

**§ 33 a****Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen**

idF des EStG 1986 v. 15. 4. 86 (BGBl. I S. 441; BStBl. I S. 172)

(1) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 33 Abs. 2) Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer Person, für die weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag hat, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, und zwar im Kalenderjahr

1. bis zu höchstens 4 500 Deutsche Mark, wenn die unterhaltene Person das 18. Lebensjahr vollendet hat,
2. bis zu höchstens 2 484 Deutsche Mark, wenn die unterhaltene Person das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

<sup>2</sup>Voraussetzung ist, daß die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. <sup>3</sup>Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindern sich die Beträge von 4 500 und 2 484 Deutsche Mark um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 4 500 Deutsche Mark übersteigen. <sup>4</sup>Ist 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 3 ergibt; ob der Steuerpflichtige sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. <sup>5</sup>Werden 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.

(1 a) Erwachsen einem Steuerpflichtigen für ein Kind, das dem anderen Elternteil zuzuordnen ist (§ 32 Abs. 7 Sätze 3 und 4) und für das der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag erhält, Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses, so wird auf Antrag ein Betrag von 600 Deutsche Mark im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.

(2) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes, für das er einen Kinderfreibetrag erhält, so werden auf Antrag die folgenden Beträge (Ausbildungsfreibeträge) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen:

1. für ein Kind, das das 18. Lebensjahr vollendet hat,
  - a) ein Betrag von 1 800 Deutsche Mark im Kalenderjahr, wenn das Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen untergebracht ist,
  - b) ein Betrag von 3 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr, wenn das Kind auswärtig untergebracht ist;
2. für ein Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr, wenn das Kind auswärtig untergebracht ist.

<sup>2</sup>Die Ausbildungsfreibeträge vermindern sich jeweils um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, soweit diese 2 400 Deutsche Mark im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse. <sup>3</sup>Für ein nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind mindern sich die vorstehenden Beträge nach Maßgabe des Absatzes 1 Satz 4. <sup>4</sup>Erfüllen mehrere Steuerpflichtige für dasselbe Kind die Voraussetzungen des Satzes 1, so kann der Ausbildungsfreibetrag insgesamt nur einmal gewährt werden. <sup>5</sup>Steht das Kind zu zwei Steuerpflichtigen, die zusammen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllen, in einem Kindschaftsverhältnis, so erhält jeder die Hälfte des Abzugsbetrags nach den Sätzen 1 bis 3. <sup>6</sup>Steht das Kind zu mehr als zwei Steuerpflichtigen in einem Kindschaftsverhältnis, so erhält ein Elternpaar zusammen die Hälfte des Abzugsbetrags. <sup>7</sup>Liegen im Fall des Satzes 6 bei einem Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vor, so erhält jeder Elternteil ein Viertel des Abzugsbetrags. <sup>8</sup>Auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, kann in den Fällen der Sätze 5 bis 7 bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer der einem Elternteil zustehende Anteil am Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden.

(3) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe, wenn

1. der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder
2. der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte oder ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 Satz 1 oder eine andere zu seinem Haushalt gehörige unterhaltene Person, für die eine Ermäßigung nach Absatz 1 gewährt wird, nicht nur vorübergehend körperlich hilflos oder schwer körperbehindert ist oder die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder einer Haushaltshilfe wegen Krankheit einer der genannten Personen erforderlich ist,

so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. <sup>2</sup>Wird hiernach eine Steuerermäßigung nicht gewährt, so kann ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte in einem Heim oder dauernd zur Pflege untergebracht ist und die Aufwendungen für die Unterbringung Kosten für Dienstleistungen, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind, enthalten. <sup>3</sup>Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können für die Zeit des Vorliegens der Voraussetzungen des Satzes 1 oder 2 den Betrag von 1 200 Deutsche Mark insgesamt nur einmal abziehen.

(4) <sup>1</sup>Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in den Absätzen 1 bis 3 bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je ein Zwölftel. <sup>2</sup>Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder des Kindes, die auf diese Kalendermonate entfallen, vermindern die nach Satz 1 ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge nicht.

in besonderen Fällen

§ 33 a

**(5) In den Fällen des Absatzes 1 Satz 1 und der Absätze 1 a bis 3 kann wegen der in diesen Vorschriften bezeichneten Aufwendungen der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung nach § 33 nicht in Anspruch nehmen.**

Die Kommentierung des § 33 a wurde von  
Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am FG, Hannover, bearbeitet.  
Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Dr. Arndt **Raupach**, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 33 a

	Anm.
<b>A. Überblick zu § 33 a</b> . . . . .	1
<b>B. Rechtsentwicklung zu § 33 a</b>	
I. Rechtsentwicklung des § 33 a EStG 1950–1953 (sog. Flücht- lingsfreibetrag) . . . . .	2
II. Rechtsentwicklung des § 33 a ab StNG v. 16. 12. 54 . . . . .	3
<b>C. Bedeutung und Verfas- sungsmäßigkeit des § 33 a</b> . . . . .	4
<b>D. Geltungsbereich des § 33 a</b>	
I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich . . . . .	6
II. Anwendung auf Auslands- beziehungen	
1. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige . . . . .	7
2. Außergewöhnliche Bela- stung in besonderen Fällen mit Auslandsbezug	

	Anm.
a) Materieellrechtliche Fragen	8
b) Verfahrensfragen . . . . .	9
<b>E. Verhältnis des § 33 a zu an- deren Vorschriften</b>	
I. Verhältnis zu § 33 . . . . .	10
II. Verhältnis zu anderen einkom- mensteuerrechtlichen Vor- schriften . . . . .	11
III. Verhältnis zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich	12
<b>F. Zurechnung der außerge- wöhnlichen Belastung in den Fällen des § 33 a</b> . . . . .	14
<b>G. Verfahrensfragen</b>	
I. Antragserfordernis und Nach- weisforderungen . . . . .	15
II. Berücksichtigung der Steuer- mäßigungen nach § 33 a im Vorauszahlungs- und Lohn- steuerverfahren . . . . .	16

Erläuterungen zu Abs. 1:  
Steuerermäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1</b>	
<b>I. Rechtsentwicklung des         Abs. 1</b>	
1. Rechtslage bis einschl. VZ 1954 . . . . .	23
2. Rechtslage in den VZ 1955 bis einschl. 1974 . . . . .	24
3. Rechtslage in den VZ 1975 bis einschl. 1985 . . . . .	25
4. Rechtslage ab VZ 1986 . . . . .	26
<b>II. Nachträgliche Anhebung         der Beträge für die VZ         1971–1974 (§ 54)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zu § 54 . . . . .	27
2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 54 . . . . .	27a

	Anm.
<b>III. Bedeutung und Verfassungs-         mäßigkeit des Abs. 1</b>	
1. Bedeutung des Abs. 1 . . . . .	28
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 . . . . .	29
<b>IV. Verhältnis des Abs. 1 zu an-         deren Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zu § 33 und zu anderen Tatbeständen des § 33 a . . . . .	30
2. Verhältnis zu § 10, § 10 b . . . . .	31
3. Verhältnis zur Ehegattenbe- steuerung (§§ 26, 26 a, 26 b und 42 a) . . . . .	32
4. Verhältnis zur Besteuerung des Unterhaltsberechtigten (§§ 21, 22) . . . . .	33

Anm.

Anm.

**B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1**

**I. Überblick** ..... 35

**II. Erwachsen von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung**

- 1. Erwachsen von Aufwendungen ..... 36
- 2. Gemeinsames zu den Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung .... 37
- 3. Aufwendungen für den Unterhalt
  - a) Der Begriff „Aufwendungen für den Unterhalt“ ..... 38
  - b) Aufwendungsbegriff und Belastungstheorie . 39
  - c) Art der Unterhaltsgewährung ..... 40
  - d) Gegenstand der Unterhaltsleistungen ..... 42
- 4. Aufwendungen für die Berufsausbildung
  - a) Bedeutung des Begriffs „Berufsausbildung“ ... 45
  - b) Begriff der Berufsausbildung ..... 46
  - c) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung ..... 47
  - d) Dauer der Berufsausbildung ..... 48
  - e) Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Fortbildung ..... 49
  - f) Aufwendungen für eine Berufsausbildung ..... 50
- 5. Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger
  - a) Bedeutung der Aufteilung ..... 52
  - b) Grundsatz: Pro-Kopf-Aufteilung ..... 53
  - c) Weitere Aufteilungsfragen ..... 54
- 6. Wichtige Fälle von Unterhaltsleistungen und Zuwendungen zur Berufsausbildung nach Abs. 1 Satz 1
  - a) Allgemeines zum Kreis der Unterhaltsempfänger 58
  - b) Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ..... 59

- c) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen dauernd getrennt lebenden Ehegatten ..... 61
- d) Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner ..... 62

**III. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen**

- 1. Bedeutung der Zwangsläufigkeit für Aufwendungen nach Abs. 1
  - a) Allgemeine Bedeutung der Verweisung auf § 33 Abs. 2 Satz 1 ..... 65
  - b) Besonderheiten des Abs. 1 ..... 66
- 2. Die Gründe der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung
  - a) Rechtliche Gründe .... 68
  - b) Tatsächliche Gründe .. 72
  - c) Sittliche Gründe ..... 73
- 3. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung
  - a) Notwendige Aufwendungen ..... 75
  - b) Angemessene Aufwendungen ..... 76

**IV. Negative Voraussetzung: Kein Anspruch auf Kindergeld (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986)**

- 1. Allgemeines zum Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderlastenausgleich
  - a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots ..... 77
  - b) Bedeutung des Abzugsverbots ..... 78
  - c) Verhältnis zum Zivilrecht ..... 79
  - d) Verfahrensfragen .... 80
- 2. Rechtslage in den VZ 1975 bis einschl. 1985: Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld oder andere Leistungen iSd. Bundeskindergeldgesetzes (BKGG)

	Anm.
a) Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld . . . . .	81
b) Abzugsverbot bei Anspruch auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKG) . . . . .	82
3. Rechtslage ab VZ 1986: Abzugsverbot bei Anspruch auf einen Kinderfreibetrag	
a) Allgemeines zur Neuregelung in Abs. 1 Satz 1 durch StSenkG v. 26. 6. 1985 . . . . .	83
b) Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag . . . . .	84

**C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der ESt. auf Antrag durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte**

I. Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte . . . . .	87
II. Höhe des Abzugs . . . . .	88

**D. Berücksichtigung von Vermögen und Einkünften oder Bezügen des Unterhaltsempfängers (Abs. 1 Sätze 2 u. 3)**

<b>I. Allgemeines zu Abs. 1 Sätze 2 und 3</b>	
1. Bedeutung von Abs. 1 Sätze 2 und 3 . . . . .	100
2. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4 . . . . .	101
3. Verfahrensfragen . . . . .	102
<b>II. Kein oder geringes Vermögen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	105
<b>III. Kürzung des Abzugsbetrags bei eigenen Einkünften oder Bezügen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 3)</b>	
1. Allgemeines zu Abs. 1 Satz 3 . . . . .	107
2. Andere Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person	
a) „Andere“ Einkünfte oder Bezüge . . . . .	110
b) Einkünfte oder Bezüge „der unterhaltenen Person“ . . . . .	111
c) Begriff der Einkünfte . . . . .	112
d) Begriff der Bezüge . . . . .	113
e) „Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ . . . . .	114

	Anm.
3. Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person auf den Höchstbetrag	
a) Ermittlung der Einkünfte und Bezüge . . . . .	117
b) Anrechnung auf den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 1 . . . . .	118

**E. Aufwendungen für nicht unbeschränkt stpfl. Unterhaltsempfänger (Abs. 1 Satz 4)**

<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4</b>	
1. Überblick zu Abs. 1 Satz 4 . . . . .	120
2. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 4	
a) Rechtslage bis einschließlich VZ 1978 . . . . .	121
b) Rechtslage ab VZ 1979 . . . . .	122
3. Bedeutung des Abs. 1 Satz 4 . . . . .	123
4. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 4 . . . . .	124
5. Verfahrensfragen	
a) Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit . . . . .	126
b) Nachweis der Aufwendungen . . . . .	127
c) Folgen einer Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten . . . . .	128
<b>II. Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4: Nicht unbeschränkt stpfl. unterhaltene Person . . . . .</b>	130
<b>III. Besondere Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4</b>	
1. Beurteilung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates (Satz 4 erster Halbs.)	
a) Ländergruppeneinteilung . . . . .	131
b) Sog. Opfergrenze . . . . .	134
2. Begrenzung durch Abs. 1 Sätze 1 bis 3 (Satz 4 erster Halbs.) . . . . .	135
3. Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach inländischen Maßstäben (Satz 4 zweiter Halbs.) . . . . .	136

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p><b>IV. Besonderheiten für Bewohner der DDR, Ostberlins und der sog. Vertreibungsgebiete</b></p> <p>1. Allgemeine Erläuterungen zu „Ost-Zuwendungen“</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Rechtsgrundlagen für den Abzug ..... 137</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bedeutung der Sonderregelungen ..... 138</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Geltungsbereich der Sonderregelungen .... 139</p> <p style="padding-left: 20px;">d) Verfahrensfragen .... 140</p> <p>2. Voraussetzungen des Abzugs von Ost-Zuwendungen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung ..... 143</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Übrige Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 .. 144</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>3. Sonderregelungen für Paketsendungen und Besuchsreisen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Aufwendungen für Paket- und Päckchensendungen ..... 146</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Aufwendungen anlässlich von Besuchsreisen nach Ostberlin, in die DDR oder die Vertreibungsgebiete ..... 147</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Aufwendungen anlässlich des Besuchs Unterhaltsberechtigter aus Ostberlin, der DDR oder den Vertreibungsgebieten ..... 148</p> <p><b>F. Unterhaltsaufwendungen mehrerer Steuerpflichtiger (Abs. 1 Satz 5) ..... 150</b></p>
---	--	---

**Erläuterungen zu Abs. 1 a:  
Freibetrag zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses  
bei nicht intakter Ehe (Besucher-Freibetrag)**

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 a</b></p> <p><b>I. Rechtsentwicklung des Abs. 1 a ..... 155</b></p> <p><b>II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 a</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Bedeutung des Abs. 1 a .... 156</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 a ..... 157</p> <p><b>III. Geltungsbereich des Abs. 1 a 158</b></p> <p><b>IV. Verhältnis des Abs. 1 a zu anderen Vorschriften</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Verhältnis zu § 33 ..... 159</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Verhältnis zu § 33 a Abs. 2 und zu § 33 b ..... 160</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Verhältnis zum Kinderfreibetrag nach § 32 ..... 161</p> <p><b>V. Verfahrensfragen ..... 162</b></p> <p><b>B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 a</b></p> <p><b>I. Tatbestandsvoraussetzungen für die VZ 1978 bis 1985</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Allgemeines zu Abs. 1 a i.d. bis StSenkG 1986/1988 geltenden Fassung ..... 165</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>2. Dem anderen Elternteil zuzuordnendes und bei diesem zu berücksichtigendes Kind ... 166</p> <p>3. Erfüllung der Unterhaltspflicht durch den Stpfl. .... 167</p> <p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen ab VZ 1986 (Abs. 1 a i d F des StSenkG 1986/1988)</b></p> <p style="padding-left: 20px;">1. Allgemeines zu Abs. 1 a i d F des StSenkG 1986/1988 ... 168</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Dem anderen Elternteil zuzuordnendes Kind, für das der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält ..... 169</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Erwachsen von Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses ... 170</p> <p><b>C. Rechtsfolge des Abs. 1 a: Abzug eines Freibetrags von 600 DM auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte</b></p> <p style="padding-left: 20px;"><b>I. Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte .. 175</b></p> <p style="padding-left: 20px;"><b>II. Höhe des Abzugs ..... 176</b></p>
--	--	--

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Ausbildungsfreibeträge**

Anm.

Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen  
zu Abs. 2**

**I. Rechtsentwicklung des  
Abs. 2**

1. Rechtslage bis einschließlich  
VZ 1974 ..... 180
2. Rechtslage in den VZ 1975  
und 1976 ..... 181
3. Rechtsentwicklung ab VZ  
1977 ..... 182

**II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2**

1. Bedeutung der Ausbildungsfreibeträge ..... 184
2. Verfassungsmäßigkeit des  
Abs. 2 ..... 185

**III. Geltungsbereich des Abs. 2** . 187

**IV. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften**

1. Verhältnis zu § 33 ..... 189
2. Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 33a, § 33b und § 33c ..... 190
3. Verhältnis zu den Zuordnungsregeln (§ 32 Abs. 1–5) und zum Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) ..... 191

**V. Verfahrensfragen zu Abs. 2** . 192

**B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1**

**I. Überblick zu Abs. 2 Satz 1** . 195

**II. Grundvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1**

1. Erwachsen von Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes ..... 196
2. Kind, für das Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen besteht (bis VZ 1985)
  - a) Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen ..... 197
  - b) Einkommensteuerliche Berücksichtigung des Kindes unbeachtlich . . . 198
3. Kind, „für das er einen Kinderfreibetrag erhält“ (ab VZ 1986) ..... 199

**III. Besondere Voraussetzungen für die Höhe der Freibeträge nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 u. 2**

1. Allgemeines zu den Voraussetzungen der Freibeträge in Nr. 1 und 2
  - a) Überblick ..... 205
  - b) Altersvoraussetzungen für das Kind ..... 206
2. Unterbringung im Haushalt des Stpfl. (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) ..... 208
3. Auswärtige Unterbringung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2)
  - a) „Zwangsläufigkeit“ und auswärtige Unterbringung „zur Berufsausbildung“ (Rechtslage bis VZ 1980) ..... 210
  - b) Begriff der auswärtigen Unterbringung ..... 211
  - c) Auswärtige Unterbringung im Ausland – Sonderfall des Gastarbeiterkindes ..... 213

**IV. Rechtsfolge des Abs. 2**

**Satz 1: Abzug der Ausbildungsfreibeträge vom Gesamtbetrag der Einkünfte**

1. Allgemeines zur Höhe der Freibeträge ..... 214
2. Abzug der Freibeträge vom Gesamtbetrag der Einkünfte 215

**C. Verminderung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Sätze 2 und 3)**

**I. Verminderung des Ausbildungsfreibetrags um eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes sowie öffentliche Ausbildungszuschüsse (Abs. 2 Satz 2)**

1. Anzurechnende Einkünfte und Bezüge des Kindes nach Abs. 2 Satz 2
  - a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2 . . . 216
  - b) Begriff der Einkünfte nach Abs. 2 Satz 2 . . . 217
  - c) Begriff der Bezüge nach Abs. 2 Satz 2 . . . 218



	Anm.
d) Zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmte oder geeignete Bezüge . . . . .	219
e) „Eigene“ Einkünfte und Bezüge . . . . .	220
2. Anzurechnende Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln	
a) Art der Ausbildungszuschüsse . . . . .	221
b) Zeitliche Zurechnung, Ermittlung und Nachweis der Ausbildungszuschüsse . . . . .	222
3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Verminderung der Ausbildungsfreibeträge	
a) Allgemeines zur Anrechnung . . . . .	223
b) Anrechnung bei Mehrfachgewährung des vollen Ausbildungsfreibetrags . . . . .	224
<b>II. Minderung der Ausbildungsfreibeträge für nicht unbeschränkt estpfl. Kinder (Abs. 2 Satz 3)</b>	
1. Ausbildungsfreibeträge für Kinder im Ausland bis VZ 1981 . . . . .	225
2. Ausbildungsfreibeträge für Kinder im Ausland ab VZ 1982 . . . . .	226
<b>D. Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge insbes. für Kinder aus nicht intakten Ehen und nichteheliche Kinder (Abs. 2 Sätze 4 bis 8)</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu den Aufteilungsregelungen</b>	
1. Überblick und tabellarische Übersicht zu den Aufteilungsregelungen	
a) Rechtslage bis VZ 1985 . . . . .	227
b) Rechtslage ab VZ 1986 . . . . .	228
2. Rechtsentwicklung der Aufteilungsregelungen . . . . .	229
3. Bedeutung und Zweck der Aufteilungsregelungen . . . . .	230
<b>II. Die Aufteilungsregelungen der Sätze 4-7 in der bis VZ 1985 geltenden Fassung</b>	
1. Allgemeines zu Sätzen 4 bis 7 aF . . . . .	231

	Anm.
2. Halbtteilungsgrundsatz des Satzes 4 aF	
a) Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 4 aF . . . . .	232
b) Halbtteilung des Ausbildungsfreibetrags als Rechtsfolge des Satzes 4 aF . . . . .	233
3. Abweichende Aufteilung auf gemeinsamen Antrag (Satz 5 aF) . . . . .	234
4. Keine Aufteilung, wenn ein Elternteil nachweislich allein die Aufwendungen getragen hat (Satz 6 aF) . . . . .	235
5. Entsprechende Anwendung der Sätze 4 bis 6, wenn ein anderer Anspruch auf Kindergeld hat (Satz 7 aF)	
a) Voraussetzungen des Satzes 7 aF . . . . .	236
b) Aufteilung als Rechtsfolge des Satzes 7 aF . . . . .	237
c) Ermittlung des Aufteilungsbetrags nach Satz 7 aF . . . . .	238
<b>III. Die Aufteilungsregeln der Sätze 4-8 in der ab VZ 1986 geltenden Fassung</b>	
1. Überblick über die Änderungen durch StSenkG 1986/1988 . . . . .	240
2. Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags (Satz 4) . . . . .	241
3. Halbtteilungsgrundsatz (Satz 5)	
a) Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 5 . . . . .	242
b) Halbtteilung des Ausbildungsfreibetrags als Rechtsfolge des Satzes 5 . . . . .	243
4. Aufteilung bei Kindschaftsverhältnis zu mehr als zwei Stpfl. (Sätze 6 u. 7)	
a) Grundsatz (Satz 6) . . . . .	244
b) Aufteilung bei Elternpaar, das nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllt (Satz 7) . . . . .	245
5. Übertragung eines Anteils am Ausbildungsfreibetrag auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaars (Satz 8) . . . . .	247

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Steuerermäßigung wegen Hausgehilfin, Haushaltshilfe  
oder Heimunterbringung  
(sowie Kinderbetreuungskosten in den VZ 1980–1982)**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>	
<b>I. Überblick zu Abs. 3</b> . . . . .	250
<b>II. Rechtsentwicklung des Abs. 3</b> . . . . .	251
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3</b>	
1. Bedeutung des Abs. 3 . . . . .	255
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3 . . . . .	258
<b>IV. Geltungsbereich des Abs. 3</b>	
1. Allgemeines . . . . .	260
2. Anwendung des Abs. 3 auf Auslandsbeziehungen . . . . .	261
<b>V. Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 10 . . . . .	262
2. Verhältnis zu § 33 . . . . .	263
3. Verhältnis zu den anderen Tatbeständen des § 33 a, zu § 33 b und zu § 33 c . . . . .	264
4. Verhältnis zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich . . . . .	265
5. Verhältnis zur Steuerermäßigung nach § 14 Drittes VermBG . . . . .	266
<b>VI. Verfahrensfragen</b> . . . . .	267
<b>B. Allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolge des Hausgehilfinnen-Freibetrags (Abs. 3 Satz 1)</b>	
<b>I. Sachliche Voraussetzungen: Aufwendungen durch Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe (Abs. 3 Satz 1 erster Halbs.)</b>	
1. Hausgehilfin oder Haushaltshilfe	
a) Bedeutung der Unterscheidung: Hausgehilfin und Haushaltshilfe . . . . .	270
b) Begriff „Hausgehilfin“ . . . . .	271
c) Begriff „Haushaltshilfe“ . . . . .	274
d) Angehörige als Hausgehilfin od. Haushaltshilfe . . . . .	275

2. Erwachsenen von Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe	
a) Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe . . . . .	277
b) Erwachsenen von Aufwendungen durch die Beschäftigung . . . . .	278
<b>II. Allgemeines zu den persönlichen Voraussetzungen (Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1–2; früher Nrn. 1–4)</b>	
1. Überblick zu der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1 . . . . .	280
2. Rechtsentwicklung der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1 . . . . .	281
3. Bedeutung der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1 . . . . .	282
<b>III. Rechtsfolge: Abzug der Aufwendungen bis 1200 DM</b>	
1. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte . . . . .	285
2. Höchstbetrag . . . . .	286
<b>C. Rechtslage bis VZ 1982: Persönl. Vorauss. des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags (bis VZ 1979: Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 u. 2) u. des Kinderbetreuungsbeitrags (VZ 1980–1982: Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)</b>	
<b>I. Überblick</b> . . . . .	290
<b>II. Persönliche Voraussetzungen des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags (bis VZ 1979: Satz 1 Nr. 1 und 2)</b>	
1. Hausgehilfinnen-Freibetrag bei mindestens zwei bzw. drei Kindern aufgrund des Satz 1 Nr. 1 und 2 in der vor 1980 geltenden Fassung	
a) Allgemeines . . . . .	295
b) Regelungsinhalt des Abs. 3 (i. d. vor 1980 geltenden Fassung) . . . . .	296

	Anm.
2. Hausgehilfinnen-Freibetrag ab einem Kind auf Grund rückwirkender Anwendung des § 53 a EStG 1979	
a) Allgemeines zu § 53 a EStG 1979	300
b) Persönliche Voraussetzungen für den Hausgehilfinnen-Freibetrag nach § 53 a Abs. 1 EStG 1979	301
c) Formelle Anwendungsvoraussetzungen nach § 53 a Abs. 2 EStG 1979	302
<b>III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Kinderbetreuungsbetrags (VZ 1980–1982: Satz 1 Nr. 1)</b>	
1. Allgemeine Erläuterungen zum Kinderbetreuungsbetrag	
a) Überblick zum Abzug von Kinderbetreuungskosten	310
b) Rechtsentwicklung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten	311
c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugs von Kinderbetreuungskosten	312
d) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Kinderbetreuungskosten für verheiratete Stpfl. ab VZ 1983	313
e) Geltungsbereich des Abzugs von Kinderbetreuungskosten	315
f) Verhältnis zu anderen Vorschriften	316
g) Verfahrensfragen insbes. Nachweisanforderungen und „Nichtbeanstandungsgrenzen“	319
2. Gestaffelter Kinderbetreuungsbetrag aufgrund des Satz 1 Nr. 1 (in der in den VZ 1980–1982 geltenden Fassung)	
a) Allgemeines	325
b) Dienstleistungen zur Aufsichtigung oder Betreuung eines Kindes	326
c) Kind iSd. § 32 Abs. 4 unter 18 Jahren	328

	Anm.
d) Aufwendungen für Dienstleistungen	329
e) Antrag auf Steuerermäßigung	331
f) Abzug im Rahmen von Höchstbeträgen	335
3. Rückwirkende Geltung eines einheitlichen Kinderbetreuungsbetrages auf Grund des § 53 a EStG 1983	
a) Allgemeines zu § 53 a EStG 1983	340
b) Anwendung bzw. Änderung von Amts wegen (§ 53 a Abs. 1 Satz 1 EStG 1983)	341
c) Der Abzug der Kinderbetreuungskosten (§ 53 a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983)	342
d) Änderung auf Antrag (§ 53 a Abs. 2 EStG 1983)	343

**D. Rechtslage ab VZ 1983: Persönl. Voraus. des alters- und krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrags (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)**

**I. Rechtsentwicklung zum alters- und krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag** ..... 350

**II. Persönliche Voraussetzungen des altersbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrags (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)** ..... 351

**III. Persönliche Voraussetzungen des krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrags (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)**

1. Behinderung des Stpfl., seines Ehegatten, Kindes oder eines anderen Unterhaltsberechtigten	
a) Behinderte Person	353
b) Haushaltszugehörigkeit des Kindes oder des anderen Unterhaltsberechtigten	354
c) Körperliche Hilflosigkeit oder schwere Körperbehinderung	356

	Anm.
2. Erforderlichkeit einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe wegen Krankheit des Stpfl. oder seiner Unterhaltsberechtigten . . . . .	358
<b>E. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Heimfreibetrags (Abs. 3 Satz 2)</b>	
I. Überblick zu Abs. 3 Satz 2 . . . . .	360
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2</b>	
1. Keine Steuerermäßigung nach Satz 1 . . . . .	363
2. Der Stpfl. oder sein Ehegatte sind in einem Heim untergebracht	
a) Unterbringung des Stpfl. oder seines nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten . . . . .	364

	Anm.
b) Unterbringung in einem Heim oder dauernd zur Pflege . . . . .	365
3. Kosten für Dienstleistungen, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind . . . . .	366
<b>III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2: Abzug eines Freibetrags von 1200 DM</b>	
1. Abzug von 1200 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte . . . . .	367
2. Verhältnis des Freibetrags nach Satz 2 zum Höchstbetrag des Satz 1 . . . . .	369
<b>F. Keine Verdoppelung der Freibeträge bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 3) . . . . .</b>	
	370

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Ermäßigung nach Monaten**

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b>	
I. Rechtsentwicklung des Abs. 4 . . . . .	375
II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4 . . . . .	376
III. Geltungsbereich des Abs. 4 . . . . .	377
<b>B. Zwölfstelung bei zeitweiser Nichterfüllung der Voraussetzungen der Abs. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 1)</b>	
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 . . . . .	380
II. Ermäßigung der in Abs. 1 bis 3 bezeichneten Beträge als Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1 . . . . .	381
<b>C. Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person bei Zwölfstelung (Abs. 4 Satz 2)</b>	

	Anm.
I. Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 2 . . . . .	384
II. Rechtslage bis zum Inkrafttreten des Abs. 4 Satz 2 . . . . .	385
III. Rechtslage nach Inkrafttreten des Abs. 4 Satz 2: Keine Anrechnung von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen	
1. Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 . . . . .	386
2. Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge . . . . .	387
3. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 2: Keine Minderung der Abzugsbeträge . . . . .	388
<b>D. Anwendungsfälle des Abs. 4</b>	
I. Zeitanteilige Berücksichtigung des Unterhaltsfreibetrags nach Abs. 1 . . . . .	390
II. Zeitanteilige Berücksichtigung des Freibetrages für den unterhaltsverpflichteten Elternteil nach Abs. 1a . . . . .	391

Anm.	III. Zeitanteilige Berücksichtigung des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2 1. Voraussetzungen des Abs. 2 nach Monaten . . . . . 392 2. Zeitanteilige Kürzung bei Anrechnung eigener Ein-	künfte und Bezüge nach Abs. 2 Satz 2 . . . . . 393	Anm.
	IV. Zeitanteilige Berücksichtigung der Freibeträge für Hausgehil- fin, Haushaltshilfe oder Heim- unterbringung nach Abs. 3 . . . 394		

**Erläuterungen zu Abs. 5:**  
 Verhältnis zu § 33 . . . . . Anm. 400

**ABC der außergewöhnlichen  
 Belastungen in besonderen Fällen**

Anm.	Abfindungen . . . . . 450 Altersheim Angehörigenverträge Asylbewerber Au-pair Ausbildungszuschüsse Auskunftersuchen Austauschschüler Auswärtige Unterbringung BaFöG-Zuschüsse Bagatellaufwendungen Beaufsichtigung von Kindern Bedürftigkeit Besuch Besuchsreisen Betreuung von Kindern Beweislast Blindenhilfe Contergan-Renten Dienstleistungen Doppelehe Eheähnliche Gemeinschaft Ehegattenunterhalt Ehegattenverträge Fensterputzer Feriensprachkurse Fernschempfänger Feststellungslast Ganztagspflegestelle Grenzgänger Niederlande Hausdamen u. Haushälterinnen Kinderfreibetrag Kindergeld Kinderpflegerin Krankenkassenbeiträge Kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen Ländergruppeneinteilung	Lebensgemeinschaft . . . . . 450 Liebhaberei Lohnsteuerermäßigungsverfahren Möbeltransportkosten Nachweisanforderungen Nachzahlung Onkelehe Opfergrenze Paket- und Päckchensendungen Pensionsleistungen Pflichtskikurs Pkw-Schenkung Pro-Kopf-Aufteilung Prozeßkosten Rentenversicherungsbeiträge Rückzahlung Ruhegeldzahlungen Schadensersatzleistungen Sportkurse Sprachkurse Steuergeheimnis Stichtagsprinzip Stipendien Teilkindergeldanspruch Tod des Unterhaltsverpflichteten Umschulung Umzugskosten Unterhaltsnachzahlung Unterhaltsverzicht Verlustabzug Versorgungsausgleich Verträge zwischen Angehörigen Vertragliche Unterhaltspflichten Vielehe Wehrpflichtige Zivildienstleistende Zwangsläufigkeit Zweitausbildung, Zweitstudium	Anm.
------	---	---	------



## Allgemeine Erläuterungen zu § 33a

**Allgemeines Schrifttum zu § 33a EStG 1955–1974:** *Oswald*, Die stl. Berücksichtigung der außergew. Belastung nach dem StNOG, BB 1955 S. 126; *Hessler*, Außergew. Belastungen nach dem StNOG, B 1955 S. 272; *Littmann*, Kritische Betrachtungen zur neuen Steuerermäßigung wegen außergew. Belastung nach §§ 33, 33a EStG 1955, FR 1955 S. 124; *Mutze*, Zur Neuregelung der Einkommensteuerermäßigung wegen außergew. Belastungen, Inf. 1955 S. 162; *Sebiger*, Grenzen der Typisierung in der Einkommensbesteuerung, dargestellt am Beispiel des § 33a, StKongrRep. 1964 S. 120; *Eisenberg*, Neue Entscheidungen zu §§ 33, 33a, FR 1973 S. 369, 398, 419; *Oswald*, Die Freibeträge nach § 33a Abs. 1–3 EStG – Frage der Ermäßigung nach Monaten, DStZ/A 1973 S. 419; *Rasenack*, Zur Typisierung im Steuerrecht: Das Beispiel der berufstätigen alleinstehenden Mutter, B 1974 S. 937.

**Zu § 33a EStG 1975 ff.:** *Schulze zur Wiesche*, Die Besteuerung der Familie nach dem EStRG, Herne/Berlin 1976; *Kieschke*, Das Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung; DStZ 1977 S. 464; *o. V.*, Zur Neuregelung kinderbedingter steuerlicher Erleichterungen, EDStZ 1979 S. 58, *Chartier*, Familienbesteuerung – wachsende Probleme, StbJb. 1979/80 S. 479; *Giloy*, Zur Mehrfachgewährung kinderbedingter Steuervergünstigungen, FR 1981 S. 209; *Malten*, Kindbedingte Erleichterungen im Steuerrecht, nach dem BundeskindergehaltG, im Spar- u. WoPG, dem 3. VermBG und dem BerlinFG, B 1981 Beil. 13 zu Heft 24; *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, Tübingen 1981; *Dornbusch*, Kinderlastenausgleich – Leistungsniveau, Leistungssystem, Neugestaltungsvorschlag, Institut FSt. Brief 215; *ders.*, Zum Kinderlastenausgleich, FamRZ 1983 S. 109; *Tipke*, Unterhalt und sachgerechte ESt-Bemessungsgrundlage, ZRP 1983 S. 25; *ders.*, Neuordnung der Familienbesteuerung, StbKongrRep. 1983, S. 43; *Lang*, Familienbesteuerung – Zur Tendenzwende durch das Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103; *H. Schmidt|Frank|Müller-Rohr*, Kritische Bemerkungen zum System des Kinderlastenausgleichs – zugleich ein Vorschlag zur Neugestaltung der gesetzlichen Rentenversicherung, Finanzarchiv 1985 S. 28; *Webmeyer*, StErmäßigung wegen außergew. Belastungen, StWK Gr. 4 S. 1079–1094 (26. 11. 85) u. S. 1095–1108 (25. 4. 86); *Hottmann*, Außergew. Belastungen gem. § 33a EStG, Steuer. Stud. 1986 S. 291 u. S. 324; *Kirchhof*, Ehe und Familie im staatl. u. kirchl. Steuerrecht, Essener Gespräche 21, 1986; *Böckenförde*, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, StuW 1986 S. 335. S. im übrigen das allgemeine Schrifttum zu § 33 vor Anm. 1 und das Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen des § 33a; ferner das Schrifttum zu § 33c vor Anm. 2.

### A. Überblick zu § 33a

1

§ 33a regelt den Abzug von Aufwendungen in besonderen Fällen außergewöhnlicher Belastung. Infolge der Änderung des Einkommensbegriffs durch das EStRG v. 5. 8. 74 ist § 33a (ebenso wie § 33) eine Vorschrift der Einkommensermittlung, nicht mehr eine Tarifvorschrift (s. § 33 Anm. 8).

**Abs. 1** enthält den Freibetrag für zwangsläufige Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung von Personen, für die kein Anspruch auf Kinderfreibetrag besteht; der Höchstbetrag ist ab VZ 1986 DM 4 500, für Minderjährige DM 2 484 (wie Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6). Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind anzurechnen, soweit sie ab VZ 1986 DM 4 500 überschreiten (s. Anm. 100–118). Seit VZ 1979 ist der Abzug von Unterhaltsaufwendungen für Personen im Ausland auf den nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendigen und angemessenen Betrag begrenzt (Satz 4; s. Anm. 120–148).

**Abs. 1a** gewährt ab VZ 1978 einen Freibetrag von 600 DM für Elternteile, die Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einem Kind nachkommen, das ihnen stl. nicht zugeordnet wird (s. Anm. 155 ff.). Seit VZ 1986 genügt es, wenn dem Stpfl. für ein Kind, das dem anderen Elternteil zuzuordnen ist, für das der Stpfl. aber

einen Kinderfreibetrag erhält, Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses erwachsen (s. Anm. 168–170).

**Abs. 2 Satz 1** enthält die Ausbildungsfreibeträge bei Aufwendungen eines Stpfl. für die Berufsausbildung eines Kindes, für das er einen Kinderfreibetrag erhält (bis VZ 1985: Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen). Ab VZ 1984 wurden die Freibeträge durch das HBegleitG 1983 um die Hälfte gekürzt und ab VZ 1986 durch StSenkG 1986/1988 wieder etwas erhöht. Die Höhe richtet sich nach dem Alter des Kindes und dem Ort seiner Unterbringung (s. Anm. 205 ff.). Eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes sind nach Maßgabe des *Satzes 2* anzurechnen; für Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln (insbesondere nach dem BAföG) hat sich die Anrechnung seit 1981 zweimal geändert (s. Anm. 3 und 221 u. 222). Für im Ausland ausgebildete Kinder mindern sich ab VZ 1982 die Ausbildungsfreibeträge (*Satz 3*; s. Anm. 3 und 225 u. 226). Der Ausbildungsfreibetrag wird für ein Kind nur einmal gewährt (Satz 4 idF des StSenkG 1986/1988). Bei Kindern aus nicht intakten Ehen oder nichtehelichen Kindern findet nach Maßgabe der *Sätze 5–8* (bis VZ 1985: Sätze 4–7) eine Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge auf die Elternteile statt (s. Anm. 231–238; ab VZ 1986 Anm. 240–247).

**Abs. 3** regelt den Abzug von Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe (*Satz 1*) sowie den Abzug von Aufwendungen für Heimunterbringung oder Unterbringung zur dauernden Pflege (*Satz 2*). Die Freibeträge werden bei Ehegatten mit Recht auf Zusammenveranlagung nur einmal gewährt (*Satz 3*). Vor seiner Neufassung durch das HBegleitG 1983 hatte Abs. 3 auch den Abzug von Kinderbetreuungskosten zum Inhalt; diese Regelung der Kinderbetreuungskosten wurde durch das HBegleitG 1983 begrenzt auf die VZ 1980–1982 in die Sondervorschrift des § 53a übernommen (s. Anm. 3 und 340 ff.).

**Abs. 4 Satz 1** bestimmt, daß die Freibeträge der Abs. 1–3 nur zeitanteilig angesetzt werden dürfen, wenn die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der betr. Aufwendungen nicht in jedem Kalendermonat vorgelegen haben (Zwölfteilung). Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person, die auf diese Kalendermonate entfallen, sind seit VZ 1986 nicht mindernd zu berücksichtigen (*Satz 2*).

**Abs. 5** regelt das Verhältnis zu § 33: In den Fällen des § 33a ist ein Abzug nach § 33 ausgeschlossen.

## B. Rechtsentwicklung des § 33a

2

### I. Rechtsentwicklung des § 33a EStG 1950–1953

#### (sog. Flüchtlingsfreibetrag)

Vor Einführung des heute geltenden § 33a durch das StNG 1954 (s. Anm. 3) regelte § 33a EStG 1950–1953 den Freibetrag für Vertriebene, der nach § 52 Abs. 24 auch weiterhin fortgilt (s. auch § 33 Anm. 2).

**Durch ESt.- u. KStÄndG v. 29. 4. 50** (BGBl. I S. 95) wurde § 33a eingeführt. Die Vorschrift gewährte dem dort bezeichneten Personenkreis für den Verlust von Hausrat und Kleidung einen Freibetrag für drei aufeinanderfolgende VZ (sog. Flüchtlingsfreibetrag).

**Durch StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) trat in § 33a eine Regelung über „außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen“ (s. Anm. 3) an die Stelle des Flüchtlingsfreibetrags.

Der bis zum 31. 12. 54 unmittelbar geltende § 33a EStG 1953 wurde danach als Übergangsregelung in § 52 fortgeführt (jetzt § 52 Abs. 24 EStG 1986).



## II. Rechtsentwicklung des § 33a ab StNG v. 16. 12. 54

Zur Rechtsentwicklung der einzelnen Absätze des § 33a s. Anm. 23 ff. (Abs. 1); Anm. 155 (Abs. 1a); Anm. 180–182 (Abs. 2); Anm. 251, 290 ff. und 350 (Abs. 3) und Anm. 375 (Abs. 4).

**Vorläufer** des § 33a EStG 1955 waren Abschn. 148 ff. EStR 1953, Abschn. 39 Abs. 3 und 4 und Abschn. 41 LStR 1954.

Die dort festgelegten Höchstsätze für Unterhaltsgewährung und Beschäftigung einer Hausgehilfin wurden von der Rspr. als notwendige Typisierungen zunächst gebilligt (BFH IV 278/50 U v. 2. 2. 51, BStBl. S. 85, betr. Unterhaltszahlung für mittellose Mutter; s. auch *Leibrecht*, StuW 1952 S. 449), später jedoch immer häufiger in Frage gestellt (BFH IV 444/51 U v. 29. 5. 52, BStBl. S. 188, betr. Kindesunterhalt; IV 167/52 U v. 27. 11. 52, BStBl. 1953 S. 38, betr. Hausgehilfin). Da diese Richtlinien zu § 33 ergangen waren, war von den vorgesehenen Höchstbeträgen noch die zumutbare Mehrbelastung abzuziehen (s. § 33 Anm. 215). Die Höchstbetragsregelungen stellten damit eine Vorwegnahme der erst durch das StNG v. 16. 12. 54 eingeführten Angemessenheits- und Notwendigkeitsklausel dar; insbesondere bei den Unterhaltsaufwendungen ergab sich eine weitere Begrenzung der abzugsfähigen Aufwendungen aus dem Vergleich mit den in § 32 EStG 1949 ff. vorgesehenen Freibeträgen für Ehefrau und Kinder (s. § 33 Anm. 194 mwN). Schließlich verzichtete der BFH auf den Abzug der zumutbaren Belastung, die er durch den Ansatz der Pauschale als abgegolten ansah (IV 271/52 U v. 10. 4. 53, BStBl. S. 170, betr. Unterstützung mittelloser Angehöriger).

**Durch StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) wurde mit Wirkung vom 1. 1. 55 ein Teil der zuvor von § 33 erfaßten Fälle 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. 54, BTDrucks. II/481 S. 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 S. 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 (s. Anm. 23–26).

Wegen der Rechtsentwicklung des früher in Abs. 6 geregelten Pauschbetrags für Körperbehinderte s. Allg. Erl. zu § 33b auf grünen Blättern.

**Durch StÄndG v. 16. 11. 64** (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553) wurde in *Abs. 3* neben dem seit 1955 gewährten Hausgehilfinnenfreibetrag der Freibetrag für eine Haushaltshilfe aus Abschn. 192 Abs. 2 EStR vor 1963 zur Schaffung einer ausreichenden Rechtsgrundlage übernommen (beanstandet in BFH VI 229/61 U v. 6. 7. 62, BStBl. S. 469; dazu im einzelnen Anm. 251).

**Durch StÄndG 1968 v. 20. 2. 69** (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116) wurde *Abs. 3 letzter Satz* um die Worte ergänzt: „. . . für die Zeit des Vorliegens dieser Voraussetzungen . . .“; zur Bedeutung dieser Änderung s. Anm. 251 u. 370.

**Durch EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) erfolgte mit Wirkung zum 1. 1. 75 eine Anpassung des § 33a an die Reform des Kinderlastenausgleichs:

- *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 1 200 DM auf 3 000 DM und der Betrag der von einer Anrechnung freibleibenden Einkünfte und Bezüge von 1 200 DM auf 3 600 DM angehoben.
- *Abs. 2*: Der *Freibetrag* wurde auf kindergeldberechtigte Eltern oder Elternteile beschränkt. Für den VZ 1977 sah § 52 Abs. 22 EStG 1975 bereits eine Neufassung des Abs. 2 vor.

- *Abs. 3*: Ein neuer Freibetrag von 1 200 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 (s. § 33 Anm. 55).

**Durch StÄndG 1977 v. 16. 8. 77** (BGBl. I S. 1586; BStBl. I S. 442) wurde für Elternteile, die Unterhalt zugunsten eines stl. ihnen nicht zugeordneten Kindes leisten, in *Abs. 1 a* ein neuer Freibetrag von 600 DM eingeführt.

