

I § 33 a/2. Schreiben betr. Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33 a des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Vom 9. Februar 2006 (BStBl. I S. 217)

(BMF IV C 4-S 2285-5/06)

Anlage¹⁾

Inhaltsübersicht

	Rz.
1. Unterhaltsempfänger	
1.1. Zum Abzug berechtigte Unterhaltsempfänger	1
1.2. Zum Abzug nicht berechtigte Unterhaltsempfänger	2
2. Feststellungslast/Beweisgrundsätze/Erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorge des Steuerpflichtigen	3, 4
3. Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit	5-7
4. Unterstützung von Personen im erwerbsfähigen Alter (Erwerbsobliegenheit)	8, 9
5. Nachweis von Aufwendungen für den Unterhalt	
5.1. Überweisungen	10-13
5.2. Andere Zahlungswege	14-18
6. Aufteilung einheitlicher Unterhaltsleistungen auf mehrere Personen	19
7. Unterstützung durch mehrere Personen	20, 21
8. Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags	22-27
9. Anrechnung eigener Bezüge der unterhaltenen Personen	28-31
10. Abzugsbeschränkungen	
10.1. Verhältnisse des Wohnsitzstaates (Ländergruppeneinteilung)	32, 33
10.2. Opfergrenzenregelung	34-37
11. Anwendungsregelung	38

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen an Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung folgende Grundsätze:

1. Unterhaltsempfänger

1.1. Zum Abzug berechtigte Unterhaltsempfänger

Aufwendungen für den Unterhalt an Personen im Ausland dürfen nur abgezogen werden, wenn diese gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten nach inländischem Recht gesetzlich unterhaltsberechtig sind (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 und 5, 2. Halbsatz EStG; BFH-Urteil vom 4. 7. 2002, BStBl. II S. 760).

1.2. Zum Abzug nicht berechtigte Unterhaltsempfänger

Ein Abzug nach § 33 a Abs. 1 EStG kommt nicht in Betracht, wenn der Unterhaltsempfänger

¹⁾ Hier nicht abgedruckt.

- ein Kind ist, für das ein Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld besteht (§ 33 a Abs. 1 Satz 3 EStG); andere Leistungen für Kinder und dem inländischen Kindergeld vergleichbare Familienbeihilfen nach ausländischem Recht stehen nach § 65 EStG dem Kindergeld gleich (BFH-Urteil vom 4. 12. 2003, BStBl. 2004 II S. 275);
- der nicht dauernd getrennt lebende und nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatte des Steuerpflichtigen ist und das Veranlagungswahlrecht nach § 26 Abs. 1 Satz 1 i.V. mit § 1 a Abs. 1 Nr. 2 EStG gegeben ist, es sei denn, § 26 c EStG kommt zur Anwendung;
- der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte des Steuerpflichtigen ist und der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 1 a Abs. 1 Nr. 1 EStG vorgenommen wird;
- zwar nach ausländischem, aber nicht nach inländischem Recht unterhaltsberechtig ist, selbst wenn die Unterhaltspflicht des Steuerpflichtigen aufgrund internationalem Privatrechts im Inland verbindlich ist (BFH-Urteil vom 4. 7. 2002, a. a. O.).

2. Feststellungslast/Beweisgrundsätze/Erhöhte Mitwirkungspflicht und Beweisvorsorge des Steuerpflichtigen

- 3 Der Steuerpflichtige trägt nach den im Steuerrecht geltenden allgemeinen Beweisgrundsätzen für Steuerermäßigungen die objektive Beweislast (Feststellungslast). Bei Sachverhalten im Ausland müssen sich die Steuerpflichtigen in besonderem Maße um Aufklärung und Beschaffung geeigneter, in besonderen Fällen auch zusätzlicher Beweismittel bemühen (§ 90 Abs. 2 AO). Danach trifft den Steuerpflichtigen bei der Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse eine Pflicht zur Beweisvorsorge. Aus den Unterlagen muss hervorgehen, dass Geldbeträge des Steuerpflichtigen tatsächlich verwendet worden und an den Unterhaltsempfänger gelangt sind. Der Steuerpflichtige muss, wenn er seine Aufwendungen steuerlich geltend machen will, dafür Sorge tragen, dass sichere und leicht nachprüfbare Belege oder Bescheinigungen vorliegen, die den Zugang und Abfluss der Geldbeträge erkennen lassen. Eigenerklärungen oder eidesstattliche Versicherungen sind allein keine ausreichenden Mittel zur Glaubhaftmachung (BFH-Urteil vom 3. 6. 1987, BStBl. II S. 675). Unterlagen in ausländischer Sprache ist eine deutsche Übersetzung durch einen amtlich zugelassenen Dolmetscher, ein Konsulat oder eine sonstige zuständige (ausländische) Dienststelle beizufügen. Hierfür anfallende Aufwendungen sind keine Unterhaltsaufwendungen.
- 4 Die Erfüllung der Pflichten zur Aufklärung des Sachverhalts und zur Vorsorge und Beschaffung von Beweismitteln muss erforderlich, möglich, zumutbar und verhältnismäßig sein. Ist ein Steuerpflichtiger wegen der besonderen Situation im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person nicht in der Lage, beweisgeeignete Unterlagen zu erlangen, so ist ihm dies unter dem Gesichtspunkt des Beweisnotstands nur nach Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls anzulasten. Ein Beweisnotstand kann beispielsweise in Betracht kommen, wenn wegen der sozialen oder politischen Verhältnisse (etwa im Falle eines Bürgerkriegs) im Heimatland des Empfängers die Beschaffung von beweis erheblichen Unterlagen nicht möglich oder für den Steuerpflichtigen

mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden und daher unzumutbar ist (BFH-Urteil vom 2. 12. 2004, BStBl. 2005 II S. 483).

3. Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit

Voraussetzung für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen ist der Nachweis über die Unterhaltsbedürftigkeit der im Ausland lebenden unterhaltenen Person. Hierzu sind folgende Angaben des Steuerpflichtigen und der unterhaltenen Person erforderlich:

- das Verwandtschaftsverhältnis der unterhaltenen Person zum Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten,
- Name, Geburtsdatum und -ort, berufliche Tätigkeit, Anschrift, Familienstand der unterhaltenen Person sowie eine Aussage, ob zu ihrem Haushalt noch weitere Personen gehören; diese Angaben sind durch eine Bestätigung der Heimatbehörde (Gemeinde-/Meldebehörde) der unterhaltenen Person nachzuweisen,
- Angaben über Art und Umfang der eigenen Einnahmen (einschließlich Unterhaltsleistungen von dritter Seite) und des eigenen Vermögens der unterhaltenen Person im Kalenderjahr der Unterhaltsleistung sowie eine Aussage darüber, ob die unterhaltene Person nicht, gelegentlich oder regelmäßig beruflich tätig war und ob Unterstützungsleistungen aus öffentlichen Mitteln erbracht worden sind. Bei erstmaliger Antragstellung sind außerdem detaillierte Angaben darüber zu machen, wie der Unterhalt bisher bestritten worden ist, 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 (z. B. Steuerbescheide, Rentenbescheide, Verdienstbescheinigungen, Bescheide der ausländischen Arbeits- oder Sozialverwaltung) zu belegen,
- Angaben darüber, ob noch andere Personen zum Unterhalt beigetragen haben, welche Unterhaltsbeiträge sie geleistet haben und ab wann und aus welchen Gründen die unterhaltene Person nicht selbst für ihren Lebensunterhalt aufkommen konnte.

Zur Erleichterung und Vereinheitlichung der insoweit vorzunehmenden Sachverhaltsaufklärung und zur erleichterten Beweisführung werden zweisprachige Unterhaltserklärungen in den gängigsten Sprachen nach anliegendem Muster aufgelegt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) zum Download bereitgestellt. Die Richtigkeit der darin zu den persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen geforderten detaillierten Angaben ist durch Unterschrift der unterhaltenen Person zu bestätigen und durch Vorlage geeigneter Unterlagen (z. B. Familienstandsbescheinigung, Steuerbescheide, Rentenbescheide, Verdienstbescheinigungen, Bescheide der Arbeits- oder Sozialverwaltung) zu belegen. Für jede unterhaltene Person ist eine eigene Unterhaltserklärung einzureichen. Die Vorlage der Unterhaltserklärung schließt nicht aus, dass das Finanzamt nach den Umständen des Einzelfalls weitere Auskünfte oder Nachweise verlangen kann.

Ist eine Unterhaltserklärung nur unvollständig ausgefüllt, so ist grundsätzlich die Bedürftigkeit der sie betreffenden Person nicht anzuerkennen (BFH-Urteil vom 2. 12. 2004, a. a. O.).

4. Unterstützung von Personen im erwerbsfähigen Alter (Erwerbsobliegenheit)

8 Bei Personen im erwerbsfähigen Alter ist davon auszugehen, dass sie ihren Lebensunterhalt durch eigene Arbeit verdienen (BFH-Urteil vom 2. 12. 2004, a. a. O.). Hierzu hat die unterhaltsberechtigzte Person ihre Arbeitskraft als die ihr zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zur Verfügung stehende Quelle in ausreichendem Maße auszuschöpfen (sog. Erwerbsobliegenheit). Für Personen im erwerbsfähigen Alter sind daher grundsätzlich keine Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen.¹⁾

9 ²⁾Der Einsatz der eigenen Arbeitskraft darf nicht gefordert werden, wenn die unterhaltsberechtigzte Person aus gewichtigen Gründen keiner oder nur in geringem Umfang einer Beschäftigung gegen Entgelt nachgehen kann (BFH-Urteil vom 13. 3. 1987, BStBl. II S. 599). Als Gründe kommen beispielsweise Alter, Behinderung, schlechter Gesundheitszustand, die Erziehung oder Betreuung von Kindern unter sechs Jahren, die Pflege behinderter Angehöriger, ein ernsthaft und nachhaltig betriebenes Studium oder eine Berufsausbildung in Betracht.

