

§ 1 Einkommensermittlung

Bernd Kuckenburg/Dr. Renate Perleberg-Kölbel

A. Einführung in das Unterhaltseinkommen

I. Was ist Unterhaltseinkommen?

Der BGH¹ weist auf die Ungleichheit von unterhalts- und steuerrechtlichem Einkommen hin. 1

Er macht damit deutlich, dass das steuerrechtliche Einkommen die Basis für die Ermittlung bildet und im Anschluss unterhaltsrelevante Korrekturen vorzunehmen sind.²

Das Ergebnis dieser Korrekturen stellt das Unterhaltseinkommen dar.

Hierbei ist zwischen Unterhaltseinkünften und Unterhaltseinkommen zu unterscheiden.

Der Familienrechtler hat das geltende Recht zu kennen und anzuwenden. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH³ ist ein Rechtsanwalt innerhalb der Grenzen des ihm erteilten Mandats daher verpflichtet, seinen Auftraggeber umfassend und erschöpfend zu belehren, um ihm eine eigenverantwortliche Entscheidung darüber zu ermöglichen, wie er seine Interessen in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht zur Geltung bringen will. Das OLG Rostock⁴ verschärft mit seiner Entscheidung vom 25.2.2019 die anwaltliche Haftung des im Familienrecht tätigen Anwalts weiter. Danach haftet ein Rechtsanwalt für vermeidbare steuerlich nachteilige Auswirkungen einer von ihm empfohlenen Vertragsgestaltung grundsätzlich auch dann, wenn eine Beratung in steuerrechtlicher Hinsicht nicht ausdrücklich Inhalt des ihm erteilten Mandats ist.

Das Unterhaltseinkommen ergibt sich aus der Summe der Unterhaltseinkünfte abzüglich von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer. 2

Während die Unterhaltseinkünfte und das Unterhaltseinkommen allein auf steuerlichen Einkünften und Einkommen basieren, umfasst das „unterhaltsrechtlich relevante Einkommen“ auch die weiteren dem Unterhaltsschuldner zufließenden und fiktiven Einkünfte, wie z.B. Wohnvorteile.⁵

Dabei ist es gleich, welcher Art sie sind und aus welchem Anlass sie erzielt werden.

Auch die potenziellen und fiktiven Einkünfte werden im Gegensatz zum Unterhaltseinkommen berücksichtigt.

Warum benötigen Familienrechtler bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens Kenntnisse vom Steuer-, Handels-, Gesellschafts- und Bilanzrecht? 3

Der anwaltliche Berater muss sich besonders bei der Ermittlung des Unterhaltseinkommens mit zahlreichen, steuerrechtlich ermittelten Materialien und Unterlagen befassen.

Er muss steuerrechtliche Unterlagen nach unterhaltsrechtlichen Aspekten analysieren und im Rahmen der familienrechtlichen Auseinandersetzung erläutern.

Besonders vor Gericht wird oft mit heftiger Intensität über Positionen der Jahresabschlüsse von Unternehmen gestritten.

1 BGH in ständiger Rechtsprechung: vgl. BGHZ 87, 36,39; FamRZ 2003, 741 ff.

2 BGH FamRZ 2007, 405, 406.

3 BGH v. 15.1.2009 – IX ZR 166/07, <http://www.bundesgerichtshof.de>.

4 OLG Rostock v. 25.2.2019 – 24 U 1/17, <http://www.landesrecht-mv.de/jportal/portal/page/bsmvprod?feed=bsmv-r&st=ent&showdoccase=1¶mfromHL=true&doc.id=KORE524332019>.

5 Kleffmann/Klein/Kleffmann, Kap 1, Rn 111 ff. Rn 122 ff.

Bei der Ermittlung der Unterhaltseinkünfte wird in der Literatur kritisch hinterfragt, ob bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften schon wegen der dem Unternehmen obliegenden Liquiditätsverpflichtungen von einer Vollausschüttung der Gewinne auszugehen ist.⁶

Betriebswirtschaftlich zeigt der Gewinn nämlich nicht nur den kalkulatorischen Unternehmerlohn,⁷ sondern ist auch Entgelt für die Verzinsung des eingesetzten Eigenkapitals und Ausgleich des unternehmerischen Risikos.

Auch bei Nichtselbstständigen, die oft noch weitere Überschusseinkünfte, wie z.B. aus Vermietung und Verpachtung oder Kapitalvermögen haben, ergeben sich u.a. Fragen zur Bewertung, Abgrenzung zur Privatveranlassung und zu Abschreibungen.

Ferner sind die Angemessenheit von Bezügen (gilt auch im Steuerrecht gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG) bei Gesellschaftern/Geschäftsführern, Manipulationen und „Schwarzgeld“ zu prüfen bzw. aufzudecken.

Ohne steuer- und betriebswirtschaftliche Kenntnisse sind die Aufgabenstellungen in der familienrechtlichen Praxis nicht zu lösen und der Bearbeiter setzt sich darüber hinaus auch noch einer potenziellen Haftung aus.

Da hilft es auch nicht, den Steuerberater zu fragen, weil diesem die unterhaltsrechtlichen Differenzierungen fremd sind.⁸

Ihm fehlen die grundsätzlichen unterhaltsrechtlichen Kenntnisse und Differenzierungen zur interdisziplinären Diskussion.

Neben der Ermittlung des Unterhaltseinkommens sind auch weitere familienrechtliche Probleme wie zur steuerlichen Veranlagung, Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen und Aufteilung von Steuerschulden zu lösen.

Die folgenden Ausführungen behandeln speziell die Unterhaltseinkünfte und das Unterhaltseinkommen, wie sie sich aus dem Steuerrecht und seiner Systematik ableiten.

Damit wird der Vorgabe des BGH⁹ Rechnung getragen, bei der Ermittlung des unterhaltsrelevanten Einkommens das steuerliche Einkommen zugrunde zu legen.

Die Begriffe „selbstständige Arbeit/Selbstständige“ und die schrittweise Ermittlung des Einkommens und seiner Besteuerung orientieren sich an der Definition, Schreibweise und Systematik des Einkommensteuergesetzes.

Familienrechtliche Modifizierungen aus dem Steuerrecht werden innerhalb des jeweiligen Ermittlungsschrittes behandelt.

4 Was unterscheidet Unterhaltseinkünfte vom Steuereinkommen?

Das Steuerrecht geht von der realen Leistungsfähigkeit,¹⁰ das Unterhaltsrecht von der potenziellen Leistungsfähigkeit aus.¹¹

Dieses erläutern auch die relevanten Definitionen:¹²

6 BGH FamRZ 2011, 761, Tz 18; BGH FamRZ 2011, 1367, Tz 32; ausführlich *Kuckenburg*, Unternehmensbewertung der freiberuflichen Praxis, FuR 2011, 515, 516; *Schürmann*, Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit im Unterhaltsrecht, FamRB 2006, 149; *Kuckenburg*, Der Selbstständige im familienrechtlichen Verfahren, 12; *Kuckenburg*, Anmerkungen, insb. auch Sicht des Unternehmensbewerters, zu BGH v. 6.2.2008, FuR 2008, 270, 271.

7 BGH FuR 2008, 293, mit Anm. *Kuckenburg*.

8 *Strohal*, Unterhaltsrechtlich relevantes Einkommen bei Selbstständigen, Rn 272.

9 BGHZ 87, 36, 39; *Wendl/Dose*, Rn 22, 42 ff.

10 „Niemand ist verpflichtet, sein Vermögen so zu verwalten oder seine Ertragsquellen so zu bewirtschaften, dass dem Staat darauf Steuern zufließen.“ Preußisches Oberverwaltungsgericht 1906.

11 *Fischer-Winkelmann*, FamRZ 1993, 880 ff.; *Kuckenburg*, Der Selbstständige, S. 2.

12 *Kuckenburg/Perleberg-Köbel*, Unterhaltseinkommen, Einleitung, Rn 1.

Die **Unterhaltseinkünfte** basieren auf den steuerrechtlich ordnungsgemäß ermittelten Einkünften/Einkunftsarten des Einkommensteuerrechts nach deren unterhaltsrechtlicher Modifikation.¹³

Die Summe der Unterhaltseinkünfte nach Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Einkommensteuer ergeben das **Unterhaltseinkommen**.

Über das Unterhaltseinkommen hinaus umfassen das **unterhaltsrechtlich relevante Einkommen** auch alle anderen dem Unterhaltsschuldner zufließenden Einkommenspositionen wie fiktive Einkünfte¹⁴ und Wohnvorteile.¹⁵

Das unterhaltsrechtlich relevante Einkommen ist somit nicht stets mit dem steuerpflichtigen Einkommen identisch. Das Steuerrecht privilegiert einzelne Einkommensarten. Der „Selbstständige“ genügt daher seiner Darlegungs- und Beweislast nicht, wenn er nur sein steuerrechtliches Einkommen aufzeigt.¹⁶ Die Darlegungslast für die Angemessenheit der Ausgaben, Aufwendungen und Absetzungen trägt der Pflichtige.¹⁷ Erst wenn eine schlüssige und erläuternde Darstellung der Einkünfte vorliegt, obliegt es dem Berechtigten konkret darzulegen, inwieweit er bestimmte Positionen als unzutreffend ansieht.¹⁸

II. Wichtige Reformen und Rechtsprechung zum Steuerrecht

1. Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG)

Am 1.1.2007 ist das Gesetz über elektronische Handelsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006¹⁹ in Kraft getreten. Danach ist der elektronische Bundesanzeiger (eBAZ) das zentrale Internetmedium für Unternehmenspublikationen. Als zentrale bundesweite Datenbank gibt es nun ein elektronisches Unternehmensregister unter **unternehmensregister.de**. Die dort zur Verfügung stehenden Informationen über die Jahresabschlüsse von Unternehmen können lästige und langwierige Auskunftsklagen vermeiden.