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1894; BStBl. I S. 479) wurde § 33a 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 unbeschränkt 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 mit Wirkung vom VZ 1980 an den Abzug von Kinderbetreuungskosten vor; dementsprechend wurde die Berücksichtigung von Ausgaben für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe in sonstigen Fällen auf altersbedingte (Nr. 2 a) und durch Körperbehinderung oder Krankheit bedingte (Nr. 2 b) Aufwendungen beschränkt.

Zur Geltung der einzelnen Fassungen des *Abs. 3* und des für den VZ 1979 geltenden § 53 a s. Anm. 251 u. 295 ff.

**Durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG ua. Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 80** (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581) wurde mit Wirkung vom VZ 1980 (§ 52 *Abs. 24*) in *Abs. 2 Nr. 1 b* und *Nr. 2* das Erfordernis der auswärtigen Unterbringung „zur Berufsausbildung“ fallen gelassen und für den VZ 1981 (§ 52 *Abs. 1*) auf die Vollanrechnung von Zuschüssen nach dem BAföG (vorübergehend) verzichtet (*Abs. 2 Satz 2*).

**Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81** (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) wurde mit erstmaliger Wirkung für den VZ 1982 *Abs. 2 Satz 2* Halbsatz 2 an- und *Abs. 2 Satz 3* eingefügt. Danach sind Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln und ähnliche Zuschüsse wieder voll auf die Ausbildungsfreibeträge anzurechnen; bei Ausbildungsfreibeträgen für Kinder im Ausland ist die Angemessenheitsprüfung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates vorzunehmen (*Satz 3*).

**Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) wurden

- mit Wirkung ab VZ 1984 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 1980–1982 in die Sondervorschrift des § 53a umgestellt.

**Durch StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84** (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde ein neuer § 54 in das EStG aufgenommen, der Sondervorschriften für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nach *Abs. 1* für die VZ 1971 bis 1974 enthält (s. Anm. 27).

**Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wurde § 33a mit Wirkung ab VZ 1986 (§ 52 *Abs. 1* EStG) wie folgt geändert:

▷ *Abs. 1:*

- *Satz 1:* Statt der Anspruchsberechtigung nach dem Bundeskindergeldges. wurde der Anspruch auf einen Kinderfreibetrag für maßgebend erklärt (ähnlich in *Abs. 2 Satz 1*);
- *Satz 1:* Der Unterhaltsfreibetrag wurde auf 4 500 DM angehoben und für Minderjährige auf 2 484 (= Kinderfreibetrag) ermäßigt;
- *Satz 2:* Der Betrag, bei dessen Übersteigen eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person anzurechnen sind, wurde auf 4 500 DM erhöht.

▷ *Abs. 1a* wurde neugefaßt: Es genügt für den Freibetrag von 600 DM, wenn einem Stpfl. für ein Kind, das dem anderen Elternteil zuzuordnen ist, für das der Stpfl. aber einen Kinderfreibetrag erhält, Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses erwachsen (s. Anm. 168–170).

▷ *Abs. 2:*

- *Satz 1:* 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;
- *Satz 4* bestimmt, daß der Ausbildungsfreibetrag für ein Kind nur einmal gewährt wird (s. Anm. 241);
- *Sätze 5–8* (statt bisher Sätze 4–7): Die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bei Kindern aus nicht intakten Ehen oder nichtehelichen Kindern wurde neu geregelt (s. Anm. 242–247).

▷ *Abs. 3* stellt auf Kinder iSd. § 32 Abs. 1 Satz 1 ab (bisher § 32 Abs. 4 Satz 1).

▷ *Abs. 5:* Klargestellt wurde, daß auch in den Fällen des Abs. 1a ein Abzug nach § 33 ausgeschlossen ist (s. Anm. 400).

Nach § 50 Abs. 4 Satz 1 gilt § 33a Abs. 1 auch für beschr. stpfl. ArbN, die Unterhaltsleistungen an ihre Kinder erbringen (s. Anm. 7).

**Durch StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85** (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735) wurde mit Wirkung ab VZ 1986 dem Abs. 4 ein Satz 2 angefügt. Danach vermindern eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers die ermäßigten Abzugsbeträge insoweit nicht, als sie auf Kalendermonate entfallen, die zu einer Zwölfteilung führen (s. Anm. 384 ff.).

**Reformüberlegungen:** s. § 33 Anm. 4.

### C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 33a

4

**Finanzwissenschaftlich** dient § 33a wie § 33 dem Grunde nach der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. § 33 Anm. 6). Genau genommen sind diese Abzüge daher nicht als Steuervergünstigungen zu bezeichnen (*Tipke*, Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 96); auch ihre Antragsgebundenheit widerspricht diesem Plan (s. § 33 Anm. 53), den die Gesetzgebung zudem seit der ESt-Reform 1975 nur unzureichend verwirklicht hat (s. u. *Gesetzgebungswirklichkeit und Gesetzesvollzug*).

**Steuersystematisch** gehören außergewöhnliche Belastungen nach § 33a, § 33 und § 33b, § 33c und Sonderausgaben als „persönliche Abzüge“ im Bereich der sog. Einkommensverwendung zusammen (s. § 33 Anm. 7 und § 10 Anm. 5). § 33a ist wie § 33 als Auffangtatbestand zur Erfassung aller lebensnotwendigen Aufwendungen zu sehen, die nicht durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (§ 33 Anm. 7). Die Tatbestände des § 33a sind jedoch ebensowenig wie die Generalklausel des § 33 Tarif- oder Billigkeitsvorschriften (aA *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. II; dazu § 33 Anm. 8 u. 9).

Im Unterschied zu § 33 werden die in § 33a Abs. 1–3 bezeichneten Aufwendungen nur in pauschalierter Form zum Abzug zugelassen; eine Kürzung um die zumutbare Belastung entfällt jedoch. Darin liegt zugleich ein entscheidender systematischer Unterschied zwischen der Generalklausel des § 33 und den Tatbeständen der §§ 33a, 33b (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 7).

**Die Verfassungsmäßigkeit** dieser Pauschalierungen wird im Grundsatz vom Schrifttum vereinzelt in Zweifel gezogen (*Tipke*, StuW 1971 S. 16 und Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 97; *Hartz*, FR 1972 S. 476; s. auch § 33 Anm. 10). Nach BVerfG 1 BvR 150/75 v. 23. 11. 76, BStBl. 1977 S. 135 (138) kann der Gesetzgeber jedoch davon absehen, „die je nach der sozialen Stellung verschiedenen Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern *in vollem Umfang* als steuerliche Entlastung zu berücksichtigen“. Unabhängig davon ist die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit einzelner Tatbestände des § 33a, sei es wegen ihres eingeschränkten persönlichen Anwendungsbereichs (so zB der Hausgehilfinnen-Freibetrag, s. Anm. 296 u. 300), sei es hinsichtlich der Angemessenheit einzelner Höchstbeträge oder Pauschalierungen untereinander (dazu *Tipke*, Steuergerechtigkeit, Köln 1981 S. 97) und in verschiedenen VZ. Von grundsätzlicher Bedeutung ist insoweit der zur Höhe des Unterhaltsfreibetrags nach Abs. 1 Satz 1 und 3 für den VZ 1973 ergangene Beschluß des BVerfG (1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357; s. dazu Anm. 29). Die Gründe dieses Beschlusses haben uE auch Bedeutung für die in den VZ 1984 und 1985 um die Hälfte geminderten Ausbildungsfreibeträge (s. Anm. 185) und den Hausgehilfinnen-Freibetrag (s. Anm. 258).

Verfassungsrechtlich bedenklich wegen Art. 20 Abs. 3 GG ist auch die Neigung der FinVerw., mangelnder Praktikabilität mit großzügiger Auslegung (*Uelner*, DStZ 1979 S. 16; *Diebold*, DStR 1979 S. 306) und zT zu weitgehenden Vereinfachungsregelungen zu begegnen: Beispiele dafür sind die Ländergruppeneinteilung (Anm. 131) und die sog. Opfergrenze (Anm. 134) bei Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern, das Sonderrecht der Ostzuwendungen (Anm. 137–148) oder die Nichtbeanstandungsgrenze bei den Kinderbetreuungskosten für die VZ 1980 bis 1982 (s. Anm. 319); krit. dazu auch *Martens*, VerwVorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980 S. 128, Rdz. 138.

Im einzelnen zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Anm. 29; Abs. 1a Anm. 157; Abs. 2 Anm. 185; Abs. 3 Anm. 258; Abs. 4 Anm. 376. Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses einzelner Tatbestände des § 33a für beschränkt stpfl. Grenzgänger mit niederländischem Wohnsitz s. Anm. 7.

**Gesetzgebungswirklichkeit und Gesetzesvollzug:** Kaum eine Vorschrift ist in den letzten Jahren häufiger Gegenstand kurzfristiger Gesetzesänderungen, verfassungsgerichtlicher Überprüfung und schwer überschaubarer Übergangsregelungen gewesen. Ursache für dieses erschreckende Unvermögen, den Kinderlastenausgleich verfassungsrechtlich einwandfrei zu regeln, waren offenbar extreme familienpolitische Vorstellungen und zunehmend auch haushaltspolitische Erwägungen, bei deren (zT kompromißweiser) Verwirklichung das Leistungsfähigkeitsprinzip auf der Strecke blieb (kritisch auch *Vogel*, StuW 1984 S. 197). Unabhängig von den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen einzelne sachliche Regelungen des § 33a (s. Anm. 29, 157, 185 u. 258) stellt sich deshalb die Frage, ob nicht die Unklarheiten und Anwendungsschwierigkeiten bei einzelnen Tatbeständen des § 33a einen Gleichheitsverstoß bewirken (s. dazu etwa Anm. 258 betr. Verfassungswidrigkeit des Abs. 3 wegen unklarer Rechtslage). Dabei ist zu berücksichtigen, daß es sich um antragsgebundene Abzüge handelt, deren steuerliche Auswirkung kaum die Inanspruchnahme eines Steuerberaters rechtfertigt, der in den meisten Fällen wohl ebenfalls durch die Rechtslage überfordert wäre

und daß die FinVerw. auf Grund der Anwendungsschwierigkeiten unterschiedliche Nachweisanforderungen stellt (s. o. „Verfassungsmäßigkeit“).

Einstweilen frei.

5

## D. Geltungsbereich des § 33a

### I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

6

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 33a gilt für natürliche, unbeschr. estpfl. Personen, nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch grundsätzlich nicht für beschr. Stpfl., wohl aber gilt § 33a Abs. 1 seit dem VZ 1986 für beschr. stpfl. ArbN (§ 50 Abs. 4 Satz 1); s. Anm. 7, dort auch über ArbN aus den Niederlanden (s. auch § 33 Anm. 12–14).

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 33a ist lex specialis zu § 33. Zum Verhältnis beider Vorschriften s. Anm. 10 und 400. Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4).

Zur Anwendung des § 33a bei einer Besteuerung nach dem Verbrauch (§ 48) bis einschl. VZ 1980 s. § 33 Anm. 12. Wegen der Berücksichtigung des § 33a im LStVerfahren und bei Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 16 und § 33 Anm. 24 und 25.

## II. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

### 1. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

7

**Schrifttum:** *Baranowski*, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung niederländischer Grenzgänger, 1980; *Kaefer*, Modell für eine bessere Besteuerung von Grenzgängern, B 1980 S. 2362 u. S. 2416; *ders.* Erste Erfahrungen mit dem deutsch-niederländischen Grenzgängerabkommen, B 1982 S. 252; *Stais*, Praxisfragen zur Einkommensbesteuerung niederl. Grenzgänger, IWB F. 5 Niederlande Gr. 2 S. 159; *Zwick*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern, Herne/Berlin 1986 S. 140–153.

**Verwaltungsanordnungen:** FinMin. NRW v. 24. 10. 80, StEK DoppBest. Niederlande Nr. 9 = EDStZ S. 362 und v. 20. 8. 86, StEK DoppBest. Niederlande Nr. 17, jeweils betr. einkommensteuerrechtliche (lohnsteuerrechtliche) Behandlung der Grenzgänger aus den Niederlanden.

Grundsätzlich findet § 33a auf beschr. Stpfl. keine Anwendung (§ 50 Abs. 1 letzter Satz; über ArbN s. u.). Darin liegt kein Gleichheitsverstoß, weil die persönlichen Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden (BVerfG 1 BvR 228/65 v. 24. 9. 65, StRK KuponStG 1965 R. 1). Zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht s. § 33 Anm. 14.

#### Besonderheiten für beschr. stpfl. ArbN:

► *Beschr. stpfl. ArbN allgemein:* Seit dem VZ 1986 ist § 33a Abs. 1 für ein Kind des beschr. stpfl. ArbN iSd. § 32 Abs. 1, 3 bis 5 anzuwenden.

Der Kinderfreibetrag und der Haushaltsfreibetrag wurden durch das StSenkG 1986/1988 für beschr. estpfl. ArbN ab VZ 1986 völlig gestrichen, dafür aber die Möglichkeit zugelassen, Unterhaltsaufwendungen für ein Kind nach § 33a Abs. 1 abzuziehen (BTDrucks. 10/2884 S. 108).

► *Niederländische Grenzgänger:* Bereits seit VZ 1979 finden Abs. 1, Abs. 3 (= Abs. 3 Nr. 2 EStG 1980), Abs. 4 und Abs. 5 (als Ausnahme von § 50 Abs. 1 letzter Satz) auf beschr. stpfl. Arbeitnehmer mit Wohnsitz in den Niederlanden Anwendung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 AGGrenzNL v. 21. 10. 80, BGBl. I S. 1999; BStBl. I S. 725 und Neufassung v. 24. 2. 86, BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114). Dazu im einzelnen § 33 Anm. 14 und 22.

Der Besucherfreibetrag (Abs. 1 a), die Ausbildungsfreibeträge (Abs. 2) und der Kinderbetreuungsbetrag (Abs. 3 Nr. 1 für die VZ 1980–1982) werden aber – als Ausnahme von der Ausnahme – ohne sachlich einleuchtenden Grund versagt. Den Ausschluß des Freibetrags nach Abs. 1 a hält *Kaefer* (B 1980 S. 2417; 1982 S. 252) wegen Verstoßes gegen das höherrangige Zusatzprotokoll (BGBl. II 1980 S. 1150) für verfassungswidrig.

## 2. Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen mit Auslandsbezug

### 8 a) Materiellrechtliche Fragen

**Unterhaltungsleistungen an Angehörige im Ausland:** Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 3 enthalten Ausnahmeregelungen, die durch StÄndG 1979 und 2. HStruktG (s. Anm. 3) neu eingefügt wurden. Nach Abs. 1 Satz 4 sind für die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen dem Grunde nach inländ. Maßstäbe anzulegen (s. Anm. 136). Dagegen sind die ausländ. Verhältnisse bei der Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen zugrunde zu legen (s. Anm. 131). Zur Anwendbarkeit dieser Sonderregelungen auf § 33 s. § 33 Anm. 15, 178 und 190. Nach dem durch 2. HStruktG v. 20. 12. 81 eingefügten Abs. 2 Satz 3 mindern sich die Ausbildungsfreibeträge für ein nicht unbeschr. estpfl. Kind „nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 4“ (dazu im einzelnen Anm. 225, 226). Die Anwendbarkeit dieser Sonderregelungen auf einzelne andere Tatbestände des § 33a ist umstritten (s. dazu Anm. 261 betr. Freibetrag für Hausgehilfin und Heimfreibetrag). Zu Unterhaltsleistungen an Kinder von Asylbewerbern s. u.

**Das Abzugsverbot für Unterhaltsaufwendungen bei Anspruch auf einen Kinderfreibetrag** greift auch bei Auslandsbezug ein.

Das Abzugsverbot galt bis VZ 1985 bei Anspruch auf Kindergeld oder auf andere Leistungen. „Andere Leistungen“ für Kinder iSd. Abs. 1 Satz 1 sind auch der außerhalb des Geltungsbereichs des BKG gewährte und dem Kindergeld, Kinderzulagen oder -zuschüssen vergleichbare Kinderlastenausgleich sowie Kinderzuschläge zu Auslandsdienstbezügen Angehöriger des öffentlichen Dienstes oder Leistungen für Kinder, die von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährt werden und dem Kindergeld vergleichbar sind (s. Anm. 82).

### 9 b) Verfahrensfragen

#### Vorläufige Veranlagung für Asylbewerber:

► *Rechtslage VZ 1975 bis 1985:* Da Asylbewerber für die Dauer des Asylverfahrens für ihre im Ausland verbliebenen Kinder noch keinen Anspruch auf Kindergeld nach dem BKG haben, sind Unterhaltsaufwendungen für ihre Kinder nach § 33a Abs. 1 abziehbar. Im Falle ihrer Anerkennung als asylberechtigte Ausländer entsteht jedoch auch für die zurückliegende Zeit ein Kindergeldanspruch, der rückwirkend zum Ausschluß der Steuererleichterung nach Abs. 1 und zur Änderung der Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO führt (glA FG Münster v. 9. 5. 85, EFG 1986 S. 77, rkr., betr. Asylanten aus der Türkei). Im Hinblick auf die geringe Erfolgsquote von Asylanträgen hält es die FinVerw für zweckmäßig, die Unterhaltsleistungen als agB zu berücksichtigen, die Steuer bzw. den Erstattungsbetrag aber zunächst nach § 165 AO 1977 vorläufig festzusetzen (OFD Koblenz v. 27. 9. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 83 = DStR 1982 S. 654; dazu auch *Baum*, B 1983 S. 2438 zu 8). Diese Regelung gilt freilich nicht für solche Asylbewerber (zB aus Polen, Rumänien oder der Sowjetunion), die Anspruch auf dem Kindergeld vergleichbare Familienbeihilfen in ihrem Heimatland haben (s. Anm. 82).

► *Rechtslage ab VZ 1986*: Der Ausschluß vom Kinderfreibetrag für die nicht unbeschr. estpfl. Kinder führt zur Anerkennung des Unterhaltsfreibetrags; daran ändert auch die rückwirkende Gewährung von Kindergeld bei Anerkennung der Asylberechtigung nichts (s. Anm. 28; zur Nichtanrechnung des Kindergelds auf den Unterhaltsfreibetrag s. Anm. 54 und zum Ausbildungsfreibetrag für Asylbewerber s. Anm. 197 aE).

**Auskunftsersuchen**: Der Schriftverkehr der FinVerw. mit ausländischen Konsularbehörden im Inland wird in Einzelfällen von der OFD und in Sachen von grundsätzlicher oder allgemeiner Bedeutung von der obersten Landesbehörde geführt (FinMin. NRW v. 17. 10. 77, FR 1977 S. 546, betr. Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit durch Bestätigung der Heimatbehörden).

**Erhöhte Mitwirkungspflicht** bei Zahlungen ins Ausland s. Anm. 15; zu den Nachweisanforderungen in Fällen mit Auslandsbezug und zum Abzug bei Zahlung von ausländischen Konten (Devisenkonten) s. Anm. 127 und in ausländischer Währung s. § 33 Anm. 15.

## E. Verhältnis des § 33a zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu § 33

10

Die Gesetzesüberschrift „Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen“ weist zutreffend auf den Charakter des § 33a als einer Sondervorschrift (*lex specialis*) gegenüber der allgemeinen Regelung des § 33 hin (aA Lottich, FR 1979 S. 117, der den „Hinweis auf agB in Einzelfällen“ empfiehlt). Für die Auslegung der Vorschrift folgt daraus, 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 nach inländischen Maßstäben gem. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 8 und § 33 Anm. 15, 178 und 190). Dem entspricht Abs. 5, der die Abgeltungswirkung der Tatbestände des § 33a gegenüber § 33 regelt (s. Anm. 400).

**Die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen (§ 33 Abs. 1)** wird in § 33a weder vorausgesetzt noch unterstellt, denn § 33a enthält selbst keine entsprechende Regelung; anders als etwa bei der Zwangsläufigkeit nach Abs. 1 wird auch nicht auf die Legaldefinition des § 33 Abs. 1 Satz 1 verwiesen (aA Blümich/Falk XII. § 33a Anm. II; Lademann/Söffing/Brockhoff § 33a Anm. 12; Schmidt/Drenseck V. § 33a Anm. 1). Ob Aufwendungen außergewöhnlich sind oder nicht, ist daher für die Beurteilung der einzelnen Tatbestände des § 33a belanglos (aA Hess. FG v. 17. 3. 76, EFG S. 558, rkr. betr. Unterhaltsleistungen anlässlich eines Besuchs ausländischer Angehöriger). Daß die Überschrift seit Einführung der Vorschrift im Jahre 1955 unverändert den Hinweis auf die Außergewöhnlichkeit enthält, kann uE die Auslegung der einzelnen, zT nachträglich eingefügten, Tatbestände nicht beeinflussen.

Legt man nämlich den in der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit enthaltenen Vergleichsmaßstab des „Familienstandes“ an (s. § 33 Anm. 51), so sind zB die Aufwendungen des unterhaltspflichtigen Vaters iSd. Abs. 1a nicht außergewöhnlich; auch bei Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes nach Abs. 2 können Zweifel an der Außergewöhnlichkeit bestehen, während der eingeschränkte persönliche Anwendungsbereich der Absätze 1 und 3 die Außergewöhnlichkeit indiziert.

**Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (§ 33 Abs. 2 Satz 1)** wird bei *Unterhaltsleistungen nach Abs. 1* durch Verweisung auf § 33 Abs. 2 ausdrücklich voraus-

gesetzt (Abs. 1 Satz 1). Abs. 1 Satz 4 enthält jedoch für die Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach wiederum eine Sonderregelung, die nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger betrifft (s. auch Anm. 8). *Abs. 1a* geht von der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen aus, weil er zur Abgeltung von Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses gewährt wird (s. Anm. 165 ff.). *Abs. 2* beruht auf der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen, der Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind, die jedoch aus der Kindergeldberechtigung abgeleitet wird, während die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Unterbringung und die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen grundsätzlich jedenfalls ausdrücklich nicht mehr vorausgesetzt ist; anders noch Abs. 2 Satz 1 EStG 1974, der auf Abs. 1 verwies (dazu im einzelnen Anm. 180). Die Ausbildungsfreibeträge für ein nicht unbeschränkt estpfl. Kind sind gem. Abs. 2 Satz 3 jedoch auf den angemessenen Betrag des Abs. 1 Satz 4 zu begrenzen. Die *Tatbestände des Abs. 3* (Kinderbetreuungsbetrag in den VZ 1980–1982 und Freibetrag für Hausgehilfin, Haushaltshilfe oder Heimunterbringung) unterstellen eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (s. Anm. 255 u. 312).

**Das Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben (§ 33 Abs. 2 Satz 2)** gilt als Grundvoraussetzung für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen auch für § 33a (im Ergebnis glA *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 33a Anm. 11, die eine analoge Anwendung des § 33 Abs. 2 Satz 2 vertreten). Die ausdrückliche Regelung in § 33 Abs. 2 Satz 2 hat uE nämlich nur klarstellende Bedeutung (s. § 33 Anm. 200). Im Falle des sog. „begrenzten Realsplittings“ ist dies von praktischer Konsequenz (s. Anm. 31).

**Belastungs- und Gegenwerttheorie, Vorteilsausgleichung:** Diese von der Rspr. zu § 33 entwickelten Grundsätze gelten nach hM auch für § 33a (*Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. II; *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 33a Anm. 11). Praktisch sind sie jedoch kaum von Bedeutung, weil unterstellt wird, daß die durch § 33a begünstigten Aufwendungen üblicherweise aus dem Einkommen geleistet werden (so *Lademann/Söffing/Brockhoff* aaO; s. aber Anm. 38) und die Vorteilsausgleichung für den häufigsten Fall der Unterhaltsleistungen durch das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld ausdrücklich gesetzlich geregelt ist. Daß die Gegenwertlehre bei § 33a kaum eine Rolle spielt, spricht für die hier vertretene Auff. (s. § 33 Anm. 40).

Nicht als steuerschädlicher Gegenwert sind zB die Dienstleistungen einer Haushaltshilfe anzusehen (*Lademann/Söffing/Brockhoff* aaO). Hilft der Unterhaltsempfänger im Haushalt des Stpfl. unentgeltlich mit, so wird dadurch der für Unterhaltsaufwendungen abziehbare Betrag nicht gemindert (Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 2 Satz 5 EStR/LStR 1984).

Nach Auff. des BFH fehlt es bei Unterhaltsaufwendungen von Ehegatten in einer intakten Ehe an einer Belastung des Stpfl., weil sich die Unterhaltsleistungen typischerweise ausgleichen (BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; krit. dazu *Schick*, StRK-Anm. EStG § 33a R. 147; s. auch Anm. 39 und § 33 Anm. 36 ff. und 132 ff.).

## II. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

### Das Verhältnis zu anderen Aufwendungen:

► *Das Verhältnis zu Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4), Werbungskosten (§ 9), Sonderausgaben (§ 10)* wird durch das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 erst. Halbs. bestimmt; dieses Abzugsverbot gilt als Grundvoraussetzung für den Abzug au-



Bergew. Belastungen auch für § 33 a (s. Anm. 10 und § 33 Anm. 200–204). Über Besonderheiten im Verhältnis des § 33 a Abs. 1 zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 u. 7 u. § 10 b s. Anm. 31. Wegen des Verhältnisses zu § 10 d s. Anm. 87 „*Reihenfolge des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte*“.

*Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten* können entweder nach § 33 a Abs. 1 als agB oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 als Sonderausgaben geltend gemacht werden (Wahlrecht). Der wirksame Antrag auf SAAbzug schließt dann eine Berücksichtigung auch des den SAHöchstbetrag von 18 000 DM (ab VZ 1986; VZ 1979–1985: 9 000 DM) übersteigenden Teils der Unterhaltsleistungen als agB aus (BdF v. 7. 12. 78, BStBl. I S. 539; Abschn. 190 Abs. 1 Satz 16 EStR 1984 u. Abschn. 67 Abs. 1 Satz 15 LStR 1984); dasselbe gilt für den überschießenden Betrag, wenn der Antrag auf SAAbzug auf einen Betrag unter 18 000 DM beschränkt wird (glA *Diebold*, DStR 1979 S. 344; s. auch § 33 Anm. 147 und 200; § 10 Anm. 26 n).

► *Verhältnis zu § 12, § 33 b und § 33 c*: s. § 33 Anm. 16 und § 33 c Anm. 28.

**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 § 33 a, insbesondere aber für Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 (BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713; dazu im einzelnen Anm. 40). Über Einschränkungen des Abflußprinzips durch die sog. Belastungstheorie s. Anm. 10 und § 33 Anm. 45 ff. Das für die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers maßgebende Zuflußprinzip (§ 11 Abs. 1) bezieht der BFH auf das gesamte Kalenderjahr und nicht auf die einzelnen Monate des Bedürftigkeitszeitraums (BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92; s. dazu Anm. 385).

### III. Verhältnis zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich

12

**Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich:** Die Tatbestände des § 33 a sind mit Ausnahme des Abs. 3 Nr. 1 Teil der umfassenden Regelungen über den Kinderlastenausgleich. Im einzelnen tragen sie dem Grundsatz Rechnung, daß die üblichen Unterhaltsaufwendungen für Kinder durch den Kinderfreibetrag und das Kindergeld oder diesem vergleichbare Leistungen abgegolten sind (Abs. 1 Satz 1). Darüber hinausgehende Aufwendungen (für die Berufsausbildung oder für Kinderbetreuung in den VZ 1980–1982) werden ebenso zum Abzug zugelassen (Abs. 2 und Abs. 3 Nr. 1 EStG 1980) wie Mehrbelastungen Steuerpflichtiger, die wegen § 32 Abs. 7 Sätze 3 und 4 (Zuordnung von Kindern zum anderen Elternteil) von den kinderbedingten Entlastungen des EStG ausgeschlossen sind (Abs. 1 a; s. Anm. 155–176).

**Kein Abzug nach § 33:** Für die von § 33 a, den Kinderfreibeträgen und dem Kindergeld oder diesem vergleichbare Leistungen erfaßten Aufwendungen ist ein Abzug nach § 33 ausgeschlossen (s. dazu im einzelnen § 33 Anm. 17 u. 83 betr. Aufwendungen für ein körperbehindertes Kind; Anm. 146–148 betr. Unterhaltsleistungen, Unterstützungen; ferner § 33 Anm. 300 „*Abfindung*“, „*Ablösung*“, „*Adoption*“, „*Ausbildungskosten*“).

Einstweilen frei.

13

## F. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung in den Fällen des § 33a

Die Zurechnung der agB in besonderen Fällen erfolgt nach den für § 33 maßgebenden Grundsätzen (s. § 33 Anm. 20–23). So folgt insbesondere 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 VI 309/57 U v. 9. 5. 58, BStBl. S. 302, betr. § 33a EStG 1951).

Über die Aufteilung des *Unterhaltshöchstbetrages* des Abs. 1, wenn mehrere Stpfl. die Aufwendungen tragen, s. Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 150); über die Aufteilung des *Ausbildungsfreibetrages* des Abs. 2 zwischen mehreren Stpfl. enthalten die Sätze 4 bis 8 des Abs. 2 besondere Regelungen (s. Anm. 227–247).

## G. Verfahrensfragen

Über Verfahrensfragen bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 9.

## I. Antragserfordernis und Nachweisanforderungen

**Schrifttum:** *Brozat*, Die Konkretisierung der erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO) bei Zahlungen ins Ausland, DStR 1983 S. 76.

**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 sog. Heimfreibetrag, obwohl Abs. 3 Satz 2 das Antragserfordernis nicht ausdrücklich enthält (s. Anm. 267). Zum Antrag nach Abs. 1 und zur Ausübung des Wahlrechts auf SA-Abzug s. Anm. 31.

**Nachweisanforderungen:** Die *FinVerw.* hat für § 33a sehr unterschiedliche Nachweisanforderungen aufgestellt. Während bei Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern sehr genaue und zum Teil formalisierte Nachweise gefordert werden (s. Anm. 126–128), unterstellt die *FinVerw.* zB die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsaufwendungen für Personen in der DDR (s. Anm. 140). Ebenso hat die *FinVerw.* bei Kinderbetreuungskosten bis 300/600 DM (Nichtbeanstandungsgrenze) auf Nachweise völlig verzichtet (Abschn. 68 a Abs. 3 Satz 2 LStR 1981); s. Anm. 319. Soweit im LStErmäßigungsverfahren Nachweise noch nicht erbracht werden können, begnügt sich die *FinVerw.* mit Glaubhaftmachung (Abschn. 78 Abs. 2 Satz 2 LStR 1984) oder unterstellt, daß bereits in der Vergangenheit entstandene Aufwendungen auch in Zukunft entstehen werden (*FinMin.* NRW v. 31. 1. 80, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 10 = FR 1980 S. 120, betr. Kinderbetreuungskosten). In derartigen Fällen kommt es unabhängig von der Durchführung eines LStJahresausgleichs oder einer EStVeranlagung zu einer Überprüfung der Freibeträge und ggf. zur Nachforderung von LSt. (*FinMin.* NRW v. 26. 6. 78, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 13 = BB 1978 S. 944 = FR 1978 S. 322 = Inf. 1978 S. 328 und [gleichlautend] *FinMin.* Nds. v. 19. 4. 78, B 1978 S. 1009, betr. Ausbildungsfreibeträge); s. auch Anm. 192.

Der *BFH* hat die strengen Nachweisanforderungen der *FinVerw.* in Gastarbeiterfällen gerügt: § 90 Abs. 2 AO sei keine Rechtsgrundlage für die Beschränkung der in Betracht kommenden Beweismittel, so zweckmäßig derartige Regelungen auch seien (BFH VI R 266/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 772). Das FG habe vielmehr

„nach freier, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnener Überzeugung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO in jedem Einzelfall darüber zu befinden, ob die . . . Beweismittel . . . zum Nachweis der geltend gemachten Unterhaltsleistungen ausreichen“ (BFH VI R 18/81 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 774). Zur Kritik an der hiervon zT abweichenden Praxis von Rspr. und FinVerw. bei agB nach § 33 s. § 33 Anm. 26.

**Feststellungslast:** Gelingt dem Stpfl. der Nachweis steuermindernder Tatsachen nicht, so ist die beantragte Steuerermäßigung zu versagen (BFH VI R 193/74 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338, betr. Unterhaltsleistungen eines türkischen Gastarbeiters nach § 33 a Abs. 1). Bei Auslandsachverhalten, wie Unterhaltsleistungen ausländischer Arbeitnehmer trifft den Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO 1977 eine *erhöhte Mitwirkungspflicht* zur *Beweisvorsorge* (FG Köln v. 6. 8. 81, EFG 1982 S. 252, rkr.; s. auch § 33 Anm. 26) und *Beweismittelverschaffung*. Bevor jedoch im Einzelfall die Feststellungslast Anwendung findet, sind die *Regeln des Anscheins- und Indizienbeweises* auszuschöpfen (s. Anm. 128 und § 33 Anm. 27).

## II. Berücksichtigung der Steuerermäßigungen nach § 33 a im Vorauszahlungs- und Lohnsteuerverfahren

16

**Verwaltungsanordnungen:** BMF v. 7. 12. 78, BStBl. I S. 539, betr. Auswirkungen des StÄndG 1979 auf das LStErmäßigungsverfahren 1979; BMF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 betr. LStErmäßigungsverfahren 1986.

Über vorläufige Veranlagung von Asylbewerbern s. Anm. 8.

**ESStVorauszahlungen:** Bei Bemessung der ESStVorauszahlungen sind agB nach § 33, § 33 a gem. § 37 Abs. 3 Satz 4 nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen dort genannten Aufwendungen insgesamt 1 800 DM übersteigen (s. § 33 Anm. 24). Bei agB in besonderen Fällen (§ 33 a) sind für die Prüfung der 1 800 DM-Grenze die abziehbaren Beträge maßgebend (Abschn. 213 n Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStR 1984).

**LStErmäßigungsverfahren:** Nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 wird auf der LStKarte als Freibetrag beim LStAbzug ua. der Betrag eingetragen, der nach §§ 33, 33 a wegen agB zu gewähren ist, sofern die entsprechenden Aufwendungen – ggf. mit erhöhten WK und SA – die Antragsgrenze von 1 800 DM übersteigen (§ 39 a Abs. 2 Satz 4; s. auch § 33 Anm. 25). Abweichend von § 153 Abs. 2 AO ist der Arbeitnehmer verpflichtet, unverzüglich die Änderung eines eingetragenen Freibetrags zu beantragen, wenn sich die Verhältnisse im Laufe des Kalenderjahrs derart ändern, daß die Aufwendungen um mindestens 400 DM geringer sein werden (§ 39 a Abs. 5); diese Antragspflicht bezieht sich ua. auf Unterhaltsaufwendungen iSd. Abs. 1 und Abs. 2 und Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder für vergleichbare Dienstleistungen iSd. Abs. 3, nicht jedoch auf den Besucherfreibetrag (Abs. 1 a).

Entsprechendes gilt für *beschr. estpfl. ArbN aus den Niederlanden*. Nach § 3 AG-GrenzNL können auf Antrag auch Freibeträge für Aufwendungen nach § 33 a Abs. 1 und Abs. 3 in die nach § 39 d zu erteilende Bescheinigung eingetragen werden (s. auch Anm. 7 und § 33 Anm. 14 und 25). Entfallen die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuererleichterungen, so ist der Arbeitnehmer nach § 4 AG-GrenzNL verpflichtet, die Änderung des Freibetrags zu beantragen. Zu den Nachweisanforderungen im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 15.

Einstweilen frei.

17–22

## Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerermäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung

**Schrifttum bis 1954:** von *Kalm*, DStZ 1949 S. 266; *Boeker*, BB 1951 S. 1000; *Flume*, B 1951 S. 353; *Höft*, StuW 1951 Sp. 751; *Zitzlaff*, B 1951 S. 435; *Caumanns*, B 1952 S. 257; *Köbler*, StWa. 1952 S. 44; *Nergert*, StWa 1952 S. 55; o. V., FR 1952 S. 141; *Leibrecht*, StuW 1952 Sp. 449; *Loewer*, StuW 1952 Sp. 607; *Hoffmann*, BB 1952 S. 984; *Jung*, DStZ 1953 S. 375; *Oswald*, DStZ 1954 S. 22 und WT 1955 S. 72; *Blencke*, StWa. 1954 S. 164; *Vangerow*, DStZ 1954 S. 325.

**Schrifttum 1955 bis 1974:** *Oswald*, Die stl. Berücksichtigung der agB nach dem StNG, BB 1955 S. 126; *ders.*, Die auswärtige Unterbringung von Kindern – stl. Berücksichtigung, StuW 1955 Sp. 515; *Brockhoff*, Unterhaltsleistungen als agB, DStZ 1958 S. 29; *ders.*, Unterhalt mehrerer Personen, die einen gemeinsamen Haushalt führen, DStZ 1958 S. 102; *Frie-secke*, Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung, FR 1960 S. 519, und FR 1961 S. 38; *Jüngen*, AgB wegen auswärtiger Unterbringung und ihre Einreihung in die Bestimmungen der §§ 33a und 33 EStG, DStZ 1961 S. 345; *Eggesiecker*, Kinderfreibeträge, außergewöhnliche Belastungen und Steuervergünstigungen in der StReform, FR 1971 S. 450; *Laux*, Familienlastenausgleich durch Kinderfreibeträge und Kindergeld, B 1971 S. 1833, 1878; *Ullrich*, Der Familienlastenausgleich, DStZ 1972 S. 582; *Brockhoff*, ABC der außer-gew. Belastungen, RWP-Blattei 14 DESt, I 11 a (10. 9. 72); *Bals*, Einordnung des Kinderlastenausgleichs in das Einkommensteuerrecht, BB 1973 S. 1481.

**Schrifttum 1975 bis 1985:** *Lang/Mertens*, Die stl. und wirtschaftl. Belastung unterhalts-pflichtiger Väter und Mütter durch die Steuerreform, BB 1976 S. 1215; *Vogel, U.*, Berücksichtigung von Unterhaltungspflichten im Einkommensteuerrecht, DStR 1977 S. 31; *Gérard*, Unterhalt, NWB F. 3 c S. 2867 (21. 1. 80); *Dziadkowski*, Kindergeld und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1981 Beilage 9; *Voelkel*, Steuerermäßigung bei gelegentlichen Unterhaltsleistungen, b+p 1982 S. 92; *Tipke*, Unterhalt und sachgerechte Einkommensteuerbemessungsgrundlage, ZRP 1983 S. 25; *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103; *Wenzel*, Familienrecht und Steuern: Die Unterhaltsverpflichtungen, DStR 1983 S. 727; *Zöller*, NSt „Unterhalt Angehöriger“ Darst. 1 (15. 9. 84).

**Schrifttum ab 1986:** *Hedderich*, Berücksichtigung von Kindern im EStRecht für die Kalen-derjahre 1986/1987 einschließl. LStErmäßigungsverfahren, FR 1986 S. 579; *Nickel*, Wertungsdivergenzen zwischen Steuer- und Unterhaltsrecht, NJW 1986 S. 2544.  
S. auch das Schrifttum vor Anm. 1 und vor den folgenden Anmerkungen; ferner das Schrift-tum zu den Gesamtdarstellungen zum EStRG 1974 und den verschiedenen § 33a betr. StÄndG: Einf. Anm. 321, 344, 354, 367, 371 und 373.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190 EStR 1984; Abschn. 67 Abs. 1 LStR 1984.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

#### I. Rechtsentwicklung des Abs. 1

##### 23 1. Rechtslage bis einschl. VZ 1954

**Kinder und bedürftige Angehörige:** Bis zum 31. 12. 54 konnten Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung anderer Personen nach § 33 (§ 56 EStG 1925) als agB geltend gemacht werden. Die üblichen Aufwendungen eines Stpfl. für seine Kinder waren jedoch bereits durch die Kinderfreibeträge berücksichtig, so daß eine Ermäßigung nach § 33 nur möglich war, wenn andere außer-gewöhnliche Aufwendungen hinzutraten.

Bei günstigen Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Stpfl. sah der RFH Kosten für die Berufsausbildung von Kindern nicht als „wesentliche Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit“ (s. § 33 Anm. 2) an. Es mußte sich um Aufwendungen handeln, die erheblich über das gewöhnliche Maß hinausgingen, RFH VI A 220/28 v. 28. 3. 28, StuW 1928 Sp. 455; *Strutz*, EStG 1925, Berlin 1929 Bd. 2, § 56 Anm. 12 mwN). Nach anfänglicher Zurückhaltung (BFH IV 177/50 v. 2. 2. 51, DStR S. 264; IV 148/51 U v. 20. 3. 52, BStBl. S. 124; IV 132/52 v. 26. 6. 52, FR 1953 S. 16) ließ der BFH die Steuerermäßigung zu, wenn das auswärtige Studium mehrerer Kinder zu einer Häufung der Belastungen führte (BFH IV 245/51 U v. 8. 5. 52, BStBl. S. 168; IV 444/51 U v. 29. 5. 52, BStBl. S. 188); und noch weitergehend bei auswärtigem Studium eines einzelnen Kindes (BFH IV 459/53 U v. 1. 7. 54, BStBl. S. 312).

Die FinVerw. hatte den Abzug von Unterhaltsaufwendungen für Kinder und bedürftige Angehörige durch Verwaltungsanordnungen (zuletzt Abschn. 149, 150 EStR 1953/54) auf bestimmte Höchstbeträge begrenzt, die noch um die zumutbare Mehrbelastung zu kürzen waren (s. Anm. 3). Diese Richtlinien können als Vorläufer des Abs. 1 angesehen werden.

**Geschiedene Ehefrau:** Zwangsläufige Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau konnten bis zum 31. 12. 54 als agB nach § 33 berücksichtigt werden.

Die Zwangsläufigkeit ergab sich dem Grunde nach idR aus dem Scheidungsurteil oder einer Unterhaltsvereinbarung, die wiederum auf der gesetzlichen Unterhaltspflicht beruhten. Der BFH prüfte jedoch selbständig die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen (IV 335/51 U v. 27. 3. 52, BStBl. S. 135) und orientierte sich dabei mehr oder weniger an der für die verheiratete Ehefrau gewährten Ermäßigung des § 32 EStG (IV 9/54 U v. 30. 9. 54, BStBl. S. 349). Den von der FinVerw. festgesetzten Höchstbeträgen lagen die gleichen Erwägungen zugrunde (Abschn. 210 EStR 1948–52, Abschn. 150 EStR 1953/54; 100 DM monatlich).

## 2. Rechtslage in den VZ 1955 bis einschl. 1974

24

**Kinder und sonstige Unterhaltsempfänger:** Bis zum 31. 12. 74 konnten zwangsläufige Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung von Personen (idR Angehörige) bis zu 1 200 DM vom Einkommen abgesetzt werden. Voraussetzung war, daß der Stpfl. keinen Kinderfreibetrag erhielt und der Unterhaltsempfänger kein oder nur ein geringes Vermögen besaß; eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers waren anzurechnen, soweit sie 1 200 DM überstiegen. Trugen mehrere Stpfl. zum Unterhalt einer Person bei, so konnte die Ermäßigung nur anteilig gewährt werden.

**Unterhaltsleistungen an dauernd getrennt lebende und geschiedene Ehegatten:** Bis zum 31. 12. 74 war die Abziehbarkeit derartiger Unterhaltsleistungen vom Bestehen einer bürgerlich-rechtlichen Unterhaltspflicht abhängig:

- ▷ Bestand eine Unterhaltspflicht (zB bei einer Scheidung aus alleinigem oder überwiegendem Verschulden oder bei dauerndem Getrenntleben), so konnte der Verpflichtete seine Aufwendungen nach Abs. 1 nur bis zur Höhe von 1 200 DM als agB absetzen, wobei ein Abzug uU ganz ausgeschlossen war, wenn der Unterhaltsberechtigte über eigene Einkünfte oder Bezüge verfügte. Dies galt auch für Kapitalabfindungen (BFH VI 148/59 U v. 2. 12. 60, BStBl. 1961 S. 76; s. auch § 33 Anm. 300 „Abfindung“).
- ▷ Der nichtschuldig geschiedene Stpfl. konnte dagegen seine Unterhaltszahlungen an den geschiedenen Ehegatten bei entsprechender Gestaltung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 aF als dauernde Last voll oder als Leibrente mit dem Ertragsanteil absetzen.

Diese Gestaltungsmöglichkeiten (*Konventionalscheidungen*) wurden ab 1. 1. 75 durch Neufassung des § 12 Nr. 2 beseitigt, der auch den Abzug von „Zuwendungen auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht“ ausschloß (EStRG v. 5. 8. 74, BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530; s. auch § 10 Anm. 26a).

*Zu den Sondervorschriften für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen für die VZ 1971 bis 1974 s. Anm. 27.*

25 **3. Rechtslage in den VZ 1975 bis einschl. 1985**

**Kinder und andere Unterhaltsempfänger:** Nach dem EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) waren nur noch Unterhaltsleistungen für Personen abziehbar, für die weder der Stpfl. noch ein Dritter Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen hatte (Satz 1). Diese Regelung entsprach dem Grundsatz der Reform des Kinderlastenausgleichs, wonach die üblichen Unterhaltsaufwendungen für ein Kind durch Kindergeld oder Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKG abgegolten werden (s. Begr. zu § 75 Abs. 1 RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470 S. 282). S. Anm. 81 und 82 und zu den Höchstbeträgen Anm. 88.

