

§ 33a

Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen

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

(1) ¹Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8004 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. ²Der Höchstbetrag nach Satz 1 erhöht sich um den Betrag der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge; dies gilt nicht für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die bereits nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 anzusetzen sind. ³Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden. ⁴Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. ⁵Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich die Summe der nach Satz 1 und Satz 2 ermittelten Beträge um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse; zu den Bezügen gehören auch steuerfreie Gewinne nach den §§ 14, 16 Absatz 4, § 17 Absatz 3 und § 18 Absatz 3, die nach § 19 Absatz 2 steuerfrei bleibenenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 übersteigen. ⁶Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so können die Aufwendungen nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind, höchstens jedoch der Betrag, der sich nach den Sätzen 1 bis 5 ergibt; ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. ⁷Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht.

(2) ¹Zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder Kindergeld besteht, kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 924 Euro je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. ²Für ein nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind mindert sich der vorstehen-

de Betrag nach Maßgabe des Absatzes 1 Satz 6. ³Erfüllen mehrere Steuerpflichtige für dasselbe Kind die Voraussetzungen nach Satz 1, so kann der Freibetrag insgesamt nur einmal abgezogen werden. ⁴Jedem Elternteil steht grundsätzlich die Hälfte des Abzugsbetrags nach den Sätzen 1 und 2 zu. ⁵Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich.

(3) ¹Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Absätzen 1 bis 2 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je ein Zwölftel. ²Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, vermindern die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge nicht. ³Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse mindern nur die zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge der Kalendermonate, für die die Zuschüsse bestimmt sind.

(4) In den Fällen der Absätze 1 und 2 kann wegen der in diesen Vorschriften bezeichneten Aufwendungen der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung nach § 33 nicht in Anspruch nehmen.

Autor: Dr. Volker **Pf**irmann, Richter am BFH, München

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **K**anzler, Vors. Richter am BFH a.D.,
Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 33a	1	besteuerung und zum Abflussprinzip	11
II. Rechtentwicklung des § 33a	2	3. Verhältnis zu den Regelungen des Familienleistungsausgleichs	12
III. Bedeutung des § 33a und Vereinbarkeit mit höherem Recht		4. Verhältnis zur Ehegattenbesteuerung und zur Besteuerung des Unterhaltsberechtigten	13
1. Bedeutung des § 33a	3	VI. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung gem. § 33a	16
2. Verfassungsmäßigkeit des § 33a	4	VII. Verfahrensfragen	
3. Vereinbarkeit des § 33a mit Europarecht	5	1. Antragsverfahren	17
IV. Geltungsbereich des § 33a	8	2. Nachweisanforderungen	
V. Verhältnis des § 33a zu anderen Vorschriften		a) Nachweiserleichterungen ..	18
1. Verhältnis zu § 33; Verhältnis von Abs. 1 zu Abs. 2	10	b) Nachweisanforderungen bei Auslandssachverhalten	
2. Verhältnis zu anderen Aufwendungen, zur Abschnitts-		aa) Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen	19

	Anm.		Anm.
bb) Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit	20	3. Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 33a im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren	23
cc) Nachweis der Aufwendungen	21		
dd) Folgen einer Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten	22		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerermäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung**

	Anm.		Anm.
I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1)			
1. Erwachsen von Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung		aa) Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie	41
a) Erwachsen von Aufwendungen	27	bb) Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit	42
b) Aufwendungen für den Unterhalt		cc) Opfergrenze als Abzugsbeschränkung	43
aa) Begriff	28	dd) Mehrere Unterhaltspflichtete (Unterhaltskonkurrenzen)	44
bb) Art der Unterhaltsgewährung	29	ee) Grenzen der konkreten Betrachtungsweise	45
cc) Gegenstand der Unterhaltsleistungen	30	d) Gesetzliche Unterhaltspflichten als Folge der Ehe	46
c) Aufwendungen für eine etwaige Berufsausbildung		e) Sonstige gesetzliche Unterhaltspflichten	
aa) Bedeutung des Merkmals „etwaige Berufsausbildung“	34	aa) Unterhaltsansprüche aus Anlass der Geburt eines nicht ehelichen Kindes	47
bb) Begriff der Berufsausbildung	35	bb) Partnerschaftsunterhalt	48
cc) Aufwendungen für eine Berufsausbildung	36	cc) Spezielle gesetzliche Unterhaltsansprüche	49
2. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen: dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigte Person		3. Wichtige Fälle von Unterhaltsleistungen nach dem Kreis möglicher Unterhaltsempfänger	
a) Gesetzliche Unterhaltsberechtigung	39	a) Unterhaltsleistungen an Kinder und Enkel	53
b) Steuerpflichtiger oder sein Ehegatte als Unterhaltsverpflichtete	40	b) Unterhaltsleistungen an Eltern und Großeltern	54
c) Gesetzliche Unterhaltspflicht zwischen Verwandten		c) Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten	55
		d) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten	56
		e) Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner und an sonstige Angehörige	57

	Anm.
4. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der Einkommensteuer auf Antrag durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte begrenzt auf einen Höchstbetrag	
a) Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte	62
b) Höchstbetrag des Abzugs	63
II. Erhöhungsbetrag für Kranken- und Pflegeversicherung (Abs. 1 Satz 2)	
1. Voraussetzungen für die Erhöhung des abziehbaren Höchstbetrags (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	
a) Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3	67
b) Aufwendungen für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person	68
c) Negative Voraussetzung der Erhöhung: kein vorrangiger Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2)	69
2. Rechtsfolge: Ermittlung des zusätzlichen Abzugsbetrags	70
III. Unterhalt für gleichgestellte Personen (Abs. 1 Satz 3)	
1. Tatbestandsvoraussetzungen der Gleichstellung	
a) Bedürftige Person	75
b) Kürzung inländischer zum Unterhalt bestimmter öffentlicher Mittel	76
c) Kürzung mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen	77
2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3	78
IV. Generelle negative Tatbestandsvoraussetzungen für die Abziehbarkeit (Abs. 1 Satz 4)	
1. Kein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder	

	Anm.
Kindergeld für die unterhaltene Person	83
2. Kein oder nur geringes Vermögen der unterhaltenen Person	
a) Begriff des Vermögens	84
b) Kein oder nur geringes Vermögen	85
c) Sonstiges unschädliches Vermögen	86
d) Umfang und Dauer der Abzugsbeschränkung	87
V. Kürzung des Abzugsbetrags bei eigenen Einkünften oder Bezügen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 5)	
1. Voraussetzungen der Verminderung des Abzugshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 5)	
a) Andere Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person	
aa) Andere Einkünfte oder Bezüge	92
bb) Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person	93
cc) Begriff der Einkünfte	94
dd) Begriff der Bezüge	95
ee) Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet	96
b) Bezug von Ausbildungszuschüssen aus öffentlichen Mitteln	97
2. Durchführung der Anrechnung	
a) Ermittlung der Einkünfte, Bezüge und Ausbildungszuschüsse	98
b) Anrechnung auf die Summe der nach Abs. 1 Satz 1 und 2 ermittelten Höchstbeträge	99
VI. Besondere Anforderungen an die Abziehbarkeit von Aufwendungen für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Unterhaltsempfänger (Abs. 1 Satz 6)	
1. Fehlende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der unterhaltenen Person	104

	Anm.		Anm.
2. Beurteilung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats (Satz 6 Halbs. 1)			
a) Verhältnisse des Wohnsitzstaats	105		
b) Ländergruppeneinteilung	106		
c) Kürzung der Höchstbeträge („soweit“)	107		
3. Begrenzung durch Abs. 1 Satz 1 bis 5 (Satz 6 Halbs. 1)	108		
4. Beurteilung der gesetzlichen Unterhaltspflicht nach inländischen Maßstäben (Satz 6 Halbs. 2)	109		
VII. Aufteilung des Abzugsbetrags bei Unterhaltsgewährung durch mehrere Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 7); Unterhaltsleistungen an mehrere Personen			
1. Unterhaltsgewährung durch mehrere Steuerpflichtige	113		
2. Unterhaltsleistungen an mehrere Personen			
a) Aufteilung der Gesamtaufwendungen	114		
b) Grundsatz: Pro-Kopf-Aufteilung bei Gesamtaufwendungen	115		
c) Weitere Aufteilungsfragen	116		

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausbildungsfreibetrag

	Anm.		Anm.
I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 2 Satz 1)		II. Minderung des Ausbildungsfreibetrags für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder (Abs. 2 Satz 2)	132
1. Tatbestandsvoraussetzungen		III. Regelungen zur Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Satz 3 bis 5)	
a) Volljähriges Kind	121	1. Allgemeines	133
b) Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld	122	2. Grundsatz der Einmalgewährung des Freibetrags (Abs. 2 Satz 3)	134
c) Berufsausbildung des Kindes	123	3. Grundsatz der Halbteilung des Freibetrags (Abs. 2 Satz 4)	135
d) Auswärtige Unterbringung des Kindes	124	4. Grundsatz der Maßgeblichkeit des Elternwillens für die Aufteilung (Abs. 2 Satz 5)	136
e) Abgeltung eines Sonderbedarfs; Antragstellung	125		
2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Abzug eines Freibetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte	126		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Ermäßigung nach Monaten**

	Anm.		Anm.
<p>I. Zwölfteilung bei zeitweiser Nichterfüllung der Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 141</p> <p>2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Ermäßigung der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Beträge 142</p>		<p>2. Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge 144</p> <p>3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2: Keine Minderung der Abzugsbeträge 145</p>	
<p>II. Nichtberücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person in Kürzungsmonaten (Abs. 3 Satz 2)</p> <p>1. Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 143</p>		<p>III. Zeitanteilige Berücksichtigung von Ausbildungshilfen (Abs. 3 Satz 3) 146</p> <p>IV. Anwendungsfälle des Abs. 3</p> <p>1. Zeitanteilige Berücksichtigung des Unterhaltshöchstbetrags nach Abs. 1 147</p> <p>2. Zeitanteilige Berücksichtigung des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2 148</p>	

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Verhältnis zu § 33 152**

F. ABC der außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen 155

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33a

Schrifttum: BEUL, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im Einkommensteuerrecht – Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) als Maßstab für realitätsfremde Grenzen, FR 1986, 340; LANGE, Der Nachweis von Unterhaltszahlungen an Angehörige im Ausland – Beweiserleichterungen bei Auslandssachverhalten, FR 1996, 815; KANZLER, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 8/01, FR 2002, 1244; HETTLER, Die Abziehbarkeit von Unterhaltszahlungen an Angehörige als außergewöhnliche Belastung nach dem JStG 1996 – Dargestellt anhand der jüngsten Rechtsprechung des BFH, DB 2003, 356; PAUS, Unterhaltszahlungen nach ausländischem Recht – Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip aus Gründen der Praktikabilität, DStZ 2003, 306; HILLMOTH, Unterhaltsaufwendungen an im Ausland lebende Personen, Inf. 2006, 257; VON PROFF ZU IRNICH, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, Diss., München 2007; HÖLSCHIEDT, Ausbildungsfreibetrag und Verfassungsrecht, NWB 2011, 1782.

I. Grundinformation zu § 33a

1

Die durch das StNG 1954 in das EStG eingeführte Vorschrift behandelt in vier Absätzen den Abzug von Aufwendungen in besonderen Fällen außergewöhnlicher Belastung. Im Unterschied zur Generalklausel des § 33 wird die Steuerermäßigung ohne Ansatz einer zumutbaren Belastung aber begrenzt auf Höchst- und Freibeträge gewährt. Die Steuerermäßigungen dienen der Abgeltung typischer außergewöhnlicher Belastungen durch Unterhalt für bestimmte Empfänger (Abs. 1) und Ausbildungskosten der Kinder (Abs. 2). Der Abzug ist nur zeitanteilig für die Monate zulässig, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind (Abs. 3). Die Steuerermäßigungen sind in Abs. 4 der Vorschrift abschließend geregelt (sog. Sperrwirkung gegenüber dem Abzug nach § 33).

II. Rechtsentwicklung des § 33a

2

Rechtslage bis einschließlich VZ 1954: Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen konnten als agB nach § 33 geltend gemacht werden. Als Vorläufer des § 33a EStG 1955 fungierten Abschn. 148 ff. EStR 1953, Abschn. 39 Abs. 3 und 4 und Abschn. 41 LStR 1954. Die dort festgelegten Höchstsätze für Unterhaltsgewährung, Berufsausbildung und Beschäftigung einer Hausgehilfin wurden von der Rspr. als notwendige Typisierungen zunächst gebilligt (BFH v. 2.2.1951 – IV 278/50 U, BStBl. III 1951, 85), später jedoch immer häufiger in Frage gestellt (BFH v. 29.5.1952 – IV 444/51 U, BStBl. III 1952, 188; v. 27.11.1952 – IV 167/52, BStBl. III 1953, 38). Da diese Richtlinien zu § 33 ergangen waren, war von den vorgesehenen Höchstbeträgen noch die zumutbare Mehrbelastung abzuziehen (s. § 33 Anm. 2).

ESt.- und KStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Einf. des § 33a in das EStG. Die Vorschrift gewährte dem dort bezeichneten Personenkreis für den Verlust von Hausrat und Kleidung einen Freibetrag für drei aufeinanderfolgende VZ (sog. Flüchtlingsfreibetrag).

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 33a wurde vollständig umgestaltet. Ein Teil der zuvor von § 33 erfassten Fälle wurde typisierend unter Verzicht auf den Ansatz einer zumutbaren Belastung in § 33a geregelt. Anlass für die Neuregelung war die Rspr., die in zunehmendem Maß

Ausnahmen von den Höchstbetragsregelungen der Verwaltungsrichtlinien zuließ (Begr. zum StNG v. 16.12.1954, BTDrucks. II/481, 90). Erklärtes Ziel der Regelung war es ua., das in Rspr. und Schrifttum beanstandete Missverhältnis zwischen der Familienermäßigung nach § 32 und der Ermäßigung für agB nach § 33 weitgehend zu beseitigen (BTDrucks. II/481, 92): So deckte sich der Betrag für eine unterhaltene Person (§ 33a Abs. 1) mit der Kinderermäßigung für das erste Kind gem. § 32. Dieser und auch die übrigen Freibeträge wurden zur Anpassung an gestiegene Lebenshaltungskosten später mehrfach erhöht.

Die bis zum 31.12.1954 geltende Fassung des § 33a (Flüchtlingsfreibetrag) wurde danach als Übergangsregelung in § 52 fortgeführt.

StÄndG v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Übernahme des in Abschn. 192 Abs. 2 EStR gewährten Freibetrags für eine Haushaltshilfe in Abs. 3 zur Schaffung einer ausreichenden Rechtsgrundlage (beanstandet in BFH v. 6.7.1962 – VI 229/61 U, BStBl. III 1962, 469).

StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Abs. 3 letzter Satz wurde um die Worte ergänzt: „... für die Zeit des Vorliegens dieser Voraussetzungen ...“.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung zum 1.1.1975 wurde § 33a an die Reform des Kinderlastenausgleichs angepasst:

- Abs. 1: Der Freibetrag findet nur noch auf Unterhaltsaufwendungen für Personen Anwendung, für die kein Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen besteht. Gleichzeitig wurden der Freibetrag von 1200 auf 3000 DM und der Betrag der von einer Anrechnung freibleibenden Einkünfte und Bezüge von 1200 auf 3600 DM angehoben.
- Abs. 2: Der Freibetrag wurde auf kindergeldberechtigte Eltern oder Elternteile beschränkt.
- Abs. 3: Ein neuer Freibetrag von 1200 DM für Heimbewohner wurde eingeführt.
- Abs. 6 wurde zugunsten der Neuregelungen des § 33b gestrichen.
- Schließlich wurde in Abs. 1–3 der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte eingeführt.

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Einf. eines neuen Freibetrags von 600 DM in Abs. 1a für Elternteile, die Unterhalt zugunsten eines stl. ihnen nicht zugeordneten Kindes leisten.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1894; BStBl. I 1978, 479): § 33a wurde wie folgt geändert:

- Abs. 1: In Satz 1 wurden die Beträge jeweils um 600 DM erhöht. Nach dem in Abs. 1 neu eingefügten Satz 4 sind für Unterhaltsaufwendungen zugunsten nicht unbeschr. steuerpflichtiger Personen für die Frage der Notwendigkeit und Angemessenheit die ausländischen Verhältnisse, für die Frage der Zwangsläufigkeit die inländischen Maßstäbe zugrunde zu legen.
- Abs. 2: Durch Verzicht auf das Stichtagsprinzip wurde eine zeitanteilige Berücksichtigung der Ausbildungsfreibeträge ermöglicht; bei Kindern aus nicht intakten Ehen sowie nichtehelichen Kindern sahen die neu eingefügten Sätze 3–6 besondere Aufteilungsregelungen für den Freibetrag vor.
- Abs. 3 sah mWv. VZ 1980 an den Abzug von Kinderbetreuungskosten vor; dementsprechend wurde die Berücksichtigung von Ausgaben für eine Haushaltshilfe oder Haushaltshilfe in sonstigen Fällen auf altersbedingte (Nr. 2a)

und durch Körperbehinderung oder Krankheit bedingte (Nr. 2b) Aufwendungen beschränkt.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Mit Wirkung vom VZ 1980 wurde in Abs. 2 Nr. 1b und Nr. 2 das Erfordernis der auswärtigen Unterbringung „zur Berufsausbildung“ fallen gelassen und für den VZ 1981 auf die Vollenrechnung von Zuschüssen nach dem BAföG (vorübergehend) verzichtet (Abs. 2 Satz 2).

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 wurde an- und Abs. 2 Satz 3 wurde eingefügt. Danach waren Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln und ähnliche Zuschüsse wieder voll auf die Ausbildungsfreibeträge anzurechnen; bei Ausbildungsfreibeträgen für Kinder im Ausland war die Angemessenheitsprüfung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats vorzunehmen (Satz 3).

HBegleitG 1983 v. 20.12.1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): Mit Wirkung ab VZ 1984 wurden die Ausbildungsfreibeträge halbiert (Abs. 2: für Kinder über 18 Jahre 1 200 DM, bei auswärtiger Unterbringung 2 100 DM, für Kinder unter 18 Jahre 900 DM) und ab VZ 1983 der Abzug von Kinderbetreuungskosten für die VZ 1980 bis 1982 in die Sondervorschrift des § 53a umgestellt.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Aufnahme eines neu geschaffenen § 54 in das EStG, der Sondervorschriften für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 für die VZ 1971 bis 1974 enthielt. Anlass für die Änderung war der Beschl. des BVerfG v. 22.2.1984 – 1 BvL 10/80 (BStBl. II 1984, 357), wonach die 1973 geltende Fassung des Abs. 1 insoweit verfassungswidrig war, als der Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen durch den Höchstbetrag und die Anrechnungsgrenze beschr. war.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Änderung des § 33a mW ab VZ 1986 in folgenden Punkten:

- Statt der Anspruchsberechtigung nach dem BundeskindergeldG wurde der Anspruch auf einen Kinderfreibetrag für maßgebend erklärt (Abs. 1 Satz 1);
- der Unterhaltsfreibetrag wurde auf 4 500 DM angehoben und für Minderjährige auf 2 484 DM (= Kinderfreibetrag) ermäßigt (Abs. 1 Satz 1);
- der Betrag, bei dessen Übersteigen eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person anzurechnen sind, wurde auf 4 500 DM erhöht (Abs. 1 Satz 2);
- Neufassung des Abs. 1a;
- die Ausbildungsfreibeträge wurden wieder erhöht: Für Kinder über 18 Jahre 1 800 DM, bei auswärtiger Unterbringung 3 000 DM, für Kinder unter 18 Jahre 1 200 DM (Abs. 2 Satz 1);
- der Ausbildungsfreibetrag für ein Kind wird nur einmal gewährt (Abs. 2 Satz 4);
- die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bei Kindern aus nicht intakten Ehen oder nichtehelichen Kindern wurde neu geregelt (Satz 5–8 statt bisher Satz 4–7);
- in Abs. 3 wurde nunmehr auf Kinder iSd. § 32 Abs. 1 Satz 1 statt bisher § 32 Abs. 4 Satz 1 abgestellt;

– Klarstellung, dass auch in den Fällen des Abs. 1a ein Abzug nach § 33 ausgeschlossen ist (Abs. 5).

StBereinigungsgG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Dem Abs. 4 wurde mW ab VZ 1986 ein Satz 2 angefügt. Danach verminderten eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers die ermäßigten Abzugsbeträge insoweit nicht, als sie auf Kalendermonate entfallen, die zu einer Zwölfteilung führen.

Steuersenkungs-Erweiterungsgesetz v. 14.7.1987 (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Anhebung der Ausbildungsfreibeträge des Abs. 2 auf 1 800 DM/2 400 DM/4 200 DM sowie des anrechnungsfrei bleibenden Betrags eigener Kindeseinkünfte auf 3 600 DM.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 1 wurden die Abzugshöchstbeträge im Hinblick auf die Sozialhilferegelsätze und den gestiegenen Grundfreibetrag angehoben. Des Weiteren wurde Abs. 1a (Abzugsbetrag für Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses) ersatzlos gestrichen. In Bezug auf Auslandskinder und Inlandskinder, die das 27. Lebensjahr vollendet und Grundwehr- oder Zivildienst geleistet hatten, wurden die Steuerermäßigung nach Abs. 1 und die Ausbildungsfreibeträge nach Abs. 2 neu geregelt und aufeinander abgestimmt. Außerdem wurde Abs. 3 mehrfach geändert. So wurden die Begriffe Hausgehilfin und Haushaltshilfe durch die Formulierung Hilfe im Haushalt ersetzt. Die Abzugsbeträge wurden vor dem Hintergrund erhöht, dass die Pflegebedürftigkeit höhere Kosten für Haushaltshilfen und Heimunterbringung auslöst.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Anhebung der Abzugshöchstbeträge für Unterhaltsaufwendungen in Abs. 1 auf 4 101 DM und 6 300 DM.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 wurde die Bestimmung aufgenommen, dass, parallel zur bereits bestehenden Regelung in Abs. 2, neben Einkünften der unterstützten Person auch bezogene Ausbildungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, durch Anrechnung die Abzugshöchstbeträge vermindern. Im Hinblick auf Auslandskinder, für die nunmehr ein Kinderfreibetrag gewährt werden konnte, wurde Abs. 2 diesem Umstand angepasst.

Grenzpendlergesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440): Anhebung des Abzugshöchstbetrags für Unterhaltsaufwendungen zugunsten Personen über 18 Jahren auf 7 200 DM sowie Erhöhung des anrechnungsfreien Teils der eigenen Bezüge.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Der § 33a erhielt eine neue Gestalt mit zahlreichen materiellen wie formellen Änderungen. Die wesentlichen Neuerungen waren:

- Ersetzung des Merkmals der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen durch das Merkmal der gesetzlichen Unterhaltspflicht (Abs. 1 Satz 1);
- Einführung eines einheitlichen, deutlich auf 12 000 DM erhöhten, vom Alter der unterstützten Person unabhängigen Abzugsbetrags (Abs. 1 Satz 1);
- Personen, denen mit Rücksicht auf ihr Zusammenleben mit dem Stpfl. öffentliche Mittel gekürzt werden, wurden den gesetzlich Unterhaltsberechtigten gleichgestellt (Abs. 1 Satz 2);

- Anpassung an den neu konzipierten Familienleistungsausgleich (§ 31) mit der Folge, dass ein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld die Abziehbarkeit der Aufwendungen ausschließt (Abs. 1 Satz 3);
- Reduzierung des anrechnungsfreien Betrags der eigenen Einkünfte auf 1 200 DM (Abs. 1 Satz 4).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Erhöhung des Höchstbetrags in Abs. 1 von 12 000 DM auf 13 020 DM.

Ges. zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2004, 4): Erhöhung des Höchstbetrags in Abs. 1 auf 13 500 DM. Im Zusammenhang mit der Einf. eines Betreuungsfreibetrags in § 32 Abs. 6 wurde in Abs. 1 und 2 das Wort „Kinderfreibetrag“ durch die Formulierung „Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ ersetzt. Die Regelungen für die Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge wurden dahin geändert, dass jedem Elternteil grds. die Hälfte des Abzugsbetrags zustand und eine davon abweichende Regelung auf elterlichen Antrag hin möglich war.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Anhebung des Abzugshöchstbetrags in Abs. 1 auf 14 040 DM.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Umstellung der in § 33a enthaltenen DM-Beträge auf Euro.

2. Ges. zur Familienförderung v. 16.8.2001 (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 553): Im Zusammenhang mit der Einf. eines einheitlichen Freibetrags für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6) schaffte der Gesetzgeber die bisherigen Ausbildungsfreibeträge ab und gestaltete den Abs. 2 zu einem Sonderbedarfsfreibetrag für auswärts untergebrachte volljährige Auszubildende um. Der neue Ausbildungsfreibetrag wurde mit Rücksicht auf die verbesserte steuerliche Berücksichtigung kindbezogener Ausbildungsaufwendungen in § 32 Abs. 6 auf 924 € reduziert.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 1 Satz 2 wurde das Wort „soweit“ durch das Wort „wenn“ ersetzt. Damit kam es für die Gleichstellung mit gesetzlich Unterhaltsberechtigten nur noch darauf an, dass der unterstützten Person überhaupt öffentliche Mittel gekürzt wurden. Die Höhe der Kürzung spielte keine Rolle.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BGBl. I 2004, 69; BStBl. I 2004, 120): Anhebung des Abzugshöchstbetrags in Abs. 1 von 7 188 auf 7 680 €.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Änderung des Abs. 3, wonach im Haushalt des Stpfl. lebende Stief- und Enkelkinder die Vergünstigung begründen.

FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Die in Abs. 3 enthaltene Steuerermäßigung wegen Haushaltshilfe oder Heimunterbringung wurde gestrichen. Damit wurden die Aufwendungen jedoch nicht stl. unbeachtlich, sondern fanden im Rahmen des neu gefassten § 35a Abs. 2 Satz 2 mW ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 50b Satz 5) Berücksichtigung.

Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung v. 19.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Neben einer neuerlichen Erhöhung des Abzugshöchstbetrags in Abs. 1 auf 8 004 € brachte dieses Gesetz insofern eine substantielle Änderung, als im neu eingefügten Satz 2 eine Regelung getroffen wurde, wonach der Abzugshöchstbetrag sich um zugunsten der unterhaltenen Person gezahlte Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge erhöht. Die Einfügung von

Satz 2 machte Folgeänderungen bei der Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person in Satz 5 erforderlich.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Folge der Abschaffung der bisher in § 32 Abs. 4 Sätze 2 bis 10 enthaltenen Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder im Familienleistungsausgleich wurde zum einen in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 der bisher enthaltene Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 4 gestrichen und durch den Regelungsinhalt dieser Vorschrift ersetzt. Zum anderen ist Abs. 2 Satz 2 ersatzlos weggefallen, so dass künftig eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes den Ausbildungsfreibetrag nicht mehr vermindern. Beide Änderungen treten mW ab VZ 2012 in Kraft (Art. 18 Abs. 1).

III. Bedeutung des § 33a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Bedeutung des § 33a

Bedeutung des Abs. 1: Der Abzug von Unterhaltsleistungen soll dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung tragen. Das subjektive Nettoprinzip als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes gebietet die steuerliche Berücksichtigung privater existenzsichernder Aufwendungen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534). Dieser steuerrechtl. Normzweck verdeutlicht, dass das zivilrechtl. Unterhaltsrecht zwar den unverzichtbaren Anknüpfungspunkt für die Anwendung des Abs. 1 bildet, über das Maß der Berücksichtigungsfähigkeit von Unterhaltslasten jedoch nach steuerrechtl. Kriterien zu entscheiden ist. So müssen konkrete zivilrechtl. Unterhaltslasten nicht exakt abgebildet werden, vielmehr bleibt Raum für Abzugsbegrenzungen und eigenständige Regelungen, etwa zur Anrechnung eigenen Vermögens (s. Anm. 85).

Bedeutung des Abs. 2: Seit der Umgestaltung des Abs. 2 durch das 2. FamFördG (s. Anm. 2) hat der Ausbildungsfreibetrag an Bedeutung verloren. Er hat lediglich eine ergänzende Funktion im System des Familienleistungsausgleichs, da mit ihm nur noch der Sonderbedarf, den die auswärtige Unterbringung des in Berufsausbildung stehenden Kindes auslöst, berücksichtigt wird. Dem allgemeinen Ausbildungsbedarf wird stl. im Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf gem. § 32 Abs. 6 Satz 1 Rechnung getragen (§ 31 Satz 1). Durch die abgeltende Wirkung dieses sowie des Ausbildungsfreibetrags wird der Abzug höherer tatsächlicher Ausbildungskosten ausgeschlossen.

4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 33a

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1: Das verfassungsrechtl. Gebot, zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen mindestens in Höhe des Existenzminimums stl. frei zu stellen, stellt den Prüfungsmaßstab für den Unterhaltsabzug nach Abs. 1 dar (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653; v. 13.12.1996 – 1 BvR 1474/88, FR 1997, 156, mwN). Diesem Prüfungsmaßstab wird der Unterhaltsabzug, ungeachtet verfassungsrechtl. umstrittener Fragen zu Einzelregelungen, gerecht. So ist

- ▶ *der Höchstbetrag des Satzes 1* nicht zu beanstanden, weil er dem das Existenzminimum abdeckenden Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Nr. 1 entspricht;
- ▶ *ein über das Existenzminimum hinausgehender Abzug* nicht geboten. So wird die Berücksichtigung des zivilrechtl. tatsächlich geschuldeten und gezahlten Unterhalts vom GG nicht verlangt, obgleich sich der Stpfl. den regelmäßig höheren Aufwendungen nicht entziehen kann (BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 ua., BStBl. II 1990, 653);
- ▶ *der Aufwand für die gesundheitliche Mindestversorgung* Teil des stl. zu verschonenden Existenzminimums (BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BFH/NV 2008, Beil. 3, 228). Danach sind nicht nur Beiträge zu einer sozialhilfegleichen Kranken- und Pflegeversicherung des Stpfl., sondern ebenso die entsprechenden Beiträge für seine unterhaltsberechtigten Angehörigen zu berücksichtigen. Dem trägt der Erhöhungsbetrag des Abs. 1 Satz 2 Rechnung (s. Anm. 65);
- ▶ *bei im Ausland lebenden Unterhaltsempfängern* die Kürzung des Höchstbetrags gem. Abs. 1 Satz 6 entsprechend dem niedrigeren Auslands-Existenzminimum zulässig (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, NJW 1989, 666) und uE zur Vermeidung gleichheitswidriger Ergebnisse sogar geboten;
- ▶ *durch die Nichtberücksichtigung von Unterhaltspflichten nach ausländischem Recht* zwar das Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums berührt, dies ist aber durch sachliche Gründe gerechtfertigt (BVerfG v. 24.5.2005 – 2 BvR 1683/02, BFH/NV 2005, Beil. 4, 361; aA PAUS, DStZ 2003, 306);
- ▶ *die Beschränkung des Unterhaltsabzugs auf die Fälle gesetzlicher Unterhaltsberechtigung* zulässig, weil damit das verfassungsrechtl. Merkmal der Zwangsläufigkeit v. Gesetzgeber in nicht zu beanstandender Weise konkretisiert wird. Unterhaltsaufwendungen, die lediglich aus sittlichen oder tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, müssen daher stl. nicht berücksichtigt werden (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760; HETTLER, DB 2003, 356; VON PROFF ZU IRNICH, Die eheähnliche Lebensgemeinschaft im EStRecht, 2007, 167 ff.).

Bei eingetragenen Lebenspartnern ist kein Verfassungsverstoß darin zu erblicken, dass Unterhaltsleistungen nur bis zum Höchstbetrag des § 33a Abs. 1 abgezogen werden können (BFH v. 20.7.2006 – III R 8/04, BStBl. II 2006, 883, Verfassungsbeschwerde unter Az. 2 BvR 1981/06 beim BVerfG anhängig).

Verfassungsmäßigkeit des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2 Satz 1: Aus der Einordnung dieses Freibetrags als lediglich ergänzende Komponente des Familienleistungsausgleichs folgt notwendig, dass eine isolierte verfassungsrechtl. Würdigung des Abs. 2 Satz 1 ausscheidet (BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341; v. 25.11.2010 – III R 111/07, BStBl. II 2011, 281; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. 2 BvR 451/11; aA HÖLSCHIEDT, NWB 2011, 1782). Die an sich nicht realitätsgerechte Höhe des Freibetrags (KANZLER, FR 2001, 921 [938]; HÖLSCHIEDT, NWB 2011, 1782; s. Anm. 126) führt damit für sich genommen nicht zur Verfassungswidrigkeit der Norm. Im Gesamtsystem des Familienleistungsausgleichs wird dem Ausbildungsbedarf von Kindern in ausreichendem Umfang Rechnung getragen (BFH v. 25.11.2010 – III R 111/07, BStBl. II 2011, 281, betr. VZ 2003, 2004). Dem ist uE zuzustimmen.

Verfassungsrechtliche Einzelfragen:

- ▶ *Der Ausschluss Minderjähriger* vom Ausbildungsfreibetrag ist sachlich gerechtfertigt. Eltern sind im Hinblick auf eine angemessene Ausbildung ihren volljährigen Kindern gegenüber zur Unterhaltsgewährung gesetzlich verpflichtet. Sie sind aber nicht mehr personensorgeberechtigt, während sie den Aufenthalt des minderjährigen Kindes bestimmen dürfen. Deshalb ist die Annahme gerechtfertigt,

dass bei Minderjährigen eine auswärtige Unterbringung grds. nicht notwendig ist (FG Köln v. 18.3.2009 – 7 K 2854/08, EFG 2009, 1234, mwN).

► *Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Satz 3 bis 5)*: Diese Regelungen tragen der Entsch. des BVerfG v. 8.6.1977 – 1 BvR 265/75 (BStBl. II 1977, 526) Rechnung (s. Anm. 133). Sie sind auch insofern nicht zu beanstanden, als sie für eine andere als die hälftige Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags das Einvernehmen beider Elternteile nach Abs. 2 Satz 5 voraussetzen (BFH v. 24.4.1986 – III B 72/84, BStBl. II 1986, 562).

Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3 steht außer Zweifel. Die Ermäßigung nach Monaten (Satz 1) vermeidet eine gleichheitswidrige Benachteiligung der Stpfl., die im gesamten VZ Aufwendungen leisten, gegenüber Stpfl., die nur in einem Teil des VZ belastet sind. Das Anrechnungsverbot für Einkünfte und Bezüge, die auf Kürzungsmonate entfallen (Satz 2), verwirklicht in besonderer Weise den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und ist daher ebenfalls verfassungsgemäß.

5 3. Vereinbarkeit des § 33a mit Europarecht

Ausschluss beschr. Steuerpflichtiger: § 33a enthält in seinen beiden Absätzen Tatbestände über persönliche Abzüge. In beiden Fällen sind beschr. Stpfl. vom Abzug ausgeschlossen (s. Anm. 8). Dieser Ausschluss ist grds. zulässig, weil insoweit nach der Rspr. des EuGH regelmäßig der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. zu berücksichtigen hat (s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35 und 36 mwN). Außerdem ist § 1 Abs. 3 zu beachten. Stpfl., die ganz überwiegend inlandsbesteuerte Einkünfte beziehen, können danach mit der Folge der Anwendbarkeit des § 33a als unbeschr. estpflichtig behandelt werden.

Vereinbarkeit des § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2: Die Beschränkung des Abzugs auf Unterhaltsleistungen an nach inländischem Recht unterhaltsberechtigte Personen verstößt nicht gegen Europarecht (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760).

Zu einer Diskriminierung grenzüberschreitender nicht ehelicher Lebensgemeinschaften kann es jedoch im Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 wegen der dort enthaltenen Beschränkung auf die Kürzung inländischer Mittel kommen. So ist zB dem gem. § 1 Abs. 3 unbeschr. stpfl. Grenzpendler der Unterhaltsabzug für seine im EU-Ausland wohnende Lebensgefährtin, der ausländische Sozialleistungen gestrichen werden, verwehrt. Dies dürfte gemeinschaftsrechtl. nicht zu rechtfertigen sein (VON PROFF ZU IRNICH, Die eheähnliche Gemeinschaft im EStRecht, 2006, 205).

6–7 Einstweilen frei.

8 IV. Geltungsbereich des § 33a

Persönlicher Geltungsbereich: § 33a gilt für natürliche, unbeschr. estpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 1 bis 3, nach § 50 Abs. 1 Satz 3 jedoch nicht für beschr. Stpfl. Darin liegt kein Gleichheitsverstoß, weil die persönlichen Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden (BVerfG v. 24.9.1965 – 1 BvR 228/65, StRK KuponStG 1965 R. 1; s. § 50 Anm. 6 und 70).

Sachlicher Geltungsbereich: § 33a ist lex specialis zu § 33. Zum Verhältnis beider Vorschriften s. Anm. 10 und 152. Die Vorschrift ist Teil der Einkom-

mensermittlung (§ 2 Abs. 4). Der sachliche Geltungsbereich des § 33a Abs. 1 wird durch die Regelungen des Familienleistungsausgleichs erheblich eingeschränkt. So ist insbes. der Kindesunterhalt weitgehend nicht von Abs. 1 erfasst (Abs. 1 Satz 4; s. Anm. 83). Gleiches gilt für den Ehegattenunterhalt, wenn die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung vorliegen, denn §§ 26 ff. haben Vorrang vor § 33a Abs. 1 (s. Anm. 13). Auf den Trennungs- und nachehelichen Unterhalt kommt Abs. 1 nur subsidiär zur Anwendung, wenn der SA-Abzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 nicht beantragt wird oder der Empfänger nicht zustimmt (s. Anm. 11).

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Auf Unterhaltsleistungen an Angehörige im Ausland ist Abs. 1 anwendbar. Zu den allg. geltenden sachlichen Einschränkungen des Anwendungsbereichs, zB beim Kindesunterhalt (Satz 4), treten allerdings auslandsspezifische Einschränkungen hinzu. So sind nach Abs. 1 Satz 6 für die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen, also das Bestehen der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung, inländ. Maßstäbe anzulegen, so dass die nur nach ausländischem Recht bestehende Unterhaltspflicht nicht zur Abziehbarkeit führt (s. Anm. 109). Dagegen sind die ausländischen Verhältnisse bei der Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen zugrunde zu legen, so dass wegen des häufig niedrigeren ausländischen Wohlstandsniveaus der Abzugshöchstbetrag zu kürzen ist (s. Anm. 105). Für Auslandskinder gelten in Bezug auf den Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 Satz 2 entsprechende Sonderregelungen. Zu diesen materiell-rechtlichen Besonderheiten treten verfahrensrechtl. hinzu. So treffen den Stpfl. bei Unterhaltsleistungen ins Ausland erhöhte Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO (s. Anm. 19).

Einstweilen frei.

9

V. Verhältnis des § 33a zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 33; Verhältnis von Abs. 1 zu Abs. 2

10

Die Gesetzesüberschrift „Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen“ weist zutreffend auf den Charakter des § 33a als Sondervorschrift (*lex specialis*) gegenüber der allgemeinen Regelung des § 33 hin.

Aus dem Charakter einer Sonderregelung folgt für die Auslegung der Vorschrift, dass es sich um eine abschließende Regelung handelt, die der Generalklausel vorgeht; andererseits dürfen in § 33a enthaltene Sonderbestimmungen nicht auf die Generalklausel des § 33 ausgedehnt werden, zB die Beurteilung der Zwangsläufigkeit (gesetzliche Unterhaltsberechtigung) nach inländischen Maßstäben gem. Abs. 1 Satz 6. Dem entspricht Abs. 4, der die Abgeltungswirkung der Tatbestände des § 33a gegenüber § 33 regelt (s. Anm. 152). Die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen (§ 33 Abs. 1) wird in § 33a weder vorausgesetzt noch unterstellt, denn § 33a enthält selbst keine entsprechende Regelung. Tatsächlich sind die von Abs. 1 und 2 erfassten Aufwendungen alles andere als außergewöhnlich. Von Unterhalts- und Berufsausbildungslasten ist die Mehrzahl der Stpfl. betroffen. Ob Aufwendungen außergewöhnlich sind oder nicht, ist daher für die Beurteilung der einzelnen Tatbestände des § 33a belanglos (aA Hess. FG v. 17.3.1976 – I 47/73, EFG 1976, 558, rkr., betr. Unterhaltsleistungen anlässlich eines Besuchs ausländischer Angehöriger).

Keine Prüfung der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen: Dass die Überschrift seit Einf. der Vorschrift im Jahre 1955 unverändert den Hinweis auf die Außergewöhnlichkeit enthält, kann uE die Auslegung der einzelnen Tatbestände nicht beeinflussen. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (§ 33 Abs. 2 Satz 1) wird seit dem JStG 1996 bei Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 nicht mehr durch Verweisung auf § 33 Abs. 2 ausdrükl. vorausgesetzt, sondern im Merkmal „gesetzliche Unterhaltsberechtigung“ eigenständig geregelt. Abs. 2 nimmt im Bereich der agB eine Sonderstellung ein. Der Freibetrag beruht auf der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen, der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind. Diese wird jedoch allein aus der Berücksichtigung des Kindes im Familienleistungsausgleich abgeleitet. Daher wird der pauschal abgegoltene Aufwand stl. auch dann berücksichtigt, wenn er im Übrigen nicht zwangsläufig anfällt. So wird der Freibetrag auch dann gewährt, wenn das Kind über erhebliches eigenes Vermögen verfügt, hohe Einkünfte bezieht oder eine gesetzliche Unterhaltspflicht des Stpfl. aus anderen Gründen ausscheidet (zB bei Zweitausbildung des volljährigen Kindes, s. Anm. 53). Ferner wird die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Unterbringung nicht mehr vorausgesetzt (s. Anm. 125). Das Abzugsverbot für BA, WK und SA (§ 33 Abs. 2 Satz 2) gilt als Grundvoraussetzung für den Abzug von agB auch für § 33a (BFH v. 7.11.2000 – III R 23/98, BStBl. II 2001, 338). Im Falle des Realsplittings ist dies von praktischer Konsequenz (s. Anm. 11).

Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2 des §33a: Abs. 1 und Abs. 2 schließen einander aus. Nach Abs. 1 ist Voraussetzung, dass kein Anspruch auf einen Freibetrag gem. § 32 Abs. 6 oder Kindergeld besteht. Ein solcher Anspruch ist aber für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags erforderlich (s. Anm. 122). Abs. 2 trifft jedoch keine abschließende Regelung zur Berufsausbildung eines Kindes mit der Folge, dass eine Ermäßigung nach Abs. 1 stets ausgeschlossen wäre. So sind Berufsausbildungsaufwendungen für das nicht unter Abs. 2 fallende Kind, also für das im Familienleistungsausgleich nicht mehr berücksichtigungsfähige Kind (zB Erststudium des über 25 Jahre alten Kindes) nach Abs. 1 abziehbar (glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 1), da die Eltern ihren Kindern grds. eine Erstausbildung gesetzlich schulden (s. Anm. 53).

11 2. Verhältnis zu anderen Aufwendungen, zur Abschnittsbesteuerung und zum Abflussprinzip

Verhältnis zu anderen Aufwendungen: Das Verhältnis zu BA (§ 4 Abs. 4), WK (§ 9), SA (§ 10) wird durch das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 bestimmt; dieses Abzugsverbot gilt als Grundvoraussetzung für den Abzug von agB auch für § 33a (s. Anm. 10 und § 33 Anm. 200–204). Wegen des Verhältnisses zu § 10d s. Anm. 62.

Verhältnis zum Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1): Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten können entweder nach § 33a Abs. 1 als agB oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 als SA geltend gemacht werden (Wahlrecht). Der wirksame Antrag auf SA-Abzug schließt dann eine Berücksichtigung auch des den SA-Höchstbetrag von 13 805 € übersteigenden Teils der Unterhaltsleistungen als agB aus (BFH v. 7.11.2000 – III R 23/98, BStBl. II 2001, 338; Einzelheiten s. Anm. 56 und § 33 Anm. 147 und 200).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7: Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten sind, sofern die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung vor-

liegen, bis zur Höhe von 4000 € als SA abzuziehen (s. § 10 Anm. 240 und § 33 Anm. 207). Die darüber hinausgehenden Aufwendungen sind nicht nach § 33a Abs. 1 abziehbar, weil die Sondervorschriften zur Ehegattenbesteuerung der allgemeinen Vorschrift über den Unterhaltsabzug vorgehen (s. Anm. 13). Es kommt aber ein Abzug nach § 33 in Betracht (s. § 33 Anm. 207). Zu Ausbildungskosten für den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten s. § 33 Anm. 207.

Verhältnis zu § 12: s. § 33 Anm. 16.

Verhältnis zur Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7) und zum Abflussprinzip des § 11: Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung und das Abflussprinzip gelten wie für § 33 (s. § 33 Anm. 59) auch für die Tatbestände des § 33a, insbes. aber für Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 (BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713; s. Anm. 29). Für die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers ist bei Überschusseinkünften und Bezügen das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1) maßgeblich, bei gewerblichen Einkünften gelten die allgemeinen Grundsätze für die Zuordnung zum VZ. Bei der Feststellung, ob anrechenbare Einkünfte oder Bezüge auf Kürzungsmonate entfallen (Abs. 3 Satz 2), gilt allerdings das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung (s. Anm. 143). Auch für die Anrechnung von Ausbildungsbeihilfen gelten nach Abs. 3 Satz 3 Sonderregelungen (s. Anm. 146).

