. 164 ff., oder auf das Kindergeld bestehen.
- Die unterhaltenen Personen müssen bedürftig sein.

299 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 und die Mutter eines nicht ehelichen Kindes. **Ausnahme:** Geschwister

Diesen Personen **gleich gestellt** ist der nicht eheliche Lebenspartner, der Partner einer eingetragenen Partnerschaft⁷⁶⁵, soweit bei ihm zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel, wie z.B. Sozialhilfe, Arbeitslosenhilfe gekürzt werden. Als gleichgestellte Personen kommen insbesondere Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft oder in Haushaltsgemeinschaft mit dem Steuerpflichtigen lebende Verwandte und Verschwägerter in Betracht.⁷⁶⁶ 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.

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

300 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.

Ab VAZ 2010 entfällt der bislang in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Die unvermeidbaren Versicherungsbeträge der unterhaltenen Person i.R. der Ermittlung der eigenen Einkünfte sind wegen der Einführung des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung nicht mehr zu berücksichtigen,⁷⁶⁷ vgl. hierzu auch Rdn. 6, 107.

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.⁷⁶⁸

Hierzu zählen

- die Teile von Leibrenten, die den Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe 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,
- 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.

In der Regel wird ein **Vermögen** bis zu einem gemeinen Wert, d.h. Verkehrswert von 15.500 €, als geringfügig angesehen.⁷⁶⁹ Ein angemessenes Hausgrundstück im Sinne des § 90 Abs. 2 Nr. 8

765 BFH BStBl. II 2006, 883.

766 BFH BStBl. II 2003, 187.

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

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

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

SGB XII, das vom Unterhaltsberechtigten bewohnt wird, bleibt als so genanntes »Schonvermögen« außer Betracht⁷⁷⁰. Gleiches gilt für eine angemessene selbst genutzte Eigentumswohnung.⁷⁷¹

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 EStG⁷⁷². 301

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. 302

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 in Höhe von jährlich 8.004 €.

F verfügt über eigene Einkünfte und Bezüge in Höhe von 1.000 €.

Lösung:

Die abziehbare außergewöhnliche Belastung in Höhe von 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 2011⁷⁷³ entfällt die Einbeziehung der der **Abgeltung unterliegenden Einkünfte** in die Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge infolge des Wegfalls von § 2 Abs. 5b S. 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.⁷⁷⁴

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. 303

Aus **Vereinfachungsgründen** sind bei der Feststellung dieser anrechenbaren Bezüge als Kostenpauschale insgesamt 180 € im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im

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

771 BFH/NV 2006, 1069.

772 Perleberg-Kölbel FuR 2010, 18.

773 BStBl. I 2011, 2131.

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

Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.

- 304 Werden Personen unterhalten, die ihren **Wohnsitz im Ausland** haben, können nach § 33a Abs. 1 Satz 6 EStG Unterhaltsaufwendungen nur insoweit abgezogen worden, als sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Hierbei wird allerdings die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung nach inländischen Maßstäben beurteilt.⁷⁷⁵

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

- Die Unterhaltsempfänger müssen gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten nach inländischem Recht unterhaltsberechtigter sein, § 33a Abs. 1 Satz 1 u. 5 Halbs. 2 EStG⁷⁷⁶.
- Die Angemessenheit und Notwendigkeit von Unterhaltsleistungen an Unterhaltsempfänger ist anhand des Pro-Kopf-Einkommens zu ermitteln⁷⁷⁷.
- Die Bedürftigkeit darf nach der sog. konkreten Betrachtungsweise nicht typisierend unterstellt werden. Außer den zivilrechtlichen Voraussetzungen sind zusätzlich auch Unterhaltskonkurrenzen zu prüfen⁷⁷⁸.
- 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.
- 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.

- 305 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 geeignet⁷⁷⁹.

775 BFH DB 2010, 2026.

776 BFH BStBl. II 2002, 760.

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

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

779 Siehe auch BMF-Schreiben v. 7.6.2010 – IV C 4 – S 2285/07/006:001, DOK 2010, 0415753, DStR 2010, 1232.

Hinweis:

Unterhaltszahlungen können nicht auf Monate vor der eigentlichen Zahlung zurückbezogen werden⁷⁸⁰. Zur Unterhaltsbedürftigkeit von Eltern im Ausland bedarf es der Glaubhaftmachung⁷⁸¹.

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. 306

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. 1 EStG. Eine Zustimmung von Seiten des Unterhaltsberechtigten ist nicht erforderlich.

b) Freibetrag § 33a Abs. 2 EStG

Vorbemerkungen307

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

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. 308

Folgende **Voraussetzungen** sind zu erfüllen:

- Das Kind muss sich in Berufsausbildung befinden,
- 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 07.12.2011.⁷⁸²

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.⁷⁸³ 309

780 BFH BFHE 2010, 123.

781 BFH FamRZ 2011, 372.

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

783 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.

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

a) Überblick

- 310 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 nutzen⁷⁸⁴. Dies gilt aber soweit sich die Verpflichtung aus einem Anerkenntnis oder einer rechtskräftigen Verurteilung ergibt, bzw. diese freiwillig erfüllt wird.⁷⁸⁵

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

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.⁷⁸⁶

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.⁷⁸⁷ Der unterhaltsberechtigte Mandant ist hierauf hinzuweisen.