► **Übergangsregelung für Unterhaltsnachzahlungen:** Unterhaltszahlungen, die ein Stpfl. für sein nichteheliches Kind nach dem 31. 12. 74 für zurückliegende Jahre geleistet hatte, berücksichtigt die FinVerw. nach § 33 im Rahmen der für die betr. Jahre maßgebenden Höchstbeträge des § 33a Abs. 1 ohne Abzug einer zumutbaren Belastung. Ein Anspruch nach § 33a Abs. 1 wäre ausgeschlossen, weil die Mutter Anspruch auf Kindergeld hat.

BdF v. 28. 11. 75, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 30 = EDStZ 1976 S. 3 = DStR 1976 S. 31 und Ländererl. v. 28. 11. 75, FR 1976 S. 12 = B 1975 S. 2405, 1976 S. 24 = BB 1975 S. 1620 = Inf. 1976 S. 58 unter Hinweis auf BFH VI R 101/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 246; zT aA o. V., b + p 1976 S. 130, der die zumutbare Belastung abzieht; aA hier § 33 Anm. 148 und 300 „Unterhaltsnachzahlungen“, ferner § 33 Anm. 58.

► **Ausländische Unterhaltsempfänger:** Durch StÄndG 1979 wurde Satz 4 eingeführt, der Sonderregelungen für Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. estpfl. Personen vorsieht (s. Anm. 120–148).

**Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten:** Bis zum 31. 12. 78 waren Unterhaltsaufwendungen für den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten nur unter den Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 abziehbar (s. Anm. 61). Ab VZ 1979 können derartige Unterhaltsleistungen bis zu 9 000 DM (und ab VZ 1986 bis zu 18 000 DM; s. Anm. 26) wahlweise als SA abgezogen werden (sog. *begrenztetes Realsplitting*; s. Anm. 31 und 61; ferner § 10 Anm. 26 ff.).

26 **4. Rechtslage ab VZ 1986**

**Kein Anspruch auf Kinderfreibetrag:** Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wurde die StErmäßigung davon abhängig gemacht, daß kein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag besteht (s. Anm. 83 u. 84).

**Kinder und andere Unterhaltsempfänger:** Der Höchstbetrag wurde gestaffelt, so daß abziehbar sind, bis zu

- 4 500 DM, wenn der Unterhaltsempfänger das 18. Lebensjahr vollendet hat,
- 2 484 DM, wenn der Unterhaltsempfänger das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

Der anrechnungsfreie Betrag ist einheitlich auf 4 500 DM festgesetzt (Abs. 1 Satz 3).

**Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten:** Ebenfalls durch StSenkG 1986/1988 (aaO) wurde der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (sog. *begrenztetes Realsplitting*) von 9 000 DM auf 18 000 DM verdoppelt. Zu den Voraussetzungen des Wahlrechts auf Abzug der Aufwendungen nach § 33a Abs. 1 oder § 10 Abs. 1 Nr. 1 s. Anm. 61.

## II. Nachträgliche Anhebung der Beträge für den Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 für die VZ 1971–1974 (§ 54)

### 1. Allgemeine Erläuterungen zu § 54

27

Durch StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde ein neuer § 54 mit folgendem Wortlaut in das EStG aufgenommen:

#### § 54

##### Schlußvorschriften

(Sondervorschriften für den Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen  
für die Veranlagungszeiträume 1971 bis 1974)

(1) <sup>1</sup> § 33a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. August 1961 (BGBl. I S. 1253) ist bei Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 1971 bis 1974 in der folgenden Fassung anzuwenden, wenn am 1. Januar 1985 die betreffende Steuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig ist oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht:

<sup>2</sup> Er wachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig (§ 33 Abs. 2) Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung von Personen, für die der Steuerpflichtige keinen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. August 1974 (BGBl. I S. 1993) erhält, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 3000 Deutsche Mark im Kalenderjahr für jede unterhaltene Person, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. <sup>3</sup> Voraussetzung ist, daß die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt.

<sup>4</sup> Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindert sich der Betrag von 3000 Deutsche Mark um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 3600 Deutsche Mark übersteigen. <sup>5</sup> Werden 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) Nach dem 22. Februar 1984 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide für die Veranlagungszeiträume 1971 bis 1974 sind auf Antrag entsprechend Absatz 1 zu ändern, soweit sich die vorstehende Fassung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt; der Antrag ist beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift zu stellen.

**Rechtsentwicklung des § 54:** Die Schlußvorschrift enthielt bis zum VZ 1984 *Sondervorschriften für Wohngebäude*, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65 gestellt worden war (s. Erl. zu § 54). Im Entwurf zum StBereinigungsG 1985 (BTDrucks. 10/1636 S. 18) war zunächst die ersatzlose Streichung dieser Schlußvorschrift vorgesehen; im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wurde jedoch eine neue Regelung zur nachträglichen Anhebung des Höchstbetrages und der Anrechnungsgrenze in § 33a Abs. 1 für die VZ 1971 bis 1974 eingefügt (BTDrucks. 10/2370 S. 14).

**Bedeutung des § 54:** In BTDrucks. 10/2370 S. 14 wird ausgeführt:

„Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluß vom 22. Februar 1984 – 1 BvL 10/80 – entschieden, daß § 33a Abs. 1 Sätze 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. August 1961 (BGBl. I S. 1253) nichtig ist, soweit im Jahre 1973 der Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen durch den Höchstbetrag und die Anrechnungsgrenze von je 1200 DM beschränkt war. Insoweit wird deshalb die vom Bundesverfassungsgericht ausdrücklich als verfassungskonform bezeichnete entsprechende Regelung des ab 1975 wirksamen § 33a Abs. 1 EStG in der Fassung des Einkommensteuer-

gesetzes vom 5. September 1984 (BGBl. I S. 2165) übernommen. Die Entscheidung des BVerfG betrifft das Jahr 1973. Da beim BVerfG gleichartige Verfassungsbeschwerden anhängig sind, die das Jahr 1971 betreffen, wird die Regelung auf die Jahre 1971 bis 1974 erstreckt.“

## 27a 2. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 54

§ 54 enthält materielle und formelle Tatbestandsvoraussetzungen; Rechtsfolge ist jeweils der Abzug der Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 3000 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

**Materielle Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des § 54:** Die in § 54 Abs. 1 Sätze 2–5 geregelten Tatbestandsvoraussetzungen entsprechen § 33a Abs. 1 Sätze 1–4 EStG 1971/74 (s. auch Anm. 24). Geändert wurde nur die Anrechnungsgrenze und die Rechtsfolge.

► *Anhebung der Anrechnungsgrenze:* Die Anrechnungsgrenze wurde von 1200 DM auf 3600 DM angehoben. Das entspricht der in den VZ 1975–1978 geltenden Anrechnungsgrenze (s. Anm. 118).

► *Die Änderungen der Rechtsfolge* betreffen den Höchstbetrag der abziehbaren Aufwendungen und den Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte.

– *Der Höchstbetrag* für abziehbare Aufwendungen wurde von 1200 DM auf 3000 DM angehoben. Das entspricht dem in den VZ 1975–1978 geltenden Höchstbetrag (s. Anm. 88).

– *Der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte* wurde ebenfalls in Anlehnung an die ab 1975 geltende Rechtslage vorgesehen (s. § 33 Anm. 55). Nach der bis zum VZ 1974 geltenden Rechtslage waren abB vom Einkommen abzuziehen.

**Formelle Anwendungsvoraussetzungen des § 54:** Für die Anwendung der geänderten Fassung des § 33a Abs. 1 sind zwei Stichtage maßgebend:

– der 1. 1. 85 als Tag der erstmaligen Anwendung des durch StBereinigungsG 1985 (s. Anm. 27) geänderten EStG (§ 52 Abs. 1),

– der 22. 2. 84 als Tag der Entscheidung des BVerfG (1 BvL 10/80, BStBl. II S. 357).

► *Anwendung bzw. Änderung von Amts wegen* (§ 54 Abs. 1 Satz 1): Steuerfestsetzungen, die am 1. 1. 85 noch nicht bestandskräftig waren oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen, sind von Amts wegen zu ändern. Die Anwendung der Neufassung des § 33a Abs. 1 ist zwingend; das Günstigkeitsprinzip (s. u.) ist für diese Fälle nicht anzuwenden.

► *Änderung auf Antrag* (§ 54 Abs. 2): Steuerbescheide, die nach dem 22. 2. 84 bestandskräftig geworden sind, können auf Antrag des Stpfl. geändert werden, soweit sich die Neufassung des § 33a Abs. 1 zugunsten des Stpfl. auswirkt (Günstigkeitsprinzip). Anders als etwa § 53b Abs. 1 Satz 4 (s. § 33c Anm. 11) sieht § 54 Abs. 2 keine Frist für den Antrag auf Änderung der bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzung vor. Der Antrag ist schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift beim FA zu stellen. Dieser Änderungsantrag ist von dem Antrag auf Abzug der Aufwendungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 zu unterscheiden, der bereits den ursprünglichen Steuerfestsetzungen zugrunde gelegen hat. Zum Antragsverfahren s. Anm. 15 und 87.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1

**Schrifttum:** Vogel, Zwangsläufige Aufwendungen – besonders Unterhaltsaufwendungen – müssen realitätsgerecht abziehbar sein, StuW 1984 S. 197; o.V., KÖSDI 1984 S. 5494;



*Zeidler*, Verfrechtl. Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, *StuW* 1985 S. 1; *Berkemann*, Realitätsfremde Steuergesetzgebung und gesetzgeberisches Unterlassen, *EuGRZ* 1985 S. 137; *Deubner*, Abschied vom Bagatellprinzip – Zur Nichtigerklärung des § 33a I 1 EStG für die Jahre 1971–1974, *NJW* 1985 S. 839; *Paus*, Verfassungsrechtliche Probleme des § 33a EStG, Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 22. 2. 1984, *FR* 1985 S. 429; *Tipke*, Von der Unordnung zur Neuordnung des EStRechts, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen EStRechts? Bd. I Köln 1985 S. 133; *ders.*, Anm. zu BVerfG vom 4. 10. 1984, *StuW* 1985 S. 78.

### 1. Bedeutung des Abs. 1

28

**Leistungsfähigkeitsprinzip:** Der Abzug von Unterhaltsleistungen soll dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung tragen. Da die Höchstbeträge jedoch auch nach den Erhöhungen 1975 und 1979 (s. Anm. 88) nicht annähernd den nach Lebensbedarf und Einkommensverhältnissen zu bemessenden tatsächlichen Unterhaltsleistungen entsprechen, wird diese Absicht nur unvollkommen verwirklicht. Im Schrifttum wird daher *de lege ferenda* der volle Abzug von Unterhaltsleistungen beim Verpflichteten und die Versteuerung beim Empfänger gefordert (*Lang/Mertens*, *BB* 1976 S.1215; *Tipke*, *ZRP* 1983 S. 25; *ders.*, in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen EStRechts? S. 142). Aber auch dann wird der Gesetzgeber nicht auf eine vereinfachende Typisierung durch Freibeträge verzichten können (*Vogel*, *DStR* 1977 S. 31, 39). Der Ansatz von Durchschnittswerten ist jedoch auch nach bürgerlichem Recht üblich (vgl. Düsseldorfer Tabelle [Stand: 1. 1. 85], *NJW* 1984 S. 2330); zur Vergleichbarkeit der Typisierungen im Unterhalts- u. ESt-Recht auch *Nickl*, *NJW* 1986 S. 2546). Das Leistungsfähigkeitsprinzip würde überdies auch eine regelmäßige Dynamisierung der Unterhaltsabzüge ähnlich den zivilrechtlichen Unterhaltsrichtsätzen erfordern (glA BVerfG 1 BvR 385/74 v. 12. 1. 76, *StRK EStG* § 33a R. 134; s. auch BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, *BStBl.* S. 357; *Vogel*, *DStR* 1977 S. 41 u. *Lang*, *StuW* 1983 S. 110; ähnlich *Tipke*, *ZRP* 1983 S. 28 und *StuW* 1985 S. 79 aE).

Bei der derzeitigen Rechtslage rechtfertigt sich die Nichtberücksichtigung des vollen Unterhalts in Abs. 1 zT aus dem Verzicht auf die Besteuerung beim Empfänger (§ 22 Nr. 1 Satz 2) und aus dem Vergleich mit der Be- und Entlastung der intakten Familie, bei der Kindergeld und Kinderfreibeträge ebenfalls nicht zu einem vollen Lastenausgleich führen. Belastungsvergleiche, die auch andere Sozialleistungen und kinderabhängige Steuererleichterungen einbeziehen, zeigen jedoch, daß eine so weitgehende Abzugsbeschränkung, wie sie Abs. 1 vorsieht, unter keinem der genannten Gesichtspunkte gerechtfertigt ist (*Lang/Mertens* aaO und *Mertens/Lang*, *BB* 1976 S. 590). Zur Entlastungswirkung ausgewählter Regelungen zum Kinderlastenausgleich vgl. auch *H. Schmidt/Frank/Müller-Rohr*, Kritische Bemerkungen zum System des Kinderlastenausgleichs, *Finanzarchiv* 1985 S. 40 f.

**Ehegattenbesteuerung:** Ebenfalls ungerechtfertigt ist die unterschiedliche Höchstgrenze des Abzugs von Unterhaltsleistungen an den dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (18 000 DM ab VZ 1986 und 9 000 DM in den VZ 1979–1985) und an andere Empfänger oder den die Zustimmung zum Realsplitting verweigernden Ehegatten nach § 33a (3 600 DM; seit VZ 1986: 4 500 DM; glA *Tipke*, *Steuergerechtigkeit*, Köln 1981 S. 94, 97). Zur Begründung für diese Ungleichbehandlung s. § 10 Anm. 26 b. Für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten ist der auf die Höchstbeträge nach Abs. 1 begrenzte Abzug jedenfalls unzureichend; die anrechenbaren Beträge führen meist schon zu einer Abzugsbeschränkung, bevor die eigenen Einkünfte und Bezüge des Empfängers eine entsprechen-

de Herabsetzung des Unterhaltsanspruchs bewirken. Die *EStKommission* hat daher vorgeschlagen, die stl. Behandlung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten aus den §§ 10, 22, 33a EStG herauszunehmen, die Tatbestände in einer besonderen Vorschrift zusammenzufassen, dabei den abziehbaren Betrag angemessen zu erhöhen und uU auf die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge zu verzichten (EStKommission, Untersuchungen zum EStRecht, Bonn 1964 S. 260).

**Kindesunterhalt:** Abs. 1 ist insoweit Teil der Regelungen über den Kinderlastenausgleich (s. Anm. 12). Die Steuerentlastung nach Abs. 1 (zB für einen unbeschr. stpfl. Ausländer ohne Kindergeldanspruch) führte gegenüber dem Kindergeld für das erste Kind bis zum 31. 12. 82 schon bei einem Steuersatz von 22 vH zu einem größeren Vorteil. Dieses Mißverhältnis ist durch den erstmals für den VZ 1983 neu eingeführten zusätzlichen Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 8) und dessen Erhöhung ab VZ 1986 (§ 32 Abs. 6) einerseits, andererseits durch die Herabsetzung des Unterhaltsfreibetrags für minderjährige Unterhaltsempfänger (ab VZ 1986: 2484 DM) wesentlich entzerrt worden. Die Vergleichbarkeit beider Formen des Kinderlastenausgleichs wird im übrigen durch andere kinderbedingte Erleichterungen erschwert, die an die Zuordnungsregeln des § 32 Abs. 1–5 (bis VZ 1985: § 32 Abs. 4–7) geknüpft sind (zB bis VZ 1985: § 10 Abs. 3 Nr. 1, § 10c Abs. 4 und ab VZ 1981: § 34 f und die sog. „Transferleistungen“). Dies ist auch zu berücksichtigen, wenn man den Kinderlastenausgleich mit der Entlastung vergleicht, die für den Unterhalt weniger nahestehender Angehöriger nach § 33a Abs. 1 gewährt wird.

Wegen des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis einschl. VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) scheidet ein Abzug nach Abs. 1 allerdings überwiegend aus (s. Anm. 77–84).

Ab VZ 1986 gilt dies indessen nicht mehr für Unterhaltsleistungen an die im Heimatland verbliebenen Kinder eines Gastarbeiters (sog. Auslandskinder). Nach der in den VZ 1975 bis 1985 geltenden Rechtslage war der Unterhaltsfreibetrag nach Abs. 1 idR ausgeschlossen, weil der Stpfl. Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen hatte (s. Anm. 81 u. 82); ab VZ 1986 wird für Auslandskinder dagegen ein Kinderfreibetrag nicht mehr gewährt, weil sie die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 32 Abs. 2) nicht erfüllen. Unterhaltsleistungen an Auslandskinder werden daher durch den ggf. nach Abs. 1 Satz 4 (Ländergruppeneinteilung) ermäßigten Unterhaltshöchstbetrag abgegolten (BTDrucks. 10/2884 S. 102). Für in der *DDR und Ost-Berlin* lebende Kinder ist eine Billigkeitsregelung angekündigt (BTDrucks. aaO) und getroffen worden (BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 6 betr. LStErmäßigungsverfahren 1986).

## 29 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1

**Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986):** Abs. 1 ist verfassungsgemäß; es verstößt weder gegen Art. 6 Abs. 1 noch gegen Art. 3 Abs. 1 GG, daß für Unterhaltszahlungen an Kinder, für die Kindergeld gewährt wird, nach dieser Vorschrift kein Freibetrag abgezogen werden kann (BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77, BStBl. S. 526, 532; s. auch BVerfG 1 BvR 405/84 v. 16. 10. 84, DStR 1985 S. 118 u. 1 BvR 1480/85 v. 12. 3. 86, INF 1986 S. 479 = B 1986 S. 1651 betr. Verfahren nach § 93a BVerfGG). Der Vater eines nichtehelichen Kindes und der geschiedene Elternteil sind insoweit nicht schlechter gestellt als Stpfl. in intakter Ehe, weil die Kindergeldzahlung bis zum VZ 1985 zur Hälfte auf den Unterhaltsanspruch anzurechnen ist (BVerfG 1 BvR 265/75 aaO S. 533 f.; glA FG Hamb. v. 30. 1. 75, EFG

S. 207 best., EFG 1978 S. 105 nv. und FG Berlin v. 11. 8. 76, EFG 1977 S. 176, rkr.). Ab VZ 1986 wird der (erhöhte) Kinderfreibetrag grundsätzlich jedem Elternteil zur Hälfte (= 1242 DM) gewährt (§ 32 Abs. 6 Satz 1); damit wird für Kinder dauernd getrennt lebender oder geschiedener Eltern sowie für nichteheliche Kinder dem Halbteilungsgrundsatz des BVerfG (1 BvR 265/75 aaO) Rechnung getragen (BTDrucks. 10/2884 S. 103).

#### **Abzugsbeschränkung bei Ehegattenunterhalt:**

► *Unterhalt an den getrennt lebenden oder geschiedenen, aber unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten:*

▷ *Rechtslage bis 1974:* Die Begrenzung des Abzugs von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten auf 1200 DM nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 1961/71 ist mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig.

BVerfG 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 23 unter Hinweis auf BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357 betr. Unterhaltsleistungen an die Mutter des Stpfl. (s.u. „Abzugsbeschränkung für VZ 1973 verfassungswidrig“); aA noch BVerfG 1 BvR 385/74 v. 12. 1. 76, StRK EStG (bis 1974) § 33a R. 134 = INF 1976 S. 346 betr. Verfahren nach § 93a BVerfGG: Kein Verstoß gegen Art. 6 GG; der Vergleich des § 33a Abs. 1 mit § 33 führt auch nicht zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG, wohl aber sei eine Anpassung der Freibeträge an die steigenden Lebenshaltungskosten erforderlich, weil auch steigende agB allgemeiner Art zu steigenden Steuerermäßigungen führten. Zur nachträglichen Anhebung der Unterhaltsfreibeträge für die VZ 1971–1974 durch § 54 s. Anm. 27 u. 27a.

▷ *Rechtslage von 1975 bis 1978:* Der Höchstbetrag von 3000 DM erscheint verfassungsgemäß (BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357, beiläufig auf S. 360 aE), obwohl auch diese Regelung außer acht ließ, „daß Erwachsene einen höheren Unterhaltsbedarf haben als Kinder“. Eine Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG 1 BvR 1705/83 v. 30. 11. 84, DSrR 1985 S. 119).

▷ *Rechtslage ab VZ 1979 (begrenzt Real Splitting):* Der Vergleich der Höchstbeträge nach Abs. 1 (bis VZ 1985: 3600 DM; ab 1986: 4500 DM) mit dem Höchstbetrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (bis VZ 1985: 9000 DM; ab VZ 1986: 18000 DM) macht deutlich, daß der Unterhaltsfreibetrag von einer realitätsfremden Grenze iSd. Rspr. des BVerfG ausgeht (1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357 und 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 23); aA BFH IX R 4/83 v. 25. 3. 86, BStBl. S. 608 betr. nicht unbeschränkt estpfl. Ehegatten.

► *Unterhalt an den nicht dauernd getrennt lebenden und nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten:* Das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen des Stpfl. an seine nicht dauernd getrennt lebende, jedoch im Ausland verbliebene Ehefrau (Gastarbeiter-Ehe) verstößt nicht gegen Art. 6 GG (BFH VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319, jedoch ohne Begründung der Verfassungsmäßigkeit); aA Paus, FR 1985 S. 431; s. auch Anm. 59.

Nach BFH IX R 4/83 v. 25. 3. 86, BStBl. S. 608 verstößt es nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, daß Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden nicht unbeschränkt estpfl. Ehegatten nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (sog. begrenztes Real Splitting) abziehbar sind.

#### **Abzugsverbot bei Unterhalt an Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft:**

Kein Gleichheitsverstoß, wenn Unterhaltsleistungen an den Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nicht nach Abs. 1 Satz 1 berücksichtigt werden (BVerfG 1 BvR 1123/85 v. 26. 11. 85, StRK EStG ab 1975 § 33a R. 29 mit zust. Anm. Arndt, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 29).

#### **Realitätsfremde Grenzen:**

► *Abzugsbeschränkung für VZ 1973 verfassungswidrig:* Auf den Vorlagebeschluß des FG Düss. v. 10. 2. 76, EFG S. 291, wegen Nichtanpassung der anrechnungsfrei

bleibenden Beträge an die gestiegenen Lebenshaltungskosten und Verstoßes gegen Art. 20 Abs. 1 GG (Sozialstaatsprinzip) hat das BVerfG, über die Vorlagefrage hinausgehend, entschieden, daß § 33a Abs. 1 Satz 1 und 3 idF des EStG 1961 (v. 15. 8. 61, BGBl. I S. 1253; BStBl. I S. 509) mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar und nichtig ist, soweit der Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen im Jahr 1973 durch den Höchstbetrag und die Anrechnungsgrenze von je 1 200 DM beschränkt war (BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357).

Das BVerfG sah in den beanstandeten Vorschriften einen Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG folgende Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftl. Leistungsfähigkeit, das auch außerhalb des Bereichs der Einkommenserzielung gelte. Für den Gesetzgeber folge daraus, „daß er für die Berücksichtigung zwingender Unterhaltspflichten nicht realitätsfremde Grenzen ziehen“ und „das einmal gewählte Ordnungsprinzip nicht ohne weiteres unbeachtet lassen“ darf (BVerfG aaO S. 360). Höchstbetrag und Anrechnungsgrenze von je 1 200 DM seien sowohl im Vergleich zu den Regelsätzen der Sozialhilfe als auch zu dem für 1973 maßgebenden Grundfreibetrag (Anl. zu § 32a EStG 1971: 1 680 DM) realitätsfremd. Die Systemwidrigkeit sah das BVerfG (aaO) einmal in der Abweichung des Freibetrags von dem sozialhilferechtlich gewährleisteten Existenzminimum, an das sich der Gesetzgeber ursprünglich angelehnt, das sich jedoch bis 1973 im Vergleich zu den Beträgen des Abs. 1 Satz 1 und 3 nahezu verdoppelt hatte, während die Beträge des Abs. 1 ohne sachlichen Grund unverändert geblieben waren; zum anderen in der Orientierung des Unterhaltsfreibetrags an dem Kinderfreibetrag für das erste Kind (s. dazu auch Anm. 3 und 23), die außer acht gelassen habe, daß Erwachsene einen höheren Unterhaltsbedarf haben als Kinder. Insoweit sah das BVerfG auch in dem Vergleich der anrechnungsfrei bleibenden Beträge (7 200 DM beim Kinderfreibetrag und 1 200 DM nach Abs. 1 Satz 3) eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung. Dieser Entscheidung ist das BVerfG auch in seinem Beschluß 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84 (BStBl. 1985 S. 23 betr. VZ 1971) gefolgt (s.o. „Abzugsbeschränkung bei Ehegattenunterhalt“). Diese Rspr. hat zu einer nachträglichen Anhebung des Unterhaltsfreibetrags für die VZ 1971–1974 in § 54 geführt (dazu im einzelnen Anm. 27 u. 27 a) und zu einer Überprüfung des Unterhaltsfreibetrags für andere VZ durch den BFH und die FG: Danach ist Abs. 1 Satz 1 verfassungsgemäß für den VZ 1980 (BFH IX R 4/83 v. 25. 3. 86, BStBl. S. 608) und den VZ 1983 (Nds. FG v. 4. 6. 85, EFG S. 564, rkr. EFG 1986 S. 378); für die VZ 1984 und 1985 bestehen ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit (FG Köln v. 9. 5. 86, EFG S. 454, nrkr., betr. Aussetz. der Vollz.), die jedoch nicht zu einer Normenkontrolle nach Art. 100 Abs. 1 GG geführt haben, obwohl das FG bei der Aussetz. der Vollz. von der Nichtigkeit ua. des Abs. 1 Satz 1 ausgegangen ist.

► **Stellungnahme:** Die Entscheidung des BVerfG (1 BvL 10/80 aaO) hat uE über den eigentlichen Verfahrensgegenstand hinausgehende Auswirkungen (s. Anm. 27 betr. § 54). Sie legt die Überprüfung einer Reihe weiterer Frei- oder Pauschbeträge auf ihre Angemessenheit nahe, wie zB der ab VZ 1984 um die Hälfte geminderten Ausbildungsfreibeträge (s. Anm. 185, die allerdings durch StSenkG 1986/1988 wieder angehoben wurden, s. Anm. 182 aE), des Hausgehilfen-Freibetrags (s. Anm. 258) und des Freibetrags für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten im Vergleich zur Abzugsgrenze im Rahmen des begrenzten Realsplittings (s.o. und Anm. 28).

Zu den Auswirkungen dieser Rspr. des BVerfG und ihrer Bedeutung für das Leistungsfähigkeitsprinzip auch *Vogel*, StuW 1984 S. 197. Zu weitgehend *Deubner*, NJW 1985 S. 839, der bei Nichtigkeit des § 33a die Unterhaltsleistung nach § 33 abziehen will; uE sind typische Unterhaltsleistungen jedoch nicht außergewöhnlich iSd. § 33 Abs. 1, weil sie die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. gleichen Familienstandes treffen (s. § 33 Anm. 51). Zum Gesichtspunkt des Verstoßes gegen die vom Gesetz selbst gesetzte Sachgesetzlichkeit in § 33a Abs. 1 vgl. *Berkemann*, EuGRZ 1985 S. 141 f. mwN zum Schrifttum (Fn. 36) und *Kanzler*, FR 1986 S. 7 mwN zur Rspr. des BVerfG (Fn. 72).

**Die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge** des Unterhaltsempfängers stellt dem Grunde nach keinen Gleichheitsverstoß durch Benachteiligung des geschiedenen Stpfl. gegenüber anderen Unterhaltspflichtigen dar, deren geschiedene Ehegatten keine anrechenbaren Einkünfte beziehen (BVerfG 1 BvR 277/63 v. 26. 7. 63, B 1964 S. 279, betr. Verfahren gem. § 93a BVerfGG).

Wirken sich Unterhaltsleistungen deshalb nicht als agB aus, weil der Unterhaltsempfänger nur in einzelnen Monaten keine Einkünfte erzielt hat, die übrigen Einkünfte aber die Anrechnungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 überstiegen haben, so liegt darin kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BVerfG 1 BvR 816/83 v. 15. 5. 84, StRK EStG 1975 § 33a R. 26). Die Anrechnung verstößt auch nicht gegen die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 Satz 2 GG; BFH VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442). Zum Gleichheitsverstoß wegen des für den VZ 1973 zu niedrigen anrechnungsfrei bleibenden Betrags s. o.

**Abzugsbeschränkung bei Auslandsempfängern:** Die Frage, ob die vor Einführung des Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 3, 25 und 121) vorgenommene Kürzung der berücksichtigungsfähigen Unterhaltsaufwendungen für Empfänger in einem Land mit geringerem Lebensstandard (Südkorea) auf einer Rechtsgrundlage beruht, ist Gegenstand einer VerfBeschwerde (1 BvR 520/83, HFR 1983 S. 449).

### III. Verhältnis des Abs. 1 zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zu § 33 und zu anderen Tatbeständen des § 33a

30

**Verhältnis zu § 33:** Abs. 1 hat als Sonderregelung Vorrang vor dem Abzug als agB nach § 33. Durch Abs. 1 sind jedoch nur typische Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung abgegolten (s. dazu im einzelnen Anm. 38).

**Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 33a:**

► *Abs. 1a:* Da die für Abs. 1a maßgebenden Zurechnungsregeln des § 32 Abs. 7 Sätze 3 und 4 (bis VZ 1985; § 32 Abs. 4–7) weitgehend mit dem für Abs. 1 entscheidenden Anspruch auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) bzw. Kindergeld (bis VZ 1985) übereinstimmen, ist eine Konkurrenz zwischen Abs. 1 und Abs. 1a ausgeschlossen.

► *Abs. 2:* Für die VZ 1975–1985 ist Abs. 1 nicht durch Abs. 2 (Ausbildungsfreibetrag) ausgeschlossen, da Abs. 2 keine abschließende Regelung für Aufwendungen zur Berufsausbildung eines Kindes trifft.

Aufwendungen für die Berufsausbildung eines über 27 Jahre alten Kindes, für das (bis VZ 1985) kein Anspruch auf Kindergeld bestand, können daher zu einer Steuerermäßigung nach Abs. 1 führen (FG Hamb. v. 25. 8. 82, EFG 1983 S. 128, rkr.).

Ab VZ 1986 schließen Abs. 1 und Abs. 2 einander aus, weil der Stpfl. entweder einen Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 199) oder keinen Anspruch auf einen solchen hat (s. Anm. 83 u. 84).

Zur Frage der Kürzung nachgewiesener Unterhaltsleistungen bei gleichzeitiger Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen s. Anm. 54.

► *Abs. 3:* Der *Hausgehilfinnen-/Haushaltshilfen-Freibetrag* nach Abs. 3 Nr. 2 ist ua. auch für eine zum Haushalt des Stpfl. gehörige unterhaltene, körperlich hilflose oder schwerkörperbehinderte Person unter der Voraussetzung vorgesehen, daß für diese Person eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt wird. In diesem Fall sind beide Freibeträge nebeneinander anzusetzen (Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 6 EStR/LStR 1984); s. auch Anm. 264.

*Kinderbetreuungskosten* nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1979 bzw. § 53a EStG 1983 (für VZ 1980–1982) und Unterhaltsleistungen können in Ausnahmefällen nebeneinander abgesetzt werden (s. Anm. 316).

#### 2. Verhältnis zu § 10, § 10b

31

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1:** Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden aber unbeschr. estpfl. Ehegatten können entweder im

Rahmen des § 33a Abs. 1 als agB oder nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 als SA geltend gemacht werden. Antrag auf SA-Abzug bedeutet Ausüben des Wahlrechts. Der wirksame Antrag auf SA-Abzug (Zustimmung des Empfängers!) schließt wegen § 33 Abs. 2 Satz 2 eine weitere Berücksichtigung als agB aus (s. Anm. 10, 61 und § 10 Anm. 26n). Verweigert der Empfänger seine Zustimmung, so bedarf es uE keines erneuten, ausdrücklich auf den Abzug als agB gerichteten Antrags; der weitergehende Antrag auf SA-Abzug umfaßt den nach § 33a Abs. 1 erforderlichen Antrag.

Zum Problem der Anrechnung und Aufteilung von Unterhaltsleistungen bei Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs s. Anm. 110 u. Anm. 150.

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 7:** Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten sind, sofern die Voraussetzungen für die Ehegatten-Veranlagung vorliegen, als SA abzuziehen. Die darüber hinausgehenden Aufwendungen sind unter den Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 (zB Trennung oder Ehescheidung im Laufe des Jahres) zu berücksichtigen (glA *Brockhoff*, RWP-Blattei 14 D ESt. I 11 a S. 64). Die in § 33 Abs. 2 Satz 2, zweiter Halbsatz, für Ausbildungskosten enthaltene Ausnahme vom Abzugsverbot ist auch auf § 33a Abs. 1 anzuwenden (vgl. § 33 Anm. 206f.; s. auch Anm. 59 sowie Anm. 110 u. 150 zur Anrechnung und Aufteilung von Unterhaltsleistungen bei Inanspruchnahme des SA-Abzugs; ferner § 33 Anm. 300 „Ausbildungskosten“).

**Verhältnis zu § 10b:** Unterhaltsaufwendungen, die (zweckgebunden) über Kirchen und Verbände der freien Wohlfahrtspflege zugewendet werden, sind – mit entsprechenden Spendenbescheinigungen – nur nach § 10b begünstigt (OFD Frankf. v. 16. 3. 82, StEK EStG § 10b Nr. 109). Sind die Empfänger zugleich Angehörige oder besteht ein anderes Verpflichtungsverhältnis, so ist ein Abzug nach § 33a Abs. 1 wegen § 33 Abs. 2 Satz 2 auch insoweit ausgeschlossen, als die Aufwendungen (ggf. wegen anderer Spenden) die Höchstbeträge des § 10b übersteigen.

### 32 3. Verhältnis zur Ehegattenbesteuerung (§§ 26, 26a, 26b und 42a)

Unterhaltszahlungen des Stpfl. an seine geschiedene oder getrennt lebende Ehefrau führen auch im Jahr der Scheidung oder der Trennung zu einer Ermäßigung nach Abs. 1, unabhängig von der Durchführung einer Ehegatten-Veranlagung (§ 26) oder eines gemeinsamen LStJahresausgleichs (§ 42a) (glA FG Rhld.-Pf. v. 15. 11. 79, EFG 1980 S. 184, rkr.; FG Münster v. 22. 12. 83, NWB 1984 F. 1 S. 49; *Schmidt|Drenseck* V. § 33a Anm. 2d; aA FG Bremen v. 21. 7. 78, EFG S. 545, rkr.; FG München v. 13. 5. 86, EFG S. 568, rkr.) Dies folgt aus der neuere Rspr. des BFH, wonach die Verdoppelung des Grundfreibetrags und der Splittingtarif bei Zusammenveranlagung nicht der stl. Berücksichtigung gegenseitiger Unterhaltspflichten dienen (BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319 u. VI R 193/78 v. 18. 7. 80, BStBl. S. 693; aA noch BFH VI R 142/68 v. 30. 7. 71, BStBl. S. 764); s. auch Anm. 59 und § 33 Anm. 147.

### 33 4. Verhältnis zur Besteuerung des Unterhaltsberechtigten (§§ 21, 22)

**Verhältnis zu § 21 Abs. 2, § 21a:** § 33a Abs. 1 hat wie § 10 Abs. 1 Nr. 1 nach dem einleitenden Satz des § 12 Vorrang vor dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 (Abschn. 123 Abs. 2 EStR 1984). Das gilt uE auch für die Unterhaltsgewährung durch unentgeltliche Überlassung einer Wohnung, deren Nutzungswert dem Nutzenden zuzurechnen ist (BFH VIII R 184/83 v. 29. 11. 83, BStBl. 1984 S. 371; glA Abschn. 162 Abs. 1 EStR 1984; s. auch § 21 Anm. 26). Folgt man der Auffas-

sung, daß auch die Nutzungsüberlassung eine Unterhaltsleistung des Stpfl. darstellt (s. Anm. 42), so ist der nach § 8 Abs. 2 zu ermittelnde geldwerte Vorteil (Bruttonutzungswert) als agB nach Abs. 1 abzusetzen, während bei den Einkünften aus VuV der Nettomietwert (§ 21 Abs. 2, § 9 bzw. § 21 a) zugerechnet wird. Zur gleichen Problematik beim begrenzten Realsplitting s. § 10 Anm. 26 j mwN.

**Verhältnis zu § 22:** Solange der Unterhaltsverpflichtete unbeschr. estpfl. ist, muß der unbeschr. stpfl. Empfänger die Leistungen nicht versteuern (§ 22 Nr. 1 Satz 2).

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 S. 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. 1 a).

Einstweilen frei.

34

## **B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1: Erwachsen von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung einer Person, für die kein Anspruch auf Kinderfreibetrag besteht**

### **I. Überblick**

35

**Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1:** Die Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 Satz 1 setzt voraus

- Erwachsen von Aufwendungen (s. Anm. 36) des Stpfl. für den Unterhalt (Anm. 38 und 40) und/oder (s. Anm. 37) die Berufsausbildung (Anm. 45 ff.),
- Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (s. Anm. 65 ff.),
- weder der Stpfl. noch ein Dritter haben Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis VZ 1985 Anm. 80 f.) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986; s. Anm. 83 f.) und
- Antrag des Stpfl. (s. Anm. 87; zur Ausübung des Wahlrechts auf SA-Abzug s. Anm. 31).

**Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1:** Abzug bis zu einem Höchstbetrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 87 u. 88).

## **II. Erwachsen von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung**

### **1. Erwachsen von Aufwendungen**

36

**Aufwendungen** sind alle Geld- und Sachzuwendungen, die dem Unterhaltsempfänger gegenüber erbracht werden. Dies sind idR laufende Zahlungen; aber auch gelegentliche, nicht jedoch außergewöhnliche Aufwendungen fallen darunter.

Zur Beschränkung auf typische Unterhaltsaufwendungen s. Anm. 38; zur Art der Unterhaltsgewährung (einmalige oder gelegentliche Leistungen, Geschenke und kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen) s. Anm. 40 und zum Gegenstand der Unterhaltsleistungen s. Anm. 42. Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 33.

„**Erwachsen**“ müssen die Aufwendungen, dh. zwangsläufig entstehen. Wie bei § 33 steht der Begriff „erwachsen“ mit dem Merkmal der Zwangsläufigkeit in Zusammenhang, das nach Abs. 1 Satz 1 über eine Verweisung auf § 33 Abs. 2 ausdrücklich vorausgesetzt wird (s. Anm. 65–73). Im einzelnen dazu § 33 Anm. 32 und zur Anwendung des Abflußprinzips Anm. 11 und 40.

### 37 2. Gemeinsames zu den Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung

Begünstigt sind „Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung“. Unabhängig von einer Zweckbindung der Aufwendungen wird der Freibetrag nur einmal gewährt, denn zivilrechtlich sind auch die Kosten der Berufsausbildung Unterhaltsaufwendungen (§ 1610 Abs. 2 BGB). 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 5 aufzuteilen.

**Keine Schadensersatzleistungen:** Von Abs. 1 Satz 1 werden uE nur Aufwendungen in Erfüllung von Unterhaltsansprüchen erfaßt. Dazu gehören nicht Geldrenten, die in Erfüllung von Schadensersatzansprüchen gezahlt werden (zB §§ 823, 843 BGB), auch wenn sie vom Empfänger zum Unterhalt und zur Berufsausbildung verwendet werden (s. *Palandt/Tbomas*, BGB, 45. Aufl. 1986, § 843 Anm. 4). Dies gilt auch für Unterhaltsleistungen, die als Schäden gegenüber den Eltern eines ungewollten Kindes zu ersetzen sind (zB nach fehlgeschlagener Sterilisation oder Unwirksamkeit der Antibabypille; s. dazu *Palandt/Heinrichs*, aaO, Vorbem. vor § 249 Anm. 2d). Derartige Aufwendungen sind nach § 33 zu berücksichtigen.

### 3. Aufwendungen für den Unterhalt

#### 38 a) Der Begriff „Aufwendungen für den Unterhalt“

**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, wie zB Aufwendungen für Wohnung, Kleidung und Ernährung und andere notwendige Ausgaben dieser Art. Besondere (außergewöhnliche, unübliche, atypische) Unterhaltsleistungen fallen daher nicht unter die Abgeltungswirkung des Abs. 1 (§ 33a Abs. 5), sondern können nach § 33 abgezogen werden (s. § 33 Anm. 148).

Absolut hM: BFH VI 306/64 U v. 19. 2. 65, BStBl. S. 284; VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442; VI R 75/80 v. 5. 9. 80, BStBl. 1981 S. 31; wohl auch VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453; FinVerw., Abschn. 190/67 Abs. 1 EStR/LStR 1984; *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. III, 3 a; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin/Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 22; *Littmann* XIV. § 33a Anm. 14; *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 2b.

Diese Abgrenzung typischer Unterhaltsleistungen von besonderen Aufwendungen ähnelt der Unterscheidung von laufendem Unterhalt (zB § 1585 Abs. 1 Satz 1 BGB) und Sonderbedarf (zB § 1613 Abs. 2 BGB) im Familienrecht (glA *Lang*, StuW 1983 S. 103, 110).

► **Rechtfertigung der engen Auslegung:** Eine Begründung für diese enge Auslegung des Unterhaltsbegriffs ergibt sich weder aus dem Wortlaut noch aus den Gesetzesmaterialien (s. BTD Drucks. II/481 S. 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 S. 92; s. auch Anm. 23). Die Vorschrift ist ua. Teil der Regelungen über den Kinderlastenausgleich, wie sich aus dem Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag (ab VZ 1986 und zuvor bis VZ 1974) und Kindergeld (von VZ 1975 bis 1985) ergibt; daraus folgt, daß wie beim Kinderfreibetrag und Kindergeld nur die üblichen Unterhaltsaufwendungen abgegolten sind (s. Anm. 12 und § 33 Anm. 17).

► *Vergleich mit dem Begriff „Unterhaltsleistungen“ in § 10 Abs. 1 Nr. 1: Der Begriff „Aufwendungen für den Unterhalt“ iSd. § 33a Abs. 1 Satz 1 ist mit dem Begriff „Unterhaltsleistungen“ iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 fast identisch; weitergehend als nach Abs. 1 umfassen die „Unterhaltsleistungen“ iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 aber wohl auch atypische Aufwendungen.*

#### **Einzelfälle:**

► *Typische von Abs. 1 erfaßte Unterhaltsaufwendungen sind nach der Rspr. etwa Unterhaltsabfindungen (BFH VI 148/59 U v. 2. 12. 60, BStBl. 1961 S. 76 u. VI R 47/69 v. 22. 1. 71, BStBl. S. 325; aA hier § 33 Anm. 300 „Abfindung – Unterhaltsansprüche“); Krankenversicherungsbeiträge zugunsten der geschiedenen Ehefrau (BFH VI R 206/70 v. 31. 10. 73, BStBl. 1974 S. 87 aE); Kosten der alters- und nicht krankheitsbedingten Unterbringung eines Angehörigen im Altersheim (BFH VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442); Aufwendungen für ein Schwarz-Weiß-Fernsehgerät für Angehörige in der DDR (FG Berlin v. 6. 9. 77, EFG 1978 S. 228, rkr.); Aufwendungen zur Rückzahlung von Sozialhilfe sowie Zins- und Tilgungsleistungen für ein Wohnungsbaudarlehen für die getrennt lebende Ehefrau (FG Hamb. v. 6. 9. 78, EFG 1979 S. 126, rkr.); Umzugskosten zugunsten der geschiedenen Ehefrau (FG Düss./Köln v. 13. 6. 79, EDStZ S. 333).*

► *Keine typischen Unterhaltsaufwendungen iS des Abs. 1 zB die Übereignung einer Waschmaschine (BFH VI R 145/75 v. 28. 4. 78, BStBl. S. 456); die Zuwendung eines Pkw an die Eltern in der DDR (FG Berlin v. 12. 4. 78, EFG S. 594, rkr.); die Übernahme von Prozeßkosten für die Tochter (FG Düss. v. 4. 7. 77, EFG 1978 S. 81, rkr.); die durch den Tod des Unterhaltsberechtigten ausgelösten Aufwendungen (FG Berlin v. 9. 8. 66, EFG 1967 S. 70, rkr., betr. Möbeltransportkosten); die Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen (FG Hamb. v. 2. 2. 76, EFG S. 234, rkr.; FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr., und v. 17. 5. 84, EFG 1985 S. 127, rkr., nur mittelbare Unterhaltsaufwendungen; s. auch Anm. 450 „Rentenversicherungsbeiträge“); alle krankheitsbedingten Aufwendungen (s. § 33 Anm. 90–97); uE auch Leistungen zur Durchführung des Versorgungsausgleichs (s. Anm. 450 „Versorgungsausgleich“ und § 33 Anm. 149–155). Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Verträgen zwischen Angehörigen s. Anm. 42aE.*

**Aufteilung von Gesamtbeträgen in typische und außergew. Unterhaltsaufwendungen:** Werden Zahlungen erbracht, die sowohl auf typische als auch auf außergewöhnliche Unterhaltsleistungen entfallen, so ist ggf. schätzungsweise aufzuteilen (unklar BFH VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442, wenn „ausscheidbare Kosten“ vorliegen; näheres § 33 Anm. 300 „Pflege- und Pflegeheimkosten“ aE).

