

STEUERLEHRGÄNGE
DR BANNAS

BERLINER SEMINAR 

FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

in Kooperation mit


Institut für Wirtschaft
und Steuer GmbH

Skript

Lehrbrief ESt 1

Unbeschränkte u. beschränkte pers. ESt-
Pflicht, Veranlagungsarten, steuerliche
Berücksichtigung von Kindern

Fernkurs zur Steuerfachwirtprüfung 2009

Inhaltsverzeichnis	Seite
I. Examensrelevantes Wissen	2
Unbeschränkte und beschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht (§ 1, EStG, §§ 2 und 5 AStG)	2
1. Vorschriften und Verwaltungsanweisungen.....	2
2. Die Bedeutung der persönlichen Einkommensteuerpflicht.....	2
3. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.....	3
4. Die erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht.....	5
5. Die beschränkte Einkommensteuerpflicht.....	5
6. Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht.....	5
7. Wechsel der Steuerpflicht.....	5
Veranlagungsarten (§§ 25 bis 28 EStG)	6
1. Vorschriften und Verwaltungsanweisungen.....	6
2. Begriff der Veranlagung.....	6
3. Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung.....	6
4. Steuererklärungspflicht.....	7
5. Überblick über die verschiedenen Veranlagungsformen.....	7
6. Die Einzelveranlagung.....	8
7. Die Ehegattenveranlagung.....	8
Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern (§§ 31, 32 und 62 bis 78 EStG)	11
1. Vorschriften und Verwaltungsanweisungen.....	11
2. Die einkommensteuerliche Bedeutung des Kinderbegriffs.....	12
3. Die Kindschaftsverhältnisse.....	12
4. Zurechnung der Kinder.....	13
5. Weitere Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderfreibetrages.....	13
6. Höhe des Kindergeldes bzw. des Kinderfreibetrages.....	15
7. Übertragung des Kinderfreibetrages.....	16
II. Examensrelevante Fälle	18
Fälle 1 bis 9.....	18
Lösungen zu den Fällen 1 bis 9.....	20
III. Examensfall	26
IV. Lösung Examensfall mit Auspunkung	28

I. Examensrelevantes Wissen

1. Unbeschränkte und beschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht (§ 1 EStG und §§ 2 und 5 AStG)

1.1 Vorschriften und Verwaltungsanweisungen

1.1.1 Welche Vorschriften und Verwaltungsanweisungen sind anzuwenden?

Die persönliche Einkommensteuerpflicht ist in § 1 EStG und in den §§ 2 und 5 AStG geregelt. § 1 a EStG enthält keine Regelung zur persönlichen Steuerpflicht, sondern befasst sich mit der Berücksichtigung bestimmter Ausgaben innerhalb der Veranlagung bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder des europäischen Wirtschaftsraums, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, oder als solche zu behandeln sind. Auch § 49 EStG trifft keine Aussage zur (beschränkten) Steuerpflicht, sondern bestimmt die Einkünfte, die bei beschränkt steuerpflichtigen Personen der Einkommensteuer unterliegen.

1.2 Die Bedeutung der persönlichen Einkommensteuerpflicht

1.2.1 Welche Bedeutung hat die persönliche Einkommensteuerpflicht?

Nur Personen, die persönlich steuerpflichtig sind, unterliegen mit ihren Einkünften der Einkommensteuer. Im EStG wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Einkommensteuerpflicht unterschieden. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen unterliegen gem. § 2 Abs. 1 EStG mit ihrem Welteinkommen der Einkommensteuer (Universalitätsprinzip). Beschränkt steuerpflichtige Personen unterliegen dagegen nur mit bestimmten Einkünften aus inländischen Einkunftsquellen (i.S.v. § 49 EStG) der Einkommensteuer.

Zu beachten sind Einschränkungen im Rahmen der Besteuerung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen, die sich aus Doppelbesteuerungsabkommen ergeben. Danach kann im Einzelfall das Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte einem anderen Staat zustehen, so dass diese Einkünfte nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen und nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32 b Abs. 1 Nr. 2 - 5 EStG zu berücksichtigen sind.

Das EStG trifft bei der persönlichen Steuerpflicht folgende Unterscheidungen:

Persönliche Steuerpflicht			
Unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 1 EStG, Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland.	Erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 2 und 3 EStG, z.B. öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis.	Beschränkte Steuerpflicht, § 1 Abs. 4 EStG, bestimmte Einkunftsquellen im Inland.	Erweiterte beschränkte Steuerpflicht, §§ 2 und 5 AStG, Erweiterung auf weitere inländische Einkunftsquellen.

1.3 Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

1.3.1 Welche Voraussetzungen müssen für die unbeschränkte Steuerpflicht erfüllt sein?

Gem. § 1 Abs. 1 EStG sind folgende Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig:

Es muss sich um eine **natürliche Person** handeln. Dies ist jeder (lebende) Mensch. Nicht hierher gehören daher juristische Personen (z.B. GmbH, eingetragener Verein), die ggf. mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer unterliegen und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (z.B. OHG, Gesellschaft des bürgerlichen Rechts), bei denen nur die einzelnen Mitglieder als natürliche Personen der Einkommensteuer unterliegen. Die nicht rechtsfähige Personenvereinigung selbst ist weder einkommen- noch körperschaftsteuerpflichtig. Unerheblich in diesem Zusammenhang sind die Staatsangehörigkeit und die Geschäftsfähigkeit der natürlichen Person. Auch nicht oder beschränkt geschäftsfähige Personen (insbesondere Minderjährige) können unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Ob tatsächlich eine Einkommensteuerschuld entsteht, hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige tatsächlich einkommensteuerpflichtige Einkünfte bezogen hat; dies betrifft insoweit die sachliche Einkommensteuerpflicht, vgl. § 2 EStG.

Beispiel:

Der in Hamburg wohnhafte 3-jährige E ist Erbe eines Mehrfamilienhauses in Kiel.

Er unterliegt mit seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Die Person muss ihren Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben. Gem. § 8 AO hat jemand seinen **Wohnsitz** dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er sie beibehalten und benutzen wird. Erforderlich ist daher eine dauerhafte Wohnabsicht. Nicht ausreichend wäre das bloße Unterstellen von Möbeln. Wohnwagen und Zelt stellen keine Wohnung in diesem Sinne dar. Das Innehaben einer Wohnung bedeutet, dass man die Verfügungsmacht darüber hat, eine ständige tatsächliche Nutzung ist dagegen nicht erforderlich. Die Verfügungsmacht kann auch durch andere Personen für den Wohnungsinhaber ausgeübt werden. Ausreichend ist, wenn die Wohnung dem Steuerpflichtigen jederzeit zur Verfügung steht.

Beispiel:

A befindet sich aus beruflichen Gründen für 1 Jahr in Amerika. Seine Wohnung in München wird für diese Zeit weiterhin von seiner Familie bewohnt. Danach kehrt A wieder in diese Wohnung zurück.

A hat während des Aufenthalts in Amerika seinen Wohnsitz in der BRD beibehalten und bleibt daher unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Die Verfügungsmacht über die Wohnung wird dagegen aufgegeben, wenn sie weiter vermietet wird. Sie steht dem bisherigen Wohnungsinhaber nicht mehr jederzeit zur Verfügung.

Beispiel:

Im obigen Beispiel kommt die Familie des A mit nach Amerika. A vermietet seine Wohnung für 1 Jahr an Bekannte.

Die Wohnung in München ist nicht mehr Wohnsitz des A.

Zu beachten ist jedoch, dass bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten bis zu 6 Monaten mit Rückkehrabsicht, das Weitervermieten nicht zur Aufgabe des Wohnsitzes führt. Grundsätzlich verlangt § 8 AO für die erforderliche Beibehaltungs- und Benutzungsabsicht eine nachhaltige Nutzung der Wohnung. Zeitweilige Unterbrechungen sind unerheblich, z.B. Auslandsaufenthalt zwecks Weiterbildung. Andererseits liegt eine Wohnsitzbegründung nicht vor, wenn die Wohnung von vornherein für einen kurzfristigen Aufenthalt genommen wird. Auch hier wird in Anlehnung an § 9 S. 2 AO eine Frist von 6 Monaten herangezogen. Maßgeblich ist die geplante Verweilensabsicht.

Beispiel:

F aus Paris nimmt sich in Frankfurt eine Wohnung für 3 Monate, um dort ein 3-monatiges Praktikum zu absolvieren.

F begründet keinen Wohnsitz in Frankfurt.

Bei mehreren Wohnsitzen genügt für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, dass sich zumindest einer davon im Inland befindet.

Gem. § 9 AO hat jemand seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er dort nicht nur vorübergehend verweilt. Es werden zwei Alternativen unterschieden:

- Der Steuerpflichtige hat seinen tatsächlichen Aufenthalt im Inland, ohne einen Wohnsitz zu haben und hat außerdem Verweilensabsicht (gewisse Stetigkeit) und zwar auch über Nacht. Grenzgänger sind daher bei allabendlicher Rückkehr in die ausländische Wohnung nicht unbeschränkt steuerpflichtig.
- Es liegt ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als 6 Monaten vor. Auf die Verweilensabsicht kommt es dann nicht mehr an, da diese im Zweifel ohnehin nicht nachweisbar ist. Dies führt rückwirkend zur unbeschränkten Steuerpflicht ab Beginn des Aufenthalts. Zu beachten ist jedoch, dass ein Verbleib im Inland aus rein privaten Gründen (keine berufliche bzw. gewerbliche Betätigung im Inland) nicht zu einem gewöhnlichen Aufenthalt zwecks Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht führt.

Der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt muss sich im **Inland** befinden. Dies ist:

- das Gebiet der BRD,
- hinzu kommen die Zollausschlüsse (Exklave Büsingen), nicht dagegen Zollanschlussgebiete, da diese hoheitsrechtlich nicht zum Inland gehören,
- Freihäfen und die Dreimeilenzone,
- Handelsschiffe mit Berechtigung zur Führung der deutschen Flagge,
- der Festlandsockel gem. § 1 Abs. 1 S. 2 EStG, soweit dort Naturschätze erforscht und ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient.

Zu beachten ist, dass Mitglieder diplomatischer Vertretungen, sowie deren Angehörige und Bedienstete, die nicht deutsche Staatsangehörige sind, trotz Wohnsitz im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, vgl. § 2 AO. Sie können jedoch bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen beschränkt steuerpflichtig sein.

1.3.2 Wann beginnt und endet die persönliche Einkommensteuerpflicht?

Die unbeschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht **beginnt** entweder

- mit **Vollendung der Geburt**. Voraussetzung ist, dass das Kind lebend geboren wird. Das noch nicht geborene Kind ist zwar zivilrechtlich bereits beschränkt rechtsfähig (erbfähig), steuerpflichtig wird es jedoch erst mit der Geburt,
- oder mit **Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts** im Inland.

Die unbeschränkte persönliche Einkommensteuerpflicht **endet** entweder

- mit dem **Tod** des Steuerpflichtigen,
- oder durch **Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts** im Inland.

