



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 7. Juni 2010

BETREFF **Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG**

GZ **IV C 4 - S 2285/07/0006 :001**

DOK **2010/0415753**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

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 / Unterhaltserklärung	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	
7.1. Unterstützung durch mehrere unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen	20
7.2. Unterstützung durch eine im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person	21

8.	Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags	
8.1.	Feststellung der Monate der Unterhaltszahlungen	22
8.2.	Zeitliche Zuordnung der Unterhaltsaufwendungen	23 - 25
8.3.	Vereinfachungsregelungen	26
8.4.	Zeitpunkt des Abflusses der Unterhaltsleistung	27
9.	Anrechnung eigener Bezüge der unterhaltenen Personen	
9.1.	Begriff der Bezüge	28
9.2.	Umrechnung ausländischer Bezüge	29
9.3.	Berücksichtigung der Kostenpauschale	30
9.4.	Unterstützungszeitraum / Schwankende Bezüge	31
10.	Abzugsbeschränkungen	
10.1.	Verhältnisse des Wohnsitzstaates (Ländergruppeneinteilung)	32 - 33
10.2.	Opfergrenzenregelung	34
11.	Anwendungsregelung	35 - 36

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen an Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung die folgenden Grundsätze. Wesentliche Änderungen gegenüber den bisherigen Regelungen sind durch Fettdruck hervorgehoben.

1. Unterhaltsempfänger

1.1. Zum Abzug berechtigende Unterhaltsempfänger

- 1** 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 (§ 33a Absatz 1 Satz 1 und 5, 2. Halbsatz¹ EStG; BFH-Urteil vom 4. Juli 2002, BStBl II Seite 760).

1.2. Zum Abzug nicht berechtigende Unterhaltsempfänger

- 2** Ein Abzug nach § 33a Absatz 1 EStG kommt nicht in Betracht, wenn der Unterhaltsempfänger
- ein Kind ist, für das ein Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Absatz 6 EStG oder Kindergeld besteht (§ 33a Absatz 1 Satz 3² EStG); andere Leistungen für Kinder und dem inländischen Kindergeld vergleichbare Familienbeihilfen nach ausländischem Recht

¹ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 6, 2. Halbsatz

² Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 4

stehen nach § 65 EStG dem Kindergeld gleich (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2003, BStBl 2004 II Seite 275)³;

- der nicht dauernd getrennt lebende und nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Ehegatte des Steuerpflichtigen ist und das Veranlagungswahlrecht nach § 26 Absatz 1 Satz 1 in Verbindung mit § 1a Absatz 1 Nummer 2 EStG gegeben ist, es sei denn, § 26c EStG kommt zur Anwendung;
- der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte des Steuerpflichtigen ist und der Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1 Nummer 1 i. V. m. § 1a Absatz 1 Nummer 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. Juli 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 Absatz 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. Juni 1987, BStBl II Seite 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 Ge-

³ Hinweis auf Schreiben des BfF vom 14. Februar 2002 (BStBl I Seite 241)

sichtspunkt 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 beweisheblichen Unterlagen nicht möglich oder für den Steuerpflichtigen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden und daher unzumutbar ist (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004, BStBl 2005 II Seite 483). **Die Weigerung der zuständigen Heimatbehörde, die Angaben der unterstützten Person auf der Unterhaltserklärung zu bestätigen, stellt keinen Beweisnotstand dar (Hinweis auf Rz. 7).**

3. Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit / Unterhaltserklärung

5 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-/Meldebehörde⁴) 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.

⁴ Besonderheiten sind den Unterhaltserklärungen für Korea bzw. die Türkei zu entnehmen (vgl. Rz. 6).

Zur Erleichterung und Vereinheitlichung der insoweit vorzunehmenden Sachverhaltsaufklärung und zur erleichterten Beweisführung werden zweisprachige Unterhaltserklärungen in den gängigsten Sprachen aufgelegt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.formulare-bfinv.de>) zum Download bereit gestellt. 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. 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.