#### **b) Aufwendungsbegriff und Belastungstheorie**

39

Nach der Rspr. des BFH setzt der Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 und § 33a Abs. 1 eine Belastung des Stpfl. voraus (s. § 33 Anm. 33ff.). Da sich zB Unterhaltsleistungen unter Ehegatten typischerweise ausgleichen, fehlt es an der für § 33a Abs. 1 erforderlichen Belastung.

BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660 u. VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319, jeweils betr. Unterhaltsleistungen eines Gastarbeiters an die beschränkt stpfl. Ehefrau; VI R

193/78 v. 18. 7. 80, BStBl. S. 693, betr. Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner; glA FinVerw., Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 8 ff. EStR/LStR 1981/84. S. auch § 33 Anm. 147.

Eine Einkommensbelastung wird auch dann verneint, wenn der Erbe die Unterhaltszahlungen des verstorbenen Verpflichteten fortsetzt und diese aus dem Nachlaß bestritten werden können.

Nds. FG v. 29. 8. 79, EFG 1980 S. 123, rkr., u. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 349, rkr., jeweils betr. Unterhaltsleistungen der Witwe an die geschiedene Ehefrau des Erblassers.

Vgl. auch § 33 Anm. 45 u. Anm. 300 „Nachlassverbindlichkeiten“ zur Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung allgemein § 33 Anm. 45–48 und zum Aufwendungs begriff Anm. 36 und § 33 Anm. 33.

#### 40 c) Art der Unterhaltsgewährung

**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 VI R 75/80 v. 5. 9. 80, BStBl. 1981 S. 31) und *Kapitalabfindungen* (s. Anm. 300 „Abfindungen“); glA FinVerw. (Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 7 und 13 EStR/LStR 1981/84; s. auch Abschn. 86b Abs. 2 EStR 1984). Nicht dagegen *Unterhaltsnachzahlungen* (BFH VI R 101/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 246; s. auch Anm. 300 „Unterhaltsnachzahlungen“; aA hier § 10 Anm. 27 und krit. zu BFH VI R 101/66 § 33 Anm. 148 u. 58 zur Kritik am Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung).

Zivilrechtlich ist der laufende Unterhalt grundsätzlich durch Zahlung einer Geldrente – monatlich im voraus – zu gewähren (§§ 1585 Abs. 1 Satz 1 u. 2, 1612 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 3 BGB). Der scheidungsrechtliche Unterhalt kann ausnahmsweise auch als Kapitalabfindung gestaltet werden (§ 1585 Abs. 2 BGB). Im übrigen sind Vorauszahlungen in gewissem Umfang zulässig (§ 1614 Abs. 2 iVm. § 760 Abs. 2 BGB).

**Einmalige oder nur gelegentliche Leistungen** sind nach BFH VI R 75/80 aaO (unter Hinweis auf BFH VI R 47/69 v. 22. 1. 71, BStBl. S. 325, betr. Unterhaltsabfindung) 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 (§ 1612 BGB und § 21 BSHG). Gelegentliche Zahlungen begründen danach auch keine (widerlegbare) Vermutung, daß es sich nicht um Unterhaltsaufwendungen handle. Allerdings ist in solchen Fällen besonders zu prüfen, ob der Empfänger unterstützungsbedürftig ist und ob die Leistungen geeignet und bestimmt sind, dessen laufenden Lebensbedarf zu decken.

GlA FG Düss./Köln v. 22. 2. 78, EFG S. 432, rkr.; FG Düss. v. 24. 4. 79, EFG S. 552, rkr. (EFG 1984 S. 54); Hess. FG v. 24. 1. 80, EFG S. 444, best. BFH VI R 132/80 v. 10. 7. 81, BStBl. 1982 S. 21; FG Hamb. v. 6. 5. 80, EFG S. 443, rkr.; FG München v. 25. 9. 80, EFG 1981 S. 91, berichtigt EFG 1981 S. 161, u. best. BFH VI R 257/80 v. 30. 7. 82, BStBl. S. 779; Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 13 EStR/LStR 1981/84; aA die ältere Rspr. und VerwAuff.: BFH VI R 101/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 246, betr. Unterhaltsnachzahlungen; BdF v. 3. 11. 75, BStBl. I S. 1052 u. v. 16. 1. 79, StEK EStG § 33a Nr. 51, wonach eine Vermutung gegen den Unterhaltscharakter spricht; ferner FG Hann. v. 13. 3. 58, EFG S. 169, rkr.; Brockhoff, DStZ 1958 S. 30 u. BB 1959 S. 1169; OFD Düss. v. 12. 12. 77, B 1978 S. 132, die zumindest Quartalsleistungen gefordert hat (aufgegeben OFD Düss. v. 15. 1. 81, B S. 607 [608]); s. auch § 33 Anm. 148 zur Unterscheidung von „Unterhaltszahlungen“ und *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 33 Anm. 78 „Unterstützungen“.

► *Die zeitliche Zuordnung einmaliger Leistungen* ist auf der Grundlage der neueren Rspr. problematisch, weil sie den Abzug der Höhe nach beeinflußt. Wird eine für das ganze Jahr bestimmte Unterhaltszahlung bereits im Januar geleistet, so ist sie für den entsprechenden VZ zu berücksichtigen. Die Voraussetzungen des Abs. 1 müssen jedoch für den gesamten VZ vorgelegen haben und – in Fällen mit Aus-

landsberührung bei erhöhter Mitwirkungspflicht – nachgewiesen werden (BFH VI R 132/80 v. 10. 7. 81, BStBl. 1982 S. 21, betr. Zahlungen eines ital. Arbeiters). Wird dagegen eine Zahlung am Jahresende geleistet, so bleibt sie für das Folgejahr unberücksichtigt, auch wenn sie zur Deckung des Lebensbedarfs für die Zukunft bestimmt war; dies folgt aus dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (glA BMF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.6.1; aA *Offerhaus*, StBp. 1986 S. 140). Andererseits spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, daß vorangegangene Unterhaltsaufwendungen zur Deckung des Lebensbedarfs bis zum Empfang der nächsten Zahlung gedient haben (BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713 mit Anm. v. *Bornhaupt*, BB 1981 S. 1624; aA FG Hamb. v. 22. 8. 85, EFG 1986 S. 126, nrkr. und OFD Düss. v. 15. 1. 81, StEK EStG § 9 Nr. 242 = B S. 607, 608, aus Vereinfachungsgründen auch rückwirkende Zurechnung). In Ausnahmefällen wird auch eine rückwirkende Zurechnung von Zahlungen gestattet; so, wenn Schulden getilgt werden, die dem Empfänger in den vorangegangenen Monaten des VZ durch Bestreitung von Lebenshaltungskosten entstanden sind (BMF v. 10. 3. 86 aaO unter Hinweis auf beiläufige Ausführungen in BFH VI R 140/80 aaO).

► *Stellungnahme*: UE sind nur laufende, dh. regelmäßig wiederkehrende im voraus geleistete Zahlungen typische Unterhaltsaufwendungen iSd. § 33 a Abs. 1; dabei kann es sich um Monats- oder Quartalszahlungen (§ 760 Abs. 2 BGB) handeln. In diesem Fall aber ist § 11 Abs. 2 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 anwendbar (aA BFH VI R 140/80 aaO). Dies folgt aus §§ 1585, 1612 BGB (s. o.) und der diesen Vorschriften zugrunde liegenden vernünftigen Überlegung, daß der Lebensbedarf eines Bedürftigen nur durch regelmäßige Vorauszahlungen gedeckt werden kann (zT aA *Offerhaus*, StBp. 1986 S. 140, der unter Hinweis auf BFH IX R 2/80 v. 24. 9. 85 [BStBl. 1986 S. 284 betr. Schuldzinsenabzug als SA] auch für Unterhaltsleistungen unregelmäßige Vorauszahlungen zuläßt); deutsches Unterhaltsrecht ist aber nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbsatz auch für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit bei Auslandssachverhalten maßgebend. Ist danach eine Unterhaltsgewährung für die Vergangenheit unzulässig, so bedarf es insoweit auch keiner widerlegbaren Vermutung (s. auch § 33 Anm. 148 und 300 „*Unterhaltsnachzahlung*“).

Im Ergebnis entspricht die hier vertretene Auffassung weitgehend der BFH-Rspr., der auch die FinVerw. folgt (s. BMF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.6.1); sie hat den Vorteil, daß sie den Bezug zum Unterhaltsrecht herstellt und den Stpfl., FinVerw. und Rspr. nicht überflüssigerweise mit einer widerlegbaren Vermutung belastet. Berücksichtigt man, daß es sich stets nur um Ausländerfälle handelt und daß wegen § 90 Abs. 2 AO 1977 eine Widerlegung der Vermutung kaum möglich ist, so bedeutet die Rspr. des BFH im Ergebnis eine Begrenzung des Abzugs auf die der Zahlung folgenden Monate bis zum Jahresende. Eine zum Jahresende geleistete Zahlung kann zwar nicht für das Folgejahr berücksichtigt werden (§ 11 Abs. 2 Satz 2 nicht anwendbar!), sie stützt aber die Vermutung, für den Lebensbedarf im Folgejahr bestimmt gewesen zu sein. Im Ergebnis also zwingt diese Rspr. den Gastarbeiter zu laufenden monatlichen Unterhaltszahlungen (nach BdF v. 16. 1. 79, StEK EStG § 33 a Nr. 51 genügen Quartalszahlungen).

Nicht berücksichtigte Unterhaltszahlungen können zur Deckung von Sonderbedarf nach § 33 abzuziehen sein (s. Anm. 38 aE).

**Geschenke** sind regelmäßig keine Unterhaltsleistungen (§ 10 Anm. 27); anders nur bei Zuwendungen von Gegenständen in Erfüllung einer Unterhaltspflicht (glA *Blümich*|*Falk* XII, § 33 a Anm. III 3; s. auch Anm. 146 betr. Paketsendungen in die DDR).

**Kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen** sind uE im Zeitpunkt ihrer Zahlung (§ 11 Abs. 2) abziehbar (glA koordin. LänderErl., zB NRW v. 15. 8. 85, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 112 = FR 1985 S. 499 = B 1985 S. 2021 = BB 1985 S. 1710 mit zust. Anm. o. V., B 1985 S. 1267; zT aA *Baum*, B 1983 S. 2438 zu 12). Nach der

Rspr. des BFH zu § 33 sind erst die Tilgungsraten als agB zu berücksichtigen (s. § 33 Anm. 59 und 132f.).

41 Einstweilen frei.

#### 42 d) Gegenstand der Unterhaltsleistungen

Unterhaltsleistungen können in Geld oder Geldeswert erbracht werden. Es sind daher insbesondere Sachwerte (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 14; aA FG Nürnberg v. 26. 7. 56, EDStZ 1957 S. 36), zB Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. und Beköstigung (FinMin. NRW v. 20. 8. 62, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 5), aber auch Nutzungsüberlassungen zu berücksichtigen (glA zum ähnlichen Unterhaltsbegriff in § 10 Abs. 1 Nr. 1: hier Anm. 27 und Abschn. 86b EStR 1981/84; aA *Diebold*, DStR 1980 S. 528). Die Nutzungsüberlassung (zB einer Wohnung) ist jedoch nur dann eine Unterhaltsleistung, wenn es sich um eine Einkommensverwendung handelt, gleichgültig ob etwaige Einkünfte dem Nutzenden zuzurechnen sind (s. Anm. 33).

Zivilrechtlich kann Unterhalt zwar grundsätzlich 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 dem Grunde nach als typische Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 anerkannt werden. Handelt es sich jedoch um einen estl. nicht anerkannten Vertrag unter Ehegatten (Arbeits-, Gesellschafts-, Nießbrauchs- oder Darlehensvertrag), so scheidet der Abzug entsprechender Aufwendungen deshalb aus, weil sich derartige Leistungen nach der Rspr. im Rahmen einer Ehe typischerweise ausgleichen (s. Anm. 32 u. 59 sowie § 33 Anm. 147). Bei fehlgeschlagenen Verträgen zwischen Eltern und Kindern wird der Abzug nach Abs. 1 zT mit der Gegenwertlehre abgelehnt (*Paulick*, Anm. zu BFH IV R 121/66 v. 19. 8. 71, BStBl. 1972 S. 172, StRK-Anm. EStG § 4 BetrAusg. R. 80), zT mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, dh. Bedürftigkeit des Empfängers (BFH VI 85/64 v. 13. 1. 65, StRK EStG § 33a R. 81 u. Nds. FG v. 21. 12. 66, EFG 1967 S. 392, rkr.; s. auch Anm. 75).

*Stellungnahme:* UE sind die im Zusammenhang mit einem fehlgeschlagenen Arbeitsverhältnis zwischen Eltern und Kindern geleisteten Aufwendungen Unterhaltsleistungen (§ 1649 Abs. 1 Satz 2 BGB; zweifelnd *Littmann XIV.* § 33a Anm. 14b). Die Gegenwertlehre ist nicht anwendbar, soweit es sich um die Erfüllung einer Dienstleistungspflicht des Kindes nach § 1619 BGB in Haus und Geschäft handelt, dh. soweit die Dienstleistung des Kindes „in einer seinen Kräften und seiner Lebensstellung entsprechenden Weise“ erfolgt. Diese Dienstleistung auf familienrechtlicher Grundlage wird nach RGZ 99 S. 115 auch nicht durch Unterhaltsleistungen zu einer entgeltlichen Leistung; dies aber wäre uE Voraussetzung für die Anwendung der Gegenwertlehre, sonst müsste jede zufällige Mitarbeit von Kindern den Unterhaltscharakter von Leistungen gefährden. Allerdings wird in den meisten Fällen das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) greifen und bei volljährigen Kindern die Zwangsläufigkeit zweifelhaft sein, wenn das Kind nicht die eigene Arbeitskraft eingesetzt oder verwertet hat. Insoweit ist die Argumentation des BFH (IV R 121/66 aaO) zutreffend, wonach dem Inhaber eines Betriebs die Gestaltung von Arbeitsverträgen mit seinen Kindern überlassen bleibt. Das Urteil (IV R 121/66) enthält jedoch keine Entscheidung zur Abziehbarkeit nach § 33a Abs. 1.

Einstweilen frei.

43, 44

#### 4. Aufwendungen für die Berufsausbildung

**Schrifttum:** *Wollny*, Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Ehegatten als agB des anderen Ehegatten, DStZ 1966 S. 39; *Stolz*, Die steuerrechtliche Behandlung der Kosten für Ausbildung und Fortbildung, Berlin 1976; *ders.*, Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes gem. § 33a Abs. 2 EStG, FR 1977 S. 574; *o.V.*, Ausbildungskosten oder Fortbildungskosten, StBp. 1979 S. 210; *Wassermann*, Kosten für Unterhalt und Berufsausbildung von Verlobten als agB nach § 33a Abs. 1 EStG, FR 1980 S. 6.

S. auch das Schrifttum vor Anm. 1, 23 und vor Anm. 180 und 185 betr. Abs. 2; vor Anm. 375 betr. Abs. 4 und zu § 10 (Abs. 1 Nr. 7) vor Anm. 288.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 103 Abs. 1 u. 2; Abschn. 183 Abs. 2 u. 3 EStR 1984; Abschn. 38 u. 62 Abs. 2 u. 3 LStR 1984.

##### a) Bedeutung des Begriffs „Berufsausbildung“

45

###### Unterschiedliche Bedeutung für Abs. 1 und Abs. 2:

► *Bedeutung für Abs. 1:* Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen nach Abs. 1 ist die Unterscheidung von Unterhalts- und Berufsausbildungskosten ohne Bedeutung, da der Freibetrag jeweils nur einmal gewährt wird (s. Anm. 37). Da auch die Kosten der Berufsausbildung zivilrechtlich Unterhaltsaufwendungen sind (§ 1610 Abs. 2 BGB), kommt der Unterscheidung von Unterhalt und Berufsausbildung uE nur klarstellende Funktion zu: Auch die Aufwendungen für eine Berufsausbildung sollen als typische Unterhaltsaufwendungen von einem Abzug nach § 33 ausgeschlossen sein.

► *Bedeutung für Abs. 2:* Die Abgrenzung von Unterhalts- und Berufsausbildungskosten ist jedoch für den Freibetrag nach Abs. 2 von Bedeutung, weil dort nur die Aufwendungen für die Berufsausbildung begünstigt sind, während für normale Unterhaltsaufwendungen die Abgeltungswirkung der Regelungen zum Kinderlastenausgleich eingreift (s. Anm. 12 u. 28). Der von Rspr. und hM vertretene weite Begriff der Berufsausbildung (s. Anm. 46) wirkt sich daher für den Stpfl. um so vorteilhafter aus, als seit 1975 das Erfordernis der Zwangsläufigkeit entsprechender Aufwendungen entfallen ist (s. Anm. 10 und 210).

##### b) Begriff der Berufsausbildung

46

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 S. 8). Zur Berufsausbildung gehört daher insbesondere die Ausbildung für einen handwerklichen, kaufmännischen, technischen, hauswirtschaftlichen oder wissenschaftlichen (Abschn. 183/62 Abs. 2 Satz 1 EStR/LStR 1978 ff.), aber uE auch künstlerischen Beruf, sowie das Studium an Fachhochschulen und Universitäten, nicht dagegen die Einweisung in die Aufgaben des künftigen Betriebsinhabers (BFH VI R 207/66 v. 2. 8. 68, BStBl. S. 777).

**Übereinstimmung des Begriffs in verschiedenen EStVorschriften:** Die Begriffe „Berufsausbildung“ in § 33a Abs. 1 und Abs. 2 sind identisch und stimmen ihrerseits mit dem Begriff „für einen Beruf ausgebildet“ in § 32 Abs. 4 Nrn. 1 u. 2 (s. auch § 32 Abs. 6 Nr. 1a EStG 1982) überein (Abschn. 191/68 Abs. 1 Satz 7 EStR/LStR 1984 verweisen daher zutreffend auf Abschn. 183/62 Abs. 2 u. 3 EStR/LStR 1984).

UE besteht darüber hinaus auch Übereinstimmung mit dem Begriff „Berufsausbildung“ iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7, obwohl der Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen unterschiedlich ist, weil § 33a nur typische Aufwendungen erfasst (s. Anm. 50); zT aA FinVerw., wonach die Berufsausbildung iSd. § 32 Abs. 4 Nr. 1 als Vollzeitätigkeit auszuüben ist (Abschn. 183/62 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1984), während für § 10 Abs. 1 Nr. 7 auch der Besuch kurzer Tages- oder Abendkurse ausreicht (Abschn. 103/38 Abs. 1 EStR/LStR 1978–84); krit. dazu Anm. 47 „Umfang der Ausbildungsmaßnahmen“.

Die Übereinstimmung dieser Begriffe folgt daraus, daß ein in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendeter gleichlautender Begriff nach ständ. Rspr. des BFH mangels entgegenstehender ausdrücklicher Vorschriften grundsätzlich nicht unterschiedlich ausgelegt werden kann (BFH II R 39/70 v. 8. 10. 75, BStBl. 1976 S. 164; IV R 209/74 v. 28. 1. 76, BStBl. S. 288; VI R 105/75 v. 12. 9. 77, BStBl. 1978 S. 9 u. VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92).

Wegen der Übereinstimmung der Begriffe „Berufsausbildung“ in verschiedenen estl. Vorschriften s. auch die Erläuterungen zu § 10 Anm. 288 u. § 32 Anm. 16 (Lfg. 102) zum Begriff der Berufsausbildung.

**Abweichender arbeitsrechtlicher (berufsbildungsrechtlicher) Begriff der Berufsausbildung,** der dem Berufsbildungsgesetz (BerBG v. 14. 8. 69, BGBl. I S. 1112, mit späteren Änderungen) zugrunde liegt. Er kann für das EStR nicht herangezogen werden.

AA Lademann|Söffing|Brockhoff, § 33a Anm. 65, die mißverständlich von einem weit gefaßten Begriff ausgehen; ähnlich auch FinVerw., Abschn. 183/62 Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1978–84.

#### § 1 Abs. 2 BerBG:

„Die Berufsausbildung hat eine breit angelegte berufliche Grundbildung und die für die Ausübung einer qualifizierten beruflichen Tätigkeit notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse in einem geordneten Ausbildungsgang zu vermitteln. Sie hat ferner den Erwerb der erforderlichen Berufserfahrungen zu ermöglichen.“

Dieser Begriff ist in verschiedener Hinsicht zu eng: Er umfaßt weder die schulische (Berufs-)Ausbildung, die verfassungsrechtlich der Kulturhoheit der Länder zugeordnet ist (§ 2 Abs. 1 BerBG), noch die Berufsausbildung in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (§ 2 Abs. 2 BerBG). Auch der Besuch allgemeinbildender Schulen würde von dieser Regelung nicht erfaßt (so aber Rspr. und hM, s. Anm. 48), während das Erfordernis eines „geordneten Ausbildungsgang(s)“ bei der Ausbildung schwerbehinderter Menschen oft nicht erfüllt werden könnte.

#### 47 c) Merkmale des Begriffs Berufsausbildung

**Erwerbstätigkeit als Ausbildungsziel:** Ausreichend ist, daß die Ausbildungsmaßnahmen eine Erwerbstätigkeit ermöglichen. Als Berufsziel ist daher weder ein Ausbildungsberuf iSd. BerBG (s. Anm. 46) noch eine Tätigkeit zu fordern, die einem bestimmten Berufsbild entspricht.

FG Rhld.-Pf. v. 4. 2. 81, EFG 1982 S. 30, rkr., und FG Berlin v. 9. 9. 81, EFG 1982 S. 301, rkr., beide betr. Arbeitstraining eines Kindes in Behindertenwerkstatt; glA OFD Köln v. 4. 1. 81, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 25 = NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33 b EStG Rz. 16/81.

Dagegen zählen Ausbildungsmaßnahmen, die keine Erwerbstätigkeit, sondern nur die Ausübung einer *Liebbaberei* ermöglichen sollen, nicht zur Berufsausbildung.

BFH VI R 139/76 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 180, betr. SA-Abzug; s. auch FG Bremen v. 29. 8. 74, EFG 1975 S. 10, rkr., betr. Ausbildungskosten einer Ärztin zum Jagdaufseher als SA; FG Berlin v. 3. 5. 76, EFG S. 602, rkr., betr. Ausbildungskosten eines Richters zum Musiker als SA.

Entscheidend für die Beurteilung des Ausbildungsziels sind die Gesamtumstände und die Verkehrsanschauung (BFH VI R 139/76). Nachweis oder Glaubhaftmachung eines konkreten Berufsziels ist jedoch nicht erforderlich. Bei *schwerbehinderten Kindern* wird der Nachweis eines Beschäftigungsziels durch Bescheinigung der ausbildenden Einrichtung in das Ermessen des FA gestellt (OFD Köln v. 4. 1. 81, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 25).

**Umfang der Ausbildungsmaßnahmen:** Während für den Begriff der Berufsausbildung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 der Besuch von kurzen Tageskursen oder Abendkursen ausreichend ist (Abschn. 103/38 Abs. 1 EStR/LStR 1974), fordert die FinVerw., daß die Berufsausbildung von Kindern iSd. § 32 Abs. 4 Nrn. 1 u. 2 deren Zeit oder Arbeitskraft überwiegend in Anspruch nimmt; außer der reinen Ausbildungszeit sind dabei auch Fahrtzeiten und der Zeitaufwand für notwendige Hausarbeiten zu berücksichtigen (Abschn. 183/62 Abs. 2 Satz 5 EStR/LStR 1984; glA *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 66).

**Stellungnahme:** UE ist die Vollzeitbeschäftigung kein Wesensmerkmal des Begriffs der Berufsausbildung. Eine derartige Einschränkung für die Berufsausbildung von Kindern entbehrt der Rechtsgrundlage und ist auf den Begriff der Berufsausbildung iSd. Abs. 1 u. Abs. 2 nicht anzuwenden. Denkbar und zulässig ist, daß der Unterhaltsempfänger tagsüber auf familienrechtlicher Grundlage (§ 1619 BGB) im Haushalt oder Geschäft des Stpfl. mitarbeitet, um in „Abendkursen“ von nur kurzer Dauer seiner Berufsausbildung nachzugehen.

Zu den zeitlichen Grenzen (Beginn und Abschluß) der Berufsausbildung s. Anm. 48; zum Problem der Abgrenzung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten bei Abschluß der Ausbildung s. Anm. 49.

#### d) Dauer der Berufsausbildung

48

**Beginn der Berufsausbildung:** Nach Rspr. und hM zählt bereits der Besuch von Allgemeinwissen vermittelnden Lehranstalten wie Grund-, Haupt- und Oberschulen zur Berufsausbildung.

BFH IV 67/54 U v. 16. 12. 54, BStBl. 1955 S. 73; VI 175/56 U v. 25. 10. 57, BStBl. S. 444; VI 182/60 U v. 10. 2. 61, BStBl. S. 160; VI 118/61 U v. 13. 10. 61, BStBl. 1962 S. 48; VI 332/65 v. 13. 5. 66, BStBl. S. 506; VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627; VI R 7/76 v. 7. 12. 76, BStBl. 1977 S. 240; glA FinVerw., Abschn. 183/62 Abs. 2 Satz 3 EStR/LStR 1984 (aA noch RFH v. 28. 10. 37, RStBl. 1938 S. 83).

GlA *Blümich|Falk* XII. § 32 Anm. IV 2; *Hartmann|Böttcher|Nissen|Bordewin*, § 33a Anm. 14 g; *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 67; *Littmann* XIV. § 33a Anm. 17; *Schmidt|Drenseck* V. § 33a Anm. 4 a.

Keine Berufsausbildung ist jedoch die Erziehung eines zwei Jahre alten Kindes (FG Münster v. 10. 4. 68, EFG S. 462, rkr.).

Dementsprechend haben einzelne FG Aufwendungen für Ferienkurse als Berufsausbildungskosten anerkannt, wenn der Kurs eine Ausbildung ermöglichte, die auch Gegenstand der Schulausbildung war.

FG Berlin v. 4. 9. 81, EFG 1982 S. 190, aufgehoben BFH VI R 188/81 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 457 (keine auswärtige Unterbringung), u. FG Hamb. v. 9. 2. 82, EFG S. 468, rkr., jeweils betr. Sprachkurse in England; FG Nürnberg v. 9. 10. 81, EFG 1982 S. 190, aufgehoben BFH VI R 198/81 v. 5. 11. 82 (n.v., EFG 1983 S. 209) unter Hinweis auf BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109 (keine auswärtige Unterbringung), betr. Pflichtskikurs einer 13jährigen Gymnastin; aA FG Ba.-Württ. v. 22. 6. 71, EFG S. 537, rkr., betr. Austauschschülerin in Frankreich. Keine Berufsausbildung jedoch die Ausbildung eines 12jährigen Mädchens zur Eiskunstläuferin (Nds. FG v. 29. 1. 73, EFG S. 318, rkr.); s. auch Anm. 211 aE zum Begriff „Auswärtige Unterbringung“.

**Kritik:** Die Vermittlung von Allgemeinwissen durch Schulen zählt uE nicht zur Berufsausbildung iSv. Abs. 1 und 2, da der konkrete Zusammenhang zur künftigen

gen Erwerbstätigkeit völlig fehlt. Die weite Auslegung des Begriffs Berufsausbildung durch die Rspr. widerspricht der Verkehrsanschauung und den Vorstellungen, die der Gesetzgeber anderen Vorschriften zugrunde gelegt hat. So werden die Begriffe „für einen Beruf ausgebildet“ in § 32 Abs. 4 Nr. 1 und „Berufsausbildung“ in § 32 Abs. 4 Nr. 2 erst im Zusammenhang mit 16jährigen Kindern verwendet und in § 2 Abs. 2 BKGG und § 1575 Abs. 1 BGB darüber hinaus von dem Begriff „Schulausbildung“ unterschieden.

Die weite Auslegung des Begriffs der Berufsausbildung durch die Rspr. entgegen RFH v. 28.10.37, RStBl. 1938 S. 83 beruht auf BFH IV 67/54 U v. 16.12.54, BStBl. 1955 S. 73, wo es um die Berücksichtigung außergewöhnlicher nach § 33 abzugsfähiger Mehraufwendungen bei Unterbringung in einem Landschulheim ging. Der BFH (IV 67/54 U) hat dazu ausgeführt, die allgemeine Ausbildung in den Schulen sei keine typische Berufsausbildung, der wirtschaftliche Grundgedanke sei jedoch in beiden Fällen derselbe. Bei der allgemeinen Schulausbildung komme jedoch idR die fehlende Zwangsläufigkeit einengend in Betracht. Diese Rspr. wurde ohne weitere Begründung später auch für den Sondertatbestand des § 33a Abs. 2 übernommen.

UE ist die Schulausbildung durch Volks-, Haupt-, Real- und Oberschule – folgt man dem Begriff der Berufsausbildung (Anm. 46) – keine Berufsausbildung iSd. § 33a, solange ein konkreter Zusammenhang zu einer beabsichtigten Erwerbstätigkeit nicht nachzuweisen ist, zB Fachoberschule (glA *Stolz*, FR 1977 S. 576, der darauf verweist, daß die weite Auslegung zum – vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten – Abzug von Internatskosten für schulpflichtige Kinder führe). Der Fortfall des Erfordernisses der Zwangsläufigkeit für Aufwendungen nach Abs. 2 (s. Anm. 10 u. 210) sollte für die Rspr. Anlaß sein, zu einer sachgerechten Auslegung des Begriffs Berufsausbildung zu finden.

**Abschluß der Berufsausbildung:** Die Berufsausbildung ist beendet, wenn der Unterhaltsempfänger einen Ausbildungsstand erreicht hat, der ihn zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit befähigt. Ist eine Aufnahme der Erwerbstätigkeit nicht möglich oder kann die Tätigkeit nicht weitergeführt werden, so kann erneut eine Berufsausbildung notwendig werden (s. u. „Zweitausbildung, Zweitstudium“ und Anm. 49 „Umschulungsmaßnahmen“).

Maßgebend ist das endgültige Berufsziel (Regelabschluß), so daß die Vollendung eines Ausbildungsabschnitts noch keinen Abschluß der Berufsausbildung bedeutet, selbst wenn dieser schon zur Ausübung eines Berufs befähigen sollte. Abzustellen ist auf die gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls (BFH IV 329/64 v. 4.12.69, BStBl. 1970 S. 450). So stellt zB die Kaufmannsgehilfenprüfung noch nicht den Abschluß der Berufsausbildung dar, wenn das Berufsziel weiter gesteckt ist (BFH VI R 309/70 v. 8.11.72, BStBl. 1973 S. 139); die Ausbildung eines Gesellen zum Meister kann ebenfalls Berufsausbildung sein (BFH VI 118/61 U v. 13.10.61, BStBl. 1962 S. 48). In akademischen Berufen ist die Berufsausbildung idR mit dem 1. Staatsexamen oder der sonst für das jeweilige Studium vorgesehenen Abschlußprüfung abgeschlossen (Abschn. 183/62 Abs. 3 EStR/LStR 1984). Die Frage, ob die Referendarzeit noch zur Berufsausbildung zählt (so zB *Schmidt/Seeger* V. § 32 Anm. 7a; aAFG Düss. v. 17.12.69, EFG 1970 S. 284, rkr.), ist wegen der anrechenbaren eigenen Einkünfte des Auszubildenden für § 33a ohne praktische Bedeutung. Bei *schwerbehinderten Kindern* ist die Berufsausbildung abgeschlossen, wenn das Kind einen Ausbildungsstand erreicht hat, der eine seinen Fähigkeiten angemessene einfache Beschäftigung ermöglicht, oder wenn auszuschließen ist, daß das Kind einer Berufstätigkeit wird nachgehen können (OFD Köln v. 2.4.81, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 25). Im letzten Fall trägt das FA die Feststellungslast, solange das Kind ausgebildet wird.

**Übergangszeiten** zwischen Abschluß der Berufsausbildung und Berufsantritt gehören ebensowenig zur Berufsausbildung wie die Probezeit bei erstmaligem



Berufsantritt (BFH VI 5/63 U v. 31. 1. 64, BStBl. S. 300); wohl aber der Zeitraum zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (Abschn. 183/62 Abs. 3 letzter Satz EStR/LStR 1984), die Semesterferien und die vorübergehende Unterbrechung der Ausbildung durch Krankheit (BdF v. 5. 1. 79, BStBl. I S. 26 betr. Kindergeldanspruch; s. dazu auch Anm. 198 „Ausbildungsfreibeträge für Übergangszeiten“).

**Zweitausbildung, Zweitstudium:** Im Unterschied zu einer erstmaligen, wenn auch mehrstufigen Ausbildung, die mit einem bestimmten Berufsziel abschließt, führt die Zweitausbildung idR ohne vorhergehende Berufstätigkeit zu einem weiteren, andersartigen Berufsziel. Insoweit unterscheidet sich die Zweitausbildung auch von der Umschulung (s. Anm. 49). Aufwendungen für eine Zweitausbildung sind Berufsausbildungskosten (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 65). Die für Abs. 1 erforderliche Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (aus rechtlichen Gründen) kann in derartigen Fällen jedoch zweifelhaft sein (s. Anm. 68), während für den Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 das Merkmal der Zwangsläufigkeit ab 1975 entfallen ist (s. Anm. 210).

### e) Abgrenzung zwischen Berufsausbildung und Fortbildung

49

**Keine eindeutige Abgrenzung:** Aufwendungen eines Stpfl. zur weiteren beruflichen Bildung nach Abschluß seiner Berufsausbildung gehören grundsätzlich zu den als (vorweggenommene) Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbaren Fortbildungskosten (BFH VI R 132/76 v. 20. 10. 78, BStBl. 1979 S. 114 und VI R 207/66 v. 2. 8. 68, BStBl. S. 777 mwN). Allerdings sind diese für die Abgrenzung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten entwickelten Grundsätze nach der Rspr. des BFH nicht ohne weiteres auf die Regelungen über die Kinderzurechnung und damit auf § 33a Abs. 1 u. 2 übertragbar, so daß Aufwendungen für die berufliche Bildung entweder Kosten der Fortbildung oder der Berufsausbildung sein können, je nachdem, ob sie überwiegend von dem Auszubildenden selbst oder vom Unterhaltsverpflichteten getragen werden (BFH VI 118/61 U v. 13. 10. 61, BStBl. 1962 S. 48 und VI R 207/66 aaO; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 65).

*Stellungnahme:* UE ist diese (ältere) praktisch ein Wahlrecht gewährende Rspr. abzulehnen. Denn tragen zB Auszubildender und Unterhaltsverpflichteter zu gleichen Teilen die Kosten, so müßte man beiden konsequenterweise den Abzug gestatten oder versagen. Aufwendungen zur beruflichen Bildung aber können nicht gleichzeitig Werbungskosten oder Betriebsausgaben und agB sein. Entscheidend ist daher auf den Abschluß der Berufsausbildung abzustellen, so daß die danach geleisteten Aufwendungen nicht als agB zu berücksichtigen sind (glA Abschn. 183/62 Abs. 3 letzter Satz EStR/LStR 1984, wonach die Übergangszeit zwischen Abschluß der Berufsausbildung und der Berufsaufnahme nicht zur Berufsausbildung gehört).

**Umschulungsmaßnahmen,** die zu einer anderen beruflichen Tätigkeit befähigen sollen (*Berufswechsel*), gehören zur Berufsausbildung (Abschn. 103/38 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1984; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 65; aA *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. III, 3). UE dann zweifelhaft, wenn die Umschulungskosten, die nach Abschluß einer Berufsausbildung anfallen, stl. als Fortbildungskosten anzusehen und daher vom Auszubildenden als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzuziehen sind, sofern er entsprechende Aufwendungen hat.

Von der beruflichen Umschulung zu unterscheiden ist die Zweitausbildung, die idR ohne vorherige Berufstätigkeit unmittelbar an eine Erstausbildung anschließt (s. Anm. 48 aE).

50 f) **Aufwendungen für eine Berufsausbildung**

**Art und Gegenstand der Leistungen:** Aufwendungen für die Berufsausbildung können wie Unterhaltsaufwendungen allgemein in Geld oder Geldeswert erbracht werden (s. Anm. 42); dabei kann es sich um laufende (zB Geldrente, Nutzungsüberlassung einer Studentenwohnung) und einmalige Zuwendungen (zB Kapitalabfindungen) handeln (dazu und zur zeitlichen Zuordnung einmaliger Zuwendungen s. Anm. 40). Zu den Kosten der Berufsausbildung gehören insbesondere 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 5 u. Abschn. 103/38 Abs. 3 EStR/LStR 1984). Zu den mit einer auswärtigen Unterbringung zusammenhängenden Aufwendungen s. Anm. 210. Keine Berufsausbildungskosten sind 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 u. Anm. 300 „*Geschenke*“).

**Abziehbar nur typische Berufsausbildungskosten:** Ebenso wie bei den Unterhaltsaufwendungen werden von Abs. 1 (u. Abs. 2, s. Anm. 196) nur die typischen Ausbildungskosten erfasst. Dies folgt aus der Rechtsnatur des § 33a als Pauschalierungs- und Typisierungsvorschrift (s. Anm. 38). Keine Berufsausbildungskosten sind daher zB Anwalts- und Gerichtskosten für ein Verfahren zur Zulassung zum Studium (aA BFH VI R 40/83 v. 9. 11. 84, BStBl. 1985 S. 135; *Schmidt/Drensbeck* V. § 33a Anm. 4a, unter Berufung auf FG Berlin v. 1. 8. 78, EFG 1979 S. 177, rkr., betr. SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7). Der Abzug derartiger Aufwendungen richtet sich allein nach § 33 (s. § 33 Anm. 127 auch zur Kritik an BFH VI R 40/83 aaO).

51 Einstweilen frei.

5. **Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger**

**Schrifttum:** v. *Bornhaupt*, Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern, BB 1978 S. 1002, 1004 f.; *Klauser*, „Pro-Kopf-Aufteilung“ bei Unterhaltsleistungen an Angehörige im Ausland nach § 33a des EStG, BB 1980 S. 205; o. V., HFR 1982 S. 513; Anm. zu BFH VI R 136/80 v. 14. 5. 82 (BStBl. S. 776).

**Verwaltungsanordnungen:** BMF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, u. v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942; OFD Düss. v. 15. 1. 81, StEK EStG § 9 Nr. 242 = B S. 607 (608) mit Berechnungsbeispielen.

52 a) **Bedeutung der Aufteilung**

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 Person gesondert anzuwenden (s. auch Anm. 54 zur Berechnung der abzugsfähigen Beträge). 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. Bei Zahlung eines Gesamtbetrags zB an Mitglieder einer Haushaltsgemeinschaft ist jedoch eine Aufteilung geboten, insbesondere dann, wenn bei einzelnen Empfängern ein Abzugsverbot eingreift (wie bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und bis VZ 1985 bei Auslandskindern; s. Anm. 28) oder eigene Einkünfte und Bezüge anzurechnen sind. In derartigen Fällen erstreckt sich die Nachweis- und erhöhte

Mitwirkungspflicht (Anm. 15) auch auf die nichtberücksichtigungsfähigen Unterhaltsleistungen (BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660). Die Aufteilungsfragen sind von der FinVerw. zwar ausschließlich in den Gastarbeiter betreffenden Verwaltungsanordnungen geregelt und treten in der Praxis auch meist in diesen Fällen auf; es handelt sich gleichwohl um Grundsatzfragen, die bei einer Mehrheit unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger in gleicher Weise zu lösen sind. Die Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger ist in Abs. 1 anders als etwa die Aufteilung des Freibetrags bei mehreren Verpflichteten (Abs. 1 Satz 5; s. dazu Anm. 150) nicht ausdrücklich geregelt. Für die Anwendung des Abs. 2 bedarf es keiner Aufteilungsgrundsätze, weil es dort auf die tatsächliche Höhe der Aufwendungen nicht ankommt (s. Anm. 214); allerdings ist die Konkurrenz mehrerer Verpflichteter auch für Abs. 2 (Sätze 4–8) ausdrücklich geregelt (Anm. 240–247).

### b) Grundsatz: Pro-Kopf-Aufteilung

53

Der BFH hat sich nach dem Vereinfachungszweck der „stark typisierenden Regelung“ für die sog. „Pro-Kopf-Aufteilung“ entschieden und eine Aufteilung unter Berücksichtigung eines unterschiedlich hohen Lebensbedarfs abgelehnt (VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776, betr. Unterhaltsleistungen eines türkischen Gastarbeiters an seine Frau, Mutter und drei Kinder).

GIA FG Bremen v. 20. 6. 80, EFG S. 502, rkr.; Hess. FG v. 27. 6. 85, EFG S. 560, nrkr.; FG Düss. v. 17. 4. 86, EFG S. 502, rkr.; aA FG Hamb. v. 19. 7. 77, EFG S. 542, aufgeh. EFG 1981 S. 373, unter Hinweis auf BFH VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319. Das FG hatte die Aufteilung nach Köpfen zugunsten eines besonderen Punktsystems verworfen, das der Berechnung von Unterhaltsansprüchen durch die Zivilgerichte zugrunde gelegt wird (ebenso – jedoch mit etwas anderer Punktebewertung – OFD Frankf. v. 21. 7. 80, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 22/80; zweifelnd *Littmann* XIII. § 33a Anm. 33; *ders.* XIV. § 33a Anm. 32 folgt BFH VI R 136/80 aaO). Da das Punktesystem erwachsenen Personen einen höheren Unterhaltsbedarf zugesteht, begünstigt es den Stpfl., der neben Kindern und Ehefrau auch Eltern, Schwiegereltern und Geschwister unterstützt, denn der Unterhalt für die Ehefrau ist nach der Rspr. des BFH nicht abziehbar (s. Anm. 32 u. 59), während der Kindesunterhalt bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis VZ 1985) und Anspruch auf Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) dem Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 1 unterliegt.

#### Stellungnahme:

► *Rechtslage bis VZ 1985*: UE stellt die vom BFH (VI R 136/80) vertretene Pro-Kopf-Aufteilung eine vertretbare Auslegung des Abs. 1 Satz 1 dar, denn der Höchstbetrag von 3 600 DM wird unterschiedslos, ohne Rücksicht auf den Umfang einer Unterhaltsverpflichtung, gewährt. Im Ergebnis ähnlich ist die Rechtslage im Zivilrecht: Dort ist bei einer teilbaren Leistung im Zweifel jeder Gläubiger nur zu einem gleichen Anteil berechtigt; diese Vermutung des § 420 BGB kann zB auch angewendet werden, wenn im Unterhaltsvergleich der für mehrere Gläubiger zu leistende Unterhalt in einer Summe ausgedrückt wird (*Palandt/Heinrichs*, BGB, 45. Aufl. 1986, § 420 Anm. 1 c). Im Gegensatz zur widerlegbaren Vermutung des § 420 BGB schließt die vom BFH (VI R 136/80) vertretene Typisierung jedoch eine abweichende Bestimmung der Leistungen durch den Stpfl. aus. GIA BMF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, unter 2.4, der folgerichtig auch die Vorlage entsprechender Zahlungsbelege nicht als Nachweis für eine andere Aufteilung gelten läßt. Unter verfassungsrechtl. Gesichtspunkten (Leistungsfähigkeit) müßte Erwachsenen allerdings ein höherer Unterhaltsbedarf zugestanden werden (BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357, 360 zu II 2 b; s. auch Anm. 29 „Realitätsfremde Grenzen“).

► *Rechtslage ab VZ 1986*: Nachdem das Gesetz durch gestaffelte Höchstbeträge den unterschiedlichen Lebensbedarf erwachsener und minderjähriger Unterhaltsempfänger berücksichtigt (s. Anm. 3 „StSenkG 1986/88“ und Anm. 88) und

damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung trägt (s. o.), ist die typisierende Pro-Kopf-Aufteilung uE nicht mehr zu halten. Entsprechend dem Verhältnis der Höchstbeträge des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. 2 zueinander (4 500 DM zu 2 484 DM) sind Gesamtaufwendungen daher (vereinfachend) im Verhältnis 2 zu 1 auf erwachsene und minderjährige Unterhaltsempfänger aufzuteilen (aA FinVerw.; s. Anm. 54).

#### 54 c) Weitere Aufteilungsfragen

Zwei weitere Fragen, die mit der Pro-Kopf-Aufteilung zusammenhängen, sind bisher höchstrichterlich nicht entschieden: die von der FinVerw. praktizierte Mindestzurechnung von Unterhaltsbeträgen für Frau und Kinder und die Anrechnung von Kindergeldbeträgen.

##### **Mindestzurechnung von Unterhaltsbeträgen bei gemeinsamer Haushaltsführung:**

► *Rechtslage in den VZ 1982 bis 1985: Mindestzurechnung von 50 vH für Ehefrau und Kinder:* Nach der Auff. der FinVerw. ist vor der Pro-Kopf-Aufteilung davon auszugehen, daß mindestens 50 vH des Betrags auf den Ehegatten und ggf. auf die zum Haushalt gehörenden Kinder entfallen, der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates im Rahmen des § 33a Abs. 1 in Betracht käme (BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, unter 2.4). Diese Regelung führt fast immer zu einer Minderung, wenn nicht zum Fortfall der für die anderen Angehörigen abziehbaren Beträge; da die auf Ehefrau und Kinder entfallenden Zuwendungen nicht abziehbar sind (s. Anm. 58), handelt es sich bei der Mindestzurechnung tatsächlich um ein weiteres Abzugsverbot, das die FinVerw. auch nach dem Urteil des BFH VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776 weiter anwendet (BdF v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942).