- 311 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 Unterhaltsberechtigte muss unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Ausnahmen finden sich in den Doppelbesteuerungsabkommen mit Dänemark, Schweiz, Kanada und USA.⁷⁸⁸ 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 S. 5 EStG vorliegen⁷⁸⁹.
- Der Unterhaltsverpflichtete beantragt den Sonderausgabenabzug und
- der Unterhaltsberechtigte willigt ein.

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

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

786 BFH BFH/NV 2000, 841.

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

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

789 Vfg. OFD Frankfurt v. 21.2.2007, S 2221aA – 1 – St 218, DB 2007, 1222.

Es müssen **Unterhaltungspflichten** bestehen, die anerkannt sind, freiwillig erfüllt werden oder zu deren Zahlung der Steuerpflichtige rechtskräftig verpflichtet worden ist.⁷⁹⁰ 312

Es muss sich nicht um laufende oder einmalige Leistungen handeln.⁷⁹¹ 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.⁷⁹² 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.⁷⁹³ Als Wertmaßstab dienen die amtlichen Sachbezugswerte (ab 1.1.2012 die 4. VO zur Änderung der SozialversicherungsentgeltVO v. 2.12.2011; 4. SvEVÄndV),⁷⁹⁴ bzw. im Falle der Mietwohnung auch der objektive Mietwert (ortsübliche Miete).

Abzugsbeträge

313

Sonderausgaben belaufen sich auf **bis zu 13.805 € (entspricht 1.150,42 € mtl.)**, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Übersteigen Unterhaltsleistungen den Betrag von 13.805 € im Kalenderjahr, sind diese vom Abzug ausgeschlossen. Die **übersteigenden Beträge** können dann auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung⁷⁹⁵ 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 13.02.2008⁷⁹⁶ 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 Basiskrankenversicherungsschutz 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.

790 Kleffmann FuR 2008, 1721; BGH FuR 2008, 297, 298; Habne 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.

791 FG Schleswig-Holstein StE 2008, 627.

792 Engels, Steuerrecht in der familienrechtlichen Praxis, Rn. 921.

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

794 BGBl. I 2011, 2453.

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

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

Vorsorgeaufwendungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG können nach § 10 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG in Höhe von 2.800 € bei privat Versicherten, 1.900 € bei gesetzlich Versicherten und entsprechend bei Zusammenveranlagung in Höhe von 5.600 €/3.800 € je Kalenderjahr abgezogen werden. Übersteigen die Vorsorgeaufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung im Sinne des § 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 im Sinne des § 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 €

Hinweis:

Der Unterhaltsberechtigte kann diese Beiträge im Fall der Versteuerung der Unterhaltseinkünfte im Sinne von § 22 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sonstige Einkünfte) seinerseits als Sonderausgabe abziehen.

Hierzu folgendes Beispiel: Unterhaltsschuldner S. erbringt in 2012 an seine geschiedene Ehefrau F, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, Unterhaltsleistungen in Höhe von monatlich 1.200 €, also 14.400 € jährlich. Darüber hinaus zahlt er für sie Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €, gesamt 17.400 € (1.200 € x 12 Monate + 3.000 €).

Lösung: Bei F stellen die empfangenen Unterhaltsleistungen im VAZ 2012 sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG dar, und zwar bis zur Höhe des Betrages, der beim S. als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden kann. Dies sind höchstens 13.805 € zuzüglich der Beiträge für Kranken und Pflegeversicherung in Höhe von 3.000 €, gesamt also 16.805 €. Hiervon können ein Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 € sowie Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Höhe von hier 3.000 € abgezogen werden, so dass sich bei F im VAZ 2012 ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von 13.703 € ergibt (16.805 € – 102 € – 3.000 €).

- 314 Wird an **mehrere Unterhaltsberechtigte** Ehegattenunterhalt geleistet, werden die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 13.805 € je unterhaltsberechtigtem Empfänger abgezogen.⁷⁹⁷ Nicht übertragen werden können nicht ausgeschöpfte Beträge. Zahlt der Unterhaltsschuldner an mehrere Ehegatten, gilt der Höchstbetrag für jeden geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten.
- 315 **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

⁷⁹⁷ R 10.2 Abs. 3 EStR.

zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird.⁷⁹⁸ Nach dem Jahressteuergesetz 2008⁷⁹⁹ 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.⁸⁰⁰

Antrag

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**, 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 Tatbestandes⁸⁰¹. 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.⁸⁰² Vorauszahlungen und Nachzahlungen von Unterhaltszahlungen sind – im Rahmen des Höchstbetrages von 13.805 € im Kalenderjahr (zuzüglich der Beträge nach dem Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung ab VAZ 2010⁸⁰³) – als Sonderausgaben abziehbar,⁸⁰⁴ selbst wenn zunächst nur geringere Zahlungen abgezogen worden sind.⁸⁰⁵

798 § 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.

