

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Abzug der nun den SA zuzuordnenden Kinderbetreuungskosten bei der Ermittlung der Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte und Gesamtbetrag der Einkünfte für deren Verwendung in außersteuerlichen Normen (Einfügung eines zweiten Satzes in Abs. 5a Satz 2)
- Kein Einbezug von nach § 32d Abs. 1 abgeltend besteuerten Einkünften in die Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen und zVE (Streichung des Satzes 2 in Abs. 5b)
- Fundstelle: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

§ 2

Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

- (1) ¹Der Einkommensteuer unterliegen
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
 4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
 7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerverpflichtung oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerverpflichtung erzielt. ²Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.
- (2) ¹Einkünfte sind
1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k und 13a),
 2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a).

²Bei Einkünften aus Kapitalvermögen tritt § 20 Absatz 9 vorbehaltlich der Regelung in § 32d Absatz 2 an die Stelle der §§ 9 und 9a.

ESTG § 2

(3) Die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Absatz 3, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte.

(4) Der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen, ist das Einkommen.

(5) ¹Das Einkommen, vermindert um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 und um die sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge, ist das zu versteuernde Einkommen; dieses bildet die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer. ²Knüpfen andere Gesetze an den Begriff des zu versteuernden Einkommens an, ist für deren Zweck das Einkommen in allen Fällen des § 32 um die Freibeträge nach § 32 Absatz 6 zu vermindern.

(5a) ¹Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) an, erhöhen sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 32d Absatz 1 und nach § 43 Absatz 5 zu steuernden Beträge sowie um die nach § 3 Nummer 40 steuerfreien Beträge und mindern sich um die nach § 3c Absatz 2 nicht abziehbaren Beträge. ²**Knüpfen außersteuerliche Rechtsnormen an die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte) an, mindern sich für deren Zwecke diese Größen um die nach § 10 Absatz 1 Nummer 5 abziehbaren Kinderbetreuungskosten.**

(5b) ¹Soweit Rechtsnormen dieses Gesetzes an die in den vorstehenden Absätzen definierten Begriffe (Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen) anknüpfen, sind Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 nicht einzubeziehen. ²*Satz 1 gilt nicht in den Fällen*

- 1. des § 10b Absatz 1, wenn der Steuerpflichtige dies beantragt, sowie*
- 2. des § 32 Absatz 4 Satz 2, des § 32d Absatz 2 und 6, des § 33 Absatz 3 und des § 33a Absatz 1 Satz 5 und Absatz 2 Satz 2.*

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Köln
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Kanzler, Die wichtigsten Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, NWB 2011, 525; Scharfenberg/Marbes, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, Aktuelles Steuerrecht rund um die GmbH zum Jahreswechsel 2011/2012, GmbHR 2011, 1233; P. Fischer, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1; Krämer, § 2 Abs. 5b EStG idF nach dem StVereinfG 2011 – Das „Hin und Her“ der Einbeziehung von Kapitalerträgen, EStB 2012, 105.

Verwaltungsanweisungen: BMF-Schreiben vom 7.12. 2011, BStBl. I 2011, 1243.

Kompaktübersicht

Gegenstand der Änderungen: In § 2 Abs. 5a wird ein neuer Satz 2 eingefügt. In Abs. 5b wird der bisherige Satz 2 gestrichen. J 11-1

Rechtsentwicklung: J 11-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2004** s. § 2 Anm. 5.

► **StÄndG 2007 v. 19.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): § 2 Abs. 6 Satz 1 wurde dahingehend angepasst, dass der Tarifkappungsbetrag aus § 32c vorrangig vor den anrechenbaren ausländ. Steuern und den StErmäßigungen von der tariflichen ESt. abzuziehen sowie vor den StErhöhungsbeträgen nach § 34c Abs. 5, der Nachsteuer nach § 10 Abs. 5 und dem Zuschlag nach § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes zu berücksichtigen ist.

► **UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 wird ergänzt um einen Satz 2, der die Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung von Einkünften, die der Abgeltungsteuer unterliegen, berücksichtigt. Abs. 5a wird ergänzt um Verweisungen auf die Vorschriften zur Abgeltungsteuer. Abs. 5b sondert die Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, aus den übrigen Einkünften aus. Abs. 6 wird ergänzt um einen Verweis auf § 34 Abs. 3 und Abs. 4, die Regelungen zu Kapitalerträgen enthalten, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen.