1.4 Die erweiterte unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

1.4.1 Welche Personen unterliegen der erweiterten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht?

Das EStG unterscheidet zwei Alternativen:

Gem. § 1 Abs. 2 EStG sind Personen mit deutscher Staatsangehörigkeit, die zwar keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber ein Dienstverhältnis bei einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts haben (Auslandsbeamte) und Angehörige, die zum Haushalt dieser Person gehören, unbeschränkt steuerpflichtig. Angehörige, die keine deutsche Staatsangehörigkeit haben, aber keine Einkünfte oder solche Einkünfte haben, die nur im Inland einkommensteuerpflichtig sind und in dem anderen Staat nur beschränkt steuerpflichtig sind, sind ebenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, was zur Folge hat, dass die Ehegattenveranlagung und damit für den Fall der Zusammenveranlagung der Splitting-Tarif anwendbar ist.

Gem. § 1 Abs. 3 EStG kommt ein weiterer Personenkreis hinzu:

Als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind auch solche Personen zu behandeln, die keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, wenn:

- ein dahingehender Antrag gestellt ist,
- inländische Einkünfte i.S.v § 49 EStG vorhanden sind,
- 90 % der Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte 6.136 €, **ab VZ 08**: den Grundfreibetrag nach § 32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG im Kalenderjahr nicht übersteigen,
- für die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte eine behördliche Bescheinigung vorgelegt wird.

1.5 Die beschränkte Einkommensteuerpflicht

1.5.1 Welcher Personenkreis unterliegt der beschränkten Einkommensteuerpflicht?

Gem. § 1 Abs. 4 EStG sind natürliche Personen, die weder einen Wohnsitz, noch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, aber inländische Einkünfte gem. § 49 EStG haben, mit diesen beschränkt einkommensteuerpflichtig, es sei denn, sie fallen unter den Personenkreis des § 1 Abs. 2 EStG oder werden auf Antrag i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. Für diesen Personenkreis ist die festzusetzende Einkommensteuer nach den §§ 50, 50 a EStG in einem besonderen Verfahren zu ermitteln.

1.6 Die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht

1.6.1 Welche Personen unterliegen der erweiterten beschränkten Steuerpflicht?

Gem. § 2 AStG werden deutsche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz, noch einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, unter den dort genannten Voraussetzungen als beschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. Die Besonderheit liegt darin, dass auch andere, nicht in § 49 EStG genannte Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Dies sind Einkünfte, die aus einer inländischen Einkunftsquelle stammen (aber nicht von § 49 EStG erfasst sind) und keine ausländische Einkünfte i.S.d. § 34 d EStG sind.

1.7 Wechsel der Steuerpflicht

1.7.1 Welche Rechtsfolgen treten ein, wenn die persönliche Steuerpflicht während eines Veranlagungszeitraumes von unbeschränkter zu beschränkter oder umgekehrt wechselt?

Gem. § 2 Abs. 7 EStG werden die inländischen Einkünfte, die während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht bezogen wurden, den Einkünften, die während der Zeit der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht bezogen wurden, hinzugerechnet. Es werden keine zwei verschiedenen Veranlagungen durchgeführt.

2. Veranlagungsarten (§§ 25 - 28 EStG)

2.1 Vorschriften und Verwaltungsanweisungen

2.1.1 Welche Vorschriften und Verwaltungsanweisungen sind anzuwenden?

Die Veranlagung in ihren verschiedenen Formen ist in den §§ 25 - 28 EStG geregelt. Zur Steuererklärungspflicht und den einzureichenden Unterlagen sind die §§ 56 und 60 EStDV zu beachten. Daneben sind hierzu in EStR und EStH 25 - 26 c Verwaltungsanweisungen ergangen.

2.2 Begriff der Veranlagung

2.2.1 Was ist unter dem Begriff Veranlagung zu verstehen?

Unter der Veranlagung ist das förmliche Verfahren zur Ermittlung und Festsetzung der Einkommensteuer eines Steuerpflichtigen zu verstehen. Dies erfolgt durch Erlass eines Steuerbescheids. Insoweit handelt es sich um eine Steuerfestsetzung i.S.d. §§ 155 ff AO.

2.2.2 Was versteht man unter dem Veranlagungszeitraum?

Gem. § 25 Abs. 1 EStG ist der Veranlagungszeitraum immer das jeweilige Kalenderjahr. Das Kalenderjahr ist auch der jeweilige Bemessungszeitraum, für die Einkommensteuer, vgl. § 32 a Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 5 S. 1, 2. Hs. EStG, da die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist. Das bedeutet, dass alle einkommensteuerpflichtigen Einnahmen, die einem Veranlagungszeitraum zuzuordnen sind, in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Einkommensteuer einfließen.

Das Kalenderjahr bleibt auch maßgeblich bei Eintritt oder Wegfall der persönlichen Steuerpflicht während eines Kalenderjahrs durch Geburt oder Tod eines Steuerpflichtigen. Bei Zu- bzw. Wegzug in bzw. aus dem Inland wird beim Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht und umgekehrt gem. des § 2 Abs. 7 S. 3 EStG eine einheitliche Veranlagung durchgeführt, bei der die inländischen Einkünfte während der Zeit der beschränkten Steuerpflicht, den Einkünften während der unbeschränkten Steuerpflicht hinzugerechnet werden.

2.3 Zeitpunkt der Durchführung der Veranlagung

2.3.1 Wann wird die Veranlagung vom Finanzamt durchgeführt?

Gem. § 25 Abs. 1 EStG wird die Veranlagung nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraums durchgeführt.

2.4 Steuererklärungspflicht

2.4.1 Wann besteht die Steuererklärungspflicht?

Gem. § 25 Abs. 3 EStG ist der Steuerpflichtige zur Abgabe der Steuererklärung für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum verpflichtet. Die Abgabefrist beträgt gem. § 149 Abs. 2 S.1 AO 5 Monate nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres. Soweit der Steuerpflichtige ein abweichendes Wirtschaftsjahr gem. § 4 a Abs. 2 Nr. 1 EStG (bei Land- und Forstwirten) hat, beträgt die Abgabefrist gem. § 149 Abs. 2 S. 2 AO 3 Monate nach Ablauf des im Kalenderjahr begonnenen Wirtschaftsjahrs.

Gem. § 150 Abs. 1 AO ist die Steuererklärung nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck abzugeben und gem. § 25 Abs. 3 S. 4 und 5 EStG vom Steuerpflichtigen, bzw. von beiden Ehegatten zu unterschreiben. Die vom Steuerpflichtigen beizufügenden Unterlagen ergeben sich aus § 60 EStDV. Daneben besteht gem. § 150 Abs. 6 AO die Möglichkeit, die Steuererklärung auf maschinell verwertbaren Datenträgern bzw. durch Datenfernübertragung einzureichen.

2.4.2 Wann entfällt die Steuererklärungspflicht?

Unter den Voraussetzungen des § 56 EStDV besteht ausnahmsweise keine Steuererklärungspflicht. Dies betrifft Sachverhalte, bei denen es voraussichtlich nicht zur Festsetzung einer Einkommensteuerschuld kommen wird oder eine Veranlagung wegen § 46 EStG nicht durchgeführt wird.

2.4.3 Unter welchen Voraussetzungen wird keine Veranlagung durchgeführt?

Eine Veranlagung wird nicht durchgeführt, wenn die Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 EStG nicht erfüllt sind. Dies betrifft Sachverhalte, bei denen der Steuerpflichtige ganz oder teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG bezieht. Die angefallene Einkommenssteuer ist insoweit bereits durch Steuerabzug abgegolten, insbesondere durch Einbehalt von Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer.

2.5 Überblick über die verschiedenen Veranlagungsformen

2.5.1 Welche Veranlagungsformen sind zu unterscheiden?

Grundsätzlich wird zwischen zwei Formen der Veranlagung unterschieden: Die Einzel- und die Ehegattenveranlagung. Bei der Ehegattenveranlagung werden wiederum 3 verschiedene Formen unterschieden: Die Zusammenveranlagung, die getrennte Veranlagung und die besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung. Es ergibt sich daher folgende Übersicht:

Veranlagungsarten	
Einzelveranlagung, § 25 EStG	Ehegattenveranlagung, § 26 EStG
	<ul style="list-style-type: none"> • Zusammenveranlagung, § 26 b EStG • Getrennte Veranlagung, § 26 a EStG • Besondere Veranlagung, § 26 c EStG

2.6 Die Einzelveranlagung

2.6.1 Unter welchen Voraussetzungen wird die Einzelveranlagung durchgeführt?

Grundsätzlich geht das EStG mit § 25 Abs. 1 EStG vom Individualprinzip aus, wonach jeder Steuerpflichtige für sich zu veranlagten ist, vgl. § 25 Abs. 1 EStG: „... nach dem Einkommen veranlagt, das **der Steuerpflichtige** ... bezogen hat ...“. Nur wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen, wird (zwingend) die Ehegattenveranlagung in einer der drei verschiedenen Formen durchgeführt.

2.6.2 Wie wird die Einzelveranlagung durchgeführt?

In der Einzelveranlagung wird das zu versteuernde Einkommen entsprechend den in § 2 Abs. 1 bis 5 EStG beschriebenen Schritten von der Ermittlung der Summe der Einkünfte über den Gesamtbetrag der Einkünfte, das Einkommen zum zu versteuernden Einkommen ermittelt, vgl. hierzu das Berechnungsschema in EStR 2 Abs. 1. Entsprechend dem Individualprinzip sind die Einnahmen und Ausgaben des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die ihm entsprechend den allgemeinen Zuordnungsregeln zuzurechnen sind.

2.7 Die Ehegattenveranlagung

2.7.1 Unter welchen Voraussetzungen wird die Ehegattenveranlagung durchgeführt?

Gem. § 26 Abs. 1 EStG wird die Ehegattenveranlagung durchgeführt, wenn drei Voraussetzungen vorliegen:

- Es muss eine **zivilrechtlich wirksame Eheschließung** vorliegen. Dies ist gegeben, wenn die Ehe durch standesamtliche Trauung (§ 1310 BGB) geschlossen wurde. Ausländische Ehen werden anerkannt, wenn sie nach dem jeweiligen ausländischen Recht als wirksame Ehen gelten, vgl. EStH 26 „Allgemeines“. Nicht ausreichend ist die nicht eheliche Lebensgemeinschaft, sowie die eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerschaft. In diesen Fällen ist für beide Partner zwingend eine Einzelveranlagung durchzuführen. Die Ehe endet mit Rechtskraft eines Scheidungs- oder Eheaufhebungsurteils, vgl. EStH 26 „Allgemeines“.
- **Beide** Ehegatten müssen **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** sein oder ein Ehegatte kann gem. § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG **fiktiv** als **unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** behandelt werden. Voraussetzung hierfür ist:
 - Ein Ehegatte ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig und Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Staates,
 - der andere Ehegatte hat weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, lebt aber trotzdem nicht dauernd getrennt und hat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen EU- oder EWR-Staat.
- Die Ehegatten dürfen **nicht dauernd getrennt leben**. Dauerndes Getrenntleben ist anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nicht mehr besteht, vgl. im einzelnen EStR 26 Abs. 1.