799 BGBl I 2007, 3150 ff.

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

801 BFH 12.7.1989 – X R 8/84, BStBl. II 1989, 957.

802 FG Rheinland Pfalz, DB 2007, 88.

803 *Myßen/Wolter*, NWB 2009, 3900.

804 BFH/NV 2001, 673.

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

► **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!

- 317 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 kann⁸⁰⁶. Der Widerruf gilt ab dem Folgejahr. Die Wirkung des Widerrufs tritt erst mit Zugang beim Finanzamt ein.

► **Beispiel:**

Unterhaltsgläubigerin F unterzeichnet 2010 Anlage U. Sie widerruft im Frühjahr 2011 ihre Zustimmung. Der Widerruf wird folglich erst zum VAZ 2012 wirksam⁸⁰⁷.

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 sollte⁸⁰⁸:

► **Praktischer Hinweis:**

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 entfällt⁸⁰⁹. 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 wird⁸¹⁰.

Probleme bei der Durchsetzung des Nachteilsausgleichs

- 318 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** in Höhe der zu erwartenden Nachteile abhängig machen. Dem Unterhaltsgläubiger steht ein **Zurückbehaltungsrecht** zu.⁸¹¹

Gegenüber dem Anspruch auf Nachteilerstattung nach § 394 BGB darf auch nicht **aufgerechnet werden**, weil es sich nach BGH bei dem Anspruch auf Nachteilsausgleich um einen unterhaltsähnlichen Anspruch handelt.⁸¹²

806 BFH BStBl. II 2003, 803.

807 BFH BFH/NV 2007, 903.

808 BFH BStBl. II 2003, 803.

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

810 Engels, Steuerrecht für die familienrechtliche Praxis, Rn. 932.

811 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.

812 BGH NJW 1997, 1441.

Einzelne Verfahrensfragen

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. 319

► **Hinweis:**

Entgegen langläufiger Meinung besteht kein Anspruch, die Anlage U zu unterschreiben.⁸¹³ 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.⁸¹⁴

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. Antrag und Zustimmungserklärung sind nicht befristet und können noch nach bestandskräftiger Steuerfestsetzung zum Tragen kommen.⁸¹⁵ Beide sind bedingungsfeindlich und können der Höhe nach begrenzt werden.

Der Sonderausgabenabzug kann auf einen beliebigen **Teilbetrag** der Unterhaltsleistungen beschränkt werden.⁸¹⁶ 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. 320

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.⁸¹⁷ 321

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 BFH⁸¹⁸ sieht darin Nebenkosten, die selbst keine Sonderausgaben sind. 322

► **Anmerkung:** Die Kosten können aber ähnlich den Scheidungskosten und den Kosten eines Unterhaltsverfahrens außergewöhnliche Belastungen⁸¹⁹ 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.

813 BGH FamRZ 1998, 954; OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960; OLG Brandenburg ZFE 2008, 150.

814 OLG Karlsruhe FamRZ 2004, 960.

815 Butz-Seidl FuR 1996, 108 m.w.N.

816 EStR 2001, 86b Abs. 1.

817 Schmidt/Heinicke EStG § 10 Rn. 50.

818 BFH BStBl. II 1999, 522; FamRZ 2000, 226 (nur LS).

819 Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, Kostenschaukel, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, FuR 2012, 123.

323 Nachehelicher Ehegattenunterhalt aus dem **Nachlass**: Der BFH⁸²⁰ 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. 1 Nr. 1 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.

324 ► **Hinweis:**

Um die **mögliche Steuerentlastung** im Voraus zu berechnen, wird auf die Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils verwiesen.⁸²¹ Für den im Familienrecht tätigen Anwalt oder Richter ist es sicher nicht einfach, die Steuerentlastung im Voraus einigermaßen sicher zu berechnen. Die BGH-Rechtsprechung⁸²² 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, beispielsweise 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.
- Es bestehen günstige Verhältnisse, unter denen der Bedarf des Berechtigten auch ohne die Steuerersparnis gedeckt ist.

325 Nach BGH-Meinung⁸²³ 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 werden.

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.

326 Der **Streitwert** des Zustimmungsanspruches richtet sich nach Meinung des OLG München⁸²⁴ nach der erstrebten Steuerersparnis des Unterhaltspflichtigen und nicht nach dem Aufwand für die Zustimmungserklärung.

b) Zustimmungspflicht

327 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 sind⁸²⁵.

Die Verpflichtung besteht **Zug um Zug** gegen die Zusicherung des Nachteilsausgleichs. Dem Unterhaltsschuldner sind alle steuerrechtlichen, sozialrechtlichen und sonstigen wirtschaftlichen Nachteile auszugleichen.

820 BFH vom 12.11.1997 – X R 83/94 –; FamRZ 1998, 738 = NJW 1998, 1584.

821 Tabelle zur Bestimmung des Realsplittingvorteils in FamRB 2012, 65.

822 Beispielsweise BGH FamRZ 1984, 1211.

823 BGH FamRZ 1984, 1211.

824 OLG-Rspr München 1995, 72; freies Ermessen: *Prütting/Gehrlein* § 3 Streitwertlexikon.

825 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.