3. Verhältnis zu den Regelungen des Familienleistungsausgleichs

12

Unterhaltsabzug nach Abs. 1: Aus den Regelungen zum Familienleistungsausgleich ist ersichtlich, dass das Existenzminimum minderjähriger Kinder grds. abschließend durch Kinderfreibetrag und Kindergeld stl. berücksichtigt werden soll (§ 31 Satz 1). Dementsprechend sieht Abs. 1 Satz 4 ein Abzugsverbot vor, mit dem die doppelte steuerliche Berücksichtigung desselben Aufwands (Kindesunterhalt) durch Kindergeld und Kinderfreibetrag einerseits und Abziehbarkeit als agB andererseits ausgeschlossen wird (s. Anm. 83). § 33a Abs. 1 gilt damit nur subsidiär (BFH v. 4.12.2003 – III R 32/02, BStBl. II 2004, 275). Ausnahmen kommen bei volljährigen, im Familienleistungsausgleich nicht berücksichtigungsfähigen Kindern in Betracht (zu Einzelheiten s. Anm. 53).

Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2: Er setzt voraus, dass der Stpfl. für das in Berufsausbildung stehende Kind Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat. Er ergänzt somit den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6), indem er den aus der auswärtigen Unterbringung des Kindes resultierenden Sonderbedarf berücksichtigt (BTD Drucks. 14/6160, 13).

4. Verhältnis zur Ehegattenbesteuerung und zur Besteuerung des Unterhaltsberechtigten

13

Verhältnis zu §§ 26, 26a, 26b: Die Sondervorschriften über die Ehegattenbesteuerung sind vorrangig. Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschr. stpfl. Ehegatten sind damit, unabhängig von der Veranlagungsart, nicht als agB abziehbar (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164; v. 31.5.1989 – III R 166/86, BStBl. II 1989, 658; s. Anm. 55, dort auch zu Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten).

Verhältnis zu § 22: Solange der Unterhaltsverpflichtete unbeschr. estpfl. ist, muss der unbeschr. stpfl. Empfänger die Leistungen nicht versteuern (§ 22 Nr. 1 Satz 2; s. § 22 Anm. 233–236).

Verlegt der Empfänger seinen Wohnsitz ins Ausland und werden die Unterhaltsbezüge dort estpfl., so bestehen für den diese Steuern übernehmenden Unterhaltsverpflichteten keine Anrechnungsmöglichkeiten (Stolz, FR 1978, 187, der Billigkeitsmaßnahmen empfiehlt).

Wählt der Stpfl. mit Zustimmung des Ehegatten den SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, so hat dieser die Unterhaltsbezüge als sonstige Einkünfte zu versteuern (§ 22 Nr. 1a).

14–15 Einstweilen frei.

16 VI. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung gem. § 33a

Die Zurechnung der agB in besonderen Fällen erfolgt nach den für § 33 maßgebenden Grundsätzen (s. § 33 Anm. 20–23). So folgt insbes. aus dem für die Ehegattenveranlagung entwickelten Einheitsgedanken (s. § 33 Anm. 21), dass die Inanspruchnahme des Abzugs nach § 33a durch einen Ehegatten eine nochmalige Berücksichtigung dieser Aufwendungen nach §§ 33 oder 33a für den anderen Ehegatten ausschließt (BFH v. 9.5.1958 – VI 309/57 U, BStBl. III 1958, 302, betr. § 33a EStG 1951).

Über die Aufteilung des Unterhaltshöchstbetrags des Abs. 1, wenn mehrere Stpfl. die Aufwendungen tragen, s. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 113); über die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags zwischen mehreren Stpfl., s. Abs. 2 Satz 3–5 (s. Anm. 133 ff.).

VII. Verfahrensfragen

17 1. Antragserfordernis

Die in § 33a vorgesehenen Steuererleichterungen sind wie die agB nach § 33 sämtlich antragsgebunden (s. im Einzelnen dazu § 33 Anm. 53). Dies gilt auch für den Ausbildungsfreibetrag, obwohl in Abs. 2 Satz 1 das Antragserfordernis zwar nicht ausdrücklich, aber konkludent enthalten ist („kann ... abziehen“; s. Anm. 125). Davon zu unterscheiden ist der auf Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags gerichtete gemeinsame Antrag der Eltern nach Abs. 2 Satz 5 (s. dazu Anm. 136). Zum Ausübung des Wahlrechts auf SA-Abzug beim Realsplitting s. Anm. 11 und 56.

2. Nachweisanforderungen

18 a) Nachweiserleichterungen

Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Steuerermäßigung gem. Abs. 1 und des Ausbildungsfreibetrags gem. Abs. 2 sind nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Nachweiserleichterungen: Diese werden in bestimmten Fällen von der Fin-Verw. gewährt:

► *Abstrakte Betrachtungsweise beim inländischen Unterhaltsabzug:* Nach R 33a.1 Abs. 1 Satz 4 EStR ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung eine Prüfung, ob im Einzelfall tatsächlich ein Unterhaltsanspruch besteht, nicht erforderlich, wenn die unterstützte Person unbeschr. stpfl., dem Grunde nach potenziell unterhaltsberechtig ist und alle übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 vorliegen; insoweit wird die Bedürftigkeit typisierend unterstellt.

Dies ist uE abzulehnen. Es handelt sich nicht um eine Beweiserleichterung, sondern faktisch um einen Nachweisverzicht im Hinblick auf eine zentrale Voraussetzung des Unterhaltsabzugs. Nur weil eine Person im Inland wohnt, mit dem Stpfl. in gerader Linie verwandt ist, von diesem Geldzuwendungen erhält und nicht über nennenswertes Einkommen und Vermögen verfügt, heißt das noch lange nicht, dass sie typischerweise bedürftig iSd. § 1602 BGB ist. Für typisierende Annahmen im Hinblick auf die Bedürftigkeit ist generell kein Raum. Es handelt sich um ein Tatbestandsmerkmal, das sich typisierenden Unterstellungen entzieht, weil es insoweit gar keine typischen Geschehensabläufe gibt. Ob insbes. Erwerbsobliegenheiten bestehen oder Unterhaltskonkurrenzen zu beachten sind, kann nur im konkreten Einzelfall festgestellt werden. Die Verwaltungsauffassung widerspricht der konkreten Betrachtungsweise (s. Anm. 42) und führt häufig zu einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme der Steuerermäßigung. So könnte der Unterhaltsabzug eines Stpfl., der seinen arbeits- und vermögenslosen 25-jährigen Sohn unterstützt, nicht versagt werden, obgleich wegen dessen weitreichenden Erwerbsobliegenheiten die Bedürftigkeit regelmäßig zu verneinen sein dürfte (s. Anm. 53). Außerdem führt die Verwaltungsauffassung zu einer nicht gerechtfertigten Privilegierung des Inlandsfalls. Warum muss gerade im Ausland der „Vollbeweis“ mit gesteigerter Mitwirkungspflicht (s. Anm. 19) geführt werden, obwohl doch der Stpfl. im Inland den Nachweis seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht, wenn sie denn besteht, wegen der geordneten deutschen Staatsstruktur relativ einfach führen kann?

► *Haushaltszugehörigkeit der unterstützten Person:* Wenn die unterhaltsberechtigte Person zum Haushalt des Stpfl. gehört (zB Haushaltsaufnahme der bedürftigen Großmutter), dann geht die FinVerw. regelmäßig davon aus, dass dem Stpfl. Aufwendungen in Höhe des Höchstbetrags erwachsen (R 33a.1 Abs. 1 Satz 5 EStR). Es handelt sich hierbei um einen Anscheinsbeweis. Bei einer Haushaltsaufnahme besteht der typische Geschehensablauf darin, dass für die aufgenommene Person umfassend gesorgt wird und somit der existenznotwendige Bedarf (Verpflegung, Unterkunft uÄ), der dem abziehbaren Höchstbetrag entspricht, vollständig vom Stpfl. durch Sach- und Geldleistungen sichergestellt wird.

Feststellungslast: Gelingt dem Stpfl. der Nachweis steuermindernder Tatsachen nicht, so ist die beantragte Steuerermäßigung zu versagen (BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338). Bevor jedoch im Einzelfall die Feststellungslast Anwendung findet, sind die Regeln des Anscheins- und Indizienbeweises auszuschöpfen (s. § 33 Anm. 27).

b) Nachweisanforderungen bei Auslandssachverhalten

aa) Erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen

19

Der Stpfl. hat die Voraussetzungen für den Abzug von Unterhaltszahlungen gem. § 33a Abs. 1 nachzuweisen, und zwar neben der Bedürftigkeit des Unterstützungsempfängers insbes. auch die tatsächlichen Zahlungen. Da es sich um Auslandssachverhalte handelt, trifft den Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte

Mitwirkungspflicht. Diese schließt auch eine Beweisvorsorge- und Beweismittelverschaffungspflicht ein.

BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338, zur Rechtslage vor der AO 1977; v. 14.5.1982 – VI R 266/80 und VI R 18/81, BStBl. II 1982, 772 (774); v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 3.

Der Stpfl. kann sich daher auf die Nichtaufklärung oder Nichtbeschaffung von Beweismitteln nicht berufen, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können (§ 90 Abs. 2 Satz 3 AO; BFH v. 14.5.1982 – VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772). So kann zB die Leistung einer Unterhaltszahlung von der Ausstellung einer Quittung abhängig gemacht werden. Hat der Stpfl. nicht dafür Sorge getragen, sich Belege und Bescheinigungen ausstellen zu lassen und in seinen Besitz zu bringen, obgleich ihm dies möglich und zumutbar gewesen wäre, dann stellen Eigenerklärungen und eidesstattliche Versicherungen allein keine ausreichenden Mittel zur Glaubhaftmachung dar (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 3).

„Erforderliche Beweismittel“ iSd. § 90 Abs. 2 AO sind regelmäßig nur sichere und leicht nachprüfbare – soweit möglich inländische – Beweismittel (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483). Unterlagen in ausländischer Sprache sind in deutscher Übersetzung (durch amtlich zugelassene Dolmetscher, Konsulate oder sonstige zuständige – ausländische – Dienststellen) vorzulegen (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588; vgl. auch § 87 Abs. 2 AO).

Grenzen der erhöhten Mitwirkungspflicht: Auch im Anwendungsbereich des § 90 Abs. 2 AO muss die Erfüllung der Pflichten zur Aufklärung des Sachverhalts sowie zur Vorsorge und Beschaffung von Beweismitteln allerdings erforderlich, möglich, zumutbar und verhältnismäßig sein (BFH v. 2.12.2004 – III R 50/03, BFH/NV 2005, 1009).

So können zB Beweiserleichterungen bei Unterhaltszahlungen in Krisen- und Bürgerkriegsgebiete im Hinblick auf die Beschaffung amtlicher Bescheinigungen zu gewähren sein (BFH v. 2.12.2004 – III R 50/03, BFH/NV 2005, 1009). Ein Beweisnotstand liegt aber nicht vor, wenn die zuständige Heimatbehörde sich weigert, Angaben der unterhaltenen Person auf der Unterhaltserklärung (s. Anm. 20) zu bestätigen, denn der Nachweis der geforderten Angaben kann in diesem Fall auch durch Vorlage anderer Dokumente erbracht werden (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 4 und 7).

Anforderungen der Finanzverwaltung: Diese hat in einer Verwaltungsregelung (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 3 und 4) Kriterien aufgestellt, die den Rechtsbegriff der erforderlichen Beweismittel iSd. § 90 Abs. 2 Satz 1 AO zwar zutreffend, jedoch nicht abschließend konkretisieren (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483, mwN).

20 bb) Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit

Nachweis durch amtliche Bescheinigungen: Von dieser Mitwirkungspflicht gehen die Rspr. (BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338; v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483) und die FinVerw. (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 5 und 6) aus: Danach hat der Stpfl. die Bedürftigkeit der unterhaltenen Personen im Ausland für jeden Unterhaltsempfänger durch detaillierte Angaben in amtlichen Bescheinigungen mit deutscher Übersetzung nachzuweisen (krit. hierzu GESERICH, DStR 2011, 294).

Erforderlich sind folgende Angaben:

- Name, Geburtsdatum und -ort, ausgeübter Beruf, Anschrift der unterhaltenen Person sowie deren Verwandtschaftsverhältnis zum Stpfl. oder seinem Ehegatten. Die

se Angaben sind durch eine Bestätigung der Heimatbehörde der unterhaltenen Person nachzuweisen.

- Angaben über Art und Umfang der eigenen Einnahmen und des eigenen Vermögens des Unterhaltsempfängers und Angaben darüber, ob diese nicht, gelegentlich oder regelmäßig beruflich tätig war und ob Unterstützungsleistungen aus öffentlichen Mitteln erbracht worden sind.
- Bei erstmaliger Antragstellung sind Angaben darüber zu machen, wie der Unterhalt bisher bestritten wurde, welche jährlichen Einnahmen vor der Unterstützung bezogen worden sind, ob eigenes Vermögen vorhanden war und welcher Wert davon auf Hausbesitz entfällt. Die Einnahmen sind durch Vorlage geeigneter Unterlagen, wie zB Steuerbescheide, Bescheide der ausländischen Arbeits- oder Sozialverwaltung, zu belegen.
- Angaben darüber, ob noch andere Personen unterhaltspflichtig waren, welche Unterstützungen sie ggf. geleistet haben und ab wann und aus welchen Gründen die Unterstützungsempfänger nicht selbst für ihren Lebensunterhalt aufkommen konnten.

Vordrucke für Unterhaltserklärungen, die der Vereinheitlichung und Erleichterung der Beweisführung dienen, stellt die FinVerw. auf ihrer Internetseite in den gängigsten Sprachen zweisprachig zum Download bereit (www.formulare-bfinv.de). Für jeden Unterhaltsempfänger ist eine eigene Unterhaltserklärung vorzulegen.

Zumutbarkeit weiterer Nachweise: Die Benutzung des Vordrucks schließt nicht aus, dass das FA im Einzelfall wN verlangt (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 6).

Beweiswert der Unterhaltserklärungen: Die Unterhaltserklärungen müssen vollständig ausgefüllt sein. Diese Anforderung ist grds. zumutbar. Unvollständige, ungenaue Bescheinigungen oder Bescheinigungen mit widersprüchlichem Inhalt sind daher zum Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit grds. nicht geeignet (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483; v. 27.7.1990 – III R 176/86, BFH/NV 1991, 367). Aber auch vollständig und detailliert ausgefüllte Bescheinigungen unterliegen der freien Beweiswürdigung. So kann sich aus anderen Umständen des Einzelfalls die Unglaubwürdigkeit der Bescheinigungsangaben ergeben (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BFH/NV 2011, 501). Sind amtliche Unterlagen nicht zu erlangen, so ist dies dem Stpfl. nur nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls anzulasten (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 4; zu Schwierigkeiten in Krisengebieten s. Anm. 19).

Widerlegbare Vermutungen für die fehlende Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers gelten nach der Rspr. und der FinVerw.

► *wenn der unterstützte Angehörige einen landwirtschaftlichen Betrieb* in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats üblichen Umfang und Rahmen betreibt (BFH v. 13.3.1987 – III R 206/82, BStBl. II 1987, 599; v. 5.5.2010 – VI R 40/09, BStBl. II 2011, 164).

Die Rspr. geht weiter davon aus, dass die LuF-Einkünfte regelmäßig auch den haushaltsangehörigen Familienmitgliedern des Betriebsinhabers zu Gute kommen und auch deren Unterhaltsbedürftigkeit entfallen lassen (BFH v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588). Die widerlegbare Vermutung greift nicht ein, wenn der Angehörige wegen Alters oder gesundheitlichen Gründen nachweisbar nur noch in geringfügigem Umfang tätig ist (BFH v. 13.3.1987 – III R 206/82, BStBl. II 1987, 599).

► *wenn der unterstützte Angehörige im erwerbsfähigen Alter steht.* Von seiner Unterhaltsbedürftigkeit kann nur ausgegangen werden, wenn er die zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung stehenden Quellen, insbes. seine Arbeitskraft, ausgeschöpft hat. Dass diesen Erwerbsobliegenheiten genügt wurde, hat der

Stpfl. nach Auffassung von Rspr. und FinVerw. im Einzelnen nachzuweisen. Diese Anforderungen laufen auf eine widerlegbare Vermutung der fehlenden Unterhaltsbedürftigkeit volljähriger erwerbsfähiger Unterhaltsempfänger hinaus (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 8; BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483, mwN). Dies gilt jedoch nicht für den im Ausland lebenden Ehegatten des Stpfl. Diesen trifft grds. keine Erwerbsobliegenheit, weil Familienunterhalt auch jenseits der Bedürftigkeit geschuldet wird (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 115; s. Anm. 55).

Selbst bei Arbeitslosigkeit und Unterbeschäftigung am Wohnort kann nicht ohne nähere Ermittlungen geschlossen werden, dass die unterstützte Person trotz Bemühens nicht mindestens eine Gelegenheitsarbeit gefunden habe (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 115). Die Unterhaltsbedürftigkeit volljähriger Angehöriger hängt daher ua. davon ab, dass sie aus gesundheitlichen Gründen nachweisbar nicht oder nur noch in geringfügigem Umfang erwerbstätig sein können (BFH v. 20.1.1978 – VI R 123/77, BStBl. II 1978, 340; v. 13.3.1987 – III R 206/82, BStBl. II 1987, 599). Allgemein zu den Erwerbsobliegenheiten volljähriger Personen s. Anm. 42. Die strengen Anforderungen an die Unterhaltsbedürftigkeit im Falle von Arbeitslosigkeit uÄ sind uE auch im Auslandsfall gerechtfertigt (krit. LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 15). Das grundsätzliche Dilemma, dass zur Aufklärung von Auslandssachverhalten häufig nur sehr begrenzte Erkenntnismöglichkeiten zur Verfügung stehen, lässt sich durch eine großzügigere Betrachtungsweise nicht beseitigen, weil dann die Gefahr der ungerechtfertigten Inanspruchnahme der Steuerermäßigung besteht und dadurch der reine Inlandsfall benachteiligt würde. Allerdings sind die strengen Anforderungen gleichermaßen für den Auslands- wie den Inlandsfall zu stellen. Mit diesem Grundsatz ist es uE aber nicht zu vereinbaren, dass die FinVerw. im Inlandssachverhalt auf eine Prüfung, ob ein Unterhaltsanspruch tatsächlich im Einzelfall besteht, verzichtet (R 33a.1 Abs. 1 Satz 4 EStR; s. hierzu und zur Kritik Anm. 18).

21 cc) Nachweis der Aufwendungen

Zahlung durch Überweisung: Der Nachweis für die Unterhaltszahlungen kann grds. nur durch Post- oder Bankbelege erbracht werden, die die unterhaltene Person als Empfänger ausweisen; bei mehreren in Haushaltsgemeinschaft lebenden Unterstützten genügt die Überweisung an eine dieser Personen. Ist eine andere Person Kontoinhaber, so hat der Stpfl. seine Behauptung, die Unterhaltsempfänger oder Bevollmächtigten hätten von diesem Konto Geldbeträge abgehoben, durch folgende Unterlagen nachzuweisen:

- inländische Einzahlungs- oder Überweisungsbelege,
- Bescheinigung der Bank über Kontovollmacht und über Zeitpunkt, Höhe und Empfänger der Auszahlung.

Das gilt ausnahmsweise nicht, wenn das Konto auf den Namen des Stpfl. lautet und Unterhaltsaufwendungen nur für Ehegatten und/oder Kinder geleistet worden sind (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 10–12). Sind Zahlungsbelege abhanden gekommen, hat der Stpfl. Ersatzbelege auf seine Kosten zu beschaffen (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 13).

Die Rspr. hatte ursprünglich auch Nachweise in anderer Form, so bei Abhebungen des Empfängers von einem Devisenkonto des Stpfl. eine entsprechende Bestätigung der Heimatbank (BFH v. 14.5.1982 – VI 18/81, BStBl. II 1982, 774), zugelassen, dann aber strengere Maßstäbe angelegt und allein Abhebungsbescheinigungen ausländischer Banken nicht mehr als ausreichenden Nachweis akzeptiert (BFH v. 3.6.1987 – III R 205/81, BStBl. II 1987, 675; v. 15.11.1991 – III R 21/88, BFH/NV 1992, 375; v. 19.5.2004 – III R 39/03, BStBl. II 2005, 24).

Anderer Zahlungsweise: Der Stpfl. kann auch einen anderen Zahlungsweg wählen, wenn die so erbrachte Unterhaltsleistung in hinreichender Form nach-

gewiesen ist (BFH v. 14.5.1982 – VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 14). In Betracht kommt etwa die Übergabe von Geldbeträgen durch den Stpfl. oder eines Beauftragten in bar. Die Nachweise müssen jedoch Zweifel an einer solchen Zahlungsweise weitgehend ausschließen (BFH v. 14.5.1982 – VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772). Dies kann etwa durch die Vorlage von Empfangsbestätigungen der Angehörigen mit Unterschriftsbeglaubigung durch den Gemeindevorsteher, durch Umtauschbelege und Nachweis der Ein- und Ausreise (Reisepass) geschehen, wobei diese Belege kumuliert vorliegen müssen (BFH v. 19.9.1980 – VI R 145/80, nv., zitiert bei BFH v. 14.5.1992 – VI R 266/80, BStBl. II 1982, 772; v. 22.5.2000 – III B 97/99, BFH/NV 2000, 1203).

Die FinVerw. verlangt darüber hinaus Abhebungsnachweise, Empfängerbestätigungen, Nachweise für die Durchführung der Reise (Fahrkarten, Tankquittungen usw.) und einen engen zeitlichen (binnen zwei Wochen) Zusammenhang zwischen Abhebung und Geldübergabe. Die Empfängerbestätigung muss für jede einzelne Geldübergabe detailliert (Name und Anschrift von Stpfl. und der unterhaltenen Person, Ort und Zeitpunkt der Übergabe, Unterschrift) ausgestellt werden. Nachträglich ausgestellte und zusammengefasste Bestätigungen sind ausgeschlossen (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 14 und 18). Damit ist ein zeitnaher, lückenloser und urkundlicher Nachweis in der gesamten Zahlungskette zu führen, was von der Rspr. als erfüllbare und zumutbare Anforderung gebilligt wird (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483; v. 19.5.2004 – III R 39/03, BStBl. II 2005, 24, betr. eine ungenügende Empfangsbestätigung). Die Beweisführung allein mit Zeugen dürfte daher idR ausscheiden.

Bei Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten gelten aus Vereinfachungsgründen Nachweiserleichterungen. Auf Nachweise wird verzichtet, wenn Barzuwendungen in Höhe eines Nettomonatslohns anlässlich eigener Familienfahrten als Aufwendungen für den Unterhalt der Ehefrau, der Kinder und anderer im gemeinsamen Haushalt lebender Angehöriger geltend gemacht werden. Die Beweiserleichterung gilt für die Mitnahme von bis zu vier Nettomonatslöhnen pro Kj., sofern in diesem Umfang tatsächlich Familienheimfahrten durchgeführt worden sind (BFH v. 4.8.1994 – III R 22/93, BStBl. II 1995, 114; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 16 mit Rechenbeispiel; aA LANGE, FR 1996, 815).

Der Betrag von vier Nettomonatslöhnen bildet auch die Obergrenze der zu berücksichtigenden Unterhaltsleistungen, wenn der Stpfl. neben der Mitnahme von Bargeld anlässlich von Heimfahrten auf anderem Weg geleistete Zahlungen (zB Überweisungen) geltend macht und nachweist. Der Stpfl. kann selbstverständlich auch den Betrag von vier Nettomonatslöhnen übersteigende Aufwendungen abziehen, nur kann er sich diesbezüglich nicht auf die Nachweiserleichterung berufen, sondern muss den „üblichen“ Vollnachweis führen (BFH v. 4.8.1994 – III R 22/93, BStBl. II 1995, 114). Lebt der unterhaltene Ehegatte im Inland, die Kinder aber im Ausland, gilt die Beweiserleichterung nicht (BFH v. 19.5.2004 – III R 39/03, BStBl. II 2005, 24).

Den Geldtransfer durch eine Mittelsperson erkennt die FinVerw. idR nicht an. Wegen Besonderheiten im Wohnsitzstaat (zB Krisengebiete) können Ausnahmen in Betracht kommen (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 17).

dd) Folgen einer Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten

22

Die Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten führt idR zur Veragung der Steuerermäßigung. Da der Amtsermittlungsgrundsatz bei Auslandsachverhalten naturgemäß erheblich eingeschränkt ist, hat der Stpfl. die Nachteile zu tragen, die sich aus der Nichterweislichkeit von ihm geltend gemachter Tatsachen ergeben – sog. Feststellungslast (BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338). Schwierigkeiten, die sich aus den politischen Verhältnissen

§ 33a Anm. 22–26 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

im Heimatland ergeben (s. Anm. 19), können dem Stpfl. nicht angelastet werden und führen in stärkerem Maße zur Berücksichtigung anderer Beweismittel; in derartigen Fällen sind daher zB der Zeugen- oder Anscheinsbeweis, ggf. bloße Glaubhaftmachung durch eigene Erklärung des Stpfl., vor Anwendung der Regeln zur objektiven Beweislast auszuschöpfen.

23 3. Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 33a im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren

Einkommensteuervorauszahlungen: Bei Bemessung der EStVorauszahlungen sind agB nach § 33a gem. § 37 Abs. 3 Satz 4 nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen dort genannten Aufwendungen insgesamt 600 € übersteigen. Bei agB in besonderen Fällen (§ 33a) sind nach dem Gesetzeswortlaut für die Prüfung der 600 €-Grenze nicht die Aufwendungen, sondern die abziehbaren Beträge maßgebend.

Lohnsteuerermäßigungsverfahren: Nach § 39a Abs. 1 Nr. 3 wird auf der LStKarte als Freibetrag beim LStAbzug ua. der Betrag eingetragen, der nach §§ 33, 33a wegen agB zu gewährt ist, sofern die entsprechenden Aufwendungen – ggf. mit erhöhten WK und SA – die Antragsgrenze von 600 € übersteigen (§ 39a Abs. 2 Satz 4). Leben die Eltern nicht in intakter Ehe, ist im LStErmäßigungsverfahren der Ausbildungsfreibetrag nach dem Halbteilungsgrundsatz bei jedem Elternteil zur Hälfte zu berücksichtigen (s. Anm. 135). Ändern sich die Voraussetzungen für die Freibetragsantragung nachträglich, besteht keine Berichtigungspflicht (s. § 39a Anm. 64). Zur LStNachforderung beim ArbN gem. § 39a Abs. 5 s. § 39a Anm. 69.

24–26 Einstweilen frei.

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerermäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung**

Schrifttum: VON BORNHAUPT, Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern an im Ausland lebende Angehörige, BB 1978, 1002; STOLZ, Steuerrechtliche Fragen bei Unterhaltszahlungen ins Ausland an den geschiedenen Ehepartner, FR 1978, 187; MÜLLER, Abzug von Unterhaltsaufwendungen für volljährige Kinder als „außergewöhnliche Belastung“, FR 1997, 705; VON BORNHAUPT, Anmerkung zu BFH III R 81/96, DSz 1998, 139; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 214/94, FR 1998, 372; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 8/01, FR 2002, 1244; DÜRR, Anmerkung zu BFH III R 10/02, Information StW 2003, 689; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 10/02, FR 2003, 975; DÜRR, Anmerkung, jurisPR-SteuerR 48/2008, Anm. 3 D; MYSSSEN/WOLTER, BürgentlG KV: Änderungen mit Auswirkungen auf den privaten Bereich, NWB 2009, 3900; PAUS, Gefahrenmomente bei Unterhaltszahlungen – Verlust der Steuerermäßigung bei Vorauszahlungen, Nachzahlungen und Abfindungen, EStB 2009, 103; GESERICH, Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG, DSzR 2011, 294; KAMMETER, Anmerkung zu BFH VI R 28/10, HFR 2011, 296; LOSCHELDER, Änderungen und Ergänzungen der BFH-Rechtsprechung zu § 33a Abs. 1 EStG, EStB 2011, 151.

Verwaltungsanordnungen: R 33a.1 EStR 2008; H 33a.1 EStH 2010; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588.

I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 1 Satz 1)

1. Erwachsen von Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung

a) Erwachsen von Aufwendungen

27

Aufwendungen sind alle Geld- und Sachzuwendungen, die dem Unterhaltsempfänger gegenüber erbracht werden. Dies sind idR laufende Zahlungen; aber auch gelegentliche Aufwendungen fallen darunter. Zu kreditfinanzierten Aufwendungen s. Anm. 155 „kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen“. Lediglich darlehensweise überlassene Mittel stellen keine Aufwendungen iSd. §§ 33, 33a dar (BFH v. 19.5.2009 – VI B 113/08, BFH/NV 2009, 1631). Zum Aufwendungsbegriff allg. s. § 33 Anm. 33.

„**Erwachsen**“ müssen die Aufwendungen, dh. zwangsläufig in Folge der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung der unterstützten Person entstehen. Wie bei § 33 steht der Begriff „erwachsen“ mit dem Merkmal der Zwangsläufigkeit in Zusammenhang (s. § 33 Anm. 32). Dieses Merkmal war bis zur Änderung des § 33a durch das JStG 1996 durch Verweisung auf § 33 Abs. 2 noch ausdrückl. vorausgesetzt (s. Anm. 2). Zwar ist das Merkmal entfallen, doch begründet die an seine Stelle getretene Voraussetzung der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung (s. Anm. 39) ebenfalls die Zwangsläufigkeit des Aufwands, weil der Stpfl. sich diesem aus Rechtsgründen nicht entziehen kann.

Keine Schadensersatzleistungen: Von Abs. 1 Satz 1 werden nur Aufwendungen in Erfüllung von Unterhaltsansprüchen erfasst. Dies ergibt sich aus dem eben beschriebenen Zusammenhang zwischen dem Erwachsen von Aufwendungen und der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung der unterstützten Person. Daher gehören Geldrenten, die in Erfüllung von Schadensersatzansprüchen gezahlt werden (zB §§ 823, 843 BGB), auch dann nicht zu den begünstigten Unterhaltsaufwendungen, wenn sie vom Empfänger zum Unterhalt und zur Berufsausbildung verwendet werden (s. SPRAU in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 843 BGB Rn. 4).

Der Empfang von Dienstleistungen der unterstützten Person schließt das Erwachsen von Aufwendungen beim Stpfl. grds. nicht aus, wohl aber die Rückzahlung der aufgewendeten Mittel.

Ausnahmen können uE aber dann in Betracht kommen, wenn der Stpfl. zwar Unterhalt an seine Eltern leistet, zugleich aber in deren Haushalt bei freier Kost und Logis aufgenommen ist und von diesen hauswirtschaftlich versorgt wird (FG München v. 2.12.1997 – 16 K 393/97, EFG 1998, 569, rkr.; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 8) oder der in den Haushalt des Stpfl. aufgenommene Unterhaltsempfänger, man denke an eine rüstige Rentnerin, ganz erhebliche Dienstleistungen nach Art einer Haushaltshilfe zugunsten des Stpfl. und seiner Familie erbringt (vgl. Nds. FG v. 4.2.1992 – I 288/88, EFG 1992, 342, rkr.). Unschädlich für die Abziehbarkeit gem. Abs. 1 ist uE eine übliche Mithilfe im Haushalt, wie sie typischerweise zwischen nahen Angehörigen unentgeltlich erbracht wird (glA die früheren Anweisungen der FinVerw. in Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 2 Satz 5 EStR/LStR 1984). Der BFH hat den Gegenwertgedanken in seiner früheren Rspr. zuungunsten des Unterhaltsabzugs aufgegriffen (s. § 33 Anm. 41), in jüngerer Zeit diese Frage aber nicht wieder aufgegriffen.

b) Aufwendungen für den Unterhalt28 **aa) Begriff**

Typische Unterhaltsaufwendungen: Während der Unterhalt nach § 1610 Abs. 2 BGB den „gesamten Lebensbedarf“ umfasst, ist der Begriff „Aufwendungen für den Unterhalt“ iSd. Abs. 1 Satz 1 enger auszulegen: erfasst werden nur typische Unterhaltskosten, dh. übliche für den laufenden Lebensunterhalt des Empfängers bestimmte Leistungen, zB Aufwendungen für Wohnung, Hausrat, Heizung, Kleidung, Körperpflege und Ernährung und andere notwendige Ausgaben dieser Art. Besondere (außergewöhnliche, unübliche, atypische) Unterhaltsleistungen fallen daher nicht unter die Abgeltungswirkung des Abs. 1 (§ 33a Abs. 4), sondern können ggf. nach § 33 abgezogen werden (s. § 33 Anm. 148).

AllgM: BFH v. 19.2.1965 – VI 306/64, BStBl. III 1965, 284; v. 12.1.1973 – VI R 207/71, BStBl. II 1973, 442; v. 22.9.2004 – III R 25/03, BFH/NV 2005, 523; v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; FinVerw., H 33a.1 EStH; HEGER in BLÜMICH § 33a Rn. 100; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 13; HUFELD in KSM, § 33a Rn. B 1. Eine Begr. für diese enge Auslegung des Unterhaltsbegriffs ergibt sich nicht aus dem Wortlaut noch aus den Gesetzesmaterialien (s. BTDrucks. II/481, 92). Sie rechtfertigt sich jedoch aus der Entstehungsgeschichte und dem Zweck der Regelung. Der Unterhaltsfreibetrag wurde geschaffen, um die idR höhere Ermäßigung nach § 33 zu verhindern und eine Angleichung an die Ermäßigung für Familienangehörige (§ 32 EStG 1953) zu erreichen (BTDrucks. II/481, 92; s. auch Anm. 23). Die Vorschrift war und ist mit den Regelungen über den Familienleistungsausgleich verknüpft, wie sich aus dem Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld (Abs. 1 Satz 4) ergibt (zu früheren Fassungen vgl. Anm. 2); daraus folgt, dass wie bei Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 und Kindergeld nur die üblichen Unterhaltsaufwendungen abgezogen sind (s. § 32 Anm. 170 und § 33 Anm. 17).

Maßgeblich für die Abgrenzung zwischen typischen und atypischen Unterhaltsaufwendungen sind allein deren Anlass und Zweckbestimmung. Es kommt also nicht auf die Zahlungsweise oder das einmalige oder regelmäßige Anfallen der Aufwendungen an (BFH v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365).

Einzelfälle:

► *Typische von Abs. 1 erfasste Unterhaltsaufwendungen sind* nach der Rspr.: Krankenversicherungsbeiträge (BFH v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 87; v. 28.5.1998 – III B 5/98, BFH/NV 1998, 1352; s. § 33a Abs. 1 Satz 2); Unterhaltsabfindungen (BFH v. 2.12.1960 – VI 148/59, BStBl. III 1961, 76; v. 22.1.1971 – VI R 47/69, BStBl. II 1971, 325; v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; s. Anm. 155 „Abfindungen“ und § 33 Anm. 62); Kosten der alters- und nicht krankheitsbedingten Unterbringung eines Angehörigen im Altersheim (BFH v. 12.1.1973 – VI R 207/71, BStBl. II 1973, 442; v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70); kostenlose Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken (BFH v. 18.10.2006 – XI R 42/04, BFH/NV 2007, 1283); Aufwendungen zur Rückzahlung von Sozialhilfe sowie Zins- und Tilgungsleistungen für ein Wohnungsbaudarlehen für die getrennt lebende Ehefrau (FG Hamb. v. 6.9.1978 – II 172/76, EFG 1979, 126, rkr.); Umzugskosten (FG Köln v. 29.5.2002 – 14 K 2778/99, EFG 2003, 318).

► *Keine typischen Unterhaltsaufwendungen sind:* alle krankheitsbedingten Aufwendungen, insbes. Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim oder auf der Pflegestation eines Altersheims (stRspr., BFH v. 12.1.1973 – VI R 207/71, BStBl. II 1973, 442; v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365); Übereignung einer Waschmaschine (BFH v. 28.4.1978 – VI R 145/75, BStBl. II 1978, 456), eines Farbfernsehers (BFH v. 10.8.1990 – III R

30/87, BStBl. II 1991, 73) oder eines Haushaltsgeräts von nicht unerheblichem Wert (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340); die Zuwendung eines Pkw an die Eltern in der früheren DDR (FG Berlin v. 12.4.1978 – VI 357/77, EFG 1978, 594, rkr.); Geschenke, die ohne Rücksicht auf eine Unterhaltssituation zu besonderen Anlässen zugewendet werden (BFH v. 30.10.1990 – VIII R 42/87, BStBl. II 1991, 340); die Übernahme von Prozesskosten (BFH v. 18.6.1997 – III R 60/96, BFH/NV 1997, 755); die durch den Tod des Unterhaltsberechtigten ausgelösten Aufwendungen (FG Berlin v. 9.8.1966 – IV 136/65, EFG 1967, 70, rkr., betr. Möbeltransportkosten); die Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen (BFH v. 7.3.2002 – III R 42/99, BStBl. II 2002, 473, s. auch Anm. 155 „Rentenversicherungsbeiträge“). Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Verträgen zwischen Angehörigen s. Anm. 30.

Aufteilung von Gesamtbeträgen in typische und außergewöhnliche Unterhaltsaufwendungen: Werden Zahlungen erbracht, die sowohl auf typische als auch auf außergewöhnliche Unterhaltsleistungen entfallen, so sind diese bei gegebener Abgrenzbarkeit der Kosten entsprechend aufzuteilen und teilweise abziehbar. Zur Aufteilung im speziellen Fall der krankheitsbedingten Unterbringung eines Angehörigen in einem Altenpflegeheim s. BFH v. 30.6.2011 – VI R 14/10, BFH/NV 2011, 1951 = DStR 2011, 1755.

bb) Art der Unterhaltsgewährung

29

Leistungen für den laufenden Bedarf: Aufwendungen für den Unterhalt iSd. Abs. 1 Satz 1 sind nach der Rspr. laufende Zahlungen, aber auch gelegentliche (ein- oder zweimalige) Leistungen (BFH v. 5.9.1980 – VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31) und Kapitalabfindungen (BFH v. 2.12.1960 – VI 148/59, BStBl. III 1961, 76; v. 22.1.1971 – VI R 47/69, BStBl. II 1971, 325; v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; glA FinVerw. H 33a.1 „Allgemeines zum Abzug von Unterhaltsleistungen“ EStH 2010). Nicht dagegen Unterhaltsnachzahlungen (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246). Die Aufwendungen müssen dazu bestimmt und geeignet sein, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Jahr zu dienen (BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713).

Zivilrechtl. ist der laufende Unterhalt grds. durch Zahlung einer Geldrente – monatlich im Voraus – zu gewähren (§§ 1585 Abs. 1 Satz 1 und 2, 1612 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 BGB). Der scheidungsrechtl. Unterhalt kann ausnahmsweise auch als Kapitalabfindung gestaltet werden (§ 1585 Abs. 2 BGB). Im Übrigen sind Vorausz in gewissem Umfang zulässig (§ 1614 Abs. 2 iVm. § 760 Abs. 2 BGB).

Einmalige oder nur gelegentliche Leistungen sind nach stRspr. des BFH estl. zulässig, weil durch derartige Zahlungen in gleicher Weise der laufende Lebensbedarf einer Person gedeckt werden kann. Eine Einschränkung des Begriffs „Unterhalt“ auf laufende Zahlungen ergebe sich auch nicht aus anderen Gesetzen (zB § 1612 BGB). Gelegentliche Zahlungen begründen danach auch keine (widerlegbare) Vermutung, dass es sich nicht um Unterhaltsaufwendungen handelt. Allerdings ist in solchen Fällen besonders sorgfältig zu prüfen, ob der Empfänger unterstützungsbedürftig ist und ob die Leistungen geeignet und bestimmt sind, dessen laufenden Lebensbedarf zu decken.

BFH v. 25.3.1966 – VI 320/65, BStBl. III 1966, 534; v. 5.9.1980 – VI R 75/80, BStBl. II 1981, 31; v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; aA zT die ältere Rspr. BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246, betr. Unterhaltsnachzahlungen. Der Rspr. ist uE beizupflichten, dass der Begriff der Unterhaltsaufwendung iSd. Abs. 1 Satz 1 nicht durch die Art der Zahlung mitbestimmt wird (aA früher hier

bis Lfg. 152, (vgl. hierzu das elektronische HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), wonach nur laufende, dh. regelmäßig wiederkehrende im Voraus geleistete Zahlungen typische Unterhaltsaufwendungen iSd. § 33a Abs. 1 darstellen).

Bei der zeitlichen Zuordnung einmaliger oder gelegentlicher Leistungen wendet die Rspr. zwei Grundsätze an, die von erheblicher praktischer Bedeutung sind, weil sie der ganzjährigen Gewährung des Unterhaltsabzugs regelmäßig entgegenstehen. Zum einen lässt der BFH grds. keine Rückbeziehung der gelegentlichen Unterhaltsleistung auf die Monate vor der Zahlung zu. Dies beruht auf der tatsächlichen Vermutung, dass der Unterhaltsverpflichtete seine Zahlungen so einrichtet, dass sie zur Deckung des Lebensbedarfs des Empfängers bis zum Erhalt der nächsten Zahlung dienen. Da also die Rückbeziehung einer zB im April geleisteten Unterhaltszahlung auf die Vormonate nicht zulässig ist, sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 in den Monaten Januar bis März mit der Folge einer Kürzung nach Abs. 3 Satz 1 nicht erfüllt (BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713; v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483; v. 5.5.2010 – VI R 40/09, BStBl. II 2011, 164). Diese Vermutung kann im Einzelfall widerlegt werden, insbes. wenn vom Stpfl. nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass der Zahlungsempfänger vorher nicht unterstützt wurde, so dass die Leistungen des Stpfl. zur Abtragung entsprechender aufgelaufener Schulden des Unterhaltsberechtigten verwendet werden konnten (nachweislich fremdfinanzierter Unterhalt, BFH v. 9.8.1991 – III R 63/89, BFH/NV 1992, 101; v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483). Zum anderen ist wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung eine auf das Folgejahr übergreifende Betrachtungsweise verboten, dh., eine Vorausbeziehung von Unterhaltszahlungen auf das dem Jahr der Zahlung folgende Kj. ist nicht möglich. Sie werden stl. daher im VZ der Zahlung nur zeitanteilig und im Folgejahr überhaupt nicht berücksichtigt. Leistet der Stpfl. zB im November eine Unterhaltszahlung, die auch den Lebensbedarf im Folgejahr bis zum Erhalt einer zweiten Zahlung im nächsten Mai und einer dritten im Oktober decken soll, dann wird die Novemberzahlung nur im VZ der Zahlung, soweit der Unterhaltsbedarf für das Zahlungsjahr befriedigt werden soll, für die Monate November und Dezember zeitanteilig berücksichtigt. Für die Monate Januar bis April des Folgejahres kann die Novemberzahlung nicht berücksichtigt werden, auch nicht nach § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2, es handelt sich um Kürzungsmonate (BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713; v. 9.8.1991 – III R 63/89, BFH/NV 1992, 101). Die FinVerw. folgt der BFH-Rspr. (H 33a.1 Satz 3 „Allgemeines zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen“ EStH 2010; BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 23 ff.) und hat hierzu – bindende (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BFH/NV 2011, 501) – Vereinfachungsregelungen mit Anwendungsbeispielen aufgestellt. Es ist danach davon auszugehen, dass

- Unterhaltsleistungen an den Ehegatten stets zur Deckung des Lebensbedarfs des gesamten Kj. bestimmt sind; auch wenn zB lediglich eine Zahlung in der Jahresmitte geleistet wird (keine Kürzung des Höchstbetrags);
- bei Unterhaltsleistungen an andere unterhaltene Personen die einzelne Zahlung ohne Rücksicht auf die Höhe ab dem Zeitpunkt, in dem sie geleistet wurde, zur Deckung des Lebensbedarfs der unterhaltenen Person bis zur nächsten Zahlung reicht. Dies gilt auch, wenn einzelne Zahlungen den auf einen Monat entfallenden anteiligen Höchstbetrag nicht erreichen;
- die einzige oder letzte Unterhaltsleistung im Kj. der Bedarfsdeckung bis zum Schluss des Kj. dient (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588).