5. Nachweis von Aufwendungen für den Unterhalt**5.1. Überweisungen****Post- und Bankbelege**

10 Überweisungen sind grundsätzlich durch Post- oder Bankbelege (Buchungsbestätigung oder Kontoauszüge) nachzuweisen, die die unterhaltene Person als Empfänger ausweisen. Durch solche Unterlagen wird in der Regel in hinreichendem Maße bewiesen, wann und wie viel Geld aus dem Vermögensbereich des Unterhaltsleistenden abgeflossen ist, und es kann im Allgemeinen unterstellt werden, dass diese Beträge auch in den Verfügungsbereich des Adressaten gelangt, nämlich auf dessen Bankkonto im Ausland verbucht bzw. von der Post bar ausgehändigt worden sind (BFH-Urteil vom 14. 5. 1982, BStBl. II S. 772). Für den Geldtransfer anfallende Aufwendungen (Porto, Spesen und Bearbeitungsgebühren) sind keine Unterhaltsaufwendungen.

Mehrere Personen

11 Werden mehrere Personen, die in einem gemeinsamen Haushalt oder im selben Ort leben, unterhalten, so genügt es, wenn die Überweisungsbelege auf den Namen einer dieser Personen lauten.

Auslandskonto

12 Bei Überweisungen auf ein nicht auf den Namen der unterhaltenen Person lautendes Konto im Ausland muss der Steuerpflichtige neben den inländischen Zahlungsbelegen eine Bescheinigung der Bank über die Kontovollmacht und über Zeitpunkt, Höhe und Empfänger der Auszahlung vorlegen.

Ersatzbelege

13 Sind Zahlungsbelege abhanden gekommen, hat der Steuerpflichtige Ersatzbelege zu beschaffen.

¹⁾ Anders nunmehr BFH v. 18. 5. 2006 III R. 26/05, BStBl. 2007 II S. 108, für Personen im Inland; vgl. hierzu OFD München v. 15. 1. 2007, DB S. 197.

²⁾ Zur Anerkennung nachgewiesener Arbeitslosigkeit als „gewichtiger Grund“ siehe LfSt Bayern v. 17. 11. 2008, DB S. 2624.

5.2. Andere Zahlungswege

Allgemeine Grundsätze

Der Steuerpflichtige kann auch einen anderen Zahlungsweg wählen, wenn die so erbrachte Unterhaltsleistung in hinreichender Form nachgewiesen wird (BFH-Urteil vom 14. 5. 1982, BStBl. II S. 774). Entsprechend den unter Rz. 3, 4 dargelegten Grundsätzen sind bei baren Unterhaltszahlungen erhöhte Beweisanforderungen zu erfüllen. Abhebungsnachweise und detaillierte Empfängerbestätigungen sind erforderlich. Zwischen der Abhebung und jeweiligen Geldübergabe muss ein ausreichender Sachzusammenhang (Zeitraum von höchstens zwei Wochen) bestehen. Die Durchführung der Reise ist stets durch Vorlage von Fahrkarten, Tankquittungen, Grenzübertrittsvermerken, Flugscheinen, Visa usw. nachzuweisen. 14

Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten

Erleichterungen gelten bei Familienheimfahrten des Steuerpflichtigen zu seiner von ihm unterstützten und im Ausland lebenden Familie. Eine Familienheimfahrt liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige seinen im Ausland lebenden Ehegatten besucht, der dort weiter den Familienhaushalt aufrecht erhält. Lebt auch der Ehegatte im Inland und besucht der Steuerpflichtige nur seine im Ausland lebenden Kinder oder die eigenen Eltern, liegt keine Familienheimfahrt vor mit der Folge, dass die allgemeinen Beweisgrundsätze gelten (BFH-Urteil vom 19. 5. 2004, BStBl. 2005 II S. 24). 15

Es kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige je Familienheimfahrt einen Nettomonatslohn für den Unterhalt des Ehegatten, der Kinder und anderer am Ort des Haushalts der Ehegatten lebender Angehöriger mitnimmt. Diese Beweiserleichterung gilt nur für bis zu vier im Kalenderjahr nachweislich durchgeführte Familienheimfahrten. Im Rahmen der Beweiserleichterung kann aber höchstens ein Betrag geltend gemacht werden, der sich ergibt, wenn der vierfache Nettomonatslohn um die auf andere Weise erbrachten und nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Zahlungen gekürzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 4. 8. 1994, BStBl. 1995 II S. 114). Macht der Steuerpflichtige höhere Aufwendungen als (pauschal) den vierfachen Nettomonatslohn geltend, müssen alle Zahlungen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden. 16

