

# Bachelorarbeit

zur Erlangung des akademischen  
Grades Bachelor of Laws (LL.B.)

zum Thema

## Kinder im Einkommensteuergesetz

Sommersemester 2012

LEUPHANA Universität Lüneburg

Bachelor-Studiengang Wirtschaftsrecht

Erstgutachter: Prof. Dr. rer. pol. Claus Herfort

Zweitgutachter: Prof. Dr. jur. Alexander Barth

Eingereicht von:

Carina Bethke

Fliederstraße 24

21409 Embsen

Matrikelnummer: 3010093

Lüneburg, 13.09.2012

# Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis.....	V
1. Einleitung.....	1
2. Definition „Kinder“ im steuerlichen Sinn des § 32 EStG.....	2
3. Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2012.....	2
3.1 Betreuung im steuerlichen Sinn.....	3
3.2 Kinderbetreuungskosten.....	3
3.3 Abzugsberechtigte von Kinderbetreuungskosten.....	5
3.4 Kinderbetreuung durch Angehörige.....	6
3.5 Auswirkung der Wahl der Veranlungsoption auf die Zuordnung der Kinderbetreuungskosten.....	7
3.5.1 Zusammenveranlagung.....	7
3.5.2 Getrennte Veranlagung 2012.....	7
3.5.3 Einzelveranlagung ab 2013.....	7
3.6 Formen des Nachweises.....	7
3.7 Zahlungsarten.....	9
4. Kindergeld.....	9
4.1 Anspruchsberechtigte Steuerpflichtige und berücksichtigungsfähige Kinder.....	10
4.2 Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG.....	11
4.3 Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.....	11
4.4 Die Tatbestandsmerkmale „Erstmalige Berufsausbildung“, „Erststudium“ und Erwerbstätigkeit in § 32 Abs. 4 S. 2 EStG.....	13
5. Gesellschaftspolitische Betrachtungen.....	17
5.1 Funktionen der Besteuerung.....	17
5.2 Soziale Gerechtigkeit und Hartz IV.....	18
5.3 Kritische Betrachtung der Anrechnung des Kindergeldes auf die Grundsicherung für Arbeitssuchende.....	19

### III

5.4 Verschiedene Maßnahmen zur staatlichen Förderung und deren Wirkungsweise.....	21
5.4.1 Freibetrag.....	21
5.4.2 Änderung des Steuersatzes.....	23
5.4.3 Geldzahlung.....	24
6. Steuerliche Berücksichtigung von Verträgen zwischen Eltern und Kindern.....	25
6.1 Allgemeine Vertragsvoraussetzungen.....	26
6.1.1 Zivilrechtliche Wirksamkeit.....	27
6.1.2 Fremdvergleichsgrundsatz.....	28
6.1.3 Tatsächliche Durchführung.....	28
6.2 Der Mietvertrag.....	29
7. Zusammenfassung.....	33
Summary.....	VII
Literaturverzeichnis.....	VIII
Rechtsquellenverzeichnis.....	XIII
Eidesstattliche Versicherung.....	XVI

# Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Steuertarif 2010.....23

# Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
ALG	Arbeitslosengeld
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AZ.	Aktenzeichen
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
Buchst.	Buchstabe
BStBl I	Bundessteuerblatt Teil I
BStBl II	Bundessteuerblatt Teil II
BT- Drucks.	Bundestags- Drucksache
BV	Berechnungsverordnung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
ebd.	ebenda
Erg. Lfg.	Ergänzungslieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
et.al.	et alii
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Finanzgericht
GG	Grundgesetz

HRG	Hochschulrahmengesetz
Hrsg.	Herausgeber
i. H. v.	in Höhe von
i. S. d.	im Sinne des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht
o. A.	ohne Autor
o. S.	ohne Seite
R.	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Seite
S. bei Paragraphen-Angaben	Satz
s.	siehe
sog.	sogenannt
SGB	Sozialgesetzbuch
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
u. a.	unter anderem
URL	Uniform Resource Locator
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	vom
Vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
z. B.	zum Beispiel
zit. nach	zitiert nach
z. v. E.	zu versteuerndes Einkommen

## 1. Einleitung

Ziel dieser Arbeit ist, die Rechtslage zum Kindergeld und den Kinderbetreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2012 darzustellen. Weiterhin soll eine gesellschaftspolitische Betrachtung von verschiedenen Maßnahmen vorgenommen werden, wie z. B. die Zahlung von Kindergeld oder die Anhebung des Grundfreibetrags. Zum Schluss soll darauf eingegangen werden, wie Vertragsverhältnisse, insbesondere Mietverträge, gestaltet sein müssen, damit diese steuerlich anerkannt werden.

Wie der demographische Wandel zeigt, werden heute immer weniger Kinder geboren.<sup>1</sup> Die Menschen haben ihre Prioritäten neu gesetzt. War früher die Gründung einer Familie ein wichtiger Bestandteil im Leben einer Frau, der meist in jungen Jahren bereits verwirklicht wurde, bekommt „frau“ in der heutigen Zeit Kinder meist erst später, wenn überhaupt. Der Beruf und die Karriere haben an Bedeutung gewonnen und stellen oftmals die Gründung einer Familie hintenan. Trotz dieser demographischen Entwicklung muss dem Thema „Kinder im Einkommensteuergesetz“ besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden, da sich die rechtlichen Rahmenbedingungen laufend ändern. Dass das Kinderrecht ständig im Wandel ist, zeigen jüngst die umfassenden Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 01.11.2011.<sup>2</sup> Die wenigsten Menschen denken bei dem Thema Kinder an das Steuerrecht, doch spielen diese eine große Rolle bei der Einkommensteuererklärung ihrer Eltern. Da ist zum einen das Kindergeld, der Kinder-Freibetrag sowie der Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf und zum anderen die Kinderbetreuungskosten, die geltend gemacht werden können.

In dem zweiten Teil der Arbeit geht es um gesellschaftspolitische Aspekte. Hier stehen nicht die Kinder im Mittelpunkt, sondern die Eltern bzw. der Steuerpflichtige. Es soll z. B. ermittelt werden, ob staatliche Unterstützungen, wie das im ersten Teil vorgestellte Kindergeld, auch bei den Menschen ankommen, die es benötigen. Außerdem wird diskutiert, ob die Anrechnung des Kindergeldes auf die Grundsicherung für Arbeitssuchende sozial gerecht oder ungerecht ist. Zusätzlich soll untersucht werden, wie Maßnahmen, wie beispielsweise die Anhebung des Grundfreibetrags wirken und wem solche Steuervergünstigungen zugutekommen.

In dem dritten Teil der Arbeit soll auf Vertrags-Verhältnisse zwischen Eltern und Kindern eingegangen werden. Die Gestaltung steuerlicher Vertrags-Verhältnisse zwischen Eltern und Kindern ist stark formalisiert, da an diese Verträge erhöhte Anforderungen gestellt werden. Es soll ein Missbrauch von rechtlichen

---

<sup>1</sup> Vgl. Steiner in Lademann, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 119.

<sup>2</sup> Vgl. Bering/ Friedenberger, Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze, S. 278 (wg. des Datums).

Gestaltungsmöglichkeiten verhindert werden. Zwar kann ein Grund für den Vertragsschluss mit dem eigenen Kind sein, dass man mit diesem lieber agiert als mit einem fremden Dritten. Doch können solche Gestaltungen auch gewählt werden, um Einkünfte innerhalb der Familie zu verlagern und die Gesamtsteuerbelastung zu senken. Dies geschieht über die mehrfache Ausnutzung von Freigrenzen und Freibeträgen, indem Einkünfte von einer Person auf eine andere verlagert werden.<sup>3</sup> Es soll dargestellt werden, auf welche Formalien geachtet werden müssen und welche Gestaltungsmöglichkeiten man hat.

## 2. Definition „Kinder“ im steuerlichen Sinn des § 32 EStG

Der Begriff des Kindes ist in § 32 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG geregelt. Nummer 1 besagt, dass Kinder im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandte Kinder sind. Dazu zählen leibliche, eheliche, nicht-eheliche Kinder und Adoptivkinder, nicht jedoch Stief- und Enkelkinder.<sup>4</sup> Nummer zwei besagt, dass auch Pflegekinder Kinder sind und gibt eine Definition des Begriffs des Pflegekindes vor. Demzufolge sind das Personen, mit denen der Steuerpflichtige durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie nicht zu Erwerbszwecken in seinen Haushalt aufgenommen hat und das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht. Die Einkommensteuerrichtlinie R 32.2 Abs. 1 konkretisiert, dass das Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen sein Zuhause haben und im Verhältnis zu den Pflegeeltern wie ein eigenes Kind stehen muss. Mit dem Nichtbestehen des Obhuts- und Pflegeverhältnisses zu den Eltern ist laut R 32.2 Abs. 2 EStR gemeint, dass alle familiären Bindungen zu den Eltern auf Dauer aufgegeben sind, gelegentliche Besuchskontakte dieser Annahme jedoch nicht entgegen stehen.

## 3. Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2012

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 gelten ab dem Veranlagungsjahr 2012 neue Regelungen zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten.<sup>5</sup> Ein Abzug der Kinderbetreuungskosten „wie“ Betriebsausgaben oder „wie“ Werbungskosten ist nun nicht mehr möglich, da sie jetzt einheitlich als Sonderausgaben abgezogen werden.<sup>6</sup> Bislang konnten Kinderbetreuungskosten unter bestimmten Voraussetzungen zwar ebenfalls als Sonderausgaben abgezogen werden, jedoch sind die dafür bislang

---

<sup>3</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 42 Rz. 121.

<sup>4</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1510.

<sup>5</sup> Vgl. Christoffel/ Geiß, Einkommensteuererklärung, S. 315.

<sup>6</sup> Vgl. Kanzler/ Nacke, Steuerrecht aktuell, S. 31.

geltenden Voraussetzungen (Berufstätigkeit, Ausbildung, Erkrankung oder Behinderung) einschließlich deren Nachweispflicht entfallen.<sup>7</sup> Der Wegfall dieser persönlichen Anspruchsvoraussetzungen des Steuerpflichtigen hat zur Folge, dass der Nachweisaufwand für den Steuerpflichtigen sowie der Prüfungsaufwand für die Finanzverwaltung deutlich reduziert werden.<sup>8</sup> Jedoch ist ein Verlustvortrag nicht mehr möglich, da Sonderausgaben nur in dem Jahr steuerlich geltend gemacht werden können, in dem sie entstehen.<sup>9</sup> Die alte Regelung aus § 9 c EStG befindet sich ab dem Veranlagungszeitraum 2012 in modifizierter Form in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.<sup>10</sup> Dieser besagt, dass zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens aber 4.000 € pro Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, als Sonderausgaben abgezogen werden dürfen. Wie in Kapitel zwei beschrieben sind Stief- und Enkelkinder keine Kinder i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG, sodass Betreuungskosten für diese Kinder nicht zum Abzug zugelassen sind.<sup>11</sup>

### 3.1 Betreuung im steuerlichen Sinn

Betreuung im steuerlichen Sinn lehnt sich an den Begriff der Personensorge aus dem BGB an.<sup>12</sup> Gemäß § 1631 Abs. 1 BGB umfasst die Personensorge insbesondere die Pflicht, das Kind zu pflegen, zu erziehen, zu beaufsichtigen und seinen Aufenthalt zu bestimmen. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG meint also die behütende und beaufsichtigende Betreuung eines Kindes, d.h., dass die persönliche Fürsorge für das Kind Gegenstand der Betreuungsleistung sein muss.<sup>13</sup>

### 3.2 Kinderbetreuungskosten

Kinderbetreuungskosten sind die Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes.<sup>14</sup> Bei Dienstleistungen handelt es sich um Tätigkeiten, die von einem Dritten aufgrund zivilrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen erbracht werden. Voraussetzung ist ein Schuldverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und der betreuenden Person, aus dem sich die Ansprüche „Betreuung des Kindes“ für die

<sup>7</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1508.

<sup>8</sup> Vgl. Hutter in Blümich, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 340.

<sup>9</sup> Vgl. Christoffel/ Geiß, Einkommensteuererklärung, S. 315.

<sup>10</sup> Vgl. BT- Drucks. 17/5125, S. 37. URL: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/051/1705125.pdf> (Stand: 07.08.2012).

<sup>11</sup> Vgl. Schmieszek in Bordewin/ Brandt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 60.

<sup>12</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 14.

<sup>13</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 3.

<sup>14</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG (2012).

eine Vertragspartei und „Vergütung oder Aufwendungsersatz“ für die andere Vertragspartei ergeben. Dies ist z. B. bei einer entgeltlichen Geschäftsbesorgung der Fall.<sup>15</sup>

Zu den Aufwendungen zählen alle Ausgaben in Geld oder Geldeswert, die vereinbart und gezahlt wurden.<sup>16</sup> Ausgaben in Geldeswert sind u. a. kostenloses Wohnen oder Verköstigung der Betreuungsperson beim Steuerpflichtigen oder sonstige Sachleistungen für die Betreuungsleistung. Die Fahrtkostenerstattung an die Betreuungsperson zählt ebenfalls zu den Ausgaben,<sup>17</sup> während Fahrten des Steuerpflichtigen zur Betreuungsperson allerdings nicht zu berücksichtigen sind.<sup>18</sup> Für die steuerliche Berücksichtigung der Ausgaben müssen in der ausgestellten Rechnung oder in dem geschlossenen Vertrag die einzelnen Leistungen aufgeführt werden. Wird bei einer unentgeltlichen Betreuungsdienstleistung lediglich eine Fahrtkostenerstattung gewährt, muss darüber eine Rechnung ausgestellt werden.<sup>19</sup>

Zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen gehören u. a. Aufwendungen für Kindergärten, Tagesmütter, Erzieher<sup>20</sup> und Kindertagesstätten. Bei einer Haushaltshilfe darf jedoch nur der Teil als Betreuungskosten berücksichtigt werden, der auf die Betreuungsleistung selbst entfällt.<sup>21</sup> Die Dienstleistungen zur Betreuung können also sowohl im Haushalt des Steuerpflichtigen als auch außerhalb erfolgen.<sup>22</sup>

Aufwendungen, die nicht berücksichtigt werden dürfen, sind in § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG geregelt. Es handelt sich dabei um Aufwendungen für Unterricht (beispielsweise Nachhilfeunterricht<sup>23</sup>), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Mal-, Musikunterricht oder Computerkurse<sup>24</sup>) und sportliche sowie andere Freizeitaktivitäten (z. B. Sportvereinsbeiträge oder Tanzunterricht<sup>25</sup>). Diese Aufwendungen sind bereits durch das Kindergeld oder den Kinderfreibetrag abgegolten.<sup>26</sup> Eine Verringerung der Arbeitszeit für die Betreuung des Kindes und die damit in Zusammenhang stehende Gehaltsreduzierung stellt ebenfalls keinen Betreuungsaufwand dar.<sup>27</sup> Auch Verpflegungsmehraufwendungen gehören nicht zu den Betreuungskosten. Dies entschied der BFH in seiner Entscheidung vom 28.11.1986. Demnach seien nicht alle Aufwendungen, die für die Kindesbetreuung anfallen, begünstigt, sondern nur solche,

<sup>15</sup> Vgl. Hutter in Blümich, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 343; BFH, Urteil vom 04.06.1998, AZ: III R 94/96 (NV).

<sup>16</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 12.

<sup>17</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 5.

<sup>18</sup> Vgl. ebd., Rz. 5; vgl. BFH, Urteil v. 29.08.1986, AZ: III R 209/82.

<sup>19</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 5.

<sup>20</sup> Vgl. Lindberg in Frotscher, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 123 e.

<sup>21</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz.3.

<sup>22</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 13.

<sup>23</sup> Vgl. Lindberg in Frotscher, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 123 k.

<sup>24</sup> Vgl. ebd., Rz. 123 k.

<sup>25</sup> Vgl. ebd., Rz. 123 k.

<sup>26</sup> Vgl. Steiner in Lademann, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 96.