5

2. Unternehmensteuerreform 2008 (Paradigmenwechsel für Jahresabschlüsse ab 2009)

Ein besonderer Steuersatz gilt für nicht entnommene Gewinne für Einzelunternehmen und Personengesellschaften (**Thesaurierungsbegünstigung**) bei Anwendung des Betriebsvermögensvergleichs mit 28,25 % Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer sowie einer zusätzlichen Nachversteuerung im Falle der Ausschüttung in Höhe von 25 % Einkommensteuer (diese ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

6

Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG (ersetzt die **Ansparabschreibung** der alten Fassung, siehe Rdn 327 ff., 431) mit einem Höchstbetrag von 200.000 EUR und jetzt auch für gebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Abzugsbetrag von 40 %. Bei Nichtinvestitionen erfolgt eine Neuveranlagung mit Nachverzinsung für die Veranlagungszeiträume, in denen der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. Nur bei vorgenommener Investition kommt es zu erheblicher Steuerentlastung!

13 Wendl/Dose, Unterhaltsrecht, § 1 Rn 51 ff.

14 Kleffmann/Kein/Kleffmann, Unterhaltsrecht, Kap. 1 Rn 122 ff.

15 Kleffmann/Kein/Kleffmann, Rn 111 ff.

16 BGH FamRZ 2003, 741; 1998, 357.

17 BGH FamRZ 2006, 387; BHH FamRZ 2012, 288; FamRZ 2012, 514; OLG Brandenburg FamRZ 2007, 1020; OLG Frankfurt FamRZ 2007, 404.

18 KG Berlin FamRZ 2006, 1868.

19 BGBl I 2006, 2553.

7 *Hinweis*

Der Ausweis der geplanten Investitionen erfolgt in den, dem Finanzamt mit der Einkommensteuererklärung „einzureichenden Unterlagen“ (angelegte Aufstellung) und damit nicht mehr in der Gewinnermittlung, sodass ein zusätzlicher unterhaltsrechtlicher Auskunfts- und Beleganspruch auf dieses Dokument gegeben ist.

Bei nicht durchgeführter Investition erfolgt eine Neuveranlagung der betroffenen VZ unter Vollverzinsung (§§ 233a; 238 AO). Diese geänderten Einkommensteuerbescheide müssen auch verlangt werden (Auskunfts- und Beleganspruch)!

8 Der **Körperschaftsteuersatz** wird von 25 % auf 15 % vermindert.

Die Gewerbesteuermesszahl wird von 5 % auf 3,5 % bei gleichzeitigem Wegfall des Betriebskostenabzugs der **Gewerbsteuer** gesenkt. Bei einem Gewerbesteuerhebesatz von 400 % beträgt die steuerliche Gesamtbelastung 29,83 %, was im internationalen Vergleich nach wie vor nur Durchschnitt ist.

Unterhaltsrechtlich ist die Gewerbesteuer als tatsächliche Belastung aber abzuziehen, sodass vom betrieblichen und nicht vom steuerlichen Gewinn auszugehen ist.²⁰

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist aber zu bedenken, dass eine abgemilderte Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer des Steuerpflichtigen erfolgt. Dies wirkt sich aber nur bei positiven Einkünften aus Gewerbebetrieb aus.

Beachte

Unterschiedlicher Anrechnungszeitpunkt bei Anwendung des „In-Prinzips“ bzw. des „Für-Prinzips“!

Beispiel

zu versteuerndes Einkommen vor Gewerbesteuer	124.500 EUR
Gewerbesteuerhebesatz:	440 %
Gewerbesteuerfreibetrag für Personengesellschaften	24.500 EUR
Gewerbeertrag nach Freibetrag	100.000 EUR
Gewerbesteuermessbetrag	3.500 EUR
Gewerbsteuer	15.400 EUR
zu versteuerndes Einkommen vor Gewerbesteuer	124.500 EUR
Einkommensteuer gemäß § 32a EStG im VZ 2012	44.118 EUR
Anrechnungsfaktor: 3,8	
Anrechnung (Faktor X Gewerbesteuermessbetrag)	13.300 EUR
EST nach Anrechnung	30.818 EUR
SolZ	1.695 EUR
absolute Steuerbelastung	47.913 EUR
Steuerquote	38,5 %

Die Nettomehrbelastung aus der Gewerbesteuer beim Hebesatz von 440 % errechnet sich aus der Differenz zwischen der Gewerbesteuer (15.400 EUR) und der Anrechnung (13.300 EUR zzgl. 13.300 EUR × 5,5 % = 731,50 EUR SolZ) mit 1.368,50 EUR.

Beispiel wurde *Grashoff/Kleinmanns*²¹ entnommen.

20 OLG Koblenz, Beschl. v. 17.7.2017 – 13 WF 561/17, FamRZ 2018, 259, *Perleberg-Kölbel*, FuR 2015, 649.

21 Aktuelles Steuerrecht 2015, Rn 352 f.

Das bisherige Halbeinkünfteverfahren wird durch das **Teileinkünfteverfahren** (§ 3 Nr. 40 EStG: 60 % des Gewinns sind steuerpflichtig) ersetzt. **9**

Im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 wird ein gesonderter Steuertarif für Kapitaleinkünfte i.H.v. pauschal 25 % eingeführt, welcher zusammen mit den dadurch eingeführten Änderungen im Bereich der Kapitalertragsteuer auch als deutsche Abgeltungsteuer bezeichnet wird. Ausgenommen davon (und damit nach dem Teileinkünfteverfahren zu besteuern) sind Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Sinne des § 17 EStG (Beteiligung von mind. 1 % am Gesellschaftskapital innerhalb der letzten fünf Jahre).

Einzelunternehmen (EU) oder Personengesellschaft **10**

Das Gleiche gilt für betriebliche Kapitalerträge: Werden Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder von einer Personengesellschaft vereinnahmt, tritt an die Stelle des bisherigen Halbeinkünfteverfahrens das Teileinkünfteverfahren. Es gilt für:

- Ausschüttungen
- Beteiligung im Betriebsvermögen: Teileinkünfteverfahren
- Beteiligung im Privatvermögen: Regelfall ist die Abgeltungsteuer (vereinfacht, Details siehe § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG)
 - Beteiligung ab 25 % im Privatvermögen: Wahlrecht zum Teileinkünfteverfahren, Regelfall Abgeltungsteuer,
 - Beteiligung von mindestens 1 % und der Voraussetzung, dass der Anteilseigner beruflich für die Gesellschaft tätig ist: Wahlrecht zum Teileinkünfteverfahren, Regelfall Abgeltungsteuer,
- Veräußerungsgewinne
- Beteiligung im Betriebsvermögen: Teileinkünfteverfahren,
- Beteiligung im Privatvermögen: Regelfall ist die Abgeltungsteuer,
 - Beteiligung ab 1 % (§ 17 EStG): Teileinkünfteverfahren.

Kapitalgesellschaft **11**

Ist der Anteilseigner eine Kapitalgesellschaft, sind Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne von Kapitalbeteiligungen, wie bisher nach § 8b Abs. 1 (KStG), in vollem Umfang steuerfrei (Beteiligungsprivileg). Allerdings gilt ein pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot von 5 % der jeweiligen Ausschüttung bzw. des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 5 KStG (sog. Schachtelstrafe). Die Steuerfreiheit tritt also somit nur zu 95 % ein. Die Kapitalgesellschaft darf dafür jedoch sämtliche Ausgaben, die mit diesen Beteiligungen in Zusammenhang stehen, als Betriebsausgaben geltend machen. Dies gilt nicht für Wertverluste der Beteiligungen (Veräußerungsverluste oder Teilwertabschreibungen). Eine weitere Einschränkung bei der Geltendmachung von Verlusten ergibt noch aus dem Jahressteuergesetz 2008: Bei einer direkten oder indirekten Beteiligung von 25 % und mehr dürfen nach § 8b Abs. 3 KStG auch keine Verluste aus Darlehen, die der Gesellschaft gewährt wurden, geltend gemacht werden.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG): Die Abschreibung wird von 410 EUR auf 150 EUR herabgesetzt; bei Anschaffungskosten zwischen 150 EUR und 1.000 EUR ist ein Sammelposten zu bilden, der unabhängig von der Haltedauer des Wirtschaftsgutes über 5 Jahre linear abzuschreiben ist (beachte unten Jahressteuergesetz 2010). **12**

3. Jahressteuergesetz 2009

Das Jahressteuergesetz 2009 führt die **degressive AfA** für bewegliche Wirtschaftsgüter wieder ein: für angeschaffte Wirtschaftsgüter vor dem 1.1.2006 damit 20 %, 2006 und 2007 je 30 %, 2008 mit 0 %, 2009 und 2010 je 25 %, ab 2011 Rechtsstand wie vor der zeitlich befristeten Wiedereinführung, also wieder 0 %. **13**

Abgeltungssteuer für Kapitaleinkünfte (siehe Rdn 635 f.) im Privatvermögen unterliegen ab 2009 (Quellenbesteuerung) einem Steuersatz von 25 %, zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag und damit insgesamt **14**

26,38 % (d.h. bei 8 % Kirchensteuer beträgt die Abgeltungsteuer 27,82 %; bei 9 % Kirchensteuer 27,99 %). Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne. Die abgeltende Wirkung führt dazu, dass die Einkünfte in der Einkommensteuererklärung nicht mehr anzugeben sind. Es gibt eine Veranlagungsoption bei Verlusten oder einem niedrigeren Steuersatz als 25 %. Der Abzug von Werbungskosten ist nicht mehr möglich. Lediglich ein Sparerpauschbetrag von 801 EUR für Ledige beziehungsweise 1.602 EUR für Ehepaare ist abzugsfähig, der aber tatsächlichen Aufwendungen nicht entspricht.

