

## **Steuerrechtsänderungen ab 2006**

Überblick über die im Veranlagungszeitraum 2006  
zu berücksichtigenden Steuerrechtsänderungen

Am 07.04.2006 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Eindämmung mißbräuchlicher Steuergestaltungen und dem Gesetz zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung zugestimmt, deren Regelungen überwiegend bereits rückwirkend zum 01.01.2006 Wirkung entfalten. Nach den bereits zum Ende des vergangenen Jahres verkündeten ersten drei Steuergesetzen der 16. Legislaturperiode liegen nunmehr alle auf dem Koalitionsvertrag beruhenden Gesetzesänderungen vor, die für den Veranlagungszeitraum 2006 zu berücksichtigen sind. Dieser Beitrag erläutert die Regelungen der beiden neuen Steuergesetze und gibt im Anschluß einen Überblick über alle bisherigen Steuerrechtsänderungen unter der neuen Bundesregierung einschließlich des Zeitpunkts ihrer erstmaligen Anwendung.

### **I. Gesetz zur Eindämmung mißbräuchlicher Steuergestaltungen**

Mit diesem Gesetz, das auf einem von der Bundesregierung eingebrachten Gesetzentwurf (BT-Drucks. 16/634) beruht, sollen wir allem legale, aber unerwünschte Steuergestaltungen eingedämmt werden. Dazu wurden das **Einkommensteuerrecht**, das Umsatzsteuergesetz und die **Abgabenordnung** wie folgt geändert:

#### **1. Änderung der Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 EStG**

Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 EStG wurde durch das Gesetz gleich in mehreren Punkten geändert. Dies sind im einzelnen:

##### **a) Streichung eines Verweises in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG – geduldetes Betriebsvermögen**

Da es bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung bis zur Änderung der Rechtsprechung im Jahr 2003 (BFH, Urteil vom 02.10.2003 – IV R 13/03, BStBl 2004 II, S. 985) nicht zulässig war, gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, ermöglichte die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG, bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart gewillkürtes Betriebsvermögen, das zulässigerweise bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gebildet wurde, auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung fortzuführen. Es handelte sich dabei um sog. „geduldetes Betriebsvermögen“. Durch die geänderte Rechtsprechung des BFH ist diese Ausnahmeregelung jedoch überflüssig und

wurde daher gestrichen. Die Änderung tritt gemäß Art. 4 des Gesetzes am Tag nach der Verkündung in Kraft.

b) **Keine sofortige Abziehbarkeit von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Einnahmenüberschußrechnung**

Die Änderung der Vorschrift des **§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG** hinsichtlich der sofortigen Abziehbarkeit von Anschaffungs- oder Herstellungskosten soll einer Gestaltungsmöglichkeit begegnen, die für Kapitalanleger ein lukratives **Steuersparmodell** darstellt. Betroffen von der Neuregelung sind Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens.

aa) **Steuersparmodell als Auslöser für die Gesetzesänderung**

Bei diesem Steuersparmodell wurden die bisher geltenden Gewinnermittlungsvorschriften des **§ 4 Abs. 3 EStG** genutzt, die einen sofortigen Abzug der Anschaffungskosten oder Herstellungskosten von zum **Umlaufvermögen** gehörenden Wirtschaftsgütern vorsahen. Das Modell wurde in der Rechtsform einer GbR mit einer GmbH als geschäftsführender Gesellschaft betrieben. Die GbR erwarb dabei **Wertpapiere** und behandelte die Anschaffungskosten als **sofort abziehbare Betriebsausgaben**. Das Modell war auf kurzfristige Vermögensumschichtungen innerhalb von zwölf Monaten angelegt (Veräußerung der Wertpapiere innerhalb der zwölf Monate), so daß es sich bei den Wertpapieren um Umlaufvermögen handelte. Die daraus in einem Veranlagungszeitraum resultierenden Verlustanteile aus dem Wertpapierankauf verrechneten die Gesellschafter mit ihren übrigen positiven Einkünften und verminderten somit ihre Steuerschuld im jeweiligen Veranlagungszeitraum. Zwar mußte der bei der Veräußerung der Wertpapiere erzielte Veräußerungserlös wieder als Betriebseinnahme erfaßt werden, jedoch konnte bei entsprechender Gestaltung und Fortführung des Modells über Jahre ein Steuerstundungseffekt erzielt werden.