► *Stellungnahme:* Das „Rückbeziehungsverbot“ entspricht der Gegenwartsbezogenheit des Unterhaltsrechts („in praeteritum non vivitur“). Der Zweck des Unterhalts besteht darin, aktuelle Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Eine Befriedigung von in der Vergangenheit entstandenen Bedürfnissen ist nicht möglich. Daher kann auch im Zivilrecht grds. kein Unterhalt für die Vergangenheit gefordert werden (§ 1613 Abs. 1 Satz 1 BGB; BORN in Münchner Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2008, § 1613 BGB Rn. 1, 3). Leistet der Stpfl. einmalig oder selten Unterhalt, dann erhebt sich die Frage, wie der Zahlungsempfänger vorher seine aktuellen Lebensbedürfnisse befriedigt hat. Entweder er war nicht bedürftig, hat Leistungen von Dritten bezogen oder er hat Schulden gemacht, die durch die spätere Zahlung des Stpfl. getilgt werden. Nicht zwingend ist dagegen das „Vorausbeziehungsverbot“. Die Monate Januar bis April, um beim obigen Beispiel zu bleiben, stellen uE keine Kürzungsmonate dar. Der Unterstützungszeitraum erstreckt sich durchgehend über den Jahreswechsel, Zahlungen müssen nicht in jedem einzelnen Monat geleistet werden, um die Anwendung des Abs. 3 Satz 1 zu verhindern (s. Anm. 141; FG Düss. v. 21.4.1989 – 5 K 28/84 E, EFG 1989, 455, aufgehoben durch BFH v. 9.8.1991 – III R 63/89, BFH/NV 1992, 101; krit. oder die BFH-Rspr. abl. auch HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 115; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 10; PAUS, EStB 2009, 103 und FR 1985, 429).

cc) Gegenstand der Unterhaltsleistungen

30

Unterhaltsleistungen können in Geld oder Geldeswert erbracht werden. Es sind daher insbes. Sachwerte und Naturalunterhaltsleistungen (zB unentgeltliche Überlassung einer Wohnung, Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. und Beköstigung) zu berücksichtigen. Die Sachaufwendungen sind in sinngemäßer Anwendung des § 15 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts, zB dem ortsüblichen Mietzins bei unentgeltlicher Wohnungsüberlassung, anzusetzen (BFH v. 15.3.1991 – III R 26/89, BFH/NV 1991, 669; v. 9.11.1993 – IX R 74/90, BFH/NV 1994, 474). Die FinVerw. geht davon aus, dass bei Aufnahme der unterhaltsberechtigten Person in den Haushalt des Stpfl. diesem Unterhaltsaufwendungen für Unterkunftsgewährung, Verköstigung uÄ in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen (R 33a.1 Abs. 1 Satz 5 EStR; s. Anm. 18).

Zivilrechtl. kann Unterhalt zwar grds. nur durch Geld gewährt werden (§§ 1585 Abs. 1; 1612 Abs. 1 Satz 1 BGB); nach § 1612 Abs. 1 Satz 2 BGB kann dem Verpflichteten beim Verwandtenunterhalt aber Unterhaltsgewährung in anderer Art gestattet werden, wenn besondere Gründe dies rechtfertigen. Beim Ehegattenunterhalt sind abweichende Vereinbarungen möglich (§ 1585c BGB).

Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Verträgen zwischen Angehörigen können nach der uE zutreffenden Rspr. dem Grunde nach zwar typische Unterhaltsleistungen iSd. Abs. 1 darstellen (BFH v. 9.11.1993 – IX R 74/90, BFH/NV 1994, 474; v. 18.6.1997 – III R 81/96, BFH/NV 1998, 293; krit. VON BORNHAUPT, DStZ 1998, 139). So ist bei einem stl. nicht anzuerkennenden Wohnraummietverhältnis zwischen dem Stpfl. und seiner unterhaltsberechtigten Mutter die unentgeltliche Überlassung der Wohnung als Naturalunterhaltsleistung zu qualifizieren (BFH v. 9.11.1993 – IX R 74/90, BFH/NV 1994, 474). Jedoch wird ein Abzug idR ausscheiden, weil die weiteren gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen. So ist bei einem estl. nicht anerkannten Vertrag zwischen unbeschr. estpfl. Ehegatten, die in intakter Ehe leben, § 33a von vornherein nicht anwendbar (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164; s. Anm. 13). Bei fehlgeschlagenen Arbeitsverträgen zwischen Eltern und Kindern

§ 33a Anm. 30–35 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

sind die getätigten Aufwendungen Unterhaltsleistungen (§ 1649 Abs. 1 Satz 2 BGB). Der Abzug wird aber entweder an Abs. 1 Satz 4 oder der nicht gegebenen gesetzlichen Unterhaltspflicht scheitern, denn volljährige, gesunde Kinder müssen die eigene Arbeitskraft einsetzen und verwerten (Erwerbsobliegenheit). Sie sind daher regelmäßig in der Lage, sich selbst zu unterhalten (BFH v. 18.6.1997 – III R 81/96, BFH/NV 1998, 293).

31–33 Einstweilen frei.

c) Aufwendungen für eine etwaige Berufsausbildung

34 **aa) Bedeutung des Merkmals „etwaige Berufsausbildung“**

Da auch die Kosten der Berufsausbildung zivilrechtl. Unterhaltsaufwendungen sind (vgl. § 1610 Abs. 2 BGB), kommt der Erwähnung der Berufsausbildung die Bedeutung zu, dass auch die Aufwendungen für eine Berufsausbildung als typische Unterhaltsaufwendungen von einem Abzug nach § 33 ausgeschlossen sein sollen.

Einmalgewährung der Steuerermäßigung: Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nach Abs. 1 ist die Abgrenzung zwischen Unterhalts- und Berufsausbildungskosten bedeutungslos, da der Freibetrag unabhängig von einer Zweckbindung der Aufwendungen stets nur einmal gewährt wird. Selbst wenn daher mehrere Stpfl. unterhaltspflichtig sind und jeweils Aufwendungen für den Unterhalt oder die Berufsausbildung leisten, ist der einheitliche Freibetrag nach Abs. 1 Satz 7 aufzuteilen (HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 106).

Das Wort „und“ im Gesetzestext ist nicht so zu verstehen, dass kumulativ Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung geleistet werden müssen. Der Stpfl. kann also Aufwendungen (nur) für Unterhalt oder (nur) für die Berufsausbildung oder für beides erbringen. Jede dieser Aufwandsformen wird von § 33a dem Grunde nach begünstigt.

Praktische Bedeutung erlangt die Steuerermäßigung für Berufsausbildungsaufwendungen vor allem bei über 25 Jahre alten und damit im Familienleistungsausgleich regelmäßig nicht mehr berücksichtigungsfähigen Kindern (vgl. Abs. 1 Satz 4), die ihre Ausbildung, insbes. ihr Studium noch nicht abgeschlossen haben. Berufsausbildungskosten anderer Kinder sind mit dem Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 Satz 1) und dem Ausbildungsfreibetrag gem. Abs. 2 abgegolten (BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341, wonach aber bei krankheitsbedingtem Ausbildungsmehrbedarf ein Abzug nach § 33 in Betracht kommt).

35 **bb) Begriff der Berufsausbildung**

Übereinstimmung des Begriffs in verschiedenen Einkommensteuervorschriften: Die Begriffe „Berufsausbildung“ in Abs. 1 und Abs. 2 sind identisch und stimmen ihrerseits mit dem Begriff „für einen Beruf ausgebildet“ in § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a überein (allgM, LOSCHELDER in SCHMIDT XXX, § 33a Rn. 18; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 106; SCHMIESZEK in BB, § 33a Rn. 64; MELINGHOFF in KIRCHHOF X, § 33a Rn. 12). R 33a.2 Abs. 1 Satz 3 EStR verweist daher zutreffend auf R 32.5 EStR. Weitgehend besteht darüber hinaus auch Übereinstimmung mit dem Begriff „Berufsausbildung“ iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7. Eine vollständige Kongruenz ist aber mit Blick auf die unterschiedlichen Zweckrichtungen der beiden Vorschriften nicht gegeben (s. auch § 32 Anm. 93 und § 10 Anm. 232 aE).

Berufsausbildung ist der Inbegriff derjenigen Maßnahmen, durch die „erst das für den Beruf typische Können und schließlich eine selbständige, gesicherte Lebensstellung erworben werden sollen“ (Begr. z. RegE des StÄndG 1968 betr. § 10 Abs. 1 Nr. 7, BTDrucks. V/3430, 8). Zur Berufsausbildung gehört daher insbes. die Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen, hauswirtschaftlichen oder wissenschaftlichen, aber uE auch künstlerischen Beruf, sowie das Studium an Fachhochschulen und Universitäten, nicht dagegen die Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers (BFH v. 2.8.1968 – VI R 207/66, BStBl. II 1968, 777). Nach der neueren Rspr. muss die Betätigung des Kindes nicht mehr zwingend in einer Ausbildungs- und Studienordnung vorgeschrieben sein und die Ausbildung muss nicht mehr überwiegend Zeit- und Arbeitskraft des Kindes in Anspruch nehmen. Den Eltern und dem Kind wird bei der Gestaltung der Ausbildung ein weiter Entscheidungsspielraum zugebilligt. Das Kind kann zur Vervollkommnung und Abrundung seines Wissens und seiner Fähigkeiten auch Maßnahmen außerhalb eines fest umschriebenen Bildungsgangs ergreifen (BFH v. 24.6.2004 – III R 3/03, BStBl. II 2006, 294).

Weiter Berufsbegriff: Der strechtl. Begriff der Berufsausbildung umfasst danach jede Ausbildung zu einem künftigen Beruf. In Berufsausbildung befindet sich, wer seine Berufsziele noch nicht erreicht hat, sich aber ernsthaft darauf vorbereitet (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 78/99, BStBl. II 2003, 841; v. 16.4.2002 – VIII R 58/01, BStBl. II. 2002, 523; v. 15.7.2003 – VIII R 75/00, BFH/NV 2004, 171). Einzubeziehen sind alle Maßnahmen, bei denen es sich um den Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen handelt, die als Grundlage für die Ausübung des angestrebten Berufes geeignet sind (BFH v. 15.7.2003 – VIII R 47/02, BStBl. II 2003, 848).

Wegen der Einzelheiten des steuerrechtl. Berufsausbildungsbegriffs wird auf die Erläuterungen zu § 32 Anm. 93 ff. verwiesen.

cc) Aufwendungen für eine Berufsausbildung

36

Art und Gegenstand der Leistungen: Aufwendungen für die Berufsausbildung können wie Unterhaltsaufwendungen allg. in Geld oder Geldeswert erbracht werden (s. Anm. 27); dabei kann es sich um laufende (zB Geldrente, Nutzungsüberlassung einer Studentenwohnung) und einmalige Zuwendungen (zB Kapitalabfindungen) handeln. Zu den Kosten der Berufsausbildung gehören insbes. Schulgelder, Studien- und Prüfungsgebühren, Aufwendungen für Bücher und anderes Lernmaterial, Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte, sowie die Kosten einer auswärtigen Unterkunft und Mehrverpflegung (s. auch § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 und 4). Außerdem rechnen Prozesskosten für ein Verfahren zur Erstreitung eines Studienplatzes zu den Berufsausbildungsaufwendungen (BFH v. 9.11.1984 – VI R 40/83, BStBl. II 1985, 135; s. Anm. 155 „Prozesskosten“; § 10 Anm. 235; aA § 33 Anm. 127). Nicht gem. Abs. 1 begünstigt sind dagegen Zuwendungen zum Zwecke einer Existenzgründung (zB Kauf einer Praxiseinrichtung oder eines Lieferwagens). Dabei handelt es sich entweder um eine Schenkung oder – unter den Voraussetzungen des § 1624 BGB – um eine Ausstattung. In beiden Fällen richtet sich die Abzugsfähigkeit nach § 33 (s. § 33 Anm. 60–70).

Einstweilen frei.

37–38

2. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen: dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigte Person

39 a) Gesetzliche Unterhaltsberechtigung

Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind diejenigen Personen, denen gegenüber der Stpfl. oder sein Ehegatte nach dem Zivilrecht unterhaltsverpflichtet ist (BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 1649). Damit sind seit der Neufassung des § 33a Abs. 1 durch das JStG 1996 (s. Anm. 2) nur Aufwendungen, die dem Stpfl. rechtlich zwangsläufig wegen des Bestehens einer gesetzlichen Unterhaltspflicht erwachsen, begünstigt. Die Zwangsläufigkeit des Aufwands aus sittlichen oder tatsächlichen Gründen genügt damit nicht. Der Ausschluss von Unterhaltsleistungen aus sittlichen Gründen begegnet keinen verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760; s. Anm. 3).

„Gesetzliche“ Berechtigungen und Verpflichtungen: Da das StRecht keine Unterhaltspflichten begründet, sind mit dem Tatbestandsmerkmal „gesetzlich“ die Vorschriften des bürgerlichen Rechts angesprochen (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760). Das Zivilrecht regelt in zT weit verstreuten Normen unterschiedliche Formen gesetzlicher Unterhaltspflichten (s. Anm. 41 ff.); die sich hieraus ergebende Aufzählung gesetzlicher Unterhaltspflichten ist abschließend. Das Merkmal „gesetzlich“ schließt Unterhaltspflichten, die auf vertraglicher Grundlage begründet wurden, vom Anwendungsbereich des Abs. 1 aus.

Maßgeblichkeit des deutschen Rechts: Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung bestimmt sich nach inländischen Maßstäben (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2). Unterhaltsleistungen an nur nach ausländischem Recht unterhaltsberechtigte Personen sind daher nicht begünstigt, selbst wenn die Unterhaltspflicht aufgrund internationalen Privatrechts im Inland verbindlich ist (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760; aA HUFELD in KSM, § 33a Rn. A 107; s. Anm. 109).

40 b) Steuerpflichtiger oder sein Ehegatte als Unterhaltsverpflichtete

Nach dem Gesetzeswortlaut werden gesetzliche Unterhaltsberechtigungen sowohl gegenüber dem Stpfl. als auch gegenüber seinem Ehegatten vom Tatbestand der Begünstigungsnorm umfasst. Einschränkungen des Anwendungsbereichs in Bezug auf Unterhaltsberechtigungen gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. sieht Abs. 1 Satz 1 nicht vor. Daraus folgt, dass das Getrenntleben der Eheleute dem Abzug nicht entgegensteht (BFH v. 27.7.2011 – VI R 13/10, BStBl. II 2011, 965; glA HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 124; aA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX, § 33a Rn. 15). Erst Scheidung oder Auflösung der Ehe lassen die Abzugsmöglichkeit entfallen. Damit sind im Ergebnis Unterhaltszahlungen des Stpfl. an Personen, die in gerader Linie mit ihm verschwägert sind (zB Schwiegereltern, Stiefkinder), grds. abzugsfähig (s. Anm. 41).

c) Gesetzliche Unterhaltspflicht zwischen Verwandten

41 aa) Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie

Grundvoraussetzung für die gesetzliche Unterhaltsberechtigung iSd. Abs. 1 Satz 1 ist das Bestehen eines Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie, denn gem. § 1601 BGB sind Verwandte in gerader Linie verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren. Kraft gesetzlicher Anordnung gelten die Unterhaltspflichten gem. §§ 1601 ff. BGB auch bei Adoption (s. § 1754 BGB) und bei sog.

Scheinvaterschaft (s. § 1592 BGB; BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, Vor § 1601 BGB Rn. 5).

Verwandtschaft in gerader Linie: Unterhaltsverpflichtet sind alle in gerader auf- und absteigender Linie miteinander Verwandten. In gerader Linie sind Personen verwandt, die voneinander abstammen (§ 1589 Satz 1 BGB). Der Grad der Verwandtschaft (§ 1589 Satz 3 BGB) ist für die Unterhaltsverpflichtung gem. § 1601 BGB ohne Bedeutung, so dass unterhaltsberechtigt auch der im dritten Grad verwandte Urenkel gegenüber dem Urgroßvater ist. Der Verwandtschaftsgrad spielt aber zivil- und auch estrechtl. eine Rolle für die Rangfolge bei Unterhaltskonkurrenzen. Lediglich nachrangig zum Unterhalt verpflichtete Stpfl. können mangels gesetzlicher Unterhaltspflicht die Steuerermäßigung für freiwillig geleistete Unterhaltszahlungen nicht beanspruchen (s. Anm. 44). Zwischen in der Seitenlinie verwandten Personen (§ 1589 Satz 2 BGB, insbes. Geschwister, Cousins, Cousinen, Tanten, Onkel, Neffen und Nichten) bestehen keine gesetzlichen Unterhaltspflichten. Damit sind insbes. Unterhaltszahlungen an Geschwister, die nach alter Rechtslage wegen Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen begünstigt sein konnten (BFH v. 16.7.1985 – IX R 1/78, BFH/NV 1985, 33), generell nicht abziehbar, weder nach § 33a noch nach § 33 (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760). Auch gegenüber Verlobten und gegenüber Verschwägerten (§ 1590 BGB) besteht keine gesetzliche Unterhaltspflicht des Stpfl. Da es sich bei den Verschwägerten jedoch um die – in gerader wie ungerader Linie – Verwandten des Ehegatten handelt und Abs. 1 eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. genügen lässt (s. Anm. 40), können dessen Unterhaltszahlungen an die Schwiegereltern, Schwiegergroßeltern oder das Kind des Ehegatten aus erster Ehe (Stiefkind) grds. begünstigt sein, weil dieser Personenkreis in gerader Linie mit dem Ehegatten des Stpfl. verwandt ist.

bb) Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit

42

Konkrete Betrachtungsweise: Beim Verwandtenunterhalt ist das Bestehen eines Verwandtschaftsverhältnisses in gerader Linie Grund-, aber nicht einzige tatbestandliche Voraussetzung für das Bestehen eines gesetzlichen Unterhaltsanspruchs. Hinzu treten müssen Bedürftigkeit aufseiten des Unterhaltsberechtigten (§ 1602 BGB) und Leistungsfähigkeit aufseiten des Unterhaltsverpflichteten (§ 1603 BGB; BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, Vor § 1601 BGB Rn.4). Der BFH hat zwischenzeitlich unter Aufgabe seiner bisherigen Rspr. (BFH v. 18.5.2006 – III R 26/05, BStBl. II 2007, 108) ausdrückl. die sog. konkrete Betrachtungsweise, wonach die in §§ 1601 bis 1603 BGB geregelten zivilrechtl. Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs vorliegen müssen, um eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung iSd. Abs. 1 Satz 1 annehmen zu können, rechtsgrundsätzlich best. (BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 1649) und der sog. abstrakten Betrachtungsweise eine Absage erteilt. Damit darf insbes. die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers nicht typisierend unterstellt, sondern muss positiv im Einzelfall festgestellt werden (glA LOSCHELDER, EStB 2011, 151). Die FinVerw. folgt dem nicht, sondern wendet R 33a.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2008 (abstrakte Betrachtungsweise) auf Inlandssachverhalte weiterhin an (H 33a.1 „Unterhaltsberechtigung“ EStH 2010).

Stellungnahme: Die abstrakte Betrachtungsweise ist uE Synonym für ein spezifisch steuerrechtl. Verständnis von „gesetzlicher Unterhaltsberechtigung“. Das ist abzulehnen. Im Rahmen der systematischen Gesetzesauslegung sind zur Bestimmung dieses Tatbestandsmerkmals zwar auch die speziellen strechtl. Rege-

lungen über die Anrechnung der Einkünfte und Bezüge und den Einsatz des eigenen Vermögens der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 4 und 5) heranzuziehen. Doch ist dem BFH darin zu folgen, dass damit die zivilrechtl. Vorschriften lediglich ergänzt, aber nicht ersetzt werden. Abs. 1 Satz 4 und 5 regeln zentrale Bestandteile des Unterhaltsrechts, insbes. Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners und Bedürftigkeit des Unterhaltsgläubigers, ersichtlich unvollständig. So treffen sie hinsichtlich des Einkommens der unterhaltenen Person zwar Anrechnungsbestimmungen, der praktisch bedeutsame Fall der Einkommenslosigkeit und die sich anknüpfende Frage der Erwerbsobliegenheit ist in § 33a aber ebenso wenig angesprochen wie die Leistungsfähigkeit des Stpfl. Auch zeigt die historische Auslegung, dass es dem Gesetzgeber des JStG 1996 mit der Ersetzung des bisherigen Tatbestandsmerkmals „zwangsläufig“ durch den Begriff der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung ausdrücl. darum ging, im Interesse der Einheit der Rechtsordnung an die zivilrechtl. Unterhaltsverpflichtung anzuknüpfen (BTDrucks. 13/1686, 42). Dafür spricht schließlich auch der Gesetzeswortlaut. Denn mit dem Merkmal „gesetzlich“ in Abs. 1 Satz 1 können nur Gesetze der zivilrechtl. Teilrechtsordnung gemeint sein. Im Unterschied zu anderen aus dem Zivilrecht entlehnten Begriffen gebietet die Teleologie des StRechts kein vom Zivilrecht abweichendes Begriffsverständnis. Das StRecht selbst enthält keine unterhaltsrechtl. Bestimmungen, sondern knüpft in § 33a aus verfassungsrechtl. Gründen (s. Anm. 3) an außersteuerrechtl. begründete Unterhaltspflichten an. Allein das Zivilrecht begründet rechtlich und rechtstatsächlich reale Unterhalts- und damit Zahlungspflichten. Was nach Zivilrecht etwa mangels Bedürftigkeit des Empfängers iSd. § 1602 BGB nicht geschuldet, aber dennoch geleistet wird, ist freiwillige Zahlung und darf strechtl. (vgl. § 12 Nr. 2) und braucht verfassungsrecht. nicht zum Abzug zugelassen zu werden. Für typisierende Unterstellungen der Bedürftigkeit (R 33a Abs. 1 Satz 4 EStR) ist auch iÜ kein Raum (s. Anm. 18). Das Bekenntnis der Rspr. zur konkreten Betrachtungsweise ist nicht zuletzt aus Gleichbehandlungsgründen zu begrüßen. In Auslands-sachverhalten (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/05, BStBl. II 2005, 483) und in Einzelfällen (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943, betr. Unterhaltspflicht gem. § 1615l BGB) galt schon bisher der Sache nach eine konkrete Betrachtungsweise.

Folgen der konkreten Betrachtungsweise: Die konkrete Betrachtungsweise beansprucht Geltung im Rahmen des Verwandtenunterhalts. Beim Familienunterhalt gem. §§ 1360, 1360a BGB gelten Besonderheiten (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 164; s. hierzu Anm. 46). Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit müssen vorliegen und zwar zeitlich kongruent (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1601 BGB Rn. 2). Die zivilrechtl. Regelungen über die Rangfolge der Unterhaltspflichten gem. §§ 1606 ff. sind zu beachten (so ausdrücl. BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 1649; s. Anm. 44).

► *Bedürftigkeit:* Gemäß § 1602 Abs. 1 BGB ist unterhaltsberechtigt nur, wer außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Bedürftigkeit bedeutet das Unvermögen, das, was man zum Leben braucht, aus eigenen Kräften und Mitteln zu decken. Bedürftigkeit besteht also in Vermögenslosigkeit und im Fehlen von Einkommen, unabhängig von Verschulden und bestimmten Bedarfsgründen wie Krankheit (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 1 und 2). Daraus folgt, dass fehlendes Einkommen grds. bedürftig macht. Allerdings bestehen bei gegebener Einkommenslosigkeit recht weitreichende Erwerbsobliegenheiten, deren Missachtung nach Zivil- wie SteuerRspr. (BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 1649) grds. zum Wegfall der Bedürftig-

keit und damit der Unterhaltsberechtigung führt. Als Grundsatz gilt, dass derjenige, der außerhalb von Minderjährigkeit, Rentenalter, Ausbildung, Behinderung, zur Erwerbsunfähigkeit führender Erkrankung oder Kinderbetreuung einen Verwandten auf Unterhalt in Anspruch nehmen will, seine Arbeitskraft zu verwerten hat (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 5 und 6 mwN). So ist dem volljährigen Kind, das seine Eltern auf Unterhalt in Anspruch nimmt, grds. jedwede Arbeit und jeder Ortswechsel zumutbar (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 5 und 6 mwN). Bedürftigkeit setzt außerdem Vermögenslosigkeit voraus, dh., vorhandenes Vermögen ist im Rahmen der Zumutbarkeit grds. zunächst zu verwerten. Was die Zumutbarkeit des Vermögenseinsatzes angeht, so wird die zivilrechtl. Rechtslage von der in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen steuerrechtl. Spezialregelung überlagert und ergänzt. Ein iSd. Abs. 1 Satz 4 geringes Vermögen muss daher nicht eingesetzt werden. Es steht der Bedürftigkeit und damit der Bejahung der Unterhaltsberechtigung nicht entgegen. Bei der Interpretation des Tatbestandsmerkmals „geringes Vermögen“ sind die im StRecht anerkannten Auslegungsgesichtspunkte der Praktikabilität der Rechtsanwendung und der Typisierung zu berücksichtigen, da es um die Ordnung einer Massenerscheinung geht. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Bedürftigkeit in Gestalt des nur geringen Vermögens im StRecht typisierend für alle Personengruppen in bestimmter Höhe angesetzt wird (s. Anm. 85).

► *Leistungsfähigkeit*: Gemäß § 1603 Abs. 1 BGB ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren. Wie bei der Beurteilung der Bedürftigkeit kommt es auf das Vermögen und die Einkünfte des Unterhaltsverpflichteten an. Die zivilrechtl. und die steuerliche Beurteilung des Leistungsfähigkeitsmerkmals unterscheiden sich:

- *Zivilrechtlich* hat der Unterhaltsverpflichtete neben Einkünften vornehmlich die Vermögenserträge, ggf. aber auch den Vermögensstamm einzusetzen. Entsprechend der Anerkennung von Schonvermögen im Sozialhilferecht wird auch im Unterhaltsrecht vorhandenes Vermögen nicht herangezogen, das zur Bildung von Rücklagen für unvorhergesehene Ausgaben bestimmt ist bzw. das aus Gründen der Unzumutbarkeit nicht herangezogen wird (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1603 BGB Rn. 3). Wie aufseiten des Unterhaltsberechtigten gibt es auch aufseiten des Unterhaltsverpflichteten eine Erwerbsobliegenheit, dh., dessen Leistungsfähigkeit kann durch die Fiktion von Einkommen, das dieser bei unterhaltsrechtl. gebotenen Verhalten erzielen würde, unterstellt werden (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1603 BGB Rn. 2). Für das StRecht hat die Erwerbsobliegenheit beim Unterhaltsverpflichteten keine praktische Bedeutung. Wer tatsächlich trotz bestehender Erwerbsobliegenheit nicht arbeitet und kein Einkommen erzielt, wird freiwillig idR keine Unterhaltszahlungen erbringen, keinen Abzug nach § 33a begehren und auch der Vollstreckungszugriff des Unterhaltsgläubigers wird häufig ins Leere gehen. Steuerpflichtiges Einkommen und Aufwendungen iSd. § 33a fallen dann tatsächlich nicht an.
- *BFH und FinVerv.* haben mit den Grundsätzen der sog. Opfergrenze ein spezifisch strechtl. Verständnis der Leistungsfähigkeit entwickelt (s. Anm. 43).

43 cc) **Opfergrenze als Abzugsbeschränkung**

Grundaussage und Rechtsgrundlage: Rechtsgrundlage für die Opfergrenze ist § 1603 BGB. Weil der Stpfl. bei mangelnder Leistungsfähigkeit iS dieser Vorschrift nicht unterhaltspflichtig ist, können Unterhaltsaufwendungen an nicht gem. § 1609 BGB vorrangig unterhaltsberechtigte Personen im Allgemeinen nur dann als zwangsläufig anerkannt und nach Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen und diesem nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich sowie ggf. für seine Ehefrau und seine Kinder verbleiben. Opfergrenze bedeutet also, dass nur disponible, für den Selbst- und Familienunterhalt nicht benötigte Einkommensanteile für die Fremdunterhaltsgewährung geopfert werden müssen. Typischerweise spielt die Opfergrenze daher bei gut verdienenden Stpfl. keine Rolle. Dementsprechend wurden die Opfergrenzengrundsätze im Zusammenhang mit Gastarbeiterfällen entwickelt (VON BORNHAUPT, BB 1978, 1002). Bei der Berechnung der Opfergrenze sind die in den einschlägigen Verwaltungsanweisungen enthaltenen Vorgaben zu beachten, weil es sich hierbei um eine zutreffende Norminterpretation handelt (stRspr., BFH v. 17.1.1984 – VI R 24/81, BStBl. II 1984, 522; v. 4.4.1986 – III R 245/83, BStBl. II 1986, 852; v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292; v. 17.12.2009 – VI R 64/08, BStBl. II 2010, 343; glA BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 11; HUFELD in KSM, § 33a Rn. B 11 ff.; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 16; krit. HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 160; abl. MÜLLER, FR 1997, 705).

Die vom Zivilrecht abweichende Ermittlung der Opfergrenze ist uE abzulehnen. Das Steuergesetz selbst enthält im Unterschied zum Bedürftigkeitsmerkmal (Vermögens- und Einkünfteberücksichtigung gem. Abs. 1 Satz 4 und 5) bezüglich des Merkmals der Leistungsfähigkeit keine vom Zivilrecht abweichenden oder ergänzenden Regelungen. Auch der Zweck des § 33a Abs. 1 gebietet uE keine Abweichung vom Zivilrecht. Dieses hält mit dem sog. Selbstbehalt eigenständige „Opfergrenzengrundsätze“ bereit (KANZLER, FR 1998, 372), die in Form der stark vereinheitlichten, pauschalierenden Unterhaltsleitlinien der OLG eine praktikable Rechtsanwendung ermöglichen. Es läge in der Konsequenz der konkreten Betrachtungsweise nicht nur Bedürftigkeit, sondern auch Leistungsfähigkeit iSd. § 1603 BGB zivilrechtl. zu bestimmen, zumal nach der seit dem JStG 1996 geltenden Beschränkung des Unterhaltsabzugs auf Fälle gesetzlicher, also zivilrechtl. Unterhaltspflichten (MÜLLER, FR 1997, 705). Die nach dem Zivilrecht geltende Differenzierung zwischen dem notwendigen und dem insbes. beim Elternunterhalt geltenden höheren angemessenen Selbstbehalt (HAMMERMANN in ERMAN, § 1603 BGB Rn. 125) ist im StRcht nachzuvollziehen, wie auch sonst zwischen den verschiedenen Formen der gesetzlichen Unterhaltspflicht zu differenzieren ist (s. zB BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 115, betr. fehlende Erwerbsobliegenheit beim Familienunterhalt). Für eine Anknüpfung an das Zivilrecht spricht auch, dass die Opfergrenze in der Praxis ohnehin nur noch bei recht wenigen Unterhaltsformen zur Anwendung kommt (s.u.). Betrachtet man schließlich zB den Elternunterhalt, dann zeigt ein Blick in die Unterhaltstabellen der OLG, dass bei einem alleinstehenden Stpfl. überhaupt erst ab einem monatlichen Nettoeinkommen von 1500 € Unterhalt geschuldet wird. Mangels Unterhaltspflicht gem. §§ 1601 ff. BGB besteht also kein Anlass, bei einem niedrigeren Einkommen Aufwendungen überhaupt zum Abzug zuzulassen. Die geltende Opfergrenze würde diesen Abzug aber gestatten (s.u.). Das Argument, Bezieher kleinerer Einkommen dürften von der Ermäßigung des § 33a Abs. 1 nicht von vornherein ausgeschlossen werden (BFH v. 4.4.1986 – III R 245/83, BStBl. II 1986, 852), ist nicht stichhaltig, denn Bezieher kleiner und kleinster Einkommen sind nach Zivilrecht und damit auch nach Abs. 1 Satz 1 grds. nicht gesetzlich unterhaltspflichtig (Ausnahme: § 1603 Abs. 2 BGB), es gibt dann keinen Grund für den Abzug.

Anwendungsbereich: Die Opfergrenze kommt bei Zahlungen des Stpfl. an nachrangig unterhaltsberechtigte Personen zur Anwendung, in Inlands- wie in

Auslandsfällen (R 33a.1 Abs. 3 Satz 1 EStR). Der Rang der Unterhaltspflichten ist in § 1609 BGB geregelt. Diese Norm betrifft die Leistungsfähigkeit des Unterhaltspflichtigen. Reichen dessen finanzielle Möglichkeiten zur Befriedigung aller unterhaltsberechtigten Personen nicht aus, sind nur die vorrangig Berechtigten voll zu befriedigen. Danach sind minderjährige unverheiratete Kinder, privilegierte volljährige Kinder (§ 1603 Abs. 2 Satz 2 BGB: haushaltsangehörige, in allgemeiner Schulausbildung befindliche Kinder bis zum 21. Lebensjahr) und der Ehegatte, grds. auch der geschiedene, vorrangig berechtigt. Deshalb gilt die Opfergrenze bei ihnen nicht (BFH v. 4.4.1986 – III R 245/83, BStBl. II 1986, 852; v. 29.5.2008 – III R 23/07, BStBl. II 2009, 363). Bei Unterhaltsgewährung in der intakten Inlandsehe und beim Kindesunterhalt kommt § 33a Abs. 1 generell nicht oder wegen Abs. 1 Satz 4 regelmäßig nicht zur Anwendung (s. Anm. 55 und 83). Auf den nachehelichen und Trennungsunterhalt ist uE die Opfergrenze wegen § 1609 Nr. 2 und 3 BGB ebenfalls nicht anzuwenden, falls der Anwendungsbereich des § 33a überhaupt eröffnet sein sollte (s. Anm. 56 zur Wahl des Realsplittings).

Die Vorschrift des § 1609 BGB, die die Leistungsfähigkeit des Unterhaltsschuldners betrifft, gilt seit 2008 mit deutlich verändertem Inhalt. Im Unterschied zur früheren Rechtslage, die der Entwicklung der Opfergrenze zugrunde lag, steht selbst der Ehegatte nicht mehr im ersten Rang (s. § 1609 Nr. 2 BGB nF und § 1609 Abs. 2 BGB aF; HAMMERMANN in ERMAN, § 1609 BGB Rn. 2 und 3), da der Kindesunterhalt allein an erster Stelle steht. Ehegatten rangieren aber nach wie vor deutlich vor Eltern, Enkeln usw. Außerdem ist der erste Rang des § 1609 BGB für die Anwendung des § 33a weitgehend irrelevant, weil diesbezüglich das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 4 gilt. Daher ist uE im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Opfergrenze insoweit keine maßgebliche Änderung eingetreten.

Ferner gilt die Opfergrenze nicht, wenn der Stpfl. mit seiner bedürftigen nicht-ehelichen Lebenspartnerin in Haushaltsgemeinschaft lebt, diese also gleichgestellte Person iSd. Abs. 1 Satz 3 oder gem. § 1615l BGB wegen der Geburt eines gemeinsamen Kindes unterhaltsberechtigter ist (BFH v. 29.5.2008 – III R 23/07, BStBl. II 2009, 363; v. 17.12.2009 – VI R 64/08, BStBl. II 2010, 343). Zur Berücksichtigung des Mindestunterhaltsbedarfs eines haushaltsangehörigen Kindes in einem solchen Fall s. Anm. 77 aE. Da die gem. § 1615l BGB unterhaltsberechtigter Kindsmutter wegen ihres Anspruchs auf Betreuungsunterhalt mittlerweile im Rang einem Ehegatten gleichsteht (§ 1609 Nr. 2 BGB nF; HAMMERMANN in ERMAN, § 1609 BGB Rn. 17 ff.), gibt es schon aus diesem Grund keine Rechtfertigung für die Anwendung der Opfergrenze mehr.

Hauptanwendungsfall für die Opfergrenze bleibt damit der Eltern- und Schwiegerelternunterhalt (Rangstufe 6 gem. § 1609 Nr. 6 BGB) und ggf. noch der Unterhalt für ältere volljährige Kinder (§ 1609 Nr. 4 BGB), soweit der Anwendungsbereich des § 33a wegen Abs. 1 Satz 4 überhaupt eröffnet ist (s. Anm. 53).

Die FinVerw. geht zudem offenbar davon aus, dass die Opfergrenze auch bei Unterhaltsleistungen an den eingetragenen Lebenspartner, der mit dem Stpfl. nicht in Haushaltsgemeinschaft lebt, anwendbar ist (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 11, Beispiel 1). Das ist abzulehnen. Der Partnerschaftsunterhalt gem. § 5 LPartG ist wie Ehegattenunterhalt zu behandeln, steht diesem im Rang also gleich (§ 5 Satz 2 LPartG iVm. § 1609 BGB; KAISER in ERMAN, BGB, § 5 LPartG Rn. 9). Weil es sich demnach nicht um eine nachrangige Unterhaltspflicht handelt, kommt die Opfergrenze nicht zum Tragen. Auf das Bestehen einer Haushaltsgemeinschaft kommt es nicht an.

Berechnung der Opfergrenze: Die Opfergrenze gibt an, welcher Anteil des verfügbaren Nettoeinkommens für Unterhaltsleistungen „geopfert“ werden

kann. Daher wirken sich „niedrige“ Einkünfte und alle Abzugsbeträge für den die Steuerermäßigung gem. Abs. 1 Satz 1 begehrenden Stpfl. ungünstig aus.

► *Verfügbares Nettoeinkommen*: Dazu gehören alle steuerpflichtigen Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 und alle steuerfreien Einnahmen (zB Kindergeld, Leistungen nach dem SGB II, steuerfreier Teil der Rente), außerdem etwaige Steuererstattungen. Bei der Einkünfteermittlung ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag auch dann abzuziehen, wenn der Stpfl. keine WK hatte (BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292). Von dieser Summe sind sodann Steuervorauszahlungen und -nachzahlungen, Steuerabzugsbeträge sowie die unvermeidbaren Versicherungsbeiträge abzusetzen (zu Einzelheiten s. BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 10). Besteht die Unterhaltsverpflichtung des Stpfl. nur für einen Teil des Jahres, dann ist der Ermittlung der Opfergrenze lediglich das im Unterstützungszeitraum zur Verfügung stehende Nettoeinkommen, das zwecks Bestimmung des konkreten Prozentsatzes auf ein fiktives Jahresnettoeinkommen hochzurechnen ist, zugrunde zu legen. Der nach der Opfergrenze abziehbare Jahresbetrag ist anschließend zeitanteilig zu reduzieren (BFH v. 25.9.1996 – III R 102/95, BFH/NV 1997, 221).

► *Höhe der Opfergrenze*: Sie beträgt 1 % je volle 500 € des verfügbaren Nettoeinkommens und höchstens 50 %, dh., maximal die Hälfte des Nettoeinkommens kann für Unterhaltsleistungen an nachrangig unterhaltsberechtigten Personen „geopfert“ werden. Diese Maximalgrenze wird bei einem verfügbaren Nettoeinkommen von 25000 € erreicht. Dieser Maximalanteil ist jedoch zu kürzen, und zwar um je 5 % für den – auch geschiedenen – Ehegatten und für jedes Kind, für das Anspruch auf die Freibeträge gem. § 32 Abs. 6, das Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (§ 65) besteht. Die Gesamtkürzung ist auf 25 % limitiert. Damit stehen etwa einem Stpfl., der vorrangig den Ehegatten und drei Kinder zu versorgen hat, höchstens 30 % seines Nettoeinkommens für Unterhaltsleistungen an nachrangig Berechtigte zur Verfügung. Bei einem verfügbaren Nettoeinkommen von zB 15000 € beträgt die Opfergrenze 30 % und sinkt auf 20 %, wenn der Stpfl. den Ehegatten und ein Kind unterhalten muss. Er kann damit höchstens 20 % von 15000 €, also 3000 € als Unterhaltsleistungen gem. Abs. 1 Satz 1 geltend machen. Hat er tatsächlich 5000 € Unterhalt an seine Eltern geleistet, dann sind 2000 € nicht abziehbar. Zu Rechenbeispielen s. BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 34; v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 11.

44 dd) Mehrere Unterhaltsverpflichtete (Unterhaltskonkurrenzen)

Folge der konkreten Betrachtungsweise ist, dass Unterhaltskonkurrenzen zwingend zu beachten sind. Das BGB regelt die Rangverhältnisse mehrerer Unterhaltsverpflichteter in zahlreichen Vorschriften. Die wesentlichen Bestimmungen finden sich in §§ 1606 und 1608 BGB.

Das Rangverhältnis mehrerer unterhaltspflichtiger Verwandter wird von § 1606 BGB festgelegt. Danach geht die Unterhaltspflicht der Abkömmlinge derjenigen von Verwandten der aufsteigenden Linie vor (§ 1606 Abs. 1 BGB), dh., bei Bedürftigkeit der Eltern sind nicht deren Eltern (Großelterngeneration), sondern die Kinder bzw. Enkel unterhaltspflichtig. Dies gilt natürlich nur, wenn die Kinder oder Enkel leistungsfähig sind. Innerhalb der auf- bzw. absteigenden Linie haften die näheren Verwandten, zB das Kind, vor den entfernteren, zB dem Enkel (§ 1606 Abs. 2 BGB). Im Übrigen haften mehrere gleich nahe Verwandte anteilig (sog. Quotenunterhalt, § 1606 Abs. 3 Satz 1 BGB). Auch beim Quotenunterhalt sind Leistungen uE grds. bis zum steuerlichen Höchstbetrag abziehbar, selbst wenn zivilrechtl. nur ein geringerer anteiliger Unterhalt ge-

schuldet wird, denn die konkrete Betrachtungsweise betrifft nur die Anspruchsgrundlagen (Verwandtschaftsverhältnis, Leistungsfähigkeit und Bedürftigkeit), aber nicht die konkrete Höhe des Unterhalts (s. Anm. 45). Außerdem hat der Steuergesetzgeber das Problem der gleichrangigen Unterhaltsverpflichtung in Abs. 1 Satz 7 mitgeregelt (s. Anm. 113).

Das Verhältnis von Ehegatten- und Verwandtenunterhalt bestimmt sich nach § 1608 BGB. Danach haftet der Ehegatte, auch der geschiedene (vgl. § 1584 Satz 1 BGB), vor den Verwandten. Ist der Ehegatte nicht leistungsfähig, etwa weil die Eheleute sich beide noch in der Berufsausbildung befinden, sind die Verwandten unterhaltspflichtig (§§ 1608 Satz 2, 1584 Satz 2 BGB). Der Vater des nicht ehelichen Kindes ist gegenüber den Eltern und sonstigen Verwandten der Mutter vorrangig heranzuziehen (§ 1615I Abs. 3 Satz 2 BGB). Die vom BGB statuierten Rangverhältnisse sind im StRecht zu beachten (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943; v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 116). Unterhaltsleistungen nachrangig unterhaltsverpflichteter Stpfl. sind keine zwangsläufigen Aufwendungen und werden folglich von Abs. 1 nicht begünstigt (so schon BFH v. 24.5.1968 – VI 394/65, BStBl. II 1968, 674, betr. Unterhalt an Enkel).

ee) Grenzen der konkreten Betrachtungsweise

45

Die konkrete Höhe und der konkrete Inhalt des zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs sind für das StRecht nicht bedeutsam (BFH v. 12.12.2002 – III R 41/01, BStBl. II 2003, 655). Darin liegt uE keine Durchbrechung der konkreten Betrachtungsweise. Ist die unterstützte Person nämlich bedürftig iSd. § 1602 BGB, dann besteht eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung nach Zivil- wie Steuerrecht. Der sich danach ergebende Inhalt oder Leistungsgegenstand des bestehenden Anspruchs (Bar-, Sach- oder Betreuungsleistungen) wird zivilrechtl. als Bedarf bezeichnet (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, Vor § 1601 BGB Rn. 4). Zivilrechtlich ist der an der Lebensstellung des Bedürftigen orientierte angemessene Unterhalt, der den gesamten Lebensbedarf einschließlich der Kosten einer angemessenen Vorbildung zu einem Beruf umfasst, geschuldet (§ 1610 BGB). Der zivilrechtl. Bedarf, der danach von Fall zu Fall höchst unterschiedliche Leistungsinhalte und Betragshöhen aufweisen kann, ist nicht maßgeblich, weil sich die Höhe der abziehbaren Leistungen allein aus den typisierenden steuerrechtl. Spezialvorschriften (Höchstbeträge nach Abs. 1 Satz 1 und 2, Anrechnungsbestimmungen nach Abs. 1 Satz 5) und dem vom Zivilrecht abweichenden Begriff der Unterhaltsaufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 (Beschränkung auf typische Unterhaltsaufwendungen, s. Anm. 28) ergibt.

d) Gesetzliche Unterhaltspflichten als Folge der Ehe

46

Drei Formen des Unterhalts sind zu beachten: Familienunterhalt während des Bestehens einer intakten ehelichen Lebensgemeinschaft gem. §§ 1360, 1360a BGB, Unterhalt während des Getrenntlebens nach § 1361 BGB und nahehelelicher Unterhalt, also Unterhaltsanspruch des geschiedenen Ehegatten gem. §§ 1569 ff. BGB. Die drei Unterhaltspflichten unterscheiden sich erheblich.

Familienunterhalt: Während die Unterhaltsansprüche bei Getrenntleben und nach Scheidung die Bedürftigkeit des Berechtigten voraussetzen und dementsprechend grds. Erwerbsobliegenheiten bestehen (§§ 1569 Satz 1, 1577 BGB; BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1361 BGB Rn. 12), erfüllt in der intakten Ehe der kein Erwerbseinkommen erzielende Ehegatte seine Verpflichtung, durch Arbeit zum Unterhalt der Familie beizutragen, durch seine Haus-

§ 33a Anm. 46–47 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

haltsführung. Unterhaltszahlungen an die im Ausland lebende Ehefrau sind im Rahmen einer bestehenden Ehegemeinschaft daher abziehbar, ohne dass die Bedürftigkeit oder die Erwerbsobliegenheit der Ehefrau zu prüfen wäre (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 115).