Diese Grundsätze gelten ebenso, wenn **Unterhaltszahlungen an den jeweiligen Träger der Sozialhilfe** erfolgen⁸²⁶ oder wenn die Finanzbehörde zur Durchführung des begrenzten Realsplittings die Vorlage einer vom Unterhaltsempfänger persönlich unterzeichneten Erklärung fordert⁸²⁷.

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.⁸²⁸

Die Zustimmung darf nicht von der Zusage einer unmittelbaren **Beteiligung an der Steuerersparnis** abhängig gemacht werden.⁸²⁹ Die Steuerentlastung wirkt sich häufig bereits bei der Neubemessung des Unterhalts aus. 328

Praktische Vorschläge im Zusammenhang mit der Zustimmung: 329

- 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.
- 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** 330

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«.⁸³⁰

c) Freistellungspflicht/Versteuerung beim Unterhaltsberechtigten

Soweit Ehegattenunterhalt mit Zustimmung des Empfängers als Sonderausgabe abgezogen wird, 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 Steuermehrbelastung 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 331

826 OLG Köln FamRZ 2001, 1569.

827 OLG Oldenburg FamRZ 2011, 1126.

828 BFH FamRZ 1991, 125.

829 BGH FamRZ 1984, 1211.

830 Vgl. auch FormB FA-FamR/Melchers 8. Kap., Rn. 32.

einen niedrigeren Betrag angibt. Es ist auf die tatsächliche Leistung abzustellen.⁸³¹ 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,⁸³² vgl. Rdn. 77, 80.

Nachteile aus dem Realsplitting/Nachteilsausgleich

- 332 **Steuerliche Nachteile** finden sich bei der Einkommensteuer, bei dem Solidaritätszuschlag und bei 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 Einkommensteuervorauszahlungen⁸³³. Wenn die Unterhaltsleistung das steuerliche Existenzminimum nach § 32a EStG in der Höhe von 7.834 €/15.668 € bzw. ab VAZ 2010 8.004 €/16.008 € überschreitet, beginnen sich steuerliche Nachteile auszuwirken.⁸³⁴ **Steuervorauszahlungen** werden dann als Nachteil angesehen, wenn bereits hieraus finanzielle Nachteile erwachsen, weil sich diese generell erst mit der **endgültigen Steuerfestsetzung** verwirklichen.⁸³⁵

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 auf Grund der **Zusammenveranlagung mit dem neuen Ehepartner** entstandenen Nachteile.⁸³⁶

Sonstige Nachteile

- 333 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.⁸³⁷

Haftungsfälle:

Von entscheidender Bedeutung und als Haftungsfälle 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 Unterhaltsgläubi-

831 Schmidt/Weber-Grellet EStG § 22 Rn. 90.

832 BFH FamRZ 2008, 888 = FuR 2008, 555; FG Schleswig-Holstein StE 2008, 627.

833 OLG Frankfurt FamRB 2006, 303; AG Biedenkopf FamRZ 2009, 607.

834 www.bundesfinanzministerium.de/nrnn_53988/DE/BMF__Startseite/Service/Glossar/F/005__Freibetrag.html.

835 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.

836 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.

837 Kogel FamRB 2008, 277, 279; Butz-Seidl FuR 1996, 108, 111.

gers 1/7 der monatlichen Bezugsgröße (derzeit 350 €, bzw. für geringfügig Beschäftigte 400 €) übersteigen.⁸³⁸ Innerhalb einer Ausschlussfrist von drei Monaten ab rechtskräftiger Scheidung kann der aus der Familienversicherung ausgeschiedene Ehegatte eine freiwillige Versicherung in der GKV beantragen.⁸³⁹ 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!⁸⁴⁰ Wenn der Unterhaltsberechtigte neben zusätzlichen Einkünften noch Unterhalt bezieht, kann naturgemäß der Beitrag in der Krankenkasse steigen.⁸⁴¹

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. Hausfrauenehe 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.⁸⁴² Die Auskunftserteilung erstreckt sich nicht auf Fragen des materiellen Rechts. Soweit § 151 AO den § 89 AO ergänzt, wonach Steuerklärungen zu Protokoll im Finanzamt abzugeben sind, ist dies nur bedeutsam bei allein stehenden oder gebrechlichen Steuerpflichtigen.⁸⁴³ 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.⁸⁴⁴ 334

Abschließender Haftungshinweis:

335

Die erteilte Zustimmung zum begrenzten Realsplitting bindet den Unterhaltsempfänger bis auf Widerruf für die Folgejahre. Widerruft der Unterhaltsempfänger die Zustimmung z.B. im laufenden Kalenderjahr 2012, gilt der Widerruf somit erst ab dem Folgejahr 2013. Er muss damit rechnen, dass das FA Vorauszahlungen festsetzt, ihn zur Steuererklärung auffordert und veranlagt. Wird in dem vor dem Kalenderjahr 2012 vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2011 bereits von dem Unterhaltsleistenden der Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen, hat im Jahr 2011 die Versteuerung der Unterhaltszahlungen beim Zustimmungenden 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. 1 Nr. 1 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 2011 und 2012 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.

838 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.