Achtung

Durch die Einführung der Abgeltungssteuer entsteht ein weiterer und neuer Auskunfts- und Beleganspruch, weil die Kapitaleinkünfte grundsätzlich (Ausnahme Veranlagungsoption) aus den Einkommensteuererklärungen und -bescheiden nicht mehr ersichtlich sind. Tatsächliche Aufwendungen müssen vorgetragen und belegt werden. Die abgeltende Wirkung führt dazu, dass die Einkünfte in der Einkommensteuererklärung nicht mehr anzugeben sind.

4. Jahressteuergesetz 2010, insb. Auswirkung für Kinder, Familie, Unterhalt und Krankenversicherung gemäß Wachstumsbeschleunigungs- und Bürgerentlastungsgesetz

- 15** Der **Grundfreibetrag** wird auf 8.004 EUR für Alleinstehende und für Ehepaare auf 16.009 EUR angehoben.
- 16** **Faktorverfahren:** Ehepaare haben zusätzlich zu den Steuerklassenkombinationen III/V bzw. IV/IV die Möglichkeit, auf der Lohnsteuerkarte jeweils die Steuerklasse IV in Verbindung mit einem Faktor eintragen zu lassen. Ab 2010 gibt es also eine dritte mögliche Kombination: IV-Faktor/IV-Faktor. Der Vorteil des Splitting-Tarifs kann schon beim monatlichen Abzug der Lohnsteuer auf beide Ehepartner verteilt werden. Dies soll dem weniger verdienenden Ehepartner den Anreiz geben, eine steuer- und sozialversicherungspflichtige Beschäftigung aufzunehmen.
- 17** Das **Kindergeld** wird für jedes Kind um 20 EUR erhöht auf 184 EUR für das 1. und 2. Kind, 190 EUR für das 3. Kind und 215 EUR für jedes weitere Kind. Die Freibeträge für Kinder werden bei zusammen veranlagten Eltern für jedes Kind von insgesamt 6.024 EUR auf 7.008 EUR angehoben (das heißt Kinderfreibetrag 2.184 EUR und Betreuungsfreibetrag 1.302 EUR je Elternteil).
- 18** Die **Kranken- und Pflegeversicherung** ist zusammen mit den anderen sonstigen Vorsorgeaufwendungen bisher nur begrenzt abzugsfähig. Der Höchstbetrag beträgt 2.800 EUR. Voll abziehbar sind aber alle Krankenkassenversicherungsbeiträge, die ein Leistungsniveau absichern, das denen der gesetzlichen Kranken- und der sozialen Pflegepflichtversicherung entspricht (keine Chefarztbehandlung). Dies gilt sowohl für privat als auch für gesetzlich Krankenversicherte und kann bereits im Lohnsteuerverfahren Berücksichtigung finden.
- 19** Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung und zu den berufsständischen Versorgungen sowie zur sogenannten **Rürup-Rente** wurden zu 70 % steuerfrei gestellt und können als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn die Versicherung zertifiziert ist.
- 20** **Begrenztes Realsplitting:** Der Höchstbetrag der Unterhaltszahlungen (Sonderausgaben) an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartner erhöht sich von 13.805 EUR um die für den Empfänger übernommenen Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegepflichtversicherung.
- 21** **Außergewöhnliche Belastungen:** Der Höchstbetrag gem. § 33a Abs. 1 S. 2 EStG für Unterhaltszahlungen an gesetzlich Unterhaltsberechtigte und ihnen gleichgestellte Personen wird von 7.680 EUR auf 8.004 EUR angehoben. Auch dieser Betrag erhöht sich um übernommene Beiträge zu einer Basiskranken- und einer Pflegeversicherung.

Hat die unterhaltene Person eigene Einkünfte und Bezüge, so vermindert sich die Summe der Unterhaltsaufwendungen um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 EUR im Kalenderjahr übersteigen, § 33a Abs. 1 S. 5 1. Hs. EStG.

Bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind auch im Jahr 2012 die Beiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung mindernd abzuziehen.²²

Die **Erbschafts-/Schenkungssteuersätze** der Steuerklasse II werden 2010 von 30 % bis 50 % auf 15 % bis 43 % gesenkt. Dies entlastet Geschwister und Geschwisterkinder. So beträgt der Steuersatz beim Wert bis zu 75.000 EUR nur noch 15 % statt bislang 30 %.

GWG: Die alte Regelung wird wieder eingeführt mit der Sofortabschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 EUR. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten über 150 EUR ist ein besonderes Verzeichnis zu führen.

Es besteht ein Wahlrecht zwischen Sofortabschreibung bis 410 EUR und Bildung des Sammelpostens für Wirtschaftsgüter bis 1.000 EUR, der über eine Dauer von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist. Wirtschaftsgüter bis 150 EUR können in den Sammelposten aufgenommen werden.

5. Steuervereinfachungsgesetz 2011

■ **Nichtsteuerbarkeit von Veräußerungsgeschäften bei Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 EStG):** Es wird gesetzlich klargestellt, dass die Veräußerung derartiger Gegenstände nicht steuerbar ist. Begründung ist, dass es „nicht sachgerecht“ sei, derartige typische Verlustgeschäfte steuerlich wirksam werden zu lassen.

■ **Außerordentliche Einkünfte/Bemessung des ermäßigten Steuersatzes (§ 34 Abs. 3 S. 2 EStG):** Es wird sichergestellt, dass ermäßigt zu besteuern Einkünfte (Veräußerungsgewinne) mindestens dem Eingangssteuersatz unterworfen werden.

■ Der **Arbeitnehmerpauschbetrag** wird von 920 EUR auf 1.000 EUR erhöht. Die **Kinderbetreuungskosten** werden nur noch einheitlich als Sonderausgaben und nicht mehr auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben behandelt.

■ Es wird eine **Betriebsfortführungsfiktion bei Betriebsunterbrechung und Betriebsverpachtung**, § 16 Abs. 3a und 3b EStG, eingeführt.

■ **Vollentgeltlichkeit der Vermietung und Verpachtung** bei verbilligter Überlassung bei 66 % der ortsüblichen Miete, § 21 Abs. 2 EStG

■ **Wegfall der Einkünfte- und Bezügelgrenze für volljährige Kinder** nach § 32 Abs. 4 EStG

6. Weitere Änderungen ab 2013

Reduzierung der **Veranlagungsarten** nach §§ 26, 26 a EStG: Nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011²³ gibt es nur noch vier Veranlagungsarten, nämlich die Einzelveranlagung, das Verwitweten-Splitting, das „Sonder-Splitting“ im Trennungsjahr und die Zusammenveranlagung mit Ehegatten-Splitting.

Statt einer getrennten Veranlagung ist ab VZ 2013 eine Einzelveranlagung nach §§ 26a, 52 Abs. 68 EStG vorzunehmen. Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG (gemeinsame Zurechnung bei der Zusammenveranlagung) wurden bei der getrennten Veranlagung den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet. Bei der Einzelveranlagung werden nun Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen demjenigen zugeordnet, der sie wirtschaftlich getragen hat.

²² FG Sachsen, Urt. v. 14.8.2013 – 2 K 946/13, Revision zugelassen, Quelle: NWB Datenbank.

²³ BGBl I 2011, 2131.

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.

- 26** Nach dem Gesetz zum Abbau der kalten Progression erhöht sich ab 2013 der **Grundfreibetrag** auf 8.130 EUR und ab 2014 auf 8.354 EUR. Der **Eingangssteuersatz** bleibt mit 14 % unverändert.
- 27** Seit dem 1.1.2013 ersetzt das so genannte **ELStAM-Verfahren** grundsätzlich die alte Lohnsteuerkarte aus Papier. Steuerliche Daten, wie z.B. Kinderfreibeträge, Steuerklassen und die Religionszugehörigkeit eines Arbeitnehmers, werden elektronisch gespeichert und vom Arbeitgeber übermittelt.
- 28** Nach § 2 Abs. 8 EStG sind die Regelungen des Einkommensteuergesetzes zu Ehegatten und Ehen auch auf **eingetragene Lebenspartner und Lebenspartnerschaften** anzuwenden. Die Änderungen im Einkommensteuergesetz sind am 19.7.2013 infolge des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes rückwirkend zum VZ 2001 in Umsetzung der Entscheidung des BVerfG vom 7.5.2013²⁴ in Kraft getreten. Die Rückwirkung bezieht sich auf alle Lebenspartner, deren Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt ist.²⁵
- 29** Art. 2 des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften²⁶ ergänzt mit Wirkung vom 30.6.2013 u.a. § 33 Abs. 2 EStG: Ab dem VZ 2013 sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (**Prozesskosten**) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“, §§ 33 Abs. 3a, 52 Abs. 45 EStG neu.