<sup>27</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 12.

die für die *Dienstleistung* anfallen, können in Abzug gebracht werden. Die Aufwendungen für die Verpflegung des Kindes seien durch den Familienleistungsausgleich<sup>28</sup> abgegolten.<sup>29</sup>

Für die Zuordnung der Kinderbetreuungskosten zu einem Veranlagungszeitraum ist das Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 EStG maßgebend.<sup>30</sup>

### 3.3 Abzugsberechtigte von Kinderbetreuungskosten

Grundsätzlich dürfen nur unbeschränkt Steuerpflichtige Kinderbetreuungskosten geltend machen<sup>31</sup>, da § 50 Abs. 1 S. 3 EStG den Abzug für beschränkt Steuerpflichtige ausschließt. Wichtig ist, dass grundsätzlich nur der Elternteil Kinderbetreuungskosten zum Abzug bringen darf, der sie auch wirtschaftlich getragen hat.<sup>32</sup> Dies gilt für nicht verheiratete, dauernd getrennt lebende, geschiedene, und grundsätzlich auch für verheiratete Eltern.<sup>33,34</sup> Dem anderen Elternteil sind diese Kosten bei einer nicht-ehelichen Gemeinschaft weder ganz noch anteilig zuzurechnen.<sup>35</sup> Zusätzlich muss das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören, der die Aufwendungen geltend machen möchte.<sup>36</sup> Bei der Haushaltszugehörigkeit spielen mehrere Aspekte eine Rolle. Zum einen müssen räumliche Aspekte erfüllt sein. Dies ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige zusammen mit dem Kind in einem gemeinsamen Haushalt wohnt. Dabei ist es unerheblich, ob sie zusammen dauerhaft in der Wohnung des Steuerpflichtigen, in der Wohnung der Großeltern oder in einer Wohngemeinschaft leben. Die Haushaltszugehörigkeit ist in diesen Fällen zu bejahen.<sup>37</sup> Es muss sich um eine Wohn- und Wirtschaftsgemeinschaft handeln,<sup>38</sup> denn Haushaltszugehörigkeit meint, räumliches Zusammenleben bei gemeinsamer Versorgung.<sup>39</sup> Eine vorübergehende auswärtige Unterbringung ist nicht schädlich, solange dies mit der Einwilligung des Steuerpflichtigen geschieht.<sup>40</sup> Dies kann der Fall sein, wenn das Kind krank ist oder sich in einer Ausbildung befindet.<sup>41</sup>

Zum anderen ist ein zeitlicher Aspekt zu beachten. Der BFH legte dazu fest, dass die

<sup>28</sup> s. Kapitel 4.

<sup>29</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.11.1986, AZ: III R 1/86.

<sup>30</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 10.

<sup>31</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 5.

<sup>32</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2010, AZ: III R 79/09.

<sup>33</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 14, 28.

<sup>34</sup> Auf die Zuordnung der Aufwendungen bei Ehegatten in Bezug auf die Wahl der Veranlagungsform wird in den Kapiteln 3.5.1, 3.5.2 und 3.5.3 näher eingegangen.

<sup>35</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2010, AZ: III R 79/09.

<sup>36</sup> Vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (2012).

<sup>37</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1510.

<sup>38</sup> Vgl. Schmieszek in Bordewin/ Brandt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 58.

<sup>39</sup> Vgl. Krömker in Herrmann/ Heuer/ Raupach, EStG-Kommentar, § 4f Rz. 11.

<sup>40</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1510.

<sup>41</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 11.

Dauer üblicher Besuche in den Ferien oder im Urlaub überschritten werden müsse, was bei einem längeren Aufenthalt als sechs Wochen anzunehmen sei.<sup>42</sup> Darüber hinaus muss für das materielle (z. B. in Form von Versorgung<sup>43</sup>) und immaterielle (z. B. durch Fürsorge<sup>44</sup>) Wohl des Kindes gesorgt sein und es müssen familiäre Bindungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem zu betreuenden Kind bestehen.<sup>45</sup>

Haben beide Elternteile Aufwendungen wirtschaftlich getragen und gehört das Kind zu beiden Haushalten, können beide ihre Aufwendungen geltend machen. Allerdings ist die Höhe des Abzugs jeweils auf zwei Drittel und höchstens auf den hälftigen Abzugshöchstbetrag begrenzt.<sup>46</sup> Eine einvernehmliche andere Aufteilung des Abzugshöchstbetrags ist möglich und muss dem Finanzamt mitgeteilt werden.<sup>47</sup>

### 3.4 Kinderbetreuung durch Angehörige

Auch ein Angehöriger kann die Kinderbetreuung übernehmen. Voraussetzung dabei ist jedoch, dass die vereinbarte Leistung nicht üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erfolgt.<sup>48</sup> Der Dienstleistungsvertrag muss zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sein und es müssen es klare und eindeutige Vereinbarungen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Angehörigen bestehen.<sup>49</sup> Das Vereinbarte muss dem Fremdvergleichsgrundsatz standhalten und wie vereinbart auch durchgeführt werden.<sup>50</sup>

Steht eine Person zu dem Kind in einem Kindschaftsverhältnis, können die Aufwendungen nicht als Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden, da das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern bestimmte höchstpersönliche Rechte und Pflichten beinhaltet. Dazu gehört auch die Betreuung des eigenen Kindes. Eine solche höchstpersönliche Pflicht führt dazu, dass steuerrechtlich relevante Aufwendungen durch das Eltern-/ Kindverhältnis nicht entstehen.<sup>51</sup> Die Pflicht für die Eltern zur Betreuung ergibt sich aus § 1631 Abs. 1 BGB. Aufwendungen sind daher nur berücksichtigungsfähig, wenn die Betreuung von einem Dritten geleistet wurde.<sup>52</sup>

<sup>42</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.09.2004, AZ: III R 40/03.

<sup>43</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1510.

<sup>44</sup> Vgl. ebd., S. 1510.

<sup>45</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 23.04.2002, AZ: IX R 52/99.

<sup>46</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 14.

<sup>47</sup> Vgl. ebd., Rz. 28.

<sup>48</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1512.

<sup>49</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 4.

<sup>50</sup> Vgl. Heinicke in Schmidt, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 13.

<sup>51</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 06.11.1997, AZ: III R 27/91; vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 4.

<sup>52</sup> Vgl. Steiner in Lademann, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 85.

### 3.5 Auswirkung der Wahl der Veranlagungsoptionen auf die Zuordnung der Kinderbetreuungskosten

Die folgenden Ausführungen gelten für Ehegatten, die gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 EStG zwischen der getrennten Veranlagung gemäß § 26 a EStG und der Zusammenveranlagung gemäß § 26 b EStG wählen können, wenn sie beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG oder des § 1 a EStG sind, sie nicht dauernd getrennt leben und diese beiden Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind.

#### 3.5.1 Zusammenveranlagung

Gemäß § 26 b EStG werden Ehegatten bei der Zusammenveranlagung als ein Steuerpflichtiger behandelt. In Bezug auf die Kinderbetreuungskosten bedeutet dies, dass es unerheblich ist, welcher Elternteil die Aufwendungen getragen hat.<sup>53</sup>

#### 3.5.2 Getrennte Veranlagung 2012

Da der Sonderausgabenabzug bei der getrennten Veranlagung von Ehegatten für den Veranlagungszeitraum nicht gesetzlich geregelt ist, sind die Kinderbetreuungskosten demjenigen zuzurechnen, der sie wirtschaftlich getragen hat. Auch hier gilt, dass beide Elternteile höchstens den hälftigen Abzugsbetrag geltend machen können, sollten beide Aufwendungen getragen haben. Allerdings gibt es die Möglichkeit, dem Finanzamt eine andere Aufteilung des Höchstbetrags mitzuteilen, wenn dies einvernehmlich von den Ehegatten gewählt wird.<sup>54</sup>

#### 3.5.3 Einzelveranlagung ab 2013

Die Einzelveranlagung gemäß § 26 a EStG ist ab dem Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden und ersetzt die getrennte Veranlagung. Der Abzug ist in Absatz 2 dieser Vorschrift geregelt und entspricht inhaltlich – in der Verfahrensweise der Zuordnung der Kinderbetreuungskosten – der getrennten Veranlagung.

### 3.6 Formen des Nachweises

Für die Erbringung des Nachweises gibt § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 4 EStG vor, dass dem Steuerpflichtigen eine Rechnung für die in Anspruch genommene Kinderbetreuungs-

---

<sup>53</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 25.

<sup>54</sup> Vgl. ebd., Rz. 26.

leistung vorliegt und die Zahlung auf das Konto des Erbringers erfolgt ist. Die Rechnung muss nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen, auch wenn die leistende Person ein Unternehmer oder eine Einrichtung ist. Dies bedeutet, dass u. a. weder die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers oder der Einrichtung aufgeführt werden, noch die Rechnung eine laufende Nummer tragen muss. Jedoch muss auch diese Rechnung bestimmte Informationen enthalten. Wichtig ist, dass der vollständige Name und die vollständige Adresse der Person oder der Einrichtung (wie beispielsweise eines Kindergartens), die die Betreuungsleistung erbringt, aufgeführt wird. Desweiteren muss die Rechnung ein Rechnungsdatum enthalten und Art und Umfang der erbrachten Leistungen genau auführen, da z. B. Aufwendungen für Musikunterricht gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG nicht abzugsfähig sind. Als letzter Punkt muss der Zeitpunkt oder der Zeitraum aufgeführt werden, indem entweder die Leistung erbracht oder das Entgelt, die Gebühren oder ein Teil davon vereinnahmt wurden.<sup>55</sup> Neben einer Rechnung gelten der Gebührenbescheid des Kindergartens oder eines Horts als gleichstehender Nachweis.<sup>56</sup> Sind in den Gebühren jedoch auch Aufwendungen enthalten, die nicht zu den Kinderbetreuungskosten zählen, wie Verpflegungsaufwendungen, muss die Aufteilung entweder ersichtlich sein oder es ist angemessen zu schätzen.<sup>57</sup>

Handelt es sich bei dem Dienstleister um eine nichtselbständige Person, die durch vertragliche Regelung (beispielsweise durch einen sozialversicherungspflichtigen Arbeitsvertrag oder als Au-pair) beschäftigt wird, ist diese Person kein Unternehmer nach § 2 UStG, womit das Ausstellen einer Rechnung entfällt.<sup>58</sup> Als Nachweis genügt dort der schriftliche Arbeitsvertrag zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Betreuer oder der Au-pair-Vertrag. Bei dem Au-pair-Vertrag ist allerdings zu berücksichtigen, dass ersichtlich sein muss, dass ein Anteil der Tätigkeit auf die Kinderbetreuung entfällt,<sup>59</sup> da oftmals neben der Kinderbetreuung auch leichte Hausarbeiten ausgeführt werden. Ist eine Aufteilung nicht aus dem Vertrag ersichtlich, können pauschal 50 % der Gesamtaufwendungen aus diesem Vertrag als Kinderbetreuungskosten angesetzt werden.<sup>60</sup>

---

<sup>55</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1514.

<sup>56</sup> Vgl. Hutter in Blümich, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 359.

<sup>57</sup> Vgl. Nolte, Kinderbetreuungskosten, S. 1514.

<sup>58</sup> Vgl. ebd., S. 1515.

<sup>59</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 21.

<sup>60</sup> Vgl. ebd., Rz. 7.

### 3.7 Zahlungsarten

Besonders wichtig bei der Art des Zahlungswegs ist, dass das Finanzamt weder Barzahlungen (Baranzahlungen sowie Barteilzahlungen eingeschlossen) noch Barschecks anerkennt.<sup>61</sup> Dies bedeutet, dass die Zahlung in jedem Fall unbar, in der Regel durch Überweisung, geleistet werden muss.<sup>62</sup> Auf Verlangen des Finanzamts müssen die Kinderbetreuungskosten durch einen Kontoauszug, der die Zahlung belegt, nachgewiesen werden.<sup>63</sup> Die Voraussetzungen der Rechnung und der unbaren Zahlung müssen beide erfüllt sein.<sup>64</sup> Dass die Zahlung in jedem Fall unbar erfolgen soll, hat eine bestimmte Lenkungsfunktion. Der Gesetzgeber möchte damit Schwarzarbeit und Missbrauch verhindern. Gleichzeitig soll der Zwang der unbaren Zahlung dazu beitragen, dass legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten geschlossen werden.<sup>65</sup>

## 4. Kindergeld

Das Existenzminimum eines Kindes einschließlich des Bedarfes für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird entweder durch die Zahlung von Kindergeld oder durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG steuerlich freigestellt. Dieser sog. Familienleistungsaustausch ist in § 31 S. 1 EStG geregelt. Es gibt zum einen den Kinderfreibetrag i. H. v. 2.184 € und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. H. v. 1.320 €. <sup>66</sup> Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten verdoppeln sich diese Beträge.<sup>67</sup> Das Kindergeld wird dem Steuerpflichtigen gemäß § 31 S. 3 EStG monatlich ausgezahlt. Der Satz 4 selbiger Vorschrift besagt, dass die Freibeträge vom Einkommen abgezogen werden, wenn das Kindergeld zur gebotenen steuerlichen Freistellung nicht ausreicht. Allerdings wird dann die tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld erhöht (ein Beispiel dazu findet sich in Kapitel 5.4.1). Eine Orientierung dafür, was geboten ist, gibt die Steuerminderung, welche durch die Freibeträge bewirkt wird.<sup>68</sup>

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 ist die Einkünfte- und Bezügegenze i. H. v. 8.004 € weggefallen, sodass die Einkünfte des volljährigen Kindes für die

<sup>61</sup> Vgl. BMF v. 14.03.2012, Kinderbetreuungskosten, Rz. 23.

<sup>62</sup> Vgl. ebd., Rz. 22.

<sup>63</sup> Vgl. Steiner in Lademann, EStG-Kommentar, § 9c Rz. 111.

<sup>64</sup> Vgl. Hutter in Blümich, EStG-Kommentar, § 10 Rz. 358.

<sup>65</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 08.05.2012, AZ: III B 2/11 (NV).

<sup>66</sup> Vgl. § 32 Abs. 6 S. 1 EStG (2012).

<sup>67</sup> Vgl. § 32 Abs. 6 S. 2 EStG (2012).

<sup>68</sup> Vgl. Selder in Blümich, EStG-Kommentar, § 32 Rz. 126.

Gewährung von Kindergeld oder der Kinderfreibeträge ab dem Veranlagungszeitraum 2012 unbeachtlich sind.<sup>69</sup>

Das Kindergeld beträgt gemäß § 66 Abs. 1 S. 1 EStG für die ersten beiden Kinder monatlich jeweils 184 €, für das dritte Kind 190 € und für jedes weitere 215 €. Minderjährige Kinder werden grundsätzlich beim Kindergeld berücksichtigt.<sup>70</sup> Volljährige Kinder werden bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums berücksichtigt.<sup>71</sup> Danach besteht die gesetzliche Vermutung, dass die Kinder sich selbst versorgen können. Sollen Kinder über den ersten Abschluss hinaus berücksichtigt werden, müssen sie eine der Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG erfüllen,<sup>72</sup> und dürfen keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgehen. Sie werden gemäß § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 auch berücksichtigt, wenn sie das 18. Lebensjahr vollendet, das 21. Lebensjahr aber noch nicht vollendet haben und bei einer Agentur für Arbeit als arbeitssuchend gemeldet sind.<sup>73</sup> § 63 Abs. 1 S. 2 EStG regelt, dass die Voraussetzungen des § 32 Abs. 3 - 5 EStG für die Berücksichtigung beim Kindergeld anzuwenden sind.

#### 4.1 Anspruchsberechtigte Steuerpflichtige und berücksichtigungsfähige Kinder

Grundsätzlich erhält Kindergeld, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat oder aber als in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger im Ausland wohnt oder wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland behandelt wird.<sup>74</sup> Für Ausländer, die in Deutschland ihren Wohnsitz haben, gelten gesonderte Regelungen.<sup>75</sup> Als Kinder werden leibliche Kinder und Pflegekinder i. S. d. § 32 Abs. 1 EStG und in den Haushalt aufgenommene Stief- und Enkelkinder berücksichtigt,<sup>76</sup> die in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben oder in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR leben.<sup>77</sup> Adoptierte Kinder gelten, wie leibliche Kinder, als im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt<sup>78</sup> und werden demnach ebenfalls berücksichtigt.