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienhaushalt (Ehefrau, minderjähriges Kind, verwitwete Mutter) in Spanien (Ländergruppe 1). Er hat im Jahr 2006 **nachweislich** zwei Heimfahrten unternommen und macht die Mitnahme von Bargeld im Wert von je 1500 € geltend, ohne diese jedoch nachweisen zu können. Außerdem hat er drei Zahlungen in Höhe von jeweils 1450 € nachgewiesen. Sein Nettomonatslohn beläuft sich auf 1312 €. Die Opfergrenze (vgl. Rz. 34-37) kommt nicht zur Anwendung.

1. Aufwendungen für den Unterhalt:

Mitnahme von Bargeld	
(2 Familienheimfahrten × 1312 €)	2624 €
Überweisungen (3 × 1450 €)	4350 €
Summe	6974 €

2. Berechnung:

Vierfacher Nettomonatslohn (1312 € × 4)	5248 €
(jährlich höchstens anzusetzen im Rahmen der Beweis- erleichterung)	
./. Anderweitig nachgewiesene Zahlungen	4350 €
Verbleibender*Betrag	<u>898 €</u>
Anzusetzende Unterhaltsaufwendungen (4350 € + 898 €)	5248 €

Geldtransfer durch eine Mittelsperson

- 17 Der Geldtransfer durch eine Mittelsperson kann grundsätzlich nicht anerkannt werden. Dies gilt nicht, wenn wegen der besonderen Situation im Wohnsitzstaat (z. B. Krisengebiet) ausnahmsweise kein anderer Zahlungsweg möglich ist. In diesem Fall ist neben der Identität der Mittelsperson (Name und Anschrift) der genaue Reiseverlauf darzustellen sowie ein lückenloser Nachweis über die Herkunft des Geldes im Inland und über jeden einzelnen Schritt bis zur Übergabe an die unterhaltene Person zu erbringen.

Empfängerbestätigung

- 18 Eine Empfängerbestätigung muss für die Übergabe jedes einzelnen Geldbetrags ausgestellt werden. Sie muss den Namen und die Anschrift des Steuerpflichtigen und der unterhaltenen Person, den Ort, das Datum der Ausstellung und die Unterschrift des Empfängers sowie den Zeitpunkt der Geldübergabe enthalten. Um die ihr zugeordnete Beweisfunktion zu erfüllen, muss sie Zug um Zug gegen Hingabe des Geldes ausgestellt werden. Nachträglich ausgestellte oder zusammengefasste Empfängerbestätigungen sind nicht anzuerkennen.

6. Aufteilung einheitlicher Unterhaltsleistungen auf mehrere Personen

- 19 Werden Personen unterhalten, die in einem gemeinsamen Haushalt oder am selben Ort leben, sind die insgesamt nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen einheitlich nach Köpfen aufzuteilen, auch soweit unterhaltene Personen nicht zu den zum Abzug berechtigenden Unterhaltsempfängern (Rz. 2) gehören (BFH-Urteile vom 12. 11. 1993, BStBl. 1994 II S. 731 und vom 19. 6. 2002, BStBl. II S. 753).

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger unterstützt im Jahr 2006 seine Ehefrau, sein minderjähriges Kind (Kindergeld wird gewährt), seine verwitwete Mutter und seine Schwester, die im Heimatland in einem gemeinsamen Haushalt leben, mit 6000 €.

Von den Aufwendungen für den Unterhalt in Höhe von 6000 € entfallen auf jede unterstützte Person 1500 € (6000 € : 4). Die Schwester des Steuerpflichtigen und das minderjährige Kind gehören nicht zu den zum Abzug berechtigenden Unterhaltsempfängern (Rz. 1). Abziehbar sind – vorbehaltlich anderer Abzugsbeschränkungen – lediglich die für die Ehefrau (1500 €) und die Mutter (1500 €) erbrachten Aufwendungen.

7. Unterstützung durch mehrere Personen**Unterstützung durch mehrere unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen**

- 20 Werden Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren unbeschränkt Einkommensteuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistung entspricht (§ 33 a Abs. 1 Satz 6 EStG).

Beispiel 3:

Vier Töchter A, B, C und D unterstützen ihren in Spanien (Ländergruppe 1) lebenden bedürftigen Vater im Jahr 2006 mit jeweils 250 € monatlich.

Der Abzug der Aufwendungen für den Unterhalt von insgesamt 12 000 € ist auf den Höchstbetrag von 7680 € (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG) beschränkt. Dieser ist entsprechend dem Anteil der Töchter am Gesamtbetrag der Leistungen mit jeweils 1920 € (7680 € : 4) abziehbar.

