

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Vereinfachung und Zusammenfassung der Regelungen über Kinderbetreuungskosten (StVereinfG 2011)
- Erhöhung des Höchstbetrags für den Abzug von Erstausbildungskosten (BeitrRLUmsG)
- Präzisierung der Korrekturvorschriften für Datenübermittlungen bei Vorsorgeaufwendungen (BeitrRLUmsG)
- Behandlung von Erstattungsüberhängen (StVereinfG 2011)
- Fundstellen: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

§ 10

Sonderausgaben

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) Sonderausgaben sind die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden:

1.–4. *unverändert*

5. ¹**zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4 000 Euro je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Absatz 1, 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.** ²Dies gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. ³Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Absatz 1 oder Absatz 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in Satz 1 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. ⁴Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist;

6. (weggefallen)

EstG § 10

7. ¹Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung bis zu **6000** Euro im Kalenderjahr. ²Bei Ehegatten, die die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 Satz 1 erfüllen, gilt Satz 1 für jeden Ehegatten. ³Zu den Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 gehören auch Aufwendungen für eine auswärtige Unterbringung. ⁴§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 und 6b, § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 und Absatz 2 sind bei der Ermittlung der Aufwendungen anzuwenden;

8. (weggefallen)

9. *unverändert*

(2) ¹Voraussetzung für den Abzug der in Absatz 1 Nummer 2, 3 und 3a bezeichneten Beträge (Vorsorgeaufwendungen) ist, dass sie

1. nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen; steuerfreie Zuschüsse zu einer Kranken- oder Pflegeversicherung stehen insgesamt in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Vorsorgeaufwendungen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3,

2. a) an Versicherungsunternehmen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder einem anderen Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums haben und das Versicherungsgeschäft im Inland betreiben dürfen, und Versicherungsunternehmen, denen die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb im Inland erteilt ist,

b) an berufsständische Versorgungseinrichtungen,

c) an einen Sozialversicherungsträger oder

d) an einen Anbieter im Sinne des § 80
geleistet werden.

²Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b werden nur berücksichtigt, wenn

1. die Beiträge zugunsten eines Vertrags geleistet wurden, der nach § 5a des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes zertifiziert ist, wobei die Zertifizierung Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Absatz 10 der Abgabenordnung ist, und

2. der Steuerpflichtige gegenüber dem Anbieter in die Datenübermittlung nach Absatz 2a eingewilligt hat.

³Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 3 werden nur berücksichtigt, wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem Versicherungsunternehmen, dem Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung oder der Künstlersozialkasse in die Datenübermittlung nach Absatz 2a eingewilligt hat; die Einwilligung gilt für alle sich aus dem Versicherungsverhältnis ergebenden Zahlungsverpflichtungen als erteilt, wenn die Beiträge mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Absatz 1 Satz 2) oder der Rentenbezugsmitteilung (§ 22a Absatz 1 Satz 1 Nummer 5) übermittelt wer-

den. ⁴Sind die übermittelten Daten nach Satz 2 Nummer 2 unzutreffend und werden sie daher nach Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert, kann der Steuerbescheid insoweit geändert werden. ⁵Werden die Daten innerhalb der Frist nach Satz 2 Nummer 2 und erstmalig nach Bekanntgabe des Steuerbescheids übermittelt, kann der Steuerbescheid ebenfalls insoweit geändert werden.

(2a) ¹Der Steuerpflichtige hat in die Datenübermittlung nach Absatz 2 gegenüber der übermittelnden Stelle schriftlich einzuwilligen, spätestens bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, das auf das Beitragsjahr (Kalenderjahr, in dem die Beiträge geleistet worden sind) folgt; übermittelnde Stelle ist bei Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b der Anbieter, bei Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 3 das Versicherungsunternehmen, der Träger der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung oder die Künstlersozialkasse. ²Die Einwilligung gilt auch für die folgenden Beitragsjahre, es sei denn, der Steuerpflichtige widerruft diese schriftlich gegenüber der übermittelnden Stelle. ³Der Widerruf muss vor Beginn des Beitragsjahres, für das die Einwilligung erstmals nicht mehr gelten soll, der übermittelnden Stelle vorliegen. ⁴Die übermittelnde Stelle hat bei Vorliegen einer Einwilligung

1. nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten und erstatteten Beiträge nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b und die Zertifizierungsnummer,
2. nach Absatz 2 Satz 3 die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten und erstatteten Beiträge nach Absatz 1 Nummer 3, soweit diese nicht mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung oder der Rentenbezugsmitteilung zu übermitteln sind,

unter Angabe der Vertrags- oder Versicherungsdaten, des Datums der Einwilligung und der Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die zentrale Stelle (§ 81) bis zum 28. Februar des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres zu übermitteln; sind Versicherungsnehmer und versicherte Person nicht identisch, sind zusätzlich die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des Versicherungsnehmers anzugeben. ⁵§ 22a Absatz 2 gilt entsprechend. ⁶Wird die Einwilligung nach Ablauf des Beitragsjahres, jedoch innerhalb der in Satz 1 genannten Frist abgegeben, sind die Daten bis zum Ende des folgenden Kalendervierteljahres zu übermitteln.

⁷Stellt die übermittelnde Stelle fest, dass

1. die an die zentrale Stelle übermittelten Daten unzutreffend sind oder
2. der zentralen Stelle ein Datensatz übermittelt wurde, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen,

ESTG § 10

ist dies unverzüglich durch Übermittlung eines Datensatzes an die zentrale Stelle zu korrigieren oder zu stornieren. ⁸Ein Steuerbescheid ist zu ändern, soweit

1. Daten nach den Sätzen 4, 6 oder Satz 7 vorliegen oder
2. eine Einwilligung in die Datenübermittlung nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 oder nach Absatz 2 Satz 3 nicht vorliegt

und sich hierdurch eine Änderung der festgesetzten Steuer ergibt. ⁹Die übermittelnde Stelle hat den Steuerpflichtigen über die Höhe der nach den Sätzen 4, 6 oder Satz 7 übermittelten Beiträge für das Beitragsjahr zu unterrichten. ¹⁰§ 150 Absatz 6 der Abgabenordnung gilt entsprechend. ¹¹Das Bundeszentralamt für Steuern kann die bei Vorliegen der Einwilligung nach Absatz 2 Satz 3 zu übermittelnden Daten prüfen; die §§ 193 bis 203 der Abgabenordnung sind sinngemäß anzuwenden. ¹²Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unzutreffende Höhe der Beiträge im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3 übermittelt, haftet für die entgangene Steuer. ¹³Diese ist mit 30 Prozent des zu hoch ausgewiesenen Betrags anzusetzen.

(3), (4a) *unverändert*

(4b) ¹Erhält der Steuerpflichtige für die von ihm für einen anderen Veranlagungszeitraum geleisteten Aufwendungen im Sinne des Satzes 2 einen steuerfreien Zuschuss, ist dieser den erstatteten Aufwendungen gleichzustellen. ²Übersteigen bei den Sonderausgaben nach Absatz 1 Nummer 2 bis 3a die im Veranlagungszeitraum erstatteten Aufwendungen die geleisteten Aufwendungen (Erstattungsüberhang), ist der Erstattungsüberhang mit anderen im Rahmen der jeweiligen Nummer anzusetzenden Aufwendungen zu verrechnen. ³Ein verbleibender Betrag des sich bei den Aufwendungen nach Absatz 1 Nummer 3 und 4 ergebenden Erstattungsüberhangs ist dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

(5) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I. 2011, 1171)

...

(24) ¹§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b Satz 1 ist für Vertragsabschlüsse nach dem 31. Dezember 2011 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Vertrag die Zahlung der Leibrente nicht vor Vollendung des 62. Lebensjahres vorsehen darf. ²Für Verträge im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b, die vor dem 1. Januar 2011 abgeschlossen wurden, und bei Kranken- und Pflegeversicherungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 3, bei denen

das Versicherungsverhältnis vor dem 1. Januar 2011 bestanden hat, ist § 10 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 und Satz 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass

1. die erforderliche Einwilligung zur Datenübermittlung als erteilt gilt, wenn die übermittelnde Stelle den Steuerpflichtigen schriftlich darüber informiert, dass vom Vorliegen einer Einwilligung ausgegangen wird, das in Nummer 2 beschriebene Verfahren Anwendung findet und die Daten an die zentrale Stelle übermittelt werden, wenn der Steuerpflichtige dem nicht innerhalb einer Frist von vier Wochen nach Erhalt dieser schriftlichen Information schriftlich widerspricht;
2. die übermittelnde Stelle, wenn die nach § 10 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 oder Satz 3 erforderliche Einwilligung des Steuerpflichtigen vorliegt oder als erteilt gilt, die für die Datenübermittlung nach § 10 Absatz 2a erforderliche Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) der versicherten Person und des Versicherungsnehmers abweichend von § 22a Absatz 2 Satz 1 und 2 beim Bundeszentralamt für Steuern erheben kann.²Das Bundeszentralamt für Steuern teilt der übermittelnden Stelle die Identifikationsnummer der versicherten Person und des Versicherungsnehmers mit, sofern die übermittelten Daten mit den nach § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen.³Stimmen die Daten nicht überein, findet § 22a Absatz 2 Satz 1 und 2 Anwendung.

³§ 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden.⁴§ 10 Absatz 2 Satz 3 und Absatz 2a Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für die Übermittlung der Daten des Veranlagungszeitraums 2011 anzuwenden. **§ 10 Absatz 2a Satz 8 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) gilt auch für den Veranlagungszeitraum 2011 sowie für den Veranlagungszeitraum 2010, soweit am 14. Dezember 2011 noch keine erstmalige Steuerfestsetzung erfolgt ist.**

(24a) ¹§ 10 Absatz 1 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2011 anzuwenden. **§ 10 Absatz 1 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) gilt auch für Kinder, die wegen einer vor dem 1. Januar 2007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.** ³§ 10 Absatz 1 Nummer 7 Satz 1 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist für Veranlagungszeiträume ab 2012 anzuwenden.

Autor: Dr. Egmont **Kulosa**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Hörster, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick, NWB 2011, 3350; Painter, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877; Reimer, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; Scharfenberg/Marbes, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; Gebhardt, Erstattungsüberhänge bei Sonderausgaben, EStB 2012, 30; Meyering/Gerhard, Die Neuregelung von Sonderausgaben-erstattungsüberhängen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DStR 2012, 272.

Kompaktübersicht

J 11-1 **Gegenstand der Änderungen:** § 10 wird durch das StVereinfG 2011 und das BeitrRLUmsG – jeweils mehrfach – geändert.

► **StVereinfG 2011:** Die Regelungen über Kinderbetreuungskosten werden unter gleichzeitiger Vereinfachung in Abs. 1 Nr. 5 zusammengefasst. Ferner wird in Abs. 4a erstmals eine gesetzliche Regelung über die Behandlung von Erstattungsüberhängen geschaffen.

► **BeitrRLUmsG:** Der für Ausbildungskosten geltende Höchstbetrag (Abs. 1 Nr. 7 Satz 1) wird erhöht. Zudem werden Präzisierungen bei den Korrekturvorschriften, die für Datenübermittlungen bei Vorsorgeaufwendungen gelten (Abs. 2 Satz 4 und 5, Abs. 2a Satz 8), vorgenommen.

J 11-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 10 Anm. 4.

► **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 1 Nr. 1b und Nr. 4 werden neu gefasst, Abs. 1 Nr. 3 wird um einen Satz 4 ergänzt, Abs. 2 Satz 3 und Abs. 2a Satz 4 werden ergänzt.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 1 Nr. 5 (Kinderbetreuungskosten) sowie Abs. 4b (Erstattungsüberhänge) werden eingefügt.

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 (Höchstbetrag für Ausbildungskosten) wird geändert, Abs. 2 Satz 4 und 5 werden aufgehoben, Abs. 2a Satz 8 wird neu gefasst.

J 11-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Abs. 1 Nr. 5** (Kinderbetreuungskosten): Die Änderung gilt gem. § 52 Abs. 1 (idF des Art. 1 Nr. 33 Buchst. b StVereinfG 2011) erstmals für den VZ 2012 (Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011).

► **Abs. 1 Nr. 7 Satz 1** (Höchstbetrag für Ausbildungskosten): Die Erhöhung auf 6000 € gilt erstmals für den VZ 2012 (§ 52 Abs. 24a Satz 3).