<sup>69</sup> Vgl. Paintner, Steuervereinfachungsgesetz 2011, S. 1879.

<sup>70</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Merkblatt Kindergeld, S. 319.

<sup>71</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 1.

<sup>72</sup> Auf diese Voraussetzungen wird später in dieser Arbeit eingegangen werden.

<sup>73</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 2.

<sup>74</sup> Vgl. § 62 Abs. 1 EStG (2012).

<sup>75</sup> Vgl. § 62 Abs. 2 EStG (2012).

<sup>76</sup> Vgl. § 63 Abs. 1 S. 1 EStG (2012).

<sup>77</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Merkblatt Kindergeld, S. 318.

<sup>78</sup> Vgl. Selder in Blümich, EStG-Kommentar, § 32 Rz. 13.

#### 4.2 Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG

Gemäß § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt, wenn es noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet ist. Neben der Agentur für Arbeit kann das Kind aber ebenso bei einem anderen Leistungsträger gemeldet sein, der für das Arbeitslosengeld II zuständig ist. Zulässig ist auch, dass das Kind bei einer staatlichen Arbeitsvermittlung als Arbeitssuchender gemeldet ist, die sich in einem anderen Staat der EU, des EWR oder in der Schweiz befindet. Sollte das Kind einer geringfügigen Beschäftigung nachgehen, was bedeutet, dass es nicht mehr als 400 € brutto durchschnittlich im Monat verdient, ändert dies nichts an dem Anspruch auf Kindergeld.<sup>79</sup> Für den Erhalt des Kindergeld-Anspruchs ist es erforderlich, dass der Arbeitssuchende seinen auferlegten Pflichten nachkommt, da ansonsten die Arbeitsvermittlung eingestellt werden darf. Eine Pflichtverletzung besteht z. B. darin, zu einem Beratungsgespräch bei der Arbeitsagentur nicht zu erscheinen, obwohl man geladen war und davon auch Kenntnis hatte.<sup>80</sup> Laut Merkblatt für Arbeitslose von der Bundesagentur für Arbeit wird die Arbeitsuchendmeldung erst wirksam, wenn der Arbeitslose persönlich seinen Vorsprachetermin bei der Agentur einhält.<sup>81</sup> Die Registrierung bei der Arbeitsagentur könne aber nicht allein entscheidend dafür sein, ob ein Anspruch auf Kindergeld bestehe oder nicht,<sup>82</sup> sondern entscheidender sei, dass das Kind sich tatsächlich bei der Arbeitsagentur gemeldet hat.<sup>83</sup> Bei einer Absolvierung des gesetzlichen Grundwehrdienstes, eines Zivildienstes oder eines entsprechenden Dienstes vor Vollendung des 21. Lebensjahres wird das Kindergeld für die Dauer der Absolvierung über das 21. Lebensjahr hinaus gezahlt, da während der Zeit der Absolvierung keine Zahlung des Kindergeldes an die Eltern erfolgt.<sup>84</sup>

#### 4.3 Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG<sup>85</sup>

Die Regelung des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG besagt, dass ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt wird, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Dieses

<sup>79</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Merkblatt Kindergeld, S. 319.

<sup>80</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 04.07.2012, AZ: 5 K 3809/10 Kg, AO.

<sup>81</sup> Vgl. Bundesagentur für Arbeit, Merkblatt für Arbeitslose, S. 10, URL:

<http://www.arbeitsagentur.de/zentraler-Content/Veroeffentlichungen/Merkblatt-Sammlung/MB-f-Arbeitslose.pdf> (Stand: 20.08.2012).

<sup>82</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 25.09.2008, AZ: III R 91/07.

<sup>83</sup> Vgl. FG Münster, Urteil v. 04.07.2012, AZ: 5 K 3809/10; vgl. BFH, Urteil v. 07.04.2011, AZ: III R 24/08.

<sup>84</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Merkblatt Kindergeld, S. 319.

<sup>85</sup> Auf § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG soll in dieser Arbeit lediglich kurz, auf die Sätze 2 und 3 dieser Vorschrift jedoch umfassender eingegangen werden. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG bleibt ganz außer Betracht.

Tatbestandsmerkmal „für einen Beruf ausgebildet werden“ ist weit zu fassen. Das aktuelle BMF-Schreiben<sup>86</sup> verweist auf das BFH-Urteil vom 09.06.1999. Demnach sei darunter zu verstehen, dass ein Kind sein Berufsziel noch nicht erreicht habe, sich jedoch ernstlich darauf vorbereite. Dazu zählen alle Maßnahmen, die Kenntnisse, Fähigkeiten und Erfahrungen vermitteln, die dem Kind als Grundlage für den angestrebten Beruf dienen.<sup>87</sup> Weiterhin zählen auch Maßnahmen dazu, die Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die über die Mindestvoraussetzungen eines Berufs hinaus gehen. Durch die ständige Entwicklung in der Technik beispielsweise sollte es dem Kind ermöglicht werden, sein Wissen über das Mindestmaß hinaus zu erweitern.<sup>88</sup> Unter diese Regelung fallen z. B. der Besuch von allgemeinbildenden Schulen sowie sämtliche Berufspraktika.<sup>89</sup>

Gemäß § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt wird, wenn es das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und sich in einer Übergangszeit von höchstens vier Monaten befindet, die z. B. zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes befindet. Diese Frist kann nicht verlängert werden; auf Verschulden des Kindes oder der Eltern kommt es deswegen auch nicht an.<sup>90</sup> Bei Überschreiten der Frist werden die ersten vier Monate ebenfalls nicht berücksichtigt und der Zivil- oder Wehrdienst stellt keine Berufsausbildung dar.<sup>91</sup>

§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. c EStG regelt, dass ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt wird, wenn es das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann. Dies muss trotz ernsthafter Bemühungen erfolglos geblieben sein<sup>92</sup> und gegebenenfalls auf Verlangen des Finanzamts nachgewiesen werden.<sup>93</sup> Bescheinigungen über die Meldung als Bewerber bei einer Agentur für Arbeit sowie Bewerbungsschreiben und deren Absage gelten beispielsweise als Nachweise.<sup>94</sup> Die Bewerbung muss auf einen Ausbildungsplatz zum frühestmöglichen Beginn gerichtet sein.<sup>95</sup>

---

<sup>86</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder.

<sup>87</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 09.06.1999, AZ: VI R 33/98.

<sup>88</sup> Vgl. ebd.; vgl. BFH, Urteil v. 08.11.1972, VI R 309/70.

<sup>89</sup> Vgl. Jauch, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder, S. 9.

<sup>90</sup> Vgl. Schmitt, Übergangszeit, S. M 8.

<sup>91</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 22.12.2011, AZ: III R 41/07.

<sup>92</sup> Vgl. R 32.7 Abs. 3 EStR (2012).

<sup>93</sup> Vgl. R 32.7 Abs. 1 EStR (2012).

<sup>94</sup> Vgl. R 32.7 Abs. 3 EStR (2012).

<sup>95</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Merkblatt Kindergeld, S. 320.

Gemäß § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG wird ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, berücksichtigt wird, wenn es das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr absolviert. Auf Einzelheiten soll hier nicht eingegangen werden.

#### 4.4 Die Tatbestandsmerkmale „Erstmalige Berufsausbildung“, „Erststudium“ und „Erwerbstätigkeit“ in § 32 Abs. 4 S. 2 EStG

§ 32 Abs. 4 S. 2 EStG regelt, dass Kinder *nach* Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums in den Fällen des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG nur berücksichtigt werden, wenn diese keiner Erwerbstätigkeit nachgehen.

Auffallend ist, dass die Tatbestandsmerkmale „Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung“ und „Abschluss eines Erststudiums“ durch ein „und“ verbunden sind. Dies legt nahe, dass diese beiden Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein müssen. Hierzu ergänzte das Bundeszentralamt für Steuern, dass das „und“ als ein „oder“ auszulegen ist. Eine Prüfung der Erwerbstätigkeit muss also bereits bei Vorliegen eines der beiden Tatbestandsmerkmale vorgenommen werden.<sup>96</sup>

Zuerst soll auf das Tatbestandsmerkmal „*erstmalige Berufsausbildung*“ eingegangen werden. Darunter wird die Erlangung von notwendigen fachlichen Kenntnissen verstanden, die ein Kind durch eine berufliche Ausbildungsmaßnahme erhält und die es dazu befähigen, einen Beruf auszuüben. Bei diesem Tatbestandsmerkmal ist Voraussetzung,<sup>97</sup> „dass der Beruf durch eine Ausbildung in einem öffentlich-rechtlich geordneten Ausbildungsgang erlernt wird und der Ausbildungsgang durch eine Prüfung abgeschlossen wird.“<sup>98</sup> Berufsausbildungen sind z. B. landesrechtlich geregelte Berufsabschlüsse an Berufsfachschulen oder Berufsausbildungsverhältnisse nach dem Berufsbildungsgesetz.<sup>99</sup>

Erstmalig bedeutet, dass das Kind weder eine abgeschlossene Berufsausbildung noch ein abgeschlossenes Hochschulstudium vor dieser Berufsausbildung absolviert hat.<sup>100</sup> Eine Berufsausbildung wie auch ein Studium zählen nicht als erstmalig, wenn sie abgebrochen wurden.<sup>101</sup>

Desweiteren soll nun auf das Tatbestandsmerkmal „*Erststudium*“ eingegangen werden. Bei der Frage, was unter einem Studium zu verstehen ist, verweist das BMF sowie die

<sup>96</sup> Vgl. Bundeszentralamt für Steuern, Familienleistungsausgleich, S. 40.

<sup>97</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 3.

<sup>98</sup> ebd., Rz. 3.

<sup>99</sup> Vgl. ebd., Rz. 4.

<sup>100</sup> Vgl. Bering/ Friedenberger, Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze, S. 282.

<sup>101</sup> Vgl. Jauch, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder, S. 10.

Literatur auf § 1 des Hochschulrahmengesetzes.<sup>102</sup> Dort heißt es in Absatz 1, dass es sich bei Universitäten, Pädagogischen Hochschulen, Kunsthochschulen, Fachhochschulen und sonstigen Einrichtungen des Bildungswesens, die nach Landesrecht staatliche Hochschulen sind, um Hochschulen handelt. Ein Studium i. S. d. § 32 Abs. 4 S. 2 EStG meint also ein Studium an einer Hochschule i. S. d. § 1 HRG,<sup>103</sup> wobei auch ein Fernstudium wie ein Studium zu behandeln ist.<sup>104</sup> Die Voraussetzungen, die das Kind mitbringen muss, um zu dem Studium zugelassen zu werden, sind dabei ohne Bedeutung.<sup>105</sup> Mit Erststudium ist gemeint, dass das Kind noch kein abgeschlossenes Hochschulstudium oder eine abgeschlossene Berufsausbildung absolviert hat und somit noch keinen berufsqualifizierenden Abschluss durch Ablegen einer Prüfung erlangt hat.<sup>106</sup> Wird der Studiengang, ohne einen Abschluss erlangt zu haben, unterbrochen und später weitergeführt, ist das Tatbestandsmerkmal „Erststudium“ vor Ablegen des berufsqualifizierenden Abschlusses noch nicht erfüllt.<sup>107</sup>

Wie bereits oben erwähnt schreibt § 32 Abs. 4 S. 2 EStG vor, dass das Kind keiner „*Erwerbstätigkeit*“ nachgehen darf, wenn es nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums in den Fällen des § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG berücksichtigt werden soll. Allerdings führt § 32 Abs. 4 S. 3 EStG dazu aus, dass eine Erwerbstätigkeit mit bis zu zwanzig Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis im Sinne der §§ 8 und 8a SGB IV unschädlich sind.

Erwerbstätigkeit ist eine auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit und erfordert die persönliche Arbeitskraft des Kindes. Hingegen ist die Verwaltung eigenen Vermögens keine Form von Erwerbstätigkeit.<sup>108</sup> Der Gesetzeswortlaut besagt, dass bis zu zwanzig Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit unschädlich sind, was im Umkehrschluss bedeuten müsste, dass bei Überschreiten der Zwanzig-Stunden-Grenze der Anspruch auf Kindergeld sofort entfällt.<sup>109</sup> Dazu hat das Bundesministerium der Finanzen festgelegt, dass eine vorübergehende Ausweitung der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit auf über zwanzig Stunden unbeachtlich sei, wenn „während des Zeitraumes innerhalb eines Kalenderjahres, in dem einer der Grundtatbestände

<sup>102</sup> Vgl. Schmitt, StVerG 2011, S. M 10; vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 8.

<sup>103</sup> Vgl. Jauch, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder, S. 10.

<sup>104</sup> Vgl. Haufe Online Redaktion, Einkommensgrenze entfällt, o. S., URL: [https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einkommensgrenze-fuer-kinder-entfaellt-ab-2012-bmf-widmet-sich-der\\_164\\_73382.html](https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einkommensgrenze-fuer-kinder-entfaellt-ab-2012-bmf-widmet-sich-der_164_73382.html) (Stand: 05.07.2012).

<sup>105</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 8.

<sup>106</sup> Vgl. Bering/ Friedenberger, Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze, S. 282.

<sup>107</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 14.

<sup>108</sup> Vgl. Schmitt, StVerG 2011, S. M 10.

<sup>109</sup> Vgl. Haufe Online Redaktion, Einzelfragen zur steuerlichen Berücksichtigung, URL: [https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einzelfragen-zur-steuerlichen-beruecksichtigung-volljaehriger-kinde\\_164\\_73688.html](https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einzelfragen-zur-steuerlichen-beruecksichtigung-volljaehriger-kinde_164_73688.html) (Stand: 01.07.2012).

des § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 EStG erfüllt ist, die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit nicht mehr als 20 Stunden beträgt.“<sup>110</sup> Mit vorübergehend ist ein Zeitraum von maximal zwei Monaten gemeint. Bei einer mehr als zweimonatigen Ausweitung der Beschäftigung, die dann nicht mehr nur vorübergehend ist, entfällt der Anspruch auf Kindergeld für diese Monate, auch wenn die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit zwanzig Stunden nicht überschreiten sollte.<sup>111</sup> Dies bedeutet, dass eine nicht nur vorübergehende Ausweitung der Arbeitszeit (mehr als zwei Monate) grundsätzlich schädlich ist und das Kind während der schädlichen Monate nicht berücksichtigt wird. Liegt bei den anderen Monaten die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit nicht über zwanzig Stunden, kann das Kind während der anderen Monate berücksichtigt werden. Dabei wird der schädliche Zeitraum in die Berechnung der durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit jedoch einbezogen.

Beispiel:

01.01.-31.03.: 24 Stunden / Woche (12 Wochen)

01.04.-30.10.: 15 Stunden / Woche (32 Wochen)

01.11.-31.12.: 18 Stunden / Woche (8 Wochen)

In diesem Beispiel ist der Zeitraum vom 01.01.-31.03. schädlich, da die Ausweitung der Beschäftigung auf über zwanzig Stunden, nämlich auf vierundzwanzig Stunden, nicht nur vorübergehend ist. Das Kind wird für diese drei Monate nicht berücksichtigt. Für die Berechnung der durchschnittlichen Arbeitszeit wird aber auch der schädliche Zeitraum in die Berechnung einbezogen.

= ((12 Wochen x 24 Stunden) + (32 Wochen x 15 Stunden) + (8 Wochen x 18 Stunden)) / 52 Wochen = 17, 5 Stunden pro Woche. Für die Monate April bis Dezember wird das Kind also berücksichtigt.<sup>112</sup>

Bei der regelmäßigen wöchentlichen Arbeitszeit ist die Arbeitszeit maßgebend, die individuell vertraglich festgelegt wurde.<sup>113</sup>

Laut Gesetzeswortlaut ist ein Ausbildungsdienstverhältnis ebenfalls unschädlich<sup>114</sup> und liegt vor, wenn die Ausbildung Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Ist die Ausbildung nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses, handelt es sich auch nicht um ein Ausbildungsdienstverhältnis. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber die

<sup>110</sup> BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 24.