Unterstützung durch eine im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person

Tragen mehrere Personen zum Unterhalt bei und ist eine davon im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wird diese bei der Aufteilung des abziehbaren Betrags nicht berücksichtigt. Deren Unterhaltsleistungen sind bei der unterhaltenen Person als Bezüge (Rz. 28) zu erfassen.

Beispiel 4:

Sachverhalt wie Beispiel 3, die Tochter D lebt jedoch in Frankreich.

Höchstbetrag (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG)		7680 €
– Anrechenbare Bezüge (250 € × 12)	3000 €	
– Kostenpauschale	– 180 €	
	<hr/>	
	2820 €	
– Anrechnungsfreier Betrag	– 624 €	
	<hr/>	
Anzurechnende Bezüge	2196 €	2196 €
Abziehbarer Höchstbetrag		<hr/>
		5484 €

Bei den Töchtern A, B und C ist wegen ihrer Leistungen in gleicher Höhe jeweils ein Betrag von 1828 € (5484 € : 3) abzuziehen.

8. Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags

Feststellung der Monate der Unterhaltszahlungen

Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die allgemeinen Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für den Unterhalt nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der nach Rz. 32, 33 in Betracht kommende Höchstbetrag um ein Zwölftel (§ 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG). Es ist deshalb festzustellen, für welche Monate Zahlungen geleistet wurden.

Beispiel 5:

Der Steuerpflichtige unterstützt seine in Italien (Ländergruppe 1) lebende bedürftige 70 Jahre alte Mutter durch monatliche Überweisungen vom Juni bis Dezember 2006 in Höhe von 800 €.

Nachgewiesene Aufwendungen für den Unterhalt	5600 €
Höchstbetrag (§ 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG)	7680 €
Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags um 5/12 (§ 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG, erste Zahlung im Juni)	3200 €
Abziehbare Aufwendungen für den Unterhalt (7/12)	<hr/>
	4480 €

Zeitliche Zuordnung der Unterhaltsaufwendungen

Unterhaltsaufwendungen können nur abgezogen werden, soweit sie dem laufenden Lebensbedarf der unterhaltenen Person im Kalenderjahr der Leistung dienen.

- 24 Auch nur gelegentliche oder einmalige Leistungen im Kalenderjahr können Aufwendungen für den Unterhalt sein. Die Unterstützung und die Eignung der Leistungen zur Deckung des laufenden Unterhalts sind dabei besonders sorgfältig zu prüfen. Unterhaltsaufwendungen dürfen aber grundsätzlich nicht auf Monate vor ihrer Zahlung zurückbezogen werden. Dabei ist davon auszugehen, dass der Unterhaltsverpflichtete seine Zahlungen so einrichtet, dass sie zur Deckung des Lebensbedarfs der unterhaltenen Person bis zum Erhalt der nächsten Unterhaltszahlung dienen. Etwas anderes gilt, wenn damit Schulden getilgt werden, die der unterhaltenen Person in den vorangegangenen Monaten des Jahres durch Bestreitung von Lebenshaltungskosten entstanden sind, und wenn der Steuerpflichtige dies nachweist (BFH-Urteil vom 2. 12. 2004, a. a. O.).
- 25 Soweit Zahlungen auch dazu bestimmt sind, den Unterhaltsbedarf des folgenden Jahres abzudecken, können sie weder für das Jahr der Zahlung noch für das Folgejahr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 22. 5. 1981, BStBl. II S. 713).

Vereinfachungsregelungen

- 26 Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass
- Unterhaltsleistungen an den Ehegatten stets zur Deckung des Lebensbedarfs des gesamten Kalenderjahrs bestimmt sind;
 - 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 Kalenderjahr der Bedarfsdeckung bis zum Schluss des Kalenderjahrs dient;
 - bei jeder nachgewiesenen Familienheimfahrt Unterhalt geleistet wird (Rz. 15, 16),
 - Unterhaltsleistungen an den Ehegatten auch zum Unterhalt anderer Personen bestimmt sind, die mit diesem in einem gemeinsamen Haushalt oder am selben Ort leben.

Beispiel 6:

Der Steuerpflichtige unterstützt im Jahr 2006 seine in Kanada (Ländergruppe 1) lebende bedürftige Ehefrau durch eine einmalige Zahlung im Monat Juli in Höhe von 5000 €.

Es ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen für den Unterhalt an die Ehefrau zur Deckung des Lebensbedarfs des gesamten Kalenderjahres bestimmt sind. Die Aufwendungen für den Unterhalt sind in voller Höhe (5000 €) abziehbar.

Beispiel 7:

Der Steuerpflichtige unterstützt seinen in Slowenien (Ländergruppe 2) lebenden bedürftigen schwerkranken Vater durch gelegentliche Überweisungen im Laufe des Jahres 2006 in Höhe von 3200 €, und zwar im Februar mit 1200 € und im November mit 2000 €.