► **Abs. 2 Sätze 4 und 5** (Aufhebung von Korrekturvorschriften): Auch diese Änderung gilt gem. § 52 Abs. 1 erstmals für den VZ 2012.

► **Abs. 2a Satz 8** (neue Korrekturvorschrift nach Datenübermittlungen): Die verfahrensrechtl. Neuregelung ist grds. auf EStBescheide, die für den VZ 2011 ergehen, anzuwenden. Sie gilt ferner für EStBescheide für den VZ 2010, soweit hierfür am 14.12.2011 noch keine erstmalige StFestsetzung erfolgt ist (§ 52 Abs. 24 Satz 5).

► **Abs. 4b** (Erstattungsüberhänge): Die Änderung gilt gem. § 52 Abs. 1 (idF des Art. 1 Nr. 33 Buchst. b StVereinfG 2011) erstmals für den VZ 2012 (Art. 18 Abs. 1 StVereinfG 2011).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 11-4

► **Einfügung des Abs. 1 Nr. 5 (Kinderbetreuungskosten)**

- ▷ *Vereinfachung und Wegfall der elternbezogenen Voraussetzungen:* Kinderbetreuungskosten waren bisher nur abziehbar, wenn sie entweder wegen einer Erwerbstätigkeit des Stpfl. anfielen (dann handelte es sich um BAWK gem. § 9c Abs. 1, ggf. iVm. § 9 Abs. 5) oder wenn der Stpfl. sich in Ausbildung befand, behindert oder krank war (dann handelte es sich um SA gem. § 9c Abs. 2 Satz 1). Nur bei drei- bis fünfjährigen Kindern bestanden keine elternabhängigen Voraussetzungen (§ 9c Abs. 2 Satz 4). Nunmehr müssen in der Person der Eltern in keinem Fall mehr besondere Voraussetzungen gegeben sein; folgerichtig ist der Abzugstatbestand einheitlich zu den SA umgruppiert worden. Kinderbetreuungskosten sind daher künftig auch bei zusammenlebenden Elternteilen unabhängig davon abziehbar, ob beide Elternteile erwerbstätig sind oder nicht. Durch die Ausdehnung des Kreises der Anspruchsberechtigten rechnet der Gesetzgeber mit Mindereinnahmen von 60 Mio. € jährlich (BTDrucks. 17/5125, 27).
- ▷ *Keine Änderung bei den sonstigen Abzugsvoraussetzungen:* Alle weiteren Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten sind unverändert geblieben. Es muss sich daher weiterhin um Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes iSd. § 32 Abs. 1 handeln, das grds. das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben darf (s. § 9c Anm. 10, 11). Begünstigt sind auch Aufwendungen für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Ist die Behinderung vor dem 1.1.2007 eingetreten, genügt es, wenn das Kind seinerzeit das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte (§ 52 Abs. 24a Satz 2). Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen sind vom Abzug ausgeschlossen (Nr. 5 Satz 2; bisher § 9c Abs. 3 Satz 1, s. dazu s § 9c Anm. 35). Der Stpfl. muss für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten haben und die Zahlung auf ein Konto des Leistungserbringers vornehmen (Nr. 5 Satz 4; bisher § 9c Abs. 3 Satz 3, s. dazu s § 9c Anm. 37); Barzahlungen sind damit – wie bisher – nicht abziehbar.
- ▷ *Keine Änderung bei der Höhe des Abzugs:* Unverändert sind zwei Drittel der Aufwendungen des Stpfl. abziehbar, jedoch begrenzt auf einen

Höchstbetrag von 4000 € je Kind (Nr. 5 Satz 1). Die darin liegende Abzugsbeschränkung ist weiterhin als verfassungsgemäß anzusehen, da der Gesetzgeber im Bereich der Familienbesteuerung den typischen Bedarf zugrunde legen kann und nicht dazu verpflichtet ist, stets die tatsächlichen Aufwendungen zum Abzug zuzulassen (s. ausführlich Reimer, FR 2011, 929 [932]). Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1, 2 unbeschränkt stpfl., ist dieser Höchstbetrag in Abhängigkeit von den Verhältnissen im Wohnsitzstaat zu kürzen (Nr. 5 Satz 3; bisher § 9c Abs. 3 Satz 2, s. dazu § 9c Anm. 36). Zur Verfassungsmäßigkeit des Höchstbetrags s. § 9c Anm. 3.