Eine vergleichbare Gestaltungsmöglichkeit gab es auch bei Steuerpflichtigen, die **gewerblichen Grundstückshandel** betreiben und zur Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 EStG** berechtigt sind. Dabei konnten die anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die an deren Stelle tretenden Werte für die zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung, Einlage oder Einbringung in das Betriebsvermögen sofort und in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen und die daraus resultierenden Verlustanteile damit letztlich auch mit anderen positiven Einkünften des Beteiligten verrechnet werden. Bedingt durch die erst Jahre später

stattfindende Veräußerung der Grundstücke trat damit auch ein gewisser Steuerstundungseffekt ein.

**bb) Berücksichtigung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nunmehr erst bei Zufluß des Veräußerungserlöses bzw. bei Entnahme**

Diesen Gestaltungsmöglichkeiten wird durch eine Neufassung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG dadurch begegnet, daß die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens stets erst im Zeitpunkt des **Zuflusses des Veräußerungserlöses** oder bei Entnahme im Zeitpunkt der **Entnahme** als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Ursprünglich war im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 16/634) vorgesehen, auf den Zeitpunkt der Veräußerung abzustellen, jedoch hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung (BR-Drucks. 937/05 – Beschluß) darauf hingewiesen, daß der Steuerstundungseffekt dann weiterhin erreicht werden könnte, indem der Zufluß des Veräußerungserlöses zeitlich von der Veräußerung getrennt wird.

**Beispiel 1:** Im Jahr 2006 werden Wertpapiere im Wert von EUR 1 Mio. erworben und zum selben Preis vom 30.12.2006 veräußert, jedoch wird der Kaufpreis erst am 02.01.2007 gezahlt.

Der Bundestag hat daher die Anregung des Bundesrats aufgegriffen und den Gesetzentwurf entsprechend geändert (vgl. BT-Drucks. 16/975).

**cc) Anwendungsregelung**

Anzuwenden ist die Neuregelung gemäß **§ 52 Abs. 10 Satz 2 EStG** erstmals für Wirtschaftsgüter, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. Gemäß § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für **nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**, die vor dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Mit dieser im parlamentarischen Verfahren aufgenommenen Ergänzung der Anwendungsregelung soll erreicht werden, daß die o.g. Änderungen auch für die Wirtschaftsgüter gelten, für die bereits nach der bisherigen gesetzlichen Regelung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung

als Betriebsausgaben abziehbar waren und die nach Inkrafttreten der Neuregelung veräußert oder entnommen werden. Hier könnte ansonsten bei einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter der zu vermeidende Steuerstundungseffekt erzielt werden, indem der Zeitpunkt des Abzugs der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben und der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses auseinanderfallen.

c) **Erweiterung der Aufzeichnungspflichten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschußrechnung**

Bisher sah § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG vor, daß die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unter Angabe des Tags der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Werts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen sind.

Diese Regelung wurde dahingehend ergänzt, daß nunmehr **alle** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, welche durch die Gesetzesänderung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG (vgl. oben I, 1, b) erfaßt werden, in einem gesonderten Verzeichnis zu erfassen sind. Anzuwenden ist diese Neuregelung gemäß § 52 Abs. 10 Satz 2 EStG für Wirtschaftsgüter, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

**2. Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten**

Unternehmen sichern Geschäfte (**Grundgeschäfte**), die einem Kursrisiko unterliegen, häufig durch **Sicherungsgeschäfte** ab, die einem gegenläufigen Risiko unterliegen, um damit Verluste zu vermeiden. In der handelsrechtlichen Rechnungslegung werden die Chancen und Risiken aus dem Grund- und aus dem Sicherungsgeschäft kompensatorisch in Bewertungseinheiten zusammengefaßt. Wenn die kompensatorische Bewertung insgesamt zu einem positiven Ergebnis führt, dann ist der Gewinn gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB nur zu berücksichtigen, wenn er am Abschlußstichtag realisiert ist, hingegen mindert ein negatives Ergebnis den Gewinn.