<sup>111</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 24.

<sup>112</sup> Vgl. Beispiel in Jauch, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder, S. 13-14.

<sup>113</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 24.

<sup>114</sup> Vgl. § 32 Abs. 4 S. 3 EStG (2012).

Berufsausbildung des Kindes beispielsweise mit Geldmitteln fördert, ohne dass diese Gegenstand des Dienstverhältnisses ist.<sup>115</sup>

Auch eine geringfügige Beschäftigung ist laut Gesetzeswortlaut unschädlich.<sup>116</sup>

Gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 SGB IV liegt eine geringfügige Beschäftigung vor, wenn das Arbeitsentgelt aus dieser Beschäftigung regelmäßig im Monat 400 € nicht übersteigt oder gemäß Nr. 2 dieser Vorschrift, wenn innerhalb eines Kalenderjahres die Beschäftigung auf längstens zwei Monate oder 50 Arbeitstage nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im Voraus vertraglich begrenzt ist. Dies gilt nicht, wenn die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und ihr Entgelt 400 € im Monat übersteigt. Bei einer geringfügigen Beschäftigung in Privathaushalten gemäß § 8a SGB IV handelt es sich um eine Beschäftigung, die durch einen privaten Haushalt begründet ist und dessen Erledigung gewöhnlich die Mitglieder dieses Haushaltes ausführen.

Das Bundesministerium der Finanzen führte zu dem Zwei-Monats-Zeitraum und der 50-Tage-Grenze aus, dass der Zwei-Monats-Zeitraum anzuwenden sei, wenn das Kind die Beschäftigung an mindestens fünf Tagen in der Woche ausübe. Der 50-Tage-Zeitraum finde dann Anwendung, wenn das Kind regelmäßig weniger als fünf Tage in der Woche der Beschäftigung nachgehe. Bei dieser kurzfristigen Beschäftigung kann das Entgelt 400 € im Monat übersteigen.<sup>117</sup> Bei mehreren solcher kurzfristigen Beschäftigungen (auch bei verschiedenen Arbeitgebern<sup>118</sup>) sind die Entgelte zusammenzurechnen und bei Überschreiten der Grenze von zwei Monaten oder fünfzig Tagen wird die Beschäftigung regelmäßig ausgeübt. Es liegt dementsprechend keine geringfügige Beschäftigung vor.<sup>119</sup> Mehrere geringfügig entlohnte Beschäftigungen, die zusammen ein höheres Entgelt als 400 € im Monat ergeben, sind ebenfalls schädlich.<sup>120</sup> Allerdings ist bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit unerheblich.<sup>121</sup>

Wird die 400€-Grenze oder die Zwei-Monats- oder 50-Tage-Regelung überschritten, wird das Kind ab dem Monat, der dem Überschreiten der Grenze folgt, nicht mehr berücksichtigt. Erst bei Aufgabe der entsprechenden Beschäftigung oder wenn die Grenzen nicht mehr überschritten werden, kann das Kind wieder berücksichtigt werden.<sup>122</sup>

---

<sup>115</sup> Vgl. Schmitt, StVerG 2011, S. M 10.

<sup>116</sup> Vgl. § 32 Abs. 4 S. 3 EStG (2012).

<sup>117</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 27.

<sup>118</sup> Vgl. ebd., Rz. 28.

<sup>119</sup> Vgl. Bering/ Friedenberger, Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze, S. 285.

<sup>120</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 26.

<sup>121</sup> Vgl. Jauch, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder, S. 13.

<sup>122</sup> Vgl. BMF v. 07.12.2011, Berücksichtigung volljähriger Kinder, Rz. 32.

## 5. Gesellschaftspolitische Betrachtungen

Im Folgenden werden spezielle gesellschaftspolitische Aspekte näher untersucht.

### 5.1 Funktionen der Besteuerung

Das zentrale Ziel des deutschen Steuersystems ist eine gerechte Besteuerung. Die Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen bei der Besteuerung wird Leistungsfähigkeitsprinzip genannt. Beim Leistungsfähigkeitsprinzip unterscheidet man die horizontale und die vertikale Gerechtigkeit. Die horizontale Gerechtigkeit beinhaltet, dass Steuerpflichtige, die die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufweisen, gleich hoch besteuert werden. Das Existenzminimum eines Kindes muss steuerlich freigestellt werden, da ein Kind die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindert. Die vertikale Gerechtigkeit beinhaltet, dass Steuerpflichtige mit einer höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine höhere Steuerlast tragen sollen.<sup>123</sup> Desweiteren kann man zwei Funktionen von Steuern unterscheiden. Zum einen haben Steuern die Aufgabe einer Lenkungsfunction, mit der der Staat dem Steuerpflichtigen ein bestimmtes Verhalten aneriehen möchte. Dies konnte man bereits früher im 17. Jahrhundert in Russland beobachten, als Zar Peter der Große im Jahr 1699 die Bartsteuer einföhrte. Damit sollte Russland einen modernen und westeuropäischen Anstrich bekommen und das Bartragen verhindert werden, da dies nur gegen Zahlung der entsprechenden Steuer erlaubt und ansonsten verboten war.<sup>124</sup> Aber auch heute ist diese Lenkungsfunction zu finden, denn „mit Steuern will der Staat steuern.“<sup>125</sup> Die Tabaksteuer beispielsweise soll das Rauchen in der Bevölkerung eindämmen, während die Alkopop-Steuer für den Zweck eingeföhrt wurde, den Alkoholmissbrauch durch Jugendliche zu verhindern.<sup>126</sup> Die andere Funktion von Steuern ist die Verteilungs- und Aufkommensfunction. Bei dieser Funktion wird eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Bemessungsgrundlage für die Steuerlast festgelegt.<sup>127</sup> Als Bemessungsgrundlage kämen das Einkommen, das Vermögen oder der Konsum in Betracht, jedoch besagt die mehrheitliche Meinung, dass das Einkommen am besten als Bemessungsgrundlage geeignet ist.<sup>128</sup> Obwohl umstritten ist, inwieweit der Staat bei der Familienplanung durch staatliche Leistungen

<sup>123</sup> Vgl. Strantz/ Stutzer, Kindergeld und Einkommensteuer, S. 18.

<sup>124</sup> Vgl. Frankfurter Allgemeine Zeitung GmbH, Bärtesteuer, o.S. URL:

<http://www.faz.net/aktuell/finanzen/die-baertesteuer-moderne-russen-waren-glatt-rasiert-11050921.html> (Stand: 21.07.2012) .

<sup>125</sup> Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft, Alkopopsteuer bis Umsatzsteuer, o.S. , URL:

<http://www.insm.de/insm/Publikationen/Dossiers/Steuern-und-Finanzen/INSM-Dossier-Steuern/Von-Alkopopsteuer-bis-Umsatzsteuer-Beim-Besteuern-ist-Politik-kreativ.html> (Stand: 21.07.2012).

<sup>126</sup> Vgl. ebd.

<sup>127</sup> Vgl. o.A., Nachhaltige Entwicklung, o.S. URL: <http://vwl-nachhaltig.de/Steuern.html> (Stand: 13.07.2012)

<sup>128</sup> Vgl. Strantz/ Stutzer, Kindergeld und Einkommensteuer, S. 18.

eine Lenkungsfunktion hat, kann die Familienpolitik die Familienplanung durchaus beeinflussen. Leben beispielsweise zwei verwitwete Menschen zusammen, die beide Hinterbliebenenrente beziehen, würde diese bei einer Neuheirat nicht mehr gewährt werden.<sup>129</sup> Die Eheleute hätten dann weniger Geld als vor der Hochzeit. Dies kann ein rationaler Grund sein, um auf eine Heirat zu verzichten.

## 5.2 Soziale Gerechtigkeit und Hartz IV<sup>130</sup>

Auch wenn eine gerechte Besteuerung das zentrale Ziel ist, bleibt die Frage offen, ob das deutsche Steuersystem Gering- und Vielverdiener gleichermaßen gerecht besteuert bzw. ob staatliche Förderungen dort ankommen, wo sie gebraucht werden.

„Der deutsche Sozialstaat hilft fast jeder Familie – und damit keiner richtig.“<sup>131</sup> Durch diese „Familienpolitik mit der Gießkanne“ werde großer Aufwand betrieben, aber nur wenig Ertrag erzielt.<sup>132</sup>

Der Staat fördert Eltern und Kinder in vielen Lebenslagen. Eltern, die sich ein eigenes Haus bauen werden vom Staat durch einen Kinderzuschlag bei der Eigenheimförderung unterstützt und Eltern, die Ausgaben für einen Babysitter oder ein Au Pair tragen, können Teile dieser Kosten steuerlich absetzen. Während die Ehe, beispielsweise durch Ehegatten-Splitting, steuerlich gefördert wird, greift der Staat ebenso bei einer Trennung durch Abschläge für Alleinerziehende oder Zuschläge bei Hartz IV unterstützend unter die Arme.<sup>133</sup>

Klingt doch zunächst nach einem fairen und sozialen Staat.

Bei den Themen soziale Gerechtigkeit, Vielverdiener und Hartz IV stellt sich vielen aber die Frage, warum Vielverdiener, die das Kindergeld gar nicht benötigen, dieses auf ihr hohes Einkommen zusätzlich ausgezahlt bekommen, während es bei den Hartz IV-Empfängern angerechnet wird.

Zunächst soll genauer auf die Grundsicherung für Arbeitssuchende eingegangen werden.

Bei der Grundsicherung für Arbeitssuchende handelt es sich um eine staatliche Leistung, die ein menschenwürdiges Existenzminimum sichern soll. Dabei geht es zum einen um die physische Existenz eines Menschen, zum anderen geht es jedoch auch

<sup>129</sup> Vgl. Niejahr, Gießkanne, o.S., URL: <http://www.zeit.de/2011/07/Familie/komplettansicht> (Stand: 18.07.2012).

<sup>130</sup> Die Bezeichnungen Hartz IV sowie Arbeitslosengeld (ALG) II sind umgangssprachlich. Die offizielle Bezeichnung lautet Grundsicherung für Arbeitssuchende (SGB II), vgl. Obermaier, Arbeitslosengeld II, S. 1

<sup>131</sup> Niejahr, Gießkanne, o.S., URL: <http://www.zeit.de/2011/07/Familie/komplettansicht> (Stand: 18.07.2012)

<sup>132</sup> Vgl. ebd.

<sup>133</sup> Vgl. ebd.

darum, einem Menschen in einem gewissen Maß zu ermöglichen, an dem gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben teilzunehmen. Bei dieser Grundsicherung handelt es sich um eine Verpflichtung des Staates. Dies ergibt sich aus Art. 1 GG, der die Sicherung eines menschenwürdigen Existenzminimums fordert, und dem Sozialstaatsprinzips aus Art. 20 GG.<sup>134</sup> Dies bedeutet, dass der Staat für soziale Gerechtigkeit sorgen muss, wobei die Menschenwürde und das Rechtsstaatsprinzip zu beachten sind.<sup>135</sup> Gemäß § 7 Abs. 1 SGB II erhalten erwerbsfähige Leistungsberechtigte die Grundsicherung für Arbeitssuchende. Dies sind Personen, die zwischen 15 und 64 Jahre alt, erwerbsfähig und hilfebedürftig sind und ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben. § 9 Abs. 1 SGB II regelt, wann eine Person als hilfebedürftig anzusehen ist. Dies ist laut Gesetzeswortlaut der Fall, wenn eine Person ihren Lebensunterhalt nicht oder nicht ausreichend aus dem zu berücksichtigenden Einkommen oder Vermögen sichern kann und die erforderliche Hilfe nicht von anderen, insbesondere von Angehörigen oder von Trägern anderer Sozialleistungen, erhält. Die Grundsicherung umfasst als Leistung u. a. den Regelbedarf<sup>136</sup> zur Sicherung des Lebensunterhaltes sowie Mehrbedarfe bei diesem, die Übernahme der tatsächlichen und angemessenen Kosten für Unterkunft und Heizung, Leistungen zur Wahrnehmung von Bildungsangeboten für Kinder und in bestimmten Fällen ein Zuschuss zur Kranken- und Pflegeversicherung.<sup>137</sup>

Zusammengefasst wird ALG II-Empfängern das Kindergeld angerechnet, weil die Grundsicherung für Arbeitssuchende nur das Existenzminimum eines Menschen sichern soll. Gemäß § 11 Abs. 1 SGB II ist das Kindergeld als Einkommen zu berücksichtigen. Dies macht deutlich, dass es über die Grundsicherung hinaus geht und dementsprechend anzurechnen ist.

### 5.3 Kritische Betrachtung der Anrechnung des Kindergeldes auf die Grundsicherung für Arbeitssuchende

Die Anrechnung des Kindergeldes auf die Grundsicherung für Arbeitssuchende soll im Folgenden in Bezug auf soziale Gerechtigkeit kontrovers diskutiert werden.

Viele Argumente sprechen dafür, dass diese Anrechnung sozial ungerecht ist. Durch Kinder haben Eltern geminderte Einkommensmöglichkeiten, wodurch das Armutsrisiko steigt. Dies soll durch die Zahlung von Kindergeld ausgeglichen werden,

<sup>134</sup> Vgl. BVerfG, Urteil v. 09.02.2010, AZ: 1 BvL 1/09.

<sup>135</sup> Vgl. Crome, Hartz IV, S. 11, zit. nach Papenheim, Verwaltungsrecht, S. 7.

<sup>136</sup> Der Regelbedarf ist in § 20 Abs. 1 SGB II geregelt und umfasst insbesondere Ernährung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Haushaltsenergie, persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens und die Teilhabe am sozialen und kulturellen Leben in angemessenem Umfang.

<sup>137</sup> Vgl. Steck/ Kossens, Hartz IV- Reform 2011, S. 24.

jedoch wird durch die Anrechnung des Kindergeldes das Armutsrisiko noch verstärkt.<sup>138</sup> „Damit wird also das schon zu niedrige Familieneinkommen um das Kindergeld gekürzt.“<sup>139</sup>

Ein weiterer Punkt ist, dass alle Eltern erzieherische Leistungen erbringen, die einander vergleichbar sind. Demzufolge müssten auch alle Eltern Kindergeld erhalten und zwar unabhängig davon, wie hoch ihr Familieneinkommen ist.<sup>140</sup>

Solche Maßnahmen, wie die Anrechnung des Kindergeldes auf das Hartz-IV-Einkommen bewirken, dass der Vielverdiener<sup>141</sup>, der das Kindergeld eigentlich gar nicht benötigt und bei dem es möglicherweise überhaupt nicht darauf ankommt, ob nun monatlich 184 €<sup>142</sup> mehr oder weniger auf dem Konto sind, mit dem Kindergeld gefördert wird und der Hartz IV-Empfänger durch die Anrechnung gewissermaßen „leer ausgeht“.

Dies zeigt, dass staatliche Leistungen nicht dort ankommen, wo sie gebraucht werden.<sup>143</sup>

Manager und Politikberater Christian Böllhoff ließ ausrechnen, wie viel Geld dem Staat zur Verfügung stünde, wenn alle Familien, die mehr als 150.000 € jährlich verdienen, auf das Kindergeld verzichten würden. Das Ergebnis war die Summe von 800 Millionen Euro.<sup>144</sup>

Da stellt sich einem unwillkürlich die Frage: braucht eine Familie, die jährlich ein Einkommen von 150.000 € und mehr hat, wirklich staatliche Unterstützung in Form von Kindergeld? Kann eine Familie, die von Hartz IV lebt, solch eine Unterstützung nicht besser gebrauchen? Dort kommt die staatliche Unterstützung jedoch nicht richtig an, da das Kindergeld auf Hartz IV angerechnet wird.<sup>145</sup> Damit bleibt dem Hartz IV-Empfänger nicht viel von dem Kindergeld. Der Staat gibt mit der einen und nimmt mit der anderen Hand.<sup>146</sup>

Jedoch finden sich auch einige Argumente, die die Anrechnung rechtfertigen. Das Bundesverfassungsgericht hat in einem Urteil die Anrechnung als rechtmäßig beurteilt. Begründet wurde die Entscheidung damit, dass Kindergeld keine nach § 11 Abs. 3 Nr. 1 a SGB II freizustellende Leistung sei. Auch werde durch die vollständige

<sup>138</sup> Vgl. Beetz, Soziale Gerechtigkeit, S. 105 (m. w. N.).