- ▷ *Folgen der Umgestaltung zu einem SA-Tatbestand:* Bisher minderten erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als BA/WK die Einkünfte; nunmehr sind Kinderbetreuungskosten einheitlich nur noch als SA abziehbar. Soweit in der Literatur unter Bezugnahme auf die Rspr. des VI. Senats des BFH zu den Erstausbildungskosten (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, FR 2011, 856) vereinzelt die Auffassung vertreten wird, erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten seien nunmehr ohne Anwendung der Einschränkungen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 in unbegrenzter Höhe als BA/WK abziehbar (Scharfenberg/Marbes, DB 2011, 2282 [2283]), ist dem uE nicht zu folgen, da sowohl der Wortlaut als auch der erkennbare Normzweck des § 12 einen BA-/WK-Abzug ausschließt. Ist der GdE negativ, konnten Kinderbetreuungskosten bisher einen Verlustabzug erhöhen; nunmehr laufen sie in diesen Fällen leer. Im Gesetzgebungsverfahren hatten darüber hinaus die Auswirkungen der Neuregelung auf die Bemessung von Kindergartenbeiträgen breiten Raum eingenommen. Die Kindergartenträger setzen diese Beiträge häufig in Abhängigkeit von der Höhe der Einkünfte (bzw. der Summe der positiven Einkünfte) fest. Durch einen SA-Abzug wäre es hier zu Schlechterstellungen im Vergleich zu der bis VZ 2011 geltenden Rechtslage gekommen. Dies wird durch die Anfügung des § 2 Abs. 5a Satz 2 verhindert. Danach mindern sich die Einkünfte um die nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 abziehbaren Kinderbetreuungskosten, sofern außersteuerliche Rechtsnormen an diesen Begriff anknüpfen (s. § 2 Anm. J 11-4).

- ▶ **Änderung des Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 (Höchstbetrag für Erstausbildungskosten):** Die Anhebung des für den Abzug von Erstausbildungskosten geltenden Höchstbetrags von bisher 4000 € auf nunmehr 6000 € steht in erster Linie mit den in § 4 Abs. 9, § 9 Abs. 6 und § 12 Nr. 5 aufgenommenen Regelungen in Zusammenhang, wonach Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium keine BA/WK sind. Weil der VI. Senat des BFH dies trotz einer seit 2004 in § 12 Nr. 5 vorhandenen entsprechenden gesetzlichen Regelung anders gesehen hatte (BFH v. 28.7.2011 – VI R 7/10, FR 2011, 856), musste der Gesetzgeber seinen

Willen mit dem BeitrRLUmsG bekräftigen. Im Gegenzug und wegen der seit 2004 eingetretenen Preissteigerungen sowie der zunehmenden Erhebung von Studien- und Ausbildungsentgelten (so FinAussch., BTDrucks. 17/7524, 5, 10) ist der Höchstbetrag in § 10 Abs. 1 Nr. 7 angehoben worden. Hierdurch werden Mindereinnahmen von ca. 8 Mio. € erwartet (BTDrucks. 17/7524, 6).

► **Aufhebung des Abs. 2 Sätze 4 und 5 (Korrekturvorschriften bei elektronischer Datenübermittlung):** Die nunmehr aufgehobenen Sätze hatten schon bisher keinen eigenen Anwendungsbereich, weil ihr Regelungsgehalt in vollem Umfang durch Abs. 2a Satz 8 abgedeckt war (s. dazu bereits § 10 Anm. 318). Bei Einfügung des Abs. 2a durch das Bürg-EntlG-KV v. 16.9.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) war die Aufhebung der Sätze 4 und 5 des Abs. 2 (damals Sätze 9 und 10) versehentlich unterblieben. Dies ist nunmehr durch das BeitrRLUmsG nachgeholt worden.