- 7 Ist eine Unterhaltserklärung als Nachweis für die Bedürftigkeit der unterhaltenen Person nur unvollständig ausgefüllt, so ist grundsätzlich die Bedürftigkeit der sie betreffenden Person nicht anzuerkennen (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004, a. a. O.). **Weigert sich die Heimatbehörde, die Angaben auf der zweisprachigen Unterhaltserklärung zu bestätigen (vgl. hierzu auch Rz. 4), kann die behördliche Bestätigung zum Verwandtschaftsverhältnis, zu Name, Geburtsdatum und -ort, zur beruflichen Tätigkeit und Anschrift, zum Familienstand der unterhaltenen Person sowie zu Haushaltsmitgliedern auf anderen Dokumenten erbracht werden.**

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. Dezember 2004, a. a. O.). Hierzu hat die unterhaltene 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 - **mangels Zwangsläufigkeit** - grundsätzlich keine Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen. **Die Erwerbsobliegenheit ist bei allen unterhaltsberechtigten Personen, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, zu prüfen (z. B. auch bei dem im Ausland lebenden Ehegatten). Die in R 33a.1 Absatz 2 Satz 2 i. V. m. Absatz 1 Satz 4 EStR aufgeführte Vereinfachungsregelung gilt in diesen Fällen nicht.**
- 9 Der Einsatz der eigenen Arbeitskraft darf nicht gefordert werden, wenn die unterhaltene Person aus gewichtigen Gründen keiner oder nur in geringem Umfang einer Beschäftigung gegen Entgelt nachgehen kann (BFH-Urteil vom 13. März 1987, BStBl II Seite 599). Als Gründe kommen beispielsweise Alter (**ab vollendetem 65. Lebensjahr**), Behinderung, schlechter

Gesundheitszustand, die Erziehung oder Betreuung von Kindern unter 6 Jahren, die Pflege behinderter Angehöriger, ein ernsthaft und nachhaltig betriebenes Studium oder eine Berufsausbildung in Betracht. **Eine von den zuständigen Heimatbehörden bestätigte Arbeitslosigkeit der unterhaltenen Person stellt grundsätzlich keinen gewichtigen Grund dar.**

Bei Personen unter 65 Jahren, die bereits eine Rente beziehen, kann auf den Einsatz der eigenen Arbeitskraft nur dann verzichtet werden, wenn die Rente auf Grund eines schlechten Gesundheitszustandes oder einer Behinderung gezahlt wird. An den Nachweis einer Behinderung und eines schlechten Gesundheitszustandes sind im Regelfall strenge Anforderungen zu stellen. Der Nachweis ist durch eine Bescheinigung des behandelnden Arztes zu führen, die mindestens Ausführungen zur Art der Krankheit, zum Krankheitsbild und den dadurch bedingten dauernden Beeinträchtigungen bzw. dem Grad der Behinderung der unterstützten Person enthalten muss. Außerdem ist anzugeben, in welchem Umfang die unterstützte Person noch in der Lage ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Entsprechend den in Rz. 3 genannten Grundsätzen ist den Unterlagen eine deutsche Übersetzung beizufügen. Die Vorlage der Bescheinigung eines Arztes schließt nicht aus, dass das Finanzamt nach den Umständen des Einzelfalles weitere Auskünfte oder Nachweise verlangen kann.

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. Mai 1982, BStBl II Seite 772). Für den Geldtransfer anfallende Aufwendungen (Porto, Spesen und Bearbeitungsgebühren) sind keine Unterhaltsaufwendungen.

Mehrere Personen

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

Abweichender Kontoinhaber

- 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 den Zeitpunkt, die Höhe und den Empfänger der Auszahlung vorlegen.

Ersatzbelege

- 13** Sind Zahlungsbelege abhanden gekommen, hat der Steuerpflichtige Ersatzbelege zu beschaffen. **Die hierfür anfallenden Kosten sind keine Unterhaltsaufwendungen.**

5.2. Andere Zahlungswege

Allgemeine Grundsätze

- 14** Der Steuerpflichtige kann auch einen anderen Zahlungsweg wählen, wenn die so erbrachte Unterhaltsleistung in hinreichender Form nachgewiesen wird (BFH-Urteil vom 14. Mai 1982, BStBl II Seite 774). Entsprechend den unter Rz. 3, 4 dargelegten Grundsätzen sind bei baren Unterhaltszahlungen **sowie bei allen anderen Zahlungswegen** erhöhte Beweisanforderungen zu erfüllen. Abhebungsnachweise und detaillierte Empfängerbestätigungen (vgl. Rz. 18) 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.

Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten

- 15** 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 aufrechterhält. 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. Mai 2004, BStBl 2005 II Seite 24).
- 16** **Bei Arbeitnehmern** kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige je Familienheimfahrt einen Nettomonatslohn für den Unterhalt des Ehegatten, der Kinder und anderer **im Haushalt** 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 er-

brachten und nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Zahlungen gekürzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 4. August 1994, BStBl 1995 II Seite 114).

Macht der Steuerpflichtige höhere Aufwendungen als (pauschal) den vierfachen Nettomonatslohn geltend, müssen alle Zahlungen entsprechend den allgemeinen Grundsätzen nachgewiesen werden.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer hat seinen Familienhaushalt (Ehefrau, minderjähriges Kind, kein Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen) in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung). Er hat im Jahr 2009 **nachweislich** zwei Heimfahrten unternommen und macht die Mitnahme von Bargeld im Wert von je 1.500 Euro geltend, ohne diese jedoch belegen zu können. Außerdem hat er drei Überweisungen in Höhe von jeweils 1.450 Euro nachgewiesen. Sein Nettomonatslohn beläuft sich auf 1.312 Euro. Die Opfergrenze kommt nicht zur Anwendung.

1. Aufwendungen für den Unterhalt:

Mitnahme von Bargeld	
(2 tatsächliche Familienheimfahrten x 1.312 Euro, Rz. 16 Satz 1)	2.624 Euro
Überweisungen (3 x 1.450 Euro)	4.350 Euro
Summe	6.974 Euro

2. Berechnung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen:

Vierfacher Nettomonatslohn (1.312 Euro x 4)	5.248 Euro
(jährlich höchstens anzusetzen im Rahmen der Beweiserleichterung)	
./. Anderweitig nachgewiesene Zahlungen	<u>4.350 Euro</u>
Verbleibender Betrag im Rahmen der Beweiserleichterung	898 Euro
Abziehbare Unterhaltsaufwendungen (4.350 Euro + 898 Euro)	5.248 Euro

Geldtransfer durch eine Mittelsperson

- 17** Der Geldtransfer durch eine Mittelsperson (**hierzu zählt auch ein neutrales gewerbliches Transportunternehmen**) 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 sind 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. **Die Durchführung der Reise durch eine private Mittelsperson ist stets durch die Vorlage von Fahrkarten, Tankquittungen, Grenzübertrittsvermerken, Flugscheinen, Visa usw. nachzuweisen.**

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, das Datum der Ausstellung und die Unterschrift des Empfängers sowie den Ort und 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** 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. November 1993, BStBl 1994 II Seite 731 und vom 19. Juni 2002, BStBl II Seite 753).

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger unterstützt im Kalenderjahr 2009 seine Ehefrau, sein minderjähriges Kind (Kindergeld wird gewährt), seine verwitwete Mutter und seine Schwester, die im Heimatland in einem gemeinsamen Haushalt leben, mit 6.000 Euro.

Von den Aufwendungen für den Unterhalt in Höhe von 6.000 Euro entfallen auf jede unterstützte Person 1.500 Euro (6.000 Euro : 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 (1.500 Euro) und die Mutter (1.500 Euro) erbrachten Aufwendungen.

7. Unterstützung durch mehrere Personen

7.1. 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 (§ 33a Absatz 1 Satz 6⁵ EStG).

Beispiel 3:

Vier Töchter A, B, C und D unterstützen ihren in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung) lebenden bedürftigen Vater im Kalenderjahr 2009 mit jeweils 250 Euro monatlich.

⁵ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 7

Seite 10 Der Abzug der Aufwendungen für den Unterhalt von insgesamt 12.000 Euro ist auf den Höchstbetrag von 7.680 Euro⁶ (§ 33a Absatz 1 Satz 1 EStG) beschränkt. Dieser ist entsprechend dem Anteil der Töchter am Gesamtbetrag der Leistungen mit jeweils 1.920 Euro (7.680 Euro : 4) abziehbar.