*Stellungnahme:* UE widerspricht diese Mindestzurechnung nicht nur dem Typisierungsgedanken des BFH (VI R 136/80), sondern auch den tatsächlichen Verhältnissen bei gemeinsamer Haushaltsführung (glA FG Düss. v. 17. 4. 86, EFG S. 502, rkr.; wohl auch Hess. FG v. 27. 6. 85, EFG S. 560, nrkr.). Die FinVerw. könnte sich zwar auf die in § 1609 BGB geregelte Rangordnung bei mehreren Bedürftigen berufen; danach gehen minderjährige unverheiratete Kinder und Ehegatten den anderen Unterhaltsberechtigten vor. UE betrifft § 1609 BGB jedoch die Frage der Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen, die bereits bejaht ist, bevor (zwangsläufig erwachsene) Gesamtaufwendungen aufzuteilen sind. Ebenfalls abzulehnen sind andere, die Pro-Kopf-Aufteilung ändernde Verwaltungsregelungen wie zB der Vorwegabzug von 3 000 DM für die Ehefrau (OFD Köln v. 8. 9. 77, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 39; zu einzelnen vor dem BdF-Schreiben v. 26. 11. 81 geltenden Verwaltungsanordnungen s. v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1004; krit. auch *Klausner*, BB 1980 S. 205). Zur Auswirkung der 50-vH-Mindestanrechnung auf die Höhe der Werbungskosten wegen doppelter Haushaltsführung (freiwillige Beteiligung am Familienhaushalt) s. BdF v. 10. 11. 83, DStR 1984 S. 108.

► *Rechtslage ab VZ 1986: Vorwegabzug für Kinder:* Ab VZ 1986 hat die FinVerw. die Mindestzurechnung von 50 vH der Unterhaltsleistungen auf Ehefrau und Kinder aufgegeben und die Verteilung der Zahlungen wie folgt geregelt (BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.4):

„Leben mit dem Ehegatten und Kindern unter 16 Jahren andere unterhaltbedürftige Personen in einem gemeinsamen Haushalt oder im selben Ort wie Ehegatte und Kinder, so ist vom Gesamtbetrag der nachgewiesenen Unterhaltszahlungen der auf die Kinder unter 16 Jahren entfallende Betrag abzuziehen, der im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG abziehbar ist. Der verminderte Betrag ist durch die Gesamtzahl der übrigen unterhaltenen Personen zu teilen. Der auf den Ehegatten entfallende Anteil ist auszuschneiden. Der hiernach verbleiben-

de Betrag ist für die anderen Personen im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG steuerlich berücksichtigungsfähig.“

*Stellungnahme:* Der Vorwegabzug für Kinder unter 16 Jahren ist ohne Rechtsgrundlage. Selbst wenn der Rechtsgedanke aus § 1609 BGB anzuwenden wäre (s. o.), müßte auch der Ehegatte in den Vorwegabzug mit einbezogen werden. Auch die wohl an § 32 Abs. 3 angelegte Altersgrenze von 16 Jahren widerspricht dem Gesetz, das in Abs. 1 Nr. 2 von einer Altersgrenze von 18 Jahren ausgeht. Durch den Vorwegabzug werden daher die Unterhaltsfreibeträge für Kinder unter 16 Jahren gegenüber älteren Unterhaltsberechtigten stärker ausgeschöpft; idR ist dies für den Stpfl. zwar vorteilhaft, weil die Wahrscheinlichkeit anrechenbarer Einkünfte und Bezüge mit zunehmendem Alter des Unterhaltsempfängers wächst. UE kann dies jedoch nicht den Widerspruch zur gesetzlichen Regelung des Abs. 1 Satz 1 rechtfertigen.

#### **Anrechnung von Kindergeldbeträgen:**

► *Rechtslage in den VZ 1975 bis 1985: Kürzung aller Unterhaltsleistungen um Kindergeld:* Erhält der Stpfl. Kindergeld oder vergleichbare Leistungen in der Bundesrepublik oder West-Berlin, so ist nach Auffassung der FinVerw. mindestens dieser Betrag als auf die Kinder entfallend zu berücksichtigen (BMF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, unter 2.4, und v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942, betr. die Fortgeltung dieser Regelung). Ein den Kopfanteil der Kinder übersteigender Kindergeldbetrag wird dann von den Unterhaltsbeträgen der sonstigen Angehörigen gekürzt; dabei wird unterstellt, daß dieser Kindergeldbetrag zum Unterhalt der anderen mit den Kindern zusammenlebenden Angehörigen verwandt werde (v. Bornhaupt, BB 1978 S. 1005) und vermieden, daß sich Unterhaltsleistungen steuermindernd auswirken, die mit steuerfreiem Kindergeld erbracht worden sind (H. Schwarz, IWB 3 Gr. 6 S. 205); s. auch die Berechnungsbeispiele OFD Bremen v. 14. 12. 78, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 50 (S. 76) und OFD Karlsr. v. 22. 1. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 52 (S. 83). Im Ergebnis glA FG München v. 8. 11. 84, EFG 1985 S. 244, rkr., wonach es insoweit an einer Belastung des Stpfl. fehlt.

*Stellungnahme:* UE ist die von der FinVerw. praktizierte Kindergeldanrechnung rechtswidrig, weil sie das bis zum VZ 1985 geltende Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld des § 33a Abs. 1 auch auf Personen erweitert, für die kein Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen besteht. Insoweit kann auch der Rechtsgedanke des § 3c nicht eingreifen, weil es sich dabei um eine belastende Analogie handeln würde (s. auch § 33 Anm. 44). Die zweckgebundenen Kindergeldbeträge sind schließlich auch keine anrechenbaren „Einkünfte oder Bezüge“ der anderen Unterhaltsempfänger iSd. Abs. 1 Satz 3. Im übrigen wird die Kindergeldanrechnung gleichheitswidrig nur bei Gastarbeitern angewandt und findet nach dem Wortlaut des Erlasses (BdF v. 26. 11. 81) inkonsequenterweise dann keine Anwendung, wenn der Kinderlastenausgleich im Ausland geleistet wird. Das Kindergeld ist daher nur auf die in den VZ 1975 bis 1985 ohnehin nicht berücksichtigungsfähigen Kopf-Anteile der Kinder anzurechnen, für die Anspruch auf Kindergeld besteht (s. Anm. 81), so daß es im Ergebnis keiner Anrechnung bedarf.

► *Rechtslage ab VZ 1986: Keine Anrechnung von Kindergeld auf Unterhaltsleistungen für Kinder:* Nach BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 (zu 2.1) sind die für Kinder geltend gemachten Unterhaltsleistungen nicht um das Kindergeld zu kürzen.

*Stellungnahme:* Die Regelung entspricht dem Gesetz. Ab VZ 1986 wird für Auslandskinder statt eines Kinderfreibetrags der Unterhaltsfreibetrag nach Abs. 1 gewährt; denn § 32 Abs. 2 setzt voraus, daß das Kind unbeschr. estpfl. ist (s. Anm. 28aE). Aus der vom Gesetzgeber gewollten Gleichstellung des Unterhaltsfreibetrags nach Abs. 1 Nr. 2 mit dem Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6

(vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 102) folgt uE, daß das Kindergeld nicht anzurechnen ist; nach dem „dualen System“ des Familienlastenausgleichs (BTDrucks. 10/2884 S. 95) werden nämlich Kindergeld und Kinderfreibetrag ebenfalls (ohne Aufrechnung) nebeneinander gewährt. Das BdF-Schreiben v. 10. 3. 86 (s. o.) schließt jedoch eine Kindergeldanrechnung auf die den anderen Empfängern gewährten Unterhaltsbeträge nicht aus. UE ist dies abzulehnen, weil die Kindergeldzahlungen keine anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge dieser Unterhaltsempfänger sind und eine Anwendung des § 3c ausscheidet (s. o.).

**Keine Anrechnung von Ausbildungsfreibeträgen:** Nachgewiesene Unterhaltsleistungen an bedürftige Angehörige ausländischer Arbeitnehmer werden nicht um die gleichzeitig gewährten Ausbildungsfreibeträge für Kinder gekürzt, weil es für die Gewährung der Ausbildungsfreibeträge nicht auf die Höhe der Aufwendungen ankommt (OFD Münster v. 10. 7. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 58). Diese nicht nur auf Gastarbeiter anwendbare Regelung ist zutreffend; sie bewirkt im Ergebnis, daß die in den VZ 1975 bis 1985 nach Abs. 1 nicht abzugsbaren Unterhaltsaufwendungen des Kindergeldberechtigten für den Ausbildungsfreibetrag zur Verfügung stehen (zum Verhältnis von Abs. 1 zu Abs. 2 s. auch Anm. 30 u. 190).

55–57 Einstweilen frei.

## 6. Wichtige Fälle von Unterhaltsleistungen und Zuwendungen zur Berufsausbildung nach Abs. 1 Satz 1

**Schrifttum bis 1974:** *Theis*, Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau keine agB iSd. § 33a EStG 1955, B 1956 S. 782; *Oswald*, Kapitalabfindung an geschiedene Ehefrau, BIStA 1956 S. 311; *ders.*, Scheidung aus gleichzeitigem Verschulden. Stl. Behandlung des Unterhaltsfreibetrages, Wpg. 1956 S. 160; DStR 1957 S. 273, und BIStA 1959 S. 322; *Tipke*, Keine agB bei Mehraufwendungen des schuldhaft getrennt lebenden oder schuldig geschiedenen Ehegatten, DStR 1957 S. 52; o. V., B 1964 S. 279; *Büchting*, Zur Behandlung der Unterhaltsleistungen bei krankheitsbedingter Ehescheidung, DStR 1964 S. 349; *Wollny*, Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Ehegatten als agB des anderen Ehegatten, DStZ 1966 S. 39; *Loepelmann|Eisenberg*, Steuerfolgen der Ehescheidung, München 1967; *Stubber*, Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehegatten im EStR, B 1968 S. 1192; *K. Schmidt*, Stl. Abzugsfähigkeit von Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehepartner in den USA, FR 1968 S. 55; *Birzele*, Anwendung des § 33a Abs. 1 EStG auf die Unterhaltsgewährung zwischen zusammenlebenden Ehegatten?, B 1969 S. 596; *Schumann*, Unterhaltszahlungen an die geschiedene Ehefrau, StBp. 1970 S. 42; *Oswald*, Die Einkommensbesteuerung der Unterhaltsrenten nach Ehescheidung, FR 1971 S. 365; *Mittelbach*, Unterhaltszahlungen an geschiedene Ehegatten, FR 1971 S. 500.

**Schrifttum von 1975 bis 1984:** *Schulze zur Wiesche*, Unterhaltsvereinbarungen und Unterhaltsverpflichtungen im neuen Einkommensteuerrecht, NJW 1975 S. 244; *Mertens|Lang*, Die Belastung getrennt lebender unterhaltspflichtiger Ehegatten, BB 1977 S. 590; *Stolz*, Steuerrechtl. Fragen bei Unterhaltszahlungen ins Ausland an den geschiedenen Ehepartner, FR 1978 S. 187; o. V., Stl. Behandlung von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, EDStZ 1979 S. 74 u. S. 354; *Schulze zur Wiesche*, Die Steuerfolgen der Ehescheidung, FR 1979 S. 469; *Fichtelmann*, Dauerndes Getrenntleben und Ehescheidung. EStrechtl. Auswirkungen, LSW Gr. 5 S. 415; *Meinke|Feldhausen*, Ehescheidung und Steuern, StKongrRep. 1980 S. 331; o. V., Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, B 1980 S. 916; EDStZ 1980 S. 299; B 1981 S. 2576; *Göppinger* ua., Unterhaltsrecht, 4. Aufl. 1981; *Horlemann*, Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Jahr der Trennung, StWa. 1983 S. 174; *Hein*, Besteuerungsprobleme im Fall der Doppelhehe, DStZ 1983 S. 339.

**Schrifttum ab 1985:** *Göppinger* ua., Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, München 1985, Anm. 335–337; *Enders*, Steuerfolgen in der Rechtspraxis – Ehescheidung, MDR 1985 S. 196; *Horlemann*, Gleichzeitige Unterhaltsleistungen vom Vater und vom geschiede-

nen Ehemann als agB?, DStZ 1985 S. 306; *Horn*, Gescheiterte Ehen und ESt., Inf. 1985 S. 325; *Wehmeyer|Baumdicker*, Stl. Folgen der Ehescheidung, StWK Gr. 4 S. 1005 (15. 7. 85); *Schulze zur Wiesche*, Ertragstl. Folgen einer Ehescheidung und des dauernd Getrenntlebens nach dem StSenkG 1986, DStZ 1985 S. 482; *Jung*, Unterhalt der geschiedenen Ehegatten und der Kinder, NSt. Unterhalt – Ehegatten u. Kinder, Darst. 1 (15. 3. 86).

S. auch das Schrifttum vor Anm. 23, 28 u. 120 betr. Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger. Zur Rechtslage in Österreich: *Höllwarth*, Steuerfolgen der Ehescheidung, Wien 1976.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 1 Sätze 7 u. 8 EStR/LStR 1984.

Zum Begriff „Aufwendungen für den Unterhalt“ s. Anm. 38–42; zum Begriff „Berufsausbildung“ s. Anm. 45–50.

### a) Allgemeines zum Kreis der Unterhaltsempfänger

58

**Ehegattenunterhalt:** Da Unterhaltsleistungen des Stpfl. an seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten nach der Rspr. des BFH (s. Anm. 59) nicht nach Abs. 1 abziehbar sind, ist der Anwendungsbereich der Vorschrift auf Unterhaltsaufwendungen beschränkt, die der Stpfl. dem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten gegenüber erbringt (s. Anm. 61).

**Unterhaltsleistungen an Kinder** sind wegen des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen in den VZ 1975 bis 1985 nur ausnahmsweise nach Abs. 1 zu berücksichtigen (s. Anm. 30 „*Verhältnis zu Abr. 2*“; Anm. 28 und 78). Ab VZ 1986 gilt ein Abzugsverbot bei Anspruch auf einen Kinderfreibetrag (s. Anm. 83 u. 84). Diese Abzugsbeschränkungen gelten für eigene, auch nichteheliche Kinder, wie für die Kinder des in eheähnlicher Gemeinschaft mit dem Stpfl. lebenden Partners, die Kinder von Geschwistern oder die Geschwister selbst, für die die Eltern des Stpfl. noch Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld haben, und schließlich für die Enkel des Stpfl.

Zum Halbteilungsgrundsatz ab VZ 1986 s. Anm. 29 und zum Abzug von Unterhaltsleistungen an wehrdienstleistende Söhne in den VZ 1975 bis 1985 s. Anm. 450 „*Wehrpflichtige*“.

**Unterhaltsleistungen an andere Angehörige** bleiben neben dem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten als Hauptanwendungsfall des Abs. 1 Satz 1 übrig. Soweit gesetzliche Unterhaltspflichten bestehen, kann die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen, im übrigen aus sittlichen Gründen gegeben sein, zB gegenüber Geschwistern, Onkel, Tante oder deren Kindern (s. Anm. 68). Der Abzug kann jedoch insoweit ausgeschlossen sein, als Vermögen oder eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers ganz oder teilweise anzurechnen sind (s. Anm. 100–118).

**Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. estpfl. Empfänger** sind nach den Sonderregelungen des Abs. 1 Satz 4 zu beurteilen. Dazu zählen die Unterhaltsleistungen durch Gastarbeiter (s. Anm. 120–136), uE aber auch die Unterstützung von Bewohnern der DDR, Ost-Berlins und der Vertreibungsgebiete (s. Anm. 137–148; str., s. Anm. 137).

### b) Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten

59

**Zusammenlebende unbeschr. stpfl. Ehegatten:**

► *Unterhaltsleistungen* eines Stpfl. in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten sind keine agB nach § 33a Abs. 1. Nach der älteren Rspr. des BFH sind die grundsätzlichen wechselseitigen Unterhaltslasten in typisierender Weise im Einkommensteuertarif (Splitting) berücksichtigt.

BFH VI R 142/68 v. 30. 7. 71, BStBl. S. 764, auch die Außergewöhnlichkeit ablehnend; FG Berlin v. 21. 5. 79, EFG S. 593, rkr., bei Anwendung des Splitting aus Billigkeitsgründen; dies galt selbst für den Fall, daß die Zusammenveranlagung wegen des bis 1969 geltenden Viermonatszeitraums nicht in Betracht kommen konnte: BFH VI 245/60 U v. 13. 12. 61, BStBl. 1962 S. 104 u. VI 268/65 v. 19. 8. 66, BStBl. 1967 S. 21; aA *Birzele*, B 1969 S. 596. Nach der neueren zu nicht unbeschr. stpfl. Ehegatten und Unterhaltsempfängern ergangenen Rspr. fehlt es wegen der sich ausgleichenden Unterhaltsleistungen an der für §§ 33, 33a erforderlichen „Belastung“ (BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; beiläufig auch schon VI 245/60 U; s. u.).

► **Berufsausbildungskosten:** Zwar müßte diese Rspr. auch auf Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten Anwendung finden (s. § 33 Anm. 300 „Ausbildungskosten“ aE); insoweit geht jedoch seit dem StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116) der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 vor (s. § 10 Anm. 317–330). Die die Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 übersteigenden Aufwendungen sind mangels „Belastung“ (s. oben) nicht nach Abs. 1 zu berücksichtigen. Im übrigen müßte der Abzug nach Abs. 1 regelmäßig auch an der Zwangsläufigkeit scheitern (BFH VI R 300/66 v. 22. 3. 67, BStBl. S. 596; zT aA *Wollny*, DStZ 1966 S. 39). Sind die Ausbildungskosten jedoch „in der Person“ des unterstützten Ehegatten zwangsläufig entstanden, so folgt aus dem der Ehegattenbesteuerung zugrunde liegenden Einheitsgedanken (s. § 33 Anm. 21), daß § 33 für die die Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 übersteigenden Aufwendungen Anwendung finden muß (§ 33 Abs. 2 Satz 2, zweiter Halbsatz), ohne Rücksicht darauf, welcher der Ehegatten die Aufwendungen geleistet hat (BFH VI R 300/66 aaO).

**Nicht dauernd getrennt lebender, nicht unbeschr. stpfl. Ehegatte als Empfänger:** Nach der neueren Rspr. des BFH fehlt es auch an einer „Belastung“, wenn die Aufwendungen gegenüber einem beschr. stpfl. Ehegatten erbracht werden. Der unbeschr. stpfl. Ehegatte (zB Gastarbeiter) kann daher weder den Splittingtarif (§§ 26, 26 b, 32 a Abs. 5) noch eine Ermäßigung nach § 33 a Abs. 1 für seine Unterhaltsleistungen an die im Ausland lebende Ehefrau beanspruchen (s. Anm. 32 u. § 33 Anm. 126).

BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660, betr. türkischen Gastarbeiter mit zust. Anm. *Schick*, StRK-Anm. EStG § 33 a R. 147; BFH VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319, betr. jugoslawischen Gastarbeiter; BFH VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 527; glA FG Berlin v. 8. 7. 77, EFG S. 583, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 19. 5. 81, EFG S. 635, rkr.; Hess. FG v. 11. 12. 81, EFG 1982 S. 348, best. durch BFH VI R 56/82 v. 6. 12. 85, BStBl. 1986 S. 390, betr. einen mit zwei Frauen verheirateten marokkanischen Gastarbeiter, der Abzug von Unterhalt war nicht mehr str.; s. dazu Anm. *Hein*, DStZ 1983 S. 339. Im Ergebnis glA FG Rhld.-Pf. v. 27. 4. 78, EFG S. 545, rkr., unter Hinweis auf § 12; FG Bremen v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 79, best. durch BFH VI R 226/77 aaO, mangels Außergewöhnlichkeit; aA FG Hamb. v. 26. 8. 77, EFG 1978 S. 121, best. EFG S. 481; FG Ba.-Württ./Freib. v. 23. 2. 78, EFG S. 382, rkr. Ebenso: *Uelner*, StKongrRep. 1979 S. 124; *Bopp/Oepen*, DStR 1980 S. 183; *Littmann XIII*. § 33 a Anm. 26 a, der eine Behandlung wie dauernd getrennt lebende Ehegatten vorschlägt; distanziert *Littmann XIV*. § 33 a Anm. 24 a und zweifelnd auch *Blümich/Falk XII*. § 33 a Anm. III, 3.

► **Übergangsregelung der FinVerw.:** Die FinVerw. ist dieser Rspr. gefolgt (Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 8 EStR/LStR 1981/84) und wendet sie ab VZ 1980 an. Bis einschl. 1979 konnten daher Unterhaltsleistungen eines Stpfl. an seine im Ausland lebende Frau aus Billigkeitsgründen nach § 33 a Abs. 1 berücksichtigt werden (BdF v. 26. 10. 79, BStBl. I S. 621). Die Beachtung dieser Übergangsregelung als einer Billigkeitsmaßnahme ist nicht im Anfechtungsverfahren gegen den Steuerbescheid, sondern in einem gesonderten Erlaßverfahren durchzusetzen (BFH VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319; zT aA FG Rhld.-Pf. v. 19. 5. 81, EFG S. 635, rkr., das eine Bindung an die Übergangsregelung im Anfechtungsverfahren verneint).



Ursprünglich hatte auch die FinVerw. Unterhaltsleistungen an die im Ausland lebende Frau mangels Außergewöhnlichkeit nicht nach Abs. 1 berücksichtigt (FinMin. NRW v. 14. 4. 61, B 1961 S. 557), diese Auffassung später jedoch aus verfassungsrechtlichen und arbeitsmarktpolitischen Erwägungen aufgegeben (FinMin NRW v. 31. 8. 61, B 1961 S. 1179; OFD Hamb. v. 23. 8. 61, EDStZ 1961 S. 348; s. auch v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1004).

► *Eigene Auffassung*: UE ist die Belastungstheorie abzulehnen (§ 33 Anm. 36–49). Unterhaltsleistungen zwischen Ehegatten, die der Zusammenveranlagung unterliegen (§ 26), sind vielmehr deshalb nicht nach Abs. 1 abzuziehen, weil es in derartigen Fällen typischerweise an der Bedürftigkeit des Empfängers fehlt.

Im Normalfall einer Zusammenveranlagung (§ 26 b) wird dem uU nicht verdienenden Ehegatten fiktiv die Hälfte der Einkünfte des anderen Ehegatten zugerechnet, diese gesetzliche Fiktion müssen sich die Ehegatten auch im Hinblick auf § 33a Abs. 1 und die dort vorgesehene Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge entgegenhalten lassen. Aus der als Ausnahme vorgesehenen getrennten Veranlagung läßt sich uE nichts Gegenteiliges ableiten; sie kann sinnvollerweise nur gewählt werden, wenn die steuerlichen Vorteile den Splittingvorteil überwiegen (ähnlich *Bopp/Oepen*, DStR 1980 S. 185).

Daraus aber folgt, daß Unterhaltsleistungen an den nicht unbeschr. stpfl. Ehegatten unter den Voraussetzungen des Abs. 1 zu berücksichtigen sind. Aber auch wenn man die Belastungstheorie anerkennt, ergibt sich für den Stpfl., dessen Ehegatte im Ausland lebt, eine stärkere Belastung als für zusammenlebende Ehegatten, die in den Genuß einer Haushaltersparnis kommen. Darin liegt eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit des Stpfl., die nach der Rspr. des BVerfG eine StErmäßigung gebietet (zB BVerfG 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 22 betr. geschiedene Ehegatten; zum Leistungsfähigkeitsprinzip auch Anm. 29). Die ehelichen Unterhaltslasten werden auch nicht durch den Haushaltsfreibetrag abgegolten, der zwar als Splittingersatz eingeführt wurde (vgl. BTDrucks. 3/260 S. 34), jedoch erkennbar kindbedingte Mehrbelastungen des Haushalts eines Alleinstehenden ausgleichen sollte; ab VZ 1986 entfällt in typischen Gastarbeiterfällen auch der Haushaltsfreibetrag, weil der Stpfl. für seine Auslandskinder keinen Kinderfreibetrag erhält (vgl. § 32 Abs. 7). Fraglich bleibt auch, ob im konkreten Einzelfall tatsächlich ausgleichungsfähige Unterhaltsleistungen des finanziell unterstützten Ehegatten erbracht werden (ablehnend zB FG Berlin v. 7. 10. 77, EFG 1978 S. 230, rkr., in einem Fall, in dem die unterstützte Ehefrau blind und arbeitsunfähig war; krit. auch *Schick*, StRK-Anm. EStG § 33a R. 147).

**Unterhaltsleistungen bei intakter Doppel- oder Vielehe:** Nach der neueren Rspr. des BFH zur fehlenden Belastung bei Unterhaltsleistungen im Rahmen einer intakten Ehe (zuletzt VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319 mwN) scheidet eine Ermäßigung nach Abs. 1 aus, unabhängig davon, ob alle Frauen im Ausland leben oder ob der Stpfl. mit einer der Ehefrauen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26) erfüllt. Die Unterstellung gleichwertiger, gegenseitiger Unterhaltsleistungen muß auch für die polygame Ehe gelten (Hess. FG v. 11. 12. 81, EFG 1982 S. 348, best. BFH VI R 56/82 v. 6. 12. 85, BStBl. 1986 S. 390 [keine Entschdg. zu dieser Frage], und *Hein*, DStZ 1983 S. 340; aA wohl K. *Vogel*, StuW 1982 S. 70). Zur Kritik an der BFH-Rspr. zur fehlenden Belastung bei Ehegattenunterhalt s. o.; zum Abzug von Unterhaltsleistungen an die geschiedene oder getrennt lebende Ehefrau aus einer Vielehe s. Anm. 61 u. 68.

Einsteuilen frei.

60

61 c) **Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten**

**Schrifttum:** Siehe vor Anm. 58.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 86 b/33 a u. Abschn. 190/67 Abs. 1 letzter Satz EStR/LStR 1981/84.

Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 23–25.

**Wahlrecht auf SA-Abzug:** Ab VZ 1979 können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten entweder als Sonderausgaben (sog. begrenztes Realsplitting gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1) oder als agB nach § 33a Abs. 1 abgezogen werden.

► *Die Wahlmöglichkeiten:*

▷ *Der Sonderausgabenabzug* muß vom Unterhaltsleistenden beantragt werden; er führt zur Versteuerung der Unterhaltsleistungen beim Empfänger, der deshalb seine Zustimmung geben muß. Der Abzug ist in den VZ 1979–1985 auf 9 000 DM, ab VZ 1986 auf 18 000 DM begrenzt (s. Anm. 31 u. § 10 Anm. 26–30).

▷ *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. Nachteilig gegenüber dem SA-Abzug ist die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 4 500 DM (ab VZ 1986; in den VZ 1979–1985: 3 600 DM) und die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers (s. Anm. 88 ff.); in Sonderfällen kann sich auch das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld nachteilig auswirken, so wenn die Eltern der geschiedenen Ehefrau Anspruch auf Kindergeld haben, weil diese unter 18 Jahren ist oder sich in Berufsausbildung befindet (s. Anm. 81). Schließlich gibt es beim SA-Abzug keine zeitanteilige Kürzung (s. Anm. 376); andererseits setzt der Abzug als agB nicht die unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers voraus (s. § 10 Anm. 27f).

► *Ausschlusswirkung des SA-Abzugs:* Die Berücksichtigung als agB und diejenige als SA schließen sich gegenseitig aus (§ 33 Abs. 2 Satz 2; BdF v. 7. 12. 78, BStBl. I S. 539; Abschn. 86 b Abs. 2 EStR 1981/84). Als agB kann also weder der Teil der Unterhaltsleistungen abgezogen werden, der den Sonderausgaben-Höchstbetrag von 18 000 DM übersteigt, noch der Teil, der bei einer betragsmäßigen Beschränkung des Sonderausgabenabzugs unter 18 000 DM den beantragten Sonderausgabenbetrag übersteigt (s. auch Anm. 11 u. 31).

► *Keine Ausschlusswirkung des SA-Abzugs für Ausbildungskosten:* Hat der Stpfl. im Jahr der Scheidung oder Trennung Ausbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 geltend gemacht, so können darüber hinausgehende, nach Scheidung oder Trennung geleistete Aufwendungen nach § 33a Abs. 1 berücksichtigt werden (s. Anm. 31 und § 33 Anm. 207).

► *Zeitpunkt des Abzugs:* Unabhängig von der Durchführung einer Ehegattenveranlagung ist der Abzug von Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 bereits im Jahr der Scheidung oder Trennung zulässig (s. Anm. 32).

**Unterhaltsleistungen bei einseitiger Scheidung einer Vielehe:** Sofern bei polygamer Ehe nach dem Heimatrecht des Stpfl. (Art. 17 Abs. 1 EGBGB) eine Ehescheidung zulässig ist und im Ausland erfolgt (zB einseitige Scheidung nach islamischem Recht), sind Unterhaltsleistungen an die geschiedene Ehefrau nach Abs. 1 grundsätzlich abziehbar, auch wenn der Stpfl. mit der anderen Frau im Inland der Ehegattenbesteuerung unterliegt. Ist die geschiedene Ehefrau nicht unbeschr. stpfl., so sind die Aufwendungen uE auch zwangsläufig (s. Anm. 136). Die Ausübung des Wahlrechts auf SA-Abzug (Realsplitting) ist für diesen Fall

jedoch ausgeschlossen (§ 10 Anm. 27 f; mißverständlich insoweit *K. Vogel*, *StuW* 1982 S. 70).

Zur Beurteilung von Unterhaltsabfindungen s. Anm. 38 u. § 33 Anm. 300 „*Abfindung – Unterhaltsansprüche*“ und Unterhaltsnachzahlungen s. Anm. 40 u. § 33 Anm. 58, 148 u. 300 „*Unterhaltsnachzahlung*“. Zum Versorgungsausgleich s. Anm. 38 u. 450 sowie § 33 Anm. 150–155; zum Zugewinnausgleich s. § 33 Anm. 300 „*Zugewinnausgleich*“ und zur Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen s. Anm. 450 „*Rentenversicherungsbeiträge*“.

#### d) Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner 62

**Schrifttum:** *Blencke*, Aufwendungen von Stpfl. für das Hochschulstudium von Braut und Geschwistern, *FR* 1966 S. 323; *Wassermann*, Kosten für Unterhalt und Berufsausbildung von Verlobten als agB nach § 33a Abs. 1 EStG, *FR* 1980 S. 6; *Fischer*, Diskriminierung der eheähnlichen Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, *FR* 1981 S. 133; *o. V.*, Nichteheleiche Lebensgemeinschaften in der Bundesrep. Deutschland, Schriftenreihe des Bundesministers für Jugend, Familie und Gesundheit, Bd. 170, 1985; *Philipowski*, Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Einkommen- und Erbschaftsteuerrecht, in *Die nichtehel. Lebensgemeinschaft*, hrsg. von Eser, Paderborn, München, Wien, Zürich 1985 S. 61–75.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 9 EStR/LStR 1981/84.

Aufwendungen eines Stpfl. für den Unterhalt und die Berufsausbildung des mit ihm in einer eheähnlichen, auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft lebenden Partners sind nicht nach Abs. 1 abziehbar. Wie bei einer intakten Ehe entspricht es der Lebenserfahrung, daß sich innerhalb einer derartigen Lebensgemeinschaft (Onkel-Ehe, Verlobte) die Unterhaltsbeiträge der einzelnen Partner typischerweise ausgleichen.

BFH VI R 193/78 v. 18. 7. 80, BStBl. S. 693, gegen Nds. FG v. 4. 9. 78, EFG 1979 S. 85; glA FinVerw., Abschn. 190/67 Abs. 1 Satz 9 EStR/LStR 1981/84, und im Ergebnis glA FG Berlin v. 9. 12. 66, EFG 1967 S. 406, rkr.; FG Düss. v. 21. 1. 72, EFG S. 179, best. EFG 1975 S. 1, betr. Unterhaltsleistungen im Rahmen einer Lebensgemeinschaft Homosexueller (die Zwangsläufigkeit aus rechtl. und sittl. Gründen ablehnend); aA FG Ba.-Württ./Freib. v. 23. 5. 77, EFG S. 542, aufgeh. EFG 1982 S. 54, die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen bejahend; *Wassermann*, *FR* 1980 S. 6; *Fischer*, *FR* 1981 S. 133. ZT aA auch die ältere Rspr., wonach Unterhaltszahlungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe ausnahmsweise aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sein können, „wenn nach Lage der Verhältnisse eine Eheschließung nicht möglich ist“; BFH VI 282/62 U v. 12. 7. 63, BStBl. S. 437; FG Ba.-Württ. v. 24. 11. 67, EFG 1968 S. 130, rkr.; krit. dazu § 33 Anm. 189. S. auch § 33 Anm. 300 „*Lebensgemeinschaft*“ und „*Onkel-Ehe*“.

**Stellungnahme:** Mit der hier abgelehnten Belastungstheorie (s. § 33 Anm. 36 ff.) vermeidet der BFH (VI R 193/78) die Prüfung der Zwangsläufigkeit von Unterhaltungsleistungen aus sittl. Gründen. Die Entscheidungsgründe (VI R 193/78) stehen im übrigen in Widerspruch zur Rspr. des BGH (II ZR 133/82 v. 26. 9. 83, HFR 1984 S. 491), wonach in einer eheähn. Gemeinschaft grundsätzlich davon auszugehen ist, daß persönliche und wirtschaftliche Leistungen, die im Interesse der Gemeinschaft liegen, nicht gegeneinander auf- oder untereinander abgerechnet, sondern ersatzlos von demjenigen erbracht werden sollen, der hierzu gerade in der Lage ist. Auch nach der hier vertretenen Auff. (s. Anm. 73 und § 33 Anm. 190) wird jedoch eine sittliche Verpflichtung zur Leistung von Unterhalt nur in Ausnahmefällen zu bejahen sein.

Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Unterhaltsleistungen im Rahmen einer eheähnlichen Gemeinschaft, s. Anm. 29.

Einstweilen frei.

63, 64

### III. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Verweisung auf § 33 Abs. 2 Satz 1)

**Schrifttum:** S. das Schrifttum zu § 33 vor Anm. 173.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 2 EStR/LStR 1984; s. auch Abschn. 186/66 Abs. 1 Nr. 3 u. Abs. 2 Nr. 1 EStR/LStR 1984.

#### 1. Bedeutung der Zwangsläufigkeit für Aufwendungen nach Abs. 1

##### 65 a) Allgemeine Bedeutung der Verweisung auf § 33 Abs. 2 Satz 1

Nach Abs. 1 Satz 1 sind nur zwangsläufige Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung abzugsfähig. Der in Abs. 1 Satz 1 enthaltene Klammerzusatz (§ 33 Abs. 2) enthält eine ausdrückliche Verweisung auf die Legaldefinition der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 Satz 1. Danach sind die Aufwendungen des Stpfl. für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung zwangsläufig,

wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

Dazu im einzelnen § 33 Anm. 173–197; zur Bedeutung der Zwangsläufigkeit für die anderen Tatbestände des § 33a s. Anm. 10.

##### 66 b) Besonderheiten des Abs. 1

**Keine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen:** Da Abs. 1 nur Aufwendungen zugunsten Dritter begünstigt, kommen als Verpflichtungsgründe nach der hier vertretenen Auff. nur rechtliche und sittliche Gründe in Betracht (s. Anm. 72). Der persönliche Bezug des Stpfl. zum Zuwendungsempfänger kann durch tatsächliche Gründe allein nicht hergestellt werden (s. § 33 Anm. 189).

**Inländischer oder ausländischer Beurteilungsmaßstab:** Der Beurteilung dieser rechtlichen und sittlichen Gründe sind nach der Sonderregelung des Abs. 1 Satz 4 inländische Maßstäbe zugrunde zu legen, wenn der Zuwendungsempfänger nicht unbeschr. estpfl. ist. Daraus folgt, daß die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen zugunsten unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen ist: Nach der hier vertretenen Auff. (§ 33 Anm. 178) richtet sich die Bejahung einer Rechtspflicht nach deutschem Internationalen Privatrecht, so daß im Einzelfall auch Heimatrecht anzuwenden sein kann.

GlA v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1006; *vermittelnd* BFH VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 527, wonach grundsätzl. Heimatrecht und ausländische Wertvorstellungen maßgebend sind, stl. jedoch nicht mehr an Aufwendungen zu berücksichtigen ist, als nach inländischem Recht und inländischen Wertvorstellungen abziehbar wäre; aA FG München v. 19. 6. 80, EFG S. 550 (bestät. aus anderen Gründen), wonach Abs. 1 Satz 4 nur klarstellenden Charakter habe, weil dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden könne, daß er Steuervergünstigungen unübersehbaren Ausmaßes gewähren wollte (glA *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. 1; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 29; *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 2d). So kann zB die Unterhaltspflicht eines geschiedenen stpfl. Ausländers nach Art. 17 Abs. 1 EGBGB Heimatrecht unterliegen (s. auch Anm. 68 zur Unterhaltspflicht bei einseitiger Scheidung einer Vielehe).

Ähnliches muß auch für die Beurteilung einer sittlichen Verpflichtung gelten (s. § 33 Anm. 178 aE), obwohl idR inländische Maßstäbe anzulegen sein werden, wenn der Zuwendungsempfänger im Inland lebt. Eine abweichende Beurteilung kann dort geboten sein, wo auch im Inland mangels Integration größerer Ausländergemeinden heimatliche Sitten herrschen.

**Die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen** ist gegenüber § 33 Abs. 2 Satz 1 weitgehend typisierend geregelt: So richtet sich die Bedürftigkeit des Zuwendungsempfängers nach dem Umfang seines Vermögens und seiner anrechenbaren eigenen Einkünfte und Bezüge (s. Anm. 75 u. 100–118) und die Angemessenheit nach der absoluten Höhe des Freibetrags (s. Anm. 76). Handelt es sich um einen nicht unbeschr. estpfl. Zuwendungsempfänger, so begrenzt Abs. 1 Satz 4 erster Halbsatz den Umfang der abziehbaren Aufwendungen auf die Beträge, die nach den Verhältnissen des Wohnsitz-Staates notwendig und angemessen sind (s. Anm. 120–148); unabhängig davon hat die Rspr. der FG in derartigen Fällen eine sog. „Opfergrenze“ entwickelt, die die abziehbaren Aufwendungen ebenfalls auf einen angemessenen Betrag begrenzen soll (s. Anm. 134).

Einstweilen frei.

67

## 2. Die Gründe der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung

### a) Rechtliche Gründe

68

Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung aus Rechtsgründen beruht meist auf der *gesetzlichen Unterhaltspflicht*; insoweit sind die Unterhaltsempfänger nur Angehörige des Stpfl. iSd. § 15 AO 1977.

Schadensersatzpflichten kommen als Rechtsgrund für Leistungen nach Abs. 1 Satz 1 nicht in Betracht (s. Anm. 37). Vertragliche Unterhaltspflichten sind idR nicht zwangsläufig, wenn es sich um selbst gesetzte Rechtspflichten handelt (s. auch § 33 Anm. 188; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 34). Dies gilt jedoch nicht, soweit die Unterhaltsvereinbarungen lediglich zur Abänderung gesetzlicher Unterhaltsansprüche getroffen wurden (zB § 1585 c BGB). Durch derartige vertragliche Unterhaltsregelungen wird der Charakter der gesetzlichen Verpflichtung nicht geändert (s. zB *Palandt/Diederichsen*, BGB, 45. Auflage 1986, Einf. von § 1601 Anm. 4).

Gesetzliche Unterhaltspflichten bestehen zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, wobei der Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen unter Ehegatten bei intakter Ehe (§ 1360 BGB) für Abs. 1 keine Bedeutung zukommt, weil derartige Aufwendungen nicht belasten (s. Anm. 59); auch die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern ist wegen des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) nur ausnahmsweise zu prüfen. Das Verlöb- nis und die eheähnliche Gemeinschaft (Onkel-Ehe) begründen keine gesetzl. Unterhaltspflicht, so daß insoweit nur die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen möglich ist (s. unten aE u. Anm. 73).

#### Unterhaltspflicht gegenüber Ehegatten:

► *Unterhaltspflicht gegenüber dem geschiedenen Ehegatten*: Zu unterscheiden ist, ob die Unterhaltspflicht auf altem oder neuem Scheidungsrecht beruht:

▷ *Rechtslage vor dem 30. 6. 77*: Unterhaltsverpflichtungen können noch nach altem Unterhaltsrecht (vor Inkrafttreten des 1. EheReformG v. 14. 6. 76, BGBl. I S. 1421) bestehen; auch alte Unterhaltsvereinbarungen bleiben von der Neuregelung des Scheidungsrechts unberührt (Art. 12 Nr. 3 Abs. 2 des 1. EhereformG). Insoweit galt das Verschuldensprinzip.

Nach altem Recht bestand eine die Zwangsläufigkeit begründende gesetzliche Unterhaltspflicht

-- für den allein oder überwiegend für schuldig erklärten Ehegatten (§§ 58, 59, 61 Abs. 1 EheG),

- wenn dem mitschuldig geschiedenen Ehegatten ein Beitrag zum Unterhalt zugebilligt worden ist (§ 60 EheG; s. zB BFH VI 273/56 U v. 20. 2. 59, BStBl. S. 172 u. VI 227/60 U v. 8. 9. 61, BStBl. S. 535) und
- wenn die Ehe ohne Schuldausspruch geschieden worden ist, für den, der die Scheidung begehrt hat (§ 61 Abs. 2 EheG; s. zB BFH VI 60/55 U v. 31. 5. 57, BStBl. S. 263).

Der Schuldausspruch des zivilgerichtlichen Urteils ist für das FA bindend (BFH VI 148/59 U v. 2. 12. 60, BStBl. 1961 S. 76; s. auch VI R 60/68 v. 31. 10. 69, BStBl. 1970 S. 115).

- ▷ *Rechtslage seit dem 1. 7. 77:* Nach der Reform des Scheidungsrechts durch das 1. EheReformG v. 14. 6. 76, BGBl. I S. 1421, besteht gegenüber dem geschiedenen Ehegatten nach § 1569 BGB eine Unterhaltspflicht, wenn dieser nicht selbst für seinen Unterhalt sorgen kann. Weitere *originäre* Unterhaltsansprüche (sog. *Stammunterhalt*) bestehen wegen Kindesbetreuung (§ 1570 BGB), wegen Alters oder Krankheit im Zeitpunkt der Scheidung (§ 1571 Nr. 1, § 1572 Nr. 1 BGB) sowie wegen Nichterlangung einer angemessenen Erwerbsstellung (§ 1573 Abs. 1 BGB) oder zur Nachholung einer Ausbildung (§ 1575 BGB). Darüber hinaus bestehen Ansprüche auf sog. *Anschlußunterhalt* nach § 1571 Nr. 2 u. 3, § 1572 Nr. 2–4, § 1573 Abs. 3 u. 4 BGB. Schließlich besteht ein *Unterhaltsanspruch aus Billigkeitsgründen* (§ 1576 BGB), der sowohl Stamm- als auch Anschlußunterhalt sein kann.

Die Erfüllung dieser Unterhaltsansprüche begründet die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. Darüber hinausgehende freiwillige Leistungen werden nicht aus rechtlichen Gründen erbracht; eine sittliche Verpflichtung kann uE in derartigen Fällen nur ausnahmsweise bejaht werden (aA *Blümich*|*Falk* XII. § 33a Anm. III 1a), so zB wenn der Unterhaltsanspruch des bedürftigen Ehegatten auf Grund der negativen Härteklausele des § 1579 BGB ausgeschlossen ist oder bei nachträglich eintretenden Härtefällen nach Unterhaltsverzicht (s. FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG S. 545, rkr.). Für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit ist die Entscheidung des Familiengerichts maßgebend.

Zum Übergang des Unterhaltsanspruchs auf den Erben beim Tod des Verpflichteten s. Anm. 450 „*Tod des Unterhaltsverpflichteten*“.

- ▶ *Unterhaltspflicht gegenüber dem getrennt lebenden Ehegatten* besteht nach § 1361 BGB bei Bedürftigkeit eines der Ehegatten und soweit von diesem eine Erwerbstätigkeit nicht erwartet werden kann. Diese Unterhaltsverpflichtung umfaßt auch eine *Prozeßkostenvorschußpflicht*, deren Erfüllung allerdings nicht zu den durch Abs. 1 begünstigten typischen Unterhaltsleistungen zählt. Der Abzug entsprechender Aufwendungen richtet sich insoweit nach § 33 (s. § 33 Anm. 110 „*Prozeßkostenvorschußpflicht*“ mwN).

- ▶ *Unterhaltspflicht bei einseitiger Scheidung oder Trennung einer Vielehe:* Ist die Scheidung einer Vielehe nach Heimatrecht des Stpfl. zulässig und durchgeführt, so ist auch die Unterhaltspflicht nach Heimatrecht zu beurteilen (s. Anm. 66 „*Inländischer oder ausländischer Beurteilungsmaßstab*“). Dies folgt aus Art. 17 Abs. 1 EGBGB. Besteht danach eine gesetzliche (oder sittliche) Unterhaltspflicht, so sind die in Erfüllung dieser Pflicht geleisteten Aufwendungen zwangsläufig. UE macht es für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit keinen wesentlichen Unterschied, ob der Stpfl. gleichzeitig oder nacheinander Ehen eingegangen ist, aus denen ihm Unterhaltspflichten erwachsen.