Alle drei Voraussetzungen müssen im jeweiligen Veranlagungszeitraum zu Beginn oder später während des Veranlagungszeitraums **gleichzeitig** vorgelegen haben. Nicht erforderlich ist, dass die Voraussetzungen während des gesamten Veranlagungszeitraums bestanden haben.

2.7.2 Welche Veranlagungsarten stehen den Ehegatten zur Verfügung?

Gem. § 26 Abs. 1 S. 1 EStG haben die Ehegatten ein Wahlrecht zwischen den drei verschiedenen Veranlagungsformen.

- Die **Zusammenveranlagung** gem. § 26 b EStG wird gem. § 26 Abs. 3 EStG grundsätzlich durchgeführt, wenn die Ehegatten keinen anderweitigen Antrag stellen.
- Die **getrennte Veranlagung** gem. § 26 a EStG wird gem. § 26 Abs. 2 S. 1 EStG durchgeführt, wenn wenigstens einer der Ehegatten dies beantragt.
- Die **besondere Veranlagung** gem. § 26 c EStG wird gem. § 26 Abs. 2 S. 2 EStG **nur im Jahr der Eheschließung** durchgeführt, wenn beide Ehegatten dies beantragen.

2.7.3 Wie wird die Zusammenveranlagung durchgeführt?

Bei der Zusammenveranlagung werden gem. § 26 b EStG zunächst die Einkünfte der Ehegatten nach dem Individualprinzip bei jedem Ehegatten gesondert ermittelt. Für die Frage der Zurechnung der Einkünfte ist unter Umständen der eheliche Güterstand von Bedeutung, vgl. EStH 26 a „Gütergemeinschaft“. Zu beachten ist, dass bestimmte Frei- und Pauschbeträge verdoppelt werden, unabhängig davon, ob beide Ehegatten die entsprechende Einkunftsart verwirklichen, insbesondere der Sparer-Freibetrag gem. § 20 Abs. 4 EStG und der Werbungskosten-Pauschbetrag bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 9 a S. 1 Nr. 2 EStG (bis VZ 2008), bzw. Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG n.F. ab VZ 2009.

Auch der Altersentlastungsbetrag, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und der Freibetrag für Land- und Forstwirte werden noch bei jedem Ehegatten gesondert ermittelt.

Ab dem so ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte werden alle weiteren Ermittlungsschritte gemeinsam vorgenommen, d.h. die weiteren berücksichtigungsfähigen Ausgaben werden nicht mehr individuell zugeordnet, sondern bei beiden Ehegatten gemeinsam berücksichtigt. Insbesondere kommt es bei der Ermittlung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nicht darauf an, wer die Ausgaben getragen hat, vgl. z.B. EStR 10.1.

2.7.4 Wie wird die getrennte Veranlagung durchgeführt?

Die getrennte Veranlagung entspricht weder der Einzelveranlagung, noch der besonderen Veranlagung gem. § 26 c EStG. Sie ist in § 26 a EStG besonders geregelt. Wird die getrennte Veranlagung gewählt, so ergehen an jeden Ehegatten gesonderte Einkommensteuerbescheide. Die Anwendung der Splitting-Tabelle ist ausgeschlossen, da sie nur in den Fällen des § 32 a Abs. 5 und 6 EStG gewährt wird.

Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Ermittlung des **Gesamtbetrags der Einkünfte:**

Die Ermittlung der einzelnen Einkünfte erfolgt getrennt (wie bei der Zusammenveranlagung), die Zurechnung der Einkünfte erfolgt bei demjenigen, der sie bezogen hat entsprechend den allgemeinen Grundsätzen (§ 26 a Abs. 1 S. 1 u. 2 EStG).

Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gibt es keinen gemeinsamen Werbungskostenpauschbetrag und keinen gemeinsamen Sparer-Freibetrag, bzw. ab VZ 2009 keinen gemeinsamen Sparer-Pauschbetrag. Es findet daher keine Übertragung von „nicht verbrauchten“ Beträgen statt.

Bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft findet keine Verdoppelung des Freibetrags gem. § 13 Abs. 3 EStG statt.

Der Altersentlastungsbetrag gem. § 24 a EStG und der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24 b EStG werden nur für denjenigen gewährt, der die Voraussetzungen hierzu erfüllt. (Wie bei der Zusammenveranlagung !)

- **Ermittlung des Einkommens:**

Sonderausgaben gem. § 10 bis 10 b EStG werden bei dem Ehegatten berücksichtigt, der sie geleistet hat, vgl. EStH 10.1 „Abzugsberechtigter“ (EStR 10.1 gilt gerade nicht!).

Höchstbeträge gem. § 10 Abs. 3 EStG werden bei jedem Ehegatten wie bei der Einzelveranlagung berücksichtigt. Es besteht daher keine „Höchstbetrags-Gemeinschaft“!

Der Verlustabzug gem. § 10 d EStG wird bei demjenigen berücksichtigt, der den Verlust erlitten hat. Getrennter Verlustabzug wird in den Veranlagungszeiträumen vorgenommen, in denen getrennt veranlagt wird, auch wenn der Verlust aus einem Veranlagungszeitraum der Zusammenveranlagung stammt, vgl. § 62 d Abs. 1 EStDV.

Außergewöhnliche Belastungen werden zunächst wie bei der Zusammenveranlagung ermittelt („Schattenveranlagung“), also:

- unabhängig von der Verausgabung
- die zumutbare Eigenbelastung gem. § 33 Abs. 3 EStG wird an Hand des **gemeinsamen** Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt.

Der so ermittelte abzugsfähige Betrag wird dann antragsgemäß verteilt (z.B. M: 75 % und F 25 %). Wird kein Antrag gestellt, so erhält jeder die Hälfte, vgl. § 26 a Abs. 2 S.1 EStG.

Der Behinderten-/Hinterbliebenen-Pauschbetrag für ein Kind gem. § 33 b Abs. 5 EStG wird zwingend jedem Ehegatten hälftig zugeordnet, vgl. § 26 a Abs. 2 S. 2 EStG (keine Antragsbefugnis auf abweichende Verteilung!).

- **Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:**

Soweit Freibeträge für Kinder gem. § 31 und 32 EStG für Zwecke der „Günstiger-Prüfung“, vgl. Tz. 3.6, gewährt werden, erhält jeder Ehegatte für die Kinder, zu denen er in einem Kindschaftsverhältnis steht, die jeweiligen Freibeträge für Kinder.

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24 b Abs. 2 Nr. 1 EStG ist bei getrennter Veranlagung als eine Form der Ehegattenveranlagung nicht möglich.

- **Steuerermäßigungen:**

Gem. § 26 a Abs. 2 S. 4 EStG wird die gem. § 35 a EStG zu gewährende Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse antragsgemäß verteilt, bzw. ohne Antrag jeweils hälftig gewährt.

2.7.5 Wie wird die besondere Veranlagung durchgeführt?

Die besondere Veranlagung, die nur im Jahr der Eheschließung möglich ist, entspricht im wesentlichen der Einzelveranlagung, da gem. § 26 c EStG die Ehegatten so zu behandeln sind, als ob sie nicht verheiratet wären. Sie ist jedoch keine Einzelveranlagung, sondern eine besondere Form der Ehegattenveranlagung.

Der Vorteil der besonderen Veranlagung liegt darin, dass bestimmte steuerliche Vergünstigungen noch gewährt werden können, die ansonsten nur nicht verheirateten Steuerpflichtigen zustehen würden.

Bei der besonderen Veranlagung wird grundsätzlich der Grundtarif gewährt, es sei denn, ein Ehegatte war zu Beginn des Veranlagungszeitraums der Verheiratung verwitwet und erfüllt die Voraussetzungen des § 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG. In diesem Fall erhält der besonders zu veranlagende Ehegatte den Splitting-Tarif.

3. Die steuerliche Berücksichtigung von Kindern (§§ 31, 32 und 62 - 78 EStG)

3.1 Vorschriften und Verwaltungsanweisungen

3.1.1 Welche Vorschriften und Verwaltungsanweisungen sind anzuwenden?

Der einkommensteuerrechtliche Kinderbegriff ist in § 32 Abs. 1 - 5 EStG geregelt. Die Höhe der Freibeträge regelt § 32 Abs. 6 EStG. Dort ist auch die Möglichkeit der Übertragung der Freibeträge auf andere Personen geregelt. § 31 EStG (Familienleistungsausgleich) regelt das Zusammenspiel zwischen der Gewährung von Kindergeld und Freibeträge für Kinder. Neben dem Freibetrag für das sächliche Existenzminimum wird noch ein zusätzlicher Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf gewährt. In den §§ 62 - 78 EStG ist das Verfahren der Kindergeldgewährung geregelt. An Verwaltungsanweisungen sind hierzu EStR und EStH 31 – 32.13 und EStH 62 -78 ergangen. Zu beachten sind auch die hierzu ergangenen BMF-Schreiben zum Familienleistungsausgleich BStBl 2004 I, 742 ff, sowie das BMF-Schreiben in Steuererlasse 1 § 32 EStG/1

3.2 Die einkommensteuerliche Bedeutung des Kinderbegriffes

3.2.1 Für welche einkommensteuerlichen Vergünstigungen spielt der Kinderbegriff eine Rolle?

Da die Kosten für den Unterhalt, die Ausbildung und die Erziehung von Kindern die steuerliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen mindern, sieht das EStG als finanziellen Ausgleich die Gewährung von Kindergeld oder statt dessen Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG vor. Daneben sieht das EStG an verschiedenen Stellen eine steuerliche Entlastung vor, sofern der Steuerpflichtige Kinder im Sinne des einkommensteuerlichen Kinderbegriffs hat. Der Kinderbegriff ist für folgende steuerlichen Vergünstigungen Voraussetzung:

- Für den Abzug von **Schulgeld** gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG, da hierfür ein Anspruch auf Kinderfreibetrag bzw. auf Kindergeld erforderlich ist.
- Für den **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** gem. § 24 b EStG, da hierfür die Gewährung von Freibeträgen für Kinder, bzw. von Kindergeld für mindestens ein Kind erforderlich ist.
- Für die allgemeinen außergewöhnlichen Belastungen gem. § 33 Abs. 1 EStG im Rahmen der Ermittlung der **zumutbaren Belastung** gem. § 33 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da der Prozentsatz von der Anzahl der steuerlich zu berücksichtigenden Kinder abhängt.
- Für den **Unterhaltsfreibetrag** gem. § 33 a Abs. 1 EStG insoweit, als der Steuerpflichtige für die unterhaltene Person gerade keine Freibeträge für Kinder bzw. Kindergeld bekommen darf.
- Für den **Ausbildungsfreibetrag** gem. § 33 a Abs. 2 EStG, da der Steuerpflichtige für die unterhaltene Person Freibeträge für Kinder bzw. Kindergeld bekommen muss.
- Für die Berücksichtigung einer **Haushaltshilfe** gem. § 33 a Abs. 3 Nr. 1 b und Nr. 2 EStG, da neben Krankheit des Steuerpflichtigen selbst oder seines Ehegatten auch die Krankheit eines berücksichtigungsfähigen Kindes zu dieser steuerlichen Vergünstigung führt.