► **Neufassung des Abs. 2a Satz 8 (Korrekturvorschrift bei elektronischer Datenübermittlung):** Die durch das BürgEntlG-KV v. 16.9.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782) geschaffene Korrekturvorschrift des Abs. 2a Satz 8 ist durch das BeitrRLUmsG (ggf. bereits mit Wirkung für ESt-Bescheide des VZ 2010; s. Anm. J 11-3) präzisiert und erweitert worden. Unter der Voraussetzung, dass sich eine Änderung der festgesetzten ESt. ergibt, ist ein StBescheid nunmehr im Zusammenhang mit der für bestimmte Vorsorgeaufwendungen vorgeschriebenen Datenübermittlung in den folgenden beiden Fallgruppen zu ändern:

- ▷ **Vorliegen von Daten nach Abs. 2a Sätze 4, 6 oder 7 (Abs. 2a Satz 8 Nr. 1):** In diesen Fällen sah Abs. 2a Satz 8 schon bisher eine Korrektur vor (s. § 10 Anm. 322). Nunmehr genügt es allerdings, wenn Daten „vorliegen“; bisher knüpfte die Korrekturmöglichkeit hingegen an eine „Übermittlung“ an. Es kommt daher nicht mehr darauf an, ob die Datenübermittlung dem zuletzt ergangenen EStBescheid nachfolgte oder ihm voranging (vgl. hierzu BTDrucks. 17/7524, 10). Damit geht diese Korrekturmöglichkeit deutlich über den Anwendungsbereich des § 173 AO hinaus. Erfasst ist sowohl die erstmalige, fristgerechte und zutreffende Datenübermittlung (Abs. 2a Satz 4) als auch die nachträgliche Datenübermittlung bei nachgereicher Einwilligung (Abs. 2a Satz 6) und die Korrektur fehlerhafter Daten bzw. die Stornierung unbefugt übermittelter Daten (Abs. 2a Satz 7).
- ▷ **Fehlende Einwilligung in die Datenübermittlung (Abs. 2a Satz 8 Nr. 2):** Dieser neu geschaffene Korrekturatbestand betrifft Fälle, in denen eine Einwilligung des Stpfl. in die Datenübermittlung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (kapitalgedeckte Altersversorgung gem. Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) oder

Abs. 2 Satz 3 (Beiträge zu Krankenversicherungen und gesetzlichen Pflegeversicherungen gem. Abs. 1 Nr. 3) nicht vorliegt. Da die Einwilligung in die Datenübermittlung materiell-rechtl. Voraussetzung für den SA-Abzug dieser Vorsorgeaufwendungen ist (s. näher § 10 Anm. 315f.), ist beim Fehlen der Einwilligung ein – ggf. auf der Grundlage übermittelter Daten bereits gewährter – Abzug rückgängig zu machen (BTDrucks. 17/7524, 10). Abs. 2a Satz 8 Nr. 2 ermöglicht dann verfahrensrechtl. die entsprechende Korrektur des EStBescheids.

► **Einfügung des Abs. 4b (Behandlung von Erstattungsüberhängen):**

Die neue Vorschrift betrifft Fälle, in denen bei einem bestimmten SA-Tatbestand die im VZ erstatteten Aufwendungen (bzw. die erhaltenen Zuschüsse) höher sind als die jeweils geleisteten Aufwendungen. Bisher war eine Saldierung im Jahr des Zu- und Abflusses nur bei gleichartigen SA vorzunehmen; bei verbleibenden Erstattungsüberhängen war der in einem Vorjahr gewährte SA-Abzug nachträglich zu versagen. Die Bescheidkorrektur wurde in diesen Fällen auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützt (s. ausführl. § 10 Anm. 42). Die in drei Sätze aufgeteilte Neuregelung hat demgegenüber zum Ziel, eine Änderung alter StFestsetzungen zu vermeiden (BTDrucks. 17/5125, 21). Sie hat im Detail den folgenden Inhalt:

- ▷ **Gleichstellung steuerfreier Zuschüsse mit erstatteten Aufwendungen (Abs. 4b Satz 1):** Satz 1 stellt stfreie Zuschüsse, die der Stpfl. für die von ihm für einen anderen VZ geleisteten SA erhält, den erstatteten Aufwendungen gleich. Für diese Zuschüsse gelten daher ebenfalls die in den Sätzen 2 und 3 angeordneten Rechtsfolgen. Die erst auf Anregung des Bundesrats (BTDrucks. 17/6146, 14) in den Gesetzentwurf eingefügte Regelung in Satz 1 hätte systematisch an das Ende des Abs. 4b gehört, nicht aber an den Anfang.
- ▷ **Verrechnung von Erstattungsüberhängen bei Vorsorgeaufwendungen (Abs. 4b Satz 2):** Auch bei Vorsorgeaufwendungen (Abs. 1 Nr. 2, 3, 3a) sind Erstattungen (bzw. Zuschüsse iSd. Abs. 4b Satz 1) vorrangig mit den Aufwendungen für Vorsorgeaufwendungen derselben Sparte zu verrechnen (so schon die bisherige Handhabung; vgl. § 10 Anm. 42). Abs. 4b Satz 2 ordnet für Fälle, in denen gleichwohl ein Erstattungsüberhang verbleibt, nunmehr dessen Verrechnung mit anderen Aufwendungen an, die „im Rahmen der jeweiligen Nummer“ anzusetzen sind. Daher können zB erstattete Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) nunmehr mit Beiträgen zu „Rürup-Verträgen“ (Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b), nicht aber mit Krankenversicherungsbeiträgen (Abs. 1 Nr. 3) verrechnet werden. Von besonderer praktischer Bedeutung ist, dass Aufwendungen und Erstattungen in Bezug auf alle in Abs. 1 Nr. 3a genannten Versicherungssparten (Kranken- und Pflegeversiche-

rungen, die nicht zur Basisversorgung gehören, Arbeitslosen-, Erwerbs- und Berufsunfähigkeits-, Unfall-, Haftpflicht- und Risikoversicherungen) miteinander verrechnet werden können. Dies war nach bisheriger Rechtslage nicht möglich.

- ▷ *Übersteigende Erstattungen bei Krankenversicherungen und Kirchensteuer (Abs. 4b Satz 3)*: Ergibt sich trotz der durch Abs. 4b Satz 2 geschaffenen erweiterten Verrechnungsmöglichkeit für Aufwendungen iSd. Abs. 1 Nr. 3 (Beiträge zur Kranken- und Pflege-Basisversorgung) bzw. Abs. 1 Nr. 4 (KiSt.) ein Erstattungsüberhang, ist dieser dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen („achte Einkunftsart“; so Scharfenberg/Marbes, DB 2011, 2282 [2283]). Die stl. Erfassung der Erstattung erfolgt daher im VZ ihres Zuflusses; die verwaltungsaufwendige Änderung des EStBescheids für das Jahr des früheren SA-Abzugs ist nicht mehr erforderlich. Die Zuordnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte bringt die kuriose Begleiterscheinung mit sich, dass die Erstattung von SA einen Verlustvor-/rücktrag mindern und den Spendenabzug erhöhen kann (Gebhardt, EStB 2012, 30). Die Regelung differenziert ersichtlich danach, dass die Aufwendungen, auf die sich die in Satz 3 genannten Erstattungen beziehen, zuvor in vollem Umfang (und nicht etwa begrenzt auf Höchstbeträge) als SA abziehbar waren. Dies ist bei den nicht in Satz 3 genannten Vorsorgeaufwendungen (Abs. 1 Nr. 2 und 3a) nicht der Fall. Dort kann es daher (nach Ausschöpfung der durch Satz 2 angeordneten erweiterten Verrechnungsmöglichkeit) weiterhin zur Rückgängigmachung des SA-Abzugs im Abflussjahr kommen (Meyering/Gerhard, DStR 2012, 272 [274]).
- ▷ *Lückenhaftigkeit der Regelung*: Abs. 4b erfasst nicht sämtliche SA-Tatbestände, bei denen es zu Erstattungen (oder stfreien Zuschüssen) kommen kann. Auch bei Unterhaltszahlungen (Abs. 1 Nr. 1), Versorgungsleistungen (Abs. 1 Nr. 1a) und Schulgeldzahlungen (Abs. 1 Nr. 9) ist eine spätere Rückzahlung – etwa als Ergebnis eines Rechtsstreits oder Vergleichs – nicht völlig ausgeschlossen. Da hierfür weiterhin keine gesetzliche Regelung besteht, gelten insoweit die von der Rspr. vor Inkrafttreten des Abs. 4b entwickelten Grundsätze fort. Erstattungsüberhänge führen daher zu einer Rückgängigmachung des SA-Abzugs im Jahr der Zahlung der entsprechenden Aufwendungen.