<sup>139</sup> Beetz, Soziale Gerechtigkeit, S. 105 (m. w. N.).

<sup>140</sup> Vgl. ebd., S. 106.

<sup>141</sup> Gemeint ist eine Familie mit einem Haushaltseinkommen von  $\geq 150.000$  € in Bezug auf den Artikel von Fr. Niejahr.

<sup>142</sup> Kindergeld- Satz für das erste Kind gemäß § 66 Abs. 1 S. 1 EStG.

<sup>143</sup> Vgl. Niejahr, Gießkanne, o.S., URL: <http://www.zeit.de/2011/07/Familie/komplettansicht> (Stand: 18.07.2012).

<sup>144</sup> Vgl. ebd.

<sup>145</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 SGB II (2012).

<sup>146</sup> Vgl. o.A., Hartz IV Kindergeld, o.S., URL: <http://www.hartz-4-empfaenger.de/hartz-4-kindergeld> (Stand: 18.07.2012).

Anrechnung des Kindergeldes das Grundgesetz nicht verletzt, da im Ergebnis die gesetzlich nach § 28 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 SGB II vorgesehene Leistung durch die Zahlung des Kindergeldes und die Kürzung des Sozialgeldes erbracht werde. Außerdem verpflichte Art. 3 Abs. 1 GG nicht dazu, dass es für Steuervergünstigungen eine äquivalente soziale Leistung für Personen ohne zu versteuerndes Einkommen geben müsse.<sup>147</sup>

Ein weiteres Argument besteht darin, dass das steuerliche Kindergeld keine Sozialleistung ist. Vielmehr handelt es sich dabei um einen Teil der Steuerrückerstattung, die dazu dienen soll, das steuerliche Existenzminimum eines Kindes freizustellen. Steuerzahlende Eltern bekommen somit nur scheinbar etwas vom Staat dazu. Somit könnte es als eine diskriminierende Benachteiligung angesehen werden, wenn im Rahmen der Grundsicherung das Kindergeld nicht als Einkommen gewertet werden würde.<sup>148</sup>

Dass jeder seines „Glückes Schmied“ ist, wenn es über die Grundsicherung hinaus geht, wird bereits bei einem Blick in das Gesetz deutlich, denn § 1 Abs. 2 SGB II besagt, dass die Grundsicherung unter anderem dazu beitragen soll, dass der Empfänger dieser Leistung von dieser unabhängig seinen Lebensunterhalt bestreiten kann. Der Mensch soll selbst in der Lage sein, seinen Lebensunterhalt (seine existenziellen Bedürfnisse) zu finanzieren.<sup>149</sup>

Außerdem werden für Kinder, die zu der Bedarfsgemeinschaft des Steuerpflichtigen gehören (d.h., dass die Kinder zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören<sup>150</sup>) und das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, 275 € als Regelbedarf gezahlt,<sup>151</sup> welcher höher ist als das steuerliche Kindergeld i. H. v. 184 € für das erste und zweite Kind.<sup>152</sup>

#### 5.4 Verschiedene Maßnahmen zur staatlichen Förderung und deren Wirkungsweise

Es stellt sich die Frage, wie der Staat solche Maßnahmen, wie das Kindergeld, dem Bürger zur Verfügung stellen kann und wie sich diese dann auswirken. Als mögliche Maßnahmen kommen z. B. der Freibetrag, eine Änderung des Steuersatzes oder eine Geldzahlung in Frage, die im Folgenden in ihrer Wirkung für Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Einkommen untersucht werden sollen.

##### 5.4.1 Freibetrag

Ein Beispiel für einen Freibetrag ist der Grundfreibetrag, der gemäß § 32 a Abs. 1 S. 2

<sup>147</sup> Vgl. BVerfG, Urteil v. 11.03.2010, AZ: 1 BvR 3163/09

<sup>148</sup> Vgl. Obermaier, Arbeitslosengeld II, S. 56.

<sup>149</sup> Vgl. ebd., S. 2.

<sup>150</sup> Vgl. Steck/ Kossens, Hartz IV- Reform 2011, S. 8-9.

<sup>151</sup> Vgl. § 20 Abs. 2 Nr. 1 SGB II.

<sup>152</sup> Vgl. § 66 Abs. 1 S. 1 EStG (2012).

Nr. 1 EStG 8.004 € beträgt. Dies bedeutet, dass bis zu diesem Betrag keine Einkommensteuer anfällt.<sup>153</sup> Dieser Betrag ergibt sich aus dem Existenzminimum-Bericht, der von der Regierung alle zwei Jahre aufgestellt wird. Der Betrag von 8.004 € stellt den Mindestbedarf für Ernährung, Kleidung, Hausrat, Miete und Heizung dar<sup>154</sup> und ist gemäß Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG (Sozialstaatsprinzip) vor dem Zugriff des Fiskus geschützt („Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums“).<sup>155</sup> Somit soll der Mindestbedarf steuerlich nicht belastet werden. Bei steigenden Preisen muss dieser Freibetrag angepasst werden. Eine solche Anpassung ist für 2013 und 2014 geplant. Für das Jahr 2013 ist eine Erhöhung um 120 € auf 8.124 € und für das Jahr 2014 eine weitere Erhöhung um 228 € auf 8.352 € vorgesehen.<sup>156</sup> Steuerliche Entlastungen wie die Anhebung des Grundfreibetrags nützen aber nur denjenigen Steuerpflichtigen, die Einkünfte von mehr als 8.004 € im Jahr haben. Hat jemand bereits vorher schon weniger verdient, sodass sein Einkommen steuerfrei gestellt wurde, ergibt sich für diesen keine (positive) Änderung. In Deutschland zahlen ca. 33 % der Steuerpflichtigen keine Steuern,<sup>157</sup> sodass sich für viele keine positive Entlastung durch eine Anhebung des Grundfreibetrags bemerkbar macht.

Der Kinderfreibetrag wirkt sich erst bei höherem Einkommen aus. Das Finanzamt prüft von Amts wegen, ob für den Steuerpflichtigen das bereits ausgezahlte Kindergeld oder der Kinderfreibetrag i. H. v. 4.368 €<sup>158</sup> und der Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. H. v. 2.640 €<sup>159</sup> günstiger ist.<sup>160</sup> Wird festgestellt, dass die Freibeträge günstiger sind, werden diese vom Finanzamt angesetzt und die zu zahlende Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld erhöht.<sup>161</sup> Dies soll in einem kurzen Beispiel für zwei Ehepaare mit einem unterschiedlichen zu versteuernden Einkommen erläutert werden.<sup>162</sup>

Bei einem zu versteuerndem Einkommen von 100.000 € ergibt sich laut Splitting-

<sup>153</sup> Vgl. § 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG (2012).

<sup>154</sup> Vgl. Spiegel Online, Höherer Grundfreibetrag, o.S., URL: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/grundfreibetrag-muss-auf-8352-euro-angehoben-werden-a-829946.html> (Stand: 24.07.2012).

<sup>155</sup> BVerfG, Urteil v. 11.03.2010, AZ: 1 BvR 3163/09.

<sup>156</sup> Vgl. Spiegel Online, Höherer Grundfreibetrag, o.S., URL: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/grundfreibetrag-muss-auf-8352-euro-angehoben-werden-a-829946.html> (Stand: 24.07.2012).

<sup>157</sup> Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Datensammlung zur Steuerpolitik, S. 23, URL: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2012-06-07-datensammlung-zur-steuerpolitik-2012.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=8](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-06-07-datensammlung-zur-steuerpolitik-2012.pdf?__blob=publicationFile&v=8) (Stand: 18.08.2012).

<sup>158</sup> Die hier genannten Beträge sind die verdoppelten Beträge für Ehegatten (s. § 32 Abs. 6 S. 1-2 EStG).

<sup>159</sup> s. Fußnote 158.

<sup>160</sup> Vgl. Christoffel/Geiß, Einkommensteuererklärung, S. 46.

<sup>161</sup> Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rz. 746.

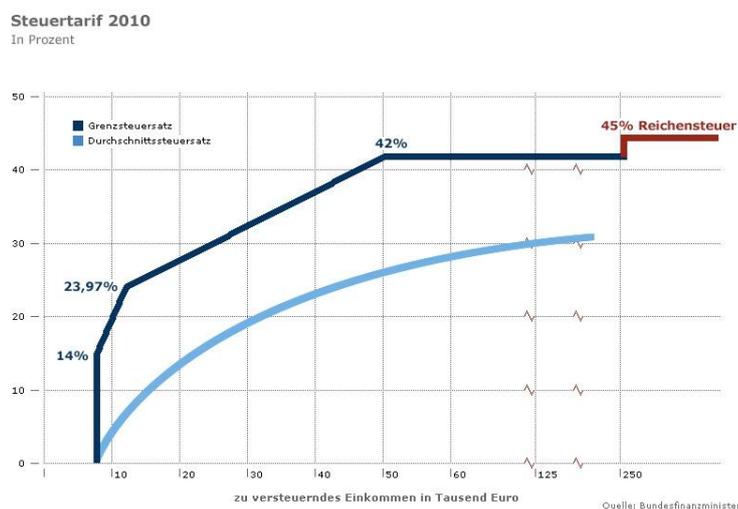
<sup>162</sup> Bei den Zahlen für das z. v. E. und die Steuerlast handelt es sich um ungefähre Werte, es soll das Prinzip deutlich werden.

tabelle 2012<sup>163</sup> eine Steuerlast von 25.694 €. Nach Abzug der Kinderfreibeträge i. H. v. insgesamt 7.008 € ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 92.992 € und dementsprechend eine Steuerlast von ca. 22.902 €. Dies ergibt eine Steuerentlastung von 2.792 €. Da das ausgezahlte Kindergeld i. H. v. 2.208 € geringer ist, wird der günstigere Kinderfreibetrag in der Veranlagung angesetzt. Die Steuerlast von 22.902 € wird durch das bereits ausgezahlte Kindergeld i. H. v. 2.208 € erhöht. Dadurch beträgt die Steuerlast nur noch 25.110 € statt 25.694 €. Somit ergibt sich eine zusätzliche<sup>164</sup> Entlastung über das Kindergeld hinaus von 584 €.

Bei einem zu versteuerndem Einkommen von 30.000 € ergibt sich laut Splittingtabelle 2012<sup>165</sup> eine Steuerlast von 2.820 €. Nach Abzug Kinderfreibeträge i. H. v. insgesamt 7.008 € ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 22.992 € und dementsprechend eine Steuerlast von ca. 1.200 €. Dies ergibt eine Steuerentlastung von 1.620 €. In diesem Fall ist das bereits ausgezahlte Kindergeld i. H. v. 2.208 € höher als die Steuerentlastung durch den Freibetrag, sodass hier keine zusätzliche Entlastung eintritt.

#### 5.4.2 Änderung des Steuersatzes

Von einer Senkung des Steuersatzes profitieren Vielverdiener mehr als Steuerpflichtige mit geringerem Einkommen.



<sup>166</sup> Abbildung 1: Steuertarif 2010

<sup>163</sup> Vgl. Splittingtabelle 2012, URL: <http://www.splittingtabelle.de/Splittingtabelle-2012.pdf> (Stand: 31.08.2012).

<sup>164</sup> Zusätzlich meint nicht, dass das Kindergeld *und* die Freibeträge berücksichtigt werden, es gilt das Entweder- Oder- Prinzip (vgl. § 31 S. 1 EStG (2012)). Gemeint ist, dass eine steuerliche Entlastung durch den Freibetrag höher als das Kindergeld ist. Vgl. Kreft, Einkommensteuerrecht, S. 263

<sup>165</sup> Vgl. Splittingtabelle 2012, URL: <http://www.splittingtabelle.de/Splittingtabelle-2012.pdf> (Stand: 31.08.2012).

<sup>166</sup> Spiegel Online, Steuertarif 2010, URL: <http://www.spiegel.de/fotostrecke/die-wichtigsten-fakten-wer-die-meisten-steuern-zahlt-fotostrecke-58351-4.html> (Stand: 17.08.2012).

Der Einkommensteuertarif lässt sich in die Kategorien Grundfreibetrag, Progressionszone mit ansteigenden Grenzsteuersätzen und in eine obere Progressionszone, in der der Grenzsteuersatz ab einem bestimmten festgelegten zu versteuernden Einkommen konstant ist, einteilen. Auf den Grundfreibetrag wurde in Kapitel 5.4.1 bereits eingegangen. Kurz gesagt, er stellt den existenznotwendigen Grundbedarf eines Menschen steuerfrei. Darauf folgt die Progressionszone mit ansteigenden Grenzsteuersätzen von 14-42 %. In der unteren Progressionszone (8.005 € bis 13.469 €) steigt der Steuersatz linear progressiv zwischen 14 % und 23,97 % bei steigenden Einkommenszuwächsen, während in der oberen Progressionszone (13.470 € bis 52.881 €)<sup>167</sup> „Einkommenszuwächse mit einem stetig ansteigenden Steuersatz (linear progressiv) von 23,97 v.H. bis 42 v.H. belastet“<sup>168</sup> werden. In der sogenannten ersten oberen Proportionalzone (von 52.882 € bis 250.730 €) werden Einkommenszuwächse mit 42 % proportional besteuert und in der zweiten oberen Proportionalzone (ab 250.731 €) werden diese proportional mit 45 % Spitzensteuersatz („Reichensteuer“)<sup>169</sup> besteuert.

Aus dem § 32 a EStG ergeben sich folgende Überlegungen:

Werden die Steuersätze gleichmäßig prozentual gesenkt, profitieren Steuerpflichtige mit höherem zu versteuernden Einkommen mehr, da die Steuerentlastung umso höher ist, je größer das zu versteuernde Einkommen ist. Werden beispielsweise die Steuersätze gleichmäßig prozentual um 10 % gesenkt, bedeutet dies, dass ein Steuersatz von 20 % auf 18 %, der Spitzensteuersatz hingegen von 45 % auf 40,5 % gesenkt wird. Somit profitieren Vielverdiener mehr von gleichmäßigen Steuersenkungen als Steuerpflichtige mit geringerem Einkommen.

Bei einer Anhebung des Grundfreibetrags und gleichzeitiger Anpassung der Progressions- und Proportionalzonen<sup>170</sup> ergibt sich für den Vielverdiener eine höhere Steuerentlastung. Dies liegt daran, dass der Teil der Einkünfte, der zwischen 250.401 € und 250.731 € liegt, aus der zweiten oberen Proportionalzone (im VZ 2009) dann im Veranlagungszeitraum 2010 in die erste obere Proportionalzone rückt und dadurch dieser Teil der Einkünfte statt mit 45 % nur noch mit 42 % besteuert wird.

### 5.4.3 Geldzahlung

Der Staat hat natürlich auch die Möglichkeit, dem Steuerpflichtigen eine bestimmte

<sup>167</sup> Vgl. Krefft, Einkommensteuerrecht, S. 6.

<sup>168</sup> ebd., S. 6.

<sup>169</sup> Vgl. ebd., S. 6.

<sup>170</sup> Siehe Anpassung Grundfreibetrag von 7.834 € (bis VZ 2009) auf 8.004 € (ab VZ 2010) und Anpassung der Progressionszonen von 7.835 € bis 13.139 € (bis VZ 2009) auf 8.005 € bis 13.469 € (ab VZ 2010), von 13.140 € bis 52.551 € (bis VZ 2009) auf 13.470 € bis 52.881 € (ab VZ 2010), von 52.552 € bis 250.400 € (bis VZ 2009) auf 52.882 € bis 250.730 € (ab VZ 2010) und von 250.401 € an (bis VZ 2009) auf von 250.731 € an (ab VZ 2010); vgl. §32 a Abs. EStG (2009 und 2010).