839 BSG FamRZ 1994, 1239; OLG Nürnberg FamRZ 2004, 1967; *Kogel* FamRB 2008, 277, 279.

840 *Mleczko* ZFE 2006, 128.

841 So zutreffend *Kogel* FamRB 2008, 277, 280.

842 *Pump/Leibner/Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 8.

843 *Pump/Leibner/Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 46.

844 *Pump/Leibner/Kurella* AO Komm. § 89 Rn. 49.

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 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. 1 Nr. 1 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.

V. Ehegattenarbeitsverhältnis

1. Steuerliche Anerkennung

- 336 Ehegattenarbeitsverhältnisse sind steuerlich **nur anzuerkennen**⁸⁴⁵, 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 unter Dritten üblich sein und einem Fremdvergleich standhalten.⁸⁴⁶ Die von der Rechtsprechung insoweit herausgearbeiteten Grundsätze gelten sinngemäß auch bei einem Arbeitsverhältnis mit einer Personengesellschaft, in der ein Ehegatte eine beherrschende Gesellschafterstellung⁸⁴⁷ innehat und auch bei Darlehensgewährung 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.

- 337 **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.
- 338 Die **Lohnzahlung** muss betriebsüblich (monatlich) erfolgen. Die ehemalige Rechtsprechung, wonach eine Überweisung auf ein Oderkonto der Eheleute schädlich war, ist dank Intervention des Bundesverfassungsgerichtes⁸⁴⁸ überholt. Auch ist nicht mehr zwangsläufig ohne nähere Prü-

845 EStR 1999 Abschnitt 19 und Hinweise der Finanzverwaltung; BMF-Schreiben vom 23.12.2010.

846 BFH BStBl II 1997, 655; EStH 4.8 »Fremdvergleich«.

847 EStR 2010, 4.8 Abs. 2.

848 BVerfG FamRZ 1996, 1531 und BVerfG FamRZ 1996, 153.

fung von einem schenkungsteuerpflichtigen Vorgang auszugehen.⁸⁴⁹ Von Barzahlungen und Überweisungen auf ein Gemeinschaftskonto oder gar ein Bankkonto des Arbeitgeberehegatten ist dennoch abzuraten.

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. 339

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 Einkünfte⁸⁵⁰ 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 Buchstabe 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 wird⁸⁵¹. Die vGA mindert nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht das Einkommen der Körperschaft. 340

Haftungsfalle Scheinarbeitsverhältnis statt Unterhalt

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 EStG⁸⁵² oder als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 EStG⁸⁵³ steuerlich geltend zu machen. Ohne Skrupel werden Unterhaltszahlungen auf den Staat und so auf die Steuerzahler/innen, verlagert. Für Unterhaltsberechtigte ergibt sich eine gefährliche Situation⁸⁵⁴. Dies zeigen die folgenden Entscheidungen des BGH. 341

BGH v. 28.06.1984 – IX ZR 143/83 –⁸⁵⁵

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

849 BFH v. 32.11.2011 – II R 33/10, www2.nwb.de.

850 Soweit nicht zulässige Lohnsteuerpauschalierung erfolgt.

851 BFH DB 1989, 458.

852 FAKomm-FamR/Perleberg-Kölbel, § 10 EStG, A., I., 1. ff.

853 FAKomm-FamR/Perleberg-Kölbel, § 33a EStG, A., I., 1. ff.

854 So schon Arens/Ehlers/Spieker, Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht, 2. Aufl., B, Rn. 208.

855 BGH NJW 1984, 2350 ff.

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 wird⁸⁵⁶. 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 197/08⁸⁵⁷

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 Arbeitslosenversicherung⁸⁵⁸. Eine zunächst bestehende Mitgliedschaft kann rückwirkend aufgehoben werden.⁸⁵⁹

– **Keine steuerliche Anerkennung**

Arbeitsverträge müssen wie unter fremden Dritten, also ernsthaft⁸⁶⁰ und wirksam vereinbart und auch tatsächlich durchgeführt⁸⁶¹ werden. Vertragliche Gestaltungen und ihre Durchführung müssen wie unter Dritten üblich sein und somit einem Fremdvergleich standhalten⁸⁶². Die von der Rechtsprechung⁸⁶³ entwickelten Grundsätze gelten sinngemäß auch bei einem Arbeitsverhältnis mit einer Personengesellschaft, in der der Ehegatte eine beherrschende Gesellschafterstellung innehat.⁸⁶⁴ Scheinarbeitsverhältnisse fallen unter die unwirksamen Rechtsgeschäfte i.S.v. § 41 AO. Ihre steuerliche Anerkennung wird versagt⁸⁶⁵. Sie sind für die Besteuerung ohne Bedeutung⁸⁶⁶ und stellen keine Betriebsausgaben, sondern Entnahmen dar⁸⁶⁷. Das gleiche gilt auch für den etwa getätigten Aufwand für eine betriebliche Altersversorgung oder

856 So BVerfGE 13, 290 ff.

857 www.familienrecht-deutschland.de/Neueste...

858 LSG Sachsen-Anhalt vom 19.05.2011 – L 10 KR 52/07 unter www.sozialgerichtsbarkeit.de.

859 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.