► **SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008** (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Die Änderung von Abs. 6 Satz 2 Halbs. 2 durch das SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124) ordnet an, dass die durch das Eigenheimrentengesetz (BGBl. I 2008, 1509) erhöhte Grundzulage für junge Zulagenberechtigte (sog. Berufseinsteiger-Bonus) nicht in die Günstigerprüfung zwischen SA-Abzug und Zulagenförderung einbezogen wird, um einen erhöhten Ermittlungsaufwand der FÄ zu vermeiden. Die Neufassung von Abs. 6 Satz 3 hat keine materiell-rechtl. Änderung gegenüber dem bisherigen Satz 3 zur Folge.

► **BürgEntlG-KV v. 16.7.2009** (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Durch das BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) wird § 2 Abs. 6 Satz 1 neu gefasst. Es handelt sich bei allen Änderungen lediglich um redaktionelle Folgeänderungen. Gestrichen wurde, dass bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. von der tariflichen ESt. der „Entlastungsbetrag nach § 32c“ abzuziehen ist sowie dass die tarifliche ESt. um „die Nachsteuer nach § 10 Abs. 5“ zu vermehren ist. Schließlich hat der Gesetzgeber die Verweisung auf § 3 Abs. 4 Satz 2 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes um den Zusatz „in der Fassung der Bekanntmachung

vom 26. August 1985 (BGBl. I S. 1756), das zuletzt durch Artikel 18 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung“ ergänzt.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Abs. 2 Nr. 1 wird in die Verweisung der Vorschriften, nach denen der „Gewinn“ zu ermitteln ist, ein Verweis auf § 13a aufgenommen. In Abs. 5 Nr. 2 wird eine bislang fehlgehende Verweisung auf § 33a Abs. 1 Satz 5 korrigiert.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Neuregelungen sind in Art. 1 Nr. 2 Buchst. a und b des StVereinfG 2011 enthalten. In § 2 Abs. 5a wird ein neuer Satz 2 eingefügt. In Abs. 5b wird der bisherige Satz 2 gestrichen

J 11-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Für Art. 1 Nr. 2 Buchst. a und b tritt das StVereinfG 2011 nach Art. 18 Abs. 1 am 1.1.2012 in Kraft. In diesem Zeitpunkt bestimmt § 52 Abs. 1 gem. Art. 1 Nr. 33 Buchst. b iVm. Art. 1 Abs. 1 StVereinfG 2011, dass die Regelungen des ESTG für den VZ 2012 gelten. Damit gelten beide Regelungen erstmals im VZ 2012.

J 11-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:**

▷ **Abs. 5a Satz 2:** Die Regelung stellt eine Folgeänderung zur Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 dar, in dem die stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten neu gefasst wird. Kinderbetreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind sind nach dem neuen § 10 Abs. 1 Nr. 5 nur noch als SA abzugsfähig. Abs. 5a Satz 1 knüpft daran an und bestimmt, dass die nunmehr den SA zuzuordnenden Kinderbetreuungskosten bei der Ermittlung der Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte für deren Verwendung in außersteuerlichen Normen abzuziehen sind.

▷ **Abs. 5b Satz 2:** Die Regelung soll nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/5125, 34) den im Zuge der Einführung der Abgeltungssteuer erwünschten reduzierten Verwaltungsaufwand gewährleisten. Aufgrund der Aufhebung des Abs. 5b Satz 2 werden künftig abgeltend besteuerte Einkünfte nach § 32d Abs. 1 ausnahmslos nicht mehr in die Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen einbezogen.

► **Bedeutung der Änderungen in Abs. 5a Satz 2:**

▷ **Wirkung der einkommensteuerlichen Änderungen für sozialrechtliche Vorschriften:** Durch das StVereinfG 2011 wird der Abzug von Kinderbetreuungskosten verändert. § 4b und § 9c sind entfallen. Der Regelungsinhalt des § 9c wird – modifiziert – in § 10 Abs. 1 Nr. 5 übernommen. Die Unter-

scheidung von erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Aufwendungen ist entfallen. Kinderbetreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind sind nach dem neuen § 10 Abs. 1 Nr. 5 nur noch als SA abzugsfähig (vgl. P. Fischer, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1). Da die stl. Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte in außersteuerlichen Normen des Sozialrechts verwendet werden – zB in § 14 des Wohngeldgesetzes (BTDrucks. 17/5125, 34), soll die Neuregelung Auswirkungen auf diese außersteuerlichen Normen verhindern.