Ab dem Veranlagungsjahr 2013 können folglich private Prozesskosten nur noch dann als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend gemacht werden, wenn ein Rechtsstreit geführt wird, um die Existenzgrundlage oder lebensnotwendige Bedürfnisse des Steuerpflichtigen zu sichern. Die künftigen Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechungen werden zeigen, wie weit diese Begriffe auszulegen sind.

Achtung

Bis einschließlich VZ 2012 lässt die neue Rechtsprechung des **BFH**²⁷ generell die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastungen unabhängig von dessen Streitgegenstand zu.

Bei der Frage der Zwangsläufigkeit wird nicht mehr auf die Unausweichlichkeit abgestellt. Es ist nach Ansicht des BFH lebensfremd voraussagen zu können, ob ein Rechtsstreit Erfolg haben werde oder nicht. Kosten sind allerdings nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Steuerpflichtige nicht mutwillig oder leichtfertig auf den Prozess einlässt. Bei der Beurteilung ist auf die Sicht eines verständigen Dritten abzustellen.

- 30** Nach dem Nichtanwendungserlass des **BMF**²⁸ ist das Urteil des BFH nicht anzuwenden. Begründet wird dies damit, dass der Finanzbehörde keine Instrumente zur Verfügung stehen, die Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses eindeutig, zuverlässig und rechtssicher einzuschätzen.

Die Finanzgerichte haben inzwischen auf die neue BFH-Rechtsprechung unterschiedlich reagiert:

So ergibt sich eine Anerkennung der Aufwendungen anlässlich des Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastungen über die zwangsläufigen Kosten hinaus nach dem **FG München**,²⁹ nicht aus der vorgenannten neuen Rechtsprechung des BFH vom 12.5.2011, weil der BFH zu Kosten für einen Zivil-

²⁴ BVerfG FamRZ 2013, 1103.

²⁵ Siehe hierzu auch BMF-Schreiben v. 31.7.2013 – IV C 1 – S 1910/13/10065:001, www.bundesfinanzministerium.de.

²⁶ Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG G. v. 26.6.2013, BGBl I 2013, 1809.

²⁷ BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, NJW 2011, 3055; *Kuckenburg/Perleberg-Kölbel*, Kostenschaukel, FuR 2012, 123.

²⁸ BMF-Schreiben v. 20.12.2011 – IV C 4 – S2284/07/0031 002, BStBl I 2011, 1249.

²⁹ FG München v. 21.8.2012 – 10 K 800/10, openJur 2013, 3453, Datenbank BayernRecht.de.

prozess wegen Krankentagegeld entschieden habe. Das FG München orientiert sich weiterhin an der zu den Aufwendungen anlässlich eines Ehescheidungsverfahrens ergangenen und seiner Auffassung weiterhin gültigen Rechtsprechung des III. Senats des BFH.³⁰

Die **FG Düsseldorf**,³¹ **Münster**³² und **Rheinland-Pfalz**³³ hingegen will die im Rahmen eines Scheidungsverfahrens angefallenen Anwalts- und Gerichtskosten in vollem Umfang steuerlich berücksichtigen. Das Finanzamt hatte zuvor die Kosten für den Zugewinnausgleich und die Kosten für die Durchsetzung von Unterhaltsansprüchen nicht anerkannt.

Alle Kosten (Gerichts- und Anwaltskosten), die mit einer Ehescheidung verbunden sind, können nach der Entscheidung des FG Düsseldorf abgesetzt werden, weil das Recht der Ehe (Eheschließung und -scheidung einschließlich der daraus folgenden Unterhalts-, Vermögens- und Versorgungsfragen) allein dem staatlich dafür vorgesehenen Verfahren unterliegt. Ein anderes, billigeres Verfahren steht Eheleuten zur Beendigung einer Ehe nicht zur Verfügung. Der Verhandlungs- und Entscheidungsverbund bewirkt einen Zwang zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung.

Auf der Grundlage der aktuellen BFH-Rechtsprechung lässt auch das **FG Köln**³⁴ die geltend gemachten Anwaltskosten des Kindesvaters in einem gerichtlichen Unterhaltsabänderungsantrag der Kindesmutter für sich und das gemeinsame Kind in vollem Umfang als eine außergewöhnliche Belastung zu. Nach summarischer Prüfung bot die beabsichtigte Rechtsverteidigung aus Sicht eines verständigen Dritten – bei ante Betrachtung – hinreichende Aussicht auf Erfolg. Sie erschien auch nicht mutwillig.

Das **FG Schleswig-Holstein**³⁵ hält darüber hinaus die Kosten eines in einem Scheidungsfolgenverfahren beauftragten britischen Rechtsanwalts und die mit dem Verfahren in Zusammenhang stehenden Reisekosten als außergewöhnliche Belastungen für abzugsfähig, wenn die Kosten nach landestypischen Gesichtspunkten angemessen sind und keine Kostenerstattung erfolgt.

Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften führt u.a. auch die **Lohnsteuer-Nachschau** nach § 42g EStG **ab dem 30.6.2013** ein. Diese schafft für eine Prüfung ohne vorherige Ankündigung eine Rechtsgrundlage und soll die Beteiligung von Lohnsteuer-Außenprüfern an Einsätzen der „Finanzkontrolle Schwarzarbeit“ erleichtern. Die Nachschau ist keine Prüfung i.S.v. §§ 193 ff. AO, sondern dient der zeitnahen kursorischen Kontrolle, die die Außenprüfung nicht verdrängen soll.

Mit Urt. v. 21.3.2013³⁶ hat der **BFH zur 1 %-Regelung** entschieden, dass die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt, zu einem lohnsteuerlichen Vorteil führt. Der Anwendungsbereich der in § 8 Abs. 2 S. 2 bis 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG normierten 1 %-Regelung ist damit neu bestimmt worden. In zwei weiteren Entscheidungen vom 21.3.2013³⁷ sowie vom 18.4.2013³⁸ hat der BFH nochmals verdeutlicht, dass die 1 %-Regelung aber erst zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung tatsächlich überlassen hat. Das Finanzgericht hat sich

31

32

30 BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl II 1996, 596.

31 FG Düsseldorf v. 19.2.2013 – 10 K 2392/12 E; NRWE (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH – VI R 16/13, www2.nwb.de.

32 FG Münster v. 21.11.2014 – 4 K 1829/14 E, www.justiz.nrw.de.

33 FG Rheinland-Pfalz v. 16.10.2014 – 4 K 1976/14.

34 FG Köln v. 26.6.2013 – 7 K 2700/12 NRWE (Rechtsprechungsdatenbank NRW) Rev.: BFH VI R 29/13.

35 FG Schleswig-Holstein v. 17.4.2013 – 5 K 156/12, Rev.: BFH VI 26/13.

36 BFH DB 2013, 1528.

37 BFH DB 2013, 1526.

38 BFH DB 2013, 1887.

hiervon mit der erforderlichen Gewissheit zu überzeugen. Ein Beweis des ersten Anscheins kann diese Feststellungen nicht ersetzen.

Für Unterhaltszwecke erfolgt weitestgehend eine Rezeption der steuerlichen Regelungen³⁹ über § 287 ZPO.

7. Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts ab VZ 2014

- 33** Im Zuge der **Reform des steuerlichen Reisekostenrechts** (Rdn 35, 512 ff.)⁴⁰ gibt es neue Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung einer doppelten Haushaltsführung. Diese gelten auch für bereits bestehende doppelte Haushaltsführungen und verlangen das „Innehaben einer Wohnung“ des Arbeitnehmers am Hauptwohnsitz sowie seine „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 3 EStG n.F.

Nicht anerkannt wird damit das Bewohnen nur eines Zimmers im Haushalt der Eltern, weil der Arbeitnehmer eine eigene Wohnung innehaben muss.

34 AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz (AIFM-StAnpG)

Infolge des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes (AIFM-StAnpG)⁴¹ wird § 33a Abs. 1 S. 1 EStG dahingehend geändert, dass sich der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsleistungen gemäß § 33a Abs. 1 S. 1 EStG an der Höhe des Grundfreibetrages für die Veranlagungszeiträume 2013 und 2014 orientiert, d.h. **8.130 EUR für VZ 2013** und **8.354 EUR für VZ 2014**.

8. Weitere Gesetzesänderungen 2014

35 Einkommensteuer

- **Einkommensteuertarif:** Der steuerfrei belassene Grundfreibetrag steigt zum 1.1.2014 nochmals von 8.130 EUR um 224 EUR auf 8.354 EUR.
- **Unterhaltsleistungen:** Diese können derzeit bis zu einem steuerlichen Höchstbetrag von maximal 8.004 EUR als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Der Höchstbetrag in § 33a Abs. 1 EStG ist für den VZ 2013 auf 8.130 EUR und für 2014 auf 8.354 EUR angehoben worden.

36 Reisekosten

- **Entfernungspauschale:** Ab 2014 zählt die „erste Tätigkeitsstätte“ anstelle der „regelmäßigen Arbeitsstätte“.
- **Doppelte Haushaltsführung:** Die tatsächlichen Kosten der Unterkunft können bis zu 1.000 EUR abgesetzt werden. Eine weitergehende Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit ist im Inland nicht mehr erforderlich.
- **Mahlzeiten während einer beruflichen Auswärtstätigkeit:** Werden dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Mahlzeiten zur Verfügung gestellt und liegt der Preis der jeweiligen Mahlzeit nicht über 60 EUR, werden diese mit den amtlichen Sachbezugswerten bewertet (1,63 EUR Frühstück bzw. 3 EUR Mittag- und Abendessen). Könnte der Arbeitnehmer für die Mahlzeiten die Verpflegungspauschalen in Anspruch nehmen, werden keine Sachbezugswerte angesetzt. Stattdessen wird die Verpflegungspauschale tageweise um 20 % für ein Frühstück (4,80 EUR im Inland) bzw. um 40 % für ein Mittag- oder Abendessen (9,60 EUR im Inland) gekürzt.