860 BFH BStBl II 1988, 632.

861 BFH BStBl II 1962, 218.

862 BFH BStBl II 1997, 655; EStH 4.8 »Fremdvergleich«.

863 BFH BStBl II 1989, 281; BFH DStRE 1999, 937; BFH DStRE 2006, 937; FG Nürnberg DStR 2008, 1114.

864 EStR 2010, 4.8 Abs. 2.

865 Schon BFHE 126, 285 ff. und 318 ff.

866 AEAO zu § 41 unter 2., BMF-Schreiben, zuletzt geändert am 17.07.2008, BStBl I 2008, 694.

867 BFH BStBl II 1990, 160.

eine Direktversicherung. Bei juristischen Personen besteht die Gefahr einer vGA, d.h. einer verdeckten Gewinnausschüttung⁸⁶⁸.

– **Strafbarkeit**

Ehegattenarbeitsverhältnisse müssen ab 01.01.2005 ein obligatorisches Statusfeststellungsverfahren nach § 7 a 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 Ziff. 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.⁸⁶⁹

– **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.⁸⁷⁰ 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.⁸⁷¹

– **bei Insolvenz des Arbeitgebers**

Wird die Firma des Unterhaltspflichtigen insolvent, muss der Unterhaltsberechtigte mit einer Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch den Insolvenzverwalter rechnen.⁸⁷² Die zwischen den Eheleuten gewählte Gestaltung bricht spätestens dann wirtschaftlich zusammen. Hat der Unterhaltsberechtigte zum Einsatzzeitpunkt eine angemessene Erwerbstätigkeit ausgeübt, die seinen Bedarf nach den ehelichen Lebensverhältnissen gedeckt hat⁸⁷³, 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 kann⁸⁷⁴. Bei einer strafrechtlich relevanten Handlung hat der Anwalt dem Mandanten gegebenenfalls zur Selbstanzeige zu raten.

868 U.a. *Schulze* zur Wiesche/Ottersbach, Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen im Steuerrecht Teil A, Kap. 1, 5331.

869 Volk/Lohr MAH Wirtschafts- und Steuerstrafsachen § 29 Rn. 113 ff.; Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 370 Rn. 249a; zur Systematik der Steuerhinterziehungsmethoden und Fälschungsmethoden vgl. *Kottke*, Schwarzgeld was tun? 9. Aufl. 2001, 69 ff.

870 FAKomm-FamR/Klein, 4. Aufl., § 1573 Rn. 15.

871 FA-FamR Kuckenburg/Perleberg-Kölbel, 8. Aufl., 13. Kap. Rn. 281.

872 FA-FamR/Perleberg-Kölbel, 8. Aufl., 18. Kap. Rn. 182.

873 FAKomm-FamR/Klein, 4. Aufl., § 1573 Rn. 15.

874 *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 a.M. NJW 1988, 3269 ff.

Fazit:

Vereinbarungen zu Arbeitsverhältnissen müssen unterbleiben, wenn sie nicht ernstlich gewollt und tatsächlich durchgeführt werden⁸⁷⁵. Der anwaltliche Berater muss (schriftlich!) auf die oben dargestellten Risiken hinweisen und von derartigen Gestaltungen abraten.

4. Unterhaltsrechtliche Auswirkungen

- 342 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 Arbeitgebers, das folglich für unterhaltsrechtliche Zwecke korrigiert werden muss. Hierbei ist auch an eine entsprechende Korrektur der ESt samt Zuschlägen zu denken.

875 Muster-Arbeitsvertrag bei Münch, Ehebezogenen Rechtsgeschäfte, 3. Aufl., D, Rn. 1767.

Anhang: Checklisten, Übersichten und Tabellen zum Familiensteuerrecht

Anhang 1 Zustimmungserklärung

gegenüber dem Finanzamt

343

Zustimmender Name/Steuernummer	geb.
Adresse	

Ich erkläre hiermit unwiderruflich Zustimmung bezüglich

Ankreuzen:

☐ I. Der Übertragung kinderbezogener Freibeträge/Pauschbeträge☐ Kinderfreibetrag/Betreuungsfreibetrag☐ Ausbildungsfreibetrag☐ Behindertenpauschbetrag☐ Hinterbliebenenpauschbetrag

Betroffen Kind/Kinder
Übertragung zugunsten:

☐ II. Sonderausgabenabzug des Ehegattenunterhalts nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Barleistungen €
Sachleistungen €

Zugunsten:

An dieser Stelle wird eine **reine Zustimmungserklärung** abgegeben, mit der eine Bestätigung über die Höhe und Bewertung geleisteten Ehegattenunterhalts 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

Anhang 2 Realsplittingtabelle 2012

344 Realsplittingtabelle 2012, StKl 1, Angestellt Arbeiter mit KiSt 9% und Solidaritätszuschlag

mon. Unterhaltszahlung an den Gatten, die im Realsplitting nach § 10 I Nr. 1 EStG steuerlich vom Einkommen des Unterhaltspflichtigen abgesetzt wird

Ein- kom- men 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
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

Ein- kom- men in €	100	150	200	250	300	350	400	450	500	550	600	650	700	750	800	850
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