**Die Unterhaltspflicht gegenüber Kindern** beruht nicht auf der elterlichen Gewalt, sondern dem verwandtschaftlichen Verhältnis. Nach §§ 1601 ff. BGB sind eheliche Kinder und nach §§ 1615 a ff. BGB nichteheliche Kinder unterhaltsberechtig; adoptierte Kinder werden wie eheliche Kinder behandelt (§ 1754 iVm.

§§ 1601 ff. BGB). Wegen des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) kommt es nur in Ausnahmefällen (wie zB bei Wehrpflichtigen; s. Anm. 450 „*Wehrpflichtige*“) zur Prüfung der Zwangsläufigkeit von Unterhalts- und Berufsausbildungskosten aus rechtlichen Gründen. Solche Ausnahmefälle liegen vor, wenn sich das Kind noch in Berufsausbildung befindet oder eine Zweitausbildung begonnen hat (zum Begriff „*Zweitausbildung*“ s. Anm. 47) und der Kindergeldanspruch aus Altersgründen (älter als 27 Jahre: § 2 Abs. 3 Satz 1 BKGG) oder wegen einer bereits abgeschlossenen Berufsausbildung (zwischen 16 und 27 Jahren: § 2 Abs. 2 BKGG) entfallen ist. Da die Rechtslage vor der Reform des Kinderlastenausgleichs zum 1. 1. 75 insoweit vergleichbar war (s. Anm. 3, 24 u. 25), läßt sich die ältere noch zu den Kinderfreibeträgen ergangene Rspr. auch heute noch heranziehen.

*Überwiegend* hat die Rspr. in derartigen Fällen eine Unterhaltspflicht verneint: BFH VI 306/58 S. v. 24. 7. 59, BStBl. S. 382, betr. Auslandsaufenthalt eines Sohns mit abgeschlossener Ingenieursausbildung; BFH VI 179/63 v. 28. 2. 64, StRK EStG § 33 R. 201, betr. Ausbildungskosten für die 33jährige Tochter nach 12jährigem Studium; BFH VI R 345/69 v. 20. 12. 72, BStBl. 1973 S. 478, betr. Studienkosten für einen 28jährigen Sohn mit abgeschlossener Inspektorenausbildung mit Anm. *Nissen*, DStZ 1973 S. 318; *o. V.*, B 1973 S. 1325; die Vorinstanz Hess. FG v. 23. 9. 69, EFG 1970 S. 77, hatte die Zwangsläufigkeit wegen doppelter Inanspruchnahme staatlicher Ausbildungseinrichtungen abgelehnt; FG Düss. v. 5. 11. 71, EFG 1972 S. 68, rkr., betr. Studienkosten für den ausgewanderten erwachsenen Sohn nach Abschluß einer Kaufmannshilfenprüfung. Zwar keine rechtliche, jedoch eine sittliche Unterhaltspflicht bejahend: FG Hamb. v. 25. 8. 82, EFG 1983 S. 127, rkr., betr. Ausbildungskosten des über 27jährigen Kindes nach abgebrochenem Chemiestudium. Nicht die Frage der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach, sondern die der Notwendigkeit (Bedürftigkeit) betrifft BFH VI 85/64 v. 13. 1. 65, StRK EStG § 33a R. 81, betr. Unterhaltskosten für Sohn, der unentgeltlich im landwirtschaftlichen Betrieb der Eltern arbeitet.

*Stellungnahme:* UE ist zur Frage der Zwangsläufigkeit von Unterhalts- und Ausbildungskosten für Kinder die zu § 1610 BGB und § 37 BaFöG (Überleitung von Unterhaltsansprüchen) ergangene Rspr. der Zivilgerichte zu beachten. Dort wird entscheidend auf die Angemessenheit der bereits empfangenen Ausbildung abgestellt; dazu im einzelnen etwa *Palandt/Diederichsen*, BGB 45. Aufl. 1986, § 1610 Anm. 4a dd–ff mwN; s. auch BGH IV ZR 48/76 v. 29. 6. 77 BGHZ 69 S. 190 = NJW 1977 S. 1774, wonach die Eltern nicht zur Finanzierung einer Zweitausbildung verpflichtet sind, wenn sie bereits eine angemessene Berufsausbildung gewährt haben. Ähnlich die Fragestellung bei Prüfung einer sittlichen Verpflichtung zur Gewährung einer Aussteuer (s. § 33 Anm. 65 f.). Die Frage der Angemessenheit einer Erstausbildung ist dann aber von der SteuerRspr. ebenso zu prüfen, wie dies die Zivilgerichte – ohne Amtsermittlungsprinzip – tun; dieser Entscheidung kann sich der BFH uE nicht mit dem Hinweis entziehen, ein tieferes Eindringen in die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten überfordere die Finanzbehörde und widerspreche „den heutigen Anschauungen über das Verhältnis des Bürgers zum Staat“ (so aber BFH VI 170/65 v. 16. 8. 67, BStBl. S. 700, betr. Aussteuer, und VI R 345/69 v. 20. 12. 72, BStBl. 1973 S. 478).

**Die Unterhaltspflicht gegenüber sonstigen Verwandten** beruht ebenfalls auf §§ 1601 ff. BGB. Danach sind Verwandte in gerader (ab- und aufsteigender) Linie (§ 1589 Satz 1 BGB) verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren. Unterhaltspflicht besteht also für Kinder, Enkel und Urenkel gegenüber Eltern, Großeltern und Urgroßeltern sowie umgekehrt, ohne daß es auf den Grad der Verwandtschaft ankäme. Vorrangig haften jedoch nach Gradesnähe die Abkömmlinge vor den Verwandten der aufsteigenden Linie (§ 1606 Abs. 1 BGB), dh. Enkel nach den Kindern gegenüber den Eltern (Großeltern), aber vor den Großeltern (Ur-

großeltern); unter den Abkömmlingen und Verwandten der aufsteigenden Linie haften die näheren vor den entfernteren (§ 1606 Abs. 2 BGB). Vorrangig haftet auch der Ehegatte des Bedürftigen vor dessen Verwandten im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit (§ 1608 BGB). Nicht unterhaltspflichtig sind dagegen Verwandte in der Seitenlinie, also Geschwister, ebensowenig Verschwägerter und Stiefvater gegenüber Stiefkind.

Die Bejahung der Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen wird in derartigen Fällen entscheidend von der Reihenfolge der Unterhaltspflichten abhängen. So hat der BFH die Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen der Großeltern gegenüber ihrem Enkelkind verneint, weil die Mutter in der Lage war, die Kosten zu tragen.

BFH VI 394/65 v. 24. 5. 68, BStBl. S. 674; s. auch FG Nürnberg. v. 24. 11. 70, EFG 1971 S. 437, rkr. (EFG 1973 S. 361), betr. zwangsläufige Ausbildungskosten für verheiratete Tochter, die nicht vom Ehemann unterhalten wird, und FG Düss. v. 31. 1. 80, EFG 1981 S. 90, rkr., betr. Unterstützung der verheirateten Tochter, deren Ehemann seiner Unterhaltspflicht nicht nachkommen konnte, und der Enkelkinder; ferner FG Nürnberg. v. 30. 10. 85, EFG 1986 S. 181, rkr., betr. Unterhaltsleistungen des Vaters einer getrennt lebenden Ehefrau, hilfsweise auch zum Ausschluß der Zwangsläufigkeit wegen Übergangs des Unterhaltsanspruchs gegenüber dem Ehegatten von der Tochter auf den Vater gem. § 1608 Satz 3 iVm. § 1607 Abs. 2 BGB.

69–71 Einstweilen frei.

## 72 b) Tatsächliche Gründe

Nach der Rspr. des BFH können auch tatsächliche Gründe eine Unterhaltspflicht begründen (VI 80/59 v. 6. 11. 59, StRK EStG § 33 R. 110, betr. Studienbeihilfe an Verlobten bei Häufung von Belastungen; VI 282/62 U v. 12. 7. 63, BStBl. S. 437, betr. Unterhaltsleistungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe, und VI R 271/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 628, „Lebensretter-Urteil“). In allen Fällen handelt es sich jedoch um sittliche Gründe. Bei Zuwendungen an Dritte reichen tatsächliche Gründe, also eine Zwangslage des Empfängers, nicht aus, es muß vielmehr eine (rechtliche oder sittliche) Garantienpflicht hinzutreten (s. Anm. 66 u. § 33 Anm. 189).

Im Ergebnis zutreffend daher FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG S. 545, rkr., betr. Unterhaltsleistungen an geschiedenen Ehegatten bei Unterhaltsverzicht nach altem Recht; abzulehnen jedoch FG München v. 19. 6. 80, EFG S. 550 (bestät. aus anderen Gründen), soweit dort eine tatsächliche Unterhaltspflicht gegenüber arbeitsunfähigen Brüdern des Stpfl. bejaht wird, weil die Brüder bei den mittellosen Eltern lebten und daher diese belasteten. Es handelt sich dabei um eine Unterhaltspflicht der Eltern, vielleicht auch um eine sittliche Pflicht des Stpfl. gegenüber seinen Brüdern. Nach FG Saarl. v. 27. 2. 85, EFG S. 615, rkr., ist „trotz einiger Bedenken von einer tatsächlichen Verpflichtung zur Unterhaltsgewährung“ durch Geldgeschenke an Besucher aus Polen auszugehen; uE abzulehnen, möglicherweise wäre eine sittliche Pflicht zu bejahen.

## 73 c) Sittliche Gründe

Unterhaltsaufwendungen und Ausbildungskosten sind aus sittlichen Gründen zwangsläufig, „wenn nach dem Urteil der Mehrzahl billig und gerecht denkender Menschen ein Stpfl. sich zu solchen Leistungen für verpflichtet halten kann“ (BFH VI 115/62 U v. 7. 12. 62, BStBl. 1963 S. 135, betr. Unterhaltsleistungen für das nichteheliche Kind eines Verwandten). Vorausgesetzt wird auch gelegentlich, „daß die herrschende Sittenordnung das Handeln erforderte“ (BFH VI R 271/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 628, „Lebensretter-Urteil“). Zum Begriff der sittlichen Verpflichtung s. § 33 Anm. 190.



In der Rspr. zu Abs. 1 sind sittliche Gründe für Unterhaltsaufwendungen vor allem bei Zuwendungen in die DDR von Bedeutung, sofern die Zwangsläufigkeit nicht schon aus rechtlichen Gründen zu bejahen ist (dazu im einzelnen Anm. 137–148). Eine sittliche Pflicht zur Unterhaltsgewährung wird häufig bei Unterstützung Angehöriger (§ 15 AO 1977) bejaht, die keine Unterhaltsansprüche gegen den Stpfl. haben (s. Anm. 68 aE). Als Beispiel für eine sittliche Unterhaltspflicht gegenüber einem Nichtangehörigen nennt BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54 (BStBl. S. 188) die Fürsorgepflicht gegenüber einer langjährigen, arbeitsunfähigen Hausgehilfin; unter diesem Gesichtspunkt ist auch die Unterhaltspflicht im Rahmen einer eheähnlichen Gemeinschaft zu prüfen (glA *Arndt*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 29 S. 3), die der BFH schon mangels „Belastung“ des Stpfl. ablehnt (s. Anm. 62). Im übrigen sind folgende Entscheidungen zur Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung aus sittlichen Gründen ergangen:

**Sittliche Gründe bejahend:** *BFH-Rspr.*: BFH VI 80/59 v. 6. 11. 59, StRK EStG § 33 R. 110, betr. Studienbeihilfe für Verlobten; BFH VI 215/60 v. 20. 1. 61, StRK EStG § 33 R. 145, betr. Fachschulstudium des verheirateten Sohnes, der zuvor als Schriftsetzer tätig war; BFH VI 241/60 v. 2. 3. 62, StRK EStG § 33 R. 156, betr. Unterhaltsleistungen zugunsten der erkrankten Brautmutter; BFH VI 115/62 U v. 7. 12. 62, BStBl. 1963 S. 135, betr. Unterhaltsleistungen des Erben gegenüber dem nichtehelichen Kind des Erblassers; BFH VI 121/63 S v. 16. 8. 63, BStBl. S. 488, betr. Unterhalt eines Stiefkindes; BFH VI 61/63 v. 13. 5. 64, StRK EStG § 32 R. 41, betr. Unterhaltsleistungen für Kinder aus einer nach mosaischem Ritus geschlossenen Ehe; BFH VI R 98/72 v. 7. 3. 75, BStBl. S. 629, betr. Unterhaltsleistungen an die bedürftige Schwiegertochter, mit Anm. *Nissen*, RWP 1975 S. 602; VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453, betr. Paketsendungen in die DDR; IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33, betr. Sachzuwendungen an den Bruder des Stpfl.; wohl auch VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 527, betr. Unterhaltsgewährung gegenüber dem Onkel des Stpfl. (aaO S. 530 li. Sp.).

*Finanzgerichtliche Entscheidungen:* FG Stuttgart v. 13. 3. 62, EFG S. 463, rkr., u. FG Kassel v. 1. 9. 65, EDStZ 1966 S. 120, jeweils betr. Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten; Hess. FG v. 18. 11. 65, EFG 1966 S. 232, rkr., betr. Aufwendungen für das Studium des Bruders; FG Münster v. 5. 4. 66, EDStZ S. 262, betr. Ehegattenausbildung; FG Düss./Köln v. 30. 5. 68, EDStZ S. 423, betr. Aufwendungen für 13jährige Nichte, deren Mutter erwerbslos war; FG Rhld.-Pf. v. 5. 9. 69, EFG 1970 S. 9, rkr., betr. Studienkosten für den Bruder; FG Rhld.-Pf. v. 8. 3. 72, EFG S. 433, best. BFH VI R 98/72, aaO; FG Ba.-Württ./Freib. v. 23. 5. 77, EFG S. 542, aufgeh. (EFG 1982 S. 54) betr. Unterhaltsaufwendungen in eheähnlicher Gemeinschaft; FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG S. 545, rkr., betr. Unterhaltsleistungen an geschiedenen Ehegatten nach vorangegangener Unterhaltsverzicht; FG Hamb. v. 25. 8. 82, EFG 1983 S. 127, rkr., betr. zweite Berufsausbildung eines Kindes nach Studienabbruch, uE wären rechtliche Gründe zu prüfen gewesen; Nds. FG v. 10. 8. 83, EFG 1984 S. 179, rkr., betr. Unterhaltsleistungen an einen Nicht-Angehörigen.

**Sittliche Gründe ablehnend:** *BFH-Rspr.*: BFH IV 284/51 U v. 20. 3. 52, BStBl. S. 125, betr. Studienaufwendungen des Onkels für seinen Neffen; BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188, betr. Unterstützung von Flüchtlingen; BFH VI 306/58 S v. 24. 7. 59, BStBl. S. 382, betr. Weiterbildung des Sohnes im Ausland; BFH VI 179/63 v. 28. 2. 64, StRK EStG § 33 R. 201, betr. Kosten für ein ungewöhnlich langes Studium der erwachsenen Tochter; BFH VI R 196 u. 197/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 308, betr. Aufwendungen für das Studium des Verlobten.

*Finanzgerichtliche Entscheidungen:* FG Nürnberg v. 25. 7. 58, EFG 1959 S. 62, rkr., betr. Promotion des Ehegatten; FG Düss. v. 5. 11. 71, EFG 1972 S. 68, rkr., betr. Unterstützung des nach Kanada ausgewanderten verheirateten Sohnes; FG Düss. v. 21. 1. 72, EFG S. 179, best. (EFG 1975 S. 1), betr. Unterhaltsleistungen im Rahmen homosexueller Lebensgemeinschaft; FG Berlin v. 24. 9. 76, EFG 1977 S. 171, rkr., betr. Unterstützung des arbeitsfähigen in der Bundesrepublik studierenden Bruders durch Gastarbeiter; FG Düss./Köln v. 14. 12. 77, NWB 1978 F. 1 S. 120, rkr., betr. Zweitausbildung des Verlobten; FG Berlin v. 8. 6. 79, EFG 1980 S. 21, rkr., u. v. 5. 10. 79, EFG 1980 S. 184, rkr., beide betr. Finanzierung eines

Hochschulstudiums der Geschwister durch koreanische Krankenschwester; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 12. 3. 81, EFG S. 345, rkr., betr. Unterhaltszahlungen für das uneheliche Kind des erwerbslosen Bruders; FG Köln v. 22. 4. 83, EFG S. 610, rkr., betr. Aufwendungen eines türkischen Stpfl. für Studium seiner Geschwister in Deutschland; Hess. FG v. 25. 3. 83, EFG S. 611, rkr., betr. Studienkosten für Bruder; FG Köln v. 9. 5. 84, EFG 1985 S. 122, rkr., betr. Zuwendungen an fremde indische Familie; FG Nürnberg v. 30. 10. 85, EFG 1986 S. 181, rkr., betr. Unterhaltszahlungen des Vaters einer getrennt lebenden Ehefrau; FG München v. 26. 11. 85, EFG 1986 S. 182, rkr., betr. PKW-Schenkung in die DDR. Zu weiteren Rspr.-Nachweisen betr. sittliche Verpflichtung nach § 33 Abs. 2 s. § 33 Anm. 190.

74 Einstweilen frei.

### 3. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung

#### 75 a) Notwendige Aufwendungen

Aus der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Verweisung auf die Legaldefinition der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 Satz 1 folgt, daß die Unterhalts- und Ausbildungsaufwendungen den Umständen nach notwendig sein müssen. Diese Prüfung erfolgt ungeachtet der in Abs. 1 Satz 2 enthaltenen weiteren Voraussetzung, daß die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt; allerdings kann die typisierende Regelung der Notwendigkeit durch Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Empfängers dazu führen, daß die Bedürftigkeit innerhalb der Grenzen des Abs. 1 Satz 3 unterstellt wird (BFH VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805; aA wohl *Littmann* XIII. § 33a Anm. 3, aufgegeben XIV. § 33a Anm. 7, soweit es sich um Aufwendungen im Inland handelt). Eine Sonderregelung zur Notwendigkeit der Aufwendungen trifft Abs. 1 Satz 4 für nicht unbeschränkt estpfl. Unterhaltsempfänger (s. Anm. 120–148).

**Notwendigkeit als Bedürftigkeit:** Nach der hier vertretenen Auslegung (§ 33 Anm. 196) bezieht sich der Begriff der Notwendigkeit allein auf die Bedürftigkeit des Empfängers (rechtlich und sittlich) zwangsläufiger Aufwendungen. Bedürftigkeit setzt auch das Unterhaltsrecht voraus (§§ 1602, 1361 Abs. 2 BGB). In diesem Sinne hat bereits der RFH die „Notwendigkeit einer Unterhaltsgewährung idR erst nach Ausschöpfung aller eigenen Unterhaltsquellen des Unterhaltsempfängers, also auch seines Vermögens, angenommen“ (RFH v. 25. 11. 36, RStBl. 1937 S. 666; glA BFH VI R 123/77 u. VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 340 u. S. 342, betr. Notwendigkeit der Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern an ihre Angehörigen im Ausland vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 4).

GlA Abschn. 190/67 Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1981/84, die in diesem Zusammenhang ebenso wie BFH VI R 123/77 auch auf BFH VI 394/65 v. 24. 5. 68, BStBl. S. 674, verweisen. UE ist das unzutreffend. Die Entscheidung VI 394/65 ist nicht zur Notwendigkeit, sondern zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Großeltern gegenüber ihrem Enkel dem Grunde nach ergangen, da die Mutter des Kindes vorrangig unterhaltsverpflichtet war (§ 1606 Abs. 2 BGB) und damit eine Rechtspflicht der Großeltern entfiel (s. Anm. 68 aE).

**Keine notwendigen Unterhaltsleistungen,** wenn die Bedürftigkeit eines Empfängers dadurch herbeigeführt wird, daß er unentgeltlich für den Stpfl. arbeitet, wie zB im elterlichen Betrieb mitarbeitende Kinder (BFH VI 85/64 v. 13. 1. 65, StRK EStG § 33a R. 81; Nds. FG v. 21. 12. 66, EFG 1967 S. 392, rkr.; s. auch Anm. 42 aE; aA wohl *Littmann* XIV. § 33a Anm. 14b). Eine Bedürftigkeit ist jedoch zu bejahen, wenn der Empfänger zwar freie Kost und Logis sowie Zahlungen erhält, der Wert dieser Zuwendungen jedoch unter dem in Abs. 1 Satz 3 genannten Jahresbetrag liegt (BFH VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805,

betr. Unterhaltszuwendungen an den Wehrdienst leistenden Sohn; aA FG Ba.-Württ. v. 29. 10. 80, EFG 1981 S. 345, rkr., betr. Unterhaltsleistungen zugunsten der durch Leibgeding und Altersrente anderweitig versorgten Eltern).

UE ist BFH VI R 67/78 im Ergebnis aus systematischen Gründen wohl zuzustimmen. Die Bedürftigkeit kann innerhalb der Grenzen des Abs. 1 Satz 3 vermutet werden; derartige Vermutungen sind das Wesen typisierender Regelungen. Entgegen BFH VI R 67/78 dient dies in derartigen Fällen jedoch nicht der Steuervereinfachung, weil sich gerade die Berechnung der anrechenbaren Einkünfte und Bezüge kompliziert gestalten kann (s. Anm. 450 „*Wehrpflichtige*“).

#### b) Angemessene Aufwendungen

76

Da es sich bei den abzugsfähigen Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 um typische Unterhalts- und Ausbildungsleistungen handelt, die zudem nur der Höhe nach begrenzt berücksichtigt werden, ist die Angemessenheit der Zuwendungen (§ 33 Abs. 2 Satz 1) nicht zu prüfen. Mit der Begrenzung des Freibetrags hat der Gesetzgeber zugleich die Angemessenheit der abzugsfähigen Aufwendungen geregelt (glA *Blümich*|*Falk* XII. § 33 a Anm. II u. III 1 e; *Lademann*|*Söffing*|*Brockhoff*, § 33 a Anm. 45); dies klarzustellen war ua. auch der Zweck der Einfügung des Satz 4 (BTDrucks. 8/2118 S. 64; s. auch Anm. 123). Unter diesem Gesichtspunkt ist die Anwendung einer sog. „Opfergrenze“, die die abziehbaren Aufwendungen auf einen angemessenen Betrag beschränken soll, allerdings problematisch; zumal diese Opfergrenze nur in Gastarbeiterfällen Anwendung findet (s. dazu Anm. 134). Auch die hier abgelehnte (s. Anm. 52–54) modifizierte Pro-Kopf-Aufteilung durch Mindestzurechnung von Unterhaltsbeträgen auf Ehefrau und Kinder, Vorwegabzug von Kinderunterhalt und Anrechnung von Kindergeldbeträgen führt zu einer Begrenzung auf „angemessene“ Aufwendungen, die bei Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 1 unzulässig ist. Eine derartige Begrenzung ist auch nicht aus Abs. 1 Satz 4 erster Halbsatz zu rechtfertigen (s. Anm. 131).

### IV. Negative Voraussetzung: Kein Anspruch auf Kindergeld oder andere Leistungen iSd. Bundeskindergeldges. (bis VZ 1985) bzw. auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986)

#### 1. Allgemeines zum Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinder-Lastenausgleich

**Schrifttum:** *K. Vogel*, Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der ESt. Der neue „Familienlastenausgleich“ und seine Verfassungsmäßigkeit, NJW 1974 S. 2105; *Schulze zur Wiesche*, Unterhaltsvereinbarungen und Unterhaltsverpflichtungen nach neuem EStRecht, NJW 1975 S. 244; *J. Müller*, Kindergeld, Steuergerechtigkeit und Grundgesetz, DStZ 1975 S. 474; *R. Hoffmann*|*H. P. Schneider*, Kindergeld und ESt., NJW 1975 S. 1956; *Paulick*, Der Familienlastenausgleich nach dem EStG 1975, FamRZ 1975 S. 140; *K. Vogel*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStRecht, DStR 1977 S. 31; *Schieckel*|*Brandmüller*, Kindergeldgesetz, Percha, 1986.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 6 EStR/LSr 1981/84.

#### a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots

77

**Rechtslage bis zum EStRG v. 5. 8. 74:** Nach der bis zum 31. 12. 74 geltenden Regelung konnte der Freibetrag von dem Stpfl. beansprucht werden, der keinen Kinderfreibetrag erhielt (s. Anm. 24). Dies führte zwar dazu, daß für Kinder intakter Ehen Kinderfreibeträge und die daran gekoppelten Sparvergünstigungen nur einmal gewährt wurden; für Kinder geschiedener oder dauernd getrennt

lebender Eltern wurden diese Vergünstigungen jedoch insgesamt zweimal zuerkannt. Die Eltern nichtehelicher Kinder wurden ebenfalls doppelt begünstigt: Die Mutter erhielt den Kinderfreibetrag und die Transferleistungen, während der Vater den Freibetrag nach § 33a Abs. 1 beanspruchen konnte, weil er vom Kinderfreibetrag ausgeschlossen war. Diese Auswirkungen wurden lange als rechtspolitisch unbefriedigend und verfassungsrechtlich bedenklich angesehen.

BTDruks. VI/1477 S. 1 u. BTDruks. VI/1313 S. 7 betr. Entw. d. StÄndG 1971; BVerfG 1 BvL 20/72 v. 17. 10. 73, BStBl. 1974 S. 92, zu C II, 2 und 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77, BStBl. S. 526, zu C.

**Einführung des Abzugsverbots mit dem EStRG v. 5. 8. 74:** Nach Abs. 1 Satz 1 idF des EStRG v. 5. 8. 74 war Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags, daß weder der Stpfl. noch eine andere Person Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG; s. Anm. 81 u. 82) hatte. Diese Regelung war Teil der Reform des Kinderlastenausgleichs durch das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) seit dem 1. 1. 1975 (s. Anm. 25) und verwirklichte das dieser Reform zugrunde gelegte Prinzip, kinderbezogene Leistungen und entsprechende stl. Vergünstigungen grundsätzlich nur einmal zu gewähren (s. etwa BTDruks. 7/2180 S. 19, zu Nr. 40; s. auch Anm. 12 u. 28). Die Regelung ist insoweit verfassungsgemäß (s. Anm. 29).

**Rechtslage seit dem StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85:** Seit dem VZ 1986 kommt es nicht mehr darauf an, ob ein Anspruch auf Kindergeld oder andere Leistungen iSd. BKGG besteht. Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG 1986/1988 verwirklicht das Prinzip der nur einmaligen Gewährung kinderbezogener Leistungen (s. o.) dadurch, daß der Freibetrag nach Abs. 1 ausgeschlossen ist, wenn der Stpfl. *oder eine andere Person* Anspruch auf einen Kinderfreibetrag hat.

Obwohl der Kinderfreibetrag bereits zum 1. 1. 83 wiedereingeführt worden war (§ 32 Abs. 8 EStG idF des HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82, BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972), wurde das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen zunächst beibehalten. Die Umstellung auf das Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag erfolgte erst mit der konsequenten Ausgestaltung des sog. dualen Systems des Kinderlastenausgleichs (s. Anm. 78).

## 78 b) Bedeutung des Abzugsverbots

**Rechtslage in den VZ 1975 bis 1985 (Grundsatz der Einmalgewährung kinderbezogener Vergünstigungen):** Mit der Reform des Kinderlastenausgleichs wurden die Kinderfreibeträge durch das Kindergeld ersetzt (s. auch § 32 Anm. III grüne Blätter) und das Prinzip der Einmalgewährung kinderbezogener Vergünstigungen im Rahmen des Abs. 1 Satz 1 dadurch verwirklicht, daß jeglicher Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (des Stpfl. oder anderer Personen) zum Ausschluß des Freibetrags führt. Damit konnte zB der Vater eines nichtehelichen Kindes Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung seiner Kinder nicht mehr abziehen, wenn die Mutter nach § 3 Abs. 3 Satz 2 zweiter Halbs. BKGG kindergeldberechtigt war, weil ihr nach § 1705 BGB das Personensorgerecht zusteht (Einführungsschreiben des BdF v. 29. 11. 74, BStBl. I S. 946 Tz. 13.7.1.1.; zur Übergangsregelung betr. Unterhaltsnachzahlungen für Jahre vor dem 1. 1. 1975 s. Anm. 25). Dasselbe galt für Aufwendungen eines geschiedenen Stpfl. für ein Kind, wenn der andere Elternteil Anspruch auf Kindergeld hat (Abschn. 190/67 Abs. 6 Satz 2 EStR/LStR 1981/84); dies war idR der Elternteil, dem das Personensorgerecht für das Kind nach Ehescheidung (§ 1671 BGB) oder bei Getrenntleben der Eltern (§ 1672 BGB) allein zusteht (§ 3 Abs. 3 u. 4 BKGG). In diesen Fällen konnten wegen Abs. 5 typische Unterhalts-

und Ausbildungskosten auch nicht nach § 33 berücksichtigt werden (Abschn. 190/67 Abs. 6 Satz 4 EStR/LStR 1981/84). Allgemein schränkte das Abzugsverbot den persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 beim Kindesunterhalt auf Stpfl. ein, die Kinder im Alter über 27 Jahre oder 16 Jahre (seit 1. 1. 82, davor über 18 Jahre) unterstützten, ohne daß die besonderen Voraussetzungen des § 2 Abs. 2–4 BKGG für eine Weitergewährung des Kindergelds vorlagen; auch unbeschränkt estpfl. Ausländer, die weder in der Bundesrepublik und West-Berlin noch in ihrem Heimatstaat Kindergeld oder vergleichbare Leistungen erhalten, konnten die Steuerermäßigung nach Abs. 1 beanspruchen (s. Anm. 81 u. 82).

**Rechtslage ab VZ 1986 (Anpassung an das duale System des Kinderlastenausgleichs):** Nachdem das Vorhaben, ein Familiensplitting einzuführen, aus Praktikabilitätsgründen zunächst aufgeschoben werden mußte, hat sich der Gesetzgeber einem Vorschlag der BReg. folgend für den weiteren Ausbau des mit der Wiedereinführung von Kinderfreibeträgen begonnenen „dualen Systems“ der Kinderentlastung entschieden. Danach ergänzen sich der von 432 DM auf 2484 DM angehobene Kinderfreibetrag und das Kindergeld, das für Eltern, die den Kinderfreibetrag nicht nutzen können, ebenfalls (um monatlich 46 DM je Kind) erhöht wurde (BTDrucks. 10/2884 S. 96). Dieses duale System des Kinderlastenausgleichs bedingte auch eine Änderung der StErmäßigung für zwangsläufig erwachsene Unterhaltsaufwendungen nach Abs. 1. Mit dem Abzugsverbot bei Anspruch auf einen Kinderfreibetrag soll zweierlei erreicht werden (BTDrucks. 10/2884 S. 105):

- Unterhaltsaufwendungen für nicht unbeschr. stpfl. Kinder (sog. Auslandskind) des Stpfl. werden als agB nach Abs. 1 anerkannt. Für diese Kinder besteht zwar aufgrund zwischenstaatlicher Abkommen ein Anspruch auf Kindergeld, ab VZ 1986 jedoch kein Anspruch auf Kinderfreibetrag; im Gegensatz zu § 32 Abs. 8 EStG 1983 ist nach § 32 Abs. 2 EStG 1986 die unbeschr. EStPflicht allgemeine Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Kindes auch für den Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6.
- Eine Mehrfachberücksichtigung desselben Kindes durch Gewährung eines Kinderfreibetrags und einer StErmäßigung nach Abs. 1 wird ausgeschlossen. Unterhaltsleistungen für ein Stiefkind kann der Stpfl. deshalb nicht nach Abs. 1 abziehen, es sei denn, niemand hätte für das Kind Anspruch auf einen Kinderfreibetrag (zB wenn die leiblichen Eltern verstorben sind und das Kind weder Pflege- noch Adoptivkind ist). Entsprechendes gilt für ein Enkelkind (BTDrucks. aaO). Zum Abzugsverbot für Stiefkinder s. auch Anm. 84.

Über Steuererleichterungen für den Unterhalt zahlenden Elternteil (Freibetrag nach Abs. 1 a und Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge nach Abs. 2) s. Anm. 155–176 u. 227–247.

### c) Verhältnis zum Zivilrecht

79

**Ab VZ 1975: Anrechnung von Kindergeld auf den Unterhaltsanspruch:** Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Verteilung kinderbedingter Leistungen nach der Reform des Kinderlastenausgleichs 1975 wurde das den Unterhalt zahlenden Elternteil treffende Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld ua. damit gerechtfertigt, daß das Kindergeld zur Hälfte auf den zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch anzurechnen sei (BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77, BStBl. S. 526, zu C IV 1 b u. c). Wegen des Unterhaltsanspruchs nichtehelicher Kinder sieht § 1615g BGB vor, daß das auf das Kind entfallende Kindergeld, Kinderzuschläge und ähnliche regelmäßig wiederkehrende Geldleistungen, die einem anderen als dem Vater zustehen, zur Hälfte auf den Regelbedarf anzurechnen sind; die Kindergeldanrechnung ist jedoch davon abhängig,

daß auch der Vater die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt, das Kindergeld jedoch einem anderen vorrangig gewährt wird. Für eheliche Kinder fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. Rspr. und hM halten jedoch eine analoge Anwendung des § 1615 g BGB auf das eheliche Kind überwiegend für geboten (*Palandt/Diederichsen*, BGB 45. Aufl. 1986, § 1602 Anm. 2c mwN; s. auch BVerfG 1 BvR 265/75 aaO; aA *Vogel*, DStR 1977 S. 35). Ggf. ist nach § 323 ZPO auf Abänderung des Unterhaltstitels zu klagen.

**Ab VZ 1983: Zusätzliche Gewährung eines Anteils am Kinderfreibetrag:** Auch in den VZ ab 1983 bestand die Rechtslage zur Kindergeldberechtigung unverändert fort. Bei der Verteilung kinderbedingter Leistungen und Vergünstigungen trat jedoch für den Unterhalt zahlenden Elternteil nach Wiedereinführung des Kinderfreibetrags insofern eine Verbesserung ein, als diesem Elternteil nach § 32 Abs. 8 Satz 2 EStG 1983 zusätzlich ein halber Kinderfreibetrag von 216 DM gewährt wurde; in derartigen Fällen wurde der Kinderfreibetrag daher zu 150 vH gewährt, weil eine konsequente Halbteilung im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht durchgeführt werden konnte (BTDrucks. 10/2884 S. 96 re. Sp.).

**Ab VZ 1986** erhält der Unterhalt zahlende Elternteil den Kinderfreibetrag grundsätzlich zur Hälfte (§ 32 Abs. 6 Satz 1). Während das Kindergeld auch ab VZ 1983 weiterhin zur Hälfte auf den zivilrechtlichen Unterhaltsanspruch anzurechnen ist, bedarf es keiner Berücksichtigung des Kinderfreibetrags, um den Ausschluß der Unterhalt zahlenden Elternteile vom Höchstbetrag des Abs. 1 zu rechtfertigen.

#### 80 d) Verfahrensfragen

**Ermittlungspflicht und Feststellungslast:** Da das Nichtbestehen eines Anspruchs auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen bis einschl. VZ 1985 zu den Voraussetzungen gehörte, die die Steuerermäßigung nach Abs. 1 begründen, traf den Stpfl. die obj. Beweislast (Feststellungslast) für diese Tatsachen (zB BFH IV R 101/75 v. 24. 6. 76, BStBl. S. 562). Dies konnte insbesondere bei Auslandsachverhalten von Bedeutung sein. Im Rahmen ihrer Amtsermittlungspflichten haben die FinBehörden in derartigen Fällen jedoch ihrerseits Feststellungen getroffen, die in entsprechende Verwaltungsanordnungen aufgenommen wurden (s. im einzelnen Anm. 81 „*Kindergeldanspruch für Kinder im Ausland*“). Für die Entscheidung über die Steuerermäßigung nach Abs. 1 genügt die Feststellung, daß Ansprüche bestehen; daß tatsächlich Zuwendungen geleistet wurden, ist unerheblich (aA Erl. Hamb. v. 21. 3. 75, NWB DokSt Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 3/75).

#### 2. Rechtslage in den VZ 1975 bis einschl. 1985: Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld oder andere Leistungen iSd. Bundeskindergeldgesetzes (BKGG)

##### 81 a) Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld im VZ

In den VZ 1975 bis einschl. 1985 schloß ein Anspruch auf Kindergeld (oder auf andere Leistungen iSd. BKGG) den Unterhalts- und Berufsausbildungshöchstbetrag nach Abs. 1 aus (zur Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 83 u. 84).

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 kommt es weder auf die Höhe des gezahlten Kindergeldes an noch darauf, daß der Anspruch geltend gemacht wird (glA Abschn. 190/67 Abs. 6 Satz 1 EStR/LStR 1981/84). Dem Stpfl. steht daher der Höchstbetrag nach Abs. 1 auch dann nicht zu, wenn er wegen Versäumung der Antragsfrist tatsächlich kein Kindergeld erhalten (FG Hamb. v. 3. 6. 82, EFG

1983 S. 176, rkr.) oder auf seine Ansprüche verzichtet hat (s. auch FG Berlin v. 1. 8. 78, EFG 1979 S. 395, rkr., betr. Ablehnung eines Billigkeitserlasses bei Verzicht auf Pflegegeld, aber Bezug von Kindergeld).

**Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG:** Wer Anspruch auf Kindergeld hat, richtet sich nach dem Bundeskindergeldgesetz (BKGG) idF v. 21. 1. 82 (BGBl. I S. 13 mit nachträglichen Änderungen); Neufassung v. 21. 1. 86 (BGBl. I S. 222).

- ▶ *Anspruchsberechtigt* ist gem. § 1 BKGG jeder, der
  - im Bundesgebiet seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Nr. 1 BKGG) oder
  - vorübergehend vom Arbeitgeber ins Ausland entsandt ist oder
  - als Bediensteter von Bundesbahn, Bundespost oder Bundesfinanzverwaltung in einem Nachbarland beschäftigt ist oder
  - Versorgungsbezüge nach Beamten- oder Soldatenrecht oder eine Versorgungsrente aus der Zusatzversorgung des öffentl. Dienstes bezieht oder
  - als Entwicklungshelfer Leistungen iSd. § 4 Abs. 1 Nr. 1 EntwicklungshelferG bezieht (§ 1 Nr. 2 BKGG).
- ▶ *Kinder:* Berücksichtigt werden
  - eheliche Kinder,
  - für ehelich erklärte Kinder,
  - an Kindes Statt angenommene Kinder,
  - nichteheliche Kinder,
  - Stiefkinder, die der Berechtigte in seinen Haushalt aufgenommen hat,
  - Pflegekinder (Personen, mit denen der Berechtigte durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist, sofern er sie in seinen Haushalt aufgenommen hat),
  - Enkel und Geschwister, die der Berechtigte in seinen Haushalt aufgenommen hat oder überwiegend unterhält (§ 2 Abs. 1 BKGG).

▶ *Altersvoraussetzungen für Kinder:* Durch das Neunte Ges. zur Änderung des BKGG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1566) ist die Altersgrenze, bis zu der für ein Kind ohne weitere Voraussetzungen Kindergeld gezahlt wird, ab 1. 1. 82 vom 18. auf das 16. Lebensjahr herabgesetzt worden. Kinder über 16 Jahre werden nur noch unter den besonderen Voraussetzungen des § 2 Abs. 2–4 BKGG berücksichtigt.

**Personen, für die im VZ kein Anspruch auf Kindergeld ... besteht – Beginn und Ende des Anspruchs:** Nach § 9 Abs. 1 BKGG wird das Kindergeld vom Beginn des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind (zB wegen Geburt, Adoption, Aufnahme eines Pflegekindes), und bis zum Ende des Monats gewährt, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen (zB wegen Erreichens der Altersgrenzen gem. § 2 Abs. 2, 3 u. 4 BKGG, Aufnahme einer Berufstätigkeit oder Todesfalls). Die Anspruchsvoraussetzungen können auch für geschiedene oder verwitwete Kinder nachträglich wieder eintreten, wenn sie als Bedürftige überwiegend vom Kindergeldberechtigten unterhalten werden (§ 2 Abs. 2a BKGG). Unter diesen Voraussetzungen ist daher nach einer Scheidung für den anderen Ehegatten der Unterhaltsfreibetrag nach Abs. 1 ausgeschlossen (glA *Schulze zur Wiesche*, NJW 1975 S. 244; s. auch Anm. 61). Für die Monate eines VZ, in dem kein Anspruch auf Kindergeld bestanden hat, ist der Freibetrag nach Abs. 1 zeitanteilig zu gewähren (§ 33a Abs. 4; s. auch Anm. 390).

FinSen. Berlin v. 8. 12. 75, FR 1976 S. 377; FinMin. NRW v. 18. 6. 76, BB 1976 S. 918, u. v. 2. 7. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 31; FinSen. Hamb. v. 26. 1. 77 u. OFD Frankf. v. 7. 3. 77, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b Rz. 7/77; Erl. Schl.-Holst. v. 2. 2. 77 = OFD Kiel v. 10. 2. 77, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 35.

Zum Beginn des Kindergeldanspruchs von Asylbewerbern siehe Anm. 8.

**Kindergeldanspruch nach BKGG für Kinder im Ausland:** Kinder, die weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich des BKGG haben, werden nach § 2 Abs. 5 Satz 1 BKGG grundsätzlich nicht berücksichtigt. Eine Ausnahme von diesem *Wohnsitzprinzip* sieht § 1 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 5 Satz 2 BKGG für Berechtigte vor, die vorübergehend im Ausland beschäftigt sind (zB Bahn-, Post- und Zollbedienstete sowie Entwicklungshelfer) oder als ehemalige Beamte und Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes Versorgungsbezüge oder -renten erhalten. Weitere Ausnahmen ergeben sich auch aus

- den Verordnungen des Rates der Europäischen Gemeinschaften (EG) zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (zB VO Nr. 1408/71 v. 14. 6. 71, ABl. EG Nr. L 149), und
- zwischenstaatlichen Abkommen über Soziale Sicherheit (s. auch BMA v. 27. 12. 74 u. v. 9. 2. 81, LStR 1984 Anhang 14 III).

Im einzelnen bestehen folgende zwischenstaatliche Abkommen über soziale Sicherheit, die Ansprüche ausländischer Stpfl. (meist Arbeitnehmer) auf Kindergeld für Kinder im Ausland begründen (s. auch Abschn. 190/67 Abs. 6 Satz 6 EStR/LStR 1981/84):

- deutsch-spanisches Abkommen v. 29. 10. 59 idF des Änderungsabkommens v. 12. 7. 74;
- Übereinkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland, der Republik Frankreich und dem spanischen Staat über die Erstreckung einiger Vorschriften über Soziale Sicherheit v. 1. 3. 77;
- deutsch-luxemburgisches Abkommen über verschiedene Fragen der Sozialen Sicherheit v. 20. 7. 78;
- deutsch-griechisches Abkommen v. 25. 4. 61 idF des Zweiten Änderungsabkommens v. 20. 9. 74;
- deutsch-portugiesisches Abkommen v. 6. 11. 64 idF des Änderungsabkommens v. 30. 9. 74;
- deutsch-jugoslawisches Abkommen v. 12. 10. 68 idF des Änderungsabkommens v. 30. 9. 74 (dazu FG Ba.-Württ. v. 1. 2. 84, EFG S. 504, rkr.);
- deutsch-türkisches Abkommen v. 30. 4. 64 idF des Zwischenabkommens v. 25. 10. 74;
- deutsch-österreichisches Abkommen v. 22. 12. 66 idF des Zweiten Zusatzabkommens v. 29. 3. 74;
- deutsch-schweizerisches Abkommen v. 25. 2. 64 idF des Zusatzabkommens v. 9. 9. 75;
- Revidiertes Rheinschifferabkommen v. 13. 2. 61;
- NATO-Truppenstatut v. 19. 6. 51.

Wortlaut der Abkommen bei *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetze, Teil III BA 15/2 Anm. 100 ff.

Die Anspruchsvoraussetzungen (zB Arbeitnehmer und selbständig Erwerbstätiger als Berechtigter) und der Umfang der Ansprüche (zB Anspruch auch bei Krankheit oder Arbeitslosigkeit) sind nach den einzelnen Abkommen verschieden (wegen Einzelheiten s. *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetze Teil III BA 15/2 Anm. 100 ff.).

## 82 b) Abzugsverbot bei Anspruch auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG)

**Andere Leistungen für Kinder**, die wie das Kindergeld (s. Anm. 78) bis VZ 1985 zum Ausschluß des Freibetrags für Unterhalts- und Berufsausbildungskosten



sten führen (über die Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 83 u. 84), sind nach § 8 Abs. 1 BKGG

- Kinderzulagen aus der gesetzlichen Unfallversicherung
- Kinderzuschüsse aus einer gesetzlichen Rentenversicherung (Arbeiter-, Angestellten-, knappschaftlichen Rentenversicherung)
- Leistungen für Kinder, die außerhalb des Geltungsbereich des BKGG gewährt werden und dem Kindergeld oder den genannten Kinderzulagen und -zuschüssen vergleichbar sind (s. u. „*Familienbeihilfen anderer Staaten*“)
- Kinderzuschläge zu Auslandsdienstbezügen für Angehörige des öffentlichen Dienstes
- dem Kindergeld vergleichbare Leistungen für Kinder, die von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährt werden (EWG, UNO, UNESCO).