**Beispiel 2:** Eine Warenverbindlichkeit in Höhe von USD 2.000 wird am Tag der Warenlieferung mit EUR 2.000 passiviert. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts kauft das Unternehmen am selben Tag USD 2.000. Am Bilanzstichtag sind die USD 2.000 nach Tagesumrechnungskurs nur noch EUR 1.800 wert.

Bei Anwendung von Einzelbewertung und strengem Niederstwertprinzip müßte auf den Bestand von USD 2.000 auf der Aktivseite eine Abschreibung in Höhe von EUR 200 vorgenommen werden. Eine Minderung der Verbindlichkeit könnte nicht vorgenommen werden, da ansonsten nicht realisierte Gewinne ausgewiesen würden. Tatsächlich stehen die beiden Bilanzposten jedoch in einem Sicherungszusammenhang. Der Verlust von EUR 200 würde tatsächlich nie eintreten, da bei Zahlung der Verbindlichkeit der Verlust beim Dollarbestand durch einen Gewinn in gleicher Höhe bei der Verbindlichkeit ausgeglichen würde.

In § 5 Abs. 1a EStG wird klarstellend festgeschrieben, daß die handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich bleibt. Damit wird Bestrebungen vorgebeugt, wirtschaftlich zusammenhängende Bilanzpositionen einzeln zu bewerten und verhindert, daß es zur Berücksichtigung von Verlusten kommt, die tatsächlich niemals eintreten werden. Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BT-Drucks. 16/975, S. 18) haben die Koalitionsfraktionen CDU/CSU und SPD zu dieser Änderung erklärt, daß die Regelung in § 5 Abs. 1a EStG eine schon jahrzehntelange bestehende Rechnungslegungspraxis bestätigt und daher nur deklaratorischen Charakter hat. Die Ergebnisse der zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten werden im Jahresabschluß i.S. der §§ 242 ff. HGB ausgewiesen und für Besteuerungszwecke übernommen; nicht maßgeblich und damit auch nicht der Besteuerung zugrunde zu legen ist der nach IAS/IFRS erstellte Einzelabschluß.

Als Folgeänderung wird in § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG bestimmt, daß ein nach der Bildung der Bewertungseinheiten verbleibendes negatives Ergebnis, welches technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnet wird, nicht dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG unterliegt.

### **3. Beschränkung der Anwendung der 1-v.H.-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens**

Die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wurde dahingehend ergänzt, daß die Anwendung der 1-v.H.-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt wird. Dies gilt unabhängig davon, nach welcher Vorschrift der Steuerpflichtige seinen Gewinn ermittelt. Für Kraftfahrzeuge, die dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet worden sind, ist der Entnahmewert für die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen (vgl. hierzu auch Nolte, NWB F.3, S. 13825, 13844). Als Folgeänderung wird in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG bestimmt, daß bei der Ermittlung der nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Wege zwischen

Wohnung und Betriebsstätte anstelle der Pauschalierungsregelung (0,03 v.H. pro Entfernungskilometer und Monat abzüglich der Entfernungspauschale) die tatsächlichen Kosten gegenzurechnen sind.

Die Änderungen sind gemäß § 52 Abs. 12 Satz 3 und Abs. 16 Satz 15 EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 beginnen.

#### **4. Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 379 AO**

Der Anwendungsbereich des § 379 AO (Steuergefährdung) wurde dahingehend erweitert, daß die **entgeltliche Weitergabe von Belegen** als Steuerordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße von bis zu EUR 5.000 geahndet werden kann. Die Vorschrift sieht eine Ahndung als Steuerordnungswidrigkeit jedoch nur für die gezielte Weitergabe von Belegen vor (z.B. bei einer Internetauktion), nicht aber z.B. durch das Zurücklassen von Kassenbelegen an einer Verkaufstheke. Die Änderung tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft.

#### **5. Einbeziehung der Umsätze öffentlicher Spielbanken in die Umsatzsteuerpflicht**

Die bislang umsatzsteuerfreien Umsätze der öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbanken bedingt sind (§ 4 Nr. 9 Buchst. b Satz 1 UStG), werden künftig in die Umsatzsteuerpflicht einbezogen. Damit wird die EU-rechtswidrige Ungleichbehandlung zu gewerblichen Glücksspielanbietern beseitigt.