- Für die **Übertragung eines Behinderten-Pauschbetrags** gem. § 33 b Abs. 5 EStG, da die Übertragung nur auf Personen vorgenommen werden kann, die für das behinderte Kind Freibeträge für Kinder bzw. Kindergeld bekommen.
- Für **Kinderbetreuungskosten** gem. § 4 f EStG für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (seit VZ 2006) sowie gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes.
- Für die **Kinderzulage** bei der Eigenheimzulage gem. § 9 Abs. 5 EigZulG, da hierfür die Gewährung von Freibeträgen für Kinder bzw. von Kindergeld erforderlich ist.
- Im Übrigen hat die Berücksichtigungsfähigkeit von Kinder gem. § 51 a EStG auch Auswirkung auf die Höhe der **Zuschlagsteuern** (Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag, vgl. § 3 Abs. 2 SolZG).

3.3 Die Kindschaftsverhältnisse

3.3.1 Welche Kindschaftsverhältnisse unterscheidet das EStG?

Freibeträge für Kinder kann nur derjenige erhalten, der zu einem Kind in einem bestimmten Kindschaftsverhältnis steht, oder Freibeträge für Kinder übertragen bekommt. Gem. § 32 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG werden folgende Arten von Kindschaftsverhältnissen unterschieden:

- Kinder, die im ersten Grad verwandt sind (Nr. 1) und
- Pflegekinder (Nr. 2).

3.3.2 Was versteht man unter Kindern, die im ersten Grad verwandt sind (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG)?

Hierunter fallen zwei Personengruppen:

- **Die leiblichen Kinder:** Gem. § 1589 BGB sind Personen, die voneinander abstammen, in gerader Linie miteinander verwandt. Hierbei ist es unerheblich, ob die Kinder ehelich oder nicht ehelich geboren sind oder später für ehelich erklärt werden. Nicht hierher gehören die Stiefkinder (Kinder, die ein Ehegatte in die Ehe bringt; der andere Ehegatte begründet durch die Eheschließung kein eigenes Kindschaftsverhältnis zu diesen Kindern). Zu beachten ist jedoch, dass die Möglichkeit besteht, die Freibeträge für Kinder gem. § 32 Abs. 6 S. 7 EStG auf einen Stiefelternteil zu übertragen.
- **Die Adoptivkinder:** Gem. § 1754 BGB erlangt ein adoptiertes Kind mit Zustellung eines wirksamen vormundschaftsgerichtlichen Beschlusses die Stellung eines gemeinschaftlichen ehelichen Kindes. Damit erlangt es zu den Adoptiveltern Verwandtschaft ersten Grades (vgl. auch EStH 32.1 „Annahme als Kind“).

3.3.3 Was versteht man unter Pflegekindern (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG)?

Die Voraussetzungen für ein Pflegekind sind:

- Haushaltszugehörigkeit,
- dauerhafte, familienähnliche Eltern-Kind-Beziehung,
- Ausscheiden aus dem Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den leiblichen Eltern,
- Keine Aufnahme des Kindes zu Erwerbszwecken („Kostkind“). Die Voraussetzung der Bestreitung des Unterhalts zu einem wesentlichen Teil wurde ab VZ 2004 abgeschafft.

Vgl. im Einzelnen hierzu EStR und EStH 32.2 .

3.3.4 Sind sonstige Erfordernisse für das Kindschaftsverhältnis zu beachten?

Das Kindschaftsverhältnis bleibt von weiteren Erfordernissen unberührt. Insbesondere kommt es auf folgendes nicht an:

- Der **Personenstand** des Kindes (das Kind kann selbst verheiratet, geschieden oder verwitwet sein), soweit jedoch ein volljähriges Kind verheiratet ist, entfällt i.d.R. die Berücksichtigungsfähigkeit, es sei denn, der Ehegatte ist zum Unterhalt nicht in der Lage, vgl. EStH 32.3 „Berücksichtigung in Sonderfällen“.
- Die **Haushaltszugehörigkeit** (diese ist nur beim Pflegekindschaftsverhältnis erforderlich).
- Die **eigenen Einkünfte und Bezüge** des Kindes **bis** zur Vollendung des **18. Lebensjahres**.

Vgl. i.ü. EStH 32.3 „Berücksichtigung in Sonderfällen“.

3.4 Zurechnung der Kinder

3.4.1 Wem werden die Kinder zugerechnet?

Leibliche Kinder werden den beiden Elternteilen zugerechnet, von denen das Kind abstammt.

Adoptivkinder werden gem. § 32 Abs. 2 S. 1 EStG den Adoptionseletern zugerechnet.

Pflegekinder werden gem. § 32 Abs. 2 S. 2 EStG den Pflegeeltern zugerechnet.

3.5 Weitere Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld bzw. von Freibeträgen für Kinder

Neben dem Bestehen des Kindschaftsverhältnisses müssen weitere Voraussetzungen für die Gewährung von Kindergeld, bzw. von Freibeträgen für Kinder erfüllt sein.

3.5.1 Spielt die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Kindes eine Rolle?

Auch für Kinder, die im Ausland leben, werden Freibeträge für Kinder, bzw. Kindergeld gewährt. Gem. § 32 Abs. 6 S. 4 EStG ist jedoch die Höhe der Freibeträge ggf. den Verhältnissen des Wohnsitzstaates des Kindes anzupassen (vgl. Steuererlasse Nr. 1 § 33 a/3 „Ländergruppeneinteilung“).

3.5.2 Welche Bedeutung hat das Alter des Kindes für die Gewährung der Freibeträge für Kinder?

Gem. § 32 Abs. 3 und 4 EStG werden zwei Altersgruppen unterschieden:

- Kinder bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres werden ohne weitere Voraussetzungen berücksichtigt (§ 32 Abs. 3 EStG),
- Kinder nach Vollendung des 18. Lebensjahres, aber vor Vollendung des 25. Lebensjahres (bis VZ 06: 27. Lebensjahr) werden nur bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen berücksichtigt (§ 32 Abs. 4 EStG).

Unabhängig vom Alter werden körperlich, geistig oder seelisch behinderte Kinder unter bestimmten Voraussetzungen berücksichtigt, § 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG.

Kinder bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres (§ 32 Abs. 3 EStG):

Die Freibeträge für Kinder, bzw. Kindergeld werden nur monatlich für die Monate gewährt, in denen alle Voraussetzungen erfüllt sind. Demnach werden Kinder gem. § 32 Abs. 3 EStG erstmals in dem Kalendermonat berücksichtigt, in dem sie lebend geboren wurden.

Sie werden weiterhin bis zu dem Kalendermonat des Jahres berücksichtigt, zu dessen Beginn sie das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Das jeweilige Lebensjahr wird mit Ablauf des Tages vor dem Geburtstag vollendet (vgl. § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 2 und 188 Abs. 2 BGB).

Beispiel:

Ein Kind, das am 2.1.1990 geboren wurde, wird im Veranlagungszeitraum 2008 ohne weiteres nur noch für den Monat Januar 2008 für den Kinderfreibetrag berücksichtigt, da es zu Beginn des Monats Januar 2008 das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte. Ab Februar 2008 muss eine zusätzliche Voraussetzung gem. § 32 Abs. 4 EStG erfüllt sein, damit weiterhin der Kinderfreibetrag gewährt werden kann.

Kinder ab Vollendung des 18. Lebensjahres und bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres (§ 32 Abs. 4 und 5 EStG).

Bei Kindern, die das 18. aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet haben, werden Kindergeld, bzw. Freibeträge für Kinder nur gewährt, wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind.

3.5.3 Welche weiteren Voraussetzungen müssen für die Berücksichtigung von Kindern zwischen 18 und 25 Jahren erfüllt sein?

Es gilt der Monatsteilungsgrundsatz. Danach müssen gem. § 32 Abs. 4 S. 7 EStG die zusätzlichen Voraussetzungen im ganzen Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, ansonsten ist das Kindergeld bzw. der Kinderfreibetrag auf die Monate zu kürzen, in denen die erforderlichen Voraussetzungen vorgelegen haben.

1. Arbeitslosigkeit: Gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG werden Kinder, die das 18., aber noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet haben, berücksichtigt, wenn sie in keinem Beschäftigungsverhältnis stehen und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als arbeitslos gemeldet sind.

2. a) Berufsausbildung: Gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a) EStG werden Kinder, die sich in Berufsausbildung für einen künftigen Beruf befinden (vgl. EStH 32.5 „Allgemeines“), berücksichtigt. Dies ist der Fall, wenn sich das Kind an folgenden Institutionen befindet:

- Allgemeinbildende Schule (z.B. Grundschule, Realschule oder Gymnasium)
- Fachhochschule oder Hochschule, einschließlich dazugehöriger Praktika
- Lehrverhältnis (z.B. kaufmännische Lehre)

Die Berufsausbildung ist mit Bekanntgabe der Prüfungsergebnisse der entsprechenden Abschlussprüfung (z.B. Examen, Gesellenprüfung) abgeschlossen, vgl. i.ü. EStR und EStH 32.5.

b) Ein Kind wird gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 b EStG durchgehend berücksichtigt, auch wenn es sich **zwischen zwei Ausbildungsabschnitten** oder einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung von Wehr-, Zivil- oder Auslandsdienst oder als Entwicklungshelfer befindet. Die Übergangszeit darf 4 Monate nicht überschreiten. Ansonsten wäre wegen der nur monatsweisen Gewährung des Kinderfreibetrags gem. § 32 Abs. 4 S. 7 EStG eine entsprechende Kürzung vorzunehmen.

c) Kein Ausbildungsplatz: Gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 c EStG wird ein Kind berücksichtigt, wenn es eine Berufsausbildung nicht beginnen oder fortsetzen kann, weil es keinen Ausbil-

dungsplatz hat. Hierbei sind die Ausbildungswünsche des Kindes grundsätzlich zu berücksichtigen, wenn es sich ernsthaft um einen Ausbildungsplatz bemüht (vgl. EStR und EStH 32.7).

d) Leistung eines freiwilligen sozialen oder ökologischen Jahres, bzw. Leistung eines europäischen Freiwilligendienstes“ gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 d EStG, vgl. EStR und EStH 32.8.

Kinder werden während der Zeit der Ableistung des Grundwehr- oder Zivildienstes oder freiwilligen Wehrdienstes von nicht mehr als 3 Jahren, bzw. bei Leistung einer Tätigkeit als Entwicklungshelfer, wodurch die Ausbildung unterbrochen wurde, nicht berücksichtigt. Jedoch verlängert sich gem. § 32 Abs. 5 EStG das berücksichtigungsfähige Alter über das 21., bzw. das 25. Lebensjahr hinaus um die entsprechende Zeit.