Es ist aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass die Zahlung im Februar ohne Rücksicht auf die Höhe zur Deckung des Lebensbedarfs des Vaters bis zur nächsten Zahlung im November reicht.

Die tatsächlich geleisteten Unterhaltszahlungen sind in voller Höhe (3200 €) abziehbar, da sie unter dem anteiligen Höchstbetrag von 5280 € (11/12 von 5760 €) liegen.

Beispiel 8:

Der Steuerpflichtige unterstützt im Jahr 2006 seine in Italien (Ländergruppe 1) lebende bedürftige 80 Jahre alte Mutter durch eine einmalige Zahlung im Monat Juli in Höhe von 5000 €.

Es ist davon auszugehen, dass die Aufwendungen für den Unterhalt an die Mutter der Bedarfsdeckung bis zum Schluss des Kalenderjahres dienen. Von den tatsächlichen Aufwendungen für den Unterhalt in Höhe von 5000 € sind jedoch unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Kürzung des Höchstbetrags nach § 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG lediglich 3840 € (6/12 von 7680 €) abziehbar.

Beispiel 9:

Wie Beispiel 8, aber der Steuerpflichtige leistet vier Zahlungen in Höhe von insgesamt 8000 € (je 2000 € im Februar, Juni, August und November).

Es ist davon auszugehen, dass von Februar an (Zeitpunkt der ersten Unterhaltsleistung) Unterhalt erbracht wurde und dass die letzte Unterhaltsrate der Bedarfsdeckung bis zum Ende des Kalenderjahrs dient. Die tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von 8000 € sind damit unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Kürzung des Höchstbetrags nach § 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG lediglich in Höhe von 7040 € (11/12 von 7680 €) abziehbar.

Zeitpunkt des Abflusses der Unterhaltsleistung

Eine Unterhaltsleistung ist in dem Zeitpunkt abgefließen, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld verliert. Für Überweisungen bedeutet dies, dass die Leistung spätestens mit der Lastschrift (Wertstellung) bei der unterstützenden Person abgefließen ist (BFH-Urteil vom 6. 3. 1997, BStBl. II S. 509). 27

Beispiel 10:

Der Steuerpflichtige überweist mit Wertstellung 23. 12. 2005 einen Betrag von 3000 € an seine bedürftige Mutter in der Türkei. Das Geld wird am 6. 1. 2006 auf dem Konto der Mutter gutgeschrieben.

Die Unterhaltsleistung ist in 2005 abgefließen (§ 11 Abs. 2 EStG). Daher sind die Unterhaltsaufwendungen als Leistungen des Monats Dezember 2005 zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung in 2006 ist nicht möglich.

9. Anrechnung eigener Bezüge der unterhaltenen Personen**Begriff der Bezüge**

Bezüge sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkunftsermittlung erfasst werden. Bezüge im Ausland, die – wenn sie im Inland anfielen – Einkünfte wären, sind wie inländische Einkünfte zu ermitteln. Unter Beachtung der Ländergruppeneinteilung (Rz. 32, 33) sind Sachbezüge nach der jeweils geltenden Sachbezugsverordnung mit dem sich ergebenden Anteil anzusetzen und die Pauschbeträge für Werbungskosten (§ 9 a EStG) zu berücksichtigen. 28

Umrechnung ausländischer Bezüge

Ausländische Bezüge sind in Euro umzurechnen. Hierfür können die jährlich vom Bundeszentralamt für Steuern im Bundessteuerblatt Teil I für Zwecke des Familienleistungsausgleichs veröffentlichten Devisenkurse zugrunde gelegt werden. 29

Berücksichtigung der Kostenpauschale

Bei Bezügen, die nicht wie inländische Einkünfte ermittelt werden, ist eine Kostenpauschale von 180 € unter Beachtung der Ländergruppeneinteilung zu berücksichtigen, wenn nicht höhere Aufwendungen geltend gemacht werden. 30

Beispiel 11:

Ein Steuerpflichtiger unterstützt seine im Heimatland (Ländergruppe 2) lebenden Eltern durch zwei Überweisungen am 3. 4. und am 6. 9. 2006 von jeweils 750 €. Der Vater erzielt in 2006 Bezüge aus gewerblicher Tätigkeit (Rz. 28) von – umgerechnet – 1000 € im Kalenderjahr. Die Mutter bezieht eine Rente von – umgerechnet – 1440 € im Kalenderjahr.