Realsplittingtabelle 2012, StKl 1, Beamte mit KiSt 9% und Solidaritätszuschlag

mon. Unterhaltszahlung an den Gatten, die im Realsplitting nach § 10 I Nr. 1 EStG steuerlich vom Einkommen des Unterhaltspflichtigen abgesetzt wird

Ein- kom- men 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
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

Ein- kom- men in €	100	150	200	250	300	350	400	450	500	550	600	650	700	750	800	850
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

345 1. Tarifstruktur⁸⁷⁶

		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 <i>Bemessungsgrundlage ist eine unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge fiktiv ermittelte Einkommensteuer (§ 51 II EStG)</i>	Baden-Württemberg, Bayern	8 %		
	Übrige Bundesländer	9 %		

876 § 32 a Abs. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 41.

2. Struktur der Lohnsteuertabelle Tarif 2012

Steuerklasse	I	II	III	IV ⁸⁷⁷	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 ⁸⁷⁸	ja	ja	ja	ja	nein
Entlastungsbetrag f. Alleinerziehende ⁸⁷⁹	0	1.308	0	0	0

3. Brutto/Nettolohntabelle – Jahr 2012⁸⁸⁰

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

877 Ehegatten können die Lohnsteuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor wählen, um einen der individuellen Steuerschuld angenäherten Lohnsteuerabzug zu erreichen (§ 39 f EStG).

878 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).

879 § 24 b EStG.

880 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.

Nettolohn	Bruttolohn StKl. I/IV		Bruttolohn StKl. III		Bruttolohn StKl. V	
	aBL	nBL	aBL	nBL	aBL	nBL
2.300	3.968		3.338		4994	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
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 2012⁸⁸¹

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	

881 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.

Nettolohn	Bruttolohn StKl. I/IV		Bruttolohn StKl. III		Bruttolohn StKl. V	
	aBL	nBL	aBL	nBL	aBL	nBL
15.000	21.968		18.862		28.655	
16.000	23.838		20.119		31.189	
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	73.778
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 VI S. 1 EStG) ⁸⁸²	2.184	2.184	2.184
Erziehungsfreibetrag je Elternteil (§ 32 VI S. 1 EStG)	1.320	1.320	1.320
Entlastungsbetrag f. Alleinerziehende (§ 24 b EStG)	1.308	1.308	1.308
Altersentlastungsbetrag § 24 a EStG) ⁸⁸³ Höchstbetrag	1.368	1.444	1.520

882 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 IV EStG).

883 Der prozentuale Anteil an den Einkünften und der Höchstbetrag sinken kontinuierlich ab VZ 2005–VZ 2040.

	2012	2011	2010
Versorgungsfreibetrag (§ 19 II EStG) ⁸⁸⁴ Höchstbetrag	2.160	2.280	2.400
Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 II EStG)	648	684	720
Ausbildungsfreibetrag (§ 33 a II EStG)	924	924	924

6. Pauschbeträge

		2012	2011	2010
Werbungskosten				
Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 9a I Nr. 1 EStG)		1.000	1.000	920
Pauschale je Entfernungskilometer zw. Whg. und Arbeitsstätte ⁸⁸⁵ (§ 9 II 2 EStG)		0,30	0,30	0,30
Einnahmen aus Kapitalvermögen ⁸⁸⁶	Einzelveranlagung	801	801	801
	Zusammenveranlagung	1.602	1.602	1.602
Einnahmen aus Unterhalt/Vorsorgeverträgen (§ 9a I Nr. 3 EStG)		102	102	102
Erwerbsbedingte Kinderbetreuung § 9 c I EStG ⁸⁸⁷	2/3 der Leistung – Höchstbetrag je Kind	–	4.000	4.000
Sonderausgaben				
Sonderausgabenpauschbetrag (§ 10 c I, IV EStG)	Einzelveranlagung	36	36	36
	Zusammenveranlagung	72	72	72
Höchstbetrag für Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 III i.V.m. I Nr. 2 EStG)	Einzelveranlagung			14.000
	Zusammenveranlagung			28.000
Höchstbetrag für Krankenvorsorgeaufwendungen (§ 10 IV i.V.m. I Nr. 3 EStG) ⁸⁸⁸	Steuerpfl., die 100% der Aufwendungen zu tragen haben	2.800	2.400	2.400
Zusammenveranlagte Ehegatten: Summe der Höchstbeträge für jeden Ehegatten	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

884 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.

885 Die Entfernungspauschale wird wieder uneingeschränkt gewährt (rückwirkend ab VZ 2007; Gesetz vom 20. April 2009, BGBl. I 774).

886 § 9a I Nr. 2 EStG entfällt ab VZ 2008; jetzt Sparerpauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG.

887 Ab VZ 2012 sind Aufwendungen für die Kinderbetreuung nur noch als Sonderausgaben geltend zu machen.

888 § 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 (Split- tingtarif), keine Kinder	4%	5%	6%
Steuerpflichtige, bis zu 2 Kindern	2%	3%	4%
Steuerpflichtige, mehr als 2 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 ⁸⁸⁹ (§ 33a I 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 II EStG)		924	924 ⁸⁹⁰	924
Freibetrag für Haushaltshilfe im Alter/ bei Krankheit oder Heimunterbringung (§ 33a III EStG)		–	–	
Pauschbeträge für Behinderte § 33b II 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

⁸⁸⁹ Gesetz vom 16. Juli 2009, BGBl. I 1959.