³⁹ Siehe unten Rdn 404 ff.; OLG Karlsruhe v. 27.8.2015 – 2 UF 691/15.

⁴⁰ Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013, BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188.

⁴¹ BGBl I, 2013, 4318.

- **Unterkunftskosten bei beruflicher Auswärtstätigkeit:** Die tatsächlichen Kosten sind abzugsfähig. Nach 48 Monaten werden sie aber nur noch bis zu 1.000 EUR anerkannt.
- **Verpflegungspauschale:** Die Mindestabwesenheitszeiten wurden herabgesetzt und es gibt nur noch 2 statt 3 Pauschalen (mehr als 8 Stunden Abwesenheit: 12 EUR, mindestens 24 Stunden Abwesenheit: 24 EUR).
- **Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen:** Für Tätigkeiten im Ausland gibt es zukünftig ebenfalls nur noch 2 Pauschalen unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen. Im Veranlagungszeitraum 2014 ist mit neuen Reisekostentabellen zu rechnen.⁴²

ELStAM

37

Das Papierverfahren kann bis zum vorletzten Lohnzahlungszeitraum 2013 angewendet werden, spätestens für den letzten Lohnzahlungszeitraum 2013 ist auf elektronische Verfahren umzustellen. Ausnahme: Der Arbeitgeber entscheidet sich bis zum letzten Lohnzahlungszeitraum des Jahres 2013 für eine Testphase bis zu 6 Monaten, dann kann auch noch 2014 bis zum Ablauf der Testphase das Papierverfahren angewendet werden. Spätestens dann ist umzustellen.

Bilanzierung

38

Ein neuer § 4f EStG enthält Regelungen zur entgeltlichen Übertragung von Verpflichtungen (insbesondere Pensionsverpflichtungen). Ergänzend regelt ein neuer § 5 Abs. 7 EStG die bilanzsteuerrechtliche Behandlung für solche übernommenen Verpflichtungen. Die Neuregelung, die insbesondere bei übernommenen Pensionsverpflichtungen praxisrelevant ist, gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des Deutschen Bundestags zum AIFM-StAnpG) enden.

Umsatzsteuer

39

- **Umsatzsteuer bei Kunstgegenständen und Sammlungsstücken:** Der ermäßigte Steuersatz wird ab dem 1.1.2014 auf den EU-rechtlich zutreffenden Umfang begrenzt. Damit unterliegen künftig die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen, die Lieferungen von Sammlungsstücken und die Lieferungen von Kunstgegenständen durch gewerbliche Kunsthändler (Wiederverkäufer) dem Regelsteuersatz mit 19 %. Vom ermäßigten Steuersatz profitiert damit nur noch eine Lieferung bzw. ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Kunstgegenständen, welche durch den Urheber selbst oder durch seinen Rechtsnachfolger erfolgt.
- **Vorsteuerberichtigungsbeträge nach § 15a UStG:** Die Regelung des § 9b Abs. 2 EStG, nach der ein Vorsteuerberichtigungsbetrag nach § 15a UStG zu keiner (nachträglichen) Änderung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten führt, sondern Mehrbeträge sofort als Betriebseinnahmen/Einnahmen angesetzt werden bzw. Minderbeträge als Betriebsausgaben/Werbungskosten zu behandeln sind, wird ergänzt. Die Regelung gilt nur, wenn die Mehrbeträge innerhalb der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG bezogen werden bzw. die Minderbeträge nur Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, wenn sie durch den Betrieb veranlasst sind oder der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienen. Diese Ergänzung gilt erstmals für Änderungen der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG, die nach dem 28.11.2013 (Tag des Beschlusses des Deutschen Bundestags zum AIFM-StAnpG) eintreten.

Gewerbesteuer

40

Die Neuregelung Gewerbesteuererlegung bei alternativer Energieerzeugung folgt der bisherigen Verfahrensweise bei Windkraftanlagen. Sie gilt grundsätzlich ab dem Erhebungszeitraum 2014. Für Photovoltaikbetriebe ist zwischen Neuanlagen und bereits bestehenden Anlagen zu differenzieren. Als Neuanlagen gelten alle nach dem 30.6.2013 genehmigten Anlagen.

42 BMF v. 11.11.2013 – IV C 5 – S 2353/08/10006:004.

41 Grunderwerbsteuer

In einigen Bundesländern wird der Immobilienkauf teurer. In Bremen und Niedersachsen steigt die Grunderwerbsteuer von 4,5 Prozent auf 5,0 Prozent des Kaufpreises. In Berlin geht der Satz von bisher 5,0 auf 6,0 Prozent nach oben. Schleswig-Holstein setzt sich mit 6,5 Prozent (bisher: 5 Prozent) der fälligen Kaufsumme bundesweit an die Spitzenposition. Seit 2006 dürfen die Bundesländer die Höhe der Grunderwerbsteuer selbst festlegen.

42 Kapitalanlagen

- **Riester-Rente:** Riester-Verträge können um einen Schutz gegen Berufsunfähigkeit und verminderte Erwerbstätigkeit sowie um die Absicherung für Hinterbliebene erweitert werden. Auch dafür gewährt der Staat die üblichen Zulagen und Steuervorteile. Die wichtige Änderung: Ab 1.1.2014 können 20 Prozent der Altersvorsorgebeiträge – maximal 2.100 EUR je Förderberechtigtem – für die zusätzliche Versicherung eingesetzt werden. Bislang sind es nur 15 Prozent.
- **Rürup-Rente:** Wer für eine Rürup-Rente anspart, kann einen höheren Satz seiner eingezahlten Beiträge steuerlich absetzen. 2014 sind im Rahmen des Sonderausgabenabzugs von maximal 20.000 EUR 78 Prozent (bisher 76 Prozent) der Beiträge anrechenbar. Andererseits steigt der Anteil der nachgelagerten Besteuerung dieser Renten auch um 2 Prozentpunkte auf 68 (bisher 66) Prozent. Ab Januar ist es außerdem möglich, bei der Rürup-Rente eine separate Versicherung gegen Berufsunfähigkeit oder Erwerbsminderung abzuschließen.
- **Steuergestaltungen bei der Wertpapierleihe:** Durch eine Überarbeitung von § 8b Abs. 10 KStG werden Steuergestaltungen vom Gesetzgeber verhindert. Die Neuregelung betrifft alle nach dem 31.12.2013 überlassenen Anteile.
- **Steuerstundungsmodelle, Goldfinger-Modelle:** Um derartige Modelle zu bekämpfen, werden Änderungen in § 15b EStG vorgenommen, mit denen sonst eintretende Stundungseffekte abgewehrt werden sollen, die durch eine jährliche Neuinvestitionen der Verkaufserlöse in neues Umlaufvermögen (z.B. Gold) faktisch zu einem dauerhaften Steuerausfall werden.

43 Weitere Änderungen

- **Organschaft:** Die gesonderte und einheitliche Feststellung gibt es ab 2014 auch für die Organschaft.
- **Verlustrücktrag:** Verluste können zukünftig bis zu 1 Mio. EUR bzw. 2 Mio. EUR bei Zusammenveranlagung in das Vorjahr zurückgetragen werden.
- **Künstlersozialversicherung:** Der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung steigt deutlich von 4,1 auf 5,2 %.
- **SEPA-Überweisung:** Bargeldlose Zahlungen sind ab 1.2.2014 sind nur noch im Wege der SEPA-Überweisung und -Lastschrift möglich.
- **Kfz-Steuer:** Für Pkw mit erstmaliger Zulassung ab 1.1.2014 wird der Grenzwert für den Kohlendioxid-Ausstoß (CO₂) verschärft. Die steuerfreie Basismenge sinkt auf 95 Gramm je Kilometer.

9. Gesetzesänderungen 2015

- 44 Die Änderungen durch das StÄnd-AnpG-Kroatien gelten grundsätzlich ab dem 1.1.2015. Soweit eine frühere oder spätere Anwendung vorgesehen ist, wird dies in der nachfolgenden Auflistung explizit erwähnt. Die Lohnsteueränderungsrichtlinien 2015 sind beim Lohnsteuerabzug ab 2015 anzuwenden.

45 Einkommensteuer

- **Altersvorsorgebeiträge (StÄnd-AnpG-Kroatien):** Bei einem beruflichen Umzug werden nach § 82a Abs. 1 Satz 8 EStG auch die Beiträge und Tilgungsleistungen im Jahr des Umzugs einbezogen werden, wie dies bisher bei Aufgabe der Selbstnutzung bzw. für das Jahr der Reinvestition bereits möglich ist. Die Anbieter von Riester-Verträgen sollen der Meldestelle zur Auszahlungsphase, soweit diese nach dem 31.12.2016 beginnt, die Vertragsdaten, Zulagennummer, Beginn der Auszahlung

und die Art und Höhe der Leistung mitteilen müssen. Ferner wird in § 92a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG eingefügt, dass eine Entnahme auch für einen barriere-reduzierenden Umbau unmittelbar für diesen Zweck einzusetzen ist.