Beispiel:

Ein Kind hat im Alter von 24 Jahren 1 Jahr lang Grundwehrdienst geleistet und danach ein Studium begonnen.

Während der Ableistung des Grundwehrdienstes werden für das Kind keine Freibeträge für Kinder gewährt. Ab Beginn des Studiums werden die Freibeträge für Kinder gewährt; das berücksichtigungsfähige Alter erhöht sich auf 26 Jahre.

3. Körperliche, geistige oder seelische Behinderung: Gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG sind schwer behinderte Kinder, die sich selbst nicht unterhalten können, unabhängig vom Alter berücksichtigungsfähig. Voraussetzung ist, dass die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Auf Unterhaltsleistungen des Ehegatten, bzw. bisherigen Ehegatten des behinderten Kindes kommt es nicht an, vgl. im Einzelnen EStR und EStH 32.9

4. Keine eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes: Gem. § 32 Abs. 4 S. 2 EStG ist weitere Voraussetzung, dass bei Kindern über 18 Jahren für die Fälle des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 und 2 EStG das Kind keine eigenen Einkünfte und Bezüge hat, die 7.680 € im Jahr übersteigen. Bei ausländischen Kindern ist diese Unschädlichkeitsgrenze nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates anzupassen („Ländergruppeneinteilung“, vgl. § 32 Abs. 4 S. 3 EStG).

Anzurechnen sind die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Nicht mit einzubeziehen sind gem. § 32 Abs. 4 S. 5 EStG Bezüge für bestimmte Ausbildungszwecke. Leistungen nach dem Ausbildungsförderungsgesetz, die dem Träger der Bildungsmaßnahme (nicht dem Kind!) zufließen, sind ebenfalls nicht mit einzubeziehen. Die Berechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge erfolgt wie bei § 33 a EStG (vgl. EStH 33a.1 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge“). Demnach sind unter Einkünfte solche i.S.d EStG und unter Bezügen sonstige steuerfreie Bezüge zu verstehen, vgl. im einzelnen EStR und EStH 32.10. Gem. § 32 Abs. 4 S. 4 EStG gehören auch der Sparer-Freibetrag (bis VZ 2008) und der Versorgungs-Freibetrag zu den Bezügen. Ab VZ 2009 gibt es den Sparer-Freibetrag nicht mehr.

Gem. § 32 Abs. 4 S. 7 EStG ist die Unschädlichkeitsgrenze für die Monate, in denen die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung nicht vorliegen, entsprechend zu zwölfeln.

3.6 Höhe des Kindergeldes, bzw. der Freibeträge für Kinder

Gem. § 31 S. 1 EStG werden entweder Kindergeld oder Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG gewährt. Im laufenden Jahr wird jedoch gem. § 31 S. 3 EStG grundsätzlich Kindergeld ausbezahlt. Soweit sich durch die Freibeträge für Kinder eine höhere Steuerersparnis als das ausbezahlte

Kindergeld ergibt, wird die Differenz auf die ESt-Schuld angerechnet. Die „Günstiger-Prüfung“ erfolgt durch das Finanzamt von Amts wegen.

3.6.1 In welcher Höhe wird Kindergeld gewährt?

Gem. § 66 Abs. 1 EStG beträgt die Höhe des Kindergeldes für das 1. bis 3. Kind monatlich jeweils 154 € und für das 4. und weitere Kinder jeweils 179 €.

Die Auszahlung erfolgt unabhängig vom Einkommen der Eltern.

Das Kindergeld wird gem. § 70 Abs. 1 EStG von der Familienkasse ausbezahlt.

Der Kinderbegriff erfährt für Zwecke der Kindergeldgewährung gem. § 63 Abs. 1 S. 1 EStG insoweit eine Erweiterung, als neben den Kindern i.S.v. § 32 Abs. 1 bis 5 EStG auch im Haushalt aufgenommene Stief- und Enkelkinder zum Bezug von Kindergeld berechtigen.

3.6.2 In welcher Höhe werden Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG gewährt?

a) Der **Kinderfreibetrag für das sächliche Existenzminimum** des Kindes beträgt jährlich 1.824 €.

b) Der **Betreuungsfreibetrag** beträgt jährlich 1.080 €.

Für alle genannten Beträge gilt gem. § 32 Abs. 6 S. 5 EStG das Monatsteilungsprinzip. Alle Beträge verdoppeln sich für Ehegatten, die zusammen veranlagt werden und zu beiden ein Kindestverhältnis besteht.

Ist jedoch nur noch ein Elternteil vorhanden, kommt gem. § 32 Abs. 6 S.3 EStG eine Verdoppelung der genannten Beträge in Betracht, wenn:

- der andere Elternteil verstorben ist oder
- der andere Elternteil nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist oder
- der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des anderen Ehegatten nicht zu ermitteln ist,
- oder der Vater des Kindes amtlich nicht feststellbar ist (vgl. EStR 32.12) oder
- der Steuerpflichtige alleiniger Adoptiv- oder Pflegeelternteil ist.

Mit den Freibeträgen sind alle Aufwendungen, die mit dem Unterhalt, der Ausbildung, Erziehung und Betreuung des Kindes zusammenhängen abgegolten, soweit nicht ausdrücklich weitere Tatbestände, z.B. § 33 a Abs. 2 EStG erfüllt sind.

3.7 Übertragung des Kinderfreibetrages

3.7.1 Auf wen kann der Kinderfreibetrag übertragen werden?

a) Gem. § 32 Abs. 6 S. 6 EStG kann der Kinderfreibetrag unter folgenden Voraussetzungen auf einen **Elternteil** übertragen werden:

- Die Übertragung ist nur möglich auf den anderen Elternteil, d.h. das Kind muss zu beiden Elternteilen im selben Kindestverhältnis stehen;

- beide Elternteile müssen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein, ansonsten erhält der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Elternteil einen doppelten Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 EStG ;
- die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG (Ehegattenveranlagung) dürfen bei diesem Elternpaar nicht vorliegen;
- es muss ein Antrag des Elternteils vorliegen, der die Übertragung auf sich wünscht;
- der Antragsteller muss seiner Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nachgekommen sein; die konkrete Unterhaltsverpflichtung ergibt sich aus der Vereinbarung (ggf. durch gerichtliches Urteil festgelegt) zwischen den Elternteilen. Die Unterhaltsverpflichtung ist im Wesentlichen erfüllt, wenn der Elternteil mindestens 75 % der konkret festgelegten Barunterhaltsverpflichtung erbringt (vgl. EStR 32.13 Abs. 2) **und** der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung im Wesentlichen nicht nachgekommen ist. (Auf eine freiwillige Zustimmung des anderen Elternteils kommt es dann nicht mehr an!)

Mit der Übertragung des Kinderfreibetrags auf den Antrag stellenden Elternteil gehen beim anderen Elternteil auch sämtliche weitere steuerlichen Vergünstigungen, die von der Gewährung des Kinderfreibetrags abhängen, verloren (vgl. EStH 32.13 „steuerrechtliche Folgewirkungen der Übertragung“).

b) Gem. § 32 Abs. 6 S. 7 EStG können die Freibeträge auf einen **Stiefelternteil** oder die **Großeltern** übertragen werden, wenn sie das Kind in ihrem Haushalt aufgenommen haben.

Hinweis: Gem. § 64 Abs. 1 EStG wird Kindergeld grundsätzlich nur einem Berechtigten ausbezahlt. Soweit ein Berechtigter kein Kindergeld erhält, kann er den ihm zustehenden Anteil mit den Unterhaltszahlungen verrechnen. Das Problem der „Übertragung“ stellt sich insoweit nicht.

II. Examensrelevante Fälle

Fall 1:

P ist österreichischer Staatsbürger. Er hat seinen Wohnsitz in Berlin und betreibt dort einen Möbelhandel. Außerdem ist er Eigentümer eines vermieteten Wohnhauses in Wien.

- a) *Ist P unbeschränkt einkommensteuerpflichtig?*
- b) *Welche Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?*

Fall 2:

H ist schweizer Staatsbürger mit Wohnsitz in Zürich. Er besitzt dort ein Mehrfamilienhaus, das er bis auf eine Wohnung, in der er selbst wohnt, vermietet hat. Hauptsächlich lebt er aber bei seiner Lebensgefährtin in Ludwigsburg und arbeitet dort als Angestellter in deren eigenem Geschäft. Die Wohnung in Zürich benutzt er gelegentlich am Wochenende.

- a) *Ist H unbeschränkt einkommensteuerpflichtig?*
- b) *Welche Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer?*

Fall 3:

Der italienische Gastarbeiter C reist am 4.1.08 in die BRD ein und arbeitet in Bremen bei einem Bauunternehmen. C ist in einem Bauwagen untergebracht. Eine Arbeitserlaubnis und den Arbeitsvertrag hat er für 2 Jahre. Weil sein Vater stirbt, kehrt er am 15.5.08 nach Italien zurück.

Ist C für 08 einkommensteuerpflichtig?

Fall 4:

Die Eheleute M und F, wohnhaft in Frankfurt, leben am 1.1.2008 nicht dauernd getrennt. Mit Wirkung zum 15.3.2008 wird die Ehe rechtskräftig geschieden.

- a) M heiratet am 4.12.2008 die Witwe W. F bleibt nach der Scheidung allein stehend.
- b) M heiratet am 5.12.2008 die Russin R, die bis dahin in Russland lebte und keine inländischen Einkünfte hatte. R zieht am 8.1.2009 in die Wohnung des M. F bleibt allein stehend.

Wie sind die Beteiligten in den Varianten a) und b) zu veranlagern und welcher Tarif kommt zur Anwendung?

Fall 5:

M und F haben eine gemeinsame Tochter T (zu Beginn des Jahres 2008 22 Jahre alt), die im Veranlagungszeitraum 2008 im Haushalt der Eheleute lebte. T hatte 2007 ihre Lehre beendet und trotz intensiver Bemühungen auch 2008 keinen Arbeitsplatz gefunden. T hat 2008 keinerlei staatliche Unterstützungen erhalten.

Wie wird T bei M und F steuerlich berücksichtigt?

Fall 6:

M, mit Wohnsitz in Stuttgart, lebt seit 2007 dauernd getrennt von seiner Ehefrau F. M und F haben einen gemeinsamen Sohn S (im Jahr 2008 16 Jahre alt), der während des ganzen Jahres 2008 in einem Internat in Schleswig-Holstein lebte und dort das Gymnasium besuchte. S ist mit seinem Wohnsitz bei M gemeldet und verbringt seine Ferien regelmäßig bei ihm. Im Jahr 2008 betragen die Kosten für S insgesamt 10.000 € (Beherbergung und Verpflegung: 7.500 €, Schulgeld: 2.500 €). Die Kosten wurden 2008 von M und F je hälftig getragen. S ist laut amtlichem Ausweis zu 50 % körperbehindert.

Wie wird S bei M und F steuerlich berücksichtigt?