7.2. Unterstützung durch eine im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person

- 21 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 (§ 33a Absatz 1 Satz 1 EStG):	7.680 Euro ⁷
anrechenbare Bezüge (250 Euro x 12)	3.000 Euro
Kostenpauschale	<u>- 180 Euro</u>
	2.820 Euro
anrechnungsfreier Betrag	<u>- 624 Euro</u>
anzurechnende Bezüge	2.196 Euro
abziehbarer Höchstbetrag:	<u>2.196 Euro</u> 5.484 Euro

Bei den Töchtern A, B und C ist wegen ihrer Leistungen in gleicher Höhe jeweils ein Betrag von 1.828 Euro (5.484 Euro : 3) abzuziehen.

8. Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags

8.1. Feststellung der Monate der Unterhaltszahlungen

- 22 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 in Betracht kommende Höchstbetrag um ein Zwölftel (§ 33a Absatz 3 Satz 1 EStG). Es ist deshalb festzustellen, für welche Monate Zahlungen geleistet wurden.

Beispiel 5:

Der Steuerpflichtige unterstützt seine in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung) lebende bedürftige 70 Jahre alte Mutter durch monatliche Überweisungen vom Juni bis Dezember 2009 in Höhe von 800 Euro.

⁶ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010 beträgt der Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG 8.004 Euro.

⁷ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010 beträgt der Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG 8.004 Euro.

Seite 11	Nachgewiesene Aufwendungen für den Unterhalt	5.600 Euro
	Höchstbetrag (§ 33a Absatz 1 Satz 1 EStG)	7.680 Euro ⁸
	Zeitanteilige Ermäßigung des Höchstbetrags um 5/12 (§ 33a Absatz 3 Satz 1 EStG, erste Zahlung im Juni)	- <u>3.200 Euro</u>
	Abziehbare Aufwendungen für den Unterhalt (7/12)	4.480 Euro

8.2. Zeitliche Zuordnung der Unterhaltsaufwendungen

- 23** 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. Dezember 2004, a. a. O.).
- 25** Soweit Zahlungen **nicht ausschließlich** dazu bestimmt sind, den Unterhaltsbedarf des **laufenden sondern auch des** folgenden Jahres abzudecken, können **die gesamten Unterhaltsaufwendungen nur im Jahr der Zahlung**, nicht jedoch im Folgejahr berücksichtigt werden. **Dabei wird zugunsten des Steuerpflichtigen unterstellt, dass die Zahlung der Bedarfsdeckung bis zum Ende des Kalenderjahres der Zahlung dient.**

Beispiel 6:

Der Steuerpflichtige überweist erstmals im Dezember 2009 einen Betrag von 3.000 Euro an seinen bedürftigen Vater in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung). Die Zahlung ist für den Unterhalt bis zum 30.06.2010 bestimmt.

Die Unterhaltszahlung ist in 2009 abgeflossen (§ 11 Absatz 2 EStG). Die Unterhaltsaufwendungen sind mit 640 Euro (1/12 von 7.680 Euro) abziehbar. Eine Berücksichtigung in 2010 ist nicht möglich.

8.3. Vereinfachungsregelungen

- 26** Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass

⁸ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010 beträgt der Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG 8.004 Euro.

- 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 leben (Rz. 19).

Beispiel 7:

Der Steuerpflichtige unterstützt im Kalenderjahr 2009 seine in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung) lebende bedürftige Ehefrau durch eine einmalige Zahlung im Monat Juli in Höhe von 5.000 Euro.

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 (5.000 Euro) abziehbar.

Beispiel 8:

Der Steuerpflichtige unterstützt seinen in einem Land der Ländergruppe 2 (Kürzung des Höchstbetrages auf $\frac{3}{4}$ bzw. 5.760 Euro) lebenden bedürftigen schwerkranken Vater durch gelegentliche Überweisungen im Laufe des Kalenderjahres 2009 in Höhe von 3.200 Euro, und zwar im Februar mit 1.200 Euro und im November mit 2.000 Euro.