- **Anrechnung ausländischer Steuern** (ZollkodexAnpG): Hierzu gibt es eine geänderte Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags (§ 34c Abs. 1 EStG). Dabei wird der Rechtsprechung des BFH⁴³ rückwirkend für alle offenen Fälle gefolgt. Kern der Änderung ist, dass ausländische Steuern höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden (bisher: im Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte). Dadurch kommen auch bei der Steueranrechnung personen- und familienbezogene Abzugsbeträge zur Geltung.
- **Arbeitsessen** (LStÄR 2015): Die lohnsteuerliche Freigrenze⁴⁴ wird von 40 EUR auf 60 EUR erhöht
- **Aufhebung** (ZollkodexAnpG): Die §§ 7b, 7c, 7d, 7f und 7k EStG sind mangels noch aktuellem zeitlichen Anwendungsbereich aus dem EStG entfernt worden. Und auch § 35b Satz 3 EStG wurde aufgehoben, da diese Norm seit 2008 mangels Sonderausgabenabzug für die Erbschaftsteuer keine Bedeutung mehr hat. Die §§ 7b, 7c, 7d, 7f und 7k EStG sind mangels noch aktuellem zeitlichen Anwendungsbereich aus dem EStG entfernt worden. Und auch § 35b Satz 3 EStG wurde aufgehoben, da diese Norm seit 2008 mangels Sonderausgabenabzug für die Erbschaftsteuer keine Bedeutung mehr hat.
- **Aufmerksamkeiten** (LStÄR 2015): Die lohnsteuerliche Freigrenze⁴⁵ wird von 40 EUR auf 60 EUR erhöht.
- **Basisrente** (ZollkodexAnpG): Vorteilhafte Änderungen kommen zum Abzug der Beiträge für eine Basisrente. Wie bereits bei der Riester-Rente möglich, wird auch bei einer Basisrente alternativ zur monatlichen Auszahlung eine zusammengefasste jährliche Auszahlung möglich sein. Ebenso können Kleinbetragsrenten abgefunden werden. Zur steuerlichen Förderung der Beiträge war zunächst eine Erhöhung des Abzugsvolumens von 20.000 EUR auf 24.000 EUR geplant. Die Bundesländer wollten den Höchstbetrag unverändert lassen. Das Ergebnis ist ein Kompromiss: Die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, einem Versorgungswerk oder einer privaten Basisrente können ab 2015 bis zum Höchstbetrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung abgezogen werden – dies sind aktuell 22.172 EUR (§ 10 Abs. 1 Nr. 2b EStG und § 10 Abs. 3 EStG).
- **Berufsausbildung** (ZollkodexAnpG): Problemen bei der Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung wirkt der Gesetzgeber mit einer Neudefinition der „erstmaligen Berufsausbildung“ entgegen. Darin werden neben der gesetzlichen Zielrichtung auch einige Mindestanforderungen festgeschrieben. So bedarf es eines „Qualitätsnachweis“ durch eine Abschlussprüfung. Zudem war vorgesehen, eine Mindestdauer der Ausbildung von 18 Monate zu fordern; diese Mindestdauer der ersten Berufsausbildung wurde letztlich auf 12 Monate gesenkt. Unverändert wird es aber bei der Zweiteilung bleiben, wonach Aufwendungen für eine Erstausbildung bis zu 6.000 EUR als Sonderausgaben abziehbar sind, hingegen für eine Zweitausbildung der unbegrenzte Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben möglich ist. Diese Änderung in § 9 Abs. 6 EStG wirkt sich auch auf § 4 Abs. 9 EStG aus; zudem wurde § 12 Nr. 5 EStG damit überflüssig.
- **Betriebsveranstaltungen I** (ZollkodexAnpG): Für geldwerte Vorteile, die einem Arbeitnehmer bei einer Betriebsveranstaltung vom Arbeitgeber gewährt werden, war eine Erhöhung der Freigrenze von 110 EUR auf 150 EUR vorgesehen. In der vom Bundestag beschlossenen Fassung bleibt es nun aber bei den 110 EUR; jedoch stellt dieser Betrag künftig keine Freigrenze mehr dar, sondern einen Freibetrag, der für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr gewährt wird. Gelten wird dies ab 1.1.2015. Die vom Bundesrat begehrte Rückwirkung wurde abgelehnt. Unverändert bleibt es aber

43 BFH, Urt. v. 18.12.2013 – I R 71/10.

44 R 19.6 Abs. 2 LStÄR 2015.

45 R 19.6 Abs. 1 LStÄR 2015.

bei der gesetzlichen Fixierung der bisherigen Verwaltungsgrundsätze (R 19.5 LStR), sodass die Kosten für den sog. äußeren Rahmen (z.B. Raummiete, Musikkapelle) mit einbezogen werden. Entlastend ist, dass dabei „auf die Kosten, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen aufwendet“ abgestellt wird. Bisher wurde hierbei der Begriff „Gemeinkosten“ verwendet; damit scheiden insbesondere eigene Personalaufwendungen des Arbeitgebers für die Planung oder Durchführung der Betriebsveranstaltung aus. Andererseits addiert sich auch der Aufwand für eine Begleitperson hinzu, ebenso wie Geschenke bei der Veranstaltung. Auch werden Aufwendungen unabhängig davon eingerechnet, ob diese einem Arbeitnehmer individuell zurechenbar sind oder nur über einen rechnerischen Anteil. Hingegen bleiben steuerfreie Aufwendungen für Reisekosten außen vor und auch eine Betriebsveranstaltung nur für einen Betriebsteil wird von dieser Regelung begünstigt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG). Im Ergebnis hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung die meist vorteilhaftere Rechtsprechung des BFH vom Tisch gewischt. Ein Nachteil, der nicht in allen Fällen durch die jetzige Freibetragsregelung kompensiert wird.

- **Betriebsveranstaltungen II** (LStÄR 2015): Bei der Prüfung der Freigrenze für Betriebsveranstaltungen sollen zukünftig Sachgeschenke an den einzelnen Arbeitnehmer anlässlich von Betriebsveranstaltungen (z.B. Präsentkorb) bis 60 EUR (bisher 40 EUR) in die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltungen einbezogen und bei Überschreiten der Grenze mit 25 % pauschal besteuert werden können (R 19.5 Abs. 6 LStÄR 2015). Gleiches gilt auch für Geschenke anlässlich von Arbeitnehmerjubiläum, Verabschiedung, Einführung oder Geburtstagsempfang als betriebliche Veranstaltung.
- **Einzelveranlagung** (ZollkodexAnpG): Die ab VZ 2013 eingeführte optionale Einzelveranlagung von Ehegatten oder Lebenspartnern (anstelle der getrennten Veranlagung) bereitet durch die Zuordnung der Abzugsbeträge praktische Schwierigkeiten. Ein neuer § 26a Abs. 2 EStG sollte dies mit einer typisierenden hälftigen Verteilung mit optionalem gemeinsamen Antrag zur anderweitigen Verteilung vereinfachen. Dies wurde aber wieder aufgegeben! Somit bleibt es bei der Zuordnung der Abzugsbeträge nach der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Belastung.
- **Erstausbildung** (ZollkodexAnpG): Problemen bei der Abgrenzung Erst- zu Zweitausbildung will der Gesetzgeber mit einer Neudefinition der „erstmaligen Berufsausbildung“ entgegenwirken und darin neben Mindestanforderungen (Mindestdauer 18 Monate, Qualitätsnachweis durch Abschlussprüfung) auch die gesetzliche Zielrichtung niederlegen. Unverändert soll es bei der Zweiteilung bleiben, wonach Aufwendungen für eine Erstausbildung bis zu 6.000 EUR als Sonderausgaben abziehbar sind, hingegen für eine Zweitausbildung der unbegrenzte Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben möglich ist. Diese Änderung in § 9 Abs. 6 EStG wirkt sich auch auf § 4 Abs. 9 EStG aus; zudem wird § 12 Nr. 5 EStG damit überflüssig
- **Fifo-Methode** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Für den Handel mit Fremdwährungsbeträgen wird zur Vereinfachung der steuerlichen Handhabung wieder die Verwendungsreihenfolge „First-in-first-out“ für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns ins Gesetz aufgenommen (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Die seit 2008 maßgebende Durchschnittsmethode hat sich für die Praxis als nur schwer handhabbar erwiesen.
- **Freistellungsauftrag I** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Bereits bisher haben Kreditinstitute die Möglichkeit die Identifikationsnummer (IdNr.) des Gläubigers der Kapitalerträge beim BZSt abzufragen. Das dazu bestehende Widerspruchsrecht wird gestrichen. Hintergrund ist, dass eine Bank für den Abzug der Kirchensteuer die IdNr. bereits abfragen kann, ohne dass der Bankkunde widersprechen kann (§ 44a Abs. 2a Satz 3 EStG).
- **Freistellungsauftrag II** (ZollkodexAnpG): Maßnahmen zur Vermeidung eines Steuerabzugs – Freistellungsauftrag oder NV-Bescheinigungen – können noch nachgereicht werden (§ 44b Abs. 5 Satz 2 EStG). Damit wird angestrebt, die Anzahl der Steuererklärungen zu reduzieren, mit denen ausschließlich eine Rückzahlung eines wegen einer verspätet eingereichten Freistellung erfolgten Steuerabzugs beantragt wird. Eine Korrektur und Rückzahlung der Kapitalertragsteuer wird damit ab 2015 zwingend und solange durch die Bank möglich sein, wie diese noch keine Steuerbescheinigung ausgestellt

hat. Maßnahmen zur Vermeidung eines Steuerabzugs – Freistellungsauftrag oder NV-Bescheinigungen – können noch nachgereicht werden (§ 44b Abs. 5 S. 2 EStG). Damit wird angestrebt, die Anzahl der Steuererklärungen zu reduzieren, mit denen ausschließlich eine Rückzahlung eines wegen einer verspätet eingereichten Freistellung erfolgten Steuerabzugs beantragt wird. Eine Korrektur und Rückzahlung der Kapitalertragsteuer wird damit ab 2015 zwingend und solange durch die Bank möglich sein, wie diese noch keine Steuerbescheinigung ausgestellt hat.