Geldsumme auszuzahlen. Ein aktuelles Beispiel ist das Betreuungsgeld, das für das Jahr 2013 eingeführt werden soll. Das Betreuungsgeld soll Eltern gezahlt werden, die auf einen Platz in einer Kindertagesstätte verzichten und ihr Kind selbst zu Hause betreuen.<sup>171</sup> Sollte der Staat das Geld auszahlen, und zwar auch den ALG II-Empfängern, haben alle einen Nutzen und es werden alle gleich behandelt, unabhängig von ihrem Einkommen. Wird den ALG II-Empfängern das Betreuungsgeld wie das Kindergeld angerechnet – wie es zur Diskussion steht<sup>172</sup> – ergibt sich dieselbe Problematik wie beim Kindergeld bezüglich der sozialen Gerechtigkeit.

Darüber, ob diese vorgestellten Maßnahmen sozial gerecht sind, kann und soll hier nicht geurteilt werden. Es geht hier vielmehr um eine Darstellung der möglichen Maßnahmen mit ihren Auswirkungen für unterschiedliche Einkommenshöhen.

## 6. Steuerliche Berücksichtigung von Verträgen zwischen Eltern und Kindern

Dass Eltern eine Wohnung an ihr eigenes Kind vermieten oder mit ihm einen Darlehensvertrag schließen, ist nicht ungewöhnlich. Solche Verträge unter nahen Angehörigen werden von den Finanzbeamten immer einer genauen Untersuchung unterzogen, da ein Gestaltungsmissbrauch zur Erlangung steuerlicher Vorteile verhindert werden soll.<sup>173</sup> Denn oftmals geht es nicht nur darum, dass Eltern z.B. einen Mietvertrag lieber mit ihrem Kind als mit einem fremden Dritten schließen wollen. Vielmehr soll durch zivilrechtliche Gestaltung die Gesamtsteuerbelastung der Beteiligten gesenkt werden, indem Einkünfte auf Angehörige verlagert werden.<sup>174</sup> Werden die Einkünfte der Eltern auf die Kinder verlagert, können die Freibeträge der Kinder und der progressive Einkommensteuertarif genutzt werden, um die Steuerlast in der Familie zu senken.<sup>175</sup> Denn durch die Progression können z. B. die Eltern mit hohem Einkommen mehr Steuern sparen als die Kinder mit niedrigem Einkommen zusätzlich an Steuern zahlen müssen.<sup>176</sup>

Der Begriff des Angehörigen ist in § 15 AO definiert, während der Begriff des nahen Angehörigen lediglich durch die Rechtsprechung des BFH und die Auffassung der Finanzverwaltung konkretisiert wird. Zu den nahen Angehörigen zählen unter anderem

<sup>171</sup> Vgl. o.A., Betreuungsgeld, o.S., URL: <http://www.betreuungsgeld-aktuell.de/betreuungsgeld/> (Stand: 17.08.2012).

<sup>172</sup> Vgl. FAZ GmbH, Streit über Betreuungsgeld, URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/streit-ueber-betreuungsgeld-was-braucht-man-zum-leben-11730501.html> (Stand: 17.08.2012).

<sup>173</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 739.

<sup>174</sup> Vgl. Koenig in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 42 Rz. 44.

<sup>175</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 739.

<sup>176</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

Eltern und Kinder.<sup>177</sup> Das Motiv des Steuersparens allein bewirkt noch nicht, dass eine steuerliche Gestaltung als unangemessen anzusehen ist.<sup>178</sup> Grundsätzlich dürfen auch zwischen Angehörigen die Rechtsverhältnisse möglichst steuergünstig gestaltet werden.<sup>179</sup> Hierbei sind jedoch bestimmte Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung zu beachten.

### 6.1 Allgemeine Vertragsvoraussetzungen

Verträge zwischen Eltern und Kindern dürfen nicht nur zum Schein geschlossen werden, da Scheingeschäfte gemäß § 41 Abs. 2 S. 1 AO für die Besteuerung unerheblich sind. Der Vertragsinhalt muss ernstlich gewollt sein.<sup>180</sup> Daran fehlt es, wenn die notwendigen Folgerungen aus einem Vertrag nicht gezogen werden. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der Vermieter ohne andere (z. B. unterhaltsrechtliche) Pflicht dem Mieter die Miete im Voraus oder im Nachhinein wieder zur Verfügung stellt.<sup>181</sup> Die Vereinbarungen müssen außerdem klar und eindeutig sein.<sup>182</sup>

Zusätzlich gelten für die steuerliche Anerkennung grundsätzlich drei Voraussetzungen. Zum einen muss der Vertrag zivilrechtlich wirksam geschlossen worden sein und in seiner Gestaltung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Zum anderen muss der Vertrag aber auch tatsächlich so durchgeführt werden, wie es vertraglich vereinbart worden ist.<sup>183</sup> Diese Anforderungen sind erforderlich, da zwischen Familienangehörigen die Interessen oftmals gleichgerichtet sind<sup>184</sup> und es bei der Vertragsgestaltung meist einzig um die Herbeiführung eines Steuersparmodells geht.<sup>185</sup> Mittlerweile ist die BFH-Rechtsprechung gelockert. Es gelten zwar immer noch diese drei Voraussetzungen, jedoch geht es nun mehr um eine „Gesamtwürdigung der objektiven Gegebenheiten“.<sup>186</sup> Die einzelnen Voraussetzungen wirken als Indizien, denen unterschiedliche Bedeutung im Rahmen einer Gesamtwürdigung beigemessen werden kann.<sup>187</sup> Auf diese Vertragsvoraussetzungen soll im Folgenden näher eingegangen werden.

<sup>177</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 739, zit. nach Zipfel/Pfeffer, Angehörige, S. 343.

<sup>178</sup> Vgl. BFH Großer Senat, Beschluss v. 29.11.1982, AZ: GrS 1/81; vgl. BFH, Urteil v. 10.12.2003, AZ: IX R 12/01.

<sup>179</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.12.1990, AZ: VIII R 290/82; vgl. BFH, Urteil v. 10.12.2003, AZ: IX R 12/01.

<sup>180</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 9b.

<sup>181</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 15.09.2011, AZ: 12 K 1960/06.

<sup>182</sup> Vgl. Rosseburg, Verträge mit nahen Angehörigen, S. 2.

<sup>183</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 9 b; st. Rspr. laut Hessischem FG, Urteil v. 15.09.2011, AZ: 12 K 1960/06.

<sup>184</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 15.09.2011, AZ: 12 K 1960/06.

<sup>185</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>186</sup> Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 9 b; vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9 K 9009/08; st. Rspr. laut FG München, Urteil v. 19.04.2011 AZ: 13 K 1655/09.

<sup>187</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 9 b.

### 6.1.1 Zivilrechtliche Wirksamkeit

Die zivilrechtliche Wirksamkeit eines Vertrages ist eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen.<sup>188</sup> Sollten nicht alle Formvorschriften beachtet worden sein, bedeutet dies nicht sofort, dass der Vertrag steuerlich nicht anerkannt wird.<sup>189</sup> Es ruft jedoch Zweifel an der Ernsthaftigkeit der schuldrechtlichen Vereinbarungen hervor.<sup>190</sup> Sofern den beteiligten Vertragsparteien die zivilrechtliche Unwirksamkeit nicht anzulasten und die Unwirksamkeit nach Erkennen unverzüglich beseitigt worden ist, wird der Vertrag als von Anfang an steuerlich wirksam angesehen.<sup>191</sup> Wichtig ist dabei jedoch, dass der Vertragsinhalt über längere Zeit tatsächlich ausgeführt worden und ohne Zweifel belegbar ist, dass ein ernsthafter Bindungswille vorhanden war. Auch wenn das Gesetz bei manchen Vertragsarten keine besonderen Formvorschriften fordert, sodass der Vertrag auch mündlich geschlossen werden könnte, besteht bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ein faktisches Schriftformerfordernis.<sup>192</sup> Dies liegt daran, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass der Vertrag, nicht nur zivilrechtlich wirksam, sondern auch unter den Aspekten des Fremdvergleichs und der tatsächlichen Durchführung, zustande gekommen ist und es sich somit um ein steuerlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis handelt.<sup>193</sup>

Gemäß § 104 Abs. 1 BGB sind Kinder, die das siebte Jahr noch nicht vollendet haben, geschäftsunfähig. Dies bedeutet, dass sie keine Rechtsgeschäfte eigens wirksam abschließen können. § 106 BGB besagt, dass ein Minderjähriger, der das siebte Lebensjahr vollendet hat, beschränkt geschäftsfähig ist und § 107 BGB bestimmt, dass solche Minderjährige die Einwilligung eines gesetzlichen Vertreters brauchen, wenn sie ein Rechtsgeschäft abschließen möchten, durch das sie nicht nur einen rechtlichen Vorteil erlangen.

Für ein nachteiliges Rechtsgeschäft reicht es schon, dass daraus eine Verpflichtung entsteht. Für Vertragsabschlüsse, die das beschränkt geschäftsfähige Kind mit den Eltern oder in gerader Linie mit einem Elternteil verwandte Personen tätigen möchte, ist entweder ein Ergänzungspfleger oder darüber hinaus die Zustimmung des Familiengerichts erforderlich. Der Ergänzungspfleger entscheidet, ob das Rechtsgeschäft für den Minderjährigen in seiner Gesamtheit vorteilhaft ist und schließt es dann bei Vorteilhaftigkeit für den Minderjährigen ab. Handelt es sich beispielsweise

<sup>188</sup> Vgl. Rosseburg, Verträge mit nahen Angehörigen, S. 2.

<sup>189</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 06.12.2010, AZ: 6 K 2894/07.

<sup>190</sup> Vgl. Koenig in Pahlke/Koenig, AO-Kommentar, § 41, Rz. 23; vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 12.

<sup>191</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>192</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 740.

<sup>193</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9K 9009/08.

um Kreditverträge oder Mietverträge, die über das neunzehnte Lebensjahr hinaus gehen (Verträge mit einem „besonders hohen Stellenwert“<sup>194</sup>) muss der Vertragsabschluss durch den Ergänzungspfleger *und* durch das Familiengericht genehmigt werden.<sup>195</sup> Steuerlich finden nur Vereinbarungen für die Gegenwart oder die Zukunft Berücksichtigung.<sup>196</sup>

### 6.1.2 Fremdvergleichsgrundsatz

Dass der Vertrag dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen soll bedeutet, dass auch fremde Dritte diesen Vertrag mit dem entsprechenden Inhalt abgeschlossen hätten. Durch den Fremdvergleich soll bestimmt werden, ob die Einnahmen und Ausgaben, die durch das Vertragsverhältnis entstehen, dem Privatbereich oder der Einkünfteerzielung zuzurechnen sind.<sup>197</sup> Durch den Interessengegensatz unter fremden Dritten muss die Gegenleistung an den nahen Angehörigen dem entsprechen, was ein fremder Dritter erhalten würde.<sup>198</sup> Aber nicht nur der Inhalt, auch die Durchführung muss dem entsprechen, was unter fremden Dritten üblich ist.<sup>199</sup> Eine schriftliche Vereinbarung ist nicht immer per Gesetz vorgesehen, aber für die Erfüllung der Voraussetzung, dass der Vertrag dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen soll, ist diese sehr wichtig. Mündliche Verträge sind zwischen fremden Dritten eher unüblich und sprechen als Indiz gegen den Fremdvergleich.<sup>200</sup> Es besteht dementsprechend, wie bereits beschrieben, ein faktisches Schriftformerfordernis, da der Steuerpflichtige den Beweis gegenüber der Finanzverwaltung zu führen hat.<sup>201</sup>

### 6.1.3 Tatsächliche Durchführung

Die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung bedeutet, dass die vereinbarten Inhalte des Vertrags auch genau so durchgeführt werden müssen.<sup>202</sup> Der Vertrag muss „inhaltlich tatsächlich vollzogen werden.“<sup>203</sup> Werden vertraglich vereinbarte Regelungen von Anfang an nicht eingehalten, spricht dies gegen die tatsächliche Durchführung.<sup>204</sup>

<sup>194</sup> Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 740.

<sup>195</sup> Vgl.ebd., S. 740.

<sup>196</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>197</sup> Vgl. Rosseburg, Verträge mit nahen Angehörigen, S. 4.

<sup>198</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 740-741.

<sup>199</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 9.

<sup>200</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>201</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 740; st. Rspr. laut FG Baden-Württemberg, Urteil v. 06.12.2010, AZ: 6 K 2894/07; vgl. BFH, Urteil v. 24.06.1976, AZ: IV R 101/75.

<sup>202</sup> Vgl. Rosseburg, Verträge mit nahen Angehörigen, S. 2.

<sup>203</sup> Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>204</sup> Vgl.ebd., S. 34.

## 6.2 Der Mietvertrag

Im Folgenden soll näher auf den Abschluss eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen eingegangen werden.

Neben den bereits dargestellten vertragsübergreifenden Voraussetzungen, die ebenso für den Mietvertrag gelten<sup>205</sup>, sind weitere spezielle Punkte zu beachten.

Die Hauptpflichten eines Mietvertrags sind in § 535 BGB geregelt. Gemäß § 535 Abs. 1 BGB ist der Vermieter verpflichtet, dem Mieter den Gebrauch einer konkreten Mietsache während der Mietzeit zu gewähren. § 535 Abs. 2 BGB besagt, dass der Mieter verpflichtet ist, dem Vermieter die vereinbarte Miete zu zahlen. Diese Hauptpflichten müssen vorher klar und eindeutig vereinbart worden sein und tatsächlich so auch durchgeführt werden, um steuerlich anerkannt zu werden. Dies setzt die Rechtsprechung als Mindestinhalt bei Verträgen zwischen Angehörigen für eine Erfüllung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der tatsächlichen Durchführung voraus.<sup>206</sup> Die steuerliche Anerkennung wird versagt, wenn die vereinbarte Miete nicht gezahlt wird, wie es vertraglich vereinbart ist,<sup>207</sup> was bei einer unregelmäßigen Art und Weise der Mietzahlungen der Fall sein kann.<sup>208</sup> Jedoch müssen auch weitere mietvertraglich typische Regelungen im Mietvertrag aufgenommen werden, um dem Fremdvergleich standzuhalten.<sup>209</sup> Dabei handelt es sich beispielsweise um Vereinbarungen über die Nebenkosten, da diese einen typischen Bestandteil eines Mietvertrags darstellen.<sup>210</sup> Die steuerliche Anerkennung wird z. B. versagt, wenn es keine Vereinbarung über Höhe und Zahlzeitpunkt der Nebenkosten-Vorauszahlungen gibt.<sup>211</sup> Es ist jedoch nicht schädlich, wenn einzelne geringfügige Vereinbarungen von dem Fremdvergleich abweichen, da eine Gesamtbetrachtung durchzuführen ist. Bei dieser wird geprüft, ob die Gesamtheit der Umstände auf eine nicht ernstliche Vereinbarung schließen lässt.<sup>212</sup> „Allerdings nimmt die Gefahr der steuerlichen Nichtanerkennung zu, je weiter der Mietvertragsinhalt vom Fremdüblichen abweicht.“<sup>213</sup>

Seit dem 01.01.2012 gilt gemäß § 21 Abs. 2 EStG, dass die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen ist, wenn die Miete für die Überlassung zu Wohnzwecken weniger als 66% der ortsüblichen Miete beträgt. Bei auf

<sup>205</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 741.

<sup>206</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9 K 9009/08; st. Rspr. seit BFH, Urteil v. 20.10.1997, AZ: IX R 38/97.

<sup>207</sup> Vgl. FG München, Urteil v. 19.04.2011, AZ: 13 K 1655/09.

<sup>208</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 18; vgl. BFH, Urteil v. 07.05.1996, AZ: IX R 69/94.

<sup>209</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 741.

<sup>210</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 34.

<sup>211</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9 K 9009/08.

<sup>212</sup> Vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 06.12.2010, AZ: 6 K 2894/07.

<sup>213</sup> Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 742.

