

Arbeitshilfen

Steuergesetzliche Änderungen 2006/2007 mit familienrechtlichem Bezug

— *Ralf Engels*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuer- und Familienrecht, Euskirchen

Rückwirkend zum 1.1.2006 sind mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26.4.2006 (FördWachsG)¹ verschiedene für Familien relevante Änderungen in Kraft getreten. Dies gilt in gleichem Maße für das Steueränderungsgesetz 2007.²

1. Kinderbetreuungskosten

1.1 Allgemeine Voraussetzungen

Die §§ 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 sowie 4f, 9 Abs. 5 EStG sind mit dem FördWachsG rückwirkend zum 1.1.2006 eingeführt worden. Die Regelung des § 33c EStG ist nur noch für Zeiträume bis

¹ BGBl 2006 I, 1091.

² BGBl 2006 I, 1652.

zum 31.12.2005 anwendbar. Es werden Aufwendungen ab dem 1.1.2006 berücksichtigt (§ 52 Absätze 12c, 23c, 24 EStG).

Eine Vergünstigung ist grundsätzlich durch die abzugsfähigen Höchstbeträge bis 4.000 EUR je Kind gegeben, soweit es sich um Doppelverdiener oder berufstätige Alleinerzieher handelt. Für nicht erwerbstätige Elternteile tritt eine Verschlechterung ein. Allen Regelungen liegen die folgenden Voraussetzungen zu Grunde:

Die Regelungen gelten für Alleinstehende, zusammenlebende und verheiratete Elternteile, die unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 50 Abs. 1 S. 4 EStG). Das Kind muss zum alleinigen oder gemeinsamen **Haushalt** gehören. Bei nicht zusammenlebenden Eltern dürfte wie bei § 33c EStG die Meldung maßgeblich sein. Berücksichtigt werden Inlands- und Auslandskinder. Hierunter fallen leibliche Kinder, Pflege- sowie Adoptivkinder, jedoch keine Stief- oder Enkelkinder.

Es werden u.a. **Aufwendungen** für Babysitter, Erzieher, Tages- und Wochenmütter, Kindergarten und Hort berücksichtigt. Der Abschluss eines Arbeitsvertrages ist nicht erforderlich. Es genügt eine unentgeltliche Geschäftsbesorgung mit Aufwendungsersatz. Eine Familienhilfe reicht jedoch nicht. In Betracht kommt auch ein Lebenspartner,³ jedoch nicht Leistungen an eine Person, zu denen das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht.⁴

Nicht berücksichtigt werden Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikschule), Sport, Freizeit und Unterricht als Hauptzweck (Schulgeld, Nachhilfe, Klassenfahrten, Hausaufgabenbetreuung).⁵ *Scholz*⁶ weist zu Recht darauf hin, dass sich hieraus Probleme mit dem vergleichbaren Angebot der Offenen Ganztagschule ergeben können. Gleichwohl ist dort die Betreuung wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung, sodass durch eine Nichtberücksichtigung der Sinn des Gesetzes unterlaufen würde, einen Beitrag zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu leisten.

Kosten für die **Verpflegung** während der Betreuung können grundsätzlich nicht abgezogen werden. Es findet jedoch keine Aufteilung bei Tagespflegestellen mit geringfügigen Verpflegungskostenanteilen statt. Soweit der Betreuungscharakter überwiegt, sind Nebenleistungen unschädlich.⁷ Von der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen wird hierbei ausgegangen.

Es findet **keine Zwölfteilung** der Aufwendungen statt, wenn z.B. ein Kind im Veranlagungsjahr die jeweilige Altersgrenze überschreitet. Der Höchstbetrag kann bei entsprechenden Aufwendungen damit auch für einen kürzeren Zeitraum geltend gemacht werden, wenn die Voraussetzungen nicht über das ganze Jahr vorlagen. Bei Auslandskindern kann jedoch eine Kürzung nach den Ländergruppeneinteilungen erfolgen.⁸ Im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG (Sonderausgaben) ist es bei **getrennter Veranlagung** im Rahmen der Ehegattenveranlagung gleichgültig, wer die Aufwendungen trägt. Wird keine Aufteilung vorgenommen, werden die Aufwendungen bei den Einkünften zu $\frac{1}{2}$ angerechnet (§ 26a Abs. 2 S. 1 EStG). Bei **Getrenntleben** und Einzelveranlagung kommt es auf die vorstehenden allgemeinen Voraussetzungen an. Kommt es im Ver-

anlungszeitraum zu einer Trennung der Haushalte oder einer wechselnden Haushaltszugehörigkeit, sind die Höchstbeträge nach dem Verhältnis der Aufwendungen aufzuteilen, wenn von den Begünstigten keine Aufteilung vorgenommen wurde.