- **Hybride Gestaltungen** (ZollkodexAnpG): Der Bundesrat hatte angeregt, dringend Maßnahmen zu ergreifen, um eine doppelte Nichtbesteuerung von Einkünften (sog. weiße Einkünfte) oder den doppelten Abzug von Betriebsausgaben (sog. double dip) durch diverse hybride Steuergestaltungen auszuschließen. Einen dafür vorgesehenen § 4 Abs. 5a EStG will die Bundesregierung aber erst im Rahmen des im Laufe des Jahres 2015 anzugehenden Aktionsplans der OECD zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (sog. Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) in das Gesetzgebungsverfahren einbringen.
- **Inlandsbegriff** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Die Änderung wird die Besteuerung der Offshore-Anlagen zur Windenergiegewinnung und damit zusammenhängender Dienstleistungen, insbesondere die Errichtung der Anlagen, sicherstellen. Dazu wird für den erweiterten Inlandsbegriff der Begriff „Festlandsockel“ durch „Ausschließliche Wirtschaftszone“ ersetzt (§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Änderung gilt auch für das GewStG und KStG.
- **Investitionszuschuss Wagniskapital** (ZollkodexAnpG): Seit 2013 wird zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für Beteiligungskapital ein sog. INVEST-Zuschuss für Wagniskapital gezahlt. Dafür wird rückwirkend eine Steuerbefreiung geschaffen (§ 3 Nr. 71 EStG).
- **Kapitaleinkünfte** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Der Erwerb von „gebrauchten“ Lebensversicherungen dient nicht der Absicherung des versicherten Risikos. Vielmehr zielen entsprechende Anlagemodelle, die mehrere Lebensversicherungen in einem Pool zusammenfassen, auf den Erwerb einer Forderung auf Auszahlung der Versicherungssumme zu einem unbestimmten Fälligkeitszeitpunkt. Der Gesetzgeber will diesen sog. Zweitmarkt nicht durch eine fortbestehende Steuerfreiheit unterstützen, vielmehr sind die Erträge als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Gleiches gilt für sog. „dread disease“ Versicherungen. Nur der Erwerb von Versicherungsansprüchen durch die versicherte Person von einem Dritten wird ausgenommen, z.B. bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 6 bis 8 EStG). Und auf Initiative des Bundesrats werden auch Übertragungen von Lebensversicherungen aus familien- und erbrechtlichen Gründen von der Steuerpflicht ausgenommen bleiben. Die Steuerpflicht der bis 12.12.2006 entstandenen einbringungsgeborenen Anteile war bisher durch § 52 Abs. 37a Satz 6 ff. EStG gesichert. Dies ist nun in § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 6 EStG geregelt. Um Gestaltungen zum sog. „Dividendenstripping“ steuerlich sicher zu erfassen, wird die Veräußerung des Dividendenanspruchs künftig keine Sperrwirkung für die Besteuerung der Dividenden mehr entfalten. Zugleich wird aber auch eine doppelte Besteuerung ausgeschlossen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a Satz 2 EStG).
- **Kapitalertragsteuer** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Eine rückwirkende Änderung beruht auf dem Beitritt Kroatiens zur EU und der damit notwendigen Umsetzung der RL 2013/13/EU in nationales Recht und betrifft § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG. Darin wird die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie auf den beigetretenen Staat Kroatien erweitert. Somit bleibt eine nach dem 30.6.2013 erfolgte Gewinnausschüttung einer inländischen Tochtergesellschaft an ihre kroatische Muttergesellschaft vom Kapitalertragsteuerabzug befreit.
- **Kapitalertragsteuerabzug** (ZollkodexAnpG): Ein Gestaltungsmodell ist Ursache für die Änderung durch § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3c EStG. Aktienbestände können von der Dividendenauszahlung über die Wertpapiersammelbank ausgeschlossen werden – sog. abgesetzte Bestände. In diesen Fällen wird künftig der Schuldner der Kapitalerträge als auszahlende Stelle zum Steuerabzug verpflichtet. Eine Umgehung des Steuerabzugs vor allem bei einer Separierung von Beteiligungen i.S.d. § 43b EStG wird dadurch ausgeschlossen.

- **Kapitalertragsteuererstattung** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Nach § 45 Satz 2 EStG kann der Erwerber eines verbrieften Dividendenanspruchs die Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer beantragen, sofern bereits für die Veräußerung des Dividendenanspruchs Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. Diese Sonderregelung ist auf unverbriefte Dividendenansprüche ausgedehnt worden.
- **Kinderfreibeträge bzw. Kindergeld I** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Ein seit 2014 neuer Freiwilligendienst nach dem EU-Programm „Erasmus+“ wird in § 32 Abs. 4 Nr. 2d EStG und § 2 BKKG aufgenommen. Damit besteht für Kinder, die das 18. Lebensjahr vollendet haben und ein solches Programm durchlaufen, ein Anspruch auf Kinderfreibetrag bzw. Kindergeld.
- **Kinderfreibeträge bzw. Kindergeld II** (ZollkodexAnpG): Eine steuerliche Berücksichtigung von Kindern ist auch während max. 4-monatigen Zwangspausen zwischen zwei Ausbildungsabschnitten möglich. Dies soll erweitert werden auf die Ableistung des freiwilligen Wehrdienstes (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2b EStG). Die Zeit des freiwilligen Wehrdienstes selbst ist aber weiterhin nicht zu berücksichtigen. Diese Regelung wird analog in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b BUKGG übernommen und damit für auch für den Bezug von Kindergeld gelten.
- **Land- und Forstwirtschaft** (ZollkodexAnpG, Rdn 171 ff.): Die für Klein- und Nebenerwerbsbetriebe mögliche pauschale Gewinnermittlung in § 13a EStG wird an die wirtschaftliche Entwicklung angepasst und zielgenauer gefasst. Dazu erfolgt eine Beschränkung der Pauschalierung, die künftig nur bis 50 Hektar bzw. nur für kleinere Sondernutzungen noch möglich sein wird. Einheitliche Grundbeträge für die landwirtschaftliche Fläche und einheitliche Zuschläge ab der 25. Vieheinheit werden die Berechnung vereinfachen. Im Bereich Forstwirtschaft müssen die Betriebseinnahmen konkret erfasst werden, jedoch können Betriebsausgabenpauschalen abgezogen werden. Für Sondernutzungen sind Durchschnittssatzgewinne vorgesehen. Außergewöhnliche Ereignisse, wie z.B. der Verkauf von Anlagevermögen ab 15.000 EUR oder Entschädigungen, sind zusätzlich zu erfassen. Für dem Grunde nach gewerbliche Tätigkeiten gibt es einen Gewinnansatz mit 40 % der Einnahmen. Die Änderungen gelten erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 30.12.2015 enden.
- **Lohnsteuerabzug** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Der vorgesehene individuelle Zusatzbeitrag zur Krankenkasse anstelle des bisherigen Beitragssatzanteils von 0,9 % für den Arbeitnehmer macht für die Vorsorgepauschale eine Änderung erforderlich. Ein Verweis auf einen durchschnittlichen Zusatzbeitragsatz nach § 242 SGB V stellt sicher, dass auch ab 2015 die Krankenversicherungsbeiträge bereits beim Lohnsteuerabzug möglichst zutreffend berücksichtigt werden (§ 39b Abs. 2 Satz 5 Nr. 3b und Abs. 6 Satz 2 EStG). Ferner wird die Tarifermäßigung nach § 34 EStG für Entschädigungen und Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten künftig bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt (§ 39b Abs. 3 Satz 6 EStG).
- **Lohnsteueranmeldung** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Die Grenzwerte für die Abgabe einer jährlichen Anmeldung der Lohnsteuer werden ab 2015 von 1.000 EUR auf 1.080 EUR angehoben (§ 41a Abs. 2 Satz 2 EStG). Auch wenn zunächst sogar von einer Anhebung auf 1.200 EUR die Rede war, so werden von dieser Erhöhung dennoch alle Arbeitgeber einer geringfügig beschäftigten Arbeitskraft profitieren, für welche bei einem Monatsentgelt mit 450 EUR im Jahr 1.080 EUR Lohnsteuer anzumelden sind.
- **Lohnsteuerbescheinigung** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Bisher war eine Änderung des Lohnsteuerabzugs nach Ablauf des Kalenderjahrs ausgeschlossen. Dem hat der BFH⁴⁶ widersprochen. Der Bundestag sah deshalb vor, dass der Lohnsteuereinbehalt auch nach Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung für den Arbeitnehmer geändert werden könnte. Auf Anregung des Bundesrats wird eine Änderung auf die Fälle begrenzt, in denen sich der Arbeitnehmer ohne vertraglichen Anspruch und gegen den Willen des Arbeitgebers Beträge verschafft hat (z.B. Unterschlagung). Es ist dann eine berechtigte Lohnsteuerbescheinigung an den Arbeitnehmer und das Finanzamt zu übermitteln (§ 41c Abs. 3 EStG).