Trennungsunterhalt: Rechtsgrundlage ist § 1361 BGB. Neben dem Getrenntleben setzt die Unterhaltsberechtigung die Bedürftigkeit voraus, so dass eigene Einkünfte und vorhandenes Vermögen grds. zum Wegfall des Unterhaltsanspruchs führen. Im Grundsatz bestehen Erwerbsobliegenheiten. Wegen des noch bestehenden Ehebands kann der Berechtigte jedoch nur unter engeren Voraussetzungen als nach der Scheidung auf eine Erwerbstätigkeit verwiesen werden (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1361 BGB Rn. 12 ff.).

Diese Unterhaltsverpflichtung umfasst gem. § 1361 Abs. 4 Satz 3 iVm. § 1360a Abs. 4 BGB auch eine Verfahrenskostenvorschusspflicht, deren Erfüllung allerdings nicht zu den durch Abs. 1 begünstigten typischen Unterhaltsleistungen zählt (s. Anm. 155 „Prozesskosten“). Der Abzug entsprechender Aufwendungen richtet sich insoweit nach § 33 (s. § 33 Anm. 110 „Prozesskostenvorschusspflicht“ mwN).

Nachehelicher Unterhalt: Mit der am 1.1.2008 in Kraft getretenen Reform des Unterhaltsrechts wurde der Grundsatz der Eigenverantwortung (§ 1569 Satz 1 BGB) besonders betont. Nach der Scheidung besteht daher grds. keine gesetzliche Unterhaltsberechtigung. Ist die Bedürftigkeit gegeben (§ 1577 BGB), dann führen sieben Unterhaltstatbestände ausnahmsweise zu nachehelichen Unterhaltsansprüchen (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, Vor § 1569 BGB Rn. 4, § 1569 BGB Rn. 1 f.). Es sind dies Betreuungsunterhalt (§ 1570 BGB), Unterhalt wegen Alters (§ 1571 BGB) und wegen Krankheit oder Gebrechen (§ 1572 BGB), Erwerbslosenunterhalt (§ 1573 Abs. 1 BGB), Aufstockungsunterhalt (§ 1573 Abs. 2 BGB), Ausbildungsunterhalt (§ 1575 BGB) und Billigkeitsunterhalt (§ 1576 BGB). Die Unterhaltstatbestände betreffen den Anspruchsgrund und nicht lediglich die in § 1578 BGB geregelte Höhe des Anspruchs. Folglich müssen uE die speziellen Anspruchsvoraussetzungen gegeben sein, damit eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung iSd. Abs. 1 Satz 1 vorliegt. Es gilt somit eine konkrete Betrachtungsweise.

e) Sonstige gesetzliche Unterhaltspflichten

47 aa) Unterhaltsansprüche aus Anlass der Geburt eines nicht ehelichen Kindes

Grundlage dieser gesetzlichen Unterhaltspflicht ist § 1615l BGB. Danach hat die Mutter gegenüber dem Vater eines nichtehelichen Kindes einen Anspruch auf geburtsbedingten Unterhalt für die Dauer von sechs Wochen vor und acht Wochen nach der Geburt, auf Ersatz der Schwangerschafts- und Entbindungskosten sowie unter weiteren Voraussetzungen auf Kindesbetreuungsunterhalt. Umgekehrt steht auch dem Vater ein Unterhaltsanspruch gegen die Mutter zu, wenn er das Kind betreut (§ 1615l Abs. 4 BGB). Aufwendungen des unterhaltsverpflichteten Vaters bzw. der Mutter stellen daher grds. agB iSd. Abs. 1 Satz 1 dar (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943). Die Vorschriften über den Verwandtenunterhalt (§§ 1601 ff. BGB) sind gem. § 1615l Abs. 3 Satz 1 BGB entsprechend heranzuziehen. Daraus folgt, dass Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit iSd. §§ 1602, 1603 BGB Voraussetzungen für die gesetzliche Unterhaltsberechtigung sind (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1615l BGB Rn. 20). Es gilt somit die konkrete Betrachtungsweise. Beim praktisch wichtigen Kindesbetreuungsunterhalt gem. § 1615l Abs. 2 Satz 2 BGB muss daher nach den Umständen des Einzelfalls konkret geprüft werden, ob von der

Kindesmutter als potentiell unterhaltsberechtigter Person wegen der Pflege und Betreuung eines Kindes eine Erwerbstätigkeit nicht erwartet werden kann und ob der Kindsvater leistungsfähig ist (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943).

bb) Partnerschaftsunterhalt

48

Die gesetzlichen Unterhaltspflichten zwischen den Partnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft entsprechen weitgehend den für Ehegatten geltenden Regelungen. Es gibt auch hier drei Unterhaltsformen. So sind in der intakten Partnerschaft die Partner wechselseitig zum angemessenen Unterhalt gem. § 5 LPartG verpflichtet. Für die Zeit des Getrenntlebens gilt § 12 LPartG, wonach unter der weiteren Voraussetzung der Bedürftigkeit des anspruchstellenden Partners der nach den Lebensverhältnissen und den Erwerbs- und Vermögensverhältnissen angemessene Unterhalt verlangt werden kann. Schließlich können nach Beendigung der eingetragenen Lebenspartnerschaft Unterhaltsansprüche nach § 16 LPartG bestehen. Der nachpartnerschaftliche Unterhaltsanspruch ist vom Grundsatz der Eigenverantwortung geprägt. Bei gegebener Bedürftigkeit des Anspruchstellers kommt ein Unterhaltsanspruch daher nur in besonderen Fällen in Betracht (zB Unterhalt wegen Alters, Erwerbslosigkeit, Krankheit und Gebrechen). Dass Unterhaltsleistungen zwischen eingetragenen Lebenspartnern nur bis zum Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden können, ist nicht verfassungswidrig (BFH v. 26.1.2006 – III R 51/05, BStBl. II 2006, 515; v. 20.7.2006 – III R 8/04, BStBl. II 2006, 883; Verfassungsbeschwerden anhängig unter Az. 2 BvR 909/06 und 2 BvR 1981/06).

cc) Spezielle gesetzliche Unterhaltsansprüche

49

Weitere gesetzliche Unterhaltsansprüche finden sich in § 1371 Abs. 4 BGB (Ausbildungsunterhalt für Stiefkind nach Tod eines Ehegatten, der im Güterstand der Zugewinnngemeinschaft gelebt hat), § 1969 BGB (Unterhaltsanspruch der haushaltsangehörigen Familienangehörigen des unterhaltspflichtig gewesenen Erblassers gegenüber den Erben für 30 Tage, sog. Dreißigster), Unterhaltsansprüche der Geschwister des Hoferben nach landesgesetzlichen Regelungen im Bereich des Höferechts (vgl. BRÜHL/GÖPPINGER/WAX, Unterhaltsrecht, 9. Aufl. 2008, Rn. 73 ff.).

Einstweilen frei.

50–52

3. Wichtige Fälle von Unterhaltsleistungen nach dem Kreis möglicher Unterhaltsempfänger

a) Unterhaltsleistungen an Kinder und Enkel

53

Kein Abzug im Regelfall: Im Grundsatz kommt Abs. 1 Satz 1 im praktisch bedeutsamsten Fall der gesetzlichen Unterhaltspflicht, dem Kindesunterhalt, wegen des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag nach § 32 Abs. 6 nicht zur Anwendung (Abs. 1 Satz 4). Dies gilt insbes. für Zahlungen an minderjährige Kinder und im Familienleistungsausgleich berücksichtigungsfähige volljährige Kinder bis zur Regelaltersgrenze von 25 Jahren (§ 32 Abs. 4). Aus den Regelungen zum Familienleistungsausgleich ist ersichtlich, dass das Existenzminimum minderjähriger Kinder grds. abschließend durch Kinderfreibetrag

und Kindergeld stl. berücksichtigt werden soll. § 33a Abs. 1 gilt nur subsidiär (BFH v. 4.12.2003 – III R 32/02, BStBl. II 2004, 275).

Ausnahmen kommen bei volljährigen, im Familienleistungsausgleich nicht berücksichtigungsfähigen Kindern in Betracht. Wegen der weitreichenden Erwerbsobliegenheiten volljähriger Kinder trifft auch diese Ausnahme aber nur auf wenige Fallkonstellationen unter sehr eingeschränkten Voraussetzungen zu.

► *Erstausbildung des über 25 Jahre alten Kindes:* Die Steuerermäßigung greift ein bei Leistungen an ein Kind, das aus Altersgründen nicht mehr gem. § 32 Abs. 4 berücksichtigungsfähig ist und das sich noch in der ersten Berufsausbildung befindet oder sein Erststudium noch nicht vollendet hat. Handelt es sich dagegen um eine Zweitausbildung oder ein Zweitstudium, kommt uE ein Abzug nicht in Betracht, weil regelmäßig keine gesetzliche Unterhaltsberechtigung besteht. Hat das Kind nämlich eine angemessene Ausbildung erhalten, dann schulden die Eltern grds. keine zweite (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1610 BGB Rn. 19; MÜLLER, FR 1997, 705). Das Kind ist vielmehr gehalten, seinen Lebensunterhalt selbst zu verdienen (Erwerbsobliegenheit).

Überwiegend hatte schon die ältere Rspr. in derartigen Fällen eine Unterhaltspflicht verneint: BFH v. 24.7.1959 – VI 306/58 S, BStBl. III 1959, 382, betr. Auslandsaufenthalt eines Sohns mit abgeschlossener Ingenieursausbildung; BFH v. 28.2.1964 – VI 179/63, StRK EStG § 33 R. 201, betr. Ausbildungskosten für die 33-jährige Tochter nach zwölfjährigem Studium; BFH v. 20.12.1972 – VI R 345/69, BStBl. II 1973, 478, betr. Studienkosten für einen 28-jährigen Sohn mit abgeschlossener Inspektorenausbildung. Es liegt uE in der Konsequenz der konkreten Betrachtungsweise, der unterhaltsrechtl. Frage der Angemessenheit der Ausbildung von Amts wegen nachzugehen. Dieser Prüfung kann man sich nicht mit dem früher v. BFH angeführten Hinweis entziehen, ein tieferes Eindringen in die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten überfordere die FinBeh. und widerspreche „den heutigen Anschauungen über das Verhältnis des Bürgers zum Staat“ (so aber BFH v. 20.12.1972 – VI R 345/69, BStBl. II 1973, 478). Haben also die Eltern die angemessene Erstausbildung finanziert, dann scheidet § 33a für die Zweitausbildung aus (FG München v. 7.3.1996 – 11 K 949/94, EFG 1996, 592, rkr.; FG Münster v. 30.4.2002 – 13 K 4375/99 E, EFG 2002, 1306, rkr.). Die konkrete Betrachtungsweise kann aber dazu führen, dass im Ausnahmefall der Abzug im Hinblick auf eine zweite Ausbildung, etwa nach Abbruch der ersten, doch möglich ist (vgl. FG Hamb. v. 25.8.1982 – III 99/81, EFG 1983, 127, rkr., eine sittliche Verpflichtung bejahend).

► *Bedürftigkeit wegen Kinderbetreuung:* Ist das Kind wegen der Betreuung eines eigenen Kindes bedürftig iSd. § 1602 BGB (hierzu BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 6), so kommt ein Abzug in Betracht. Allerdings haften die Eltern gegenüber dem Kindsvater nur nachrangig (§§ 1608 Satz 1, 1615I Abs. 3 Satz 2 BGB), was wegen der konkreten Betrachtungsweise zwingend zu berücksichtigen ist (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943).

► *Arbeitslosigkeit des über 21 Jahre alten Kindes:* Das arbeitslose, über 21 Jahre alte und damit nicht mehr gem. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 berücksichtigungsfähige Kind scheidet als begünstigter Empfänger von Unterhaltsleistungen ebenfalls idR aus, da dieses Kind strenge Erwerbsobliegenheiten treffen. Dem volljährigen Kind ist grds. jeder Ortswechsel und jede Arbeit zumutbar (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 5). Die Eltern werden daher nur in seltenen Fällen (zB längere Erwerbsunfähigkeit wegen einer Erkrankung) gesetzlich unterhaltsverpflichtet sein.

► *Wehr- oder zivildienstleistendes Kind:* Der Unterhaltsabzug kommt grds. in Betracht, da wehr- und zivildienstleistende Kinder im Katalog des § 32 Abs. 4

Satz 1 nicht aufgeführt sind (BFH v. 16.6.2006 – III B 43/05, BFH/NV 2006, 2056; s. Anm. 155 „Wehrpflichtige“).

► *Behindertes volljähriges Kind*: Beim behinderungs- oder krankheitsbedingt arbeitslosen Kind besteht zwar keine Erwerbsobliegenheit, es wird aber meist die Berücksichtigungsfähigkeit gem. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 gegeben sein, so dass ein Abzug nach Abs. 1 ausscheidet. Ist die Behinderung erst nach dem 25. Lebensjahr eingetreten, sind Unterhaltszahlungen nach § 33a abziehbar.

Bei Enkelkindern, die vom Stpfl. unterstützt werden, dürfte ein Abzug nach Abs. 1 idR ausscheiden. So ist zunächst die vorrangige Unterhaltungspflicht der Eltern zu beachten (Unterhaltskonkurrenz). Sind die Eltern nicht leistungsfähig oder verstorben, dann sind die Großeltern neben dem anderen Großelternpaar (Unterhaltskonkurrenz) zwar grds. gesetzlich unterhaltspflichtig, doch wird zu meist ein Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag bestehen, der dem Abzug entgegensteht. Schädlich ist nicht nur die eigene Kindergeldberechtigung der Großeltern, sondern auch eine solche der Eltern (BFH v. 4.12.2003 – III R 32/02, BStBl. II 2004, 275). Sind die Eltern nicht unterhaltspflichtig, der Enkel im Familienleistungsausgleich nicht (mehr) berücksichtigungsfähig und zudem iSd. § 1602 BGB bedürftig, kommt ein Abzug in Betracht.

Bei Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. einkommensteuerpflichtige Kinder sind über das grundsätzliche Abzugsverbot gem. Abs. 1 Satz 4 hinaus noch die Sonderregelungen des Abs. 1 Satz 6 zu beachten (s. Anm. 103 ff.).

b) Unterhaltsleistungen an Eltern und Großeltern

54

Elternunterhalt stellt einen Hauptanwendungsfall des Abs. 1 Satz 1 dar. Die Bedürftigkeit und damit die Unterhaltsberechtigung der Eltern beruht gewöhnlich darauf, dass diese im Alter nicht imstande sind, die Kosten einer Heimunterbringung aufzubringen. Eigenes Einkommen (Rente, Pflegegeld) und Vermögen der Eltern sind nicht nach zivilrechtl. Grundsätzen, sondern nach Maßgabe der steuerrechtl. Spezialregelungen (Abs. 1 Satz 4 und 5) einzusetzen. Die zivilrechtl. Unterhaltskonkurrenzen sind im Hinblick auf die grds. gleichrangige Unterhaltsverpflichtung von Geschwistern des Stpfl. zu beachten (§ 1606 Abs. 3 BGB). Sind Geschwister des Stpfl. ebenfalls leistungsfähig und damit unterhaltspflichtig, so ist lediglich der anteilige Unterhalt gem. § 1606 Abs. 3 BGB gesetzlich geschuldet (zum Abzugsumfang beim Quotenunterhalt s. Anm. 44). Zu beachten ist, dass nur die Kosten der altersbedingten Heimunterbringung als typische Unterhaltsaufwendungen von Abs. 1 Satz 1 erfasst werden. Sind Krankheit oder Pflegebedürftigkeit die Ursache des Heimaufenthalts, ist § 33 vorrangig (s. Anm. 28; BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794).

Unterhaltszahlungen der Enkel an die im Heim wohnenden Großeltern werden wegen der vorrangigen Unterhaltungspflicht der Elterngeneration (§ 1606 Abs. 2 BGB) regelmäßig nicht abziehbar sein.

c) Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten

55

Zusammenlebende unbeschr. steuerpflichtige Ehegatten: Auf Aufwendungen eines Stpfl. für den üblichen Lebensunterhalt seines nicht dauernd getrennt lebenden, unbeschr. stpfl. Ehegatten ist Abs. 1 Satz 1 nicht anwendbar, weil die Sondervorschriften über die Ehegattenbesteuerung vorgehen. Welche Veranlagungsart die Eheleute wählen, ist unerheblich. Auch bei getrennter Veranlagung und im Jahr der Trennung ist § 33a Abs. 1 ausgeschlossen (BFH v.

§ 33a Anm. 55–56 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164; v. 31.5.1989 – III R 166/86, BStBl. II 1989, 658). Auch Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten können nicht nach Abs. 1 abgezogen werden. Jedoch greift insoweit der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 ein (s. § 33 Anm. 207).

Bei nicht unbeschr. steuerpflichtigen Ehegatten, die mit dem Stpfl. in intakter Ehe leben und von diesem unterhalten werden, können die Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden. Liegen die Voraussetzungen der §§ 26 bis 26b nicht vor, weil nicht beide Ehegatten unbeschr. estpfl. sind, so existieren keine Sondervorschriften, die geeignet wären, den Ausschluss des § 33a zu rechtfertigen (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164). Wegen der Besonderheiten des Familienunterhalts gem. §§ 1360, 1360a BGB, der die freie Entsch. der Eheleute zur Gestaltung ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensführung unberührt lässt, sind beim haushaltsführenden Gatten als Unterstützungsempfänger die Bedürftigkeit und die Erwerbsobliegenheit grds. nicht zu prüfen (BFH v. 5.5.2010 – VI R 5/09, BStBl. II 2011, 115, auch zur Ausnahme, wonach in Notsituationen Verpflichtungen zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit bestehen).

Unterhaltsleistungen bei intakter Doppel- oder Vielehe: Eine Ermäßigung nach Abs. 1 bei nach ausländischem Recht gültiger Mehrehe scheidet jedenfalls dann aus, wenn der Stpfl. mit allen Ehefrauen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26) erfüllt (glA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 21; PUST in LBP, § 33a Rn. 152; s. § 26 Anm. 22; aA FG Münster v. 26.1.1993 – 1 K 5746/92 L, EFG 1993, 380, rkr.; offengelassen von BFH v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; s. Anm. 155 „Doppelehe“).

56 d) **Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten**

Wahlrecht auf Sonderausgabenabzug: Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten können entweder als SA (sog. begrenztes Realsplitting gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1) oder als agB nach § 33a Abs. 1 abgezogen werden.

► *Wahlmöglichkeiten:*

- *Der Sonderausgabenabzug muss vom Leistenden beantragt werden;* er führt zur Versteuerung der Zahlungen beim Empfänger, der deshalb seine Zustimmung geben muss. Der Abzug ist auf den Höchstbetrag von 13805 € begrenzt (s. § 10 Anm. 62–67). Ist der Empfänger nicht unbeschr. estpfl., dann scheidet der regelmäßig günstigere SA-Abzug grds. aus und der unterhaltgewährende Stpfl. wird auf den Abzug gem. § 33a Abs. 1 verwiesen. Dies ist verfassungsgemäß (hierzu sowie zu Ausnahmen bei EU-/EWR-Ehegatten und nach bestimmten DBA s. § 10 Anm. 60).
- *Der Abzug als agB setzt lediglich einen Antrag des Unterhaltsleistenden voraus* und ist daher stets möglich, wenn der Empfänger seine Zustimmung zum SA-Abzug verweigert (BFH v. 9.12.2009 – X R 49/07, BFH/NV 2010, 1790). Nachteilig gegenüber dem SA-Abzug ist die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 8004 € und die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers gem. Abs. 1 Satz 5; in Sonderfällen kann sich auch das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld (Abs. 1 Satz 4) nachteilig auswirken, zB wenn den Eltern der geschiedenen Ehefrau dieser Anspruch noch zusteht, etwa weil diese sich in Berufsausbildung befindet. Schließlich gibt es beim SA-Abzug keine zeitanteilige Kürzung; andererseits

setzt der Abzug als agB nicht die unbeschränkte StPflcht des Empfängers voraus (s. § 10 Anm. 60).

► *Ausschlusswirkung des Sonderausgabenabzug:* Der wirksame Antrag auf SA-Abzug schließt eine Berücksichtigung auch des den SA-Höchstbetrag von 13 805 € übersteigenden Teils der Unterhaltsleistungen als agB aus (BFH v. 7.11.2000 – III R 23/98, BStBl. II 2001, 338; H 10.2 „Allgemeines“ EStH 2010); dasselbe gilt für den überschüssigen Betrag, wenn der Antrag auf SA-Abzug auf einen Betrag unter 13 805 € beschr. wird (BFH v. 7.11.2000 – III R 23/98, BStBl. II 2001, 338; s. auch § 33 Anm. 147 und 200).

Im VZ der Trennung oder Scheidung ist der Unterhaltsabzug als agB wegen des Vorrangs der Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung ausgeschlossen (BFH v. 31.5.1989 – III R 166/86, BStBl. II 1989, 658; s. Anm. 13). Zur Anwendung des SA-Abzugs gem. 10 Abs. 1 Nr. 1 im Trennungsjahr s. § 10 Anm. 58.

e) Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner und an sonstige Angehörige 57

Nichteheliche Lebensgemeinschaft: Aufwendungen eines Stpfl. für den Unterhalt und die Berufsausbildung seines mit ihm eheähnlich zusammenlebenden Partners sind jedenfalls nicht nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar, weil es an einer gesetzlichen Unterhaltsberechtigung fehlt (BFH v. 15.2.2001 – III R 3/99, BFH/NV 2001, 1233). Für eine Abziehbarkeit der Unterhaltszahlungen wegen sittlicher Verpflichtung, aufgrund derer ein Abzug nach früherer Rspr. (BFH v. 6.11.1997 – III R 27/91, BStBl. II 1998, 187, mwN) grds. möglich war, ist seit dem JStG 1996 kein Raum mehr, da der Unterhaltsabzug seitdem auf die Fälle gesetzlicher Unterhaltsberechtigung beschr. ist (s. Anm. 2). Der unterstützte Partner kann aber eine gleichgestellte Person iSd. Abs. 1 Satz 3 sein (s. Anm. 77). Die Gleichstellungsklausel sollte nach den Vorstellungen des Gesetzgebers des JStG 1996 insbesondere bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften eingreifen und damit die bis dahin bestehende Abzugsmöglichkeit erhalten (BTDrucks. 13/1686, 42). Ferner kommt ein Abzug nach Abs. 1 Satz 1 dann in Betracht, wenn aus der Lebensgemeinschaft ein nicht eheliches Kind hervorgegangen ist und die Voraussetzungen des § 1615l BGB vorliegen (s. Anm. 47).

Unterhaltsleistungen an andere Angehörige, zB Geschwister, Onkel, Tante oder deren Kinder, sind nicht abziehbar, weil es an einer gesetzlichen Unterhaltspflicht fehlt. Dies gilt auch, wenn der Unterhaltsempfänger nicht unbeschr. estpfl. ist und nach ausländischem Recht eine Unterhaltspflicht, etwa gegenüber Verwandten in der Seitenlinie, besteht, die nach Art. 18 Abs. 1 Satz 1 EGBGB im Inland gilt (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760; zu den Einzelheiten s. Anm. 109).

Einstweilen frei.

58–61

4. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der Einkommensteuer auf Antrag durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte begrenzt auf einen Höchstbetrag

a) Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte

62

Antragsabhängiger Rechtsanspruch auf Abzug: Abs. 1 verlangt wie § 33 einen Antrag (s. Anm. 17). Zu Form, Frist und Inhalt des Antrags s. § 33 Anm. 53. Wie im Falle des § 33 besteht ein Anspruch auf Abzug („wird“ ermä-

§ 33a Anm. 62–67 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

Bigt), s. § 33 Anm. 54. Der Abzug ist vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) vorzunehmen (s. § 33 Anm. 55). Dieser nach § 2 Abs. 3 zu bestimmen. Gegenüber dem Abzug gem. Abs. 1 Satz 1 hat der Verlustabzug nach § 10d Vorrang, dh., mindert der Verlustabzug den Gesamtbetrag der Einkünfte auf Null, so entfällt der Unterhaltsabzug (s. § 10d Anm. 63). Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Stpfl. sind dessen Kapitalerträge nach § 32d Abs. 1 und § 43 Abs. 5 gem. § 2 Abs. 5b nicht einzubeziehen (zur Berücksichtigung der Kapitalerträge bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers s. Anm. 94).

Zeitpunkt des Abzugs: Wie im Falle des § 33 ist auch in § 33a Abs. 1 der Zeitpunkt des Abzugs nicht geregelt, diese Lücke ist durch Anwendung des § 11 Abs. 2 (Abflussprinzip) zu schließen. Der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung gilt auch für § 33a Abs. 1 (vgl. BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713; s. dazu Anm. 11 und 29).

63 **b) Höchstbetrag des Abzugs**

Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen, die nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind, bis zu einem Höchstbetrag für jede unterhaltene Person. Ob die Aufwendungen für den Unterhalt oder die Berufsausbildung des Empfängers geleistet worden sind, ist unbeachtlich, da der Höchstbetrag nur einmal für jede Person gewährt wird.

Der Höchstbetrag wurde stetig erhöht und seit dem VZ 1996 stets dem Grundfreibetrag angeglichen. Er betrug

bis zum VZ 2003:	7 188 €,
in den VZ 2004 bis 2009:	7 680 €,
ab VZ 2010:	8 004 €.

Kürzung des Höchstbetrags: Nach näherer Maßgabe der Sätze 5–7 ist der Höchstbetrag ggf. aufzuteilen oder zu vermindern, und zwar um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers, wenn diese einen bestimmten Betrag übersteigen (s. Anm. 99) sowie nach der Ländergruppeneinteilung bei nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfängern (s. Anm. 103, 107). Beteiligen sich mehrere Stpfl. an den Aufwendungen für einen Unterhaltsempfänger, so ist der Höchstbetrag für den einzelnen Stpfl. zu kürzen, weil der Betrag dem Verhältnis der anteiligen Aufwendungen entsprechend aufzuteilen ist (s. Anm. 113).

64–66 Einstweilen frei.

II. Erhöhungsbetrag für Kranken- und Pflegeversicherung (Abs. 1 Satz 2)

1. Voraussetzungen für die Erhöhung des abziehbaren Höchstbetrags (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

67 **a) Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 3**

Kranken- und Pflegeversicherung: Durch den Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 3 wird klargestellt, dass zu den begünstigten Beiträgen keine Beiträge zu Unfall-, Renten- oder Arbeitslosenversicherungen gehören, sondern ausschließlich solche zu Kranken- und Pflegeversicherungen.

Beschränkung auf Basisabsicherung: Von den Beiträgen zu Kranken- und Pflegeversicherungen sind entsprechend den Vorgaben des BVerfG (zum verfassungsrechtlichen Hintergrund und dem Neuregelungsgebot des BVerfG s. Anm. 3) nur solche begünstigt, die zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind. Dazu gehören die Beiträge zu den gesetzlichen Pflegeversicherungen (soziale Pflegeversicherung nach dem SGB XI und private Pflege-Pflichtversicherung nach § 23 SGB XI), nicht aber zusätzliche private Pflegeversicherungen. Geleistete Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung (SGB V) und zu privaten Krankenversicherungen führen zu einer Abzugerhöhung, soweit die Beiträge zur Erlangung eines sozialhilfegleichen Versorgungsniveaus erforderlich sind. Zu Einzelheiten s. § 10 Anm. 152 ff. Beiträge oder Beitragsanteile zur Erlangung eines darüber hinausgehenden Versorgungsniveaus fallen unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a und führen demnach nicht zu einer Erhöhung gem. Abs. 1 Satz 2. Fraglich ist, ob diese Beiträge (zB Beitragsanteile der privaten Krankenversicherungen, die zu einem höheren Leistungsniveau führen) im Rahmen des Höchstbetrags nach Abs. 1 Satz 1 weiterhin als typische Unterhaltsaufwendungen geltend gemacht werden können. Abs. 1 Satz 2 stellt uE eine abschließende Spezialregelung zur Berücksichtigung von Kranken- und Pflegeversicherungsaufwendungen dar. Nur die zur Basisabsicherung erforderlichen Beiträge sind als Teil des steuerlichen Existenzminimums zu berücksichtigen.

b) Aufwendungen für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person 68

Begünstigte Aufwands- und Zahlungsformen: Das Gesetz stellt für die Erhöhung des Höchstbetrags nur darauf ab, dass tatsächlich Beiträge für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewendet worden sind. Es ist nicht entscheidend, wer zB formaler Vertragspartner des Versicherungsunternehmens und damit Beitragsschuldner ist. Unerheblich ist auch die Zahlungsweise (bar oder unbar) oder der konkrete Zeitpunkt des Eingangs der Unterhaltszahlungen. Daher gehören zu den zu berücksichtigenden Unterhaltsaufwendungen zum einen die unmittelbaren Geldleistungen des Unterhaltsverpflichteten an den Unterhaltsberechtigten, durch die Letzterer in die Lage versetzt wird, seine eigenen Kranken- und Pflegeversicherungsverpflichtungen zu erfüllen. Zum anderen werden Zahlungen des Unterhaltsverpflichteten im Namen des Unterhaltsberechtigten an dessen Krankenversicherungsunternehmen bzw. Kassenträger berücksichtigt (abgekürzter Zahlungsweg). Schließlich ist auch die Fallgestaltung des (Versicherungs-) Vertrags zugunsten Dritter erfasst, bei der der Unterhaltsverpflichtete mit der Zahlung eine eigene vertragliche Verbindlichkeit erfüllt (s. BTDrucks. 16/12254, 26).

c) Negative Voraussetzung der Erhöhung: kein vorrangiger Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) 69

Vorrang des Sonderausgabenabzugs: Wenn der Unterhaltsverpflichtete den SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 in Anspruch nehmen kann, ist die Erhöhung nach Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen. Der SA-Abzug aufseiten des Unterhaltsverpflichteten ist demnach vorrangig. Die doppelte Berücksichtigung der Beiträge (SA- und Unterhaltsabzug) wird dadurch vermieden.

Vertrag zugunsten Dritter: Der Vorrang des SA-Abzugs ist nur in den Fallkonstellationen des Vertrags zugunsten Dritter zu beachten. Der Unterhaltsverpflichtete ist hier selbst der vertragliche Beitragsschuldner, der Beiträge für den Versicherungsschutz des Unterhaltsberechtigten (oder sonstiger Familienange-

höriger) entrichtet. Er ist als schuldrechtl. Zahlungspflichtiger nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 selbst zum SA-Abzug berechtigt, weil dort nicht vorausgesetzt wird, dass die Beiträge dem zahlenden Stpfl. selbst zugute kommen (s. § 10 Anm. 167).

Die praktische Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 folgt aus dem Abgleich der Reichweite der eigenen SA-Abzugsberechtigung des unterhaltsverpflichteten Stpfl. mit dem konkreten Anwendungsbereich des Unterhaltsabzugs gem. Abs. 1. Danach kommt der Vorrang des SA-Abzugs zum Tragen bei Beiträgen, die der Stpfl. für die Basisabsicherung des eingetragenen Lebenspartners entrichtet. Der Unterhaltsabzug gem. Abs. 1 ist hier – im Unterschied zu Ehegatten (s. Anm. 13 und 55) – grds. gegeben. Zugleich können die Beiträge vom Stpfl. aber unmittelbar als SA abgezogen werden, weil es nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 nicht darauf ankommt, wer formaler Vertragspartner des privaten Krankenversicherungsunternehmens bzw. Mitglied der gesetzlichen Krankenkasse ist (BTD Drucks. 16/12254, 26; s. § 10 Anm. 167 aE). Zum anderen gilt der SA-Vorrang für Beiträge, die der Stpfl. aufgrund eigener vertraglicher Verpflichtung an eine private Krankenversicherung für die Basisabsicherung seines Kindes, für das kein Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag besteht, zahlt (zB das 28-jährige studierende Kind wird über eine private Krankenversicherung der Eltern abgesichert). Auch diese Beitragszahlung eröffnet dem unterhaltsverpflichteten Stpfl. den eigenen SA-Abzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 (s. § 10 Anm. 167 aE). Ist dagegen ein solches beim Unterhaltsabzug grds. berücksichtigungsfähiges (vgl. Abs. 1 Satz 4) Kind selbst krankenversichert (eigene Mitgliedschaft in der gesetzlichen Krankenversicherung oder eigener Versicherungsvertrag mit einem privaten Krankenversicherungsunternehmen), dann scheidet der SA-Abzug beim unterhaltsverpflichteten Stpfl. aus, weil SA grds. nur derjenige abziehen kann, der sie als schuldrechtl. zur Zahlung Verpflichteter tatsächlich zahlt (s. § 10 Anm. 167). Stellt der unterhaltsverpflichtete Stpfl. diesem Kind die Gelder, die dieses zur Bedienung seines eigenen Krankenversicherungsvertrags benötigt, zur Verfügung, dann greift der Vorrang des SA-Abzugs also nicht ein und der Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 1 erhöht sich um die gem. Abs. 1 Satz 2 aufgewendeten Beiträge (s. Anm. 68).

70 2. Rechtsfolge: Ermittlung des zusätzlichen Abzugsbetrags

Der Höchstbetrag des Satzes 1 erhöht sich um den Betrag der im jeweiligen VZ aufgewendeten Beiträge für die Basisabsicherung. Die Ermittlung des zusätzlichen Abzugsbetrags ergibt sich damit aus der Addition des aufgewandten Beitrags zur gesetzlichen Pflegeversicherung (voller Beitrag) und der Höhe des abziehbaren Beitragsanteils bei Krankenversicherungen.

Bei gesetzlichen Krankenversicherungen verweist § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a Satz 2 auf die Regelungen der §§ 241 bis 248 SGB V. Damit führen zu einer Erhöhung gem. Abs. 1 Satz 2 sowohl die allgemeinen Beiträge als auch die seit 2009 geltenden kassenindividuellen Zusatzbeiträge. Ferner sind die besonderen Beitragsregelungen für bestimmte Versichertengruppen zu beachten (s. § 10 Anm. 159), im Rahmen des Unterhaltsabzugs ist die Gruppe der Studenten praktisch bedeutsam (§ 245 SGB V).

Bei privaten Krankenversicherungen erhöhen diejenigen Beitragsteile den Höchstbetrag, die auf dem SGB V vergleichbare Leistungen entfallen. Der auf das Krankengeld entfallende Beitragsanteil führt nicht zur Erhöhung (s. § 10 Anm. 160). Im Übrigen ergibt sich die Höhe der stl. berücksichtigungsfähigen Beiträge aus den Regelungen der Krankenversicherungsbeitragsanteil-Ermittlungsverordnung (s. dazu § 10 Anm. 161 ff.).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Der zusätzliche Abzugsbetrag gem. Satz 2 kann erstmals ab VZ 2010 geltend gemacht werden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des

III. Unterhalt f. gleichgestellte Personen (Satz 3) Anm. 70–76 § 33a

BürgEntlG-KV). Für frühere Jahre gilt, dass Krankenversicherungsbeiträge, die der Stpfl. zugunsten der unterhaltsberechtigten Person entrichtet, als typische Unterhaltsaufwendungen (s. Anm. 28) nur im Rahmen des Höchstbetrages gem. Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden können.

Einstweilen frei.

71–74

III. Unterhalt für gleichgestellte Personen (Abs. 1 Satz 3)

1. Tatbestandsvoraussetzungen der Gleichstellung

a) Bedürftige Person

75

Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Gleichstellung ist die Bedürftigkeit der unterstützten Person (vgl. BFH v. 19.5.2004 – III R 11/03, BStBl. II 2004, 1051), also deren Unfähigkeit, den Lebensunterhalt mit eigenem Einkommen und Vermögen zu decken. Dies folgt zum einen aus der vom Gesetz angeordneten Gleichstellung mit den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen, deren Unterhaltsberechtigung nach den zivilrechtl. Vorgaben aber grds. Bedürftigkeit iSd. § 1602 BGB voraussetzt (s. Anm. 42). Zum anderen folgt dies aus den ergänzenden steuerrechtl. Regelungen zur Bedürftigkeit der unterstützten Person (Abs. 1 Satz 4 und 5). Schließlich setzen auch die sozialrechtl. Bestimmungen, die die öffentlichen Mittel iSd. Abs. 1 Satz 3 betreffen, die Hilfebedürftigkeit voraus (vgl. § 9 SGB II). Wer also zB als Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft erwerbsfähig ist, einer zumutbaren Erwerbstätigkeit tatsächlich aber nicht nachgeht, ist keine gleichgestellte Person (s. Anm. 77). Damit gelten uE der Sache nach auch für gleichgestellte Personen Erwerbsobliegenheiten.

b) Kürzung inländischer zum Unterhalt bestimmter öffentlicher Mittel

76

Inländische zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel sind insbes. Sozialhilfe nach dem SGB XII (Hilfe zum Lebensunterhalt gem. § 27 SGB XII, Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung gem. § 41 SGB XII), die Leistungen der Grundsicherung für Arbeitssuchende (Arbeitslosengeld II und Sozialgeld nach §§ 19, 28 SGB II) und in Altfällen (bis 31.12.2004) die frühere Arbeitslosenhilfe nach § 190 SGB III. Bei diesen Leistungen geht es um die Sicherung des Lebensunterhalts. Das trifft auf das Arbeitslosengeld gem. § 117 SGB III nicht zu. Hierbei handelt es sich um eine erdiente Versicherungsleistung, die sich am letzten Nettogehalt orientiert (Entgeltersatzleistung). Bei dieser Versicherungsleistung gibt es keine Kürzung wegen Unterhaltsgewährung anderer Personen.

Eine Kürzung öffentlicher Mittel liegt nicht nur bei einer Mittelkürzung im eigentlichen Sinne, sondern über den Wortlaut hinaus auch dann vor, wenn die Mittel gänzlich verweigert werden, etwa bei einer vollständigen Ablehnung des Sozialleistungsantrags. Zu einer solchen Kürzung oder Antragsablehnung muss es nicht tatsächlich gekommen sein. Vielmehr reicht es aus, dass die unterhaltene Person wegen der Unterhaltsleistungen des Stpfl. objektiv keinen Anspruch auf Sozialleistungen hat (BFH v. 29.5.2008 – III R 23/07, BStBl. II 2009, 363, mwN; anders zur Rechtslage bis VZ 2000 BFH v. 18.3.2004 – III R 50/02, BStBl. II 2004, 594). Der Stpfl. ist also nicht gehalten, einen objektiv aussichtslosen Antrag auf Sozialleistungen zu stellen und die Ablehnung herbeizuführen

§ 33a Anm. 76–77 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

(DÜRR, jurisPR-SteuerR 48/2008, Anm. 3 D). Zum Nachweis der Kürzung s. Anm. 78.

„Wenn“ Mittel gekürzt werden: Die Gleichstellung hängt nur davon ab, dass es überhaupt zu einer Mittelkürzung oder -versagung kommt, die Höhe der Kürzung ist im Unterschied zu der bis VZ 2000 geltenden Fassung („soweit“) unmaßgeblich. Damit kommt es bei gesetzlich unterhaltsberechtigten und bei gleichgestellten Personen zu einheitlichen Höchstbeträgen (LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 22).

77 c) **Kürzung mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen**

Das Merkmal „mit Rücksicht“ ist erfüllt, wenn die Unterhaltsleistungen des Stpfl. der entscheidende Grund für die Mittelkürzung oder -nichtgewährung gewesen sind. Das bedeutet, dass eine Kürzung oder Nichtgewährung aus anderen Gründen, etwa bei Nichterfüllung der sonstigen Sozialleistungsvoraussetzungen, nicht genügt. Wer also zB als nicht erwerbstätiger Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft sozialrechtl. nicht hilfebedürftig ist, weil er über Vermögen verfügt oder er seinen Lebensunterhalt mit zumutbarer Erwerbstätigkeit decken könnte (§ 9 Abs. 1 SGB II), ist keine gleichgestellte Person, weil nicht die tatsächlich erfolgte Unterhaltsgewährung durch den erwerbsfähigen Partner zur Versagung der öffentlichen Mittel führt, sondern die von vornherein fehlende Hilfebedürftigkeit der unterstützten Person.

Bei sozialrechtlichen Bedarfs- und Haushaltsgemeinschaften kann es wegen der Unterhaltsleistungen des Stpfl. zu Mittelkürzungen kommen. Eine Bedarfsgemeinschaft liegt allg. dann vor, wenn die hilfebedürftige Person mit einer anderen Person in einem gemeinsamen Haushalt so zusammenlebt, dass nach verständiger Würdigung der wechselseitige Wille anzunehmen ist, Verantwortung füreinander zu tragen und füreinander einzustehen (vgl. § 7 Abs. 3 Nr. 3c SGB II). Die Kürzung oder Versagung von Sozialleistungen gegenüber der in einer solchen Bedarfsgemeinschaft lebenden hilfebedürftigen Person beruht auf der widerlegbaren gesetzlichen Vermutung, dass eine Verantwortungs- und Einstehensgemeinschaft besteht (§ 7 Abs. 3a SGB II) und die hilfebedürftige Person von dem oder den anderen Mitgliedern der Bedarfsgemeinschaft Leistungen zum Lebensunterhalt erhält. Da die hilfebedürftige Person durch die Versagung öffentlicher Mittel faktisch auf das Einkommen des mit ihm zusammenlebenden Stpfl. verwiesen wird, entsteht für diesen ein der gesetzlichen Unterhaltungspflicht vergleichbarer Zwang, den Unterhalt des Partners sicherzustellen. Sozialrechtliche Bedarfs- und Haushaltsgemeinschaften liegen in folgenden Fällen vor:

► *Haushaltsgemeinschaft mit Verwandten und Verschwägerten:* Lebt die hilfebedürftige Person in einer solchen, kommt es bei der Grundsicherung für Arbeitsuchende (Arbeitslosengeld II und Sozialgeld) zur Kürzung oder zum Wegfall der Leistungen (§ 9 Abs. 5 SGB II). Derartige Haushaltsgemeinschaften sind abzugrenzen von reinen Wohngemeinschaften. Bei diesen kommt Abs. 1 Satz 3 nicht zur Anwendung. Ferner besteht eine Einstandspflicht bei den Angehörigen einer Haushaltsgemeinschaft iSd. § 9 Abs. 5 SGB II nur dann, wenn nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen objektiv erwartet werden kann, dass Leistungen an die hilfebedürftige Person gewährt werden. Die gesetzliche Vermutung des füreinander Einstehens greift nur ein, wenn das Erwartet-werden-können positiv vorliegt. Als Grundsatz gilt hierbei, dass Unterhaltsleistungen nur dann von „leistungsfähigen“ Angehörigen erwartet werden, wenn diesen ein deutlich über den Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts liegendes Un-

terhaltsniveau verbleibt (KLAUS, jurisPK-SGB II, § 9 Rn. 86). Damit gelten der Sache nach bei Haushaltsgemeinschaften zwischen Verwandten und Verschwägerten der Opfergrenze ähnelnde Gesichtspunkte (zur Opfergrenze s. Anm. 43), die uE auch im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 zu beachten sind. Wenn das Sozialrecht von dem nicht gesetzlich unterhaltsverpflichteten Angehörigen im Ergebnis die Unterstützung des hilfebedürftigen Haushaltsmitglieds mangels ausreichend hoher eigener Mittel nicht erwartet, dann befindet sich jener nicht in der von Abs. 1 Satz 3 vorausgesetzten Zwangslage.

► *Bedarfsgemeinschaft* iSd. § 9 Abs. 2 iVm. § 7 Abs. 3 SGB II: Gehört die hilfebedürftige Person zu einer solchen, dann ist Abs. 1 Satz 3 ebenfalls grds. einschlägig. Bedarfsgemeinschaften bilden ua. nicht getrennt lebende Eheleute und eingetragene Lebenspartner. Da hier gesetzliche Unterhaltspflichten bestehen, regelt sich der Unterhaltsabzug schon aus diesem Grund nicht nach Abs. 1 Satz 3, sondern nach Abs. 1 Satz 1. Damit fallen in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 3 nur noch die Bedarfsgemeinschaften der eheähnlichen und lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaften (vgl. § 7 Abs. 3 Nr. 3c SGB II; HACKETHAL, jurisPK-SGB II, § 7 Rn. 45 f.). Bei den zuletzt genannten Lebensgemeinschaften wird die wechselseitige Einstandspflicht gesetzlich widerleglich vermutet (§ 7 Abs. 3a SGB II).

► *Im Recht der Sozialhilfe* gelten ähnliche Regelungen. Eheähnliche und (seit 2006) lebenspartnerschaftsähnliche Gemeinschaften bilden gem. §§ 19 Abs. 1 Satz 2, 20 SGB XII sog. Einsatzgemeinschaften, die den Bedarfsgemeinschaften des SGB II entsprechen. Außerdem wird, wie beim früheren § 16 BSHG, auch bei Haushaltsgemeinschaften vermutet, dass der Bedarf der bedürftigen Person v. anderen Mitglied der Gemeinschaft sichergestellt wird (vgl. § 36 Satz 1 SGB XII). Im Gegensatz zur früheren Rechtslage (§ 16 BSHG) und zur Rechtslage im SGB II (§ 9 Abs. 5 SGB II) wird nicht nur bei Haushaltsgemeinschaften zwischen Verwandten und Verschwägerten, sondern bei jeder Haushaltsgemeinschaft die Bedarfsdeckung und Unterhaltsleistung vermutet (§ 36 Satz 1 SGB XII; zur verfassungsrechtl. Kritik BECKER, jurisPK-SGB XII, § 36 Rn. 22 ff.).