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 (3.200 Euro) abziehbar, da sie unter dem anteiligen Höchstbetrag von 5.280 Euro ($\frac{11}{12}$ von 5.760 Euro) liegen.

Beispiel 9:

Der Steuerpflichtige unterstützt im Kalenderjahr 2009 seine in einem Land der Ländergruppe 1 (keine Kürzung) lebende bedürftige 80 Jahre alte Mutter durch eine einmalige Zahlung im Monat Juli in Höhe von 5.000 Euro.

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 5.000 Euro sind jedoch unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Kürzung des Höchstbetrags nach § 33a Absatz 3 Satz 1 EStG lediglich 3.840 Euro ($\frac{6}{12}$ von 7.680 Euro) abziehbar.

Beispiel 10:

Wie Beispiel 9, aber der Steuerpflichtige leistet vier Zahlungen in Höhe von insgesamt 8.000 Euro (je 2.000 Euro 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 8.000 Euro sind damit unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Kürzung des Höchstbetrags nach § 33a Absatz 3 Satz 1 EStG lediglich in Höhe von 7.040 Euro (11/12 von 7.680 Euro) abziehbar.

8.4. Zeitpunkt des Abflusses der Unterhaltsleistung

- 27** Eine Unterhaltsleistung ist in dem Zeitpunkt abgeflossen, in dem der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Geld verliert. Für Überweisungen bedeutet dies, dass die Leistung **grundsätzlich mit Abgabe des Überweisungsträgers bei der Überweisungsbank**, spätestens jedoch mit der Lastschrift (Wertstellung) bei der unterstützenden Person abgeflossen ist (BFH-Urteil vom 6. März 1997, BStBl II Seite 509).

Beispiel 11:

Der Steuerpflichtige überweist mit Wertstellung 23. Dezember 2009 einen Betrag von 3.000 Euro an seine bedürftige Mutter in der Türkei. Das Geld wird am 6. Januar 2010 auf dem Konto der Mutter gutgeschrieben.

Die Unterhaltsleistung ist in 2009 abgeflossen (§ 11 Absatz 2 EStG). Daher sind die Unterhaltsaufwendungen als Leistungen des Monats Dezember 2009 zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung in 2010 ist nicht möglich.

9. Anrechnung eigener Bezüge der unterhaltenen Personen

9.1. Begriff der Bezüge

- 28** 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) sind Sachbezüge nach der jeweils geltenden Sozialversicherungsentgeltverordnung mit dem sich ergebenden Anteil anzusetzen. **Werbungskosten-Pauschbeträge, Sparer-Pauschbetrag und die Kostenpauschale (Rz. 30) sind jedoch nicht zu kürzen.**

9.2. Umrechnung ausländischer Bezüge

- 29** Ausländische Bezüge sind in Euro umzurechnen. Hierfür können die jährlich vom Bundeszentralamt für Steuern im Bundessteuerblatt Teil I für Zwecke des Familienleistungsaus-

gleichs veröffentlichten Devisenkurse zugrunde gelegt werden (§ 32 Absatz 4 Satz 10 EStG ist dabei entsprechend anzuwenden).⁹

9.3. Berücksichtigung der Kostenpauschale

- 30 Bei Bezügen, die nicht wie inländische Einkünfte ermittelt werden, ist eine Kostenpauschale von 180 Euro (**unabhängig von der Ländergruppeneinteilung**) zu berücksichtigen, wenn nicht höhere Aufwendungen geltend gemacht werden.

Beispiel 12:

Ein Steuerpflichtiger unterstützt seine im Heimatland (Ländergruppe 2, Kürzung auf $\frac{3}{4}$) lebenden Eltern durch zwei Überweisungen am 3. April und am 6. September 2009 von jeweils 750 Euro. Der Vater erzielt im Jahr Kalenderjahr 2009 Bezüge aus gewerblicher Tätigkeit (Rz. 28) von - umgerechnet - 1.000 Euro im Kalenderjahr. Die Mutter bezieht eine Rente von - umgerechnet - 1.440 Euro im Kalenderjahr.