Fall 7:

M und F, beide wohnhaft in München, aber dauernd getrennt lebend, haben einen gemeinsamen Sohn S (im Jahr 2008 23 Jahre alt), der am 31.8.2008 sein Studium abgebrochen hat. Seit dem 1.11.2008 ist er berufstätig. Aus dieser Tätigkeit sind ihm 2008 3.000 € zugeflossen. S lebte 2008 im Haushalt der F. Von M hat S während des ganzen Jahres monatlich 300 € Unterstützung erhalten.

Wie wird S bei M und F steuerlich berücksichtigt?

Fall 8:

M und F, die bisher immer zusammen veranlagt wurden, haben zwei gemeinsame Kinder S (2007: 14 Jahre alt) und T (2007: 16 Jahre alt). Am 10.12.2007 ist M verstorben.

Wie werden die Kinder bei F 2008 steuerlich berücksichtigt?

Fall 9:

Die Eheleute M und F haben eine gemeinsame Tochter T, 24 Jahre alt. T beendete ihr Studium mit Ablegung der Prüfung im Juni 2008. Bereits seit Anfang Juni arbeitet T als Angestellte mit einem Bruttoarbeitslohn i.H.v. 1.750 €. Das Gehalt wird T jeweils 2 Tage vor Monatsende auf ihrem Konto gutgeschrieben. Außerdem erhält T aus einer Bundesanleihe jährlich jeweils zum 1.10. des Jahres 4.000 € Zinsen. T kann keine eigenen Werbungskosten nachweisen.

In welcher Höhe wäre bei M und F für T Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG für Zwecke einer Vergleichsberechnung anzusetzen?

Lösungen zu den Fällen

Zu Fall 1:

a) P ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er einen Wohnsitz im Inland hat.

b) P hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG mit dem Möbelhandel und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG mit dem vermieteten Haus. Nach dem Universalitätsprinzip unterliegen beide Einkünfte der deutschen Einkommensteuer. Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist ggf. ein DBA mit Österreich zu beachten, wonach hierfür Österreich das Besteuerungsrecht hat.

Zu Fall 2:

a) H ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er zumindest einen gewöhnlichen Aufenthalt in der BRD hat. Einen Wohnsitz hat er in Ludwigsburg nicht begründet, da er über diese Wohnung keine eigene Verfügungsmacht hat.

b) H hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG mit dem Mehrfamilienhaus, soweit die Wohnungen vermietet sind und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG. Nach dem Universalitätsprinzip unterliegen beide Einkünfte der deutschen Einkommensteuer. Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist ggf. ein DBA mit der Schweiz zu beachten, wonach hierfür die Schweiz das Besteuerungsrecht hat.

Zu Fall 3:

C ist für die Zeit vom 4.1.08 bis zum 15.5.08 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. C hat zwar keinen Wohnsitz im Inland begründet, da ein Bauwagen keine Wohnung i.S.v. § 8 AO darstellt. Er hat jedoch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland begründet. Zwar ist er nicht gem. § 9 S. 2 AO länger als 6 Monate im Inland geblieben, er hat sich jedoch gem. § 9 S. 1 AO tatsächlich im Inland aufgehalten und diesen Aufenthalt nach seiner Absicht auf Dauer angelegt. Nach der Arbeitserlaubnis und dem Arbeitsvertrag sollte er 2 Jahre im Inland bleiben. Die Tatsache, dass er aus unvorhergesehenen Gründen früher ausgereist ist, lässt die Voraussetzungen für einen gewöhnlichen Aufenthalt nicht wieder entfallen.

Zu Fall 4:

Variante a):

Veranlagungszeitraum **2008:**

- Die Eheleute **M + W** erfüllen die Voraussetzungen des § 26 EStG. Es ist daher eine Ehegattenveranlagung durchzuführen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen folgenden Arten:

Zusammenveranlagung => Splitting-Tarif

getrennte Veranlagung => Grundtarif

besondere Veranlagung => Grundtarif

- Für **F** ist eine Einzelveranlagung durchzuführen. Die Ehe mit **M** bleibt unberücksichtigt, vgl. § 26 Abs. 1 S. 2 EStG, aber es kommt noch einmal der Splitting -Tarif zur Anwendung, vgl. § 32 a Abs. 6 Nr. 2 EStG.

Veranlagungszeiträume **2009 ff:**

- Die Eheleute **M + W** erfüllen die Voraussetzungen des § 26 EStG. Es ist daher eine Ehegattenveranlagung durchzuführen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen folgenden Arten:

Zusammenveranlagung => Splitting-Tarif,

getrennte Veranlagung => Grundtarif,

keine besondere Veranlagung, da diese nur im Jahr der Eheschließung möglich ist.

- Für **F** ist eine Einzelveranlagung durchzuführen, es sei denn, **F** heiratet wieder. **F** erhält bei Einzelveranlagung ab jetzt den Grundtarif.

Variante b)

Veranlagungszeitraum **2008:**

- Die Eheleute **M + F** erfüllen die Voraussetzungen des § 26 EStG. Es ist daher eine Ehegattenveranlagung durchzuführen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen folgenden Arten:

Zusammenveranlagung => Splitting-Tarif,

getrennte Veranlagung => Grundtarif.

Die alte Ehe bleibt nur unberücksichtigt, wenn bei der neuen Ehe alle Voraussetzungen des § 26 EStG erfüllt sind. Hier ist jedoch **R** im Jahr 2008 nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, daher ist für 2008 noch die alte Ehe zwischen **M** und **F** maßgeblich, vgl. § 26 Abs. 1 S. 2 EStG.

- Für **R** ist keine Veranlagung durchzuführen, da sie weder beschränkt, noch unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in der BRD ist. Sie hat keine inländischen Einkünfte.

Veranlagungszeiträume **2009 ff:**

- Die Eheleute **M + R** erfüllen die Voraussetzungen des § 26 EStG. Es ist daher eine Ehegattenveranlagung durchzuführen. Es besteht ein Wahlrecht zwischen folgenden Arten:

Zusammenveranlagung => Splitting-Tarif,

getrennte Veranlagung => Grundtarif,

keine besondere Veranlagung, da diese nur im Jahr der Eheschließung möglich ist.

- Für **F** ist eine Einzelveranlagung durchzuführen, es sei denn F heiratet wieder. F erhält bei Einzelveranlagung den Grundtarif.

Zu Fall 5:

T kann nicht als Kind berücksichtigt werden, da sie im Jahr 2008 das 21. Lebensjahr vollendet hat und somit weder § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG noch ein anderer Ausnahmetatbestand gem. § 32 Abs. 4 EStG erfüllt ist. § 32 Abs. 4 Nr. 2 b EStG ist nicht erfüllt, weil T ihre Ausbildung bereits beendet hat. Aber die Unterhaltsaufwendungen (unentgeltliche Unterkunft und Verpflegung) sind außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 a Abs. 1 EStG:

- kein Anspruch auf Kindergeld oder Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG,
- Zwangsläufigkeit liegt wegen gesetzlicher Unterhaltsverpflichtung vor. Ein Einzelnachweis der Aufwendungen ist nicht erforderlich (vgl. EStH 33a.1 „Allgemeines zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen“),
- kein eigenes Vermögen und keine eigenen Einkünfte und Bezüge der T.

M und F erhalten daher den Höchstbetrag i.H.v. 7.680 € gem. § 33 a Abs. 1 EStG. Eine Kürzung wegen eigener Einkünfte und Bezüge ist nicht vorzunehmen.

Zu Fall 6:

Kindergeld gem. § 62 ff EStG: S hat im gesamten VZ 2008 das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet. Er ist daher ohne weiteres als Kind i.S.v. § 63 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. M oder F erhalten daher 2008 monatlich 154 € Kindergeld, wenn sie den entsprechenden Antrag gem. § 67 EStG gestellt haben. Das Kindergeld wird nur an einen der Berechtigten ausbezahlt. Alternativ können bei M und F – jeweils in der Einzelveranlagung – die Freibeträge für Kinder gem. § 32 Abs. 6 EStG angesetzt werden, wenn sie sich nach der Günstigerprüfung höher auswirken.

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gem. § 24 b EStG ist möglich für M, da nach § 24 b EStG die Meldung in der Wohnung des Alleinstehenden genügt. Das Splittingverfahren ist nicht anwendbar und S ist ein berücksichtigungsfähiges Kind. M kann daher, sofern er mit keiner anderen Person in einer Haushaltsgemeinschaft lebt, 1.308 € von der Summe der Einkünfte abziehen.

Ausbildungsfreibetrag, § 33 a Abs. 2 EStG:

Da S nicht volljährig ist, wird trotz auswärtiger Unterbringung kein Ausbildungsfreibetrag gewährt.

Übertragener Pauschbetrag für Körperbehinderung, § 33 b Abs. 3 und Abs. 5 EStG:

S würde mit einem 50 %-igen Grad der Behinderung einen Pauschbetrag i.H.v. 570 € erhalten. Da M und F Kindergeld, bzw. Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG für S erhalten, bekommen sie je 285 € als übertragenen Pauschbetrag, soweit sie gem. § 33 b Abs. 5 S. 3 EStG keine andere Aufteilung beantragen.

Pflegepauschbetrag, § 33 b Abs. 6 EStG:

Ein Pflegepauschbetrag kommt nicht in Betracht, da keine eigene Durchführung der Pflege vorliegt, § 33 b Abs. 6 S. 4 EStG.

Schulgeld, § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG:

Als Sonderausgaben für Schulgeld kommen insgesamt 2.500 € (ohne Kosten für die Beherbergung und Verpflegung!) in Betracht.

30 % von 2.500 € = 750 €

M und F erhalten daher je 375 € gem. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG, da die Kosten von M und F je hälftig getragen wurden.

Zu Fall 7:

Kindergeld, §§ 62 ff EStG: S hat das 18., aber noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet. Da er sich bis zum 31.8.2008 in Berufsausbildung befand, ist er 2008 für 8 Monate zu berücksichtigen. Gem. § 64 Abs. 2 EStG wird das Kindergeld i.H.v. $8 \times 154 \text{ €} = 1.232 \text{ €}$ an F ausbezahlt, da S bei ihr im Haushalt lebt. M kann i.H. seines Anteils die Unterhaltszahlungen kürzen. Gem. § 32 Abs. 4 S. 6 EStG sind die Einkünfte ab dem 1.11.2008 aus der beruflichen Tätigkeit unbeachtlich.

(Für die Günstigerprüfung wäre in der Steuerberechnung bei M und F je $8/12 \times (1.824 + 1.080 \text{ €}) = 1.936 \text{ €}$ als Freibeträge für Kinder anzusetzen.)

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24 b EStG

Da F die Voraussetzungen für das Splitting-Verfahren nicht erfüllt, S bei ihr gemeldet ist und für 8 Monate als Kind berücksichtigungsfähig ist, erhält F gem. § 24 b Abs. 3 EStG $8/12 \times 1.308 \text{ €} = 872 \text{ €}$ als Abzugsbetrag von der Summe der Einkünfte.

Ausbildungsfreibetrag, § 33 a Abs. 2 EStG:

Im VZ 2008 erhalten M und F für die Monate Januar bis August keinen Ausbildungsfreibetrag, da S nicht auswärtig untergebracht ist.