Dauer<sup>214</sup> angelegter Wohnungsvermietung gilt die Vermietung als entgeltlich, wenn die Miete mindestens 66% der ortsüblichen Miete entspricht. Eltern können demzufolge Wohnraum mit (nur) 66% ortsüblicher Miete an ihre Kinder vermieten und trotzdem 100% der Ausgaben als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Der Werbungskostenabzug ist ausgeschlossen, wenn das Kind die Wohnung unentgeltlich benutzen darf.<sup>215</sup> Dies ist meines Erachtens schon allein aufgrund des Fremdvergleichs erklärbar, da eine solche Vereinbarung zwischen fremden Dritten nicht geschlossen werden würde.

Bei einer Miete, die weniger als 66 % der ortsüblichen Miete beträgt, ist eine Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil erforderlich. Für den entgeltlichen Teil sind Werbungskosten abzugsfähig.<sup>216</sup> Weiterhin kann man folgern, dass dadurch, dass die Miete ca. ein Drittel weniger als ortsüblich betragen darf, die Eltern leichter Verluste aus Vermietung und Verpachtung generieren oder vergrößern und ihre Steuerlast senken können. Gleichzeitig kann das Kind kostengünstiger wohnen, da es weniger Mietaufwand hat.

Als ortsübliche Miete gilt die ortsübliche Kaltmiete zuzüglich der nach der Zweiten Berechnungsverordnung umlagefähigen Betriebskosten.<sup>217</sup> Dazu gehören z. B. gemäß § 41 Abs. 3 Nr. 1 II. BV die Grundsteuer und die Kosten der Straßenreinigung und Müllbeseitigung nach § 41 Abs. 3 Nr. 3 II. BV. Bei dem Mietpreisvergleich ist Voraussetzung, dass Art, Lage und Ausstattung der Wohnung, die für die ortsübliche Miete herangezogen wird, vergleichbar sind mit der Wohnung, die beispielsweise von den Eltern an das Kind vermietet wird.<sup>218</sup> Bei dem Mietpreis-Vergleich wird die Kaltmiete zuzüglich der vereinbarten Umlagen mit der ortsüblichen Kaltmiete zuzüglich *aller* nach Betriebskostenverordnung<sup>219</sup> zulässiger Umlagen verglichen. Es sollte daher darauf geachtet werden, die Bruttomiete nicht zu nahe am Grenzwert der ortsüblichen Kaltmiete auszurichten, da der Vergleichsmaßstab alle umlagefähigen Nebenkosten mit einbezieht.<sup>220</sup>

Bezahlt das Kind die Miete ganz oder teilweise aus dem Barunterhalt der Eltern steht dies der steuerlichen Anerkennung nicht entgegen. Die aktuelle Kommentierung<sup>221</sup> verweist dabei auf ein Urteil des BFH vom 19.10.1999. Darin führt der BFH aus, dass keine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i. S. v. § 42 AO darin liege, dass Eltern mit

<sup>214</sup> Die Vermietungstätigkeit ist auf Dauer angelegt, wenn sie bei Beginn der Vermietung keiner Befristung unterliegt (z.B. wegen einer Selbstnutzungsabsicht). Vgl. BFH, Urteil v. 14.12.2004, AZ: IX R 1/04.

<sup>215</sup> Vgl. Rosseburg, Verträge mit nahen Angehörigen, S. 8.

<sup>216</sup> Vgl. ebd., S. 8.

<sup>217</sup> Vgl. R 21.3 EStR (2012).

<sup>218</sup> Vgl. ebd.

<sup>219</sup> § 27 Abs. 1 II. BV verweist auf die Betriebskostenverordnung.

<sup>220</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 742.

<sup>221</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 42 Rz. 123; vgl. Koenig in Pahlke/ Koenig, AO-Kommentar, § 42 Rz. 39.

ihrem unterhaltsberechtigten Kind einen Mietvertrag schließen und die Unterhaltszahlung um die Miete kürzen. Für die weitere Begründung verweist der BFH auf ein anderes BFH-Urteil.<sup>222</sup> In dieser Entscheidung führte der BFH aus, dass den Eltern die Wahl der Unterhaltsgewährung grundsätzlich freistehe. Außerdem benötige das Kind Barunterhalt für eine Wohnung unabhängig davon, ob es nun bei den Eltern eine Wohnung miete oder bei einem fremden Vermieter. Die Kosten entstünden in beiden Fällen. Der BFH argumentierte weiter, dass es irrelevant sei, ob die Eltern die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nun durch einen fremden Dritten oder durch ihr eigenes Kind erzielen. Außerdem stelle es eine Benachteiligung dar, wenn einem Mietvertrag, der dem Fremdvergleich standhalte, die steuerliche Anerkennung versagt werden würde, weil der Mieter ein unterhaltsberechtigtes Kind ist.<sup>223</sup> Denn auch wenn sich der Unterhalt auf dem Konto mit den eigenen Einkünften vermischt, hat das Kind die Miete aus eigenen Mitteln bezahlt. Die Mietzahlungen und die Unterhaltszahlungen sind zwei voneinander zu trennende zivilrechtliche Vorgänge, die auch steuerlich voneinander getrennt werden müssen.<sup>224</sup> Der BFH unterstellt, dass der Mietvertrag unabhängig von der Zahlung des Barunterhalts zustande kommt.<sup>225</sup>

Anders verhält es sich, wenn das Kind nicht unterhaltsbedürftig ist und von den Eltern Geld für die mietvertraglichen Verpflichtungen geschenkt bekommt. Hier zweifelt der BFH daran, dass eine Vermögensverschiebung des Geldes stattfindet.<sup>226</sup> Für die steuerliche Anerkennung ist es notwendig, dass das Geld aus dem Vermögen des Mieters in das Vermögen des Vermieters übergeht.<sup>227</sup> Wenn erkennbar ist, dass der Mieter die Miete wirtschaftlich nicht oder nur sehr schwer aufbringen kann, ist dies ein Beweiszeichen dafür, dass die Miete dem Mieter im Voraus von dem Vermieter zur Verfügung gestellt wird. Die steuerliche Anerkennung wird dann versagt<sup>228</sup>, da der BFH den Vertrag für ein Scheingeschäft hält.<sup>229</sup>

Weiterhin werden Mietverträge steuerlich nicht anerkannt, wenn Eltern und Kind noch eine Hausgemeinschaft bilden<sup>230</sup> und wenn den Eltern mehr Rechte zustehen als es bei einem fremden Vermieter der Fall wäre (z. B. ein (Mit-) Nutzungsrecht).<sup>231</sup>

Auch wenn die eben vorgestellten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung erfüllt sind, kann die Gestaltung rechtsmissbräuchlich sein.<sup>232</sup>

<sup>222</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.1999, AZ: IX R 30/98.

<sup>223</sup> Vgl. BFH v. 19.10.1999 IX R 39/99.

<sup>224</sup> Vgl. BFH v. 17.12.2002 IX R 35/99.

<sup>225</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 42 Rz. 123.

<sup>226</sup> Vgl. Hessisches FG, Urteil v. 15.09.2011, AZ: 12 K 1960/06.

<sup>227</sup> Vgl. Koch, Verträge zwischen Angehörigen, S. 33.

<sup>228</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 28.01.2003, AZ: IX R 53/00 (NV).

<sup>229</sup> Vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9 K 9009/08.

<sup>230</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.1999, AZ: IX R 39/99.

<sup>231</sup> Vgl. ebd.; st. Rspr. laut FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.03.2012, AZ: 9 K 9009/08.

§ 42 AO regelt den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift besagt, dass das Steuergesetz durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden kann. Absatz 2 Satz 1 dieser Vorschrift regelt, dass ein Missbrauch vorliegt, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Gemäß Satz 2 gilt dies nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Ist es dem Steuerpflichtigen nicht möglich, solche Gründe nachzuweisen, besteht die Annahme eines Missbrauchs i. S. v. § 42 AO.<sup>233</sup>

Die Gestaltung eines Mietverhältnisses ist rechtsmissbräuchlich, wenn die Eltern trotz der Vereinbarung mit ihrem Kind wirtschaftlich so gestellt sind, wie sie es auch ohne diese Vereinbarung wären.<sup>234</sup> Ebenso kann die Verlagerung von Einkünften, z. B. von Eltern auf ihre Kinder, um Steuern zu sparen, ein Gestaltungsmissbrauch sein, wenn der Vertrag nicht dem Fremdvergleich standhält.<sup>235</sup> Die Gestaltung von Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen verfolgt oftmals das Ziel, die Gesamtsteuerbelastung in der Familie zu senken. Dies geschieht über die mehrfache Ausnutzung von Freigrenzen und Freibeträgen, indem Einkünfte von einer Person auf eine andere verlagert werden. Dabei ist es jedoch rechtsmissbräuchlich, wenn gegenseitige Zahlungsverpflichtungen eingegangen, die jeweilige Situation aber wirtschaftlich nicht verändert wird.<sup>236</sup> Es ist bei solchen Gestaltungen entscheidend, ob der Gesetzgeber mit dem von der Steuernorm bezweckten Erfolg auch Gestaltungen dieser Norm im Ergebnis besteuern möchte.<sup>237</sup>

Ein Gestaltungstipp bei der Vertragsgestaltung mit Angehörigen ist, Verträge mit entfernteren Verwandten abzuschließen, da bei entfernterem Verwandtschaftsgrad die Finanzverwaltung eher bereit ist, einen Interessengegensatz anzunehmen. Ist ein natürlicher Interessengegensatz anzunehmen, muss das Vertragsverhältnis nicht auf die steuerlichen Voraussetzungen überprüft werden und ist steuerlich anzuerkennen.<sup>238</sup> Zudem ist es sinnvoll, sich an vorgefertigte Vertragsmuster zu halten. Am sichersten ist es meines Erachtens jedoch, sich von einem Steuerberater beraten zu lassen und den Vertrag von diesem auf Erfüllung der Voraussetzungen überprüfen zu lassen.

---

<sup>232</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 41 Rz. 11.

<sup>233</sup> Vgl. Ax et. al., Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, S. 130.

<sup>234</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 42 Rz. 125; vgl. BFH, Urteil v. 25.07.1995, AZ: IX R 66/93 (NV).

<sup>235</sup> Vgl. Drüen in Tipke/ Kruse, AO-Kommentar, § 42 Rz. 55.

<sup>236</sup> Vgl. Ratschow in Klein, AO-Kommentar, § 42 Rz. 121; vgl. BFH v. 29.08.2007, AZ: IX R 17/07.

<sup>237</sup> Vgl. Koenig in Pahlke/Koenig, AO-Kommentar, § 42 Rz. 44.

<sup>238</sup> Vgl. Gemeinhardt, steuerliche Anerkennung, S. 739.

## 7. Zusammenfassung

Kinderbetreuungskosten sind nun ab dem Veranlagungszeitraum 2012 einheitlich als Sonderausgaben abziehbar und können für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres i. H. v. zwei Dritteln, maximal 4.000 € pro Kind und Jahr berücksichtigt werden. Die neue Regelung befindet sich in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

Beim Kindergeld sind volljährige Kinder grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums zu berücksichtigen. Bis zu diesem Zeitpunkt sind die Einkünfte des Kindes ab dem Veranlagungszeitraum 2012 unerheblich. Über den ersten Abschluss hinaus werden sie nur berücksichtigt, wenn sie einer der Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Nr. 2 EStG erfüllen und keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgehen. Auch erwerbslose Kinder werden unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 4 Nr. 1 EStG berücksichtigt. Die Berücksichtigung erfolgt grundsätzlich höchstens bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres. Lediglich wenn das Kind vorher Zivildienst oder einen Freiwilligendienst absolviert hat, wird für diese Zeit das Kindergeld auch über das 25. Lebensjahr hinaus gezahlt.

Unter gesellschaftspolitischen Aspekten kann die Anrechnung des Kindergeldes auf die Grundsicherung für Arbeitslose sehr kontrovers gesehen werden. Es finden sich jeweils Argumente, die diese als sozial gerecht oder sozial ungerecht einstufen. Maßnahmen des Staates, wie Erhöhung des Grundfreibetrags, Änderung des Steuersatzes oder direkte Geldzahlungen helfen oft nur den Vielverdienern, während Geringverdiener „leer ausgehen“.

Besonders umfassend sind die Regelungen zu Vertragsverhältnissen zwischen Eltern und Kindern, die steuerlich anerkannt werden sollen. Diese Verträge müssen zivilrechtlich wirksam geschlossen sein, klare und eindeutige Vereinbarungen beinhalten und ernstlich gewollt sein. Es darf sich also nicht um ein Scheingeschäft i. S. d. § 41 Abs. 2 AO handeln. Desweiteren muss der Vertragsinhalt dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und tatsächlich so wie vereinbart und unter fremden Dritten üblich durchgeführt werden. Der Vertrag darf nicht dazu benutzt werden, um auf missbräuchliche Art Einkünfte in der Familie, z. B. von Eltern auf Kinder, zu verlagern und somit die Gesamtsteuerbelastung in der Familie zu senken. Es gibt aber legale Gestaltungsmöglichkeiten.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass das Thema „Kinder im Einkommensteuergesetz“ immer noch eine große Bedeutung hat, auch wenn die Geburtenrate zurückgeht. Die umfassenden Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 bekräftigen die große Relevanz dieses Themas.

## Summary

The *Steuervereinfachungsgesetz* from the first of November 2011 brought a lot of modifications concerning children in the Income Tax Act.

Taxpayers are allowed to aver child care expenses in their income tax return. Important is that child care expenses can only be avered for children before completion of the 14<sup>th</sup> year of life. The amount of expenditures is limited to two-thirds of the incurred expenditures but maximal to an amount of 4.000 € a child a year. This provision is located in article 10 paragraph 1 No. 5 Income Tax Act.

Taxpayers get family allowance for children before they graduate the first time. After graduation the children have to fulfil special conditions of article 32 paragraph 4 No. 2 Income Tax Act to be regarded in the income tax return of their parents any longer. Even unemployed children can be regarded under special conditions of article 32 paragraph 4 No. 1 Income Tax Act. Family allowance is paid for children before completion of the 25<sup>th</sup> year of life at the longest. Only in case that the children have worked through a civilian service or another voluntary service family allowance can be paid after completion of the 25<sup>th</sup> year of life.

Furthermore socio-political aspects have been considered. The allowance of the family allowance on the basic security benefits for job seekers can be seen very controversially. On the one hand there are arguments which classify the allowance as socially fair and on the other hand there are arguments classifying it as socially unfair. Measures of the state, as for instance an increase of the personal exemption, an alteration of the tax rate or a monetary payment to the citizens, often only help high earners whereas low earners get nothing.

Contractual relationships between parents and their children are governed very comprehensively. The contracts have to be contracted according to civil law and the agreements have to be distinct, obvious and volitional. Additionally the agreements must conform to the arm's length principle and they have to be performed as contracted. These contracts must not be used to relocate earnings for example from parents to children to reduce the total tax burden within the family in an abusive way of article 42 paragraph 2 General Fiscal Law.

To put it in a nutshell children in the Income Tax Act still have a great relevance even though we have a declining birth-rate in Germany. Children can have a great impact on the income tax return of their parents and also the comprehensive modifications concerning children in the Income Tax Act show the great relevance of this issue.