1. Höhe der Aufwendungen für den Unterhalt		
Nachgewiesene Zahlungen		1500 €
2. Berechnung der Höchstbeträge		
7680 € × 2		15 360 €
Zeitanteilige Ermäßigung auf 9/12 (§ 33 a Abs. 4 Satz 1 EStG)		
(Erste Zahlung im April)		11 520 €
Ermäßigung nach der Ländergruppeneinteilung auf 3/4		8640 €
3. Berechnung der anzurechnenden Bezüge		
3.1 Bezüge aus gewerblicher Tätigkeit (Vater)	1000 €	
Im Unterstützungszeitraum anteilig: 9/12		
(April bis Dezember, § 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG)		750 €
3.2 Renteneinnahmen (Mutter)		
(eine Berechnung des Ertragsanteils entfällt, da die Rente in voller Höhe Bezug ist)	1440 €	
Werbungskostenpauschbetrag 102 € (für den den sonstigen Einkünften vergleichbaren Rentenanteil)	102 €	
Kostenpauschale 180 € (für den Rentenanteil, der bei einer inländischen Rente als Bezug zu erfassen wäre)	- 180 €	
Anzusetzende Rente	<u>1158 €</u>	
Im Unterstützungszeitraum angefallen: 9/12		
(April bis Dezember, § 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG)		868 €
3.3 Summe der anteilig anzurechnenden Bezüge		
(April bis Dezember, § 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG)		1618 €
Anrechnungsfreier Betrag (§ 33 a Abs. 1 Satz 4 EStG):		
624 € × 2	1248 €	
Kürzung nach der Ländergruppeneinteilung auf 3/4	936 €	
Im Unterstützungszeitraum anteilig zu berücksichtigen: 9/12		<u>702 €</u>
Summe der anzurechnenden Bezüge		916 €
4. Berechnung des abziehbaren Höchstbetrags		
Ermäßigte zeitanteilige Höchstbeträge (Nr. 2)		8640 €
Anzurechnende Bezüge (Nr. 3)		- 916 €
Abziehbarer Höchstbetrag		<u>7724 €</u>

Abziehbar sind jedoch höchstens die nachgewiesenen Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 1500 € (Nr. 1).

Unterstützungszeitraum/Schwankende Bezüge

Bezüge der unterhaltenen Person, die auf Kalendermonate entfallen, in denen die Voraussetzungen für die Anerkennung von Aufwendungen für den Unterhalt nicht vorliegen, vermindern den ermäßigten Höchstbetrag nicht (§ 33 a Abs. 4 Satz 2 EStG). Bei schwankenden Bezügen ist aus Vereinfachungsgründen keine monatliche Betrachtungsweise bzw. Zuordnung vorzunehmen, sondern der jeweilige Unterstützungszeitraum als Ganzes zu sehen. 31

10. Abzugsbeschränkungen**10.1. Verhältnisse des Wohnsitzstaates (Ländergruppeneinteilung)**

Aufwendungen für den Unterhalt können nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind (§ 33 a Abs. 1 Satz 5 EStG). Als Maßstab gilt ab 2004 grundsätzlich das Pro-Kopf-Einkommen der Bevölkerung. 32

Seit dem 1. Januar 2004 beträgt die Ermäßigung:

- ein Viertel, wenn das zugrunde gelegte ausländische Pro-Kopf-Einkommen nicht mehr als 60 v. H., aber mehr als 30 v. H. des inländischen Wertes erreicht,
- ein Halb, wenn das zugrunde gelegte ausländische Pro-Kopf-Einkommen nicht mehr als 30 v. H., aber mehr als 10 v. H. des inländischen Wertes erreicht und
- drei Viertel, wenn das zugrunde gelegte ausländische Pro-Kopf-Einkommen nicht mehr als 10 v. H. des inländischen Wertes erreicht.

Vorübergehende Inlandsbesuche eines Unterhaltsempfängers mit Wohnsitz im Ausland führen nicht zu einem Aussetzen der Ländergruppeneinteilung (BFH-Urteil vom 5. 6. 2003, BStBl. II S. 714).

Die sich hiernach für die einzelnen Staaten ergebenden Kürzungen und die sich hieraus ergebene Ländergruppeneinteilung werden durch BMF-Schreiben bekannt gemacht (zuletzt durch BMF-Schreiben vom 17. 11. 2003, BStBl. I S. 637, ergänzt durch BMF-Schreiben vom 9. 1. 2005, BStBl. I S. 369). 33

10.2. Opfergrenzenregelung**Sinn und Zweck der Opfergrenze**

Eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für den Unterhalt kann sich auch durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst ergeben. Es ist zu prüfen, inwieweit der Steuerpflichtige zur Unterhaltsleistung unter Berücksichtigung seiner Verhältnisse verpflichtet ist. Dies ist nur der Fall, soweit die Unterhaltsaufwendungen in einem vernünftigen Verhältnis zu seinen Einkünften stehen und ihm nach Abzug der Unterhaltsaufwendungen genügend Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich und ggf. für seinen Ehegatten und seine Kinder verbleiben – sog. Opfergrenze (BFH-Urteil vom 27. 9. 1991, BStBl. 1992 II S. 35). 34