## **II. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung**

Zielten alle bisherigen Änderungen des Steuerrechts in der 16. Legislaturperiode schwerpunktmäßig darauf, die schwindenden Steuereinnahmen zu stabilisieren, enthält dieses Gesetz erstmals ausschließlich steuerlich entlastende Maßnahmen, von denen der Gesetzgeber sich positive Impulse für mehr Investitionen und Beschäftigung erhofft.

### **1. Kinderbetreuungskosten**

Sollte nach der Intention des ursprünglichen Gesetzentwurfs der Bundesregierung primär die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessert werden, enthält das nunmehr verabschiedete Gesetz praktisch eine **vollständige Neuregelung** des Bereichs der Kinderbetreuungskosten.

#### **a) „Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten“**

Mit dem neu eingefügten § 4f EStG werden „erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten“ steuerlich erstmals nicht mehr wie Kosten der privaten Lebensführung behandelt, sondern den Betriebsausgaben (bzw. durch Ausdehnung auf Überschusseinkünfte [s. unten] den

Werbungskosten) gleichgestellt. Damit können Kinderbetreuungsaufwendungen von erwerbstätigen Eltern „wie“ **Betriebsausgaben** steuerlich berücksichtigt werden. „Erwerbsbedingt“ sind Aufwendungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kinds i.S. des § 32 EStG, die wegen der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen.

**Voraussetzung** ist, daß das Kind entweder das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. **Abzugsfähig** sind zwei Drittel der getätigten Aufwendungen, höchstens EUR 4.000,00 je Kind. Sie können bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit „wie“ Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Das verbleibende Drittel der Aufwendungen ist nicht abziehbar.

Der geschilderte Grundtatbestand betrifft erwerbstätige **Alleinerziehende**. Leben beide Elternteile zusammen, sind Betreuungsaufwendungen nur abziehbar, wenn auch **beide erwerbstätig** sind. Zum Abzug ist der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat. Haben beide Elternteile Aufwendungen getragen, können je Kind insgesamt nur maximal EUR 4.000,00 wie Betriebsausgaben geltend gemacht werden. In diesem Fall ist der Betrag bei beiden Elternteilen **je zur Hälfte** zu berücksichtigen, es sei denn, die Steuerpflichtigen wählen eine andere Aufteilung.

Aufwendungen für **Unterricht** (z.B. Schulgeld, Nachhilfe-, Fremdsprachenunterricht), für die **Vermittlung besonderer Fähigkeiten** (z.B. Musikunterricht, Computerkurse) oder für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen, Tennis-, Reitunterricht) sind **nicht** nach § 4f EStG berücksichtigungsfähig. Um Mißbrauch vorzubeugen und zur Bekämpfung von Schwarzarbeit werden als weitere Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit eine **Rechnung** und als zusätzlicher Nachweis der Zahlung ein **Kontobeleg** gefordert. Als Rechnung in diesem Sinne gilt z.B. auch der Bescheid über die Höhe der zu zahlenden Kindergartengebühren.

Ist das **Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig**, ist der als Betriebsausgabe zu berücksichtigende Betrag auf das den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendige und angemessene Maß zu kürzen. Als Maßstab ist die Ländergruppeneinteilung im Schreiben des BMF vom 17.11.2003 – S 2285 (BStBl 2003 I, S. 637) heranzuziehen. Für beschränkt

steuerpflichtige Eltern ist die Anwendung des § 4f EStG hingegen ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Soweit Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG „wie“ Betriebsausgaben abgezogen werden, schlagen diese bei gewerblichen Einkünften außerdem auf die Gewerbesteuer durch und mindern entsprechenden auch den **Gewerbeertrag**.

#### **b) Ausdehnung auf Überschubeinkünfte**

Der Grundtatbestand der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten in § 4f EStG regelt unmittelbar nur den Betriebsausgabenabzug bei den Gewinneinkunftsarten. Durch eine Änderung in § 9 Abs. 5 EStG wird die Abziehbarkeit derartiger Aufwendungen auf den Bereich der **Überschubeinkünfte** ausgedehnt, die damit „wie“ **Werbungskosten** abziehbar sind. Auch § 9 Abs. 5 EStG ist für beschränkt Steuerpflichtige nicht anwendbar.