⁸⁹⁰ Bis VZ 2011 verminderte sich der Freibetrag um die 1.848 € übersteigenden Einkünfte und Bezüge des Kindes.

Hilflose und Blinde	3.700	3.700	3.700	
Hinterbliebenen-Pauschbetrag § 33b IV EStG		370	370	370
Pflege-Pauschbetrag § 33b VI EStG		924	924	924

8. Steuerfreie Pauschalen bei Dienstreisen⁸⁹¹

	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 €
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)⁸⁹²

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 Gewerbezweig 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.

⁸⁹¹ Erstattung von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwand ist bis zur Höhe der Pauschalen steuerfreies Einkommen (§ 3 Nr. 13 EStG); der die Pauschalen übersteigende Spesenanteil ist steuerpflichtig.

⁸⁹² DStR 2010, 2577.

Gewerbebranchen	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	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
Getränkeeinzelhandel	0	374	374
Café	886	762	1.648
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	526	70	596
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	1.205	582	1.787
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	277	208	485

10. Erbschafts-/Schenkungssteuer⁸⁹³

Steuerklasse, § 15 ErbStG

I	1. der Ehegatte 2. die Kinder und Stiefkinder 3. die Abkömmlinge der in Nummer 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

⁸⁹³ Gesetz vom 24. Dezember 2008, BGBl. I, 3018.

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 i.S. der Steuerklasse I Nr. 2 bei einem Alter	
1. bis zu 5 Jahren	52.000 €
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 ErbStG⁸⁹⁴

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 I Nr. 4 ErbStG)	100 %
Erwerb durch Eltern, Adoptiveltern, Stiefeltern oder Großeltern des Erblassers bei Erwerbsunfähigkeit (§ 13 I Nr. 6 ErbStG)	41.000 €
Erwerb durch Personen, die den Erblasser unentgeltlich oder nur gegen geringes Entgelt gepflegt oder unterhalten haben (§ 13 I Nr. 9 ErbStG)	20.000 €

894 Daneben regelt § 13 ErbStG weitere Freibeträge aus sachlichen und sozialen Gründen; zu den Freibeträgen bei **Betriebsvermögen** s. §§ 13a, 13b, 19 a ErbStG.

Steuersätze, § 19 ErbStG

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs (§ 10) bis einschließlich ... Euro ⁸⁹⁵	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

11. Basis- und Verzugszinssatz

Gültig ab	Basiszinssatz § 247 BGB	Verzugszinssatz	
		Verbrauchergeschäfte § 288 I 1 BGB (+ 5%)	Handelsgeschäfte § 352 I 1 HGB (+ 8%)
1. Juli 2012 ⁸⁹⁶			
1. Januar 2012	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1. Juli 2011	0,37 %	5,37 %	8,37 %
1. Januar 2011	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1. Juli 2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1. Januar 2010	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1. Juli 2009	0,12 %	5,12 %	8,12 %
1. Januar 2009	1,62 %	6,62 %	9,62 %
1. Juli 2008	3,19 %	8,19 %	11,19 %
1. Januar 2008	3,32 %	8,32 %	11,32 %
1. Juli 2007	3,19 %	8,19 %	11,19 %
1. Januar 2007	2,70 %	7,70 %	10,70 %
1. Juli 2006	1,95 %	6,95 %	9,95 %
1. Januar 2006	1,37 %	6,37 %	9,37 %
1. Juli 2005	1,17 %	6,17 %	9,17 %
1. Januar 2005	1,21 %	6,21 %	9,21 %
1. Juli 2004	1,13 %	6,13 %	9,13 %
1. Januar 2004	1,14 %	6,14 %	9,14 %

⁸⁹⁵ 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, 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).

⁸⁹⁶ Werte waren bei Redaktionsschluss noch nicht bekannt.

Gültig ab	Basiszinssatz § 247 BGB	Verzugszinssatz	
		Verbrauchergeschäfte § 288 I 1 BGB (+ 5%)	Handelsgeschäfte § 352 I 1 HGB (+ 8%)
1. Juli 2003	1,22 %	6,22 %	9,22 %
1. Januar 2003	1,97 %	6,97 %	9,97 %
1. Juli 2002	2,47 %	7,47 %	10,47 %
1. Januar 2002	2,57 %	7,57 %	10,57 %

Anhang 4 Antrag Unterhaltsauskunfts- und Beleganspruch und Beispiel für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen/Gewerbetreibenden:

- 346 »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 Nachzahlun-
 gen und Steuervorauszahlungen, und einschließlich der etwaig erhaltenen 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 Steuerbe-
 scheinigung

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 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

Anhang 5 Beispiele für anzufordernde Unterlagen bei Selbstständigen:

Einkommensteuerberechnungen der Steuerberatung/Wirtschaftsprüfung

354

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 S. 2 Ziff. 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 (vereinzelte/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