Unterhalts-Freibetrag, § 33 a Abs. 1 EStG

Für die Monate September bis Dezember 2008 kommt anteilig ein Unterhalts-Freibetrag in Betracht, da M für S Unterhalt gewährt hat.

$4/12 \times 7.680 \text{ €}$

2.560 €

Eigene Einkünfte:

Einnahmen § 19 EStG

3.000 €

WKPB $4/12 \times 920 \text{ €}$

./. 307 €

Einkünfte	2.693 €	
Unschädlich 4/12 x 624 €	<u>./. 208 €</u>	<u>./. 2.485 €</u>
		75 €

Der Unterhaltsfreibetrag beträgt 75 €.

Zu Fall 8:

a) **Kindergeld**, §§ 62 ff EStG: $2 \times 12 \times 154 \text{ €} = 3.696 \text{ €}$

oder (nur zum Zweck der Vergleichsberechnung) :

Freibetrag für das Existenzminimum, § 32 Abs. 3 und Abs. 6 S. 3 Nr. 1 EStG

(Verdoppelung):

F erhält $1.824 \text{ €} \times 2 \times 2 \text{ Kinder} = 7.296 \text{ €}$ für die Kinder S und T, da M verstorben ist, § 32 Abs. 6 S. 3 Nr. 1 EStG und

Betreuungsfreibetrag (Verdoppelung), für S und T: $1.080 \text{ €} \times 2 \times 2 \text{ Kinder} = 4.320 \text{ €}$.

b) **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende**, § 24 b EStG

F ist verwitwet und zu ihrem Haushalt gehören berücksichtigungsfähige Kinder. Sie erhält nach dem Wortlaut von § 24 b Abs. 2 S. 1 EStG unabhängig davon, dass sie in 08 noch den Splitting-Tarif erhält, einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende i.H.v. 1.308 €.

Zu Fall 9:

- Freibeträge für Kinder:

T ist als Kind i.S.v. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 a EStG bis einschließlich Juni 2008 (Ablegung der Prüfung) zu berücksichtigen. Es kommen daher nur 6/12 der Freibeträge in Betracht.

Eigene Einkünfte und Bezüge der T:

Höchstgrenze:	jährlich: 7.680 €
für die Monate, in denen ein Kinderfreibetrag zu gewähren ist:	6/12: 3.840 €

Maßgebliche eigene Einkünfte der T:

Zu erfassen sind nur die Einkünfte und Bezüge, die in der Zeit erzielt wurden, in denen Freibeträge für Kinder gewährt werden!

für § 19 EStG gilt das Zuflussprinzip gem. § 11 EStG. Maßgeblich ist daher das Gehalt für Juni 2008, da es im Juni zugeflossen ist. Das Gehalt ab Juli 2008 ist nicht mehr mit einzubeziehen.

Berechnung: Bruttoarbeitslohn 6/2008 = 1.750 €

Anteiliger Werbungskostenpauschbetrag *	<u>./.</u> 132 €
Einkünfte gem. § 19 EStG	1.618 € für Juni 2008

* Der Werbungskostenpauschbetrag i.H.v. 920 € wird anteilig auf die Monate mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit aufgeteilt: $920 \text{ €} : 7 \text{ Monate} = 132 \text{ (gerundet) € pro Monat}$.

für § 20 EStG: gilt das Prinzip der Zwölfteilung, unabhängig vom Zufluss.

Berechnung: § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG:	4.000 €
Werbungskostenpauschbetrag	<u>./.</u> 51 €
Sparer-Freibetrag	<u>./.</u> 750 €
Einkünfte § 20 EStG	$3.199 \text{ €} \times 6/12 = \text{rd. } \underline{1.600 \text{ €}} (1-6/2008)$
Summe der Einkünfte	3.218 €

Gem. § 32 Abs. 4 S. 4 EStG ist der Sparer-Freibetrag als sonstiger

Bezug anzusetzen	750 €
Kostenpauschale, EStR 32.10 Abs. 3	<u>./.</u> 180 €
	$570 \text{ €} \times 6/12 \quad \text{rd. } \underline{428 \text{ €}}$
Summe der Einkünfte und Bezüge	3.646 €

T überschreitet somit die maßgebliche Höchstgrenze i.H.v. 3.840 € nicht. Der Freibetrag für das Existenzminimum i.H.v. $6/12 \times 1.824 \text{ €} = 912 \text{ €}$ wird daher für Zwecke der Günstiger-Prüfung angesetzt. Für T wird bis einschließlich Juni 2007 Kindergeld gewährt.

- **Betreuungsfreibetrag:**

Es wird für T außerdem ein Betreuungsfreibetrag i.H.v. $6/12 \times 1.080 \text{ €} = 540 \text{ €}$ für Zwecke der Günstigerprüfung angesetzt.

III. Der Examensfall zum Thema

Die Eheleute M (geb. am 4.4.1943) und F (geb. am 3.7.1947), wohnhaft in Stuttgart und nicht dauernd getrennt lebend, haben im Jahr 2007 eine negative Summe der Einkünfte bei M: i.H.v. ./.. 5.000 € und bei F: i.H.v. ./.. 15.000 €, wobei weder M noch F in 07 Arbeitslohn bezogen haben. Bei M handelt es sich um Verluste aus Gewerbebetrieb, bei F ist der Verlust bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit entstanden. Ein Verlustrücktrag in das Jahr 2006 ist nicht möglich. Für 2007 wurde wegen der Veranlagungsart kein Antrag gestellt. Im Jahr 2008 haben M und F folgende Einkünfte:

M:	Gewinn aus Gewerbebetrieb	30.000 €
	Verlust aus Vermietung und Verpachtung	./.. 5.000 €
	Zinseinnahmen	7.500 €
	Werbungskosten hierzu	1.000 €
	Daneben hat M noch folgende Ausgaben erklärt:	
	Lebensversicherungen (ohne Kapitalwahlrecht, Vertragsschluss: 1991)	1.250 €
	Private Krankenversicherung	3.500 €
	selbst getragene Zahnersatzkosten	5.000 €
F:	F ist seit 1.1.08 als angestellte Buchhändlerin in Stuttgart beschäftigt. Sie verdiente lt. Bestätigung ihres Arbeitgebers in 2008 einen Bruttoarbeitslohn i.H.v.	35.000 €
	Im August 2008 nahm F an einer Verlosung des Metzger-Verlags teil, der ihren Arbeitgeber mit Fachbüchern beliefert. Sie gewann einen Geldpreis von	1.000 €
	Der Preis wurde ihr im September 2008 ausbezahlt. Ihr Arbeitgeber hat den Preis nicht als Arbeitslohn behandelt.	
	F fährt an 250 Tagen mit der S-Bahn nach Stuttgart zu ihrem 32 km entfernten Arbeitsplatz. Die Jahresfahrkarte kaufte sie am 2.1.2008 für	700 €
	Die Jahresfahrkarte für 2009 kaufte sie bereits am 29.12.2008 und bezahlte dafür	900 €
	in bar, da sie ab 2009 1. Klasse fährt.	
	Für die 2. Klasse hätte die Karte 720 € gekostet.	

Zinseinnahmen	2.000 €
Werbungskosten ohne Nachweis	

Daneben hat F noch folgende Ausgaben erklärt:

Private Krankenversicherung	4.000 €
-----------------------------	---------

M und F sind seit 31.1.2005 (Datum des Kaufvertrags und der Vereinbarung des Übergangs von Besitz, Nutzen und Lasten) Miteigentümer eines Einfamilienhauses je zur Hälfte, das sie seit 2005 selbst bewohnen. Die Anschaffungskosten haben 750.000 € einschließlich 30 % Anteil für Grund und Boden betragen. Sie erhalten seit 2005 die Eigenheimzulage nach dem EigZulG. Das Haus wurde in der Zeit vom 1.2.2003 bis 30.9.2004 durch den Bauherrn X errichtet. Der Bauantrag war von X am 1.12.2003 gestellt worden.

Im Haushalt lebt eine 35-jährige Tochter mit einem Behinderungsgrad von 100 % wegen Blindheit von Geburt an. Die Tochter hat keine eigenen Einkünfte oder eigenes Vermögen. Ein Antrag gem. § 33 b Abs. 5 EStG wurde gestellt.

Außerdem wurde Antrag auf getrennte Veranlagung für 2008 gestellt.

Wie hoch ist jeweils das zu versteuernde Einkommen von M und F und ggf. die Eigenheimzulage im VZ 2008?

Beträge nach dem Komma werden ab ...,5 aufgerundet, darunter abgerundet.

IV. Lösungshinweis zum Examensfall in Lehrbrief 1 zur Sammlung Einkommensteuer

1. Persönliche Steuerpflicht, Veranlagungsart und Tarif

Die Eheleute M und F sind beide gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da sie ihren Wohnsitz im Inland haben.

M und F sind rechtsgültig verheiratet, leben nicht dauernd getrennt und erfüllen daher die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG, so dass eine Form der Ehegattenveranlagung durchzuführen ist. Da M und F laut Sachverhalt getrennte Veranlagung beantragt haben, ist gem. § 26 Abs. 2 EStG die getrennte Veranlagung durchzuführen.

Bei der getrennten Veranlagung ist gem. § 32 a Abs. 1 bis 4 EStG jeweils der Grund-Tarif anzuwenden; § 32 a Abs. 5 EStG (Splitting-Tarif) ist nur bei Zusammenveranlagung anzuwenden.

2. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für M für VZ 2008:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG		30.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG, voll ausgleichsfähig		./ 5.000 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG:		
Einnahmen	7.500 €	
Werbungskosten	./ 1.000 €	
Sparer-Freibetrag, § 20 Abs. 4 EStG	<u>./ 750 €</u>	
Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG	5.750 €	<u>5.750 €</u>
Summe der Einkünfte		30.750 €
Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG		
35,2 % aus 30.750 € (Vollendung 64. Lebensjahr in 07)	10.824 €	
höchstens jedoch (maßgebliches Jahr für die Tabelle: 08)	1.672 €	<u>./ 1.672 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte		29.078 €

Sonderausgaben:

a) Verlustvortrag gem. § 10 d Abs. 2 EStG

Verlust aus Gewerbebetrieb bei M aus 2007, voll abzugsfähig.