Kein Abzug ohne Zwangslage: Der gesetzgeberische Grund für die Gleichstellung liegt darin, dass der Unterhalt Leistende sich in einer vergleichbaren – sittlichen, nicht rechtlichen – Zwangslage wie der gesetzlich Unterhaltsverpflichtete befindet, wenn der Unterhaltsbedürftige durch Versagung von Sozialleistungen faktisch auf das Einkommen des Lebenspartners verwiesen wird. Ausgehend von diesem Normzweck führt eine Kürzung öffentlicher Mittel in Folge von freiwilligen Unterhaltsgewährungen des Stpfl. an die unterstützte Person, die mit ihm nicht in einer Haushalts- oder Bedarfsgemeinschaft zusammenlebt, nicht zur Gleichstellung. Zwar kommt es sozialrechtl. wegen des grundsätzlichen Nachrangs der Sozialhilfe auch in diesem Fall zu einer Kürzung oder zum Wegfall des Sozialleistungsanspruchs (§ 2 Abs. 1 SGB XII), so dass nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 3 die tatbestandlichen Voraussetzungen der Gleichstellung an sich erfüllt wären. Doch ist mit der Rspr. davon auszugehen, dass eine teleologische Reduktion der Vorschrift geboten ist, da ansonsten die mit dem JStG 1996 erfolgte Beschränkung des Abzugs auf gesetzlich geschuldete Unterhaltsleistungen unterlaufen würde. Unterhaltszahlungen an gesetzlich nicht Unterhaltsberechtigte sind daher nur dann gem. Abs. 1 Satz 3 abziehbar, wenn der Leistende sich in einer vergleichbaren Zwangslage wie der gesetzlich Unterhaltsverpflichtete befindet (BFH v. 23.10.2002 – III R 57/99, BStBl. II 2003, 187). In Ermangelung einer solchen Zwangslage sind daher vom Abzug ausgeschlossenen Unterhaltszahlungen an nicht haushaltsangehörige Geschwister (BFH v.

§ 33a Anm. 77–78 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

23.10.2002 – III R 57/99, BStBl. II 2003, 187) oder Schwiegerkinder (FG Saarl. v. 23.9.2009 – 2 K 1393/07, EFG 2010, 645, rkr.) sowie Zahlungen aufgrund einer freiwillig gegenüber der Ausländerbehörde eingegangenen Unterhaltsverpflichtung zugunsten eines ausländischen Studenten (FG München v. 19.7.2006 – 9 K 847/05, juris, rkr.).

Dagegen hat der BFH eine vergleichbare Zwangslage angenommen, wenn bei einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft der bedürftige ausländische Partner bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen musste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten und ausgewiesen zu werden (BFH v. 20.4.2006 – III R 23/05, BStBl. II 2007, 41). Diese Rspr. ist mittlerweile überholt, weil lebenspartnerschaftsähnliche, also gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften seit der im Jahr 2006 erfolgten Änderung der §§ 7 Abs. 3 SGB II und 20 SGB XII als Bedarfsgemeinschaften zu behandeln sind (VOELZKE, jurisPK-SGB XII, § 20 SGB XII Rn. 2 und 4) und daher eine sozialrechtl. begründete Einstandspflicht gegeben ist.

78 2. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3

Die bedürftige unterstützte Person wird einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt.

Die konkrete Höhe des Abzugsbetrags ist in den Gleichstellungsfällen ausgehend v. verfügbaren Nettoeinkommen des verdienenden Partners zu bestimmen. Die Rspr. lässt sich von dem Erfahrungssatz leiten, dass in einer Haushaltsgemeinschaft die zur Verfügung stehenden Mittel gleichmäßig nach Köpfen verteilt werden (BFH v. 17.12.2009 – VI R 64/08, BStBl. II 2010, 343). Deshalb ist das verfügbare Einkommen zwischen dem verdienenden und dem bedürftigen Partner gleichmäßig aufzuteilen, und zwar auch dann, wenn dem Verdienender nach der Aufteilung kein verfügbares Einkommen in Höhe des steuerrechtl. Existenzminimums verbleibt. Lebt in der nichtehelichen Lebens- oder Haushaltsgemeinschaft ein unterhaltsberechtigtes Kind, so ist dessen Mindestunterhaltsbedarf in Höhe des doppelten Freibetrags für das sächliche Existenzminimum gem. § 32 Abs. 6 Satz 2 anzusetzen und vor der Aufteilung des Nettoeinkommens auf die Partner von diesem abzuziehen. Der Mindestunterhaltsbedarf wird von der Rspr. in Analogie zu § 1612a BGB altersabhängig bestimmt (BFH v. 17.12.2009 – VI R 64/08, BStBl. II 2010, 343; zu Berechnungsbeispielen bei Haushaltsgemeinschaften s. BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 12).

Keine Anwendung der Opfergrenze: Unterhaltsleistungen des Stpfl. an seine mit ihm in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft zusammenlebende, mittellose Lebenspartnerin sind ohne Berücksichtigung der Opfergrenze abziehbar (BFH v. 17.12.2009 – VI R 64/08, BStBl. II 2010, 343). Dies erscheint schon deshalb zutreffend, weil Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft sozialhilferechtl. Ehegatten, bei denen die Opfergrenze nicht gilt (s. Anm. 43), vollständig gleichgestellt sind (vgl. § 20 Satz 1 SGB XII).

Bei Haushaltsgemeinschaften liegen die Verhältnisse uE anders (s.o.). Verbleiben dem Stpfl. bei Unterhaltsgewährung an den Verwandten oder Verschwägerten keine angemessenen Mittel zur Bestreitung des eigenen Lebensbedarfs, kommt es nicht zu einer Mittelkürzung und Abs. 1 Satz 3 scheidet aus.

Nachweisfragen: Nach Auffassung der FinVerw. müssen Kürzungs- oder Ablehnungsbescheide und entsprechende Bescheinigungen bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften und Haushaltsgemeinschaften zwischen Verwandten und Verschwägerten nicht vorgelegt werden. Bei diesen Gemeinschaften kann davon

ausgegangen werden, dass bei der unterstützten Person die Voraussetzungen der Gleichstellung vorliegen, auch wenn sie keinen Antrag auf Sozialhilfe oder ALG II gestellt hat (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 5). Die unterstützte Person muss dann aber schriftlich versichern, dass sie für den jeweiligen VZ keine zum Unterhalt bestimmten Mittel aus inländischen öffentlichen Kassen erhalten und auch keinen entsprechenden Antrag gestellt hat und dass im jeweiligen VZ eine sozialrechtl. Bedarfsgemeinschaft mit dem Stpfl. bestand. Außerdem hat sie anzugeben, über welche anderen zum Unterhalt bestimmten Einkünfte und Bezüge sowie über welches Vermögen sie verfügt hat (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582). Dem ist uE in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen, weil dies auf eine Variante der abzulehnenden abstrakten Betrachtungsweise hinausläuft (s. Anm. 18; VON PROFF ZU IRNICH, Die eheähnliche Lebensgemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 159). Die FinVerw. gewährt außerdem analog zum Fall der Haushaltsaufnahme der unterstützten Person (s. Anm. 18) eine Beweiserleichterung: Sie geht auch bei Unterhaltszahlungen an gleichgestellte Personen grds. davon aus, dass dem Stpfl. Aufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen sind (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 582 – Tz. 8).

Einstweilen frei.

79–82

IV. Generelle negative Tatbestandsvoraussetzungen für die Abziehbarkeit (Abs. 1 Satz 4)

1. Kein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld für die unterhaltene Person

83

Die in Abs. 1 Satz 4 enthaltenen Regelungen stellen negative Tatbestandsmerkmale für die Abziehbarkeit der Unterhaltsaufwendungen dar. Da die negativen Voraussetzungen stets erfüllt sein müssen, ergänzen die Regelungen den in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Grundtatbestand und müssten unter systematischen Gesichtspunkten dort angesiedelt werden, wie es auch in früheren Fassungen der Vorschrift der Fall war (s. Anm. 26).

Maßgebliche anspruchsberechtigte Personen: Der Unterhaltsabzug ist ausgeschlossen, wenn weder der Stpfl. noch eine andere Person Anspruch auf den Freibetrag oder das Kindergeld haben. Daraus folgt, dass auch derjenige Stpfl., der kraft gesetzlicher Unterhaltspflicht Unterhalt leisten muss, keine Steuerermäßigung erhält, wenn nicht er, sondern eine andere Person das Kindergeld aus eigenem Recht bezieht. Obgleich dieser Stpfl. somit keinerlei steuerliche Entlastung erfährt, ist das Abzugsverbot verfassungsrechtl. gerechtfertigt, weil das Kindergeld dem Stpfl. zumindest mittelbar zugute kommt. Im Umfang der Kindergeldzahlung reduziert sich nämlich seine eigene Unterhaltsverpflichtung (BFH v. 19.5.2004 – III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631; BVerfG v. 25.9.1992 – 1 BvR 310/89, HFR 1993, 128).

Maßgeblichkeit der Anspruchsberechtigung: Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es allein darauf an, dass ein Anspruch nach §§ 32 Abs. 6, 62, 63 objektiv besteht. Ob der Anspruch im Einzelfall vom Stpfl. oder der anderen Person geltend gemacht und tatsächlich Kindergeld gezahlt wird, ist ebenso unerheblich wie die tatsächlich zu Unrecht erfolgte Inanspruchnahme eines Kinderfreibetrags oder die Frage seiner steuerlichen Auswirkung (BFH v. 8.5.1992 – III R 66/90, BStBl. II 1992, 900; v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943).

Maßgeblicher Kindergeldbegriff: Es gilt der dem X. Abschn. des EStG zugrundeliegende Kindergeldbegriff. Danach ist für den Unterhaltsabzug nach Abs. 1 nicht nur der Anspruch auf Kindergeld i.e.S. schädlich, sondern auch Ansprüche auf die in § 65 geregelten vergleichbaren Leistungen. Damit führen insbes. nach ausländischem Recht gezahlte kindergeldähnliche Leistungen zum Abzugsverbot (BFH v. 4.12.2003 – III R 32/02, BStBl. II 2004, 275).

Maßgeblichkeit des Monatsprinzips: Besteht der Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag nur für einen Teil des Jahres, dann ist der Höchstbetrag gem. Abs. 3 Satz 1 zu kürzen.

2. Kein oder nur geringes Vermögen der unterhaltenen Person

84 a) Begriff des Vermögens

Maßgeblichkeit des Nettovermögens: Unter Vermögen i.Sd. Abs. 1 Satz 4 ist das Nettovermögen zu verstehen, dh. der gemeine Wert der einzelnen aktiven Vermögensgegenstände i.Sd. § 9 Abs. 1 BewG vermindert um die Schulden der unterhaltenen Person (BFH v. 12.12.2002 – III R 41/01, BStBl. II 2003, 655; v. 11.2.2010 – VI R 65/08, BStBl. II 2010, 628). Auch bei unbebauten Grundstücken ist der gemeine Wert anzusetzen. Die Bodenrichtwerte nach dem BauGB sind für die Verkehrswertermittlung von Grundvermögen i.Sd. Satz 4 nicht verbindlich (BFH v. 11.2.2010 – VI R 65/08, BStBl. II 2010, 628). Das für die Anwendung des Satz 4 maßgebliche Vermögen wird nicht nur durch Schulden und Belastungen (zB Nießbrauch), sondern auch durch Verfügungsbeschränkungen oder -verbote gemindert (BFH v. 29.5.2008 – III R 48/05, BStBl. II 2009, 361). Zwar bleiben Verfügungsbeschränkungen stl. teilweise unberücksichtigt (zB § 9 Abs. 2 Satz 3 BewG), doch ist der Rspr. zum Vermögensbegriff des Satz 4 uE zuzustimmen, denn die Bedürftigkeit der unterhaltenen Person hängt davon ab, ob sie ihr Vermögen überhaupt verwerten und so ihren Lebensunterhalt selbst sicherstellen kann. Eine generelle Unverwertbarkeit schließt den Ansatz des Vermögens im Rahmen des Abs. 1 Satz 4 aus (BFH v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BFH/NV 2010, 2322).

Besitz des Vermögens: Da § 33a Abs. 1 auf eine aktuelle Bedarfslage (Sicherstellung des Existenzminimums der unterhaltenen Person mit grds. monatsbezogener Betrachtung, vgl. Abs. 3 Satz 1) abstellt, kommt es allein darauf an, ob die unterhaltene Person aktuell verwertbares Vermögen „besitzt“ oder nicht. Aktuell vorhandenes Vermögen schließt den Unterhaltsabzug daher auch dann aus, wenn es für den künftigen Unterhalt benötigt wird (BFH v. 14.8.1997 – III R 68/96, BStBl. II 1998, 241; aA zu § 33 BFH v. 30.10.2008 – III R 97/06, BFH/NV 2009, 728; v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621; hierzu Anm. 85). Dies gilt auch, wenn Vermögen zur Altersvorsorge (Unterhalt im Ruhestand) gebildet wird (BFH v. 30.5.2008 – III B 55/08, BFH/NV 2008, 1481).

85 b) Kein oder nur geringes Vermögen

Ob das Vermögen mehr als gering ist, entscheidet sich unabhängig von der Anlageart allein nach dem gemeinen Wert (§ 9 Abs. 1 BewG) der einzelnen Vermögensgegenstände. Im allgemeinen Sprachgebrauch steht für den gemeinen Wert als Synonym der Begriff des Verkehrswerts (BFH v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BFH/NV 2010, 2322). Ein Vermögen ist i.Sd. Satz 4 nicht vorhanden, wenn die unterhaltsberechtigten Person keine Vermögensgegenstände besitzt, die Schulden das Aktivvermögen übersteigen oder die Verwertung des Vermögens

aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen generell ausgeschlossen ist (s. Anm. 84). Auf die Ertragsfähigkeit oder die Höhe der tatsächlich erzielten Vermögenserträge kommt es allerdings nicht an (BFH v. 14.8.1997 – III R 68/96, BStBl. II 1998, 241).

Geringfügigkeitsgrenze: Als gering sieht die FinVerw. ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 15 500 € an (R 33a.1 Abs. 2 Satz 3 EStR). Der BFH hat diesen seit 1975 unverändert geltenden Schwellenwert gebilligt und hält trotz der Geldentwertung bislang an ihm (zumindest bis VZ 2005) fest (BFH v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BFH/NV 2010, 2322; v. 30.5.2008 – III B 55/08, BFH/NV 2008, 1481). Zur Rechtfertigung zieht er auch die Wertgrenzen zum Schonvermögen bei der Grundsicherung für Arbeitssuchende heran (BFH v. 28.4.2010 – VI B 142/09, BFH/NV 2010, 1441).

Stellungnahme: Abgesehen davon, dass im Sozialhilferecht (§ 90 Abs. 2 SGB XII) und im Recht der Grundsicherung für Arbeitssuchende (§ 12 Abs. 2 SGB II) stark abweichende Maßstäbe für den Vermögenseinsatz gelten, erscheint uE die Anknüpfung an das Sozialrecht generell problematisch. Die Regelung des § 33a Abs. 1 findet ihren sachlichen Grund im Zivilrecht und nicht im Sozialrecht (BFH v. 14.8.1997 – III R 68/96, BStBl. II 1998, 241). Im Unterhaltsrecht wird dem Unterhaltsberechtigten grds. aber lediglich ein kleinerer Barbetrag iSd. § 90 Abs. 2 Nr. 9 SGB XII als „Notgroschen“ belassen (Ausnahme nach § 1602 Abs. 2 BGB für minderjährige unverheiratete Kinder; vgl. BGH v. 5.11.1997 – XII ZR 20/96, NJW 1998, 978). Es geht hier um Beträge in der Größenordnung von 2 500 oder 5 000 € (vgl. BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 3, mwN). Großzügigere Maßstäbe für das Schonvermögen gelten bei der anders gelagerten Frage, welches Vermögen der Unterhaltsschuldner einsetzen muss (Leistungsfähigkeit iSd. § 1603 BGB). Es ist damit uE nicht zu beanstanden, die Geringfügigkeitsgrenze nach wie vor bei einem Betrag von 15 500 € zu ziehen. Mit einem verwertbaren Vermögen dieser Größenordnung lässt sich das steuerrechtl. Existenzminimum immerhin für annähernd zwei Jahre abdecken.

Geltung einer einheitlichen objektiven Geringfügigkeitsgrenze: Während im Unterhaltsrecht die Frage, ob und in welcher Höhe die bedürftige Person ihr Vermögen als solches oder zumindest die Vermögenserträge einzusetzen hat, stark vom Einzelfall, von Zumutbarkeitskriterien und vom jeweils einschlägigen Unterhaltsanspruch abhängig ist (vgl. zB § 1602 Abs. 2 BGB; BGH v. 5.11.1997 – XII ZR 20/96, NJW 1998, 978), gelten im StRecht einheitliche objektive und pauschalierende Maßstäbe für den Vermögenseinsatz (BFH v. 14.8.1997 – III R 68/96, BStBl. II 1998, 241).

Die sog. konkrete Betrachtungsweise (s. Anm. 42) wird uE hier also überlagert durch die eigenständige steuerrechtl. Regelung in Satz 4. Wegen dieser eigenständigen Regelung kann die zu § 33 ergangene Judikatur, wonach der Abzug von Unterhaltsleistungen wegen der Unzumutbarkeit der Verwertung erheblicher Vermögensgegenstände unter Anknüpfung an die Zivilrechtsprechung zugelassen wurde (BFH v. 30.10.2008 – III R 97/06, BFH/NV 2009, 728; v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621), nicht auf § 33a übertragen werden, denn würde man den Vermögenseinsatz generell, wie im Zivilrecht, von der Art des Unterhaltsanspruchs (Elternunterhalt, Unterhalt für minderjährige oder volljährige Kinder, nachehelicher Unterhalt ua.) und einer Vielzahl verschiedener Zumutbarkeitskriterien abhängig machen, käme dem steuerrechtl. Tatbestandsmerkmal „kein geringes Vermögen“ keine praktische Bedeutung mehr zu. Was den Vermögenseinsatz angeht, hat der Steuergesetzgeber also im Vergleich zum Zivilrecht zu einer stark vereinfachenden Regelung gegriffen, die auch einer großzügi-

§ 33a Anm. 85–86 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

gen Anerkennung von sonstigem unschädlichem Vermögen und einer Differenzierung nach der Person des Unterhaltsempfängers entgegensteht (s. Anm. 86).

Bei ausländischem Vermögen ist die Wertgrenze entsprechend der Ländergruppeneinteilung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats anzupassen. Das hat zur Folge, dass etwa bei einem in der Türkei lebenden Unterhaltsberechtigten bereits ein Vermögen von mehr als 7750 € nicht mehr als gering angesehen werden kann (BFH v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BStBl. II 2011, 267).

Vermögensübertragungen zwischen Unterhaltsempfänger und Steuerpflichtigem: Eine Berücksichtigung der Unterstützungsleistungen als agB ist ausgeschlossen, wenn die Unterstützungsbedürftigkeit eines Angehörigen vom Stpfl. adäquat dadurch (mit-)verursacht worden ist, dass er sich von diesem Angehörigen zuvor hat Vermögen übertragen lassen (BFH v. 12.11.1996 – III R 38/95, BStBl. II 1997, 387; v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BStBl. II 2011, 267). Diese Betrachtungsweise begegnet keinen durchgreifenden verfassungsrechtl. Bedenken (BVerfG v. 13.12.1996 – 1 BvR 1474/88, FR 1997, 156).

86 c) Sonstiges unschädliches Vermögen

Nicht berücksichtigt werden nach R 33a.1 Abs. 2 Satz 4 EStR

- Vermögensgegenstände, deren Veräußerung offensichtlich eine Verschleuderung bedeuten würde,
- Vermögensgegenstände, die einen besonderen persönlichen Wert, zB Erinnerungswert, für den Unterhaltsempfänger haben oder zu seinem Hausrat gehören, und
- ein angemessenes Hausgrundstück iSv. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen bewohnt, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll.

Stellungnahme: Der Verwaltungsauffassung kann uE nur teilweise gefolgt werden. Mit „Verschleuderung“ ist die unwirtschaftliche Verwertung des Vermögens gemeint, zB die Veräußerung von Wertpapieren während einer Baisse oder von Grundstücken in einer Hochzinsphase. Da eine Verpflichtung zur Verschleuderung auch zivilrechtl. nicht besteht, weil dort Vermögen generell nur im Rahmen des Zumutbaren zu verwerten ist (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 BGB Rn. 3), ist der Verw. zu folgen (glA HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 182). Entgegen der Verwaltungsauffassung ist nach uE zutreffender Rspr. ein eigengenutztes Wohnhaus als Vermögen des Unterhaltsempfängers mit dem Verkehrswert zu erfassen und nicht zu verschonen (BFH v. 30.6.2010 – VI R 35/09, BStBl. II 2011, 267; v. 12.12.2002 – III R 41/01, BStBl. II 2003, 655). Dem ist zu folgen, weil kein sachlicher Grund erkennbar ist, bestimmte Vermögensarten im Rahmen des Unterhaltsabzugs zu privilegieren (glA HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 181; PUST in LBP, § 33a Rn. 186).

Nach OFD Münster v. 20.4.2011 (Kurzinfor ESt. Nr. 10/2011) ist eine gesetzliche Klarstellung geplant, um die für den Stpfl. günstige Verwaltungsauffassung zu erhalten.

Der Verwaltungsauffassung zur Verschonung von Vermögenswerten, an denen der Unterhaltsempfänger ein Affektionsinteresse hat (zB Erbstücke, Gegenstände mit individuellem Erinnerungswert), kann uE in Übereinstimmung mit der Zivilrechtslage auch nur insoweit gefolgt werden, als es sich nicht um hochwertige Vermögensgegenstände handelt. Nach Auffassung des BGH liegt es beim Volljährigenunterhalt bereits bei drei vom Großvater geschenkten Krüggerrandmünzen nahe, diese nicht zu verschonen (BGH v. 5.11.1997 – XII ZR 20/96,

NJW 1998, 978); erst recht werden wertvolle Gemälde einzusetzen sein, selbst wenn diese sich seit Generationen im Familienbesitz befinden.

d) Umfang und Dauer der Abzugsbeschränkung

87

Solange der Unterhaltsempfänger verwertbares Vermögen besitzt, ist der Abzug von Aufwendungen für seinen Unterhalt ausgeschlossen. Der Stpfl. kann sich nicht darauf berufen, dass er ohne Inanspruchnahme der Steuerermäßigung über einen längeren Zeitraum Unterhalt geleistet habe; hätte man das Vermögen jedoch verwertet, so wäre der Erlös in diesem Zeitraum bereits aufgezehrt (glA Nds. FG v. 14.1.1982 – IX 44/80, EFG 1982, 467, rkr.). Fällt das Vermögen hingegen erst im Laufe eines VZ an – zB im Wege der Erbfolge –, so kann es die Bedürftigkeit des Empfängers nur für die Zukunft ausschließen, die Monate ab dem Vermögenserwerb stellen dann Kürzungsmonate iSd. Abs. 3 dar. Wird im umgekehrten Fall der Wert des bislang zum Unterhalt eingesetzten Vermögens während eines VZ aufgezehrt, dann ist Abs. 3 ebenfalls anzuwenden.

Einstweilen frei.

88–91

V. Kürzung des Abzugsbetrags bei eigenen Einkünften oder Bezügen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 5)

1. Voraussetzungen der Verminderung des Abzugshöchstbetrags (Abs. 1 Satz 5)

a) Andere Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person

aa) Andere Einkünfte oder Bezüge

92

Anzurechnen sind nur andere Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person. „Andere“ bezieht sich auf die Unterhaltsaufwendungen des Stpfl.; nur diese sind nicht anzurechnen, wohl aber Einkünfte und Bezüge aus anderen (als dem Unterhalt dienenden) Aufwendungen des Stpfl. oder Dritter (zur davon abweichenden Formulierung in Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 130).

Leistungen des Steuerpflichtigen: Aus dem Wort „andere“ folgt, dass die Aufwendungen des Stpfl., für die er die Steuerermäßigung beantragt, selbst nicht zu einer Kürzung des Freibetrags führen (BFH v. 2.8.1974 – VI R 148/71, BStBl. II 1975, 139). Aufwendungen des Stpfl., die keine Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 Satz 1 sind, fallen jedoch unter die anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge (BFH v. 17.10.1980 – VI R 98/77, BStBl. II 1981, 158, betr. Zahlung einer Leibrente neben anderen Unterhaltsleistungen an die Schwiegermutter des Stpfl.); das Gleiche gilt für Aufwendungen aufgrund von Verträgen mit dem Unterhaltsempfänger (Arbeits- und Darlehensverträge).

Leistungen Dritter sind insoweit nicht als „andere“ Einkünfte oder Bezüge des Zuwendungsempfängers anzurechnen, als sie ihrerseits eine Steuerermäßigung nach Abs. 1 begründen und der Freibetrag daher gem. Abs. 1 Satz 7 aufzuteilen ist (s. Anm. 113). Ehegattenunterhalt ist daher zB nur dann auf die Unterhaltsleistungen der Eltern anzurechnen, wenn der geschiedene oder getrennt lebende Ehegatte den SA-Abzug (Realsplitting) gewählt hat (s. Anm. 56); soweit der SA-Abzug reicht, sind es „andere“ Einkünfte nach § 22 Nr. 1a, iÜ „andere“ Bezüge. Wählt der geschiedene Unterhaltsverpflichtete die Steuerermäßigung nach Abs. 1, so entfällt die Anrechnung auf die Unterhaltsleistungen der Schwieger-

eltern und umgekehrt; der Freibetrag ist jedoch nach Satz 7 verhältnismäßig aufzuteilen (s. Anm. 113). Unterhaltsleistungen eines Ehegatten im Rahmen einer intakten Ehe sind „andere“ anrechenbare Bezüge (BFH v. 6.6.1986 – III R 212/81, BStBl. II 1986, 805, betr. Abs. 2 Satz 2 aF), da sie nicht nach Abs. 1 abziehbar sind (s. Anm. 55), ebenso Unterhaltsleistungen im Rahmen einer auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft.

93 **bb) Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person**

Das Gesetz stellt für die Anrechnung auf die eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person ab.

Grundsatz: Bei mehreren Unterhaltsempfängern erfolgt eine getrennte Zurechnung der anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge. Nur die Einkünfte oder Bezüge, die der Unterhaltsempfänger selbst bezieht, mindern nach dem Wortlaut des Satz 5 den Höchstbetrag. Es ist daher unzulässig, der unterhaltenen Person Einkünfte oder Bezüge anderer mit ihr in einer Haushaltsgemeinschaft lebender Personen zuzurechnen.

BFH v. 28.4.1961 – VI 308/60 U, BStBl. III 1961, 311, betr. Unterhaltsleistung an die geschiedene Frau, die mit ihren berufstätigen Kindern zusammen wohnt; BFH v. 19.5.2004 – III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631, betr. Unterhaltsleistungen des Großvaters an Enkel, denen Einkünfte der Eltern nicht zuzurechnen sind.

Jede unterhaltene Person ist auch iÜ für sich zu betrachten. Deshalb ist der Grenzbetrag für die unschädlichen eigenen Einkünfte und Bezüge iHv. 624 € nur einmal bei der unmittelbar vom Stpfl. unterstützten Person, um deren Einkünfte und Bezüge es geht, zu berücksichtigen und kann nicht um die Grenzbeträge weiterer mittelbar unterstützter Personen (zB Kinder des Unterhaltsberechtigten) erhöht werden (BFH v. 8.5.1992 – III R 66/90, BStBl. II 1992, 900).

Zusammenrechnung bei Haushaltsgemeinschaft von Ehegatten als Ausnahme: Unterstützt ein Stpfl. Eheleute (zB der Sohn die Eltern oder der Vater die Tochter mit Schwiegersohn), die in Haushaltsgemeinschaft leben, so sind die gesondert festzustellenden Einkünfte und Bezüge der beiden Ehegatten zusammenzurechnen, die Summe sodann zu halbieren, je eine Hälfte den einzelnen Ehegatten zuzurechnen und jeweils um den anrechnungsfrei bleibenden Betrag zu kürzen. Welche Person die schädlichen Einkünfte bezieht, ist unerheblich (BFH v. 15.11.1991 – III R 84/89, BStBl. II 1992, 245; v. 19.5.2004 – III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631; H 33a.1 „Unterhalt für mehrere Personen“ EStH 2010). Besteht die gesetzliche Unterhaltspflicht nur gegenüber einem Ehegatten (zB gegenüber dem Sohn, nicht aber der Schwiegertochter), dann ist nach diesen Grundsätzen von der hälftigen Beteiligung des Sohns an den „ehelichen“ Einkünften und Bezügen der Betrag von 624 € abzusetzen (BFH v. 22.9.2004 – III R 25/03, BFH/NV 2005, 523). Die uE zutreffende Rspr. beruht auf der Vorstellung der intakten Ehe als einer Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft.

Aufteilung von Einkünften bei sozialrechtlichen Haushaltsgemeinschaften als Ausnahme: Lebt die unterhaltene Person mit bedürftigen Angehörigen in einem gemeinsamen Haushalt, sind die Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person (zB eine Leibrente und anteilige Sozialhilfe) auf diese und die anderen Haushaltsangehörigen aufzuteilen. Der anrechenbare Anteil bestimmt sich nach der Zahl der Mitglieder der Haushaltsgemeinschaft, für die Hilfen zum Lebensunterhalt gewährt werden (BFH v. 19.6.2002 – III R 28/99, BStBl. II 2002, 753).

cc) Begriff der Einkünfte

Legaldefinition: Der Begriff der Einkünfte in Abs. 1 Satz 5 entspricht der Legaldefinition des § 2 Abs. 2 (stRspr. seit BFH v. 8.11.1972 – VI R 257/71, BStBl. II 1973, 143, betr. § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1965; v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830; v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418, mwN). Vor und auch während der bis VZ 2009 geltenden Verweisung auf § 32 Abs. 4 Satz 2 aF entsprach er dem dort geltenden Einkünftebegriff (BFH v. 31.3.2008 – III B 90/06, BFH/NV 2008, 1318; v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418). Die Einkünftebegriffe sind uE auch nach der Streichung des Verweises durch das BürgerEntG-KV deckungsgleich, da die Gesetzesänderung lediglich den ebenfalls in § 32 Abs. 4 Satz 2 aF enthalten gewesenen Relativsatz „die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“ betraf (s. Anm. 96). Wegen der Einzelheiten des Einkünftebegriffs s. § 32 Anm. 134 ff.

Ältere Rspr. des BFH: Ursprünglich hatte der BFH den Begriff „Einkünfte“ ebenfalls mit den Einkünften der sieben Einkunftsarten des § 2 gleichgestellt (BFH v. 22.3.1957 – VI 206/56 U, BStBl. III 1957, 228), um dann jedoch davon abzuweichen und jede Art von Einkünften – steuerbefreite und solche außerhalb der sieben Einkunftsarten – als Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 aF zu erfassen (BFH v. 31.1.1958 – VI 207/57, BStBl. III 1958, 108; durch den Relativsatz „die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind“ habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass nur eine umfassende Berücksichtigung aller dem Unterstützten zur Verfügung stehenden Mittel dem Sinn des Abs. 1 entspreche).

Bei verschiedenen Einkünften und Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) maßgebend, so dass auch Verluste zu berücksichtigen sind und außerdem eine Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Bezügen zulässig ist (BFH v. 20.7.2000 – VI R 121/98, BStBl. II 2001, 107). Dagegen sind Verlustabzüge gem. § 10d nicht anzusetzen (BFH v. 24.8.2001 – VI R 169/00, BStBl. II 2002, 250; v. 31.3.2008 – III B 90/06, BFH/NV 2008, 1318). Sonderabzüge bleiben grds. außen vor (BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418; vgl. aber zu Pflichtbeiträgen zur Sozialversicherung und zur Bedeutung des Relativsatzes „die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“ Anm. 96). Auch agB sind nicht zu berücksichtigen (BFH v. 11.7.1990 – III R 111/86, BStBl. II 1991, 62; v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418; offengelassen von BFH v. 26.9.2007 – III R 4/07, BStBl. II 2008, 738 betr. § 32 Abs. 4 Satz 2; hierzu FG Düss. v. 1.2.2010 – 11 K 1996/08 E, EFG 2010, 965, nrkr., Az. BFH VI R 14/10). Außergewöhnliche Belastungen, insbes. Krankheitskosten des Unterhaltsempfängers, können somit zwar nicht bei der Ermittlung seiner Einkünfte, wohl aber beim unterhaltspflichtigen Stpfl. berücksichtigt werden (BFH v. 11.7.1990 – III R 111/86, BStBl. II 1991, 62).

Die Verfügbarkeit über die Einkünfte und die konkrete Verwendung der Einkünfte sind unerheblich. Zur Anrechnung der Einkünfte kommt es also auch dann, wenn der Unterhaltsberechtigte diese nicht für den Lebensunterhalt verwenden kann, weil er anders disponiert hat – zB im Wege vertraglicher Vereinbarung –, weil er damit andere (zB als agB abziehbare) Ausgaben bestreiten muss (BFH v. 11.7.1990 – III R 111/86, BStBl. II 1991, 62; v. 19.6.2002 – III R 28/99, BStBl. II 2002, 753; speziell zur Berücksichtigung von agB s.o.) oder weil etwa das Sozialamt seine Renteneinkünfte einbehalten hat (BFH v. 15.10.1993 – III R 74/92, BFH/NV 1994, 315; v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418). Zur Frage, ob die Einkünfte zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sein müssen, s. Anm. 96.

Die Ermittlung der Einkünfte folgt estlichen Grundsätzen (s. § 32 Anm. 136).

Einzelfälle:

► *Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 5* sind daher zB vermögenswirksame Leistungen nach dem 5. VermBG (BFH v. 11.12.2001 – VI R 113/99, BStBl. II 2002, 684, betr. § 32 Abs. 4 Satz 2), der Ertragsanteil von Leibrenten, während der Kapitalanteil zu den Bezügen gehört (BFH v. 17.10.1980 – VI R 98/77, BStBl. II 1981, 158; v. 15.10.1993 – III R 74/92, BFH/NV 1994, 315), ebenso Unterhaltsleistungen des geschiedenen Ehegatten, wenn und soweit er das Wahlrecht auf SA-Abzug in Anspruch genommen hat; die den SA-Abzug übersteigenden Beträge sind „Bezüge“ iSd. Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 92).

► *Keine „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 5, wohl aber „Bezüge“* sind zB pauschal versteuerter Arbeitslohn (BFH v. 6.4.1990 – III R 131/85, BStBl. II 1990, 885) oder Gewinnanteile eines Unterhaltsempfängers, die aufgrund eines DBA steuerfrei sind (FG Ba.-Württ. v. 27.3.1980 – X 189/79, EFG 1980, 395, rkr., betr. Beteiligung an österr. KG); uE auch Kapitalerträge, die der Abgeltungsteuer unterliegen. Diese stellen nach § 2 Abs. 5b EstG idF des StVereinfG mW ab VZ 2012 zwar keine Einkünfte dar, wohl aber Bezüge (BTDrucks. 17/5125, 34).

95 **dd) Begriff der Bezüge**

Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5 sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht bereits im Rahmen der estl. Einkünftermittlung erfasst werden, also nicht steuerbare (zB Erbschaft, Schenkung, Spiel- und Spekulationsgewinne vorbehaltlich § 23) oder im Einzelnen (zB durch §§ 3-3b) für steuerfrei erklärte Einnahmen (BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418, mwN).

Bezüge kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung: Der zweite Halbs. des Satzes 5 bestimmt exemplarisch („auch“) steuerfreie Gewinn nach §§ 14, 16 Abs. 4, § 17 Abs. 3 und § 18 Abs. 3, die nach § 19 Abs. 2 steuerfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmögliche AfA nach § 7 übersteigen, als anrechenbare Bezüge (zum Hintergrund dieser bis VZ 2011 in Gestalt eines Verweises auf § 32 Abs. 4 Satz 4 aF geltenden Regelung, s. Anm. 2 und § 32 Anm. 135). Von dieser positivrechtl. Bezügebestimmung abgesehen, ist es jedoch bei Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nicht zulässig, Freibeträge, BA oder WK, die bei der Einkünftermittlung abgezogen werden, als Bezug anzusetzen (BFH v. 28.5.2009 – III R 8/06, BStBl. II 2010, 346, betr. Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG 2002), weil ansonsten der Einkünftebegriff und die Einkünftermittlung bedeutungslos würden.

Bis VZ 2008 war im Katalog des § 32 Abs. 4 Satz 4 aF, auf den der Satz 5 Halbs. 2 bis VZ 2011 verwies (s. Anm. 2 zum StVereinfG 2011), auch der Sparerfreibetrag gem. § 20 Abs. 4 aF erfasst. Kapitalerträge in Höhe des Sparerfreibetrags galten daher als anrechenbare Bezüge. Der Verweis auf § 20 Abs. 4 wurde durch das UntStRG 2008 (v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) im Zusammenhang mit der Einf. der Abgeltungssteuer mW ab VZ 2009 gestrichen. Da der Sparerfreibetrag durch den WK-Abzugstatbestand des neu geschaffenen § 20 Abs. 9 (Sparer-Pauschbetrag) ersetzt wurde, kam der Ansatz als Bezug nicht mehr in Betracht (BTDrucks. 16/4841, 59).

Einmalige Geldzuflüsse, zB eine Erbschaft oder ein Lottogewinn, können Bezüge darstellen (BFH v. 26.11.2008 – III S 65/08 (PKH), BFH/NV 2009, 382).

Ermittlung der Bezüge: s. Anm. 98

Einzelfälle:

► *Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5* sind zB Wehrsold, Sachbezüge, Weihnachtsgeld und Entlassungsgeld eines Wehrpflichtigen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00,

BStBl. II 2002, 746, s. auch Anm. 155 „Wehrpflichtige“), Gewinnanteile eines Unterhaltsempfängers, die aufgrund eines DBA stfrei bleiben (FG Ba.-Württ. v. 27.3.1980 – X 189/79, EFG 1980, 395, rkr.), ausgezahlte Arbeitnehmer-Sparzulage nach dem 5. VermBG und ausgezahlte Wohnungsbauprämie nach dem WoPG (H 33a.1 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge“ iVm. H 32.10 EStH 2010), Taschengeld und Sachbezüge für eine Au-pair-Tätigkeit (BFH v. 22.5.2002 – VIII R 74/01, BStBl. II 2002, 695), nach §§ 40, 40a pauschal versteuerter Arbeitslohn (BFH v. 6.4.1990 – III R 131/85, BStBl. II 1990, 885), der Kapitalanteil einer Leibrente, der über den nicht um die WK gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH v. 17.10.1980 – VI R 98/77, BStBl. II 1981 158; v. 15.10.1993 – III R 74/92, BFH/NV 1994, 315), Unterhaltsbeträge eines Sozialleistungsträgers, soweit dieser von einer Rückforderung bei gesetzlich unterhaltsverpflichteten Stpfl. abgesehen hat (BFH v. 2.8.1974 – VI R 148/71, BStBl. II 1975, 139; v. 26.11.2003 – VIII R 32/02, BStBl. II 2003, 588), Leistungen nach dem BVG (H 31.10 „Eigene Bezüge“ EStH 2010) sowie freiwillige Unterhaltszahlungen Dritter, die nicht selbst unterhaltsverpflichtet sind (BFH v. 19.5.2004 – III R 30/02, BStBl. II 2004, 943). Soweit nicht als sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1a erfasst, stellen die den SA-Abzug übersteigenden Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, der das Realsplitting gewählt hat, Bezüge dar (R 32.10 Abs. 2 Satz 2 Nr. 6 EStR 2008); hat der Ehegatte nur den Abzug nach § 33a Abs. 1 beantragt, sind die Unterhaltsleistungen keine „anderen“ Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 92), nehmen jedoch an der Aufteilung nach Abs. 1 Satz 7 teil (s. Anm. 113). Zu Unterhaltsleistungen eines Ehegatten in intakter Ehe als „andere“ Bezüge s. Anm. 92.

► *Keine Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5* sind zB der Arbeitnehmer-Freibetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a), da dieser bereits im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfasst wird (BFH v. 5.8.1977 – IV R 187/74, BStBl. 1978, 832). Gleiches muss auch für den mit der Einkunftsermittlung zusammenhängenden Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) gelten. Keine Bezüge sind auch die Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG 2002 (BFH v. 28.5.2009 – III R 8/06, BStBl. II 2010, 346). Schließlich sind uE auch solche Bezüge, die nicht zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, keine anrechenbaren Bezüge (s. Anm. 96).

ee) Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet

96

Zeitlicher Geltungsbereich des Relativsatzes: Bis VZ 2009 verwies die noch in Satz 4 enthaltene Anrechnungsbestimmung mit der Formulierung „Einkünfte oder Bezüge iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4“ ausdrükl. auf den dort enthaltenen Relativsatz „die zur Bestreitung des Unterhalts oder Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“ (s. nunmehr § 32 Abs. 4 idF des StVereinfG 2011). Damit war klargestellt, dass nicht sämtliche Einkünfte oder Bezüge, sondern nur solche Einkünfte oder Bezüge anzurechnen sind, „die ... bestimmt oder geeignet sind“.

Diese Einschränkung der Anrechenbarkeit war bereits in § 33a idF des StNeuOG 1954 enthalten. Der Relativsatz galt nicht infolge einer Verweisung, sondern war unmittelbar im Text der Ursprungsfassung des Abs. 1 Satz 3 verankert. Der Verweis wurde erst ab VZ 2002 durch das 2. FamFördG v. 16.8.2001 (s. Anm. 2) eingeführt und stellte eine rein redaktionelle Anpassung an den Bezügebegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 dar (BTDrucks. 14/6160, 13).

Durch das BürgerentlG-KV v. 19.7.2009 (s. Anm. 2) wurde mW ab VZ 2010 der Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 2 ersatzlos gestrichen. Zur Rechtslage ab VZ 2010 s.u.

Rechtslage bis VZ 2009: Die Geltung des Relativsatzes beeinflusst die Anrechenbarkeit von Einkünften und Bezügen.

► *Geltung für Einkünfte:* Der Relativsatz „die ... bestimmt oder geeignet sind“ bezieht sich nach BVerfG v. 11.1.2005 (2 BvR 167/02, NJW 2005, 1923) nicht nur auf Bezüge, sondern auch auf Einkünfte (s. § 32 Anm. 134).

Bis zu diesem Beschl. des BVerfG vertrat der BFH seit dem Urt. v. 8.11.1972 (VI R 257/71, BStBl. II 1973, 143) in stRspr. die Auffassung, dass sich der Relativsatz allein auf „Bezüge“ bezieht (BFH v. 1.3.1974 – VI R 43/71, BStBl. II, 1974, 339; v. 21.7.2000 – VI R 153/99, BStBl. II 2000, 566; v. 4.11.2003 – VIII R 59/03, BStBl. II 2004, 584). Zur noch älteren hiervon abweichenden Rspr. s. BFH v. 22.3.1957 – VI 206/56 U, BStBl. III 1957, 228; v. 31.1.1958 – VI 207/57, BStBl. III 1958, 108.

Bei der Ermittlung der Einkünfte können zwar SA und agB grds. weiterhin nicht berücksichtigt werden (s. Anm. 94). Allerdings sind in Konsequenz des Beschlusses des BVerfG v. 11.1.2005 (2 BvR 167/02, NJW 2005, 1923) die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung von den Einkünften abzuziehen, weil diese Beiträge von Gesetzes wegen der Einkünfte erzielenden Person nicht verfügbar sind und deshalb nicht der Bestreitung des Unterhalts dienen (BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418; H. 33a.1 „Versicherungsbeiträge“ EStH 2009; s. § 32 Anm. 134). In Anlehnung an die zum Einkünftebegriff des § 32 Abs. 4 Satz 2 aF (geändert durch StVereinfG 2011, s. Anm. 2) ergangene FolgeRspr. des BFH zum Beschl. des BVerfG sind auch Beiträge zu einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung zu berücksichtigen (BFH v. 14.12.2006 – III R 24/06, BStBl. II 2007, 530).

Dagegen werden die Einkünfte nicht um die LSt. und KiSt. sowie die Beiträge zu einer privaten Zusatzkrankenversicherung, einer Kfz-Haftpflichtversicherung und einer privaten Rentenversicherung, wenn Pflichtversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung besteht, gemindert (BFH v. 26.9.2007 – III R 4/07, BStBl. II 2008, 738).

► *Geltung für Bezüge:* Der einschränkende Relativsatz gilt (BFH v. 8.11.1972 – VI R 257/71, BStBl. II 1973, 143; v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830; v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418). Seine Bedeutung besteht darin, dass Leistungen, die dem Unterhaltsempfänger zweckgebunden für die Abdeckung eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen, von der Anrechnung ausgenommen sind (BFH v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830; ausdrükl. offengelassen in BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418).