1. Höhe der Aufwendungen für den Unterhalt			
	Nachgewiesene Zahlungen		1.500 Euro
2. Berechnung der Höchstbeträge			
	Berechnung der Höchstbeträge: 7.680 Euro ¹⁰ x 2		15.360 Euro
	Zeitanteilige Ermäßigung auf 9/12 (§ 33a Absatz 3 Satz 1 EStG) (Erste Zahlung im April)		11.520 Euro
	Ermäßigung nach der Ländergruppeneinteilung auf 3/4		8.640 Euro
3. Berechnung der anzurechnenden Bezüge			
3.1 Bezüge aus gewerblicher Tätigkeit (Vater)			
	Im Unterstützungszeitraum anteilig: 9/12 (April bis Dezember, § 33a Absatz 3 Satz 2 EStG)	1.000 Euro	750 Euro
3.2 Renteneinnahmen (Mutter)			
	(Erfassung der Rente in voller Höhe)	1.440 Euro	
	Werbungskostenpauschbetrag 102 Euro (für den den sonstigen Einkünften vergleichbaren Rentenanteil)	102 Euro	
	Kostenpauschale 180 Euro (für den Rentenanteil, der bei einer inländischen Rente als Bezug zu erfassen wäre)	<u>- 180 Euro</u>	
	Anzusetzende Rente	1.158 Euro	
	Im Unterstützungszeitraum angefallen: 9/12 (April bis Dezember, § 33a Absatz 3 Satz 2 EStG)		<u>868 Euro</u>

⁹ Für den Veranlagungszeitraum 2009: vgl. Schreiben des BZSt vom 22. Januar 2009 (BStBl I Seite 363);
Für den Veranlagungszeitraum 2010: vgl. Schreiben des BZSt vom 15. Januar 2010 (BStBl I Seite 44)

¹⁰ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010 beträgt der Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG 8.004 Euro.

3.3 Summe der anteilig anzurechnenden Bezüge (April bis Dezember, § 33a Absatz 3 Satz 2 EStG)		1.618 Euro
Anrechnungsfreier Betrag (§ 33a Absatz 1 Satz 4 ¹¹ EStG): 624 Euro x 2	1.248 Euro	
Kürzung nach der Ländergruppeneinteilung auf $\frac{3}{4}$	936 Euro	
Im Unterstützungszeitraum anteilig zu berücksichtigen : 9/12		<u>702 Euro</u>
Summe der anzurechnenden Bezüge		916 Euro
4. Berechnung des abziehbaren Höchstbetrags		
Ermäßigte zeitanteilige Höchstbeträge (Nr. 2)		8.640 Euro
Anzurechnende Bezüge (Nr. 3)		- 916 Euro
Abziehbarer Höchstbetrag		7.724 Euro

Abziehbar sind jedoch höchstens die nachgewiesenen Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 1.500 Euro (Nr. 1).

9.4. Unterstützungszeitraum / Schwankende Bezüge

- 31 Bezüge der unterhaltenen Person, die auf Kalendermonate entfallen, in denen die Voraussetzungen für die Anerkennung von Aufwendungen für den Unterhalt nicht vorliegen, vermindern nicht den ermäßigten Höchstbetrag (§ 33a Absatz 3 Satz 2 EStG). Bei schwankenden Bezügen ist aus Vereinfachungsgründen keine monatliche Betrachtungsweise bzw. Zuordnung vorzunehmen, sondern der jeweilige Unterstützungszeitraum als Ganzes zu sehen.

10. Abzugsbeschränkungen

10.1. Verhältnisse des Wohnsitzstaates (Ländergruppeneinteilung)

- 32 Aufwendungen für den Unterhalt können nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendig und angemessen sind (§ 33a Absatz 1 Satz 5¹² EStG). Als Maßstab gilt ab 2004 grundsätzlich das Pro-Kopf-Einkommen der Bevölkerung.

Die Ländergruppeneinteilung und die sich hiernach ergebenden Kürzungen für die einzelnen Staaten werden durch BMF-Schreiben bekannt gegeben (zuletzt durch BMF-Schreiben vom 6. November 2009, BStBl I Seite 1323).