In § 9a EStG ist eine Ergänzung aufgenommen worden, die klarstellt, daß Aufwendungen i.S. des § 4f EStG neben dem **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** abgezogen werden können.

Sowohl § 4f EStG als auch § 9 Abs. 5 EStG sind erstmals für im **Veranlagungszeitraum 2006** geleistete Aufwendungen anzuwenden, soweit die diesen zugrunde liegenden Betreuungsleistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind (§ 52 Abs. 12c und Abs. 23c EStG).

#### **c) Abgrenzung zu Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen**

Durch Ergänzungen in den §§ 10, 33 und 35a EStG wird sichergestellt, daß Aufwendungen, die unter § 4f EStG oder § 9 Abs. 5 EStG fallen, weder als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen noch im Rahmen des § 35a EStG berücksichtigt werden können.

#### **d) Sonderausgabenabzug**

Eine Betreuung und Förderung von Kindern im Alter von drei bis fünf Jahren – insbesondere in Kindergärten und Kindertageseinrichtungen – ist unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern sozial- und bildungspolitisch erwünscht. Um Betreuungskosten für diese Kinder bei allen Eltern künftig steuerlich berücksichtigen zu können, wird mit dem neu eingefügten **§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG** unter bestimmten Voraussetzungen die Abziehbarkeit von Betreuungsaufwendungen auch für solche Fälle zugelassen, in denen keine erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten vorliegen. Danach sollen alle Eltern mit Kindern, die das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet haben, zwei Drittel der

Kinderbetreuungskosten, höchstens EUR 4.000,00 je Kind, als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen können. Damit soll berücksichtigt werden, daß typischerweise bei allen Eltern mit Kindern in dieser Altersgruppe Kinderbetreuungskosten – im wesentlichen Kindergartenbeiträge – anfallen, unabhängig von Erwerbstätigkeit, Behinderung, Krankheit oder Ausbildung der Eltern.

**§ 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG** regelt den Sonderausgabenabzug für Betreuungsleistungen in Fällen, in denen ein Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. Auch in diesen Fällen können für jedes zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörende Kind, das entweder das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten, zwei Drittel der getätigten Aufwendungen, höchstens EUR 4.000,00, als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Bei zusammenveranlagten Eltern muß eine der genannten Voraussetzungen bei beiden Eltern vorliegen oder der Elternteil, bei dem dies nicht der Fall ist, muß erwerbstätig sein.

Aufwendungen für Unterricht, für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten oder für sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen können weder nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 noch nach Nr. 8 EStG berücksichtigt werden. Auch beim Sonderausgabenabzug muß eine Rechnung vorliegen und die Zahlung auf das Konto des Empfängers nachgewiesen werden. Die Regelungen sind erstmals für den **Veranlagungszeitraum 2006** anzuwenden, sowohl Zahlung als auch Leistung müssen nach dem 31.12.2005 erfolgt sein.

#### **e) Aufteilung bei getrennter Veranlagung**

Kinderbetreuungskosten können grundsätzlich bei dem Elternteil berücksichtigt werden, der sie geleistet hat. Bei Ehegatten, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, kommt es für den Abzug von Sonderausgaben nicht darauf an, welcher der Ehegatten sie geleistet hat. In den Fällen, in denen die Ehegatten die getrennte Veranlagung nach § 26a EStG beantragen, muß eine **Zuordnung** der Kinderbetreuungskosten erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen werden die entsprechenden Aufwendungen den Ehegatten jeweils **zur Hälfte** zugerechnet. Auf gemeinsamen Antrag ist auch eine **anderweitige Aufteilung** möglich.

#### **f) Aufhebung des § 33c EStG**

Da die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nunmehr in §§ 4f, 9 Abs. 5 und § 10 EStG geregelt ist, wird die bisher geltende Vorschrift des § 33c EStG aufgehoben. Für viele Familien führt die Neuregelung zu einer verbesserten steuerlichen Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten, da nun auch dann zwei Drittel der Aufwendungen geltend gemacht werden können, wenn diese den bereits im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (durch den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) berücksichtigten Betreuungsbedarf eines Kindes nicht übersteigen.