Rechtslage ab VZ 2010:

► *Keine Geltung für Einkünfte:* Der Relativsatz „die ... bestimmt oder geeignet sind“ gilt uE mangels Verweisungsnorm nicht für „Einkünfte“. Daher sind insbes. Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und Beiträge für eine private Kranken- und Pflegeversicherung bei der Einkünfteermittlung nicht abziehbar (glA H 33a.1 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge – Eigene Einkünfte“ EStH 2010; MYSEN/WOLTER, NWB 2009, 3900; MELLINGHOFF in KIRCHHOFF X. § 33a Rn. 19; aA wohl LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 15; FUHRMANN in KORN, § 33a Rn. 35.1, betr. Abzug von Beiträgen für Renten- und Arbeitslosenversicherung). Der Gesetzgeber hat den Verweis auf § 32 Abs. 4 Satz 2 bewusst gestrichen, um die doppelte Berücksichtigung der nunmehr im Erhöhungsbetrag des Abs. 1 Satz 2 erfassten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge zu verhindern (BTD Drucks. 16/12254, 26). Mit dieser gesetzgeberischen Maßnahme fehlt der positivrechtliche Anknüpfungspunkt für die vom BVerfG vorgenommene verfassungskonforme Auslegung, wonach der fragliche Relativ-

satz auch auf Einkünfte zu beziehen ist. Es gilt damit für den Einkünftebegriff des Abs. 1 Satz 5 „wieder“ die Legaldefinition des § 2 Abs. 2.

► *Stellungnahme:* Bei den Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen ist die Abzugsbeschränkung im Hinblick auf die Berücksichtigungsfähigkeit dieser Aufwendungen im Rahmen des Abs. 1 Satz 2 uE sachgerecht. Allerdings sind die Pflichtbeiträge zur Renten- und zur Arbeitslosenversicherung im Erhöhungsbetrag nicht erfasst. Diese Abzugsbeschränkung dürfte verfassungsrechtl. im Ergebnis jedoch nicht zu beanstanden sein, weil zwei Umstände typischerweise kompensatorisch wirken (zum Kompensationsgedanken s. BVerfG v. 21.5.1968 – 1 BvR 610/60, BVerfGE 23, 327; BFH v. 10.4.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1). Zum einen wurde der Abzugshöchstbetrag auf 8004 € angehoben im Anschluss an die Erhöhung des Grundfreibetrags, die ihrerseits aus rein konjunkturellen Gründen erfolgt (s. § 32a Anm. J 08-4) und verfassungsrechtl. daher nicht geboten war (s. Existenzminimumbericht 2010, BTDrucks. 16/11065). Zum anderen ist zu beachten, dass uE auch die Anrechnungsfreiheit eines Teils der eigenen Einkünfte und Bezüge (624 €-Grenze) verfassungsrechtl. nicht geboten ist (s. Anm. 99).

► *Geltung für Bezüge:* Weiterhin sind uE nur solche Bezüge anzurechnen, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind. An der Bezügedefinition hat sich materiell durch den Wegfall des Verweises auf § 32 Abs. 4 Satz 2 nichts geändert (glA LOSCHELDER in SCHMIDT XXX, § 33a Rn. 27; aA MELLINGHOFF in KIRCHHOF X, § 33a Rn. 21; MYSEN/WOLTER, NWB 2009, 3900). Der Bezügebegriff ist im EStG nicht definiert. Er ist daher unter Berücksichtigung des Zwecks der jeweiligen Einzelnorm zu bestimmen. Bezüge, die zB wegen einer Zweckbindung für den üblichen Lebensunterhalt tatsächlich nicht zur Verfügung stehen, ändern an der Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers nichts. Dieser ist auf die Unterhaltsleistungen angewiesen. Für den Unterhaltsverpflichteten ist der Aufwand zwangsläufig (BFH v. 19.6.2002 – III R 28/99, BStBl. II 2002, 753). Dem Gesetzeszweck entspricht es daher, den Relativsatz weiterhin in die Bezügedefinition hineinzulesen, zumal ein entgegenstehender gesetzgeberischer Wille, die Anrechenbarkeit von Bezügen zu erweitern, nicht gegeben ist. Vielmehr ging es dem Gesetzgeber des BürgerEntlG-KV v. 19.7.2009 allein darum, die Berücksichtigungsfähigkeit der Pflichtbeiträge zur Sozialversicherung bei der Ermittlung der Einkünfte auszuschließen, um eine Doppelberücksichtigung dieser Aufwendungen im Zusammenhang mit dem neu eingeführten Erhöhungsbetrag des Satzes 2 zu vermeiden (BTDrucks. 16/12254, 26, s. Anm. 66 und 91). Auch die FinVerw. begreift die Gesetzesänderung offensichtlich als eine ausschließlich die Berücksichtigungsfähigkeit der Versicherungsbeiträge betreffende Maßnahme (H 33a.1 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge“ EStH 2010).

Bedeutung des Relativsatzes: Da Bezüge als nicht steuerbare oder steuerbefreite Einnahmen oft zweckgebunden zufließen, war es nach BFH v. 8.11.1972 (VI R 257/71, BStBl. II 1973, 143) vom Standpunkt des Gesetzgebers folgerichtig, sie nur dann zu berücksichtigen, wenn sie zur Bestreitung des Unterhalts (oder der Berufsausbildung) auch tatsächlich geeignet sind. Für die Abgrenzung der anrechenbaren unterhaltsbestimmten und -geeigneten Bezüge von den nicht anrechenbaren Bezügen ist der enge Unterhaltsbegriff des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 28) maßgeblich (BFH v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830). Daraus folgt, dass Bezüge, die dem Unterhaltsempfänger zweckgebunden für die Abdeckung eines nach Art und Höhe über das Übliche hinausgehenden besonderen und außergewöhnlichen Bedarfs zufließen, nicht als zur Bestreitung

des Unterhalts bestimmt oder geeignet anzusehen sind (BFH v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830; H 33a.1 iVm. H 32.10 „nicht anrechenbare eigene Bezüge“ EStH 2010; ausdrückl. offengelassen in BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418).

Anwendungsfälle des Relativsatzes:

► *Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind* insbes. die zu Anm. 95 aufgeführten Bezüge, ferner Leistungen für den Lebensunterhalt nach §§ 65, 66 und 74 SGB II und Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung (BFH v. 15.10.1999 – VI R 182/98, BStBl. II 2000, 79). Zu weiteren Beispielen anrechenbarer Bezüge s. H 33a.1 iVm. R 32.10 Abs. 2 EStR 2008 und H 32.10 EStH 2010.

► *Nicht zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind* bestimmte zweckgebundene Bezüge; nicht zu einer Anrechnung nach Abs. 1 Satz 5 führen daher zB Leistungen der Pflegeversicherung (§ 3 Nr. 1 Buchst. a), stfreie Einnahmen nach § 3 Nr. 12, 13, 16, 26, 26a, 30, 31 und 32, mit denen Aufwendungen oder WK erstattet werden, Erziehungsgeld nach dem BErzGG (BFH v. 24.11.1994 – III R 37/93, BStBl. II 1995, 527) und (ab dem 1.1.2007) Elterngeld nach dem BEEG (s. § 3 Nr. 67), Leistungen nach § 18 ConterganstiftungsG v. 17.12.1971 (BGBl. I 1971, 2018) sowie im Rahmen der Sozialhilfe geleistete Beträge für Krankenhilfe, häusliche Pflege und Mehrbedarf (BFH v. 22.7.1988 – III R 253/83, BStBl. II 1988, 830; ausdrückl. offengelassen in BFH v. 26.3.2009 – VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418). Zu weiteren Beispielen nicht anrechenbarer Bezüge s. H 33a.1 iVm. H 32.10 „nicht anrechenbare eigene Bezüge“ EStH 2010.

97 **b) Bezug von Ausbildungszuschüssen aus öffentlichen Mitteln**

Bedeutung der gesonderten Anrechnung von Ausbildungshilfen: Bei den Ausbildungshilfen, die neben den eigenen Einkünften und Bezügen der unterhaltsberechtigten Person gesondert als dritter Anrechnungsposten in Abs. 1 Satz 5 erwähnt werden, handelt es sich der Sache nach um Bezüge. Bis VZ 1993 waren die Ausbildungshilfen wie andere Bezüge auf den Unterhaltshöchstbetrag erst bei Überschreiten der Anrechnungsgrenze anzurechnen. Die geltende Regelung geht auf das StMBG v. 21.12.1993 (s. Anm. 2) zurück. Der Gesetzgeber wollte mit der Änderung erreichen, dass Ausbildungszuschüsse ohne Berücksichtigung eines anrechnungsfreien Betrags angerechnet werden (BTDrucks. 12/5630, 60).

Aus dem Grundsatz der Vollanrechnung der Ausbildungshilfen, der sich aus der Entstehungsgeschichte, dem Wortlaut und dem Satzbau der Norm ergibt, folgt zugleich, dass negative Einkünfte der unterhaltsberechtigten Person nicht mit den Ausbildungshilfen verrechnet werden können (BFH v. 7.3.2002 – III R 22/01, BStBl. II 2002, 802). Als Saldierungspotential für negative Einkünfte stehen damit nur positive andere Einkünfte sowie anrechenbare Bezüge zur Verfügung.

Bezogene Zuschüsse sind anzurechnen. Das sind unentgeltliche Zuwendungen von Sachgütern oder Leistungen eines Dritten, die den Empfänger nicht zur Rückgewähr verpflichten. Nicht anzurechnen sind daher zB Darlehen nach dem BAföG oder von anderen Förderungseinrichtungen.

Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln sind neben den als Zuschuss gewährten Leistungen nach dem BAföG (BFH v. 18.5.2006 – III R 5/05, BStBl. II 2008, 354; aA LEHMANN, FR 2009, 466), die Berufsausbildungsbeihilfe nach § 59 SGB III, ferner alle Stipendien aus öffentlichen Mitteln (s. § 3 Anm. 16).

Der Begriff „öffentliche Mittel“ umfasst alle Zuwendungen aus einem öffentlichen Haushalt, dh. solche des Bundes, der Länder, der Gemeindeverbände und Gemeinden, ferner zB der als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften (s. im Einzelnen § 3 Anm. 16). Öffentliche Mittel sind auch solche, die aus dem EU-Haushalt stammen (BFH v. 17.10.2001 – III R 3/01, BStBl. II 2002, 793).

Ausbildungsbeihilfen, die aus einem ausländischen öffentlichen Haushalt gezahlt werden, können uE aber in Übereinstimmung mit dem Begriffsverständnis in § 3 Nr. 11 (s. § 3 Anm. 8) nicht als voll anrechenbare Ausbildungshilfen iSd. Abs. 1 Satz 5 angesehen werden. Bei diesen ist demnach der anrechnungsfreie Betrag abzuziehen (glA FG Rhld.-Pf. v. 23.3.1999 – 2 K 1441/98, EFG 1999, 1284, rkr., zu einem französischen Zuschuss; aA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 28).

Ausbildungshilfen von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, sind zB Zuschüsse der Max-Planck-Gesellschaft, Stipendien der Deutschen Forschungsgemeinschaft und von Stiftungen der politischen Parteien; uE auch Ausbildungszuschüsse zwischenstaatlicher oder überstaatlicher Einrichtungen, sofern ihnen die Bundesrepublik als Mitglied angehört oder sie in anderer Form aus öffentlichen Mitteln unterstützt.

Einschränkende Auslegung nach dem Normzweck: Ausbildungshilfen sind nicht stets anzurechnen. Nach der uE zutreffenden Rspr. des BFH ist ausgehend vom Zweck des § 33a Abs. 1, die durch zwangsläufige Unterhalts- und Ausbildungskosten geminderte Leistungsfähigkeit des unterhaltsverpflichteten Stpfl. zu berücksichtigen, eine teleologische Reduktion des Wortlauts des Abs. 1 Satz 5 geboten: Wird eine Ausbildungsbeihilfe für eine Maßnahme gewährt, zu denen der Unterhaltsverpflichtete gesetzlich nicht verpflichtet ist, hat die Anrechnung zu unterbleiben, weil in einem solchen Fall der Unterhaltsverpflichtete von seiner Unterhaltspflicht durch die Ausbildungshilfe nicht entlastet wird. Staatliche Leistungen, die die unterhaltsberechtigte Person bezieht, können daher nur bei der Steuerfestsetzung des Unterhaltsverpflichteten zu dessen Lasten berücksichtigt werden, wenn sie die Unterhaltsverpflichtungen mindern. Ansonsten beeinflussen die staatlichen Leistungen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des unterhaltsverpflichteten Stpfl. nicht (BFH v. 4.12.2001 – III R 47/00, BStBl. II 2002, 195, betr. eine zivilrechtl. grds. nicht geschuldete Zweitausbildung des Kindes; glA H 33a.1 „Ausbildungshilfen“ EStH 2010). Entsprechendes gilt, wenn die Beihilfe eine besondere Leistung des Auszubildenden belohnen soll oder wenn die Anrechnung mit dem besonderen Förderzweck unvereinbar wäre (BFH v. 17.10.2001 – III R 3/01, BStBl. II 2002, 793, betr. Stipendien aus dem ERASMUS/SOKRATES-Programm, mit denen Anreize für Studien an Hochschulen andere EU-Länder gesetzt werden sollen; glA H. 33a.2 „Zuschüsse“ EStH 2010).

Dagegen ist der auf den Grundbedarf entfallende Anteil der BAföG-Zuschüsse für ein Auslandsstudium voll anrechenbar, weil damit übliche Unterhaltskosten abgedeckt werden, zu deren Zahlung die Eltern oder andere Unterhaltsverpflichtete gesetzlich verpflichtet sind (BFH v. 18.5.2006 – III R 5/05, BStBl. II 2008, 354).

Zur zeitlichen Zurechnung der Ausbildungszuschüsse s. Abs. 3 Satz 3 und Anm. 146.

Ermittlung der Ausbildungshilfen: Die Ausbildungszuschüsse sind in voller Höhe anzusetzen. Der Abzug eines Pauschbetrags ist anders als bei der Ermittlung der anrechenbaren Bezüge unzulässig. Abgesehen von Prozesskosten zwecks Erstreichung bestimmter gesetzlich geregelter Ausbildungshilfen sind uE

auch keine Aufwendungen denkbar, die die unterhaltsberechtignte Person im Zusammenhang mit Ausbildungszuschüssen haben könnte.

2. Durchführung der Anrechnung

98 a) Ermittlung der Einkünfte, Bezüge und Ausbildungszuschüsse

Ermittlung der Einkünfte: Da der Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 5 dem estl. Begriff „Einkünfte“ nach § 2 entspricht, sind bei Anrechnung der Einkünfte auch alle Einkünftermittlungsvorschriften zu berücksichtigen. So sind BA und WK ebenso wie WK-Pauschbeträge nach § 9a, ferner die Freibeträge des § 19 Abs. 2 (aber Ansatz als Bezüge, s. Anm. 95) und § 20 Abs. 9 (Sparer-Pauschbetrag, kein Ansatz als Bezug, s. Anm. 95), § 13 Abs. 3 ebenso abzusetzen wie Sonderabschreibungen (aber Ansatz als Bezüge, s. Anm. 95), nicht jedoch SA und agB oder ein Verlustabzug nach § 10d (s. Anm. 94). Ergibt sich bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein Verlust, so entspricht es dem Zweck des Abs. 1 Satz 5, dass dieser etwa vorhandene anrechenbare Bezüge mindert (s. Anm. 94).

Ermittlung der Bezüge: Aus Vereinfachungsgründen ist eine Kostenpauschale von 180 € im KJ. abzuziehen, sofern nicht höhere Aufwendungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (H 33a.1 „Eigene Bezüge“ EStH 2010, R 32.10 Abs. 4 EStR 2008). Der Abzug dieses Unkostenpauschbetrags ist nur zulässig, wenn auch Bezüge von mindestens 180 € anzurechnen sind (OFD Bremen v. 16.3.1978, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 45). Der Nachweis höherer Aufwendungen (zB Kosten eines Rechtsstreits zur Erlangung der Bezüge, Kontoführungsgebühren, s. R 32.10 Abs. 4 EStR 2008) kann uE aber zu negativen Bezügen (Verlust) und damit zur weiteren Minderung etwa anzurechnender Einkünfte führen. Ausländische Bezüge sind mit dem amtlich veröffentlichten Umrechnungskurs festzusetzen; der anrechnungsfreie Betrag ist ggf. nach Abs. 1 Satz 6 zu kürzen.

Die Ausbildungszuschüsse sind entsprechend der vorliegenden Bescheinigungen (zB Bescheide der Ämter für Ausbildungsförderung) anzusetzen (Vollanrechnung, s. Anm. 97).

Bewertung von Sachleistungen: Soweit Einkünfte oder Bezüge nicht aus Geld-, sondern Sachleistungen bestehen, sind sie nach § 8 Abs. 2 mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen. Liegen Sachbezugswerte vor (§ 8 Abs. 2 Satz 2), so sind diese maßgebend (BFH v. 31.7.1981 – VI R 67/78, BStBl. II 1981, 805, betr. Unterhaltsleistungen für einen Wehrpflichtigen; BFH v. 27.10.2004 – VIII R 8/04, BFH/NV 2005, 536, betr. freie Unterkunft und Verpflegung im Rahmen einer Au-pair-Tätigkeit). Maßgebend ist danach ab VZ 2007 die Sozialversicherungsentgeltverordnung v. 21.12.2006 (BGBl. I 2006, 3385).

Ein Beispiel für die Ermittlung der Einkünfte und Bezüge sowie für die Anrechnung finden sich in H 33a.1 „Zusammenfassendes Beispiel für die Anrechnung“ EStH 2010. Zur zeitanteiligen Anrechnung von Einkünften und Bezügen s. Anm. 144–146.

Verfahrensfragen: Stehen die Einkünfte oder Bezüge noch nicht endgültig fest, zB bei Gewinnanteilen und möglicher Änderung durch eine Außenprüfung, so empfiehlt sich insoweit eine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO).

b) Anrechnung auf die Summe der nach Abs. 1 Satz 1 und 2 ermittelten Höchstbeträge 99

Anrechnungsfreier Betrag: Anzurechnen sind Einkünfte und Bezüge nur, wenn sie einen bestimmten Betrag übersteigen. Dieser Betrag beträgt seit dem JStG 1996 v. 11.10.1995 (s. Anm. 2) 1200 DM und seit der Euro-Umstellung 624 € (s. Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000, BGBl. I 2000, 1790). Früher galten teilweise deutlich höhere Beträge. Bis zum Inkrafttreten des JStG 1996 belief sich der anrechnungsfreie Betrag auf 6000 DM. Es ist uE verfassungsrechtl. nicht geboten, einen Teil der eigenen Einkünfte und Bezüge nicht anzurechnen. Es wäre unbedenklich, die eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person, wie es grds. im Zivilrecht geschieht, bereits ab dem ersten Euro und nicht erst jenseits des anrechnungsfreien Betrags von 624 € zu berücksichtigen.

Zivilrechtlich werden Einkünfte des Unterhaltsberechtigten im Rahmen der Bedürftigkeitsprüfung berücksichtigt (vgl. §§ 1577 Abs. 2, 1602 Abs. 2 BGB). Soweit und solange sich danach der Unterhaltsberechtigte selbst aus seinen Einkünften und seinem Vermögen unterhalten kann, entfällt die gesetzliche Unterhaltspflicht. Einen anrechnungsfreien Betrag gibt es im Zivilrecht grds. nicht. Beim Volljährigenunterhalt findet grds. eine Vollarrechnung der eigenen Einkünfte statt, die Unterhaltsverpflichteten haften (ggf. anteilig) nur für den verbleibenden Restbedarf (BRUDERMÜLLER in PALANDT, 70. Aufl. 2011, § 1602 Rn. 4).

Es handelt sich nach alledem um eine Annehmlichkeit des Gesetzgebers (BT-Drucks. 13/1558, 149). Die Ausbildungshilfen sind stets voll anzurechnen, der anrechnungsfreie Betrag wird nicht abgesetzt (s. Anm. 97).

Durchführung der Anrechnung: Die Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 1 von 8004 € ist mit dem im Einzelfall konkret zu ermittelnden Erhöhungsbetrag des Abs. 1 Satz 2 zu addieren. Die Gesamtsumme (aus ungekürztem Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag) vermindert sich um den Betrag, um den die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge die Anrechnungsfreigrenze von 624 € übersteigen. Als weiterer selbständiger Verminderungsposten sind dann die bezogenen Ausbildungshilfen abzuziehen. Als Ergebnis dieser Rechenoperation steht der Höchstbetrag der abziehbaren Unterhaltsleistungen. Liegen die tatsächlich geleisteten Unterhaltszahlungen unter diesem Höchstbetrag, dann werden sie stl. voll berücksichtigt, liegen sie über diesem Betrag, dann sind sie nur bis zum Höchstbetrag abziehbar. Nach dem Gesetz mindert sich nur der Höchstbetrag (8004 € zzgl. Erhöhungsbetrag), nicht ein etwa in Betracht kommender geringerer Abzugsbetrag. Höchstbetrag und Anrechnungsgrenze sind jedoch ggf. nach Abs. 1 Satz 6 und 7 zu kürzen.

Ein Rechenbeispiel gibt die FinVerw in H 33a.1 „Zusammenfassendes Beispiel für die Anrechnung“ EStH 2010.

Einstweilen frei.

100–103

VI. Besondere Anforderungen an die Abziehbarkeit von Aufwendungen für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Unterhaltsempfänger (Abs. 1 Satz 6)

104 1. Fehlende unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der unterhaltenen Person

Abs. 1 Satz 6 trifft eine Sonderregelung für Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. estpfl. Personen. Danach ist die Frage, ob der Stpfl. gesetzlich unterhaltspflichtig ist, nach inländischen Maßstäben zu beurteilen (Halbs. 2), während die ausländischen Verhältnisse bei der Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen zugrunde zu legen sind (Halbs. 1). Satz 6 greift nur bei Unterhaltsleistungen an Personen ein, die nicht unbeschr. stpfl. sind, also mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nur beschr. oder gar nicht estpfl. sind; regelmäßig wird es sich also um Angehörige im Ausland handeln.

Nicht unbeschr. einkommensteuerpflichtige Person: Der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 6 erfasst Personen, die weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland haben (§ 1 Abs. 1). Sie müssen nicht beschr. stpfl. sein, das sind sie erst, wenn sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (vgl. § 1 Abs. 4). Die Personen dürfen auch nicht nach § 1 Abs. 2 oder 3 erweitert oder fiktiv unbeschr. stpfl. sein.

Unterhaltene Person ist der Empfänger von Unterhaltsleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1. Klarzustellen ist, dass auch beim nicht unbeschr. stpfl. Unterhaltsempfänger die allgemeinen Abzugsvoraussetzungen gegeben sein müssen. Ein Abzug kommt daher schon dem Grunde nach nicht in Betracht, wenn der ausländische Unterhaltsempfänger zB

- ein Kind ist, für das Ansprüche auf Kindergeld/Freibetrag oder dem Kindergeld vergleichbare Familienbeihilfen nach ausländischem Recht bestehen (s. Anm. 83);
- der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte des Stpfl. ist und der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 1a Abs. 1 Nr. 1 vorgenommen wird (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 2);
- der nicht dauernd getrennt lebende und nicht unbeschr. estpfl. Ehegatte des Stpfl. ist und das Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 1a Abs. 1 Nr. 2 gegeben ist, es sei denn, § 26c kommt zur Anwendung (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588). Hier wird bei dem Ehegatten des Grenzpendlers die unbeschränkte EStPfl. fingiert und die Wahl des Splittingtarifs ermöglicht (s. § 1a Anm. 30). Dies wiederum schließt den Unterhaltsabzug nach § 33a aus (s. Anm. 55);
- ein in gerader Linie Verwandter ist, der über ein nicht geringes Vermögen verfügt (Abs. 1 Satz 4), wobei die Geringfügigkeit nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats zu bestimmen ist (BFH v. 5.5.2010 – VI R 40/09, BStBl. II 2011, 164; s. Anm. 85).

2. Beurteilung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats (Satz 6 Halbs. 1)

a) Verhältnisse des Wohnsitzstaats

105

Maßgeblichkeit der Verhältnisse des Wohnsitzstaats: Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 6 kommt es für die Beurteilung der notwendigen und angemessenen Aufwendungen auf die Verhältnisse des Wohnsitzstaats, also die durchschnittlichen Lebensverhältnisse des gesamten Staats an. Unerheblich sind danach regional unterschiedliche Lebenshaltungskosten (Stadt-Land-Gefälle, Ballungsraumproblematik). Unerheblich sind auch die individuellen Lebenshaltungskosten am Wohnort des Unterhaltsempfängers (BFH v. 25.11.2010 – VI R 28/10, BStBl. II 2011, 283; v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106). Obgleich die Lebenshaltungskosten innerhalb eines Staats im Einzelfall stark abweichen können, ist die typisierende Durchschnittsbetrachtung verfassungsrechtl. geboten, weil auch der Unterhaltsabzug im Inlandsfall typisierend auf der Grundlage des für den Gesamtstaat ermittelten durchschnittlichen Grundbedarfs beurteilt wird (BFH v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106). Wegen der alleinigen Maßgeblichkeit der Verhältnisse des Wohnsitzstaats kommt es auch nicht auf das im Einzelfall anwendbare gesetzliche Unterhaltsstatut an. Es ist daher für die Kürzung unerheblich, ob der Stpfl. nach den Kollisionsnormen des Internationalen Privatrechts allein nach deutschem Unterhaltsrecht Unterhalt an die im Ausland lebenden Angehörigen leisten muss und sich seine Unterhaltsbelastung von der in einem reinen Inlandsfall gegebenen nicht unterscheidet (BFH v. 18.12.1996 – III B 71/95, BFH/NV 1997, 398).

Notwendige und angemessene Aufwendungen: Was notwendig und angemessen ist, bestimmt sich nach den tatsächlichen Lebensverhältnissen im Wohnsitzstaat. Abzustellen ist auf die durchschnittlichen Lebenshaltungskosten, die zur Deckung des existenzsichernden Bedarfs aufgewandt werden müssen. Diese tatsächlichen Lebensverhältnisse im Wohnsitzstaat festzustellen, ist Tatfrage, die grds. von der FinVerw. und den Finanzgerichten im Einzelfall aufzuklären ist. Allerdings hat die FinVerw. mit der sog. Ländergruppeneinteilung eine die Rechtsanwendung stark vereinfachende Verwaltungsvorschrift geschaffen (s. Anm. 106).

Nachweisforderungen: Da es sich um Auslandssachverhalte handelt, trifft den Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht, die auch eine Beweisvorsorge- und Beweismittelverschaffungspflicht des Stpfl. einschließt (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483). Wegen der Einzelheiten s. Anm. 19.

b) Ländergruppeneinteilung

106

Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung: Um die Feststellung zu erleichtern, in welcher Höhe Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendig und angemessen sind, legt die FinVerw. in einer regelmäßig angepassten Verwaltungsvorschrift für die verschiedenen Länder die jeweilige Abschlagshöhe von den in Abs. 1 Satz 1 und 5 bezeichneten Beträgen fest. Zur Ermittlung der Kürzungsquote greift sie als Maßstab grds. auf das Pro-Kopf-Einkommen der Bevölkerung zurück (BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 32). Aus dem Vergleich des inländischen Pro-Kopf-Einkommens mit dem Pro-Kopf-Einkommen des jeweiligen Staats folgt die Bildung von vier Ländergruppen (keine Kürzung; Kürzung um 25 %, Kürzung um 50 % und Kürzung um 75 %), in die die verschiedenen Staaten eingruppiert werden.

Ländergruppeneinteilung ab VZ 2012: Nach der ab 1.1.2012 geltenden Regelung (BMF v. 4.10.2011, BStBl. I 2011, 961) gehören folgende Staaten

► *zur ersten Ländergruppe (keine Kürzung):* Andorra, Australien, Belgien, Brunei, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Hongkong, Insel Man, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kaiman-Inseln, Kanada, Kanalinselfn, Katar, Kuwait, Liechtenstein, Luxemburg, Macau, Monaco, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Palästinensische Gebiete, San Marino, Schweden, Schweiz, Singapur, Spanien, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigte Staaten, Vereinigtes Königreich, Zypern;

► *zur zweiten Ländergruppe (Kürzung um 25 %):* Bahamas, Bahrain, Barbados, Estland, Republik Korea, Kroatien, Malta, Oman, Portugal, Saudi Arabien, Slowakische Republik, Slowenien, Taiwan, Trinidad und Tobago, Tschechische Republik, Turks- und Caicos-Inseln, Ungarn;

► *zur dritten Ländergruppe (Kürzung um 50 %):* Algerien, Antigua, Äquatorialguinea, Argentinien, Aserbaidschan, Bosnien und Herzegowina, Botsuana, Brasilien, Bulgarien, Chile, Cookinseln, Costa Rica, Dominica, Dominikanische Republik, Gabun, Grenada, Iran, Jamaika, Kasachstan, Kolumbien, Kuba, Lettland, Libanon, Libysch-Arabische Dschamahirija/Libyen, Litauen, Malaysia, Mauritius, Mazedonien, Mexiko, Montenegro, Namibia, Nauru, Niue, Palau, Panama, Polen, Rumänien, Russische Föderation, Serbien, Seychellen, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadien, Südafrika, Suriname, Türkei, Uruguay, Venezuela, Weißrussland/Belarus;

► *zur vierten Ländergruppe (Kürzung um 75 %):* Afghanistan, Ägypten, Albanien, Angola, Armenien, Äthiopien, Bangladesch, Belize, Benin, Bhutan, Bolivien, Burkina Faso, Burundi, China (VR), Dschibuti, Ecuador, Elfenbeinküste, El Salvador, Eritrea, Fidschi, Gambia, Georgien, Ghana, Guatemala, Guinea, Guinea-Bissau, Guyana, Haiti, Honduras, Indien, Indonesien, Irak, Jemen, Jordanien, Kambodscha, Kamerun, Kap Verde, Kenia, Kirgisistan, Kiribati, Komoren, Republik Kongo, D. R. Kongo, Demokratische VR Korea, Kosovo, Laos, Lesotho, Liberia, Madagaskar, Malawi, Malediven, Mali, Marokko, Marshallinseln, Mauretanien, Mikronesien, Moldan, Mongolei, Mosambik, Myanmar, Nepal, Nicaragua, Niger, Nigeria, Pakistan, Papua Neuguinea, Paraguay, Peru, Philippinen, Ruanda, Salomonen, Sambia, Samoa, Sao Tomé und Príncipe, Senegal, Sierra Leone, Simbabwe, Somalia, Sri Lanka, Sudan, Swasiland, Syrien, Tadschikistan, Tansania, Thailand, Timor-Leste, Togo, Tonga, Tschad, Tunesien, Turkmenistan, Tuvalu, Uganda, Ukraine, Usbekistan, Vannatu, Vietnam, Zentralafrikanische Republik.

Zur Ländergruppeneinteilung für die Vergangenheit s. folgende BMF-Schreiben: ab 2001 s. BMF v. 26.10.2000, BStBl. I 2000, 1502; ab 2004 s. BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637, mit Ergänzung durch BMF v. 9.2.2005, BStBl. I 2005, 369; ab 2008 s. BMF v. 9.9.2008, BStBl. I 2008, 936.

In der Ländergruppeneinteilung nicht enthaltene Staaten: Für Staaten, die nicht in der Ländergruppeneinteilung der FinVerw. enthalten sind, haben FA und Finanzgerichte Feststellungen zum Verhältnis der Pro-Kopf-Einkommen zu treffen. Diese Tatsachenfeststellungen sind für den BFH bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Es dürfte uE aus Vereinfachungsgründen vertretbar sein, eine spätere Ersteinstuung eines Staats in die Ländergruppeneinteilung auch für vorangegangene VZ zu übernehmen.

Rechtliche Bedeutung der Ländergruppeneinteilung: Die Ländergruppeneinteilung beruht auf einer Schätzung der „notwendigen und angemessenen“

Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 6 in den einzelnen Staaten. Sie gehört zu den Verwaltungsvorschriften, die für die Gerichte zwar nicht bindend sind. Sie sind jedoch, wenn sie wie hier Schätzungen zum Gegenstand haben, die auf Erfahrungen der FinVerw. beruhen, aus Gründen der Gleichbehandlung aller Stpfl. von den Steuergerichten zu beachten, soweit sie im Einzelfall nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen (BFH v. 5.10.1990 – III R 38/87, BFH/NV 1991, 299; v. 22.2.2006 – I R 60/05, BStBl. II 2007, 106). Die Rspr. hat die Schätzungsmethode der FinVerw. gebilligt, weil mit dem Pro-Kopf-Einkommen die tatsächlichen Lebensverhältnisse realitätsgerecht abgebildet werden und der erforderliche Datenvergleich durch die von der OECD für sämtliche Staaten durchgeführten Ermittlungen der jeweiligen Pro-Kopf-Einkommen sichergestellt ist (BFH v. 25.11.2010 – VI R 28/10, BStBl. II 2011, 283). Zwar wäre es uE an sich „gerechter“, nicht das Pro-Kopf-Einkommen, sondern das ausländische Existenzminimum festzustellen, weil der Höchstbetrag des Abs. 1 Satz 1 das inländische Existenzminimum abbildet und die volle Vergleichbarkeit der zwangsläufigen Unterhaltsbelastungen damit sichergestellt wäre. Doch ist schlicht zu konstatieren, dass die erforderlichen Daten hierfür nicht zur Verfügung stehen (KAMMETER, HFR 2011, 296).

Verfassungsrechtliche Würdigung: Das BVerfG hat sowohl die Ländergruppeneinteilung der FinVerw. und die hierzu ergangene Rspr. der Finanzgerichte als auch die Kürzung der Abzugshöchstbeträge bei nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfängern gem. Abs. 1 Satz 6 gebilligt (BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, NJW 1989, 666; s. Anm. 3).

c) Kürzung der Höchstbeträge („soweit“)

107

Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen bis zur Höhe der nach Maßgabe der Vereinfachungsregelung gekürzten Beträge. Die gekürzten Höchstbeträge sind auch dann maßgeblich, wenn die Unterhaltsverpflichtung des Stpfl. im Einzelfall tatsächlich höher ist (BFH v. 18.12.1996 – III B 71/95, BFH/NV 1997, 398); eine Kürzung der im Rahmen der geminderten Höchstbeträge geleisteten Aufwendungen ist aber unzulässig (FG Rhld.-Pf. v. 23.4.1981 – 3 K 270/80, EFG 1982, 30, rkr., betr. Unterhalt der Mutter in Syrien). Die Kürzung betrifft die Höchstbeträge gem. Satz 1 und 2, den anrechnungsfreien Betrag gem. Satz 5 (s. Anm. 99) und das „geringe Vermögen“ iSd. Satz 4 (s. Anm. 85).

Kürzung, wenn Empfänger vorübergehend im Inland: Befindet sich der Unterhaltsempfänger vorübergehend besuchsweise im Inland, ohne unbeschr. stpfl. zu werden, so ist Abs. 1 Satz 6 seinem eindeutigen Wortlaut nach ebenfalls anwendbar. Die Kürzung der Höchstbeträge gilt danach auch für die Dauer des Inlandsaufenthalts (BFH v. 5.6.2003 – III R 10/02, BStBl. II 2003, 714; glA KANZLER, FR 2003, 975, wonach bei längerfristigen Aufenthalten aber verfassungskonforme Auslegung geboten sein könnte).

Keine Rechts- sondern Tatfrage ist es, in welcher Höhe Unterhaltsaufwendungen anlässlich solcher Besuche angefallen sind. Hat der Stpfl. seine tatsächlichen Aufwendungen (zB für Verköstigung) nicht nachgewiesen, können diese in Höhe des inländischen existenznotwendigen Bedarfs je Tag geschätzt werden (8004 € : 12 Monate : 30 Tage; BFH v. 5.6.2003 – III R 10/02, BStBl. II 2003, 714; krit. HUFELD in KSM, § 33a Rn. B 84; DÜRR, Information StW 2003, 689, wonach im Einzelfall auch eine niedrigere Schätzung sachgerecht sein kann, weil übliche Aufwendungen für Wohnung, Kleidung uÄ regelmäßig nicht anfallen dürften).

108 **3. Begrenzung durch Abs. 1 Satz 1 bis 5 (Satz 6 Halbs. 1)**

Die nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats notwendigen und angemessenen Aufwendungen sind höchstens mit dem Betrag abziehbar, „der sich nach den Sätzen 1 bis 5 ergibt“. Die abziehbaren Aufwendungen für nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger sind danach selbst dann nur im Rahmen der Höchstbeträge nach Satz 1 und 2 und der anrechnungsfreien Grenze nach Satz 5 zu berücksichtigen, wenn nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats von einem höheren Existenzminimum als im Inland auszugehen wäre. Diese bislang nur theoretische Möglichkeit bedurfte der Regelung, um klarzustellen, dass Abs. 1 Satz 1 bis 5 Vorrang vor Satz 6 haben; Satz 6 Halbs. 1 enthält daher entsprechend seiner Entstehungsgeschichte (s. Anm. 103) nur eine Ermächtigung zur Kürzung abziehbarer Aufwendungen.

109 **4. Beurteilung der gesetzlichen Unterhaltspflicht nach inländischen Maßstäben (Satz 6 Halbs. 2)**

Anwendungsbereich der Sonderregelung: Ob der Stpfl. gesetzlich unterhaltspflichtig ist und sich deswegen den Aufwendungen aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann, ist nach inländ. Maßstäben zu beurteilen (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2). Diese Sonderregelung gilt nur für den Anwendungsbereich des Satz 6.

Auswirkung der Regelung: Bei Prüfung der gesetzlichen Unterhaltspflicht vermeidet Satz 6 Halbs. 2 die uU erforderliche Beweiserhebung über ausländ. Recht (§ 155 FGO iVm. § 293 ZPO). Die Regelung kann sich im Einzelfall auch vorteilhaft für den Stpfl. auswirken, wenn etwa nach ausländischem Recht keine, nach deutschem Recht aber sehr wohl eine Unterhaltspflicht besteht.

Inländische Maßstäbe: Mit „inländischen Maßstäben“ iSv. Satz 6 ist das inländische Recht gemeint. Ob ein gesetzlicher Unterhaltsanspruch besteht, richtet sich ausschließlich nach den Vorschriften des BGB und des LPartG, also nach deutschem Unterhaltsrecht. Das ausländische Unterhaltsrecht ist nicht maßgeblich, selbst wenn es aufgrund des deutschen internationalen Privatrechts (Art. 18 Abs. 1 Satz 1 EGBGB) im Inland für den Stpfl. und den Unterhaltsberechtigten verbindlich anzuwenden ist und somit eine Unterhaltsverpflichtung des Stpfl. begründet.

BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760; v. 27.7.2011 – VI R 13/10, BStBl. II 2011, 965; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 33; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 123; PUST in LBP, § 33a Rn.143; MELLINGHOFF in KIRCHHOF X. § 33a Rn.35; KANZLER, FR 2002, 1244; aA PAUS, DStZ 2003, 306; HUFELD in KSM, § 33a Rn. B 79.

Stellungnahme: Der hM ist uE zu folgen. Es ist bereits fraglich, ob der Wortlaut des Abs. 1 Satz 6 die Auslegung zulässt, dass mit den „inländischen Maßstäben“ auch die Vorschriften des Internationalen Privatrechts, bei denen es sich in der Tat grds. um nationales deutsches Recht handelt (THORN in PALANDT, 70. Aufl. 2011, Vor EGBGB 3 Rn. 2), gemeint sind (so wohl HUFELD in KSM, § 33a Rn. B 79 f.; KANZLER, FR 2012, 91), denn mit der im Internationalen Privatrecht angeordneten grundsätzlichen Geltung des ausländischen Unterhaltsrechts (vgl. Art. 3 Abs. 1 des Haager Protokolls über das auf Unterhaltspflichten anzuwendende Recht; hierzu und zur Vorgängervorschrift des Art. 18 Abs. 1 Satz 1 EGBGB Hohloch in Erman, Art. 18 EGBGB Rn. 1) würde das ausländische Recht zum Regelmaßstab für die Beurteilung der gesetzlichen Unterhaltspflicht erhoben. Im klassischen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 6 würde al-

so nicht das inländische, sondern das ausländische Recht den Maßstab bilden und die Aussage des Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 somit in sein Gegenteil verkehren. Der Gesetzgeber, der sich im Unterhaltsrecht mit Art. 18 Abs. 1 Satz 1 EGBGB für die grundsätzliche Geltung des ausländischen Rechts ausgesprochen hat, wollte diese Regel uE für den steuerlichen Bereich spezialgesetzlich bewusst außer Kraft setzen und die Abziehbarkeit der Unterhaltsaufwendungen auf das nach „inländischen Maßstäben“ zwangsläufige Maß beschränken. Ansonsten hätte es des zweiten Halbsatzes in Satz 6 gar nicht bedurft. Der BFH weist zu Recht auf die Entstehungsgeschichte der Norm hin, wonach der historische Gesetzgeber erkennbar an inländische Unterhaltspflichten anknüpfen wollte. Dass die Anwendung des Gesetzes in der Auslegung des BFH nicht zu gleichheitswidrigen Ergebnissen führt, hat der BFH überzeugend und vom BVerfG gebilligt (BVerfG v. 24.5.2005 – 2 BvR 1683/02, BFH/NV 2005, Beil. 4, 361) dargelegt. Es kann daher dahinstehen, ob eine verfassungskonforme Auslegung angesichts des klaren Wortlauts überhaupt möglich wäre, jedenfalls ist sie nicht geboten.

Wegen der Verbindlichkeit der inländischen Maßstäbe können daher Unterhaltsleistungen an Verwandte in der Seitenlinie (zB Geschwister und Nichten) oder an Verschwägerete nicht abgezogen werden, selbst wenn das ausländische Recht eine gesetzliche Unterhaltspflicht vorsieht (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760).

Da es sich bei den Verschwägerten aber um die Verwandten des Ehegatten des Stpfl. handelt und für den Unterhaltsabzug die gesetzliche Unterhaltsberechtigung gegenüber dem Ehegatten des Stpfl. genügt (s. Anm. 40), ist stets zu prüfen, ob die verschwägete Person einen Unterhaltsanspruch gegen den Ehegatten hat. Die Abziehbarkeit der Aufwendungen an die verschwägete Person (zB die Stieftochter) ist dann auf „Umwegen“ möglich.

Einstweilen frei.

110–112

VII. Aufteilung des Abzugsbetrags bei Unterhaltsgewährung durch mehrere Steuerpflichtige (Abs. 1 Satz 7); Unterhaltsleistungen an mehrere Personen

1. Unterhaltsgewährung durch mehrere Steuerpflichtige

113

Tragen mehrere Stpfl. die Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung eines Unterhaltsempfängers, so ermäßigt sich nach Abs. 1 Satz 7 der Höchstbetrag für jeden Stpfl. auf den Betrag, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht. Der anrechnungsfreie Betrag ist uE ebenfalls entsprechend zu ermäßigen. Ist diese Teilung nicht möglich, zB bei gemeinsamer Haushaltsführung mit dem Unterhaltsempfänger und damit verbundenen Sachleistungen, so sind die Aufwendungen im Wege der Schätzung aufzuteilen.

Bedeutung der Aufteilungsvorschrift: Der sprachlich missglückte Abs. 1 Satz 7 soll nach der Gesetzesbegründung sicherstellen, dass bei Unterhaltsgewährung durch mehrere Stpfl. kein höherer Betrag als bei Unterhaltsleistungen durch eine Person gewährt wird (BTDrucks. II/481, 92). Für die Auslegung des Abs. 1 Satz 7 folgt daraus, dass die Aufteilung nur auf diejenigen Stpfl. anzuwenden ist, die die Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung nach Abs. 1 erfüllen (BFH v. 21.7.1961 – VI 201/60, BStBl. III 1961, 437; v. 18.12.1970 – VI R 112/68, BStBl. II 1971, 300; v. 6.6.1986 – III R 212/81, BStBl. II 1986, 805;

§ 33a Anm. 113–115 B. Abs. 1: StErmäßigung Unterhalt/Berufsausb.

glA BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 21). Die Bedeutung der Aufteilungsvorschrift erschöpft sich jedoch nicht im Prinzip der Einmalgewährung des Freibetrags; sie soll darüber hinaus verhindern, dass sich Unterhaltsleistungen verschiedener Stpfl. für denselben Unterhaltsempfänger wegen Abs. 1 Satz 5 gegenseitig ausschließen (glA BFH v. 18.12.1970 – VI R 112/68, BStBl. II 1971, 300). Die Aufwendungen der an der Aufteilung teilnehmenden Stpfl. sind daher keine „anderen“ Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers, die den Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 5 mindern (s. auch Anm. 92). Dieser Zweck der Aufteilungsvorschrift gebietet uE nicht, dass jeder Unterhaltsleistende auch tatsächlich einen anteiligen Freibetrag erhält; es genügt, dass er die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt. Unterlässt daher ein Stpfl. die Antragstellung, so werden seine Unterhaltsleistungen nicht zu „anderen“ Bezügen, die den übrigen Stpfl. anzurechnen wären; auch die Aufteilung nach Satz 7 würde sich dadurch nicht ändern.