**Familienbeihilfen anderer Staaten:** Soweit in anderen Staaten dem Kindergeld und ähnlichen Zuwendungen vergleichbare Leistungen gewährt werden, führt dies nach § 8 Abs. 1 BKGG zum Ausschluß des deutschen Kindergeldanspruchs und gem. § 33a Abs. 1 Satz 1 zur Versagung der Steuerermäßigung. Davon betroffen sind unbeschränkt estpfl. Ausländer, die nicht bereits als Arbeitnehmer Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG haben (s. Anm. 78); dh. selbständig Erwerbstätige und Arbeitnehmer solcher Staaten, die weder EG-Mitgliedsstaaten sind noch ein zwischenstaatliches Abkommen über soziale Sicherheit mit der Bundesrepublik abgeschlossen haben. Derartige Beihilfen werden in allen EG-Mitgliedsstaaten mit unterschiedlichen Anspruchsvoraussetzungen geleistet; s. im einzelnen die tabellarischen Übersichten über Familienbeihilfen in den übrigen Mitgliedsstaaten der EG bei *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetz, Teil III 15/2 S. 53 ff. (Stand: 1. 7. 83) und über Kindergeld in anderen Staaten (außer EG-Mitgliedsstaaten auch Marokko, Österreich und Schweiz) LStR 1978/81 Anh. 12 II; LStR 1984 Anh. 14 II.

Das in der *DDR* gewährte staatliche Kindergeld und der staatliche Kinderzuschlag sind ebenfalls dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (FG Berlin v. 30. 1. 80, EFG S. 500, rkr.; glA Abschn. 190/67 Abs. 6 Satz 7 Nr. 2 EStR/LStR 1981/84; zu den Anspruchsvoraussetzungen im einzelnen *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetz Teil II BA 15/2 Anm. 8.123). Abzulehnen daher die Verwaltungsanweisungen betr. Paket- und Päckchensendungen, wonach aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen ist, ob Leistungen idS. § 8 Abs. 1 BKGG gewährt werden (s. Anm. 146); auch insoweit führt nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 schon das Bestehen des Anspruchs zum Ausschluß der Ermäßigung. In Betracht kommen Billigkeitsmaßnahmen (§ 163 AO).

Arbeitnehmer, die in *Marokko* beschäftigt sind, haben Anspruch auf Kindergeld nach dortigem innerstaatlichem Recht (zu den Anspruchsvoraussetzungen im einzelnen OFD Bremen v. 18. 3. 77, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 37, u. Anh. 12 II LStR 1978/81). Ein marokkanischer Gastarbeiter hat jedoch weder Kindergeldansprüche auf Grund zwischenstaatlicher Vereinbarungen (s. Anm. 81) noch nach marokkanischem Recht; er kann daher idR die Steuerermäßigung nach Abs. 1 beanspruchen, es sei denn, die Ehefrau ist in Marokko berufstätig (s. OFD Düss. v. 27. 4. 81 u. OFD Bremen v. 8. 8. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 78 u. Nr. 82) oder er unterstützt seine Enkel und Geschwister, deren Eltern in Marokko arbeiten.

Familienbeihilfen und Kinderzulagen werden auch in *Österreich* und der *Schweiz* gewährt (zu den Anspruchsvoraussetzungen im einzelnen Anh. 12 II LStR 1978/81; Anh. 14 II LStR 1984); allerdings erhalten Schweizer Bürger in der Bundesrepublik nicht nur als Arbeitnehmer, sondern auch als selbständige Erwerbstätige

bereits Kindergeld nach BKGG für ihre in der Schweiz lebenden Kinder (Erl. Hamb. v. 21. 3. 75, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33 b EStG Rz. 3/75).

Dem Kindergeld vergleichbare Familienbeihilfen werden auch in *Bulgarien, Kanada, Polen, Rumänien, Sowjetunion, Tschechoslowakei* und *Ungarn* gewährt. Zu den Anspruchsvoraussetzungen im einzelnen RdErl. des Präsidenten der BA v. 26. 9. 74 zur Durchführung des BKGG Nr. 15/2 bei *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetz, Teil II Anm. 8.123.

**Kein Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen** besteht in *Tunesien* für Arbeitnehmer, die im Ausland wohnen und für ausländische Firmen arbeiten (FinMin. Schl.-Holst. v. 10. 6. 80; OFD Bremen v. 6. 6. 80 u. OFD Düss. v. 25. 6. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 64 = EDSStZ 1980 S. 212). Ebenfalls keine Leistungen für Kinder in den *USA* (RdErl. d. Präs. d. BA v. 26. 9. 74 bei *Schieckel/Brandmüller*, Kindergeldgesetz Teil II Anm. 8.123).

### 3. Rechtslage ab VZ 1986: Abzugsverbot bei Anspruch auf einen Kinderfreibetrag

#### 83 a) Allgemeines zur Neuregelung in Abs. 1 Satz 1 durch StSenkG v. 26. 6. 1985

Ab VZ 1986 wird die StErmäßigung nach Abs. 1 nur gewährt, wenn „weder der Stpfl. noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag“ für den Unterhaltsempfänger hat. Zur Bedeutung des Abzugsverbots bei Anspruch auf Kinderfreibetrag s. Anm. 78.

**Vergleich mit Abs. 1 Satz 1 idF des EStG 1974:** Mit der Formulierung „Anspruch auf Kinderfreibetrag“, die der Fassung des EStG 1975 bis 1985 (Anspruch auf Kindergeld) entspricht, vermeidet das Gesetz Konkurrenzprobleme zwischen Kinderfreibetrag und StErmäßigung nach Abs. 1, die nach der bis VZ 1974 einschließlich geltenden Gesetzesfassung auftreten konnten. Nach Abs. 1 Satz 1 idF des EStG 1974 wurde die StErmäßigung nur für Aufwendungen zugunsten von Personen gewährt, „für die der Stpfl. keinen Kinderfreibetrag erhält“. Dieser Wortlaut rechtfertigt auch die Annahme eines Wahlrechts zwischen Kinderfreibetrag und Unterhaltshöchstbetrag; daher wurde die Auffassung vertreten, der Stpfl. könne sich nicht darauf berufen, „daß er den Freibetrag (Kinderfreibetrag; Anm. des Verf.) nicht erhalte“, wenn er es unterlasse, den Kinderfreibetrag zu beantragen (Vorkommentierung: § 33a Anm. 9), und der Kinderfreibetrag sei gegenüber der Ermäßigung nach §§ 33, 33a bevorzugt in Anspruch zu nehmen (*Brockhoff*, DStZ 1958 S. 29).

**Vergleich mit Abs. 1 Satz 1 idF des EStG 1975 bis 1985:** Gegenüber der in den VZ 1975 bis einschließl. 1985 maßgebenden Fassung („für die im Veranlagungszeitraum“ kein Anspruch besteht) verzichtet Abs. 1 Satz 1 auf den Hinweis „im Veranlagungszeitraum“. Im Unterschied zum Kindergeld wird der Kinderfreibetrag nämlich als Jahresbetrag gewährt, unabhängig davon, daß seine Voraussetzungen im Laufe des VZ eintreten oder entfallen. Bei Fortfall oder Begründung der unbeschr. Steuerpflicht des Kindes im Laufe eines VZ (§ 32 Abs. 2), Erreichen der Altersgrenze – 16. oder 27. Lebensjahr – (§ 32 Abs. 3 und 4) oder Abschluß der Berufsausbildung, Beendigung des Grundwehrdienstes usw. im Laufe eines VZ (§ 32 Abs. 4) besteht daher Anspruch auf den vollen Kinderfreibetrag, so daß – anders als beim Kindergeld (s. Anm. 81) – auch eine zeitanteilige Gewährung der StErmäßigung nach Abs. 1 nicht in Betracht kommt.

#### 84 b) Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag

Weder der Stpfl. noch eine andere Person haben Anspruch auf einen Kinderfreibetrag. Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 kommt es ebenso wie beim An-

spruch auf Kindergeld (s. Anm. 81) nicht darauf an, daß der Kinderfreibetrag tatsächlich gewährt wird.

Im Unterschied zu § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1974 wird der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 zwar von Amts wegen gewährt; die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 bis 5 sind jedoch vom Stpfl. darzulegen und glaubhaft zu machen. Unterläßt er dies, so besteht gleichwohl Anspruch auf Kinderfreibetrag, der die StErmäßigung nach Abs. 1 ausschließt.

Anspruch auf Kinderfreibetrag besteht für jedes zu berücksichtigende Kind des Stpfl.

**Anspruchsberechtigt** ist gem. §§ 32 Abs. 6 Satz 1, 50 Abs. 1 Satz 5 der unbeschr. estpfl. Elternteil.

**Kinder:** Berücksichtigt werden Kinder, die in einem Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. stehen (§ 32 Abs. 1), die zu Beginn des VZ unbeschränkt estpfl. sind oder im Laufe des VZ unbeschr. estpfl. geworden sind (§ 32 Abs. 2) und die die Altersvoraussetzungen des § 32 Abs. 3 bis 5 erfüllen.

► *Kindschaftsverhältnisse nach § 32 Abs. 1:* Zu berücksichtigen sind nach § 32 Abs. 1 Sätze 1–3

▷ *Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind (Nr. 1)*, das sind

- leibliche Kinder, dh. eheliche, für ehelich erklärte und nichteheliche Kinder, sowie Adoptivkinder,
- nicht dagegen leibliche Kinder, deren Kindschaftsverhältnis durch Adoption erloschen ist, oder Enkelkinder.

▷ *Pflegekinder (Nr. 2)*, also Personen, mit denen der Stpfl. durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist und die er in seinen Haushalt aufgenommen hat (Satz 2; ähnlich auch § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO). Voraussetzung ist, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält (Satz 3).

Der Begriff des Pflegekindes ist durch StSenkG 1986/1988 in das EStG aufgenommen. Davor ergab er sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO und aus Abschn. 180 Abs. 2 EStR, Abschn. 59 Abs. 2 LStR 1981/84. Kostkinder zählen nicht zu den Pflegekindern (zutreffend Abschn. 180/59 Abs. 2 letzter Satz EStR/LStR 1981/84). Zum Begriff des Pflegekindes grundlegend auch BFH VI R 53/82 v. 18. 7. 85, BStBl. 1986 S. 14 u. BVerwG 2 C 37/82 v. 6. 9. 84, NJW 1985 S. 932.

▷ *Stiefkinder* werden nicht nach § 32 Abs. 1 berücksichtigt.

Zu den Kindschaftsverhältnissen im übrigen s. Erl. zu § 32 Abs. 4 auf grünen Blättern.

► *Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im VZ (§ 32 Abs. 2):* Nach § 32 Abs. 2 kann ein Kind nur berücksichtigt werden, wenn es zu Beginn des Kj. unbeschr. estpfl. war oder im Laufe des Kj. unbeschr. estpfl. geworden ist.

Aus Billigkeitsgründen werden auch Kinder berücksichtigt, die Deutsche iSd. Art. 116 GG sind und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der DDR, in Berlin (Ost) oder in einem Ostblockstaat haben, dessen Behörden die Ausreise aus politischen Gründen verweigern, wenn im übrigen die Voraussetzungen des § 32 Abs. 1, 3 bis 5 EStG vorliegen. Weitere Voraussetzung ist, daß die unbeschr. estpfl. Eltern oder Elternteile ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommen (BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 6).

► *Altersvoraussetzungen* für das Kind (§ 32 Abs. 3 bis 5): Ein Kind ist zu berücksichtigen

▷ *bis zum VZ, in dem es das 16. Lebensjahr vollendet hat (§ 32 Abs. 3)*

▷ *vom 16. bis zum 27. Lebensjahr, wenn es*

- für einen Beruf ausgebildet wird oder
- eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder

- den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst leistet oder
  - freiwillig an Stelle des gesetzlichen Grundwehrdienstes oder
  - Zivildienstes Wehr- oder Polizeivollzugsdienst leistet (Höchstdauer 3 Jahre) oder
  - eine vom gesetzlichen Grundwehrdienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausübt oder
  - ein freiwilliges soziales Jahr iSd. Gesetzes zur Förderung eines freiwilligen sozialen Jahres leistet oder
  - wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 32 Abs. 4)
- ▷ nach Vollendung des 27. Lebensjahrs, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 32 Abs. 5 Satz 1).

85, 86 Einstweilen frei.

### C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Ermäßigung der ESt. auf Antrag durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte begrenzt auf einen Höchstbetrag

#### 87 I. Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte

**Antragserfordernis:** Abs. 1 verlangt ebenso wie die anderen Tatbestände des § 33a (s. Anm. 15) und wie § 33 einen Antrag. Über Form, Frist und Inhalt des Antrags s. § 33 Anm. 53; zur Ausübung des Wahlrechts auf StAbzug bei Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten s. Anm. 31.

**Rechtsanspruch auf Abzug:** Wie im Falle des § 33 besteht ein Anspruch auf Abzug („wird“ ermäßigt), s. § 33 Anm. 54.

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Der Abzug ist vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (früher: „Einkommen“) vorzunehmen. Dies entspricht der Änderung in § 2 Abs. 4 durch das EStRG v. 5. 8. 74 (s. § 33 Anm. 55).

**Reihenfolge des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte:**

▶ *Reihenfolge gegenüber Sonderausgaben und Verlustabzug:* Nach Auffassung der FinVerw. sind die agB nach §§ 33–33b (dies gilt wohl auch für § 33c) gegenüber einem evtl. Verlustabzug vorrangig zu berücksichtigen (Abschn. 3 Abs. 1 EStR 1981/84). Dem folgt die hM im Schrifttum (vgl. § 10d Anm. 187). Nach der hier vertretenen Meinung (§ 10d Anm. 187 und § 33 Anm. 16) hat der Verlustabzug vorrangig zu erfolgen.

▶ *Reihenfolge gegenüber anderen agB:* Nach den EStR (Abschn. 3 Abs. 1) ist die Reihenfolge des Abzugs außergew. Belastungen nach §§ 33, 33b gegenüber außergew. Belastungen in besonderen Fällen (§ 33a) nicht festgelegt. UE entspricht es der gesetzlichen Systematik, die agB in besonderen Fällen (§ 33a) vor den agB nach § 33 zu prüfen und abzuziehen. Zur Reihenfolge des Abzugs bei Zusammenreffen mit Kinderbetreuungskosten nach § 33c s. § 33c Anm. 68 aE.

**Zeitpunkt des Abzugs:** Wie im Falle des § 33 ist auch in § 33a Abs. 1 der Zeitpunkt des Abzugs nicht geregelt, diese Lücke ist uE durch Anwendung des § 11 Abs. 2 (Abflußprinzip) zu schließen (s. § 33 Anm. 59). Denn der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung gilt auch für § 33a Abs. 1 (vgl. BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713; s. dazu Anm. 40). Über Einschränkungen des Abflußprinzips durch die sog. Belastungstheorie s. Anm. 10 und § 33 Anm. 59 mwN.

## II. Höhe des Abzugs

Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen, die nachzuweisen oder glaubhaft zu machen sind, bis zu einem Höchstbetrag (s.u.) für jede unterhaltene Person. Zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Anm. 87.

**Tatsächliche Aufwendungen:** 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 (Anm. 36 u. 45). Soweit in einzelnen Verwaltungsanordnungen Pauschalen vorgesehen sind (wie bei DDR-Zuwendungen), können diese auch nur im Rahmen des Höchstbetrages berücksichtigt werden (s. Anm. 146–148 jeweils aE).

Zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger s. Anm. 52–54; zur Behandlung von Abfindungen und Nachzahlungen zum Unterhalt oder zur Rentenversicherung s. Anm. 38 u. Anm. 450 „Abfindungen“, „Rentenversicherungsbeiträge“, ferner § 33 Anm. 300 „Abfindung – Unterhaltsansprüche“ und „Unterhaltsnachzahlung“.

### Höchstbeträge:

► *Bis einschl. VZ 1985* bestand ein einheitlicher Höchstbetrag:

bis VZ 1974:	1 200 DM,
VZ 1975 bis 1978:	3 000 DM,
VZ 1979 bis 1985:	3 600 DM.

Die Erhöhung der Höchstbeträge durch das EStRG v. 5. 8. 74 trug den gestiegenen Lebenshaltungskosten Rechnung; die erneute Erhöhung im Zuge des StÄndG 1979 stand mit der Einführung des begrenzten Realsplittings für Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 im Zusammenhang (vgl. RegE eines StÄndG 1979, BTDrucks. 8/2100 S. 61). Mit der Anhebung sollte verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine allzu unterschiedliche stl. Behandlung bürgerlich-rechtlicher Unterhaltsverpflichtungen begegnet werden (*Uelner*, DStZ 1979 S. 12).

► *Ab VZ 1986* gilt gem. StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 ein gespaltener Höchstbetrag:

- für unterhaltene Personen über 18 Jahre: 4 500 DM
- für unterhaltene Personen unter 18 Jahre: 2 484 DM.

Die Absenkung des Höchstbetrags für unter 18jährige unterhaltene Personen soll verhindern, daß der Unterhaltsfreibetrag des § 33a Abs. 1 zu einer höheren Steuerermäßigung führt als der auf 2 484 DM angehobene Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6 (BTDrucks. 10/2884 S. 105).

**Kürzung der Höchstbeträge:** Nach Abs. 1 Sätze 3–5 sind die Höchstbeträge wie folgt zu mindern:

▷ *Gem. Satz 3* mindern sich die Höchstbeträge um eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers, wenn diese einen bestimmten Betrag übersteigen (s. Anm. 107–118).

Der Betrag der anrechnungsfrei bleibenden eigenen Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers wurde von ursprünglich 1 200 DM ab VZ 1975 auf 3 600 DM, ab 1979 auf 4 200 DM und ab VZ 1986 auf 4 500 DM erhöht (s. Anm. 118).

- ▷ Bei nicht unbeschränkt. estpfl. Unterhaltsempfängern mindern sich unter den Voraussetzungen des *Satz 4* erster Halbsatz die Höchstbeträge (s. Anm. 120 ff.).
- ▷ Beteiligen sich mehrere Stpfl. an den Aufwendungen für einen Unterhaltsempfänger, so sind die Höchstbeträge gem. *Satz 5* dem Verhältnis der anteiligen Aufwendungen entsprechend aufzuteilen (s. Anm. 150).

Einstweilen frei.

89–99

## D. Berücksichtigung von Vermögen und Einkünften oder Bezügen des Unterhaltsempfängers (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

### I. Allgemeines zu Abs. 1 Sätze 2 und 3

**Schrifttum:** *Würdinger*, Zur Anrechnung von Einkünften und von Vermögen der unterhaltenen Person nach § 33a Abs. 1 EStRG, FR 1957 S. 203; *Brockhoff*, Eigene Einkünfte und Bezüge einer unterhaltenen Person (§ 33a Abs. 1), DStZ 1958 S. 271; *Gérard*, Änderung der Vorschrift über die Anrechnung der Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG, DStZ 1960 S. 237; *Söffing*, Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung als agB, wenn die unterhaltene Person nur in einem Teil des Kalenderjahres andere Einkünfte bezogen hat (§ 33a Abs. 1 und 4 EStG), Stbg. 1962 S. 58; *Helmi*, Höhe der anzurechnenden Einkünfte oder Bezüge bei Inanspruchnahme der Freibeträge nach § 33a Abs. 1 und Abs. 2 EStG, StWa. 1971 S. 143; *Förg*, Zum Begriff der Einkünfte und Bezüge bei Kinderfreibeträgen und bei Steuerermäßigung wegen Unterhalts und Berufsausbildung von Personen, BlStA 1974 S. 45; *Richter*, Eigene Einkünfte und Bezüge iS des § 33a EStG, FR 1982 S. 246; *Siebel*, Zur Systematik der Einkunftsanrechnung auf Pflegeheimkosten, BB 1985 S. 781; s. auch das Schrifttum vor Anm. 216 u. vor Anm. 375.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 3 EStR/LStR 1984.

#### 100 1. Bedeutung von Abs. 1 Sätze 2 und 3

Die Regelungen zur Berücksichtigung von Vermögen und Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers in Abs. 1 Sätze 2 u. 3 sind systematisch gesehen Konkretisierungen des Begriffs der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 Satz 1, auf den Abs. 1 Satz 1 ebenfalls verweist (Anm. 65). Insoweit handelt es sich um die Beurteilung der Notwendigkeit der Aufwendungen, dh. der Bedürftigkeit des Zuwendungsempfängers (s. Anm. 75). Vergleichbare Regelungen haben Rspr. und FinVerw. zur Beurteilung der Notwendigkeit von Aussteueraufwendungen getroffen (s. § 33 Anm. 69). Im Hinblick auf die in Satz 1 enthaltene Verweisung auf den Begriff der Zwangsläufigkeit in § 33 Abs. 2 Satz 1 kann Satz 2 nur als klarstellende und Satz 3 als typisierende Regelung zur Notwendigkeit der Aufwendungen verstanden werden.

Zivilrechtlich werden Einkünfte und Vermögen des Unterhaltsberechtigten im Rahmen der Bedürftigkeitsprüfung ebenfalls berücksichtigt (§§ 1577 Abs. 1, 1602 Abs. 2 BGB). Soweit und solange sich danach der Unterhaltsberechtigte selbst aus seinen Einkünften und seinem Vermögen unterhalten kann, entfällt die gesetzliche Unterhaltspflicht und damit zugleich die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1.

#### 101 2. Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4

Aus der Bedeutung von Abs. 1 Sätze 2 und 3 (s. Anm. 100) folgt, daß auch die Vorschrift des Abs. 1 Satz 4 erster Halbs., wonach bei nicht unbeschr. stpfl. Empfängern ua. die Notwendigkeit nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates zu beurteilen ist, für die Regelungen in Satz 2 und 3 maßgebend sein muß. UU führen daher schon geringere Vermögenswerte als im Inland zum Ausschluß der Steuerermäßigung; ebenso können sich die Höchstbeträge von 4 500 DM bzw. 2 484 DM (s. Anm. 88) und der Anrechnungsfreibetrag von 4 500 DM unter den Voraussetzungen des Satzes 4 mindern (s. Anm. 135).

**3. Verfahrensfragen**

102

**Nachweispflichten und Feststellungslast:** Zwar handelt es sich bei der Berücksichtigung von Vermögen und Einkünften oder Bezügen der unterhaltenen Person um Voraussetzungen der Steuerermäßigung nach Abs. 1 Satz 1 (aA BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92, 96), für die idR den Stpfl. die obj. Beweislast (Feststellungslast) trifft, wenn ihm entspr. Nachweise mißlingen; wo die FinVerw. jedoch über entsprechende Informationen verfügt, zB aus ESt.- oder VStVeranlagungen des Unterhaltsempfängers, greift die Pflicht zur Amtsermittlung ein (§ 88 AO). Dies schließt nicht aus, daß der Stpfl. im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten entsprechende Tatsachen glaubhaft macht.

Einstweilen frei.

103, 104

## II. Kein oder geringes Vermögen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 2)

105

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 2 EStR/LStR 1981/84.

**Kein oder nur geringes Vermögen** der unterhaltenen Person ist nach Satz 2 Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen (zur Bedeutung dieser Voraussetzung Anm. 100). Als geringfügig sieht die FinVerw. ein Vermögen bis zu einem gemeinen Wert (Verkehrswert) von 30 000 DM (bis VZ 1974: 15 000 DM) an (Abschn. 190/67 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1981/84). Das Nds. FG v. 14. 1. 82, EFG S. 467, rkr., sieht in diesen Grenzen eine brauchbare Auslegung des Gesetzes.

**Nicht berücksichtigt werden** nach EStR/LStR aaO

- 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 *kleines Hausgrundstück*, insbesondere ein Familienheim, wenn der Unterhaltsempfänger das Hausgrundstück allein oder zusammen mit Angehörigen, denen es nach seinem Tode weiter als Wohnung dienen soll, ganz oder teilweise bewohnt und dessen Veräußerung nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist.

Mit „*Verschleuderung*“ ist die unwirtschaftliche Verwertung des Vermögens gemeint, zB die Veräußerung von Wertpapieren während einer Baisse oder von Grundstücken in einer Hochzinsphase; unwirtschaftlich ist die Verwertung jedoch dann nicht, wenn der Erlös für die voraussichtliche Lebensdauer des Berechtigten zum Unterhalt ausreicht (s. auch *Palandt/Diederichsen*, BGB, 45. Aufl. 1986, § 1577 Anm. 2 b bb). Ein Hausgrundstück mit einem Verkehrswert über 30 000 DM ist auch dann zu berücksichtigen, wenn es vom Unterhaltsempfänger, aber außerdem von fremden Mietern bewohnt wird (Nds. FG v. 14. 1. 82, EFG S. 467, rkr.).

**Die Wertgrenze von 30 000 DM** ist im übrigen nicht starr anzuwenden, zumal sie unverändert seit 1975 gilt (glA BFH IV 503/52 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 281, betr. in Wertpapieren bestehendes Kindesvermögen, das die Wertgrenze um 2 000 DM überstieg; s. auch RFH v. 6. 3. 41, RStBl. S. 363). Nach BFH IV 503/52 U aaO soll der Stamm des Kindesvermögens möglichst nicht angerührt werden, weil es für eine spätere Existenzgründung unerlässlich sei (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 43). Auch zivilrechtlich muß das minderjährige, unverheiratete Kind die Einkünfte seines Vermögens einsetzen (§ 1602 Abs. 2 BGB) und

braucht das Vermögen selbst nur im Fall der Leistungsunfähigkeit der Eltern anzugreifen (§ 1603 Abs. 2 Satz 2 BGB). Derartige Differenzierungen nach der Person des Unterhaltenen sind uE bei Anwendung des Abs. 1 Satz 2 jedoch im Gesetz nicht vorgesehen und daher unzulässig. Unzumutbar ist die restlose Verwertung des Vermögens; der Unterhaltsempfänger darf eine angemessene Rücklage für Notfälle behalten (FG Nürnberg. v. 29. 11. 56, EFG 1957 S. 277, rkr.).

**Vermögensübertragungen zwischen Unterhaltsempfänger und Stpfl.:** Hat der Unterhaltsempfänger seine Bedürftigkeit dadurch herbeigeführt, daß er sein verwertbares Vermögen dem Stpfl. unentgeltlich übertragen hat, so kann es sich um einen Fall mißbräuchlicher Inanspruchnahme des Abs. 1 handeln, der die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ausschließt (s. auch § 33 Anm. 186); fraglich daher BFH IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33 betr. Darlehensanspruch des Unterhaltsempfängers in der DDR gegen den Stpfl. Dagegen ist bei Vermögensübertragungen des Stpfl. auf Unterhaltsberechtigte uE Satz 2 nicht anzuwenden, wenn diesen Gestaltungen die steuerrechtliche Anerkennung im Bereich der Einkunftserzielung versagt wird, zB wenn bei Schenkungen von Geldbeträgen oder Beteiligungen die Vermögenswerte weiterhin dem Schenker zugerechnet werden. Zur Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Verträgen unter Angehörigen s. auch Anm. 42 aE und Anm. 75.

**Umfang und Dauer der Abzugsbeschränkung:** 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. 82, EFG S. 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; insoweit ist Abs. 4 ebenso anzuwenden, wie wenn der Wert zum Unterhalt eingesetzten Vermögens während eines VZ aufgezehrt ist. Zur Bewertung von Vermögen eines nicht unbeschränkt estpfl. Unterhaltsempfängers s. Anm. 101.

106 Einstweilen frei.

### III. Kürzung des Abzugsbetrags bei eigenen Einkünften oder Bezügen der unterhaltenen Person (Abs. 1 Satz 3)

#### 107 1. Allgemeines zu Abs. 1 Satz 3

Eigene Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person mindern den Abzugsbetrag des Satzes 1, soweit sie den Betrag von 4 500 DM (ab VZ 1986) im Kalenderjahr übersteigen (Abs. 1 Satz 3). Danach werden Unterhaltsaufwendungen nicht mehr begünstigt, wenn der volljährige Unterhaltsempfänger mehr als 9 000 DM und der minderjährige Unterhaltsempfänger mehr als 6 984 DM eigene Einkünfte oder Bezüge hat. Die Vorschrift ist eine typisierende Regelung zur Notwendigkeit von Unterhaltsaufwendungen (s. Anm. 100). Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung s. Anm. 29 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge“. Zur Rechtsentwicklung der Anrechnungsfreigrenzen s. Anm. 118.

**Die Zweckbestimmung** der Einkünfte ist unbeachtlich; Bezüge müssen jedoch zur Bestreitung des Unterhalts und uE auch zur Berufsausbildung bestimmt und geeignet sein (vgl. Anm. 114). Im übrigen kann die Anrechnung von Einkünften oder Bezügen jedoch nicht durch eine Zweckbestimmung der Leistungen umgan-



gen werden, so daß zB Ausbildungskosten auch dann nach Abs. 1 Satz 3 zu mindern sind, wenn die anderen Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers nicht zur Ausbildungsförderung bestimmt sind (FG Münster v. 16. 5. 69, EFG S. 543, rkr.); Gleiches gilt für den umgekehrten Fall.

#### **Verfahrensfragen:**

► *Vorläufige Veranlagung:* 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).

► *Steuergeheimnis:* Bei Mitteilung der Einkünfte oder Bezüge ist das Steuergeheimnis zu beachten: Ist die Steuerermäßigung wegen der Höhe der Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers völlig zu versagen, so ist dies dem Stpfl. ohne Angabe der genauen Beträge mitzuteilen (FG Karlsru. v. 14. 10. 65, EFG 1966 S. 70, rkr.). Die genaue Höhe der Einkünfte oder Bezüge ist jedoch anzugeben, wenn sie zu einer teilweisen Minderung des Abzugsbetrags führen; insoweit dient die Offenbarung uE der Durchführung eines Verfahrens und ist daher nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO befugt (glA OFD Frankf. v. 23. 2. 81, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 8/81; ebenso schon OFD München und Nürnberg., EDStZ 1959 S. 251).

► *Nachweispflicht und Feststellungslast:* s. Anm. 102.

**Die Einkunftsermittlung** folgt den estl. Grundsätzen, da der Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 3 dem estl. Begriff „Einkünfte“ iSd. § 2 entspricht (s. Anm. 112). Zur Ermittlung der Einkünfte und Bezüge im einzelnen Anm. 117.

Einstweilen frei.

108, 109

## **2. Andere Einkünfte oder Bezüge der unterhaltenen Person**

### **a) „Andere“ Einkünfte oder Bezüge**

110

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 (s. im einzelnen unten). Die Formulierung unterscheidet sich von der Fassung des Abs. 2 Satz 2; s. dazu Anm. 220.

**Leistungen des Stpfl.:** Aus dem Wort „andere“ (s.o.) folgt, daß die Aufwendungen des Stpfl., für die er die Steuerermäßigung beantragt, selbst nicht zu einer Kürzung des Freibetrages führen (BFH VI R 148/71 v. 2. 8. 74, BStBl. 1975 S. 139). Aufwendungen des Stpfl., die keine Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 Satz 1 sind, fallen jedoch unter die anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge (BFH VI R 98/77 v. 17. 10. 80, BStBl. 1981 S. 158, betr. Zahlung einer Leibrente neben anderen Unterhaltsleistungen an die Schwiegermutter des Stpfl.); das gleiche gilt für Aufwendungen auf Grund von Verträgen mit dem Unterhaltsempfänger (Arbeits- und Darlehnsverträge).

**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 gemäß Abs. 1 Satz 5 aufzuteilen ist (s. Anm. 150). *Ehegattenunterhalt* ist daher zB nur dann auf die Unterhaltsleistungen der Eltern anzurechnen, wenn der geschiedene oder getrennt lebende Ehegatte den Abzug als Sonderausgabe (Realsplitting) gewählt hat (s. Anm. 31); soweit der StAbzug reicht, sind es „andere“ Einkünfte nach § 22 Nr. 1a, im übrigen „andere“ Bezüge. Wählt der geschiedene Unterhaltsverpflichtete die Steuerermäßigung nach Abs. 1, so entfällt die Anrechnung auf die Unterhaltslei-

stungen der Schwierigereltern und umgekehrt; der Freibetrag ist jedoch nach Satz 5 verhältnismäßig aufzuteilen (s. Anm. 150). Unterhaltsleistungen eines Ehegatten im Rahmen einer intakten Ehe sind „andere“ anrechenbare Bezüge (glA FG Hamburg v. 19. 5. 82, EFG 1983 S. 177, rkr., und FG Rhld.-Pf. v. 7. 4. 86, EFG S. 502, rkr., beide betr. Abs. 2 Satz 2; ferner Abschn. 191 Abs. 6 Satz 4 EStR 1984 betr. Ausbildungsfreibetrag), da sie nicht nach Abs. 1 abziehbar sind (s. Anm. 59), ebenso Unterhaltsleistungen im Rahmen einer auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft (s. Anm. 62). *Andere Bezüge* sind schließlich die nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 für einen Ehegatten geleisteten Berufsausbildungskosten, auch soweit sie die abziehbaren Beträge übersteigen (s. Anm. 32 und 59). Zur Zweckbestimmung der anderen Einkünfte oder Bezüge s. Anm. 107 u. 114.

### 111 b) Einkünfte oder Bezüge „der unterhaltenen Person“

**Grundsatz: Bei mehreren Unterhaltsempfängern getrennte Zurechnung der anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge:** Nur die Einkünfte oder Bezüge, die der Unterhaltsempfänger selbst bezieht, mindern nach dem Wortlaut des Satz 3 den Freibetrag. Es ist daher unzulässig, der unterhaltenen Person Einkünfte oder Bezüge anderer mit ihr in einer Haushaltsgemeinschaft lebender Personen zuzurechnen.

BFH VI 308/60 U v. 28. 4. 61, BStBl. S. 311, betr. Unterhaltsleistung an die geschiedene Frau, die mit ihren berufstätigen Kindern zusammen wohnt: glA Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStR/LStR 1984; s. auch FG Hamb. v. 19. 5. 82, EFG 1983 S. 177, rkr.; wohl aA BFH VI R 123/77 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 340; s. auch Anm. 54 zur Anrechnung von Kindergeldbeträgen auf Unterhaltsleistungen für andere Personen und Anm. 114aE zur Nichtanrechnung von Einkünften des Ehegatten bei intakter Ehe als Bezüge des danach geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten.

**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 Ehegatten nach Auffassung der FinVerw. zusammenzurechnen und jeweils um den anrechnungsfrei bleibenden Betrag zu kürzen. Der übersteigende Betrag ist von dem verdoppelten Höchstbetrag abzusetzen (Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2–4 EStR/LStR 1984). Diese Regelung hat der BFH als dem Gesetz entsprechend gebilligt (VI 207/57 U v. 31. 1. 58, BStBl. S. 108), weil die Ehegatten einander zum Unterhalt verpflichtet sind.

*Stellungnahme:* UE kann diese Ausnahme von der gesetzlichen Regelung in Abs. 1 Satz 3 aus Gründen der Vereinfachung und Mißbrauchsabwehr gerechtfertigt werden. Denn hat einer der Ehegatten hohe eigene Einkünfte oder Bezüge, so ist er dem anderen gegenüber vorrangig unterhaltspflichtig, so daß die gesetzliche (oder sittliche) Unterhaltspflicht des Stpfl. und damit die Zwangsläufigkeit seiner Aufwendungen entfällt (s. Anm. 68). Sind die eigenen Einkünfte oder Bezüge jedoch nicht so umfangreich, daß die Unterhaltsverpflichtung des Stpfl. entfällt, so erspart die Zusammenrechnung eine genaue Ermittlung und Bewertung der dem bedürftigen Ehegatten zugeflossenen Bezüge (zB Sachleistungen), die den Aufwendungen des Stpfl. entgegenzurechnen wären. Eine Aufteilung des Freibetrags ist in diesen Fällen nicht zulässig (s. Anm. 150).

### 112 c) Begriff der Einkünfte

Einkünfte der unterhaltenen Person sind solche iSd. EStG. Dies hat der BFH in neuerer Rspr. zunächst zu dem Begriff „eigene Einkünfte und Bezüge des Kin-

des“ in § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975 vertreten und ist dem auch für den Begriff der Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3 gefolgt.

BFH VI R 257/71 und VI R 24/72 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 143 u. S. 145; VI B 29/74 v. 20. 6. 74, BStBl. S. 682 betr. § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975; BFH VI R 148/71 v. 2. 8. 74, BStBl. 1975 S. 139; VI R 98/77 v. 17. 10. 80, BStBl. 1981 S. 158 betr. § 33a Abs. 1 Satz 3; glA Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 EStR/LStR 1978 ff. Gleiches gilt für den Begriff der Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 2 (BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92 und beiläufig: BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554 betr. anrechenbare Bezüge; s. dazu auch Anm. 216 ff.).

Bei verschiedenen Einkünften und Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) maßgebend, so daß auch *Verluste* zu berücksichtigen sind (glA *Richter*, FR 1982 S. 246). Die Ermittlung der Einkünfte folgt estlichen Grundsätzen (s. Anm. 107 aE).

*Ältere Rspr. des BFH*: Ursprünglich hatte der BFH den Begriff „Einkünfte“ ebenfalls mit den Einkünften der sieben Einkunftsarten des § 2 gleichgestellt (BFH VI 206/56 U v. 22. 3. 57, BStBl. S. 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 zu erfassen (BFH VI 207/57 U v. 31. 1. 58, BStBl. S. 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; glA FG Schl.-Holst. v. 21. 10. 65, EFG 1966 S. 333, rkr.). Die BFH-Entscheidung VI 207/57 U, wonach der Ausdruck „Einkünfte“ oder „Bezüge“ einen Pleonasmus darstelle, ist das seltene Beispiel einer Rspr.-Änderung auf Grund eines obiter dictums. Sie hatte ua. zur Folge, daß Werbungskostenpauschbeträge und andere Abzüge nicht berücksichtigt werden konnten (Abschn. 190 Abs. 3 EStR 1967–1971, aufgehoben durch BdF v. 19. 11. 73, BStBl. I S. 690; aA Hess. FG v. 21. 4. 70, EFG S. 442, rkr.; *Brockhoff*, DStZ 1958 S. 31 u. S. 271).

**Der Relativsatz „die . . . bestimmt oder geeignet sind“** bezieht sich nicht auf „Einkünfte“ (s. Anm. 114). Es ist daher auch ohne Bedeutung, ob die Einkünfte verfügbar sind (BFH VI R 8/71 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 142; VI B 29/74, v. 20. 6. 74, BStBl. S. 682) oder ob sie in einem Zeitraum bezogen wurden, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorlagen (BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92, betr. Ausbildungsfreibetrag; s. Anm. 217). Denn unter dem Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 3 sind die Jahreseinkünfte des Unterhaltsempfängers zu verstehen (BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713 beiläufig), so daß auch die Einkünfte anzurechnen sind, die nach Wegfall der Bedürftigkeit noch im gleichen VZ bezogen werden (BFH VI R 53/79 aaO; aA FG Düss. v. 31. 1. 80, EFG 1981 S. 90, rkr., betr. Gewinnerzielung durch Unterhaltsempfänger am Jahresende). S. dazu Anm. 385 und zur Rechtslage ab VZ 1986 Anm. 386–388 betr. Abs. 4 Satz 2.

#### **Einzelfälle:**

► *Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 3* sind daher zB vermögenswirksame Leistungen nach dem 3. VermBG, unabhängig davon, ob es sich um Leistungen des Arbeitgebers nach § 3 oder um vermögenswirksam angelegte Lohnanteile nach § 4 des 3. VermBG handelt (BFH VI B 29/74 aaO; aA Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 Satz 7 EStR/LStR 1981/84 „Bezüge“), der Ertragsanteil von Leibrenten, während der Kapitalanteil zu den Bezügen gehört (BFH VI R 98/77 v. 17. 10. 80, BStBl. 1981 S. 158), der pauschal versteuerte Arbeitslohn (FG Ba.-Württ. v. 4. 6. 85, EFG S. 506, nrkr., ebenso Unterhaltsleistungen des geschiedenen Ehegatten, wenn und soweit er das Wahlrecht auf Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen hat; die den Sonderausgabenabzug übersteigenden Beträge sind „Bezüge“ iSd. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 110). Im übrigen sind Einkünfte des geschiedenen Ehegatten stets anzurechnen, wenn der unterhaltsverpflichtete Ehegatte die Steuerermäßigung nach Abs. 1 wählt (BFH VI 203/60 v. 18. 11. 60, StRK EStG § 33a R. 29; VI 192/61 v. 28. 6. 63, StRK EStG § 33a R. 66).

► *Keine „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 3, wohl aber „Bezüge“ sind* zB Gewinnanteile eines Unterhaltsempfängers, die auf Grund eines DBA steuerfrei sind (FG Ba.-Württ. v. 27. 3. 80, EFG S. 395, nrkr., betr. Beteiligung an österr. KG). Zur Ermittlung der Einkünfte s. Anm. 117.

#### 113 d) Begriff der Bezüge

Bezüge sind solche Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung 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 VI R 257/71 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 143, betr. § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975; VI R 43/71 v. 1. 3. 74, BStBl. S. 339 und VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805, betr. § 33a Abs. 1 Satz 3; ferner BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554 betr. § 33a Abs. 2 Satz 2.

**Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 sind** zB die Gewinnanteile eines Unterhaltsempfängers, die auf Grund eines DBA steuerfrei bleiben (FG Ba.-Württ. v. 27. 3. 80, EFG S. 395, nrkr., betr. Beteiligung an österr. KG); Investitionszulagen, die nach § 5 Abs. 2 InvZulG idF v. 4. 6. 82 (BGBl. I S. 646) nicht zu den Einkünften iSd. EStG gehören; ebenso die Zulagen für Arbeitnehmer in Westberlin nach § 28 Abs. 1 BerlinFG, die keine stpfl. Einnahmen iSd. EStG sind (vgl. Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 EStR/LStR 1984), schließlich auch die nach § 19a Abs. 1 Satz 1 steuerfrei bleibenden Vermögensbeteiligungen (s. jedoch Anm. 114aE). Zu den Bezügen gehören ferner der Kapitalanteil einer Leibrente, der über den nicht um die Werbungskosten gekürzten Ertragsanteil hinausgeht (BFH VI R 98/77 v. 17. 10. 80, BStBl. 1981 S. 158, gegen FG Münster v. 28. 2. 77, EFG S. 429; glA Nieders. FG v. 16. 5. 80, EFG S. 503, best. BFH VI R 128/80 v. 19. 8. 83, nv.; Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 Satz 5 EStR/LStR 1981/84); die den Sonderausgabenabzug übersteigenden Unterhaltsleistungen des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, der das Realsplitting gewählt hat; soweit der Ehegatte nur den Abzug nach § 33a Abs. 1 beantragt hat, sind die Unterhaltsleistungen keine „anderen“ Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 110), nehmen jedoch an der Aufteilung nach Abs. 1 Satz 5 teil (s. Anm. 150). Zu Unterhaltsleistungen eines Ehegatten in intakter Ehe und Berufsausbildungskosten als „andere“ Bezüge s. Anm. 110.

Bezüge sind ferner Unterhaltsbeiträge des Sozialamts ohne Rückzahlungsverpflichtung (BFH VI R 148/71 v. 2. 8. 74, BStBl. 1975 S. 139; EStR/LStR aaO; s. aber FG Berlin v. 25. 1. 83, EFG S. 613, nrkr., und Anm. 114), Wohngeld (FG Hamb. v. 19. 5. 82, EFG 1983 S. 177, rkr.), die nach §§ 29–33 BVG gezahlten Grund- und Ausgleichsrenten (BdF v. 18. 4. 85, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 109 = FR 1985 S. 297 = BB 1985 S. 1048) und bei Wehrpflichtigen der Wehrsold, die Sachbezüge und das Weihnachtsgeld (BFH VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805; s. auch Anm. 450 „Wehrpflichtige“).

**Keine Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 sind** die steuerfrei bleibenden Teile von Versorgungsbezügen (§ 19 Abs. 2), der Weihnachtsfreibetrag (§ 19 Abs. 3) und der Arbeitnehmer-Freibetrag (§ 19 Abs. 4) sowie der Sparerfreibetrag, da sie bereits im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfaßt werden (BFH IV R 187/74 v. 5. 8. 77, BStBl. S. 832; Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 Satz 7 EStR/LStR 1981/84; aA noch Abschn. 67 Abs. 3 Nr. 1 Satz 5 LStR 1978; dazu BdF v. 8. 12. 77, BStBl. I S. 737; s. auch Anm. 117); gleiches muß auch für die anderen mit der Einkunftsermittlung zusammenhängenden Freibeträge gelten, zB Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3) und für freie Berufstätigkeit (§ 18 Abs. 4). Keine anrechenbaren Bezüge sind auch solche, die nicht zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind (s. Anm. 114).

## e) „Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“

**Bedeutung des Relativsatzes:** Da Bezüge als nicht steuerbare oder steuerbefreite Einnahmen oft zweckgebunden zufließen, war es nach BFH VI R 257/71 aaO vom Standpunkt des Gesetzgebers folgerichtig, sie nur dann zu berücksichtigen, wenn sie zur Bestreitung des Unterhalts (oder der Berufsausbildung) auch tatsächlich geeignet sind; zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind daher nur solche Einnahmen, die „ihrer Art nach unter den Begriff der Bezüge fallen“ (BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554, betr. Abs. 2 Satz 2); s. auch unten „Geltungsbereich“. Der Relativsatz trifft danach keine Regelung zur Verfügbarkeit der Bezüge, so daß bis zum VZ 1985 einschließl. auch die Bezüge anzurechnen sind, die außerhalb des Bedürftigkeits- oder Ausbildungszeitraums, aber im gleichen VZ geleistet werden (s. Anm. 385). Zur Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 386–388 betr. Abs. 4 Satz 2.