## Literaturverzeichnis

- Ax, Rolf; Große,Thomas; Melchior, Jürgen; Lotz, Anja; Ziegler, Christian:** Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung. 20. Auflage, Stuttgart 2010. [Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung]
- Beetz, Sandra:** Soziale Gerechtigkeit und Hartz IV? Eine Analyse der sozialen Gerechtigkeit für die Anrechnung des Kindergeldes auf Grundsicherungsleistungen nach SGB II. Baden- Baden 2012. [Soziale Gerechtigkeit]
- Bering, Stefan; Friedenberger, Martin:** Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze. Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder ab 2012. In: NWB, Heft 4, 2012, S. 278-286. [Wegfall der Einkünfte- und Bezügegrenze]
- Blümich (Begründer):** Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar. Band 2, 114. Erg. Lfg., München 2012. [EStG-Kommentar]
- Blümich (Begründer):** Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar. Band 3, 114. Erg. Lfg., München 2012. [EStG-Kommentar]
- Bordewin, Arno (Begründer); Brandt, Jürgen:** Kommentar zum Einkommensteuergesetz. EStG. Band 3, 312. Erg. Lfg., Heidelberg 2012. [EStG-Kommentar]
- Bundesagentur für Arbeit:** Merkblatt für Arbeitslose. URL: <http://www.arbeitsagentur.de/zentraler-Content/Veroeffentlichungen/Merkblatt-Sammlung/MB-f-Arbeitslose.pdf>  
(Stand: 20.08.2012). [Merkblatt für Arbeitslose]
- Bundesministerium der Finanzen:** Datensammlung zur Steuerpolitik. URL: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren\\_Bestellservice/2012-06-07-datensammlung-zur-steuerpolitik-2012.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2012-06-07-datensammlung-zur-steuerpolitik-2012.pdf?__blob=publicationFile&v=3)  
(Stand: 18.08.2012). [Datensammlung zur Steuerpolitik]
- Bundeszentralamt für Steuern:** Familienleistungsausgleich; Kindergeldmerkblatt 2012. In: Bundessteuerblatt I, 62. Jg., Nr. 5, 2012, S. 316-327. [Merkblatt Kindergeld]

- Bundeszentralamt für Steuern:** Familienleistungsausgleich. Auswirkungen des Steuervereinfachungsgesetzes 2011. In: Bundessteuerblatt I, 62. Jg., Nr. 1, 2012, S. 40-42. [Familienleistungsausgleich]
- Christoffel, Hans Günter; Geiß, Wolfgang:** Einkommensteuererklärung 2011/2012. Bornheim/Freiburg 2011. [Einkommensteuererklärung]
- Crome, Malte:** Hartz IV- Rechte erfolgreich durchsetzen. Ein Leitfaden für Sozialberater. Freiburg im Breisgau 2011 [Hartz IV], zitiert nach: Papenheim, Heinz- Gert et. al.: Verwaltungsrecht für die Soziale Praxis. 14. Auflage, Frechen 1998, S. 7.
- Frankfurter Allgemeine Zeitung GmbH:** Die Bärtesteuer. Moderne Russen waren glatt rasiert. URL: <http://www.faz.net/aktuell/finanzen/die-baertesteuer-moderne-russen-waren-glatt-rasiert-11050921.html> (Stand: 21.07.2012). [Bärtesteuer]
- Frankfurter Allgemeine Zeitung GmbH:** Streit über Betreuungsgeld. Was braucht man zum Leben? URL: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/wirtschaftspolitik/streit-ueber-betreuungsgeld-was-braucht-man-zum-leben-11730501.html> (Stand: 17.08.2012) [Streit über Betreuungsgeld]
- Frotscher, Gerrit (Hrsg.):** Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Band 3, 169. Erg. Lfg., Freiburg 2012. [EStG-Kommentar]
- Gemeinhardt, Gereon:** Verträge unter nahen Angehörigen – steuerliche Anerkennung. In: Betriebs Berater. Heft 12, 2012, S. 739-747. URL: <http://www.juris.de/jportal/portal/t/ztg/page/jurisw.psml?doc.hl=1&doc.id=jzs-B2-1212A-739-1%3Ajuris-zs00&documentnumber=3&numberofresults=4&showdoccase=1&doc.part=B&paramfromHL=true#focuspoint> (Stand: 22.06.2012). [steuerliche Anerkennung]
- Gemeinhardt, Gereon:** Verträge unter nahen Angehörigen – steuerliche Anerkennung. In: Betriebs Berater. Heft 12, 2012, S. 739 – 747. URL: <http://www.juris.de/jportal/portal/t/ztg/page/jurisw.psml?doc.hl=1&doc.id=jzs-B2-1212A-739-1%3Ajuris-zs00&documentnumber=3&numberofresults=4&showdoccase=1&doc.part=B&paramfromHL=true#focuspoint> (Stand: 22.06.2012). [steuerliche Anerkennung], zit. nach Zipfel, Lars; Pfeffer, Christian: Verträge unter nahen Angehörigen. In: Betriebs Berater. Heft 7, 2010, S. 343-347. [Angehörige]

- Haufe Online Redaktion:** Einzelfragen zur steuerlichen Berücksichtigung volljähriger Kinder ab 2012.  
URL:  
[https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einzelfragen-zur-steuerlichen-beruecksichtigung-volljaehriger-kinde\\_164\\_73688.html](https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einzelfragen-zur-steuerlichen-beruecksichtigung-volljaehriger-kinde_164_73688.html) (Stand: 01.07.2012).  
[Einzelfragen zur steuerlichen Berücksichtigung]
- Haufe Online Redaktion:** Einkommensgrenze für Kinder entfällt ab 2012. BMF widmet sich der neuen Rechtslage.  
URL:  
[https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einkommensgrenze-fuer-kinder-entfaellt-ab-2012-bmf-widmet-sich-der\\_164\\_73382.html](https://www.haufe.de/steuern/finanzverwaltung/einkommensgrenze-fuer-kinder-entfaellt-ab-2012-bmf-widmet-sich-der_164_73382.html) (Stand: 05.07.2012).  
[Einkommensgrenze entfällt]
- Hermann, Carl;  
Heuer, Gerhard;  
Raupach, Arndt:** Einkommensteuergesetz. Körperschaftssteuergesetz. Kommentar. 234. Erg. Lfg., Köln 2009. [EStG-Kommentar]
- Initiative Neue Soziale Marktwirtschaft:** Von Alkopopsteuer bis Umsatzsteuer: Beim Besteuern ist die Politik kreativ. URL:  
<http://www.insm.de/insm/Publikationen/Dossiers/Steuern-und-Finzen/INSM-Dossier-Steuern/Von-Alkopopsteuer-bis-Umsatzsteuer-Beim-Besteuern-ist-Politik-kreativ.htm>  
(Stand: 21.07.2012). [Alkopopsteuer bis Umsatzsteuer]
- Jauch, David:** Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder. In: Die Steuerfachangestellten. Heft 7, 2012, S. 7-14.  
[Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder]
- Kanzler, Hans-Joachim;  
Nacke, Alois:** Steuerrecht aktuell. Spezial Steuergesetzgebung 2011/2012. Herne 2012.
- Klein, Franz (Begründer):** Abgabenordnung. Kommentar, 11. Auflage, München 2012. [AO-Kommentar]
- Kreft, Volker:** Einkommensteuerrecht. 11. Auflage, Münster 2009.  
[Einkommensteuerrecht]
- Koch, Tino:** Verträge zwischen Angehörigen. In: Niedersächsisches Zahnärzteblatt. Heft 02, 2011, S. 33-35. [Verträge zwischen Angehörigen]

- Lademann, Fritz:** Kommentar zum Einkommensteuergesetz. Band 4, 4. Auflage, 183. Erg. Lfg., Stuttgart 1997. [EStG-Kommentar]
- Niejahr, Elisabeth:** Mit der großen Gießkanne. In: Die Zeit, Nr. 7, 2011, URL: <http://www.zeit.de/2011/07/Familie/komplettansicht> (Stand:18.07.2012). [Gießkanne]
- Nolte, Anna M.:** Änderungen durch das StVereinfG 2011 und das BMF-Schreiben vom 14.3.2012. Kinderbetreuungskosten. In: NWB, Heft 18, 2012, S. 1508-1522. [Kinderbetreuungskosten]
- Obermaier, Sebastian E.:** Arbeitslosengeld II in Frage und Antwort. München 2009. [Arbeitslosengeld II]
- o.A.:** Betreuungsgeld. URL: <http://www.betreuungsgeld-aktuell.de/betreuungsgeld/> (Stand: 17.08.2012). [Betreuungsgeld]
- o.A.:** Hartz IV Kindergeld – Kinder und Armut. URL: <http://www.hartz-4-empfaenger.de/hartz-4-kindergeld> (Stand: 18.07.2012). [Hartz IV Kindergeld]
- o.A.:** Nachhaltige Entwicklung im volkswirtschaftlichem Unterricht. URL: <http://vwl-nachhaltig.de/Steuern.html> (Stand: 13.07.2012). [Nachhaltige Entwicklung]
- Pahlke, Armin;  
Koenig, Ulrich (Hrsg.):** Abgabenordnung. §§ 1 bis 368. Kommentar. 2. Auflage, München 2009. [AO-Kommentar]
- Paintner, Thomas:** Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick. In: Deutsches Steuerrecht, 49. Jg., Heft 40, 2011, S.1877-1882. [Steuervereinfachungsgesetz 2011]
- Rosseburg, Melanie:** Verträge mit nahen Angehörigen. In: Die Steuerfachangestellten. Heft 9, 2012, S. 2-9. [Verträge mit nahen Angehörigen]
- Schmidt, Ludwig  
(Begründer):** Einkommensteuergesetz. Kommentar. 31. Auflage, München 2012. [EStG Kommentar]
- Schmitt, Georg:** Wenn die Übergangszeit zwischen Schule und Wehr- bzw. Freiwilligendienst mehr als vier Monate dauert. In: Der Betrieb, 65. Jg., Nr. 23, 2012, S. M 8. [Übergangszeit]

- Schmitt, Georg:** StVerG 2011: Wegfall der Einkommensgrenze beim Kindergeld (BMF- Schreiben vom 7.12.2011). In: Der Betrieb, 65. Jg., Nr. 4, 2012, S. M 10. [StVerG 2011]
- Spiegel Online:** Höherer Grundfreibetrag. Steuerzahler können auf Entlastung hoffen. URL: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/grundfreibetrag-muss-auf-8352-euro-angehoben-werden-a-829946.html> (Stand: 24.07.2012). [Höherer Grundfreibetrag]
- Spiegel Online:** Steuertarif 2010, URL: <http://www.spiegel.de/fotostrecke/die-wichtigsten-fakten-wer-die-meisten-steuern-zahlt-fotostrecke-58351-4.html> (Stand: 17.08.2012)
- Splittingtabelle 2012:** URL: <http://www.splittingtabelle.de/Splittingtabelle-2012.pdf> (Stand: 31.08.2012)
- Steck, Brigitte;  
Kossens, Michael:** Hartz IV- Reform 2011. Regelsatzsystem, Bildungspaket, Leistungen für Unterkunft und Heizung. 3. Auflage, München 2011. [Hartz IV- Reform 2011]
- Strantz, Cosima;  
Stutzer, Erich:** Familien, Kindergeld und Einkommensteuer. In: Statistisches Monatsheft Baden-Württemberg. Heft 12, 2006, S. 17 – 20. [Kindergeld und Einkommensteuer]
- Tipke, Klaus;  
Kruse, Heinrich Wilhelm:** Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar. 123. Erg. Lfg., Köln 2011. [AO-Kommentar]
- Tipke, Klaus;  
Lang, Joachim:** Steuerrecht. 20. Auflage, Köln 2010. [Steuerrecht]

# Rechtsquellenverzeichnis

## 1. Urteile

Gericht und Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
<b>Bundesfinanzhof</b>		
08.11.1972	VI R 309/70	<sup>1</sup>
24.06.1976	IV R 101/75	<sup>2</sup>
29.11.1982	GrS 1/81	BStBl II 1983, S. 272-277
29.08.1986	III R 209/82	BStBl II 1987, S. 167-169
28.11.1986	III R 1/86	BStBl II 1987, S. 490-491
18.12.1990	VIII R 290/82	BStBl II 1991, S. 391-395
25.07.1995	IX R 66/93 (NV)	<sup>3</sup>
07.05.1996	IX R 69/94	BStBl II 1997, S. 196-197
20.10.1997	IX R 38/97	BStBl II 1998, S. 106-108
06.11.1997	III R 27/91	BStBl II 1998, S. 187-190
04.06.1998	III R 94/96 (NV)	<sup>4</sup>
09.06.1999	VI R 33/98	BStBl II 1999, S. 701-705
19.10.1999	IX R 30/98	BStBl II 2000, S. 223-224
19.10.1999	IX R 39/99	BStBl II 2000, S. 224-227
23.04.2002	IX R 52/99	BStBl II 2003, S. 234-235
17.12.2002	IX R 35/99 (NV)	<sup>5</sup>
28.01.2003	IX R 53/00 (NV)	<sup>6</sup>
10.12.2003	IX R 12/01	BStBl II 2004, S. 643-646

<sup>1</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1ozq/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE107450122.pdf>

<sup>2</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1p0p/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE002827650.pdf>

<sup>3</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1p1f/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE955100560.pdf>

<sup>4</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1p8r/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE985110860.pdf>

<sup>5</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pb9/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE200350112.pdf>

<sup>6</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pd1/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE200350263.pdf>

## XIV

22.09.2004	III R 40/03	BStBI II 2005, S. 326-328
14.12.2004	IX R 1/04	BStBI II 2005, S. 211-212
29.08.2007	IX R 17/07	BStBI II 2008, S. 502-504
25.09.2008	III R 91/07	BStBI II 2010, S. 47-48
25.11.2010	III R 79/09	BStBI II 2011, S. 450-451
07.04.2011	III R 24/08	BStBI II 2012, S. 210-213
22.12.2011	III R 41/07	<sup>7</sup>
08.05.2012	III B 2/11 (NV)	<sup>8</sup>

### Finanzgerichte

FG Baden-Württemberg 06.12.2010	6 K 2894/07	<sup>9</sup>
FG Hessen 15.09.2011	12 K 1960/06	<sup>10</sup>
FG München 19.04.2011	13 K 1655/09	<sup>11</sup>
FG Berlin-Brandenburg 08.03.2012	9 K 9009/08	<sup>12</sup>
FG Münster 04.07.2012	5 K 3809/10 Kg, AO	<sup>13</sup>

---

<sup>7</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pgk/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201210090.pdf>

<sup>8</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pie/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201250367.pdf>

<sup>9</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pk2/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201275004.pdf>

<sup>10</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1plq/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201270643.pdf>

<sup>11</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1ksj/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201171128.pdf>

<sup>12</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pnd/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201270693.pdf>

<sup>13</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1pou/page/jurisw.psml/screen/JWPDFScreen/filename/STRE201270730.pdf>

**Bundesverfassungsgericht**

09.02.2010	1 BvL 1/09	15
11.03.2010	1 BvR 3163/09	16

**2. Bundestags-Drucksachen**

BT-Drucks. 17/5125, URL: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/051/1705125.pdf>  
(Stand: 07.08.2012)

**3. Verwaltungsanweisungen**

BMF-Schreiben vom 07.12.2011, IV C 4 - S 2282/07/0001-01, Steuerliche Berücksichtigung volljähriger Kinder nach Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 (BGBl. I S. 2131) ab 2012; BMF-Schreiben zu § 32 Absatz 4 EStG, BStBl I 2011 S. 1243. [Berücksichtigung volljähriger Kinder]

BMF-Schreiben vom 14.03.2012, IV C 4 - S 2221/07/0012 :012, Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2012 (§ 10 Absatz 1 Nummer 5 EStG), BStBl I 2012, S. 307. [Kinderbetreuungskosten]

**4. Verordnungen**

Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (Zweite Berechnungsverordnung - II. BV), in der Fassung der Bekanntmachung vom 12.10.1990, BGBl I S. 2178, zuletzt geändert durch Artikel 78 Absatz 2 des Gesetzes vom 23.11.2007, BGBl I S. 2614.

Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten (Betriebskostenverordnung - BetrKV), in der Fassung vom 25.11.2003, BGBl I S. 2346, zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 03.05.2012, BGBl I S. 958.

Die elektronischen Quellen befinden sich auf der beigefügten CD.

<sup>15</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1ibl/page/jurisw.psm1/screen/JWPDFScreen/filename/KVRE387191001.pdf>

<sup>16</sup><http://www.juris.de/jportal/portal/t/1l2d/page/jurisw.psm1/screen/JWPDFScreen/filename/KVRE387871001.pdf>

## Eidesstattliche Versicherung

Ich versichere, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt habe.

Embsen, 09.09.2012

Ort, Datum

C. Rehkö

Unterschrift