Die Opfergrenzenregelung gilt nicht bei Aufwendungen für den Unterhalt an den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten. 35

Bemessung der Opfergrenze

- 36 In Anlehnung an die vorstehenden Grundsätze sind Aufwendungen für den Unterhalt im Allgemeinen höchstens insoweit als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, als sie einen bestimmten Prozentsatz des Nettoeinkommens nicht übersteigen (sog. Opfergrenze). Dieser beträgt 1 % je volle 500 € des Nettoeinkommens, höchstens 50 %, und ist um je 5 %-Punkte für den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten und für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, Kindergeld oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG) erhält, zu kürzen, höchstens um 25 %-Punkte.

Bestimmung des Nettoeinkommens für die Berechnung der Opfergrenze

- 37 Bei der Ermittlung des Nettoeinkommens sind alle steuerpflichtigen und steuerfreien Einnahmen (z. B. Kindergeld und vergleichbare Leistungen, Leistungen nach dem SGB III, ausgezahlte Arbeitnehmer-Sparzulagen nach dem 5. VermBG, Eigenheimzulage) sowie etwaige Steuererstattungen (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) anzusetzen. Davon abzuziehen sind die entsprechenden Steuervorauszahlungen, die gesetzlichen Lohnabzüge (Lohn- und Kirchensteuern, Solidaritätszuschlag, Sozialabgaben) und Werbungskosten. Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch dann abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige keine Werbungskosten hatte (BFH-Urteil vom 11. 12. 1997, BStBl. 1998 II S. 292).

Beispiel 12:

Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger ausländischer Arbeitnehmer unterstützt seine im Heimatland (Ländergruppe 1) in einem gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen, und zwar seine Ehefrau, sein minderjähriges Kind (Kindergeld wird gewährt) und seine Schwiegereltern. Er hatte im Kalenderjahr 2006 Aufwendungen für den Unterhalt in Höhe von 8400 €. Die Unterhaltsbedürftigkeit der Ehefrau und der Schwiegereltern ist nachgewiesen. Alle Personen haben keine Bezüge. Der Steuerpflichtige hat Einnahmen (Bruttoarbeitslohn, Steuererstattungen, Kindergeld) in Höhe von 27 998 €. Die Abzüge von Lohn- und Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag betragen 4196 €. Die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung belaufen sich auf 5852 €. An Werbungskosten sind ihm 4250 € entstanden.

1. Die Aufwendungen für den Unterhalt sind nach Köpfen auf alle unterstützten Personen aufzuteilen (Rz. 20). Hiernach entfallen auf jede unterstützte Person 2100 € (8400 € : 4).
2. Das minderjährige Kind, für das Kindergeld gewährt wird, gehört nicht zu den begünstigten Unterhaltsempfängern (Rz. 2). Insoweit kommt ein Abzug nicht in Betracht.
3. Für die Unterhaltsleistungen an die Ehefrau gilt die Opfergrenzenregelung nicht (Rz 35). Sie sind in voller Höhe (2100 €) abziehbar.
4. Für die Unterhaltsleistungen an die Schwiegereltern (4200 €) kann eine Begrenzung durch die Opfergrenze in Betracht kommen.

4.1 Berechnung des Nettoeinkommens

Verfügbare Einnahmen

(Bruttoarbeitslohn, Steuererstattungen, Kindergeld)	27 998 €
– Abzüge für Lohn- und Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag	– 4196 €
– Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung	– 5852 €
– Werbungskosten	– 4250 €
	<hr/>

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Opfergrenze (Nettoeinkommen)

13 700 €

Aufwendungen für Auslandsangehörige

4.2	Berechnung der Opfergrenze	
	1 % je volle 500 € des Nettoeinkommens (13 700 € : 500 €)	
	abzgl. je 5 %-Punkte für Ehefrau und Kind	27 % (abgerundet)
		<u>- 10 %</u>
↘	Maßgebender Prozentsatz für die Berechnung der Opfergrenze	17 %
	Die Opfergrenze liegt somit bei 2329 € (17 % von 13 700 €).	
5.	Berechnung der Abzugsbeträge	
5.1	Aufwendungen für den Unterhalt an die Ehefrau: Nachgewiesene Zahlungen (Nr. 3)	2100 €
5.2	Aufwendungen für den Unterhalt an die Schwiegereltern: Nachgewiesene Zahlungen (Nr. 4): 4200 €, davon höchstens zu berücksichtigen (Opfergrenze, Nr. 4.2.)	<u>2329 €</u>
	Summe der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen	4429 €

11. Anwendungsregelung

Die vorstehenden Grundsätze sind ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden und ersetzen ab diesem Zeitpunkt das BMF-Schreiben vom 15. 9. 1997 (BStBl. I S. 826). 38