### **g) Fazit**

Auch wenn die Änderungen im Grundsatz zu einer verbesserten steuerlichen Anerkennung der Kosten für die Betreuung von Kindern führen, ist dieser Regelungsbereich (einschließlich der erforderlichen Abgrenzungen zu den Regelungen in den §§ 33a und 35a EStG) durch die stärkere Ausdifferenzierung einzelner Fallgruppen komplexer und unübersichtlicher geworden.

## **2. Haushaltsnahe Dienstleistungen**

Mit dem Ziel, private Haushalte als Feld für neue Beschäftigungsmöglichkeiten zu fördern, wird der **Anwendungsbereich des § 35a Abs. 2 EStG** erheblich **ausgeweitet**. Faktisch werden nun **drei Arten** von haushaltsnahen Dienstleistungen unterschieden. Dabei kann eine konkrete Dienstleistung jeweils nur einer der Regelungsalternativen zugeordnet werden; eine Aufteilung derselben Dienstleistung (also eine kumulative Geltendmachung von Teilleistungen) ist nicht möglich. Bei Inanspruchnahme verschiedener Dienstleistungen kann ein Steuerpflichtiger jedoch alle Regelungsalternativen mit ihren jeweiligen Förderungshöchstbeträgen in einem Veranlagungszeitraum **auch kumulativ** in Anspruch nehmen. Als Folge des erweiterten Anwendungsbereichs ist die Regelung damit nicht nur unübersichtlicher, sondern auch **komplizierter** geworden.

Die Regelung unterscheidet zwischen einem allgemeinen Grundtatbestand der haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 erste Alternative EStG), Pflegeleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 1 zweite Alternative EStG) und bestimmten Handwerkerleistungen (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).

### **a) Handwerkerleistungen**

Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, können künftig zu 20 v.H., maximal in Höhe von EUR 600,00 pro Jahr, von der tariflichen Einkommensteuer

abgezogen werden. Aus dem Anwendungsbereich des in Satz 1 geregelten Grundtatbestands sind diese Leistungen ausdrücklich ausgenommen. Ein darüber hinausgehender (weiterer) Abzug von Erhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen nach dem Grundtatbestand ist ausgeschlossen. Abzugsfähig sind nur Handwerkerleistungen, die an vom Steuerpflichtigen **selbstgenutzten** Wohnungen oder Häusern sowie dem dazu gehörenden Grundstück erbracht werden. Der Steuerpflichtige muß **nicht Eigentümer** sein, d.h. auch Mieter können den Steuervorteil in Anspruch nehmen. Abzugsfähig sind nur **Arbeitsleistungen**, nicht Materialkosten. Begünstigte Leistungen sind beispielsweise das Streichen und Tapezieren von Wänden, die Beseitigung kleinerer Schäden, die Erneuerung eines Bodenbelags, die Modernisierung des Badezimmers oder der Austausch von Fenstern. Die in § 35a Abs. 2 EStG gewählte Formulierung „Handwerkerleistungen“ bedeutet im übrigen keine Einschränkung auf handwerklich geschützte Tätigkeiten. Das beauftragte Unternehmen muß also nicht in der Handwerksrolle eingetragen sein. Weitere Voraussetzung ist, daß die Aufwendungen durch Vorlage einer **Rechnung** (in der Arbeits- und Materialkosten getrennt ausgewiesen sind) und eines **Überweisungsbelegs** oder Kontoauszugs nachgewiesen werden. Bei Barzahlungen ist eine steuerliche Berücksichtigung ausgeschlossen.

#### **b) „Allgemeine“ haushaltsnahe Dienstleistungen**

Für die Inanspruchnahme sonstiger „allgemeiner“ haushaltsnaher Dienstleistungen, die in einem inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden, kann dieser (ggf. zusätzlich) ebenfalls seine tarifliche Einkommensteuer um 20 v.H. der Aufwendungen, höchstens jedoch EUR 600,00, reduzieren. Hierunter fallen Leistungen wie putzen, Kochen oder Rasen mähen. In der Gesetzesbegründung ist zudem klargestellt worden, daß hierzu auch von Umzugsspeditionen durchgeführte **Umzüge für Privatpersonen** gehören. Diese wurden von der Finanzverwaltung bislang nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen anerkannt. Für die Berücksichtigung gelten die gleichen Voraussetzungen wie bei Handwerkerleistungen: Vorlage einer **Rechnung** und eines **Zahlungsnachweises** sowie keine Barzahlung.