Vorübergehende Inlandsbesuche eines Unterhaltsempfängers mit Wohnsitz im Ausland führen **unabhängig davon, dass nicht nachgewiesene Aufwendungen in Höhe des inlän-**

¹¹ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 5

¹² Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 6

dischen existenznotwendigen Bedarfs je Tag geschätzt werden können, nicht zu einem Aussetzen der Ländergruppeneinteilung (BFH-Urteil vom 5. Juni 2003, BStBl II Seite 714).

- 33 Der Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG und der anrechnungsfreie Betrag nach § 33a Absatz 1 Satz 4¹³ EStG sind entsprechend der Ländergruppeneinteilung zu kürzen.**

10.2. Opfergrenzenregelung

- 34** Eine Abzugsbeschränkung von Unterhaltsaufwendungen kann sich auch durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst und die Anwendung der sog. Opfergrenze ergeben (vgl. hierzu Rz. 9 - 11 des BMF-Schreibens „Allgemeine Hinweise zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Absatz 1 EStG als außergewöhnliche Belastung“ vom 7. Juni 2010).

Beispiel 13:

Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger ausländischer Arbeitnehmer unterstützt seine im Heimatland (Ländergruppe 1, keine Kürzung) in einem gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen, und zwar seine Ehefrau, sein minderjähriges Kind (Kindergeld wird gewährt) und seine Schwiegereltern. Er hatte im Kalenderjahr 2009 Aufwendungen für den Unterhalt in Höhe von 8.400 Euro. 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 Euro. Die Abzüge von Lohn- und Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag betragen 4.196 Euro. Die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung belaufen sich auf 5.852 Euro. An Werbungskosten sind ihm 4.250 Euro entstanden.

1. Die Aufwendungen für den Unterhalt sind nach Köpfen auf alle unterstützten Personen aufzuteilen (Rz. 19). Hiernach entfallen auf jede unterstützte Person 2.100 Euro (8.400 Euro : 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. Sie sind in voller Höhe (2.100 Euro) abziehbar.
4. Für die Unterhaltsleistungen an die Schwiegereltern (4.200 Euro) kann eine Begrenzung durch die Opfergrenze in Betracht kommen.

4.1 Berechnung des Nettoeinkommens:

Verfügbare Einnahmen	
(Bruttoarbeitslohn, Steuererstattungen, Kindergeld)	27.998 Euro
Abzüge für Lohn- und Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag	- 4.196 Euro
Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung	- 5.852 Euro
Werbungskosten	<u>- 4.250 Euro</u>

¹³ Ab dem Veranlagungszeitraum 2010: Satz 5

Verfügbares Nettoeinkommen für die Ermittlung der Opfergrenze	13.700 Euro
4.2 Berechnung der Opfergrenze:	
1 % je volle 500 Euro des Nettoeinkommens	27 %
(13.700 Euro : 500 Euro = 27,4)	(abgerundet)
abzgl. je 5 %-Punkte für Ehefrau und Kind	<u>- 10 %</u>
Maßgebender Prozentsatz für die Berechnung der Opfergrenze	17 %

Die Opfergrenze liegt somit bei 2.329 Euro (17 % von 13.700 Euro).

5. Berechnung der Abzugsbeträge

5.1 Aufwendungen für den Unterhalt an die Ehefrau:	
Nachgewiesene Zahlungen (Nr. 3)	2.100 Euro
5.2. Aufwendungen für den Unterhalt an die Schwiegereltern:	
Nachgewiesene Zahlungen (Nr. 4): 4.200 Euro, davon höchstens zu berücksichtigen (Opfergrenze, Nr. 4.2)	<u>2.329 Euro</u>
Summe der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen	4.429 Euro

11. Anwendungsregelung

35 Rz. 8 ist hinsichtlich der Prüfung der Erwerbsobliegenheit bei unterstützten nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen im EU-/EWR-Gebiet ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. Soweit nach den Rz. 11, 19 und 26 bei der Aufteilung einheitlicher Unterhaltsleistungen auf mehrere Personen nur noch die in einem Haushalt lebenden Personen berücksichtigt werden, sind die Änderungen ebenfalls erst ab dem Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. Im Übrigen gelten die vorstehenden Grundsätze für alle offenen Fälle und ersetzen das BMF-Schreiben vom 9. Februar 2006 (BStBl I Seite 217).

36 Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.