Für § 4f EStG (Werbungskosten, Betriebsausgaben) gilt diese Handhabung entsprechend, wenn keine konkrete Zuordnung zu den jeweiligen Einkünften erfolgt.⁹

Der **Nachweis** der Aufwendungen hat bei allen Regelungen durch Vorlage einer Rechnung und einen Überweisungsbeleg auf das Konto des Empfängers zu erfolgen. Eine Quittung über eine Barzahlung oder Sachleistungen reichen nicht aus.

§ 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG auf der einen Seite und § 4f EStG auf der anderen Seite schließen sich aus. Neben § 4f EStG ist die Anwendung der §§ 33a Abs. 3 (Hilfe im Haushalt) und 33b EStG (Pauschbetrag für behinderte Menschen) möglich.

Der ebenfalls mit dem FördWachsG eingeführte § 35a EStG n.F.¹⁰ (haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse) ist nicht anzuwenden, wenn gleiche Aufwendungen unter die Regelungen der §§ 4f, 9 Abs. 5 oder 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG fallen.¹¹ Damit können erwerbstätige Eltern Betreuungskosten nicht mehr als Sonderausgaben abziehen.

Die unterhaltsrelevanten Auswirkungen der Regelungen, insbesondere in Bezug auf die Kosten der Betreuung und die hieraus resultierenden Steuervorteile hat *Scholz* zutreffend dargestellt.¹²

Die bei den jeweiligen Vorschriften zu beachtenden **Besonderheiten** werden nachfolgend dargestellt.

1.2 Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG

Berücksichtigt werden Kinder von der Geburt an bis einschließlich 13 Jahren sowie behinderte Kinder, wenn die Behinderung vor dem 27. Lebensjahr eingetreten ist (ab 2007 vor dem 25., s.u. Ziff. 2). Auf Grund einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung darf das Kind nicht in der Lage sein, sich selbst zu unterhalten (vgl. Ziff 1.4).

Die Eltern müssen besondere Voraussetzungen erfüllen. Leben sie zusammen, müssen beide erwerbstätig sein. Leben sie getrennt, muss der Begünstigte erwerbstätig sein. Die **Erwerbstätigkeit** muss für die Aufwendungen ursächlich sein, wobei jedoch keine überzogenen Anforderungen gestellt werden. Bei zusammenlebenden Eltern ist es unerheblich, wessen Erwerbstätigkeit ursächlich ist. Es muss sich um eine Erwerbs-

³ EStH 33c.

⁴ BFH, Urt. v. 6.11.1997, III R 27/91, BStBl 1998 II, 187.

⁵ Vgl. auch *Kirchhoff/Mellinghoff*, EStG, 5. Aufl., § 33c Rn 12.

⁶ FamRZ 2006, 737, 738.

⁷ EStR 33c Abs. 2 S. 5.

⁸ BStBl 2003 I, 637; 2005 I, 369.

⁹ Vgl. *Schmidt/Glanegger*, EStG, 25. Aufl., § 4f Rn 14.

¹⁰ Darstellung der Neufassung bei *Schmidt/Glanegger*, EStG, 25. Aufl., § 35a.

¹¹ *Schmidt/Glanegger*, EStG, 25. Aufl., § 4f Rn 2.

¹² FamRZ 2006, 737, 739.

tätigkeit selbständiger oder abhängiger Art handeln, wobei Dauer und Zeitpunkt grundsätzlich unbeachtlich sind (auch Heimarbeit und Aushilfstätigkeit). Einkünfte aus Kapitalvermögen, Rente oder Vermietung und Verpachtung reichen nicht aus. Unterbrechungen und Übergänge dürfen vier Monate nicht überschreiten (EStR 33c Abs. 3). Die Aufwendungen werden als Werbungskosten (§ 9 Abs. 5 EStG) neben dem Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a Abs. 1 Nr. 1. a EStG) abgezogen oder als Betriebsausgaben.¹³

Die Höchstbeträge können für jedes Kind abgezogen werden, jedoch nur bis zu 2/3 des nachzuweisenden Aufwands, max. 4.000 EUR. Der Aufwand müsste sich deshalb auf 6.000 EUR belaufen.