./. 5.000 €

(Der Verlustvortrag wird nicht bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, sondern gem. § 10 d Abs. 1 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte wie Sonderausgaben abgezogen, weil der Gesamtbetrag der Einkünfte insbesondere maßgeblich ist für die Höhe des Altersentlastungsbetrags und die zumutbare Belastung bei den außergewöhnlichen Belastungen.)

b) Vorsorgeaufwendungen:

Krankenversicherung	3.500 €
Lebensversicherung	<u>1.250 €</u>
Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 a) und b) EStG n.F., insgesamt	4.750 €
Höchstbetrag gem. § 10 Abs. 4 EStG, ungekürzt	./. 2.400 €
Günstiger-Prüfung gem. § 10 Abs. 4 a EStG:	

Vorsorgeaufwendungen insgesamt:	4.750 €
Vorwegabzug	<u>3.068 €</u>
Verbleiben	1.682 €
Grundhöchstbetrag	<u>1.334 €</u>
Verbleiben	348 €
Davon 1/2, höchstens 1/2 Grundhöchstbetrag, § 10 Abs. 3 Nr. 4 EStG a.F.	<u>174 €</u>
Unberücksichtigt	174 €
Abzugsfähig, für M günstiger (Summe der fett gedruckten Zahlen)	

./. 4.576 €

(Weitere Sonderausgaben gem. § 10 a EStG, sowie Vorsorgezulage kommen für die Eheleute nicht in Betracht, da beide nicht in der Sozialversicherung pflichtversichert sind.)

c) Sonderausgaben-PB, § 10 c Abs. 1 EStG

./. 36 €

Zwischensumme

19.466 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Die außergewöhnlichen Belastungen sind unter Berücksichtigung des § 26 a Abs. 2 S. 1 und 2 EStG wie folgt zu berücksichtigen:

Die Zahnersatzkosten sind außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 1 EStG, die nur in Höhe der zumutbaren Belastung übersteigenden Betrags berücksichtigungsfähig sind. Es ist daher gem. § 26 a Abs. 2 S. 1 EStG der gemeinsame Gesamtbetrag der Einkünfte, wie bei der Zusammenveranlagung zu ermitteln (Schattenveranlagung):

	Einkünfte des M	Einkünfte der F
Einkünfte gem. § 15 EStG:	30.000 €	0 €
Einkünfte gem. § 19 EStG, vgl. Lösung Tz. 3:	0 €	34.080 €
Einkünfte gem. § 21 EStG:	./ 5.000 €	0 €
Einkünfte gem. § 20 EStG:		
Einnahmen	7.500 €	2.000 €
Werbungskosten	./ 1.000 €	* 0 €
* Kein Werbungskosten-PB, da M tatsächlich nachgewiesene Werbungskosten geltend macht !		
Sparer-Freibetrag	<u>./ 750 €</u>	<u>./ 750 €</u>
Einkünfte gem. § 20 EStG	5.750 €	1.250 €
Summe der Einkünfte	30.750 €	35.330 €
Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG	<u>./ 1.672 €</u>	<u>0 €</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	29.078 €	35.330 €
Gemeinsamer Gesamtbetrag der Einkünfte	64.408 €	

Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung gem. § 33 Abs. 3 EStG:

Da die Eheleute M und F eine gemeinsame Tochter haben, bei der die Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 EStG vorliegen, ist ihnen für diesen Zweck ein Kind zuzurechnen. Gem. § 33 Abs. 3 Nr. 2 a EStG ergibt sich somit bei einem gemeinsamen Gesamtbetrag der Einkünfte über 51.130 € ein Prozentsatz von 4 %.

Zahnarztkosten	5.000 €
Zumutbare Belastung:	
4 % von 64.408 €, rd.	<u>./ 2.576 €</u>
abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 1 EStG	2.424 €

Zwischensumme nach Berücksichtigung der Sonderausgaben	19.466 €
Gem. § 26 a Abs. 2 S. 1 EStG ist davon bei M die Hälfte zu berücksichtigen, da kein anderweitiger Antrag gestellt wurde	<u>./. 1.212 €</u>
Übertragener Behinderten-Pauschbetrag gem. § 33 b Abs. 5 EStG für die Tochter, gem. § 26 a Abs. 2 S. 2 EStG für M zwingend die Hälfte $\frac{1}{2} \times 3.700 \text{ €}$	<u>./. 1.850 €</u>
Pflegepauschbetrag für die Tochter gem. § 33 b Abs. 6 EStG, $\frac{1}{2} \times 924 \text{ €}$	<u>./. 462 €</u>
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen	15.942 €
	=====

Für die Tochter steht gem. § 63 Abs. 1 Nr. 1, § 66 Abs. 1 i.V.m. § 32 Abs. 1, Abs. 4 Nr. 3 EStG M und F zusammen Kindergeld i.H.v. $12 \times 154 \text{ €} = 1.848 \text{ €}$ zu; sie müssen gem. § 64 Abs. 2 S. 2 EStG einen Empfangsberechtigten benennen.

Eine „Günstiger-Prüfung“ ergibt folgendes:

		Steuerliche Belastung
Zu versteuerndes Einkommen mit Berücksichtigung der Freibeträge (15.942 € <u>./. 1.824 €</u> <u>./. 1.080 €</u>)	13.038 €	
ESt nach Grundtabelle ca.		1.060 €
Kindergeld, § 36 Abs. 2 EStG (1/2)		<u>+ 924 €</u> 1.984 €
Zu versteuerndes Einkommen ohne Berücksichtigung der Freibeträge	15.942 €	
ESt nach Grundtabelle ca.		1.779 €

Da die steuerliche Belastung mit Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG und Zurechnung des Kindergeldes höher ist, würde sich der Ansatz der Freibeträge nicht günstiger auswirken.

M erhält als hälftiger Miteigentümer des selbst genutzten Einfamilienhauses Eigenheimzulage i.H.v. $\frac{1}{2} \times 1.250 \text{ €} = 625 \text{ €}$, vgl. § 9 Abs. 2 S. 3 EStG. Außerdem erhält er gem. § 9 Abs. 5 EStG für die Tochter $\frac{1}{2} \times 800 \text{ €} = 400 \text{ €}$ Kinderzulage.

3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der F für VZ 2008:

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, § 19 EStG

Steuerpflichtige Einnahmen, Bruttoarbeitslohn 35.000 €

Der Geldpreis ist nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusetzen, da F ihn nicht vom Arbeitgeber erhält. Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Zufluss

0 €

Summe der Einnahmen 35.000 €

Werbungskosten:

Für die Fahrtkosten zum Arbeitsplatz ist die Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 2 EStG wie Werbungskosten anzusetzen, vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 EStG. Die Entfernungspauschale von 0,30 € wird ab dem 21. km gewährt. Die tatsächlich entstandenen Kosten sind unerheblich.

250 Tage x 12 km x 0,30 € = 900 €, daher Ansatz des höheren Werbungskosten-PB gem. § 9 a S. 1 Nr. 1 a EStG

Einkünfte gem. § 19 EStG

./. 920 €

34.080 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG

Einnahmen 2.000 €

Werbungskosten-Pauschbetrag, § 9 a Nr. 1 b EStG ./. 51 €Sparer-Freibetrag, § 20 Abs. 4 EStG, max. ./.750 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG 1.199 € 1.199€

Summe der Einkünfte 35.279 €

Altersentlastungsbetrag, § 24 a EStG bei F nicht möglich 0 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 35.279 €

Sonderausgaben:

./ 15.000 €

a) Verlustvortrag gem. § 10 d Abs. 2 EStG, voll abzugsfähig

b) Vorsorgeaufwendungen

Krankenversicherung 4.000 €

Sonstige 0 €

Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 a) EStG n.F., insgesamt 4.000 €

Höchstbetrag gem. § 10 Abs. 4 EStG n.F., gekürzt, da F Arbeitnehmerin ist 1.500 €

Günstiger Prüfung gem. § 10 Abs. 4 a EStG n.F.

Vorsorgeaufwendungen, insgesamt 4.000 €

Vorwegabzug: 3.068 € ./ (16 % x 35.000 € =) 5.600€, abgeschmolzen 0 €

Verbleiben 4.000 €

Grundhöchstbetrag **./ 1.334 €**

2.666 €

Davon ½, max.

./ 667 €

Unberücksichtigt 1.999 €

Abzugsfähig, für F günstiger, Summe der fett gedruckten Zahlen ./ 2.001 €

b) Sonderausgabenpauschbetrag, § 10 c Abs. 1 EStG ./ 36 €

Außergewöhnliche Belastungen:

Zahnersatzkosten, für F die Hälfte ./ 1.212 €

Übertragener Behinderten-Pauschbetrag, § 33 b Abs. 5 EStG, für F die Hälfte ./ 1.850 €

Pflege-Pauschbetrag, § 33 b Abs. 6 EStG, für F die Hälfte ./ 462 €**Einkommen = zu versteuerndes Einkommen 14.718 €**

=====

F erhält Eigenheimzulage und Kinderzulage in der gleichen Höhe wie M.

Eine „Günstiger-Prüfung“ ergibt folgendes:

Steuerliche Belastung

Zu versteuerndes Einkommen mit Berücksichtigung der Freibeträge (14.718 € ./ 1.824 € ./ 1.080 €)	11.814 €	
ESt lt. Grundtabelle ca.		774 €
Kindergeld, § 36 Abs. 2 EStG		+ 924 € 1.698 €

Zu versteuerndes Einkommen ohne Freibeträge	14.718 €	
ESt lt. Grundtabelle ca.		1.471 €

Da die steuerliche Belastung mit Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 32 Abs. 6 EStG und Zurechnung des Kindergeldes höher ist, würden sich die Freibeträge nicht günstiger auswirken.

Korrekturpunktetabelle zum Examensfall in Lehrbrief ESt 1

1. Persönliche Steuerpflicht, Veranlagungsart und Tarif	1 (1)
2. Ermittlung der Summe der Einkünfte für M (30.750 €)	1 (2)
Ermittlung des Altersentlastungsbetrags für M (1.672 €)	1 (3)
Verlustvortrag § 10 d Abs. 2 EStG, 5.000 €	1 (4)
Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG und Höchstbetrag gem. § 10 Abs. 4 EStG für M (2.400 €)	1 (5)
Günstigerprüfung gem. § 10 Abs. 4 a EStG n.F.	1 (6)
Sonderausgabenpauschale (36 €)	1 (7)
Durchführung der Schattenveranlagung, insbes. kein Ansatz des Werbungskosten-PB bei Einkünften aus Kapitalvermögen bei F	1 (8) 1 (9)
Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung (Folgefehler)	1 (10)
Höhe der abzugsfähigen Zahnarztkosten (Folgefehler)	1 (11) 1 (12)

Berücksichtigung bei M (die Hälfte)	1 (13)
Übertrag eines Behinderten-PB für Tochter (1.850 €)	1 (14)
Pflegepauschbetrag (462 €)	1 (15)
Kindergeld für die Tochter (insgesamt) 1.848 €	1 (16)
Eigenheimzulage, Grundförderung für M (625 €)	1 (17)
Kinderzulage für M (400 €)	1 (18)
3. Einkünfte der F gem. § 19 EStG, Einnahmen i.H.d. Bruttoarbeitslohns (35.000 €)	1 (19)
Kein Ansatz des Geldpreises	1 (20)
Ermittlung der Entfernungspauschale, 900 €; Ansatz des PB, 920 €	1 (21)
Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für F	1 (22)
Berücksichtigung der Sonderausgaben für F (Günstigerprüfung, 36 €)	1 (23)
Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen je ½	1 (24)
Berücksichtigung des Verlustvortrags (15.000 €) und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	1 (25)
Durchführung der Günstigerprüfungen für M und F	1 (26)