Folgerungen aus der Auslegung des Satz 7: Beiträge Unterhaltsleistender, die nicht die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen, führen daher nicht zur anteiligen Kürzung des Freibetrags eines weiteren Unterhaltsleistenden nach Satz 7; sie mindern jedoch als „andere“ Einkünfte und Bezüge dessen Freibetrag nach Satz 7; so zB die Aufwendungen eines nicht unbeschr. stpfl. Unterhaltsleistenden (FG Freiburg v. 1.9.1964, EFG 1965, 70, rkr., betr. Unterhaltsleistungen des Sohnes aus Kanada; glA BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588); ebenso Aufwendungen des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, der den SA-Abzug (Realsplitting) gewählt hat, oder Unterhaltsleistungen im Rahmen einer intakten Ehe oder auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft (BFH v. 6.6.1986 – III R 212/81, BStBl. II 1986, 805, s. Anm. 92) und schließlich Unterhaltsaufwendungen, die nicht zwangsläufig erbracht werden (vgl. FG Nürnberg v. 30.10.1985 – V 281/84, EFG 1986, 181, rkr., betr. Unterhaltsleistungen des Vaters einer getrennt lebenden Ehefrau).

Berechnungsbeispiel für die Aufteilung gem. Abs. 1 Satz 7 s. BMF v. 7.6.2010, BStBl. I 2010, 588 – Tz. 20. Zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger s. Anm. 114.

2. Unterhaltsleistungen an mehrere Personen

114 a) Aufteilung der Gesamtaufwendungen

Aufteilungsgrundsatz: Abs. 1 Satz 1 gilt für Unterhaltsleistungen an jeden Berechtigten, der die Voraussetzungen des Abzugs erfüllt. Die in Abs. 1 vorgesehenen Beträge sind daher auf jede unterhaltene Person gesondert anzuwenden und getrennt zu ermitteln. Grundsätzlich wird der Unterhalt jedem Berechtigten gegenüber gesondert erbracht, so dass dieser Aufteilung auch stl. zu folgen ist, wenn sie nicht offensichtlich missbräuchlich (§ 42 AO) vorgenommen wurde.

Ausnahme: Bei Zahlung eines Gesamtbetrags zB an Mitglieder einer Haushaltsgemeinschaft ist jedoch eine Aufteilung geboten, insbes. wenn bei einzelnen Empfängern ein Abzugsverbot eingreift (wie bei nicht unterhaltsberechtigten Geschwistern oder Kindern, für die ein Anspruch auf Kindergeld oder Freibetrag besteht) oder eigene Einkünfte und Bezüge anzurechnen sind.

115 b) Grundsatz: Pro-Kopf-Aufteilung bei Gesamtaufwendungen

Haushaltsgemeinschaften: Der BFH hat sich nach dem Vereinfachungszweck der „stark typisierenden Regelung“ grds. für die sog. „Pro-Kopf-Aufteilung“ als

allgemeinen Aufteilungsmaßstab entschieden und eine Aufteilung unter Berücksichtigung eines unterschiedlich hohen Lebensbedarfs abgelehnt. Bei einem Zusammenleben mehrerer unterstützter Personen kann daher grds. auch nicht darauf abgestellt werden, an welchen der Angehörigen jeweils Teilbeträge überwiesen oder bar übergeben wurden. In die Aufteilung sind auch unterhaltene Personen einzubeziehen, die nicht unterhaltsberechtigt sind (BFH v. 12.11.1993 – III R 39/92, BStBl. II 1994, 731; v. 19.5.2004 – III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631). Eine Haushaltsgemeinschaft liegt in Anlehnung an die Legaldefinition der „Haushaltsgemeinschaft“ in § 24b Abs. 2 Satz 2 nur dann vor, wenn über das bloße gemeinsame Wohnen hinaus quasi „aus einem Topf“ gewirtschaftet wird. Liegt eine Haushaltsgemeinschaft nicht vor, ist der Zahlungszweckbestimmung des Stpfl. zu folgen (BFH v. 5.5.2010 – VI R 29/09, BStBl. II 2011, 116).

Für Zeiträume bis 1985 ging der BFH bereits von der unterschiedlosen Aufteilung nach Köpfen aus (BFH v. 14.5.1982 – VI R 136/80, BStBl. II 1982, 776), wogegen während der Geltung unterschiedlicher Abzugshöchstbeträge für unterhaltene Personen über bzw. unter 18 Jahren ab VZ 1986 einheitliche Unterhaltsleistungen grds. im Verhältnis der für diese Personengruppen jeweils geltenden Höchstbeträge aufzuteilen waren (BFH v. 22.1.1993 – III R 4/92, BStBl. II 1993, 493; v. 19.2.1993 – III R 42/92, BStBl. II 1993, 495).

c) Weitere Aufteilungsfragen

116

Anrechnung von Kindergeldbeträgen: Erbringt ein Stpfl. Unterhaltsleistungen an im gemeinsamem Haushalt lebende unterhaltsberechtigte Personen und gehören zu der Haushaltsgemeinschaft auch Kinder, für die der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld hat, so kommt eine Steuerermäßigung gem. § 33a Abs. 1 für andere Personen als die beim Kindergeld berücksichtigungsfähigen Kinder nur insoweit in Betracht, als die Unterhaltsleistungen des Stpfl. insgesamt den Betrag des von ihm empfangenen Kindergelds übersteigen (BFH v. 11.11.1988 – III R 261/83, BStBl. II 1989, 278).

Opfergrenze: Auch bei Gesamtzuwendungen an eine Haushaltsgemeinschaft (bestehend zB aus Ehegatte, Kindern und Eltern) sind die Grundsätze der sog. Opfergrenze (s. Anm. 43) zu beachten (BFH v. 12.11.1993 – III R 39/92, BStBl. II 1994, 731). Wegen der vorrangigen Berücksichtigung des Lebensbedarfs des Stpfl., seines Ehegatten und seiner Kinder kann es dazu kommen, dass die Opfergrenze nicht überschritten wird und eine Steuerermäßigung im Hinblick auf weitere, nicht privilegierte Unterhaltsberechtigte, zB die Eltern, ausscheidet. Die weitere Folge der Nichtberücksichtigung der Eltern besteht darin, dass der Gesamtbetrag der einheitlich an die Haushaltsgemeinschaft geleisteten Unterhaltszahlungen nach Köpfen nur noch zwischen Ehegatten und Kindern aufzuteilen ist (BFH v. 30.6.1989 – III R 258/83, BStBl. II 1989, 1009; v. 30.6.1989 – III R 149/85, BFH/NV 1990, 225).

Einstweilen frei.

117–120

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausbildungsfreibetrag**

Schrifttum: KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 25/93, FR 1994, 579; Ross, Auswirkungen des Familienleistungsausgleichs auf die übrigen steuerlichen Kinderkomponenten und auf die Steuerberechnung, DStZ 1997, 140; HEUERMANN, Anmerkung zu BFH IX R 15/99, HFR 2002, 186; LEHMANN, Einnahmen nach BAföG und der Freibetrag bei auswärtiger Unterbringung zwecks Ausbildung (§ 33a Abs. 2 S. 1 EStG), FR 2009, 466; HÖLSCHIEDT, Ausbildungsfreibetrag und Verfassungsrecht, NWB 2011, 1782.

I. Grundsätzliche Voraussetzungen und Rechtsfolge (Abs. 2 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen

121 a) Volljähriges Kind

Altersvoraussetzungen: Das Kind muss volljährig sein, also das 18. Lebensjahr vollendet haben. Das ist mit Ablauf des Tages der Fall, der dem sog. 18. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB); also bei Geburt am 1.2.1993 zum 31.1.2011, so dass der Freibetrag für VZ 2011 ohne Kürzungsmonat (Abs. 3 Satz 1) zu berücksichtigen wäre (s. Anm. 141).

Ein Höchstalter enthält Abs. 2 nicht. Allerdings ergeben sich aus der Abhängigkeit des Freibetrags von der Berücksichtigungsfähigkeit des Kindes im Familienleistungsausgleich Altersgrenzen. So kann der Freibetrag für das über 25 Jahre alte Kind grds. nicht mehr angesetzt werden (§ 32 Abs. 4 Satz 1). Zu Ausnahmen s. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 sowie die Übergangsregelung in § 52 Abs. 40 Satz 7.

Minderjährige Kinder sind vom Anwendungsbereich der Norm ausgeschlossen. Die Berufsausbildungsaufwendungen sind mit den Freibeträgen des § 32 Abs. 6 oder dem Kindergeld typisierend abgegolten. Der Ausschluss Minderjähriger vom Ausbildungsfreibetrag ist nicht verfassungswidrig (s. Anm. 4).

122 b) Anspruch auf Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder Kindergeld

Maßgeblichkeit der Anspruchsberechtigung: Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es allein darauf an, dass ein Anspruch nach § 32 Abs. 6 oder nach §§ 62, 63 objektiv besteht. Es gelten dieselben Rechtsgrundsätze wie im Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 83).

Mit dem Merkmal „oder“ zeigt das Gesetz, dass es ausreicht, wenn alternativ entweder ein Anspruch auf die Freibeträge oder das Kindergeld besteht. Weil jeder Elternteil Anspruch auf den einfachen Kinderfreibetrag hat (§ 32 Abs. 6 Satz 1), kann jeder für sich den Sonderbedarfsfreibetrag beanspruchen. Wegen der somit möglichen Anspruchskonkurrenz musste der Gesetzgeber in Satz 3–5 Aufteilungsregelungen treffen (s. Anm. 133 ff.).

Da nach dem Gesetzeswortlaut der „Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ genügt, ist es nicht erforderlich, dass dem Stpfl. Kindergeld und beide in § 32 Abs. 6 geregelten Freibeträge zustehen. Beide Freibeträge sind im Grundsatz selbständig übertragbar (BFH v. 18.5.2006 – III R 71/04, BStBl. II 2008, 352), so dass die Anspruchsberechtigung für einen der beiden Freibeträge für die Anwendung des § 33a Abs. 2 ausreichend ist. So kann der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 1 an den

anderen Elternteil übertragen werden und der Betreuungsfreibetrag beim Stpfl. verbleiben (s. § 32 Anm. 186 und 189; aA R 32.14 Abs. 4 EStR 2008). Dagegen spielt die selbständige Übertragbarkeit des Betreuungsfreibetrags gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 keine Rolle, weil sie nur minderjährige Kinder betrifft.

Anspruchsberechtigung von Groß- und Stiefeltern: Sie ist gegeben, wenn die Freibeträge auf sie gem. § 32 Abs. 6 Satz 7 übertragen wurden oder sie selbst gem. §§ 62 Abs. 1, 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 kindergeldberechtigt sind (glA MELLINGHOFF in KIRCHHOF X. § 33a Rn. 56; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 305; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 45; Ross, DStZ 1997, 140). Ihre Berechtigung setzt zwar nach den genannten Bestimmungen die Haushaltsaufnahme des Stiefkindes oder des Enkelkindes voraus. Die Zugehörigkeit zum großelterlichen Haushalt schließt jedoch „auswärtige Unterbringung“ iSd. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 124) nicht notwendig aus. So gehört zB das bei den Großeltern aufgewachsene Enkelkind, wenn es nach Volljährigkeit auswärts studiert und am Studienort auswärtig untergebracht ist, gleichwohl regelmäßig noch zum großelterlichen Haushalt, wenn es am Studienort keinen eigenen unabhängigen Haushalt führt und am Wochenende und in den Semesterferien in die großelterliche Wohnung zurückkehrt, in der ihm weiterhin ein Zimmer zur Verfügung steht (BFH v. 23.4.2002 – IX R 52/99, BStBl. II 2003, 234; s. auch § 64 Anm. 9; HEUERMAN, HFR 2002, 186).

Wegfall oder Begr. der unbeschränkten StPflcht des Kindes im Veranlagungszeitraum: Der Stpfl. erhält einen Freibetrag (vgl. § 32 Abs. 6 Satz 4) und damit auch den Ausbildungsfreibetrag für den gesamten VZ, ggf. zeitanteilig nach Abs. 2 Satz 2 gemindert (s. Anm. 132).

c) Berufsausbildung des Kindes

123

Der Begriff „Berufsausbildung“ ist identisch mit dem gleichlautenden Begriff in Abs. 1 Satz 1 und beide Merkmale stimmen ihrerseits mit dem Begriff „für einen Beruf ausgebildet“ in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a überein. Wegen der Einzelheiten s. Anm. 35 und § 32 Anm. 92 ff.

Zum Ausbildungszeitraum, der für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 und die Kürzungsregelung in Abs. 3 Satz 1 maßgeblich ist, rechnen auch unterrichts- und vorlesungsfreie Zeiten (BFH v. 22.3.1996 – III R 7/93, BStBl. II 1997, 30) sowie Unterbrechungszeiten wegen Erkrankung oder Mutterschutz (BFH v. 14.10.2003 – VIII R 56/01, BStBl. II 2004, 123); nicht aber die Ausbildungsunterbrechung zum Zwecke der Betreuung eines eigenen Kindes (BFH v. 24.9.2009 – III R 79/06, BFH/NV 2010, 614) oder wegen Inhaftierung (FG Ba-Württ. v. 30.3.2011, Juris, nrkr., Az. BFH III R 27/11; aA BFH v. 20.7.2006 – III R 69/04, BFH/NV 2006, 2067). Wegen der Einzelheiten s. § 32 Anm. 92 ff.

d) Auswärtige Unterbringung des Kindes

124

Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushalts: Nach stRspr. des BFH liegt eine auswärtige Unterbringung dann vor, wenn das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern oder des sonst Kindergeldberechtigten wohnt und verpflegt wird, dh., wenn es räumlich und hauswirtschaftlich aus dem Haushalt der Eltern ausgegliedert ist.

BFH v. 25.10.1957 – VI 175/56 U, BStBl. III 1957, 444; v. 26.5.1971 – VI R 203/68, BStBl. II 1971, 627; v. 8.2.1974 – VI R 322/69, BStBl. II 1974, 299; v. 5.11.1982 – VI R 47/79, BStBl. II 1983, 109; v. 26.1.1994 – X R 94/91, BStBl. II 1994, 544; v. 23.4.2002 – IX R 52/99, BStBl. II 2003, 234; glA R 33a.2 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStR 2008.

Führen die Eltern des Kindes zB wegen Ehescheidung oder aus beruflichen Gründen (doppelte Haushaltsführung) getrennte Haushalte, so liegt eine auswärtige Unterbringung nicht vor, wenn das Kind bei einem Elternteil oder anderen Kindergeld- oder Freibetragsberechtigten wohnt.

BFH v. 25.10.1957 – VI 175/56 U, BStBl. III 1957, 444; v. 28.2.1968 – VI R 329/67, BStBl. II 1968, 494, betr. geschiedene Eltern; v. 24.4.1986 – III R 179/80, BStBl. II 1986, 836, betr. Unterbringung Minderjähriger im Haushalt der kindergeldberechtigten Pflegeeltern; v. 5.2.1988 – III R 21/87, BStBl. II 1988, 579; v. 8.6.1990 – III R 107/88, BStBl. II 1990, 898, betr. Unterbringung im ausländischen Familienhaushalt; glA H 33a.2 „Auswärtige Unterbringung“ EStH 2010. Dagegen liegt auswärtige Unterbringung vor, wenn das Kind im ausländischen Haushalt der Großeltern wohnt (BFH v. 12.11.1993 – III R 39/92, BStBl. II 1994, 731). Die im Ausland lebenden Großeltern haben selbst keinen eigenen Anspruch auf den Ausbildungsfreibetrag, weil ihnen weder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 noch Kindergeld (§ 61 Abs. 1) zustehen.

Die Dauer der Unterbringung ist nach der Rspr. des BFH ein wesentliches Merkmal für den Begriff der „auswärtigen Unterbringung“. Eine solche setzt ein auf eine bestimmte Dauer abgestelltes Wohnen außerhalb des elterlichen Haushalts bzw. ein auswärtiges Wohnen von gewisser Dauerhaftigkeit voraus (BFH v. 26.5.1971 – VI R 203/68, BStBl. II 1971, 627; v. 29.9.1989 – III R 304/84, BStBl. II 1990, 62; glA H 33a.2 „Auswärtige Unterbringung“ EStH 2010).

An der Dauerhaftigkeit fehlt es bei einem dreiwöchigen Auslandspraktikum (BFH v. 29.9.1989 – III R 304/84, BStBl. II 1990, 62; v. 25.3.1983 – VI R 188/81, BStBl. II 1983, 457), bei einer Klassenfahrt nach Berlin (BFH v. 5.11.1982 – VI R 47/79, BStBl. II 1983, 109) oder bei vorübergehender auswärtiger Unterbringung während der Ableistung eines sechswöchigen Praktikums außerhalb der Universität (BFH v. 20.5.1994 – III R 25/93, BStBl. II 1994, 699; aA KANZLER, FR 1994, 579).

Der BFH hat noch nicht entschieden, welcher Mindestzeitraum zur Annahme einer auswärtigen Unterbringung erforderlich ist. Er spricht aber davon, dass die räumliche Selbständigkeit des Kindes während der gesamten Ausbildung oder doch eines bestimmten Ausbildungsabschnitts, wie etwa eines Studiensemesters oder auch noch eines Studientrimesters, bestehen muss (BFH v. 5.11.1982 – VI R 47/79, BStBl. II 1983, 109; v. 20.5.1994 – III R 25/93, BStBl. II 1994, 699; aA KANZLER, FR 1994, 579, wonach im Hinblick auf die Zwölfstelregelung in Abs. 3 Satz 1 die Mindestdauer ein Monat betragen sollte. Dem ist uE zuzustimmen).

Einzelfälle auswärtiger Unterbringung: Dem Begriff der auswärtigen Unterbringung entsprechend wird der Ausbildungsfreibetrag auch für die Unterbringung des Kindes in einer Ganztagespflegestelle gewährt, wobei Wochenendheimfahrten ebenso unschädlich sind (BFH v. 26.5.1971 – VI R 203/68, BStBl. II 1971, 627) wie sonstige Besuchsaufenthalte in der elterlichen Wohnung, wenn das Kind auswärts wohnt und ausgebildet wird (BFH v. 22.4.1994 – III R 22/92, BStBl. II 1994, 887). Keine auswärtige Unterbringung liegt indes bei täglichen Fahrten zur auswärtigen Ausbildungsstätte vor (BFH v. 4.8.1960 – IV 384/58, DB 1960, 1201). Maßgebend ist allein das Bereithalten einer ständigen Wohngelegenheit außerhalb des Haushalts der Eltern oder eines Elternteils (BFH v. 26.5.1971 – VI R 203/68, BStBl. II 1971, 627); deshalb ist auch die Unterbringung in einer ETWohnung des Stpfl. eine auswärtige Unterbringung (BFH v. 26.1.1994 – X R 94/91, BStBl. II 1994, 544). Der Freibetrag steht dem Stpfl. auch zu, wenn das Kind heiratet und eine eheliche Wohnung bezieht (BFH v. 8.2.1974 – VI R 322/69, BStBl. II 1974, 299), selbst wenn das Kind die Berufsausbildung erst nach der Heirat begonnen hat (BFH v. 21.3.1975 – VI R 174/72, BStBl. II 1975, 488). Die Unterbringung am Wohnort der Eltern erfüllt

den Begriff der auswärtigen Unterbringung, solange das Kind außerhalb des elterlichen Haushalts wohnt. Die früher in den Richtlinien (Abschn. 190 Abs. 5 EStR 1955; Abschn. 39b Abs. 6 LStR 1955) enthaltene Einschränkung, wonach eine auswärtige Unterbringung nur in einer anderen politischen Gemeinde als dem elterlichen Wohnort anerkannt wurde, hat der BFH ausdrückl. abgelehnt (BFH v. 25.10.1957 – VI 175/56 U, BStBl. III 1957, 444). Auswärtige Unterbringung ist auch dann zu bejahen, wenn das Kind in einer anderen Wohnung desselben Mietshauses wohnt (FG Hamb. v. 27.10.1981 – III 121/79, EFG 1982, 248, rkr.; aA FG Berlin v. 4.5.1977 – VI 187/76, EFG 1977, 428, rkr., offengelassen BFH v. 23.7.1997 – X R 121/94, BFH/NV 1998, 159). Bei krankheitsbedingter auswärtiger Unterbringung eines Kindes in einem Heim oder Sonderschule zu Behandlungszwecken können die Aufwendungen nach § 33 abgezogen werden, der Ausbildungsfreibetrag ist daneben nicht zu gewähren (BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278).

e) Abgeltung eines Sonderbedarfs; Antragstellung

125

Kein Aufwandsnachweis: Das Gesetz unterstellt typisierend, dass dem Stpfl. wegen der auswärtigen Unterbringung des auszubildenden volljährigen Kindes Mehraufwendungen, insbes. Wohnungskosten, entstehen. Für die Anwendung des Abs. 2 Satz 1 ist es daher nicht erforderlich, dass der Stpfl. Berufsausbildungskosten im Einzelnen nachweist. Der Freibetrag ist ihm auch dann zu gewähren, wenn im Einzelfall feststeht, dass ihm keinerlei Aufwendungen entstanden sind.

Wohl aA HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 298; H 33a.2 „Aufwendungen für die Berufsausbildung“ EStH 2010. Die Ausführungen der FinVerw. sind uE im amtlichen EStH unzutreffend, zumindest aber irreführend. Die dort genannten BFH-Urteile (v. 22.3.1996 – III R 7/93, BStBl. II 1997, 30; v. 23.2.1994 – X R 131/93, BStBl. II 1994, 694) betreffen die Rechtslage bis VZ 2001. Das „Erwachsen von Aufwendungen“ war nach alter Rechtslage tatbestandliche Voraussetzung für den Ausbildungsfreibetrag. Dem Stpfl. mussten typische Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes (zB Studiengebühren, Bücherkosten, Fahrtkosten usw.) entstanden sein, was zwar nicht der Höhe, aber doch dem Grunde nach nachzuweisen war. Diese Rspr. ist überholt. Seit der Umgestaltung des Abs. 2 zu einem Sonderbedarfsfreibetrag durch das 2. FamFöRG v. 16.8.2001 (s. Anm. 2) wird der Aufwand v. Gesetz typisierend unterstellt. Dann kann das „Erwachsen von Aufwendungen“ aber auch keine Voraussetzung für die Freibetragsgewährung sein. Ein solches Tatbestandsmerkmal ist im Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 daher auch nicht – mehr – zu finden. GLA HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 1; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX, § 33a Rn. 44.

Andererseits kann der Stpfl. wegen der abgeltenden Wirkung des Ausbildungsfreibetrags 924 € übersteigende Kosten stl. weder nach Abs. 2 Satz 1 noch – wegen Abs. 4 – nach § 33 geltend machen (BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341, betr. Studiengebühren; s. Anm. 152).

Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung zur Berufsausbildung ist nicht zu prüfen, da der Tatbestand dies nicht vorsieht. Auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung oder für die Berufsausbildung kommt es daher nicht an. Der Ausbildungsfreibetrag ist also zB auch dann zu gewähren, wenn das Kind aus rein persönlichen Gründen die elterliche Wohnung verlassen hat (s. Anm. 10).

Antragsabhängigkeit: Der Ausbildungsfreibetrag wird nicht von Amts wegen gewährt, er muss vom Stpfl. ausdrückl. oder zumindest konkludent (BFH v. 30.10.2003 – III R 24/02, BStBl. II 2004, 394) beantragt werden. Die Antragsabhängigkeit ergibt sich aus der Formulierung „kann ... abziehen“ in Abs. 2

Satz 1 und der Zugehörigkeit der Steuerermäßigung zum Regelungskomplex der agB (s. Anm. 17).

126 2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Abzug eines Freibetrags vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Höhe des Freibetrags: Der Freibetrag beträgt 924 € im Kj. Das entspricht einem Monatsbetrag von 77 €. Denkt man nur an die üblichen Unterkunftskosten von Studenten, ist offensichtlich, dass der Sonderbedarf nicht realitätsgerecht zum Abzug zugelassen wird (HÖLSCHIEDT, NWB 2011, 1782). Verfassungsrechtlich ist dies jedoch nicht zu beanstanden (s. Anm. 4)

Zeitanteilige Kürzung: Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 nicht wenigstens an einem Tag erfüllt sind, ermäßigt sich der Freibetrag gem. Abs. 3 Satz 1 um je ein Zwölftel (s. Anm. 141).

Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte: s. hierzu Anm. 62 zum entsprechenden Merkmal in Abs. 1 Satz 1.

127–131 Einstweilen frei.

132 II. Minderung des Ausbildungsfreibetrags für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder (Abs. 2 Satz 2)

Die Bestimmung war bis VZ 2011 in Satz 3 enthalten. Durch den Wegfall der bis dahin in Satz 2 geregelten Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes auf den Ausbildungsfreibetrag (s. Anm. 2 zum StVereinfG 2011) wurde die Umstellung erforderlich.

Nicht unbeschr. estpfl. ist das Kind, wenn § 1 Abs. 1 bis 3 nicht erfüllt sind. Hinsichtlich Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt gelten die Begriffsbestimmungen der §§ 8, 9 AO. Bei der Beurteilung der Frage des Wohnsitzes oder des tatsächlichen Aufenthalts von Kindern, die sich ausbildungsbedingt im Ausland aufhalten, können die im Kindergeldrecht zu § 63 Abs. 1 Satz 3 entwickelten Rechtsgrundsätze herangezogen werden (s. § 63 Anm. 18). Danach steht der Beibehaltung des inländischen Wohnsitzes eine vorübergehende Trennung vom inländischen Wohnort aufgrund einer Unterbringung am ausländischen Studien- oder Ausbildungsort nicht entgegen. Bei von vornherein auf mehr als ein Jahr angelegten Auslandsaufenthalten behält das Kind seinen Wohnsitz jedoch nur bei, wenn es die inländische Wohnung zum zwischenzeitlichen Wohnen in ausbildungsfreien Zeiten nutzt (BFH v. 23.11.2000 – VI R 107/99, BStBl. II 2001, 294). Regelmäßig wird also die Absolvierung eines einzelnen Auslandssemesters an der unbeschränkten Stpfl. des Kindes nichts ändern, wenn die inländische Wohnung beibehalten wird; dagegen führt der Antritt eines mehrjährigen, nur durch kurzfristige Besuchsaufenthalte unterbrochenen Auslandsstudiums zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2.

Bei einem unterjährigem Weg- oder Zuzug des Kindes vom bzw. ins Inland wird nur der auf die Ausbildungszeit im Ausland entfallende anteilige Freibetrag vermindert. Für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, wird der jeweils höhere Betrag angesetzt (R 33a.4 Abs. 1 EStR).

Minderung des „vorstehenden Betrags“ bedeutet, dass der Ausbildungsfreibetrag von 924 € zu kürzen ist. Eine Erhöhung dieses Betrags wegen besonders

hoher Lebenshaltungskosten im Ausland kommt nach dem Wortlaut der Norm nicht in Betracht.

„Nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 6“ bedeutet, dass sich der Ausbildungsfreibetrag entsprechend der zu Abs. 1 Satz 6 ergangenen Ländergruppeneinteilung der FinVerw. bestimmt (LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 51; HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 13; HEGER in BLÜMICH, § 33a Rn. 326); er ermäßigt sich also ggf. um 25, 50 oder 75 % (s. Anm. 106 zur Ländergruppeneinteilung).

Stellungnahme: Die früher hier bis Lfg. 152 geäußerte Kritik an der Heranziehung der Ländergruppeneinteilung (elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) wird aufgegeben. Sie betraf die Ausbildungsfreibeträge des Abs. 2 aF. Weil die Ländergruppeneinteilung auf dem Vergleich von Durchschnittslöhnen beruhte, die Höhe der Aufwendungen des Stpfl. für die Berufsausbildung seines Kindes aber auch davon abhängt, wie die staatliche Finanzierung des Schulsystems im jeweiligen ausländischen Staat im Verhältnis zur Bundesrepublik aussieht, konnte es selbst nach Meinung von Autoren aus dem BMF (o.V., DB 1982, 455) durchaus als fraglich gelten, ob der Lohnmaßstab für die Reduzierung von Ausbildungsfreibeträgen geeignet ist. Dagegen stellt die Ländergruppeneinteilung nach der Umgestaltung des Abs. 2 zu einem Sonderbedarfsfreibetrag uE eine sachgerechte Vereinfachungsmethode dar, denn bei dem fraglichen Sonderbedarf handelt es sich im Wesentlichen um die durch die auswärtige Unterbringung verursachten Wohnkosten und damit um Lebenshaltungskosten. Zum Vergleich von Lebenshaltungskosten ist die Ländergruppeneinteilung, die auf dem zur Befriedigung des Lebensbedarfs zur Verfügung stehenden durchschnittlichen Pro-Kopf-Einkommen aufbaut, aber geeignet.

III. Regelungen zur Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Satz 3 bis 5)

1. Allgemeines

133

Rechtsentwicklung: Der Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Satz 3) wurde mit dem StSenkG 1986/1988 erstmals gesetzlich geregelt. Die geltenden Aufteilungsregelungen in Satz 4 und 5 wurden durch das Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (s. Anm. 2) eingeführt und ersetzten die komplizierteren Bestimmungen der Vorgängervorschriften. Der Halbtteilungsgrundsatz des Satz 4 geht auf das StÄnderG 1979 v. 30.11.1978 zurück.

Er war bei seiner Einf. als (typisierende) Vereinfachungsregelung gedacht, weil dem Gesetzgeber eine Aufteilung nach dem Verhältnis, in dem die entsprechenden Berufsaufwendungsaufwendungen der jeweiligen Elternteile zueinander stehen, nicht praktikabel erschien; ein Eindringen in den Persönlichkeitsbereich der Eltern sollte vermieden werden (RegE eines StÄnderG 1978, BTDrucks. 8/2116, 11). Da nach der geltenden Fassung des Abs. 2 Satz 1 der Sonderbedarf typisierend unterstellt wird und Aufwendungen nicht nachzuweisen sind (s. Anm. 125), wäre eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Aufwendungen heute ohnehin nicht oder doch nur um den Preis der Vereitelung des von Satz 1 verfolgten Vereinfachungszwecks möglich (Aufwandsnachweis nur für Zwecke der Aufteilung). An der hälftigen Aufteilung oder an der abweichenden Aufteilung entsprechend dem Elternwillen führt daher kein Weg vorbei.

Bedeutung der Regelungen: Die Aufteilungsregelungen tragen der Entsch. des BVerfG v. 8.6.1977 (1 BvR 265/75, BStBl. II 1977, 526) Rechnung. Das

BVerfG hätte den Ausschluss geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Elternteile vom Ausbildungsfreibetrag als gleichheitswidrig angesehen.

134 2. Grundsatz der Einmalgewährung des Freibetrags (Abs. 2 Satz 3)

Abs. 2 Satz 3 sieht vor, dass der Ausbildungsfreibetrag für dasselbe Kind auch dann nur einmal gewährt werden kann, wenn mehrere Stpfl. die Voraussetzungen des Satz 1 erfüllen. Durch die Verweisung auf die Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 1 enthält die Regelung zugleich die Grundvoraussetzungen für die Anwendung der in den Sätzen 4 und 5 enthaltenen Aufteilungsvorschriften.

Mehrere Stpfl. erfüllen für dasselbe Kind die Voraussetzungen des Satz 1, wenn jeder einen Anspruch auf einen der Freibeträge des § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat. Außerdem müssen die besonderen, das Kind betreffenden Voraussetzungen (Berufsausbildung, Alter und auswärtige Unterbringung) vorliegen. Im Einzelnen ist wie folgt zu unterscheiden:

► *Einfache Anspruchsberechtigung*: Nur ein Stpfl. erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1. Die Aufteilungsregelungen in Satz 3 bis 5 sind nicht anwendbar. Dieser Fall ist zB gegeben, wenn die beiden Freibeträge des § 32 Abs. 6 Satz 1 gem. § 32 Abs. 6 Satz 7 auf einen Großeltern- oder Stiefelternanteil übertragen wurden und dieser auch der einzige Kindergeldberechtigte iSd. § 64 Abs. 1 ist. Die Eltern haben nach der Übertragung keinen Anspruch mehr auf die Freibeträge und das Kindergeld und erfüllen damit nicht mehr die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1. Auch im Verhältnis zwischen Pflegeeltern und leiblichen Eltern kommt es nicht zur Aufteilung, weil das Kind vorrangig als Pflegekind zu berücksichtigen ist (§ 32 Abs. 2 Satz 2). Die separate Übertragung nur des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 betrifft nur minderjährige Kinder und kann mit Blick auf den Ausbildungsfreibetrag zu keiner Anspruchskonkurrenz führen (s. Anm. 122).

► *Zweifache Anspruchsberechtigung*: Zwei Stpfl. haben Anspruch auf die Freibeträge des § 32 Abs. 6 oder das Kindergeld. Abs. 2 Satz 3 ist erfüllt, zB bei

- einem Elternpaar, das die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt; bei getrennter Veranlagung mit der Folge der Halbteilung oder antragsgemäßen anderweitigen Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags (§ 26a Abs. 2 Satz 1, der materiell dasselbe bestimmt wie Abs. 2 Satz 4 und 5; zum Aufteilungsantrag s. § 61 EStDV),
- einem Elternpaar, das die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt (geschiedene, dauernd getrennt lebende Eheleute, unverheiratete Eltern, Ehegatten bei Veranlagung nach § 26c) mit der Folge der Halbteilung (Satz 4) oder Übertragung des halben Ausbildungsfreibetrags (Satz 5) auf einen der Elternteile,
- einem Elternpaar, das die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt und bei denen der dem einen Elternteil zustehende Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 1 wegen Unterhaltspflichtverletzung auf den anderen Elternteil übertragen wurde. Der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des volljährigen, in Ausbildung befindlichen Kindes bleibt uE beim Übertragungsbetroffenen Elternteil und geht nicht automatisch auf den Übertragungsempfänger über (s. § 32 Anm. 189 und 191; aA R 32.13 Abs. 4 Satz 2 EStR), so dass der Übertragungsbetroffene

Elternteil nach wie vor „Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ iSd. Abs. 2 Satz 1 hat.

► *Mehrfache Anspruchsberechtigung:* Zu dieser kann es mit der Folge der Anwendbarkeit des Abs. 2 Satz 3 kommen, wenn zB die Großeltern gem. §§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 64 Abs. 2 Satz 1 kindergeldberechtigt sind, der gem. § 32 Abs. 6 Satz 7 vorausgesetzte Antrag auf Übertragung der Kinderfreibeträge aber nicht gestellt wird (HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 17). Die Rechtsfolgen für den Fall der mehrfachen Anspruchsberechtigung sind im Gesetz nicht geregelt. Sind sich alle beteiligten Stpfl. einig, so wird ihrem gemeinsamen Aufteilungsantrag analog Abs. 2 Satz 5 zu folgen sein, im Übrigen dürfte zu quoteln sein (glA HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 17; LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 52 aE; s. Anm. 135).

Rechtsfolge: Der Ausbildungsfreibetrag wird insgesamt nur einmal gewährt; im Unterschied zu § 32 Abs. 6 Satz 2 bleibt es auch bei zusammen veranlagten Ehegatten bei dieser Rechtsfolge. Der Grundsatz der Einmalgewährung und auch die etwaige Aufteilung nach Satz 4 und 5 bezieht sich stets auf ein berücksichtigungsfähiges Kind. Bei mehreren Kindern ist jedes für sich zu betrachten, so dass der Ausbildungsfreibetrag für das eine zwischen zwei Stpfl. aufgeteilt und für das andere ungeteilt berücksichtigt werden kann.

3. Grundsatz der Halbteilung des Freibetrags (Abs. 2 Satz 4)

135

Ist Abs. 2 Satz 3 gegeben, erfüllen also mehrere Stpfl. die Voraussetzungen nach Satz 1, so erhält jeder der beiden Elternteile die Hälfte des Abzugsbetrags nach Satz 1–2. Dem Halbteilungsgrundsatz liegt die Idealvorstellung zugrunde, dass beide Elternteile gleichmäßig zu den Kosten der Berufsausbildung ihrer gemeinsamen Kinder beitragen (BFH v. 1.3.1991 – III R 33/88, BFH/NV 1991, 455, betr. Abs. 2 Satz 4 aF).

Das Merkmal „jedem Elternteil“ liegt uE gegen den Wortlaut auch dann vor, wenn zwei Stpfl., die nicht Elternteile sind, zB ein Elternteil und ein Großelternanteil, gem. Abs. 2 Satz 1 anspruchsberechtigt sind.

Zu einem solchen Fall kann es zB kommen, wenn der Vater gestorben ist, das auswärtig studierende Kind noch dem Haushalt der kindergeldberechtigten Großmutter angehört und der Kinderfreibetrag der Mutter nicht übertragen wurde. Der Gesetzgeber des FamFördG v. 22.12.1999 hat den Fall der Anspruchsberechtigung von Großeltern und die mehrfache Anspruchsberechtigung wohl nicht gesehen. Er wollte mit der Neufassung von Satz 4 ff. lediglich eine redaktionelle Bereinigung herbeiführen, weil er davon ausging, dass Kindschaftsverhältnisse zu mehreren Eltern (zB Pflegeeltern/leibliche Eltern) stl. nicht mehr zu berücksichtigen sind (BTDrucks. 14/1513, 15). Aus diesem Grunde schienen ihm offensichtlich die Aufteilungsregelungen bei mehrfacher Anspruchsberechtigung (Abs. 2 Satz 6 und 7 idF des StSenkG 1986/1988) entbehrlich zu sein. Der unverändert gebliebene Satz 3 spricht dagegen weiterhin von mehreren Stpfl. Die Aufteilungsregelungen sind daher sinngemäß auch auf die Anspruchsberechtigung mehrerer und nicht im ersten Grad mit dem Kind verwandter Stpfl. anzuwenden (wohl glA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 52 aE; HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 17).

Bei mehrfacher Anspruchsberechtigung ist Satz 4 nach dem Wortlaut und nach Sinn und Zweck der Vorschrift nicht anwendbar, weil dem Gesetzgeber nur der Fall zweier anspruchsberechtigter Elternteile mit jeweils hälftiger Aufwandstragung vorgeschwebt hat. Die Halbteilung ist nach dem Gesetzeswortlaut auch nur „grundsätzlich“ vorgesehen, bei abweichender gemeinsamer Antragstellung (Satz 5) oder bei Anspruchsberechtigung mehrerer Stpfl. ist eine Aus-

nahme zu machen. Im letztgenannten Fall kommt, wenn die Stpfl. nicht einen gemeinsamen Aufteilungsantrag stellen, nur die Quotelung in Betracht.

GIA LOSCHOLDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 52 aE; HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 17. Maßstab für die Quotelung ist uE die Anzahl der beteiligten Stpfl., wie es nach altem Recht vorgesehen war; aA HUFELD in KSM, § 33a Rn. C 17: jeweiliger Anteil des Stpfl. an der Gesamtsteuerersparnis.

Der sich nach Satz 1–2 ergebende Abzugsbetrag unterliegt der Halbteilung, wobei die Zuwendungen der beteiligten Stpfl. nicht als Einkünfte oder Bezüge des Kindes den Abzugsbetrag des jeweils anderen Stpfl. mindern (s. Anm. 130).

Kein Antrag: Das Wort „grundsätzlich“ bedeutet, dass die Halbteilung die gesetzliche Regel darstellt, dh., die Rechtsfolge des Satz 4 tritt ohne einen darauf gerichteten Antrag ein. Voraussetzung für die Anwendung des Satz 4 ist jedoch, dass beide Stpfl. einen Antrag auf Abzug eines Ausbildungsfreibetrags nach Satz 1 stellen.

Verfahren: Entsprechend dem Halbteilungsgrundsatz ist im LStErmäßigungsverfahren für jeden Stpfl. ein halber Freibetrag auf der LStKarte einzutragen (§ 39a Abs. 1 Nr. 3). Ein Elternpaar ist dadurch nicht gehindert, eine davon abweichende Aufteilung des Abzugsbetrags bei der EStVeranlagung zu beantragen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4d).

136 4. Grundsatz der Maßgeblichkeit des Elternwillens für die Aufteilung (Abs. 2 Satz 5)

Bedeutung des Satz 5: Der gemeinsame Antrag nach Satz 5 ist zu empfehlen, wenn sich die Steuersätze beider Elternteile erheblich unterscheiden oder der Ausbildungsfreibetrag sich bei einem Elternteil stl. nicht mehr auswirkt.

Tatbestand des Satz 5: Zu den in Satz 3 verankerten Grundvoraussetzungen der Aufteilungsregelungen muss in formeller Hinsicht ein gemeinsamer Antrag des Elternpaares, der für jeden VZ neu zu stellen ist, vorliegen. Der Antrag bedarf keiner Form; beide Stpfl. können die Übertragung uE daher unabhängig voneinander beantragen.

Dies geschieht regelmäßig in einer Anl. zur EStErklärung, deren Formular einen entsprechenden Hinweis enthält (vgl. Zeile 50 der Anl. Kind 2010). Der Antrag ist uE aber auch später, bis zum Eintritt der Bestandskraft der auf dem Halbteilungsgrundsatz beruhenden Steuerbescheide möglich. Der gemeinsame Antrag führt zu einer Änderung der als Grundlagenbescheid anzusehenden Eintragung auf der LStKarte (§ 39a Abs. 4 Satz 1 iVm. § 171 Abs. 10 AO), so dass auch der etwa einem Elternteil gegenüber bestandskräftige Bescheid noch zu ändern ist (§ 175 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Bei mehrfacher Anspruchsberechtigung müssen alle drei Stpfl. den gemeinsamen Antrag stellen (s. Anm. 134).

Fehlender gemeinsamer Antrag: Wirkt ein Elternteil an der Antragstellung nicht mit, dann bleibt es beim Halbteilungsgrundsatz, selbst dann, wenn der den vollen Abzug begehrende Stpfl. mit den Kosten des Sonderbedarfs für auswärtige Unterbringung allein belastet ist, weil er die rechtlich zwar nicht nachzuweisenden (s. Anm. 125), tatsächlich aber typischerweise anfallenden Kosten allein getragen hat.

Kann er die Zustimmung des anderen Elternteils nicht auf gutlichem Wege erreichen, dann mutet ihm das Gesetz zu, ggf. das Familiengericht anzurufen, was verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden ist (BFH v. 24.4.1986 – III B 72/84, BStBl. II 1986, 561; v. 1.3.1991 – III R 33/88, BFH/NV 1991, 455). Im Einzelfall kann es daher geboten sein, ein bereits anhängiges finanzgerichtliches Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen

(BFH v. 24.4.1986 – III B 72/84, BStBl. II 1986, 561). Auf die Übertragung des hälftigen Anteils besteht zivilrechtl. ein Anspruch, wenn der abgebende Elternteil dadurch keine steuerlichen Nachteile erleidet (BFH v. 27.2.2007 – III B 90/05, BFH/NV 2007, 1119).

Rechtsfolge des Satz 5 ist die Übertragung des einem der beiden Elternteile zustehenden Anteils am Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil. Das ist entweder der halbe Abzugsbetrag nach Satz 4 oder auch ein sonstiger Bruchteil, denn dem Gesetz sind keine Einschränkungen im Hinblick auf die von den Eltern gewählte Aufteilungsquote zu entnehmen, so dass zB auch eine Verteilung 20 % zu 80 % zulässig ist.

Einstweilen frei.

137–140

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ermäßigung nach Monaten

Schrifttum: SÖFFING, Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung als agB, wenn die unterhaltene Person nur in einem Teil des Kj. andere Einkünfte bezogen hat, Stbg. 1962, 58; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986 – Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, DB 1986, 504; MEYER, Einkünfte und Bezüge im Sinne von § 33a Abs. 1, 2 EStG, Inf. 1996, 129; KANZLER, Ausbildungsfreibeträge und Unterhaltshöchstbeträge nach dem StSenkErwG 1988 und StReformG 1990, FR 1988, 654; KANZLER, Anmerkung zu BFH III R 7/93, FR 1996, 716.

I. Zwölfteilung bei zeitweiser Nichterfüllung der Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 (Abs. 3 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1

141

Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 nicht vorgelegen haben, sind die Jahresbeträge um je ein Zwölftel zu kürzen. Liegen die Voraussetzungen dagegen auch nur für einen Tag im Monat vor, dann hat die Kürzung zu unterbleiben. Der Kalendermonat rechnet vom Beginn des ersten bis zum Ende des letzten Tages des jeweiligen Monats. Es handelt sich also weder um die Berechnung eines Zeitraums von einem Monat zu 30 Tagen (§ 191 BGB) noch um eine Fristberechnung, bei der der Tag des Ereignisses nicht berücksichtigt wird (§§ 187 Abs. 1, 188 BGB).

Beispiel: Das Kind des Stpfl. feiert am 1. Februar seinen 18. Geburtstag. Sein 18. Lebensjahr hat es damit bereits mit Ablauf des Vormonats vollendet (§§ 187 Abs. 2, 188 Abs. 2 BGB). Der Freibetrag des Abs. 2 kann in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Es gibt keinen Kürzungsmonat.

Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Abs. 1 und 2: Abs. 3 Satz 1 enthält ein negatives Tatbestandsmerkmal der (ungekürzten) Steuerermäßigung und regelt somit die zeitanteilige Ermäßigung beim Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Abs. 1 und 2. Die Vorschrift regelt aber nicht – in Umkehrung des negativen Tatbestandsmerkmals – die zeitanteilige Gewährung eines der in Abs. 1 und 2 vorgesehenen Beträge bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen bestimmten Zeitraum.

In Umkehrung dieses negativen Tatbestandsmerkmals wird zT die Auffassung vertreten, die Beträge der Abs. 1 und 2 seien zeitanteilig für jeden vollen oder angefangenen Kalendermonat zu gewähren, in dem die entsprechenden Voraussetzungen vorgelegen haben. Dementsprechend wird Abs. 3 Satz 1 als Ausnahme vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung gedeutet und gefordert, die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 seien monatsbezogen zu prüfen, so dass zB die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge nach Abs. 1 Satz 5 bei unregelmäßigem Zufluss in jedem einzelnen Monat unter den zeitanteiligen Anrechnungsgrenzen bleiben müssen (so SÖFFING, Stbg. 1962, 58). Diese Auffassung widerspricht uE dem Gesetzeswortlaut. GlA HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 3; im Ergebnis auch glA BFH v. 23.9.80 – VI R 53/79, BStBl. II 1981, 92; Abs. 4 aF gebiete „nicht die Zwölftelung von Zeiträumen (des Kj), sondern von Beträgen ...“.

Durch Abs. 3 Satz 1 wird daher weder das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7) noch das Zu- und Abflussprinzip (§ 11) verändert. Es kommt also weder darauf an, dass bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 jeden Monat Aufwendungen erbracht werden (BFH v. 22.3.1996 – III R 7/93, BStBl. II 1997, 30) noch zu welchem Zeitpunkt eines VZ anrechenbare Einkünfte oder Bezüge zufließen. Aufwendungen können daher für mehrere Monate geleistet werden, wie etwa bei Unterhaltszuwendungen als Quartalsleistungen.

Höchst- oder Freibetrag in unterschiedlicher Höhe: Bei gebotennem Ansatz der Höchstbeträge oder des Ausbildungsfreibetrags in unterschiedlicher Höhe, zB bei Anwendung der Ländergruppeneinteilung für einen Teil des Jahres, ist für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der jeweils höhere Betrag anzusetzen (R 33a.4 Abs. 1 EStR).

142 2. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 1: Ermäßigung der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Beträge

Die Beträge der Abs. 1 und 2 ermäßigen sich um je ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen dieser Absätze nicht vorliegen. Nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 betrifft die Ermäßigung nur die Beträge der Abs. 1 und 2 sowie die Anrechnungsgrenze des Abs. 1 Satz 5; nicht zu ermäßigen sind dagegen die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge selbst. Hier trifft das Gesetz in Abs. 3 Satz 2 und 3 Sonderregelungen. Eine weitere Kürzung der Freibeträge etwa um Wochen oder Tage ist nicht durch Abs. 3 gedeckt (FG Düss. v. 15.11.1972 – II 40/71 E, EFG 1973, 214, rkr.).

II. Nichtberücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person in Kürzungsmonaten (Abs. 3 Satz 2)

143 1. Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2

Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind nach Abs. 3 Satz 2 insoweit nicht anzurechnen als sie auf Kalendermonate entfallen, die zu einer zeitanteiligen Ermäßigung geführt haben.

Keine Bedeutung für den Ausbildungsfreibetrag: Soweit das Gesetz von den Einkünften und Bezügen des Kindes spricht, hat die Regelung in Abs. 3 Satz 2 ab dem VZ 2012 keinen Anwendungsbereich mehr, da mit dem StVer-einfG 2011 die Anrechnung der Kindeseinkünfte auf den Ausbildungsfreibetrag des Abs. 2 generell weggefallen ist (s. Anm. 2). Einkünfte und Bezüge des

Kindes, die auf Kürzungsmonate entfallen, müssen deshalb im Hinblick auf den Ausbildungsfreibetrag künftig nicht mehr ermittelt werden. Der Gesetzgeber des StVereinfG 2011 hat offenkundig übersehen, den Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 und 3 an den Wegfall der Anrechnungsbestimmung in Abs. 2 Satz 2 aF anzupassen.

Auf „diese“ Kalendermonate entfallende Einkünfte und Bezüge: Gemeint sind Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen der Abs. 1 nicht vorgelegen haben, so dass sich der Höchstbetrag des Abs. 1 nach Abs. 3 Satz 1 um je ein Zwölftel ermäßigt hat (Kürzungsmonate).

Die Einkünfte und Bezüge „entfallen“ auf Kalendermonate iSd. Satz 1: Maßgeblich für das „Entfallen“ ist die wirtschaftliche Zurechnung (BFH v. 26.4.1991 – III R 48/89, BStBl. II 1991, 716; v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702; HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 8; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 54). Es kommt also weder auf den Zufluss von Einnahmen (Einkünften oder Bezügen) iSd. § 11 Abs. 1 an, noch darauf, zu welchem Zeitpunkt (im Laufe eines VZ) Gewinne erzielt werden.

Zum identischen Tatbestandsmerkmal des „Entfallens“ in der dem Abs. 3 Satz 2 vergleichbaren früheren Regelung in § 32 Abs. 4 Satz 8 aF (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459) hat die Rspr. einige wichtige Einzelfragen bereits entschieden. So ist laufender Arbeitslohn regelmäßig dem Monat zuzurechnen, für den er gezahlt wurde (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459, dort auch zur Zuordnung von Sonderzuwendungen wie Weihnachts- und Urlaubsgeld, Tantiemen). Zum „Entfallen“ von gewerblichen Einkünften s. BFH v. 11.12.2001 – VI R 5/00, BStBl. II 2002, 205. Jahreszinsen aus Geldanlagen entfallen regelmäßig auf alle Monate des Jahres (BFH v. 26.4.1991 – III R 48/89, BStBl. II 1991, 716). Entlassungsgeld entfällt auf die Zeit nach Beendigung des Wehrdienstes (BFH v. 26.4.1991 – III R 48/89, BStBl. II 1991, 716) bzw. des Zivildienstes (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746).

2. Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge 144

Wie die Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge im Einzelnen vorzunehmen ist, ist höchststrichterlich noch nicht geklärt. Unstreitig ist, dass zunächst die Einkünfte und Bezüge nach allgemeinen Regeln unter Geltung des Jahresprinzips (s. § 2 Abs. 7) zu ermitteln sind. Dann ist der auf Kürzungsmonate entfallende Anteil der Einkünfte und Bezüge zu bestimmen. Eine rein rechnerische Zwölftelung der Jahresbeträge kommt nicht in Betracht, da hiermit dem Tatbestandsmerkmal des Entfallens (wirtschaftliche Zurechnung) nicht entsprochen würde. In den einzelnen Fallgruppen ist uE wie folgt zu verfahren, wobei die Ausführungen in Bezug auf den Ausbildungsfreibetrag letztmalig für den VZ 2011 Bedeutung haben (s. Anm. 143).

Einkünfte und Bezüge fallen ausschließlich erst nach dem Unterstützungszeitraum oder nach Abschluss der Ausbildung an:

Beispiele: Der arbeitslose Unterhaltsempfänger wird ab September wieder beschäftigt; der studierende Sohn des Stpfl. beginnt nach dem Examen am 1. September seine Berufstätigkeit als Angestellter, Beamter oder Freiberufler; die studierende Tochter des Stpfl. erhält nach ihrer Eheschließung im August Unterhalt von ihrem Ehemann. In allen Fällen werden Aufwendungen nur bis August einschließlich geleistet und Einkünfte erst ab September erzielt.

Ausgehend vom Jahresprinzip könnten in diesen Fällen nur vier Zwölftel der Einkünfte oder Bezüge auf die Kürzungsmonate September bis Dezember ent-

fallen. Der Regelungszweck des Abs. 3 Satz 2 gebietet hier jedoch die Nichtberücksichtigung aller Einkünfte und Bezüge. Das Anrechnungsverbot greift hier, gleich ob es sich um Überschusseinkünfte oder Gewinneinkünfte (aus einem Rumpfwirtschaftsjahr) handelt.

Unstr., s. BFH v. 26.4.1991 – III R 48/89, BStBl. II 1991, 716; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 54; HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 20.

Einkünfte und Bezüge fallen ausschließlich vor dem Bedürftigkeitszeitraum oder vor Beginn der Ausbildung an:

► *Ausbildungsfreibetrag*: Vor Beginn der Ausbildung anfallende Einkünfte und Bezüge sind nicht anzurechnen; Abs. 3 Satz 2 ist anzuwenden (s. BTDrucks. 10/4513, 9).

► *Unterhaltshöchstbetrag*: Der Unterhaltsempfänger erzielt Einkünfte oder ihm werden Bezüge gewährt, bevor er bedürftig und vom Stpfl. unterstützt wird.

Beispiel: Der Stpfl. unterstützt seinen Vater von März bis Dezember. Der Vater hat im Januar 6000 € und im Februar 4000 € an Einkünften bezogen.

Abs. 1 Satz 1 und 5, die die Voraussetzungen für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen regeln, gehen uE dem Anrechnungsverbot des Abs. 3 Satz 2 vor. Sofern daher die Aufwendungen dem Stpfl. nicht zwangsläufig erwachsen, sind sie nicht abziehbar; es kommt weder zu einer zeitanteiligen Gewährung des Unterhaltsbetrags noch zur Anwendung des Anrechnungsverbots gem. Abs. 3 Satz 2.

Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung und damit die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen hängt von der Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers ab. Die Anrechnungsbestimmung des Abs. 1 Satz 5 ergänzt das Merkmal der Bedürftigkeit (§ 1602 BGB) in typisierender Weise. Nach der gesetzl. Typisierung in Abs. 1 Satz 5 ist ein Erwachsener mit Einkünften und/oder Bezügen von im Beispielsfall 10000 € jährlich nicht bedürftig; Abs. 3 Satz 2 findet nur insoweit Anwendung, als die Einkünfte des Vaters nicht bereits bei Prüfung der Bedürftigkeit anzurechnen waren (aA wohl HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 20; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 55, wonach Einkünfte, die außerhalb des Unterstützungszeitraums anfallen, unberücksichtigt bleiben). BFH v. 26.4.1991 (III R 48/89, BStBl. II 1991, 716) steht der hier vertretenen Ansicht nicht entgegen. Das Ur. befasst sich nur mit Einkünften, die nach dem Unterstützungszeitraum anfallen. Später anfallende Einkünfte können eine zeitlich vorher gegebene Unterhaltsbedürftigkeit nicht rückwirkend entfallen lassen, vorher erzielte Einkünfte stehen dagegen ggf. noch monatelang zur Bestreitung des Lebensunterhalts zur Verfügung.

Einkünfte und Bezüge fallen auch im Unterstützungs- bzw. Ausbildungszeitraum an:

Beispiel: Das auswärts studierende Kind erhält aus Nebentätigkeiten Arbeitslohn von 1200 €. Nach dem Abschluss der Ausbildung im November nimmt es im Folgemonat seine Berufstätigkeit auf und erhält hierfür ein Monatsgehalt von 2800 €.

Verhältnismäßige Aufteilung: Nach Auffassung der FinVerw. (R 33a.4 Abs. 2 EStR) ist der Jahresbetrag der eigenen Einkünfte und Bezüge auf Kürzungs- und Nichtkürzungsmonate aufzuteilen, und zwar bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sonstigen Einkünften (insbes. Renten) sowie Bezügen nach dem Verhältnis der in den jeweiligen Zeiträumen (Zeiten innerhalb und außerhalb des Unterstützungs- oder Ausbildungszeitraumes) iSd. § 11 Abs. 1 zugeflossenen Einnahmen. Andere Einkünfte (insbes. gewerbliche Einkünfte und solche aus Kapitalvermögen) sind auf jeden Monat des Jahres mit einem Zwölftel zu verteilen. Dem Stpfl. wird der Nachweis gestattet, dass eine andere Aufteilung wirtschaftlich gerechtfertigt ist. Dies kann zB dann der Fall sein, wenn eine selbständige Tätigkeit erst im Laufe des Jahres aufgenommen wird oder wenn bei Einkünften gem. § 19 im Unterstützungs- oder Ausbildungszeitraum höhere

WK angefallen sind als bei verhältnismäßiger oder zeitanteiliger Aufteilung darauf entfallen würden.

Allerdings sind auch nach der verhältnismäßigen Aufteilung der Einnahmen die Pauschbeträge des § 9a und die bei der Bezügermittlung abzusetzende Kostenpauschale von 180 € (s. Anm. 98) nur zeitanteilig und nicht verhältnismäßig zu berücksichtigen (BFH v. 7.11.2000 – III R 79/97, BStBl. II 2001, 702; R 33a.4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2).

Im Beispiel sind die Einnahmen verhältnismäßig aufzuteilen, so dass auf den Ausbildungszeitraum 1200 € ($1200/4000 \times 4000$) und auf den Kürzungsmonat Dezember 2800 € ($2800/4000 \times 4000$) entfallen würden. Der anteilige Ausbildungsfreibetrag von 847 € für elf Monate wäre ungeschmälert zu gewähren, weil die auf den Ausbildungszeitraum entfallenden Einkünfte iHv. 357 € ($1200 \text{ € abzgl. des zeitanteiligen Arbeitnehmer-Pauschbetrags iHv. } 843 \text{ €}$) den anteiligen anrechnungsfreien Betrag iHv. 1694 € ($1848 \text{ €} \times 11/12$) nicht übersteigen. Zum Vergleich lassen sich die Auswirkungen auf den Ausbildungsfreibetrag bei einer Aufteilung der Einkünfte und Bezüge im Wege der Zwölfteilung wie folgt darstellen: Auf den Ausbildungszeitraum entfallen 3667 € ($4000 \times 11/12$) und auf den Kürzungsmonat 333 €. Auch nach Berücksichtigung des für den Ausbildungszeitraum anzusetzenden anteiligen Arbeitnehmer-Pauschbetrags iHv. 843 € ($920 \text{ €} \times 11/12$) wäre der anteilige Ausbildungsfreibetrag (847 €) insgesamt zu versagen, weil im Ergebnis Einkünfte iHv. 1130 € ($3667 - 843 - 1694$) auf den Freibetrag von 847 € anzurechnen wären.

Stellungnahme: Der Auffassung der FinVerw. ist uE zu folgen (glA HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 24; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 52; MEYER, Inf. 1996, 129). Die früher hier bis Lfg. 152 vertretene Meinung, wonach die auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge grds. nach dem Jahresprinzip mit anschließender Zwölfteilung zu bestimmen sind (HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), wird aufgegeben.

Die Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge kann sich im Einzelfall als sehr schwierig und aufwendig erweisen, denkt man zB an Einkünfte unterschiedlicher Einkunftsarten und an den unregelmäßigen oder einmaligen Anfall von Einkünften und Bezügen (Nachzahlungen, Sonderzuwendungen). Schon aus Praktikabilitätsgründen verdient daher die vereinfachende Aufteilungsmethode der FinVerw. Zustimmung. Sie beschreitet einen Mittelweg zwischen dem Jahresprinzip und dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung, wie es dem Tatbestandsmerkmal des „Entfallens“ in Abs. 3 Satz 2 zu entnehmen ist. Insbes. laufender Arbeitslohn, der wirtschaftlich regelmäßig dem Monat zuzurechnen ist, für den er gezahlt wurde (BFH v. 1.3.2000 – VI R 162/98, BStBl. II 2000, 459, betr. § 32 Abs. 4), kann, wie das Beispiel zeigt, realitätsgerechter als bei zeitanteiliger Aufteilung den jeweiligen Zeiträumen zugeordnet werden. Der noch in der Voraufgabe für geboten erachteten Ausnahmen v. Jahresprinzip, wonach bei der Entfaltung neuer Aktivitäten nach Abschluss der Ausbildung oder Fortfall der Bedürftigkeit die „neuen“ Einkünfte nicht anzurechnen waren, bedarf es nicht mehr, weil nach der Verwaltungsregelung der Nachweis einer abweichenden wirtschaftlichen Zurechnung von Einkünften und WK ohnehin zugelassen ist. Führt der Stpfl. diesen Nachweis, dann ist die abweichende Aufteilung vorzunehmen (FG Ba.-Württ. v. 8.6.1994 – 12 K 209/91 EFG 1994, 1052, rkr.).

3. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2: Keine Minderung der Abzugsbeträge

145

Die nach Abs. 3 Satz 1 zeitanteilig ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge werden durch die auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge nicht vermindert (zur Bedeutungslosigkeit der Vorschrift für den Ausbildungsfreibetrag ab VZ 2012 s. Anm. 143). Der Stpfl. kann diese Rechtsfolge uE nicht durch Beschränkung seines Antrags auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen herbeiführen (glA FG Münster v. 22.6.1993 – 6 K 3834/91 E, EFG 1993, 662,

rkr.; Nds. FG v. 8.12.1998 – I 849/97, juris, rkr.; LOSCHELDER in SCHMIDT XXX. § 33a Rn. 53; HUFELD in KSM, § 33a Rn. E 7; wohl auch KANZLER, FR 1996, 716; aA DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, DB 1986, 504 [506]).

Beispiel: Der Stpfl. unterstützt seine Mutter bis einschl. November mit monatlich 200 €. Die Mutter, die bereits Einkünfte und Bezüge in Höhe des anrechnungsfreien Betrags hat, erhält ab 1. November eine zusätzliche Rente von monatlich 300 €. Beantragt der Stpfl. den Abzug aller Aufwendungen nach Abs. 1, so ist die November-Rente auf den um ein Zwölftel geminderten Höchstbetrag anzurechnen; beschr. er dagegen seinen Antrag auf Berücksichtigung von Aufwendungen bis einschließlich Oktober, so findet Abs. 3 Satz 2 auch für November Anwendung; Der Unterhaltsfreibetrag mindert sich zwar um ein weiteres Zwölftel, dafür entfällt aber die Anrechnung von 300 € (November-Rente).

Stellungnahme: Zwar gehört die Antragstellung als solche zu den in den Abs. 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen iSd. Abs. 3 Satz 1 (BFH v. 23.9.1980 – VI R 53/79, BStBl. II 1981, 92), damit ist aber noch nichts darüber gesagt, ob der Stpfl. durch eine Teil-Antragstellung über das gesetzliche Anrechnungsverbot in Abs. 3 Satz 2 faktisch frei verfügen darf. Die Frage ist uE zu verneinen. Der Wortlaut ist nicht eindeutig, denn auch bei einer Teil-Antragstellung liegt dem Grunde nach ein Antrag vor und damit sind die in Abs. 3 Satz 1 genannten Voraussetzungen positiv gegeben, so dass die Kürzungsvorschrift des Satz 1 und in der Folge die Anrechnungsverbotsvorschrift des Satz 2 gerade nicht eingreifen. Entscheidend tritt hinzu, dass eine solche Dispositionsbefugnis dem Zweck der Vorschrift und den Regelungsabsichten des historischen Gesetzgebers widerspricht. Danach sollten mit Blick auf den Ausbildungsfreibetrag insbes. die außerhalb der Ausbildungszeit angefallenen Nebenverdienste nicht angerechnet werden (BTDrucks. 10/4513, 9). In der Ausbildungszeit erzielte Einkünfte und Bezüge sind aber anzurechnen. Damit ist das Vorliegen des materiellen Merkmals der Ausbildung und ihrer Dauer bzw. des Unterstützungszeitraums von entscheidender Bedeutung. Ob eine Ausbildung vorliegt, hängt allein von der Tatbestandsverwirklichung durch das Kind und nicht von der Antragstellung des Stpfl. ab. Der Rechtsgedanke des § 32 Abs. 4 Satz 9 aF, wonach selbst ein Einnahmenverzicht die an sich gebotene Anrechnung nicht zu hindern vermochte, spricht ebenfalls für die hier vertretene Auffassung.

146 III. Zeitanteilige Berücksichtigung von Ausbildungshilfen (Abs. 3 Satz 3)

Sonderregelung für Ausbildungshilfen: Abs. 3 Satz 3 trifft für als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse eine spezielle Anrechnungsbestimmung, die verhindern soll, dass mit einer für einzelne Monate bestimmten Zuschussgewährung zugleich die Steuerermäßigung nach Abs. 1 insgesamt in Wegfall gerät. Insbesondere sollten Auslandsstipendien nicht auch auf den zeitanteiligen Ausbildungsfreibetrag für das Inlandsstudium angerechnet werden (BTDrucks. 11/2157, 151; zur Bedeutung der Regelung für den Ausbildungsfreibetrag s.u.). Der zweite Hauptwendungsfall der Regelung ist dann gegeben, wenn die Zuschussgewährung unterjährig beginnt oder endet (KANZLER, FR 1988, 654 [661]). Es handelt sich um eine Durchbrechung des für die Ermittlung der Einkünfte und Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5 geltenden Jahresprinzips. Mit der in Abs. 3 Satz 1 enthaltenen Kürzungsregelung hängt die Anrechnungsbestimmung damit sachlich nicht zusammen. Vielmehr sind Ausbildungshilfen nach näherer Maßgabe des Satz 3 auch dann zeitanteilig anzurechnen, wenn es nicht zur Kürzung

kommt, weil die Voraussetzungen des Abs. 1 durchgängig das ganze Jahr über erfüllt sind (BFH v. 18.5.2006 – III R 5/05, BStBl. II 2008, 354).

Keine Bedeutung für den Ausbildungsfreibetrag ab VZ 2012: Abs. 3 Satz 3 hat im Hinblick auf den Ausbildungsfreibetrag nur noch für Altfälle bis einschließlich VZ 2011 Relevanz, da Bezüge des Kindes, also auch Ausbildungshilfen, auf diesen Freibetrag nach Streichung des bisherigen Abs. 2 Satz 2 durch das StVereinfG 2011 generell nicht mehr anzurechnen sind (s. Anm. 2 und 143). Damit hat die Regelung ihren praktischen Hauptanwendungsbereich verloren. Sie wird ab VZ 2012 nur noch für den Unterhaltsabzug gem. Abs. 1 eine Rolle spielen, und zwar vor allem bei Unterhaltsgewährung an Kinder, die im Familienleistungsausgleich nicht mehr berücksichtigungsfähig sind, sich noch in der Erstausbildung befinden (s. Anm. 53) und Ausbildungszuschüsse beziehen.

Als Ausbildungshilfe bezogene Zuschüsse: Hierbei handelt es sich um die gem. Abs. 1 Satz 5 als Bezüge anzurechnenden Ausbildungshilfen, insbes. die Zuschüsse nach dem BAföG (zum Begriff s. Anm. 97). Aber auch Zuschüsse aus privaten Mitteln werden erfasst, weil Abs. 3 Satz 3 keine Einschränkung auf Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln zu entnehmen ist (glA Pust in LBP, § 33a Rn. 401). Für welche Monate die Zuschüsse „bestimmt sind“, ist regelmäßig dem Zuwendungsbescheid zu entnehmen. Maßgeblich ist die Zweckbestimmung der Zuschüsse.

Minderung der zeitanteiligen Höchstbeträge und Freibeträge: In Monaten, für die keine Zuschüsse gewährt werden, bleiben die zeitanteiligen (Zwölfteilung) Höchst- und Freibeträge erhalten, in den anderen Monaten sind die anteiligen Beträge unter Vollarrechnung (dh. ohne anrechnungsfreien Betrag, s. Anm. 97) der erhaltenen Zuschüsse zu vermindern bzw. ganz zu versagen. Soweit das Gesetz von Freibeträgen spricht, geht die Regelung in die Leere, weil der Ausbildungsfreibetrag ab VZ 2012 unabhängig von Einkünften und Bezügen des Kindes gewährt wird (s.o.).

Beispiel: Das im Familienleistungsausgleich nicht mehr berücksichtigungsfähige Kind des Stpfl. studiert bis 30. September des Jahres im Inland und von Oktober bis zum Jahresende im Ausland. Für das Auslandsstudium erhält es einen BAföG-Zuschuss iHv. 2100 €. Der zeitanteilige Unterhaltshöchstbetrag für die Monate Januar bis September beträgt 6003335 € (9/12 von 8004 €) und für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2001 € (3/12 von 924 €). Die BAföG-Zuschüsse sind allein auf den anteiligen Höchstbetrag iHv. 2001 € anzurechnen und bringen diesen vollständig in Wegfall (Vollarrechnung). Der übrige Teil des Höchstbetrages von 6003 € ist abziehbar, wenn das Kind keine sonstigen Einkünfte und Bezüge hat. Wenn das Kind neben Ausbildungszuschüssen noch Einkünfte bezogen hat, dann sind zunächst die nach dem Jahresprinzip ermittelten Einkünfte nach Abzug des anrechnungsfreien Betrags auf den Jahreshöchstbetrag und anschließend die Zuschüsse anteilig gem. Abs. 3 Satz 3 auf den verbleibenden Höchstbetragsrest anzurechnen (s. H 33a.3 „Besonderheiten bei Zuschüssen“ EStH 2010).

IV. Anwendungsfälle des Abs. 3

1. Zeitanteilige Berücksichtigung des Unterhaltshöchstbetrags nach Abs. 1

147

Ermäßigung bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1: Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht wenigstens an einem Tag vorgelegen haben, ermäßigen sich der Höchstbetrag nach Satz 1, der Erhö-

hungenbetrag nach Satz 2 und der anrechnungsfreie Betrag nach Satz 5. Zu diesen Voraussetzungen gehört die Leistung von Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung, wobei die zeitliche Zuordnung einmaliger Leistungen zu einer Ermäßigung nach Monaten führen kann (s. Anm. 29); ferner das Nichtbestehen eines Anspruchs auf Kindergeld oder einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6; das Bestehen einer gesetzlichen Unterhaltsberechtigung und das Fehlen eines mehr als geringfügigen Vermögens. Zu den Voraussetzungen gehört weiter auch die unbeschränkten StPfl. des Unterhaltsempfängers, so dass bei Fortfall oder Begr. der unbeschränkten StPfl. die Beträge aus Satz 1, 2 und 5 zeitanteilig zu gewähren sind; uE ist Abs. 3 in diesen Fällen stets für den StPfl. günstig auszulegen, so dass für den Monat des Wechsels der StPfl. jeweils der höhere Teilbetrag in Frage kommt. Nach BFH gehört die Frage der Anrechnung von Einkünften und Bezügen des Unterhaltsempfängers nicht zu den Voraussetzungen des Tatbestands (BFH v. 23.9.1980 – VI R 53/79, BStBl. II 1981, 92, betr. Ausbildungsfreibetrag).

Anwendungsbeispiel (nach H 33a.4 EStH 2010. Dort sind weitere Beispiele aufgeführt): Ein StPfl. unterstützt seine alleinstehende im Inland lebende Mutter in der Zeit vom 15. April bis 15. September mit insgesamt 3000 €. Die Mutter bezieht ganzjährig eine monatliche private Rente von 200 €. Außerdem hat sie im Kj. Einkünfte gem. § 21 iHv. 1050 €.

Höchstbetrag für das Kj.			8004 €
anteiliger Höchstbetrag für 6 Monate (April–September)			4002 €
Einkünfte aus Leibrenten			
im Kj. (steuerpflichtiger Ertragsanteil 25 %)	600 €		
abzgl. WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3)	–102 €		
Einkünfte	498 €		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen 6/12		249 €	– 249 €
Einkünfte gem. § 21	1050 €		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen 6/12		525 €	
Summe der Einkünfte im Unterhaltszeitraum		774 €	
Bezüge im Unterhaltszeitraum			
steuerlich nicht erfasster Teil der Rente	1800 €		
abzgl. Kostenpauschale	–180 €		
Bezüge im Kj.	1620 €		
auf den Unterhaltszeitraum entfallen 6/12		810 €	
Summe Einkünfte und Bezüge im Unterhaltszeitraum		1584 €	
abzgl. anteiliger anrechnungsfreier Betrag		–312 €	
anzurechnende Einkünfte und Bezüge		1272 €	–1272 €
Abziehender Betrag			2730 €

2. Zeitanzeilige Berücksichtigung des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2

148

Ermäßigung bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1: Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 121–125) nicht wenigstens an einem Tag erfüllt sind, ermäßigt sich der in Betracht kommende Freibetrag um je ein Zwölftel. Fällt der Geburtstag des Kindes auf den 1. eines Monats, so vollendet das Kind sein 18. Lebensjahr allerdings bereits im vorangegangenen Monat (s. Anm. 121 und 141). Wird die Ausbildung erst zum März aufgenommen oder ist das Kind erst ab diesem Monat auswärtig untergebracht, dann sind die Monate Januar und Februar als Kürzungsmonate zu behandeln.

Eintritt der Voraussetzungen der Aufteilungsregelungen (Abs. 2 Satz 3 bis 5) im Laufe eines Veranlagungszeitraums: Dann ist Abs. 3 uE entsprechend anzuwenden. Der volle Ausbildungsfreibetrag ist dann für jeden Monat einschl. des Monats zu gewähren, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 3 erstmals eintreten. Die Halbteilung oder anderweitige Aufteilung betrifft dann nur die übrigen Monate des VZ.

Einstweilen frei.

149–151

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Verhältnis zu § 33

152

Sonderregelung: Nach Abs. 4 kann der Stpfl. wegen der in Abs. 1 und 2 bezeichneten Aufwendungen eine Steuerermäßigung nach § 33 nicht in Anspruch nehmen. Die verfassungsgemäße Vorschrift (BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278), die nahezu unverändert seit dem StNG 1954 (s. Anm. 2) besteht, stellt deklaratorisch fest, dass die Tatbestände des § 33a abschließende Regelungen enthalten. Dies ergibt sich bereits aus der Natur der Tatbestände des § 33a Abs. 1 und 2 als *leges specialis*.

Die Rechtsfolgen des Abs. 4 sind:

- § 33 findet keine Anwendung für Aufwendungen, die die Höchstbeträge des § 33a übersteigen (BTDDrucks. II/481, 93; BFH v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 86).
- § 33 findet keine Anwendung auf typische Unterhaltsaufwendungen. Diese unterfallen ausschließlich dem Anwendungsbereich des § 33a Abs. 1. Deshalb führen typische Unterhaltsleistungen an nicht gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen (zB Verwandte in der Seitenlinie oder in direkter Linie Verwandte mit einem mehr als geringfügigen Vermögen) oder die Zahlung einer einmaligen Abfindung, mit der ein Anspruch auf typische Unterhaltsleistungen abgegolten wird, nicht zu einer Steuerermäßigung nach § 33. Im ersten Fall gibt es überhaupt keinen Abzug (BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760), im zweiten Fall kann die Abfindung lediglich im Jahr der Zahlung im Rahmen der Höchstgrenzen des § 33a Abs. 1 berücksichtigt werden (BFH v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; s. Anm. 28).
- § 33 greift nicht ein, wenn es um die Mehraufwendungen für in Berufsausbildung befindliche, auswärtig untergebrachte Kinder geht. Dieser Sonderbedarf

- wird durch Abs. 2 abgegolten (Sperrwirkung des Abs. 4), während der allgemeine Ausbildungsbedarf durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 bzw. das Kindergeld abgegolten wird (ohne Sperrwirkung des Abs. 4, s. BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341).
- Ein Wahlrecht des Stpfl., die Aufwendungen nach § 33 oder § 33a abzusetzen, besteht nicht.
 - Durch außergewöhnliche Umstände ausgelöste zusätzliche Aufwendungen, die durch die Pauschalregelungen in § 33a nicht abgegolten werden, zB krankheits- und behinderungsbedingte Kosten, können nach § 33 abgezogen werden (BFH v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70; v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760). Ist der Anwendungsbereich des § 33 eröffnet, dann kann daneben eine Steuerermäßigung nach § 33a nicht beansprucht werden (BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278: Verbot der doppelten Begünstigung).
 - Die in § 33a für die dort geregelten Aufwendungen enthaltenen Sonderbestimmungen dürfen nicht auf die Generalklausel des § 33 ausgedehnt werden. Ist der Anwendungsbereich des § 33 also eröffnet, kommt etwa die das eigene Vermögen des Unterhaltsempfängers betreffende Bestimmung des § 33a Abs. 1 Satz 4 nicht zur Anwendung (BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621).

153–154 Einstweilen frei.

155

F. ABC der außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen

Abfindungen zur Abgeltung von Unterhaltsansprüchen sind typische Unterhaltsleistungen iSd. § 33a Abs. 1, selbst wenn der Stpfl. zur Abfindung gesetzlich verpflichtet war. Ein Abzug nach § 33 scheidet aus. Die geleistete Abfindung kann, auch wenn hiermit künftige Unterhaltsansprüche abgegolten werden, wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung nur im Jahr der Zahlung im Rahmen der Höchstbeträge des § 33a Abs. 1 berücksichtigt werden (BFH v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365; zur aA s. § 33 Anm. 62); s. Anm. 28.

Altersheim: Kosten der alters- und nicht krankheitsbedingten Unterbringung eines Angehörigen im Altersheim sind typische von § 33a Abs. 1 erfasste Unterhaltsaufwendungen (BFH v. 12.1.1973 – VI R 207/71, BStBl. II 1973, 442; v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70). Dagegen fallen Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim oder auf der Pflegestation eines Altenheims nicht unter § 33a Abs. 1, sondern unter § 33 (BFH v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365).

Angehörigenverträge: Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Angehörigenverträgen s. Anm. 30.

Ausbildungszuschüsse, die auf den Unterhaltsabzug anzurechnen sind: s. Anm. 97; zur zeitlichen Zurechnung derartiger Zuschüsse s. Anm. 146.

Auslandssprachkurse: Die Teilnahme daran führt jedenfalls dann nicht zu einer auswärtigen Unterbringung iSd. Abs. 2 Satz 1, wenn der Kurs nur drei Wochen

dauert (s. Anm. 124). Bei einem längeren Kurs (ein bis zwei Monate) wäre der Ausbildungsfreibetrag uE zu gewähren, ggf. zeitanteilig gem. Abs. 3.

Auswärtige Unterbringung als Voraussetzung des Ausbildungsfreibetrags: s. Anm. 124. Berufsausbildungsaufwendungen von Kindern, die zu Hause untergebracht sind, werden nicht von Abs. 2 erfasst, sondern sind mit den Freibeträgen des § 32 Abs. 6 oder dem Kindergeld abgegolten.

BAföG-Zuschüsse sind auf den Unterhaltsabzug ohne anrechnungsfreien Betrag voll anzurechnen (s. Anm. 97), Darlehen nach dem BAföG stellen dagegen keine anrechenbaren Ausbildungshilfen dar (s. Anm. 97).

Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers: s. „Konkrete Betrachtungsweise“.

Besuch: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen anlässlich des Besuchs unterhaltsberechtigter Angehöriger aus dem Ausland s. Anm. 107.

Bedarfsgemeinschaften: Das bedürftige Mitglied einer sozialrechtl. Bedarfsgemeinschaft kann gleichgestellte Person iSd. Abs. 1 Satz 3 und damit begünstigter Empfänger von Unterhaltsleistungen des haushaltsangehörigen Stpfl. sein (s. Anm. 77).

Contergan-Renten sind keine anrechenbaren Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 5 und Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 96 aE).

Doppel- und Vielehe: Wegen Unterhaltsleistungen im Rahmen einer intakten Doppelhe s. Anm. 55. Sofern bei polygamer Ehe nach dem Heimatrecht des Stpfl. eine Scheidung zulässig ist (vgl. Art. 13 EGBGB), sind Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau uE als agB abziehbar, auch wenn der Stpfl. mit der anderen Frau im Inland der Ehegattenbesteuerung unterliegt.

Eheähnliche Lebensgemeinschaft: Zum Abzug von Unterhaltsleistungen s. Anm. 57 und 74.

Ehegattenunterhalt: Zu Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten s. Anm. 55; zu Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten s. Anm. 56; zum Verhältnis des Abs. 1 zur Ehegattenbesteuerung s. Anm. 13.

Ferisprachkurse: Die Teilnahme daran begründet keine auswärtige Unterbringung iSd. § 33a Abs. 2, weil hierfür eine gewisse Dauerhaftigkeit vorausgesetzt wird (s. Anm. 124).

Fernsehempfänger: Die Zuwendung eines solchen an eine unterhaltsberechtigte Person stellt keine typische Unterhaltsaufwendung iSd. § 33a Abs. 1 dar (s. Anm. 28).

Feststellungslast: Zur Feststellungslast allg. s. Anm. 18 und § 33 Anm. 27; zur Feststellungslast bei der Verletzung von Nachweispflichten in Auslandsverhalten s. Anm. 22.

Ganztagspflegestelle: Die auswärtige Unterbringung eines Kindes in einer Ganztagspflegestelle ist eine auswärtige Unterbringung iSd. § 33a Abs. 2 (BFH v. 26.5.1971 – VI R 203/68, BStBl. II 1971, 627); s. auch Anm. 124 zum Begriff der „Auswärtigen Unterbringung“.

Kinderfreibetrag: Zum Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen bei Anspruch auf Kinderfreibetrag s. Anm. 83; zum Anspruch auf Kinderfreibetrag als Voraussetzung für den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 122.

Kindergeld: Zum Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld s. Anm. 83; zum Anspruch auf Kindergeld als Voraussetzung für den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 122.

Konkrete Betrachtungsweise: Der Abzug von Unterhaltszahlungen an Verwandte setzt das Bestehen einer gesetzlichen Unterhaltsberechtigung dem Grunde nach voraus. Neben einem Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie müssen Bedürftigkeit nach § 1602 BGB und Leistungsfähigkeit nach § 1603 BGB vorliegen, was konkret geprüft werden muss und nicht typisierend unterstellt werden darf. Außerdem sind die zivilrechtl. Regelungen über die Rangfolge der Unterhaltspflichten gem. §§ 1606, 1608 BGB zu beachten (s. Anm. 42 und 44; zu den Grenzen der konkreten Betrachtungsweise s. Anm. 45).

Krankenkassenbeiträge sind typische von § 33a Abs. 1 erfasste Unterhaltsaufwendungen (s. Anm. 28). Sie führen zu einer Erhöhung des Abzugshöchstbetrags nach Abs. 1 Satz 2, soweit sie der Basisabsicherung dienen, s. Anm. 67 und 70.

Kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen sind im VZ der Verausgabung und nicht erst im VZ der Kredittilgung abziehbar (BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814; v. 27.7.1990 – III R 176/86, BFH/NV 1991, 367).

Ländergruppeneinteilung: Zur Vereinfachungsregelung der FinVerw. betr. Anwendung des Abs. 1 Satz 6 s. Anm. 106; zur Anwendung der Ländergruppeneinteilung auf den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 132.

Lohnsteuerermäßigungsverfahren: Zur Berücksichtigung des § 33a im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 23; zum Ausbildungsfreibetrag im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 135.

Nachweisanforderungen: Zu Nachweisanforderungen allg. s. Anm. 18; zu Mitwirkungspflichten und Nachweisanforderungen bei Unterhaltsleistungen ins Ausland s. Anm. 19 ff.

Nachzahlung von rückständigem Unterhalt kann im Rahmen des § 33a Abs. 1 nicht berücksichtigt werden (s. Anm. 29 sowie § 33 Anm. 300 „Unterhaltsnachzahlung“), im Rahmen des Realsplittings werden Nachzahlungen für die Vergangenheit erfasst (s. § 10 Anm. 55); zur Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen s. „Rentenversicherungsbeiträge“.

Opfergrenze: Zur Minderung abziehbarer Unterhaltsaufwendungen unter Berufung auf den Begriff der Opfergrenze s. Anm. 43.

Pflegeheim: s. „Altersheim“.

Pro-Kopf-Aufteilung: Zur Aufteilung eines Gesamtbetrags auf mehrere Unterhaltsempfänger s. Anm. 115.

Prozesskosten: Weder die Zahlung von Prozesskosten noch die von Prozesskostenvorschüssen zugunsten Unterhaltsberechtigter stellen typische von § 33a Abs. 1 erfasste Unterhaltsleistungen dar (BFH v. 18.6.1997 – III R 60/96, BFH/NV 1997, 755; FG Düss. v. 4.7.1977 – XV/X 211/72 E, EFG 1978, 81, rkr.; Hess. FG v. 27.5.1983 – IX 263/80, EFG 1983, 609, rkr.). Dagegen können Prozesskosten für ein Verfahren zur Erstretung eines Studienplatzes Berufsausbildungsaufwendungen iSd. § 33a Abs. 1 und 2 darstellen (BFH v. 9.11.1984 – VI R 40/83, BStBl. II 1985, 135). Darin liegt uE kein Widerspruch, weil die Aufwendungen für die Berufsausbildung eine eigenständige und spezielle Regelung in Abs. 1 Satz 1 erfahren haben. Zu Prozesskosten allg. s. § 33 Anm. 110–127.

Rentenversicherungsbeiträge: Die Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen zugunsten bedürftiger Angehöriger ist keine typische Unterhaltsleistung iSd. § 33a Abs. 1, s. Anm. 28. Die Zahlung kann regelmäßig auch nicht nach § 33 geltend gemacht werden, weil es an der Zwangsläufigkeit iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 fehlt. Denn die gesetzliche Unterhaltspflicht zwischen Verwandten

erstreckt sich nicht auf eine derartige Nachzahlung. Eine sittliche Verpflichtung besteht jedenfalls dann nicht, wenn die bestehenden Rentenansprüche bereits ohne die Nachzahlung so hoch sind, dass der Lebensunterhalt in Zukunft sichergestellt ist (BFH v. 7.3.2002 – III R 42/99, BStBl. II 2002, 473).

Schadensersatzleistungen sind nicht nach § 33a Abs. 1 abziehbar (s. Anm. 27).

Stipendien als Ausbildungszuschüsse, die auf den Unterhaltshöchstbetrag anzurechnen sind: s. Anm. 97.

Tod des Unterhaltsverpflichteten: Die gesetzliche Unterhaltspflicht erlischt grds. mit dem Tod des Verpflichteten (§ 1615 Abs. 1, § 1360a Abs. 3 BGB), so dass Unterhaltsleistungen des Erben nicht nach § 33a Abs. 1 Abs. 1 abziehbar sind. Ausnahmen gelten gem. § 1615l Abs. 3 Satz 4 BGB für den Unterhaltsanspruch aus Anlass der Geburt und gem. § 1586b BGB beim Scheidungsunterhalt (nicht bei getrennt lebenden Ehegatten). Die Unterhaltspflicht geht auf die Erben als Nachlassverbindlichkeit über. Die Erbenhaftung gem. § 1967 BGB steht uE der gesetzlichen Unterhaltspflicht iSd. § 33a Abs. 1 nicht gleich, weil sich der Erbe durch Ausschlagung der Erbschaft den Unterhaltszahlungen entziehen kann. Es fehlt damit an der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen (BFH v. 29.5.1996 – III R 86/95, BFH/NV 1996, 807, betr. § 33). Ein Abzug der Nachlassverbindlichkeit nach § 33 scheidet ebenfalls regelmäßig aus, wenn und weil die Aufwendungen aus dem Nachlass beglichen werden können (BFH v. 29.5.1996 – III R 86/95, BFH/NV 1996, 807).

Umzugskosten können typische von § 33a Abs. 1 erfasste Unterhaltsaufwendungen sein (s. Anm. 28).

Verlustabzug: Im Rahmen der Anrechnung eigener Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers nach Abs. 1 Satz 5 ist ein bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte verbleibender Verlust von etwa vorhandenen anrechenbaren Bezügen zu kürzen; umgekehrt ist ein bei Ermittlung der Bezüge festgestellter negativer Betrag von den anrechenbaren Einkünften abzusetzen (vgl. Anm. 98). Ausbildungszuschüsse sind allerdings stets voll anzurechnen und nicht mit negativen Einkünften zu saldieren (s. Anm. 97). Zur Rangfolge zwischen dem Verlustabzug gem. § 10d dem Abzug von agB s. Anm. 62 und 126.

Verträge zwischen Angehörigen: s. „Angehörigenverträge“.

Vertragliche Unterhaltspflichten führen nicht zur Abziehbarkeit gem. § 33a Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 39.

Wehrpflichtige: Unterhaltsaufwendungen für Wehrpflichtige können eine StErmäßigung nach § 33a Abs. 1 begründen, da wehr- und zivildienstleistende Kinder im Katalog des § 32 Abs. 4 Satz 1 nicht aufgeführt sind (BFH v. 16.6.2006 – III B 43/05, BFH/NV 2006, 2056) und das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 4 somit nicht greift (s. Anm. 53). Nach Abs. 1 Satz 5 sind als eigene Bezüge des Berechtigten der Wehrsold, das Weihnachtsgeld und das Entlassungsgeld anzusetzen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 57/00, BStBl. II 2002, 746).

Zivildienstleistende: Die für Wehrpflichtige geltenden Verwaltungsgrundsätze sind uE entsprechend auf Zivildienstleistende anzuwenden (s. „Wehrpflichtige“).

Zweitausbildung, Zweitstudium des Kindes lösen grds. keine Unterhaltspflicht der Eltern aus, die entsprechenden Kosten sind daher nicht nach Abs. 1 Satz 1 abziehbar (s. Anm. 53).

§ 33a