1.3 Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG

§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG greift ein, wenn die anderen Begünstigungsregelungen der §§ 4f, 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG nicht anwendbar sind, insbesondere bei einer **Alleinvertienerehe** oder wenn der **alleinerziehende Elternteil nicht erwerbstätig** ist. Der Abzug erfolgt als Sonderausgabe und ist damit bei fehlender Erwerbstätigkeit nur denkbar, wenn Einkünfte aus Renten, Kapital oder Unterhaltsleistungen (Realsplitting) zu verzeichnen sind. Erfasst werden die typischen Aufwendungen (s.o. Ziff 1.1), ohne dass die besonderen Elternvoraussetzungen der §§ 4f und 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG vorliegen müssen.

Der Abzug ist jedoch auf den Zeitraum des 3. bis zum 5. (vollendeten 6.) Lebensjahr beschränkt, wenn nicht die besonderen Voraussetzungen der §§ 4f und 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG greifen.

1.4 Kinderbetreuungskosten nach § 10 Nr. 8 EStG

Als weiteren Ausgleich für den Wegfall des § 33c EStG gewährt § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG für nicht erwerbstätige Eltern oder einen nicht erwerbstätigen Elternteil einen Sonderausgabenabzug, wenn diese auf Grund von Krankheit, Behinderung oder Ausbildung nicht erwerbstätig sind. Es gelten zunächst die allgemeinen Voraussetzungen (s.o. Ziff. 1.1). Bei zusammenlebenden Eltern müssen jedoch beide behindert, krank oder in der Ausbildung sein. Trifft dies nur auf einen Elternteil zu, muss der andere erwerbstätig sein. Diese Erwerbstätigkeit liegt auch bei einer Teilzeit- oder Aushilfstätigkeit vor.

Abweichend von § 33b EStG ist für den Begriff der Behinderung des § 2 Abs. 1 SGB IX der nach § 69 Abs. 1 SGB IX maßgebliche Behinderungsgrad von 20 v.H. ausreichend.¹⁴ Der Nachweis wird nach § 65 EStDV erbracht. Wie bei Krankheit muss eine Kausalität im Hinblick auf den Wegfall der Möglichkeit der Kinderbetreuung vorliegen. Eine Krankheit muss länger als drei Monate zusammenhängend vorliegen oder im Anschluss an eine Ausbildung oder Erwerbstätigkeit (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 S. 2 EStG).

Im Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG kommen damit Kinder im Alter von der Geburt bis zu 3. Lebensjahr in Betracht und vom 6. bis einschließlich 13. Lebensjahr sowie bei einer Behinderung, wenn diese vor dem 27. Lebensjahr eingetreten ist (ab 2007 vor dem 25. Lebensjahr, s.u. Ziff. 2). Vom 3. bis einschließlich 5. Lebensjahr kommt vorrangig § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG zur Anwendung auf Grund der geringeren besonderen Elternvoraussetzungen.

2. Änderung der Altersgrenze

2.1 Auswirkungen auf die Begünstigungstatbestände

Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 werden bei den Begünstigungsvorschriften, die Kinder betreffen, die Altersgrenzen herabgesetzt, bis zu denen die Begünstigungen gewährt werden, nämlich von bisher vor Vollendung des 27. Lebensjahres, d.h. bis einschließlich des 26. Lebensjahres auf nunmehr einschließlich des 24. Lebensjahres. Hierbei handelt es sich insbesondere um:

- Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG
- Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG
- Kinderfreibetrag und Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 EStG im Hinblick auf zu berücksichtigende Kinder nach § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2, Nr. 3 und Abs. 5, d.h. volljährige Kinder werden unter den gesetzlichen Voraussetzungen nur noch bis einschließlich des 24. Lebensjahres berücksichtigt. Bei behinderten Kindern muss die Behinderung vor dem 25. Lebensjahr eingetreten sein. Verlängerungen wegen Wehrdienst, Zivildienst (u.Ä.) werden nur noch über das 24. Lebensjahr gewährt.
- Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG, der auf § 32 Abs. 6 EStG verweist
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG, der auf § 32 Abs. 6 EStG verweist
- Kindergeld gem. § 63 EStG, der auf § 32 Abs. 3–5 EStG verweist.