► **Bedeutung der Änderungen in Abs. 5b Satz 2:**

- ▷ **Verwaltungsvereinfachung:** Es ist nach der Neuregelung künftig nicht mehr möglich oder notwendig, abgeltend besteuerte Kapitalerträge nur für die im früheren Satz 2 genannten Zwecke in der EStErklärung anzugeben. Da die Neuregelung nur für tatsächlich abgeltend besteuerte Kapitalerträge gem. § 32d Abs. 1 greift, werden Kapitalerträge iSd. § 32d Abs. 2 (Ausnahmen vom Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer) und § 32d Abs. 6 (tarifliche Besteuerung aufgrund der Günstigerprüfung) wie bisher in die Ermittlung der Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen einbezogen (BTDrucks. 17/6146, 17; vgl. P. Fischer, jurisPR-SteuerR 6/2012 Anm. 1). Zudem stellt sich die Aufhebung von Satz 2 als Folgeänderung zur Aufhebung der Einkünfte- und Bezügelgrenze in § 32 Abs. 4 Satz 2 bei der stl. Berücksichtigung von Kindern dar. Die der Abgeltungssteuer unterliegenden Einkünfte des Kindes sind nach der Neufassung des § 32 Abs. 4 nun nicht mehr zu ermitteln. Dies gilt uneingeschränkt sowohl für minderjährige Kinder als auch für volljährige Kinder bis zum 25. Lebensjahr, die einer Erstausbildung nachgehen. Für volljährige Kinder, die eine Erstausbildung iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 abgeschlossen haben, ist keine Einkünftegrenze zu ermitteln, sondern eine durchschnittliche mehr als 20stündige wöchentliche „Erwerbstätigkeit“ schädlich, worunter jedenfalls nicht die Verwaltung eigenen Vermögens fallen soll (BMF v. 7.12.2011, BStBl. I 2011, 713 – Tz. 23 ff.).
- ▷ **Auswirkungen auf die Bezugsgrößen der §§ 2 Abs. 1 bis 4:** Indem die abgeltend besteuerten Einkünfte nicht mehr in die Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen eingehen, vermindern sich auch hieran anküpfende Entlastungsbeträge, etwa der Altersentlastungsbetrag (§ 24a). Eine Schlechterbehandlung der Fälle des § 32d Abs. 6 (Anwendung der Günstigerprüfung) gegenüber den Stpfl. mit nach der Abgeltungssteuer besteuerten Einkünften (vgl. Scharfenberg/Marbes, DB 2011, 2282 [2282]; Kanzler, NWB 2011, 525 [539]), liegt uE nicht vor, denn in den Fällen der Günstigerprüfung liegt die stl. Belastung der Kapitaleinkünfte

unter dem Niveau der abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte und die abgeltend besteuerten Einkünfte erhöhen die Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen samt der daran anknüpfenden Beträge (BTD Drucks. 17/6146). Dass die der Günstigerprüfung unterliegenden Einkünfte auch bei Einbezug in die Veranlagung der Bruttobesteuerung des § 20 Abs. 9 unterliegen, ist an dieser Stelle uE allenfalls dann verfassungsrechtl. problematisch, wenn sich hierdurch anknüpfende Bezugsgrößen zulasten des Stpfl. verändern wie zB in den Fällen der §§ 33, 33a.

- ▷ *Auswirkungen auf den Abzug außergewöhnlicher Belastungen:* Die Neuregelung bewirkt eine Vereinfachung, da der den Unterhalt zahlende Stpfl. die abgeltend besteuerten Einkünfte des Unterhaltsempfängers (§ 33a Abs. 1 Satz 5) nicht mehr ermitteln muss. Auf der Ebene des Stpfl. sinkt durch die Neuregelung zudem der Betrag von Aufwendungen, der sich als zumutbare Belastung iSd. § 33a Abs. 3 iVm. § 33 Abs. 1, 3 stl. nicht auswirken kann, da die abgeltend besteuerten Einkünfte bei Ermittlung der Obergrenze außer Betracht bleiben.
- ▷ *Auswirkungen auf den Spendenabzug:* Die Neuregelung reduziert das sofort abzugsfähige Spendenvolumen des Stpfl. im VZ, wenn die Kapitalerträge abgeltend besteuert werden. Dies ist nur dann nicht der Fall, wenn die Kapitaleinkünfte gem. § 32d Abs. 2 aus der Abgeltungssteuer ausgeschlossen werden oder sie als Folge der Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 der tariflichen EStBelastung unterliegen. Bisher mussten auf Antrag des Stpfl. für Zwecke des Spendenabzugs gem. § 10b Abs. 1 die abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte für Zwecke des Spendenaufkommens von den FÄ ermittelt werden. Die Neuregelung lässt diesen Antrag nicht mehr zu. Es bleibt bei der in Abs. 5b angeordneten Rechtsfolge, dass abgeltend besteuerte Kapitalerträge nicht mehr in den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ gem. § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 eingehen. Somit verringert sich das Spendenabzugsvolumen natürlicher Personen in diesen Fällen. Diese Auswirkung der Neuregelung ist uE kritisch zu sehen, da die neue Rechtslage bei gleichbleibendem Spendenverhalten vermehrt dazu führen wird, dass gem. § 10b Abs. 1a vorzutragende Spendenbeträge entstehen werden, die dann gem. § 10d Abs. 4 festzustellen sind. Damit steht auch der Vereinfachungseffekt der Regelung in Frage. Zudem verfallen vortragsfähige Spendenbeträge im Fall des Todes des Spenders (BFH v. 21.8.2008 – X R 44/05, BFH/NV 2009, 375). Die Neuregelung könnte daher uE zu einer Verringerung der Spendenbereitschaft bei Spendern führen, deren Einkünfte in erheblichem Umfang der Abgeltungssteuer unterliegen.