#### **c) Pflege- und Betreuungsleistungen**

Quasi als Sonderfall der „allgemeinen“ haushaltsnahen Dienstleistung werden Pflege- und Betreuungsleistungen für Personen, bei denen ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit i.S. des § 14 SGB XI besteht oder die Leistungen aus der Pflegeversicherung beziehen, behandelt. Grundsätzlich können auch hier 20 v.H. der Aufwendungen abgezogen werden. Nur für derartige Dienstleistungen verdoppelt sich aber der Höchstbetrag, um den die tarifliche

Einkommensteuer ermäßigt werden kann, auf EUR 1.200,00. Damit können Pflegekosten bis zur Höhe von EUR 6.000,00 jährlich steuerlich berücksichtigt werden.

Die Steuerermäßigung für Aufwendungen für Pflegeleistungen können auch **Angehörige** von Personen mit Pflege- oder Betreuungsbedarf geltend machen. Voraussetzung ist, daß sie für Pflege- und Betreuungsleistungen aufkommen und diese Leistungen entweder im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person oder im inländischen Haushalt des Steuerpflichtigen durchgeführt werden. Geltend gemacht werden können außerdem nur solche Aufwendungen, die nicht durch Leistungen der **Pflegeversicherung** abgedeckt werden.

Um Doppelberücksichtigungen auszuschließen, ist für sämtliche haushaltsnahen Dienstleistungen i.S. des § 35a Abs. 2 EStG ein Abzug für Aufwendungen von der tariflichen Einkommensteuer nur zulässig, soweit diese keine Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Aufwendungen für eine geringfügige Beschäftigung i.S. des § 8 SGB IV darstellen. Sie dürfen ferner nicht unter die §§ 4f, 9 Abs. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG fallen und nicht bereits als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sein. Ebenso darf für die Aufwendungen nicht bereits eine steuerliche Berücksichtigung nach § 35a Abs. 1 EStG (haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse) erfolgt sein.

Für Steuerermäßigungen nach § 35a EStG in dieser neuen Fassung können nur Leistungen und Zahlungen berücksichtigt werden, die nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind.

### **3. Veräußerung von Binnenschiffen**

Zur Förderung der Wirtschaft wird künftig auch bei der Veräußerung von Binnenschiffen die Übertragung stiller Reserven nach **§ 6b EStG** auf erworbene Binnenschiffe zugelassen. Hierdurch soll die Konkurrenzfähigkeit der deutschen Binnenschifffahrt im europäischen Vergleich gewährleistet werden, indem ein Impuls zur Verjüngung der deutschen Binnenschiffahrtsflotte gesetzt wird. Die steuerneutrale Übertragung des Veräußerungsgewinns ist erstmals auf Veräußerungsfälle anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 vorgenommen werden. Die Maßnahme wird auf einen Zeitraum von fünf Jahren begrenzt.

### **4. Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

Um einen schnell wirkenden Anreiz für eine Verstärkung der Investitionstätigkeit in Deutschland zu geben, werden außerdem vorübergehend die Abschreibungsbedingungen für bewegliche Wirtschaftsgüter verbessert. Zu diesem Zweck wird für einen auf zwei Jahre befristeten Zeitraum die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nach § 7 Abs. 2 EStG auf das Dreifache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes, höchstens 30 v.H., angehoben. Der erhöhte AfA-Satz kann auf bewegliche Wirtschaftsgüter angewandt werden, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt werden.

#### **5. Ist-Versteuerung bei der Umsatzsteuer**

Zur Förderung kleiner und mittlerer Unternehmen wird die umsatzsteuerliche Grenze bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten („Ist-Versteuerung“ nach § 20 UStG) in den alten Bundesländern zum 01.07.2006 von EUR 125.000,00 auf EUR 250.000,00 angehoben. Die derzeitige Regelung zur Ist-Versteuerung für die neuen Bundesländer (Umsatzgrenze EUR 500.000,00) wird über das Jahr 2006 hinaus bis Ende 2009 verlängert.

Ihr MAW-Team