2.2 Übergangsregelungen

Nach § 52 Abs. 40 EStG gelten für die einzelnen Vorschriften die folgenden **Übergangsregelungen**:

- Für die §§ 4f und 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG, die erstmals 2006 eingeführt wurden, gilt § 52 Absätze 12c und 24 EStG. Für Kinder, die wegen einer vor dem 1.1.2007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande

¹³ Vgl. zur Zuordnung bei Vorliegen verschiedener Gewinneinkünfte *Schmidt/Glanegger*, a.a.O., § 4f Rn 15.

¹⁴ So *Schmidt/Glanegger*, a.a.O., § 33c Rn 8 und § 10 Rn 106.

sind sich selbst zu unterhalten, sind die beiden Vorschriften in der bis zum 31.12.2006 gültigen Fassung anzuwenden.

Für die bisherigen Vorschriften gilt gem. § 52 Abs. 40 EStG:

- Kinder i.S.v. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG, die im Veranlagungszeitraum 2006 das 24. Lebensjahr vollendet haben, können bis zur Vollendung des 26. Lebensjahres berücksichtigt werden. Kinder, die im VZ 2006 das 25. oder das 26. Lebensjahr vollendet haben, werden weiterhin nach bisherigem Recht erfasst.
- Für Kinder i.S.d. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG ist die Neuregelung erstmals anzuwenden, die im Veranlagungszeitraum 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind sich selbst zu unterhalten.

3. Km-Pauschale

Mit dem Steueränderungsgesetz 2007 werden auch die Regelungen für Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte neu gefasst. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG wird aufgehoben und § 9 Abs. 2 EStG geändert. Danach sind Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten keine Werbungskosten, sondern werden nur noch als solche behandelt. Für jeden Arbeitstag können 0,30 EUR wie Werbungskosten ab dem 21. km abgezogen werden. Für die lediglich einmal zu berücksichtigende wöchentliche Familienheimfahrt sind auch die ersten 20 km abziehbar. Die Entfernungspauschale entfällt bei Flugstrecken und steuerfreier Sammelbeförderung (§ 3 Nr. 32 EStG). Auf Grund des Abgeltungscharakters können Unfallkosten nicht mehr abgezogen

werden (anders bei Dienstreise). Liegen die Kosten neben sonstigen Werbungskosten unter dem Pauschbetrag, ist auch ein Eintrag auf der Lohnsteuerkarte nicht möglich. Damit werden sich auch unterhaltsrechtlich die zu berücksichtigenden Steuererstattungen auf Grund der Fahrtkosten reduzieren oder die Möglichkeit Freibeträge einzutragen.

Bei Fahrten von der Wohnung zur Betriebsstätte kommen Betriebsausgaben ebenfalls nur noch in Betracht, wenn die Entfernung 20 km übersteigt (§ 4 Abs. 5a EStG n.F.).

4. Sparer-Freibetrag

Der Sparer-Freibetrag aus § 20 Abs. 4 EStG wird ab 2007 von 1.370/2.540 EUR auf 750/1.500 EUR abgesenkt.

5. Eigenheimzulage

Mit Gesetz vom 22.12.2006 ist die Eigenheimzulage abgeschafft worden.¹⁵ Die Förderung wird damit letztmalig für Objekte gewährt, bei denen mit der Herstellung vor dem 31.12.2006 begonnen wurde oder die durch einen rechtswirksamen Vertrag vor diesem Zeitpunkt angeschafft worden sind. Damit sind die Bezugspunkte zum Unterhalt¹⁶ und die Folgen der Vermögensauseinandersetzung¹⁷ nur noch für diese laufenden Altfälle zu beachten.

¹⁵ BGBl 2005 I, 3680.

¹⁶ U.a. *Wendl/Staudigl*, 6. Aufl., § 1 Rn 331.

¹⁷ Vgl. *Engels*, FF 2004, 285, 286.