46 BFH, Urt. v. 13.11.2012 – VI R 38/11, BStBl 2013 II S. 929.

- **Reisekosten** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Im Bereich der Reisekosten gibt es mehrere Änderungen, die allesamt als redaktionelle Änderungen gewertet werden, um die §§ 3, 8, 9, 10, 37b, 40, 41b EStG an die erfolgte Reisekostenreform anzupassen, z.B. zur ersten Arbeitsstätte. Jedoch kommt es auch zu inhaltlichen Änderungen, wenn z.B. in § 8 Abs. 2 EStG eine Erweiterung um eine doppelte Haushaltsführung aufgenommen oder ein „dauerhaft“ in den Gesetzestext zu § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG eingefügt wird.
- **Solvabilitätszahlungen** (ZollkodexAnpG): Ein Steuersparmodell im Zusammenhang mit der Lohnsteuerfreiheit von Finanzierungsleistungen zur Altersvorsorge von Arbeitnehmern wurde beseitigt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Hierbei entnimmt das Trägerunternehmen aus der mit unversicherten Zahlungen gebildeten Solvabilitätsspanne Mittel zur Finanzierung der zuvor herabgesetzten Arbeitgeberbeiträge zur Altersvorsorge eines Arbeitnehmers. Dies ermöglicht an sich lohnsteuerpflichtige Arbeitgeberbeiträge zur Alterssicherung der Arbeitnehmer durch unversuerte Mittel der Solvabilitätsspanne zu ersetzen. Die danach erforderliche Wiederauffüllung der Solvabilitätsspanne würde nicht besteuert. Um dies zu verhindern, wird nur noch auf die zur Sicherung der Versorgungszusage vorgeschriebene erstmalige Bildung oder Erhöhung der Solvabilitätsspanne abgestellt.
- **Sonderausgaben** (ZollkodexAnpG): Die Regeln in § 10 EStG zu den als Sonderausgaben abzugsfähigen Aufwendungen wurden neu strukturiert, ohne dass es zu inhaltlichen Änderungen kam. Zum neuen Tatbestand „Ausgleichszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs“ siehe unter Versorgungsausgleich. Die erfolgte Straffung zu den Sonderausgaben wurde auch in § 1a EStG nachvollzogen.
- **Steuerfreie Arbeitgeberleistungen** (ZollkodexAnpG): Um Familie und Beruf besser vereinbaren zu können, werden weitere Leistungen des Arbeitgebers steuerfrei gestellt. Darunter fallen zum einen Serviceleistungen, die den beruflichen Wiedereinstieg oder die Betreuung von pflegebedürftigen Angehörigen erleichtern. Dies sind Dienstleistungen durch Fremdfirmen im Auftrag des Arbeitgebers, z.B. Beratung, Vermittlung oder konkrete Betreuungskosten, deren Kosten vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn getragen werden. Derartige Leistungen sind zu $\frac{2}{3}$, höchstens 4.000 EUR je Kind und Jahr steuerfrei (§ 3 Nr. 33 EStG). Zum anderen werden Leistungen zur sog. „Kindernotbetreuung“ steuerfrei gestellt. Hierzu gehören aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen entstandene Aufwendungen für die kurzfristige Betreuung pflegebedürftiger Angehöriger. Es müssen damit zusätzliche, außergewöhnliche Aufwendungen sein, etwa anlässlich einer Fortbildungsmaßnahme oder bei Krankheit. Hierfür bleibt ein jährlicher Betrag mit 600 EUR steuerfrei (§ 3 Nr. 34a EStG).
- **Teilabzugsverbot** (ZollkodexAnpG): Das Teilabzugsverbot in § 3c Abs. 2 EStG wird erweitert auf Wertminderungen aus Gesellschafterdarlehen und auf alle Aufwendungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Kapitalgesellschaft. Betroffen sind Steuerpflichtige, die zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar an einer Körperschaft beteiligt sind oder waren. In der Praxis ist dies insbesondere für die Fälle der Betriebsaufspaltung relevant. Betroffen sind Darlehen bzw. Wirtschaftsgüter, die zu nicht fremdüblichen Konditionen gewährt bzw. überlassen werden. Damit wird der Rechtsprechung des BFH⁴⁷ entgegen gewirkt. Die vorteilhafte Rechtsprechung ist damit für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, gegenstandslos. Auch die Auffassung der Fin-Verw.⁴⁸ ist somit überholt. Darin war u.a. geregelt, dass für sog. substanzmindernde Aufwendungen (AfA, Erhaltungsaufwendungen) und auch für Substanzverluste (Teilwertabschreibung, Forderungsverzicht) das Teilabzugsverbot nicht greift. Ab 2015 sind auch derartige Aufwendungen nur noch zu 60 % abziehbar.
- **Unterhaltsleistungen** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Um Fehler und Missbrauch im Zusammenhang mit dem Abzug bzw. der korrespondierenden Steuerpflicht von Unterhaltsleistungen zu vermeiden, ist

47 BFH, Urteile v. 18.4.2012 – X R 5/10 bzw. – X R 7/10.

48 BMF, Schreiben v. 23.10.2013, BStBl 2013 I S. 1269.

künftig ein Abzug nur noch möglich, wenn die Identifikationsnummer i.S.d. § 139b AO der unterhaltenen Person erklärt wird. Verweigert der Empfänger die Mitteilung seiner IdNr. kann der Zahlende diese beim Finanzamt erfragen (§ 33a Abs. 1 Satz 9 bis 11 EStG). Zudem werden seit VZ 2012 die eigenen Einkünfte und Bezüge eines in Ausbildung befindlichen Kindes nicht mehr auf den abzugsfähigen Freibetrag für den Sonderbedarf angerechnet. Nur konsequent ist es, dass die Einkünfte und Bezüge nun auch bei zeitanteiliger Ermäßigung bzw. Anrechnung von Ausbildungshilfen gestrichen wurden (§ 33a Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG).

- **Versorgungsausgleich** (ZollkodexAnpG): Das für Zahlungen, die im Rahmen einer Ehescheidung oder Auflösung einer Lebenspartnerschaft an den Ausgleichsberechtigten erfolgen und eine Gegenleistung für dessen Verzicht auf den Versorgungsausgleich darstellen – Leistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs – gab es bisher keine gesetzliche Regelung. Nun wurde ein Sonderausgabenabzug ins Gesetz aufgenommen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG) und damit eine Gleichstellung mit Leistungen im Rahmen eines Vergleichs (interne oder externe Teilung bzw. schuldrechtlicher Ausgleich) geschaffen. Korrespondierend dazu sind diese Leistungen beim Empfänger zu versteuern (§ 22 Nr. 1c EStG).
- **Wegzugsbesteuerung** (StÄnd-AnpG-Kroatien): Auf Initiative der Bundesländer werden zudem Steuergestaltungen durch einen Wegzug ins Ausland unterbunden. Konkret geht es um ein Modell, bei dem vor einem Wegzug Privatvermögen in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft eingebracht wird und später dann die Rechtsform mehrfach gewechselt wird und letztlich ein Steuerzugriff entfällt. Deshalb werden nach dem 31.12.2013 erfolgte Umwandlungen von Unternehmen bei im Ausland ansässigen Anteilseignern nur noch mit Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven zugelassen (§ 50i EStG).
- **Zuschläge für Kindererziehungszeiten** (ZollkodexAnpG): Die zu Versorgungsbezügen gewährten Zuschläge sind bisher nach § 3 Nr. 67 EStG steuerfrei; Zuschläge zur gesetzlichen Rente werden hingegen besteuert. Das könnte verfassungsrechtlich unzulässig sein, weshalb diese Steuerfreiheit abgeschafft wurde. Das wird jedoch nicht für bereits gezahlte Zuschläge gelten, sondern nur Zuschläge für nach dem 31.12.2014 geborene Kinder oder danach begonnene Pflegezeiten betreffen.

10. Gesetzesänderungen ab VAZ 2016

- 46 Der Gesetzgeber hat wichtige Neuregelungen verschiedet. Diese stammen aus dem Steueränderungsgesetz 2015, dem Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags und aus einigen weiteren Änderungsgesetzen.

47 1. Grundfreibetrag, Kinderfreibetrag und Kindergeld

Durch das Gesetz zur Anhebung des Grundfreibetrags, des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags v. 17.7.2015 wird der **Grundfreibetrag** in 2016 von 8.472 EUR um 180 EUR auf 8.652 EUR erhöht. Ferner wird der Einkommenssteuertarif um 1,48 % verschoben. Mit dieser **Verschiebung der Steuersätze** des progressiven Einkommenssteuertarifs wird der sog. kalten Progression entgegengewirkt.

Die folgenden Freibeträge bzw. zu zahlenden Beträge werden an die gestiegenen Lebenshaltungskosten angepasst:

- **Kinderfreibetrag** (je Elternteil): von 2.256 EUR um 48 EUR auf 2.304 EUR.
- **Kindergeld**: Erhöhung um 2 EUR auf 190 EUR für das 1. und 2. Kind, 196 EUR für das 3. Kind bzw. 221 EUR ab dem 4. Kind.
- Auch eine Anhebung des **Entlastungsbetrags für Alleinerziehende** auf 1.908 EUR, sowie um zusätzliche 240 EUR je weiteres Kind wurde beschlossen.