- ▷ *Auswirkung bei Spendern mit Umsätzen iSd. UStG:* Erzielt der Spender Einkünfte, die als Umsätze unabhängig von ihrer Steuerbarkeit im Inland und StPfl. der USt. unterliegen (BFH v. 4.12.1996 – I R 151/93, BStBl. II 1997, 327), wird die Begrenzung des Spendenabzugs vermieden, sofern die Berechnung des Spendenabzugsvolumens nach § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (nach Umsätzen und/oder Lohnaufwand) günstiger ist. Dies gilt für Stpfl., die Einzelunternehmer mit Gewinneinkünften sind, aber auch für Stpfl. mit Überschusseinkünften.
- ▷ *Auswirkung bei Spenden aus den Mitteln einer Personengesellschaft:* Bei der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gilt, wenn die PersGes. die Spende leistet, dass über die Abziehbarkeit von Spenden nicht im Gewinnfeststellungsverfahren, sondern bei der Veranlagung der Gesellschafter zu entscheiden ist (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70). Ist der Stpfl. Mitunternehmer einer PersGes., wird § 10b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 von dem Teil der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter der PersGes. berechnet, der dem Anteil des Stpfl. am Gewinn der Gesellschaft entspricht (R 10b Abs. 1 Satz 3 EStR). Ist der Stpfl. an einer PersGes. beteiligt, die Organträgerin einer Organschaft ist, bleibt zur Berechnung des Höchstbetrags aufgrund des Gesamtbetrags der Einkünfte das dem Stpfl. anteilig zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft außer Ansatz (BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 91). Für Zwecke der GewSt. dürfte die Neuregelung keine Auswirkungen haben. Bei Spenden aus den Mitteln einer PersGes. ist Bemessungsgrundlage gem. § 9 Nr. 5 Satz 1 GewStG der Betrag, der 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wj. aufgewendeten Löhne und Gehälter entspricht, so dass die estl. Neuregelung insoweit keine Auswirkung hat.
- ▷ *Auswirkungen auf das Kontenabrufverfahren:* Der Gesetzgeber geht davon aus, dass auch die Anwendungsfälle des Kontenabrufverfahrens in § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 AO reduziert werden (BTDrucks. 17/5125, 34).
- ▶ **Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung:** Die mit der Kürzung der Bezugsgrößen Einkünfte, Summe der Einkünfte, Gesamtbetrag der Einkünfte, Einkommen, zu versteuerndes Einkommen verbundene Minderung daran anknüpfender stl. Entlastungsbeträge und des Spendenabzugsvolumens bei Stpfl. mit abgeltend besteuerten Einkünften stellt eine Ungleichbehandlung gegenüber Stpfl. mit regelbesteuerten Einkünften gem. Art. 3 Abs. 1 GG dar. In verfassungsrechtl. Hinsicht stellt sich die Frage, ob diese Ungleichbehandlungen wie andere benachteiligende Regelungen innerhalb der Abgeltungssteuer mit der niedrigen Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen gerechtfertigt werden können (vgl. etwa zur Bruttobesteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen § 32d Anm. 5). Zu den hier nicht geteilten verfassungsrechtl. Bedenken vgl. Kanzler, NWB 2011, 525 (539).