**Geltungsbereich des Relativsatzes:**

► *Keine Geltung für „Einkünfte“:* Der Satz „die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind“ bezieht sich nicht auf den Begriff der „Einkünfte“, sondern allein auf den Begriff der „Bezüge“.

BFH VI R 257/71 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 143; VI R 43/71 v. 1. 3. 74, BStBl. S. 339; VI B 29/74 v. 20. 6. 74, BStBl. S. 682; IV R 187/74 v. 5. 8. 77, BStBl. S. 832.

► *Geltung für „Bezüge“:* Anders als die Einkünfte der unterhaltenen Person sind ihre Bezüge nur dann anzurechnen, wenn sie zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind.

BFH VI R 257/71 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 143; VI R 43/71 v. 1. 3. 74, BStBl. S. 339; VI B 29/74 v. 20. 6. 74, BStBl. S. 682; IV R 187/74 v. 5. 8. 77, BStBl. S. 832. Zur älteren Rechtsauff. des BFH s. Anm. 112.

UE umfaßt der einschränkende Relativsatz auch die zur Bestreitung der *Berufsausbildung* bestimmten oder geeigneten Bezüge, denn der Begriff Unterhalt umfaßt auch die Berufsausbildung (s. Anm. 37 u. 45); die Fassung des Abs. 2 Satz 2 ist insoweit genauer (vgl. Anm. 219). Nach Auffassung des FG Berlin v. 25. 1. 83, EFG S. 613, nrkr., sind nur solche Bezüge anzurechnen, die den typischen, üblichen Lebensbedarf der unterhaltenen Person decken sollen (glA Hess. FG v. 30. 5. 85, EFG S. 505, rkr.). UE zutreffend und im Ergebnis übereinstimmend mit der Meinung der FinVerw. zur Nichtberücksichtigung bestimmter Bezüge, die einen Sonderbedarf abgelten (s. unten).

**Anwendungsfälle des Relativsatzes:**

► *„Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ sind* die nach § 3 Nr. 7 steuerfreien Unterhaltshilfen (BFH VI 206/56 U v. 22. 3. 57, BStBl. S. 228) und die Entschädigungsrenten nach dem LAG (BFH VI R 43/71 v. 1. 3. 74, BStBl. S. 339, mit Anm. HFR 1974 S. 239); auch der nicht steuerbare Kapitalanteil einer Angestelltenrente (BFH VI 207/57 U v. 31. 1. 58, BStBl. S. 108) und Unterhaltsbeiträge des Sozialamts, soweit auf Rückgriff verzichtet wurde (BFH VI R 148/71 v. 2. 8. 74, BStBl. 1975 S. 139), ebenso Schadensersatzleistungen in Form von Abfindungen oder Renten (s. auch Anm. 37 betr. Aufwendungscharakter derartiger Leistungen).

S. auch FG Hann. v. 23. 9. 55, EDStZ 1956 S. 34, rkr., und FG Stuttg. v. 13. 11. 56, EFG 1957 S. 127, rkr., betr. Versorgungsrenten Kriegsbeschädigter oder Kriegshinterbliebener; FG Münster v. 24. 9. 59, EFG 1960 S. 99, rkr., betr. Sterbegeld nach beamtenrechtlichen Grundsätzen; FG Schl.-Holst. v. 21. 10. 65, EFG 1966 S. 333, rkr., betr. Sozialversicherungs-Witwenrente; Hess. FG v. 30. 5. 85, EFG S. 505, rkr., betr. Zuschuß zum Krankenversicherungsbeitrag eines Rentners. Ferner die zu Anm. 113 aufgeführten Bezüge.

► *Nicht „zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ sind* bestimmte zweckgebundene Bezüge; nicht zu einer Anrechnung nach Abs. 1 Satz 3 führen daher Leistungen

- ▷ *nach dem BSHG*: Krankenhilfe (§ 37 BSHG), Pflegegeld (§ 69 Abs. 2 BSHG) und Mehrbedarfzuschläge nach § 23 Abs. 1 BSHG (FG Berlin v. 25. 1. 83, EFG S. 613, nrkr.), ferner die Hilfe zur Familienplanung (§ 37 b BSHG), die Hilfe für werdende Mütter und Wöchnerinnen (§ 38 BSHG), ausgenommen das Mutterschaftsgeld (§ 38 Abs. 2 Nr. 5 BSHG); die Beihilfe zur Haltung von Ersatzkräften im Haushalt (§ 56 BSHG), die Blindenhilfe (§ 67 BSHG) sowie Geldleistungen im Rahmen der Hilfe zur Weiterführung des Haushalts nach § 70 iVm. § 69 BSHG (OFD Hannover v. 22. 2. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 79 zu 2; ähnlich auch OFD Frankf. v. 23. 2. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 70);
- ▷ *nach dem BVG*: Der Unterhaltsbeitrag für einen Führhund (§ 14 BVG), der Pauschbetrag für erhöhten Kleider- und Wäscheverschleiß (§ 15 BVG), die Pflegezulage (§ 35 BVG) und das Bestattungsgeld (§§ 36, 53 BVG); anzurechnen ist dagegen die Beschädigtenrente (§§ 29–34 BVG), die der Bestreitung des Lebensunterhalts dient (BdF v. 18. 4. 85, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 109 = FR 1985 S. 297 = B 1985 S. 1001 = BB 1985 S. 1048; ebenso schon OFD Frankf. v. 23. 2. 81 und OFD Hannover v. 22. 2. 82 aaO);
- ▷ *nach dem Ges. über die Errichtung einer Stiftung „Hilfswerk für behinderte Kinder“ (StHG) v. 17. 12. 71 (BGBl. I S. 2018)*: Die sog. „Contergan-Renten“, Leistungen an die Geschädigten nach §§ 12 ff. StHG sind nicht als Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 anzusehen, weil sie „den Charakter eines Äquivalentes für Einbußen an Lebenschancen“ haben (BdF v. 5. 3. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 62 = DStR 1980 S. 230, und Länder-Erl., FR 1980 S. 196 = BB 1980 S. 713; OFD Hannover v. 22. 2. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 79 zu 3).

*Stellungnahme*: UE sind auch Bezüge, die der Vermögensbildung dienen (§ 19 a oder § 28 Abs. 1 BerlinFG; s. Anm. 113), „ihrer Art nach“ nicht zur Bestreitung des Lebensunterhalts bestimmt und geeignet (BFH VI R 314/70 v. 10. 11. 72, BStBl. 1973 S. 147; aA Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 Satz 7 EStR/LSStR 1981/84); aus dem gleichen Grunde kann im Jahr der Scheidung oder Trennung nicht ein Anteil der Einkünfte aus der Zeit der intakten Ehe bei dem unterhaltenen Ehegatten als Bezüge zu berücksichtigen sein (im Ergebnis glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 52; *Horlemann*, StWa. 1983 S. 174).

115, 116 Einstweilen frei.

### 3. Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person auf den Höchstbetrag

#### 117 a) Ermittlung der Einkünfte und Bezüge

**Ermittlung der Einkünfte**: Da der Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 1 Satz 3 dem estl. Begriff „Einkünfte“ nach § 2 entspricht, sind bei Anrechnung der Einkünfte auch alle Einkunftsermittlungsvorschriften zu berücksichtigen. So sind Betriebsausgaben und Werbungskosten ebenso wie Werbungskosten-Pauschbeträge nach § 9 a, ferner die Freibeträge des § 19 Abs. 2–4 und § 20 Abs. 4 (Sparer-Freibetrag), § 13 Abs. 3 sowie § 18 Abs. 4 ebenso abzusetzen wie Sonderabschreibungen; das gilt auch für den pauschal versteuerten Arbeitslohn (FG Ba.-Württ. v. 4. 6. 85, EFG S. 506, nrkr.; nicht jedoch SA und agB (BFH VI R 257/71 und VI R 24/72 v. 8. 11. 72, BStBl. 1973 S. 143 und S. 145), oder ein Verlustabzug nach § 10 d. Ergibt sich bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein Verlust, so entspricht es dem Zweck des Abs. 1 Satz 3, daß dieser etwa vorhandene anrechenbare Bezüge mindert.

**Ermittlung der Bezüge**: Aus Vereinfachungsgründen sind insgesamt 360 DM im Kalenderjahr abzuziehen, sofern nicht höhere Aufwendungen, die in wirt-

schaftlichem Zusammenhang mit den entsprechenden Einnahmen stehen, nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden (Abschn. 190/67 Abs. 3 Satz 10 EStR/LStR 1981/84). Der Abzug dieses Unkostenpauschbetrages ist nur zulässig, wenn auch Bezüge von mindestens 360 DM anzurechnen sind (OFD Bremen v. 16. 3. 78, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 45). Der Nachweis höherer Aufwendungen 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 (glA v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002); die Anrechnungsgrenze ist ggf. nach Abs. 1 Satz 4 zu kürzen (s. Anm. 120–148).

**Bewertung von Sachleistungen:** Soweit Einkünfte oder Bezüge nicht in 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; § 3 Abs. 2 LStDV), so sind diese maßgebend (BFH VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805 betr. Unterhaltsleistungen für einen Wehrpflichtigen; s. auch Anm. 450 „*Wehrpflichtige*“).

Zur Ermittlung der Einkünfte und Bezüge bei in Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten s. Anm. 111 (vgl. auch das Berechnungsbeispiel in Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 EStR/LStR 1981/84). Zur zeitanteiligen Anrechnung von Einkünften und Bezügen bis zum VZ 1985 einschließl. s. Anm. 385 und ab VZ 1986 s. Anm. 386–388. Zur Kürzung der anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge nicht unbeschränkt estpfl. Unterhaltsempfänger s. Anm. 120–148.

#### b) Anrechnung auf den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 1

118

**Reihenfolge der Anrechnung:** Eigene Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers können auch die Notwendigkeit besonderer nach § 33 zu berücksichtigender Aufwendungen berühren (s. § 33 Anm. 196). Fallen daher Unterhaltsleistungen sowohl unter § 33a Abs. 1 als auch unter § 33 (zB Ausbildungskosten und damit zusammenhängende Prozeßkosten, vgl. Anm. 50), so sind eigene Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers zunächst auf den Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 (oder Abs. 2) und im übrigen auf den nach § 33 abziehbaren Betrag anzurechnen (FG Berlin v. 17. 2. 66, EFG S. 373, rkr., betr. Anrechnung einer Rente; glA wohl auch *Siebel*, BB 1985 S. 781).

**Anrechnungsfreier Betrag:** Anzurechnen sind Einkünfte und Bezüge nur, wenn sie einen bestimmten Betrag übersteigen. Dieser Betrag wurde im Laufe der Zeit erhöht:

bis VZ 1974	1 200 DM,
VZ 1975–1978	3 600 DM,
VZ 1979–1985	4 200 DM,
ab VZ 1986	4 500 DM.

**Durchführung der Anrechnung:** Die Höchstbeträge von 4 500 DM und 2 484 DM vermindern sich um den Betrag, um den die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge die Anrechnungsgrenze von 4 500 DM übersteigen. Ein Abzugsbetrag entfällt daher, wenn die unterstützte Person über 18 Jahre Einkünfte und Bezüge von 9 000 DM und der minderjährige Unterhaltsempfänger Einkünfte und Bezüge von 6 984 DM hat. Nach dem Gesetzeswortlaut mindert sich nur der *Höchstbetrag*, nicht ein etwa in Betracht kommender geringerer Abzugsbetrag. Höchstbetrag und Anrechnungsgrenze sind jedoch ggf. nach Abs. 1 Sätze 4 und 5 zu kürzen.

Einstweilen frei.

119

## E. Aufwendungen für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Unterhaltsempfänger (Abs. 1 Satz 4)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4

**Schrifttum:** *Lukas*, Unterhalt von Familienangehörigen im Ausland, DStR 1977 S. 183; *Stolz*, Steuerrechtl. Fragen bei Unterhaltszahlungen ins Ausland an den verschiedenen Ehegatten, FR 1978 S. 187; *H. Schwarz*, Unterhalt von Angehörigen im Ausland, IWB 3 Gr. 6 S. 205 (10. 4. 78); *v. Bornhaupt*, Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern an im Ausland lebende Angehörige, BB 1978 S. 1002; *George*, Unterhaltszahlungen von Gastarbeitern an Angehörige im Ausland, BStA 1978 S. 334; *Nissen*, Unterstützungsleistungen von Gastarbeitern an ihre Angehörigen im Ausland, DStZ 1978 S. 364; *Luig*, Unterhaltsleistung türkischer Gastarbeiter, Stbg. 1979 S. 18; *Stephani*, Unterstützung von Angehörigen im Ausland durch im Inland beschäftigte ausländische Arbeitnehmer, StWa. 1980 S. 7; *Bopp/Oepen*, Zur estrechtl. Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen ausländ. Arbeitnehmer an ihre im Heimatland verbliebenen Ehegatten – eine kritische Betrachtung zum „Gastarbeiter“-Urteil des BFH v. 22. 6. 79 VI R 85/76, DStR 1980 S. 183; *Völkel*, Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern an ihre Angehörigen im Ausland, b+p 1980 S. 8; *ders.*, b+p 1982 S. 192; *H. Schmidt*, Unterstützung von Angehörigen im Ausland, LSW Gr. 5, 873; *Petzelies/Starke*, Unterhaltsaufwendungen für Angehörige im Ausland – Berechnungsschema, StLex. 3, 33a–33b, S. 45 (6/1983); *Hein*, Besteuerungsprobleme im Falle der Doppelbesteuerung, DStZ 1983 S. 339; *Bertram*, Einkommensbesteuerung von Angestellten ausländischer Arbeitgeber in Deutschland, B 1983 S. 2438; *Reinbart*, Zur Opfergrenze bei Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 EStG, FR 1985 S. 348; *Heinicke*, Ausländische Arbeitnehmer, LSW Gr. 4/32 b S. 1 (7. 10. 86); *Baum*, Zweifelsfragen zur stl. Behandlung der Aufwendungen für dopp. Haushaltsführung, den Unterhalt von Angehörigen im Ausland und der Berufsausbildung im Ausland, B 1983 S. 2438; *Reinbart*, Zur Opfergrenze bei Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 EStG, FR 1985 S. 348; *Heinicke*, Ausländische Arbeitnehmer, LSW Gr. 4/32 b S. 1 (7. 10. 86); *Rittstieg*, Ziele und Instrumente der Ausländerpolitik, Recht und Politik 1986 S. 137. S. auch das Schrifttum vor Anm. 52 betr. Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger.

#### **Anmerkungen zur Rechtsprechung:**

Zu BFH VI R 170/76, VI R 123/77, VI R 193/74 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338, 340, 342; *Lukas*, DStR 1978 S. 503; *Nissen*, RWP 1978 S. 965; *o. V.*, HFR 1978 S. 276; zu BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; *Nissen*, RWP 1979 S. 1025; *Schick*, StRK-Anm. EStG § 33a R. 147; zu BFH VI R 75/80 v. 5. 9. 80, BStBl. 1981 S. 31; *Nissen*, RWP 1981 S. 117; *o. V.*, HFR 1981 S. 74; zu BFH VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319; *Nissen*, RWP 1981 S. 330; *Söffing*, FR 1981 S. 152; *v. Wallis*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 10; zu BFH VI R 266/80, VI R 18/81, VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 772, 774, 776; *Nissen*, RWP SG 1.3 S. 256; *o. V.*, HFR 1982 S. 512 u. S. 515; *o. V.*, b+p 1983 S. 90; zu BFH VI R 24/81 u. VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 522; *Jakob*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 25; *Kratzer*, IWF 3 Gr. 6 S. 301 (26. 11. 84); *Nissen*, RWP SG 1.3 S. 909 u. 911; *o. V.*, HFR 1984 S. 279 u. 281; *o. V.*, BB 1984 S. 898.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 5 EStR/LStR 1981/84 iVm. den BdF-Schreiben zur Ländergruppeneinteilung s. Anm. 131. BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744; v. 27. 7. 84, BStBl. I S. 402 und v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117; ferner ausführlich OFD Köln v. 30. 5. 86 StEK EStG § 9 Nr. 416, jeweils betr. doppelte Haushaltsführung und Unterhalt von Angehörigen im Ausland. Ferner die zu den einzelnen Anmerkungen zitierten Verwaltungsanordnungen.

### 120 1. Überblick zu Abs. 1 Satz 4

Abs. 1 Satz 4 trifft eine Sonderregelung für Unterhaltsleistungen an nicht unbeschränkt estpfl. Personen. Danach ist die Frage, ob sich der Stpfl. den Unterhaltsleistungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, nach inländischen Maßstäben zu beurteilen (zweiter Halbsatz), während die



ausländischen Verhältnisse bei der Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen zugrunde zu legen sind (erster Halbsatz).

**Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 (nicht unbeschränkt estpfl. Unterhaltsempfänger):** Satz 4 greift nur bei Unterhaltsleistungen an Personen ein, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, also mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nur beschränkt oder gar nicht estpfl. sind; regelmäßig wird es sich also um Angehörige im Ausland handeln. Satz 4 betrifft in erster Linie Gastarbeiter und Asylbewerber, deren Familien im Heimatland verblieben sind. Zu den Ausnahmen s. Anm. 130 „*Unterhaltsempfänger*“.

**Die besonderen Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4:**

► *Beurteilung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Unterhaltsleistungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person* (Abs. 1 Satz 4, erster Halbsatz):

- Nicht notwendig sind Unterhaltsleistungen, wenn die unterstützte Person über ein landesübliches Einkommen verfügt.
- Nicht angemessen sind Unterhaltsleistungen, soweit sie der unterstützten Person ein mehr als landesübliches Einkommen verschaffen (*Bals*, BB 1979 S. 210). Maßstab ist das Existenzminimum im Wohnsitzstaat des Empfängers (s. Anm. 108).

► *Keine Überschreitung der sich nach Abs. 1 Sätzen 1 bis 3 ergebenden Höchstbeträge:* s. Anm. 135.

► *Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach inländischen Maßstäben:* Ob ein rechtlicher, tatsächlicher oder sittlicher Zwang für den Stpfl. zur Unterstützung der unterhaltenen Person besteht, beurteilt sich nach inländischen Maßstäben (Satz 4, zweiter Halbsatz iVm. § 33 Abs. 2). So kann zB eine gesetzliche Unterhaltspflicht gegenüber einem Angehörigen nur dann berücksichtigt werden, wenn sie auch nach inländischem Recht bestehen würde. Dasselbe gilt für Unterhaltsleistungen aus sittlichen Gründen; diese müssen auch nach den in Deutschland geltenden ethischen Grundanschauungen im konkreten Einzelfall anzuerkennen sein.

## 2. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 4

### a) Rechtslage bis einschließlich VZ 1978

121

**Verwaltungsanordnungen und Rspr. der FG:** Die Rechtslage zu Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern wurde zunächst vorwiegend durch umfangreiche Verwaltungsanordnungen und einzelne FG-Urteile bestimmt, so daß für das Bundesgebiet und Westberlin keine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet war (grundlegend v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002).

Diese Verwaltungsanordnungen regelten zugleich die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ausländischer Arbeitnehmer für doppelte Haushaltsführung (zB OFD München v. 17. 12. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 36).

► *Zwangsläufigkeit:* Die Beurteilung der Unterhaltspflicht ist nach ausländischen Maßstäben (Heimatrecht) vorzunehmen (FG Münster v. 13. 3. 69, EFG S. 493, rkr., betr. gesetzliche Unterhaltspflicht eines Italieners gegenüber seinen Geschwistern; glA OFD Düss. v. 21. 1. 76, FR 1976 S. 118 = B 1976 S. 943 zu 3.3; v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1006; aA FG Düss. v. 29. 11. 71, EFG 1972 S. 122, rkr., betr. spanischen Gastarbeiter; s. auch FG Berlin v. 18. 10. 74, EFG 1975 S. 113, rkr., v. 18. 10. 74, EFG 1975 S. 114, rkr. u. v. 24. 9. 76, EFG 1977 S. 171; FG Hamb. v. 21. 7. 76, EFG S. 600, rkr.; glA OFD München v. 17. 12. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 36 zu A 2 und *Lukas*, DStR 1977 S. 183). Nach Einführung des Abs. 1 Satz 4 haben verschiedene FG diese Regelung als Klarstellung aufgefaßt und daher auch schon für VZ vor 1979 inländische Maßstäbe angelegt: FG Berlin

v. 8. 6. 79, EFG 1980 S. 21, rkr.; FG München v. 19. 6. 80, EFG S. 550, bestat. aus anderen Gründen; FG Hamb. v. 13. 2. 81, EFG S. 294, rkr. (uE abzulehnen, s. auch Anm. 66 u. 123; ferner § 33 Anm. 178). *Vermittelnd* BFH VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 527, wonach grundsätzl. Heimatrecht und ausländische Wertvorstellungen maßgebend sind, stl. jedoch nicht mehr an Aufwendungen zu berücksichtigen ist, als nach inländischem Recht und inländischen Wertvorstellungen abziehbar wäre.

► *Notwendigkeit und Angemessenheit*: Eine prozentuale Kürzung des Höchstbetrages, wie sie Satz 4 erster Halbsatz iVm. der Ländergruppeneinteilung vorsieht, wurde von der FinVerw. allgemein nicht vorgenommen. Allerdings führte die Anwendung der sog. Obergrenze häufig zu einer Kürzung des Abzugsbetrages (s. Anm. 134). Vielfach wurde die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen verneint, weil das Existenzminimum der Unterhaltsempfänger nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates gesichert schien.

FG Berlin v. 18. 10. 74, EFG 1975 S. 113, rkr. (EFG 1978 S. 414); v. 30. 4. 76, EFG S. 604, rkr.; u. v. 10. 8. 76, EFG 1977 S. 368, rkr.; FG Hamb. v. 26. 8. 77, EFG 1978 S. 121, bestat.; FG Berlin v. 5. 10. 79, EFG 1980 S. 184, rkr.; glA BFH VIR 123/77 u. VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 340 u. 342; ausdrücklich dagegen: FG Düss./Köln v. 20. 12. 78, EFG 1979 S. 232, aufgeh. BFH VI R 23/79 v. 3. 12. 82 nv. (EFG 1984 S. 1); gegen eine pauschale Kürzung des Höchstbetrages auch: FG Düss. v. 15. 2. 73, EFG S. 213, rkr.; FG Berlin v. 2. 9. 76, EFG 1977 S. 172, aufgeh. durch BFH VI R 170/76 aaO.

*Einzelne FG* haben die auf Abs. 1 Satz 4 beruhende Ländergruppeneinteilung auch bereits auf VZ vor 1979 angewendet (FG München v. 19. 6. 80, EFG S. 552, rkr.; Hess. FG v. 2. 6. 81, EFG S. 567, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 10. 6. 81, EFG 1982 S. 189, rkr.), eigene Ermittlungen zur Bestimmung der Lebenshaltungskosten angestellt (FG Hamb. v. 14. 6. 79, EFG S. 601, rkr.) oder den abzugsfähigen Betrag geschätzt (FG Berlin v. 23. 7. 73, EFG S. 589, rkr.). *Der BFH* hat schließlich die Anwendung der *Ländergruppeneinteilung* auf die Verhältnisse in der *Türkei für das Jahr 1975* (VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776, betr. Pro-Kopf-Aufteilung; dazu auch Anm. 53) und auf die Verhältnisse in *Spanien für 1976* (VI R 257/80 v. 30. 7. 82, BStBl. S. 779) als bindende Tatsachenfeststellung des FG anerkannt.

**Grundsatzentscheidungen des BFH** (VI R 193/74, VI R 123/77, VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338, 340, 342): Die Freibeträge nach § 33a Abs. 1 können nicht gewährt werden, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Zuwendungsempfängers ausreichen, um ihm unter Berücksichtigung der Lebensverhältnisse im Ausland sein Existenzminimum zu sichern; in diesem Falle fehlt es an der Notwendigkeit der Zuwendungen iSd. § 33 Abs. 2. Andernfalls würden nach Auffassung des BFH (VI R 170/76 aaO) ArbN mit Angehörigen im Inland stl. schlechter gestellt werden als unbeschränkt stpfl. Gastarbeiter mit Angehörigen im Ausland (vgl. v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002).

**Keine Übergangsregelung der FinVerw.:** Auf die Grundsatzentscheidungen des BFH (VI R 193/74, VI R 170/76, VI R 123/77 aaO) erließ die FinVerw. keine Übergangsregelung. Im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung sah die FinVerw. (zB OFD Bremen v. 14. 12. 78 u. OFD Karlsr. v. 22. 1. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 50 u. 52) *für den VZ 1978* grundsätzlich die Kürzung der in Abs. 1 enthaltenen Beträge um zwei Drittel vor; für Griechen, Jugoslawen und Spanier wurde diese  $\frac{2}{3}$ -Kürzung später wieder zurückgenommen und die Höchstbeträge für das Jahr 1978 nur zu einem Drittel gemindert (OFD Karlsr. v. 22. 11. 79, StEK EStG § 33a Nr. 57).

*Für das LStErmäßigungsverfahren 1979* sah die FinVerw. zunächst ebenfalls allgemein eine Kürzung um zwei Drittel des Höchstbetrags (auf 1 200 DM) und des Anrechnungsfreibetrags (auf 1 400 DM) vor, wovon die EG-Staaten, Österreich und die Schweiz jedoch ausgenommen waren (BdF v. 8. 11. 78, FR 1978 S. 557 = EDStZ 1978 S. 380 = DStR 1979 S. 81

= BB 1978 S. 1602). Dieser Erlaß wurde später durch BdF-Schreiben v. 26. 10. 79 (BStBl. I S. 622 zu 3) wieder aufgehoben.

Nach BdF v. 26. 10. 79 (BStBl. I S. 622) bestehen keine Bedenken, die Ländergruppeneinteilung auf alle nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen vor 1979 anzuwenden, soweit sie sich zugunsten des Stpfl. auswirkt.

### b) Rechtslage ab VZ 1979

122

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 475) wurde in Abs. 1 mit Wirkung vom VZ 1979 Satz 4 (§ 52 Abs. 1 EStG 1979) eingefügt. Dabei wurden die von der Rspr. des BFH entwickelten Rechtsgrundsätze (s. Anm. 121) im ersten Halbsatz übernommen (s. Anm. 123).

### 3. Bedeutung des Abs. 1 Satz 4

123

**Steuersystematische Bedeutung:** Die Neuregelung übernimmt die vom BFH (VI R 193/74, VI R 123/77, VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338, 340, 342) entwickelten Grundsätze für die Anwendung des Freibetrags nach § 33a Abs. 1 (BTDrucks. 8/2118 S. 63). Insoweit – nämlich nur hinsichtlich Satz 4, erster Halbsatz – hat die Regelung klarstellenden Charakter (wohl glA BFH VI R 257/80 v. 30. 7. 82, BStBl. S. 779); Satz 4, zweiter Halbs. hat uE dagegen rechtsbegründende (konstitutive) Wirkung (s. Anm. 66 u. 121). Während Satz 4, 1. Halbs. von Anfang an im Entw. des StÄndG 1979 enthalten war (vgl. BTDrucks. 8/2118 S. 6), wurde Satz 4, 2. Halbs. erst auf Empfehlung des Finanzausschusses eingefügt, „um noch besser auszudrücken, welche vom BFH entwickelten Grundsätze bestätigt werden sollen“ (BTDrucks. 8/2201 S. 9). Obwohl die Begründung den klarstellenden Charakter auch des Satzes 4, 2. Halbs. betont, handelt es sich um eine konstitutive Regelung, denn der BFH hat in seinen Grundsatzentscheidungen (VI R 193/74, VI R 123/77 und VI R 170/76 aaO) die Frage nicht erörtert, ob die Zwangsläufigkeit nach inländischen oder ausländischen Maßstäben zu beurteilen sei; dazu hat erst BFH VI R 244/80 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 527 Stellung genommen.

**Rechts- und steuerpolitische Bedeutung:** Satz 4 ist uE eine ausgewogene Regelung, die iVm. der Ländergruppeneinteilung Rechtssicherheit schafft und eine gleichmäßige stl. Behandlung der Ausländer in der Bundesrepublik auch im Verhältnis zu deutschen Stpfl. gewährleistet. Insoweit kann die Regelung als Teil der deutschen Ausländerpolitik angesehen werden. Nachdem in der ersten Phase der Ausländerpolitik (sog. Anwerbeperiode von 1955 bis 1973) estl. Probleme im Zusammenhang mit Gastarbeitern kaum bekannt wurden (s. hier die Kommentierung in Lfg. 103 vom Mai 1973, Anm. 7a [4]), traten in der zweiten Phase (Konsolidierungs- oder Familiennachzugsperiode von 1973 bis 1981) eine Vielzahl von Problemfällen auf, die erste Verwaltungsregelungen zur Behandlung der Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und für den Unterhalt Angehöriger im Ausland erforderlich machten (vgl. zB OFD Köln v. 21. 1. 76, StEK EStG § 9 Nr. 147) und die verstärkt auch die FG beschäftigten (s. Anm. 121). Satz 4 – gegen Ende der zweiten Phase der Ausländerpolitik in das EStG eingefügt – wird auch künftig von Bedeutung sein. Nachdem etwa seit 1981 die dritte Periode der Ausländerpolitik durch Zuzugsbegrenzung und Rückkehrförderung gekennzeichnet ist und mit einer restriktiveren Asylpolitik einhergeht, werden weiterhin Unterhaltsleistungen an Angehörige im Ausland geltend gemacht werden (zur Ausländerpolitik vgl. *Rittstieg*, Ziele und Instrumente der Ausländerpolitik, Recht und Politik 1986 S. 137).

## 124 4. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 4

**Persönlicher Geltungsbereich:** Er beschränkt sich nicht auf Stpfl., die ausländ. ArbN sind; die Regelung hat ihrem Wortlaut nach auch Bedeutung für alle Stpfl., die Aufwendungen an Bewohner der DDR, Ostberlins und der sog. Vertreibungsgebiete leisten (s. Anm. 137–148). Hält sich der nicht unbeschr. stpfl. Unterhaltsempfänger vorübergehend im Inland auf (zB zum Besuch des Stpfl.), so findet Satz 4, erster Halbs. keine Anwendung (s. Anm. 131 aE).

**Sachlicher Geltungsbereich:** Sachl. gilt Satz 4, erster Halbsatz, für die Sätze 1 u. 3, uE auch für Satz 2, dh. für die Beurteilung der Voraussetzung „kein geringes Vermögen“ (s. Anm. 105). Kraft ausdrücklicher Regelung in Abs. 2 Satz 3 (eingefügt durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81) findet Abs. 1 Satz 4 auch auf Ausbildungsfreibeträge für Kinder im Ausland Anwendung (s. Anm. 225 u. 226). Die FinVerw. hat schließlich auch die zu den sog. Kinderbetreuungskosten (§ 53a EStG idF des HBegleitG 1983) ergangenen Nichtbeanstandungsgrenzen im Hinblick auf Abs. 1 Satz 4 herabgesetzt, wenn die Kinder im Ausland betreut wurden (BdF v. 15. 12. 80, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 13 = FR 1981 S. 41 = B 1981 S. 167); s. Anm. 315.

Zur Anwendung des Abs. 1 Satz 4 auf den Hausgehilfen-Freibetrag s. Anm. 261 und auf den Freibetrag wegen Heimunterbringung s. Anm. 367.

125 Einstweilen frei.

## 5. Verfahrensfragen

**Schrifttum:** *Brozat*, Die Konkretisierung der erhöhten Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 2 AO) bei Zahlungen ins Ausland, DStR 1983 S. 76; vgl. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 120.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 5 Satz 7 EStR/LStR 1981/84; BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942, v. 27. 7. 84, BStBl. I S. 402 u. v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117.

## 126 a) Nachweis der Unterhaltsbedürftigkeit

**Erhöhte Mitwirkungspflicht des Stpfl.:** Da es sich um Auslandssachverhalte handelt, trifft den Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht. BFH VI R 266/80 und VI R 18/81 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 772, 774; glA für die Rechtslage vor der AO 1977: BFH VI R 193/74 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338; FG Berlin v. 12. 9. 75, EFG 1976 S. 238, rkr., und v. 26. 11. 76, EFG 1977 S. 376, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 15. 3. 78, EFG S. 389, rkr.; s. auch BFH IV S 3/84 v. 31. 1. 85, BFH NV 1986 S. 150 betr. Aufklärungsrügen im Revisionsverfahren.

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht schließt auch eine Beweisvorsorge- und Beweismittelschaffungspflicht des Stpfl. ein (s. Anm. 15 und § 33 Anm. 26).

**Nachweis durch amtliche Bescheinigung:** Von dieser Mitwirkungspflicht geht auch die FinVerw. unter Hinweis auf BFH VI R 193/74 aaO aus (vgl. zuletzt BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 Rz. 2.1. u. 2.2): Danach hat der Stpfl. die Bedürftigkeit der unterhaltenen Personen im Ausland für jeden Unterhaltsempfänger durch detaillierte Angaben in amtlichen Bescheinigungen ihrer Heimatbehörde mit deutscher Übersetzung durch einen amtlich zugelassenen Dolmetscher, durch ein Konsulat oder durch sonstige zuständige (ausländische) Dienststellen nachzuweisen (§ 87 AO 1977).

Die amtlichen Bescheinigungen der Heimatbehörden müssen enthalten

– Name, Alter, ausgeübter Beruf und Anschrift der unterstützten Person sowie deren Verwandtschaftsverhältnis zum Stpfl.,

- Angaben über Art und Umfang der eigenen Einnahmen und des eigenen Vermögens der Unterhaltsempfänger,
- 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.

Bei Unterstützung eigener Kinder des Stpfl., die das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, genügen eine Lebensbescheinigung der Heimatbehörde und Belege über den Bezug von Kindergeld (BdF v. 10. 3. 86 aaO).

**Vordrucke für Unterhaltsbescheinigungen**, die zur Vereinheitlichung und Beschleunigung des Nachweisverfahrens von einer ausländ. Botschaft oder anderen Dienststellen nach Abstimmung mit der FinVerw. erstellt werden, können dann als Nachweis anerkannt werden, wenn sie vollständig ausgefüllt und von der zuständigen Heimatbehörde unterzeichnet sind (BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744 Rz. 2.2 u. v. 10. 3. 86 aaO).

Solche zweisprachigen Vordrucke existieren etwa zum Nachweis des Unterhalts bedürftiger Angehöriger in der Türkei (FinMin. NRW v. 24. 12. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 34), in Griechenland (FinMin. NRW v. 28. 2. 78, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 44; s. auch FinMin. Nieders. v. 22. 5. 78, B S. 1378) und in Marokko (OFD Bremen v. 8. 8. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 82); jeweils mit Muster und Erläuterungen. Bescheinigungen über die Bedürftigkeit türkischer Angehöriger sind nur dann bestandskräftig, wenn sie Siegel und Unterschrift entweder des Provinzgouverneurs (Vali) oder des Landrats (Kaymakam) tragen (OFD Düss. v. 6. 3. 84, StEK EStG § 33a Nr. 103); auf die „Register-Nr.“ kann verzichtet werden (Erl. Rhld.-Pf. v. 25. 4. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 98 mit krit. Anm. Carlé).

**Zumutbarkeit weiterer Nachweise:** Die Benutzung des Vordrucks schließt nicht aus, daß das Finanzamt im Einzelfall weitere Nachweise verlangt oder von der widerlegbaren Vermutung ausgeht, daß erwerbstätige Angehörige nicht unterhaltsbedürftig sind (BdF v. 26. 11. 81 u. v. 10. 3. 86 aaO); um den „gewollten Vereinfachungseffekt“ nicht zu gefährden, sind nur dann „weitere Ermittlungen anzustellen, wenn in Einzelfällen begründbare Anhaltspunkte vorliegen, daß die Angaben in einer Bescheinigung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen“ (OFD Köln v. 30. 5. 86, StEK EStG § 9 Nr. 416 zu II 1.5). Sind amtliche Unterlagen nicht zu erlangen, so ist dies dem Stpfl. nur nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls anzulasten (BdF v. 10. 3. 86 aaO). Obwohl in Griechenland, Italien, Jugoslawien, Portugal und Spanien (nicht in der Türkei) Arbeitslose behördlich erfaßt werden, „soll es ... bezüglich der Bedürftigkeitsprüfung der unterhaltenen Angehörigen grundsätzlich bei der ... üblichen Mitwirkung des Antragstellers im Rahmen von § 90 Abs. 2 AO verbleiben“ (OFD Düss. v. 4. 9. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 106). S. auch Anm. 128 aE.

## b) Nachweis der Aufwendungen

127

**Der Nachweis für die Unterhaltszahlungen** kann grundsätzlich 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.

BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744 Rz. 2.3; BdF v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942 u. v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.3; glA FG Nürnberg v. 27. 7. 79, EFG 1980 S. 22, rkr. Zur Zulässigkeit einmaliger oder nur gelegentlicher Zahlungen und ihrer zeitlichen Zuordnung s. Anm. 40.

**Andere Beweismittel** sind nach Auffassung der FinVerw. grundsätzlich unzulässig. Bei Verlust von Originalbelegen sind Ersatzbelege des Instituts vorzulegen, das die Überweisung vorgenommen hat (BdF v. 26. 11. 81 u. v. 10. 3. 86 aaO). Die Rspr. läßt auch Nachweise in anderer Form zu:

So bei Abhebungen des Empfängers von einem Devisenkonto des Stpfl. eine entsprechende Bestätigung der Heimatbank (BFH VI 18/81 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 774, in Bestät. von FG München v. 12. 12. 80, EFG 1981 S. 294; FG Düss. v. 22. 6. 82, EFG 1983 S. 236, rkr.; Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 343, rkr.; aA FG München v. 23. 7. 82, EFG 1983 S. 177, rkr.; BdF v. 15. 12. 82, BStBl. I S. 942, zu 1); zu Einzelheiten des Zahlungsverkehrs nach Marokko: OFD Bremen v. 8. 8. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 82 betr. Überweisungen und Übersendung von Schecks (vgl. auch OFD Münster v. 28. 7. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 66); für Zulässigkeit des Anscheinsbeweises: Hess. FG v. 28. 7. 76, EFG 1977 S. 17, rkr., betr. Unterhaltsleistungen an die Ehefrau, die jetzt nicht mehr abzugsfähig sind (s. Anm. 60) oder einer schriftlichen Erklärung des Empfängers: FG Düss./Köln v. 20. 12. 78, EFG 1979 S. 232, aufgehoben (EFG 1984 S. 1, nv.); aA BdF v. 26. 11. 81 aaO.

**Andere Zahlungsweise:** Die Nachweisanforderungen der FinVerw. (s. oben) schließen eine andere Zahlungsweise nicht aus, zB Übergabe von Geldbeträgen durch den Stpfl. oder eines Beauftragten in bar. Die Nachweise müssen jedoch Zweifel an einer solchen Zahlungsweise weitgehend ausschließen (BFH VI R 266/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 772). Dies kann etwa durch Vorlage von Empfangsbestätigungen der Angehörigen mit Unterschriftsbeglaubigung durch den Gemeindevorsteher, von Umtauschbelegen und Nachweis der Ein- und Ausreise (Reisepaß) geschehen (BFH VI R 145/80 v. 19. 9. 80, nv., zitiert bei BFH VI R 266/80 aaO). Die *FinVerw.* verlangt darüber hinaus *inländische* Belege über das Vorhandensein entsprechender Mittel, zB Abhebungsnachweis (OFD Köln v. 30. 5. 86, StEK EStG § 9 Nr. 416 zu II 2.3); aus Vereinfachungsgründen verzichtet sie jedoch auf Nachweise, wenn Barzuwendungen in Höhe eines Nettomonatslohns anlässlich eigener Familienheimfahrten als Aufwendungen für den Unterhalt der Ehefrau, der Kinder und anderen im gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen geltend gemacht werden (BdF v. 26. 11. 81 u. v. 10. 3. 86 aaO, jeweils zu 2.3; gebilligt von FG München v. 8. 11. 84, EFG 1985 S. 244, rkr.; zur Berechnung vgl. *Baum*, B 1983 S. 2438, zu 9). Bei kreditfinanzierten Unterhaltsleistungen Abzug im Zeitpunkt der Verausgabung, nicht der Darlehenstilgung (OFD Köln v. 30. 5. 86 aaO; s. auch Anm. 10).

#### **Umfang der Nachweispflicht:**

► *Rechtslage bis VZ 1985 einschließl.:* Die Nachweispflicht erstreckt sich auch auf Zahlungen an Unterhaltsempfänger, für die ein Abzug nach Abs. 1 nicht in Betracht kommt, wie zB Unterhaltsleistungen an Ehefrau (s. Anm. 59) und Kinder, soweit Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen besteht (Anm. 81 u. 82; BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; BdF v. 26. 11. 79 aaO, Rz. 2.1). Dies hat vor allem Bedeutung für die sog. Pro-Kopf-Aufteilung von Gesamtbeträgen für mehrere (zusammenlebende) Unterhaltsempfänger (s. Anm. 52–54).

► *Rechtslage ab VZ 1986:* Unterstützt der Stpfl. ausschließlich seine im Ausland lebenden Kinder, die das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, und ggf. seinen Ehegatten, so sind die Aufwendungen für die Kinder ohne Zahlungsnachweis in der erklärten Höhe zu berücksichtigen. Der Nachweis *aller* Unterhaltszahlungen (durch Post- oder Bankbelege) ist jedoch geboten, wenn der Stpfl. auch für andere Personen Unterhaltsleistungen geltend macht (BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.3).

**c) Folgen einer Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten**

128

Die Verletzung der Mitwirkungs- und Nachweispflichten führt idR zur Ablehnung des Freibetrags. Da der Amtsermittlungsgrundsatz bei Auslandssachverhalten 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 VI R 193/74 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338; s. Anm. 15). Der Beitrag des Stpfl. zur Sachverhaltsermittlung bestimmt auch die Intensität der Aufklärungsmaßnahmen des FA oder FG (s. FG Berlin v. 6. 1. 78, EFG S. 389, rkr., betr. unzureichende Bescheinigung des türkischen Generalkonsulats). Zum Verhältnis von Amtsermittlungsgrundsatz und erhöhter Mitwirkungspflicht vgl. im einzelnen *Brozat*, DStR 1983 S. 76. Beweismittelvorsorge- und -verschaffungspflicht sind jedoch nur im Rahmen des Zumutbaren zu erfüllen. Schwierigkeiten, die sich aus den politischen Verhältnissen im Heimatland oder der besonderen Beziehung des Stpfl. zum Heimatland (zB bei Asylbewerbern) ergeben, können in stärkerem Maße zur Berücksichtigung anderer Beweismittel führen (glA BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, Rz. 2.1); in derartigen Fällen sind daher zB der Zeugen- oder Anscheinsbeweis, ggf. bloße Glaubhaftmachung durch eigene Erklärung des Stpfl. vor Anwendung der Regeln zur obj. Beweislast auszuschöpfen. Die Feststellungslast trifft den Stpfl. „nur nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls“ (BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.2). Beweisnotstand auch bei Vernichtung von Belegen, „weil das FA in der Vergangenheit keine entspr. Belege gefordert“ hat (OFD Köln v. 30. 5. 86 aaO zu II 2.1).

Zu Auskunftersuchen an ausländ. Behörden s. Anm. 8; zu Nachweisanforderungen allgemein Anm. 15 u. zur Kritik an zu weitgehenden Nachweisanforderungen durch Rspr. und FinVerw. s. § 33 Anm. 26.

Einstweilen frei.

129

## II. Anwendungsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4: Nicht unbeschränkt steuerpflichtige unterhaltene Person

130

„Nicht unbeschränkt steuerpflichtige“ Person: Das ist eine Person, die weder Wohnsitz (§ 8 AO) noch gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland hat. Sie muß nicht beschr. stpfl. sein, das ist sie erst, wenn sie inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht (vgl. § 1 Abs. 4).

„Unterhaltene“ Person ist der Empfänger von Unterhaltsleistungen iSd. Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 58–62).

► *Unterhaltsleistungen* – dazu gehören auch Aufwendungen für die Berufsausbildung (s. Anm. 36 f. u. 45) – sind Zuwendungen, die für den laufenden Unterhalt erbracht werden (dazu im einzelnen Anm. 38); laufende Zahlungen sind indessen nicht erforderlich (BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, zu 2.1, u. v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.6; v. *Bornhaupt*, B 1978 S. 1002, zu III 1). Zur Zulässigkeit einmaliger oder gelegentlicher Zahlungen und zur zeitlichen Zuordnung solcher Leistungen s. Anm. 40. Ggf. ist nach Abs. 4 eine zeitanteilige Kürzung der abzugsfähigen Beträge vorzunehmen (OFD Nürnberg v. 11. 2. 82, NWB DokSt. Erl. F. 6 A § 9 EStG Rz. 18/82).

Typische Unterhaltsleistungen können grundsätzlich in Form von Naturalleistungen durch *Paket- und Päckchensendungen* in das Heimatland erbracht werden. Derartige Zuwendungen sind nachzuweisen, da die FinVerw. für Gastarbeiter anders als bei DDR-Zuwendungen (s. Anm. 146) keine Pauschalregelungen vorsieht; das gleiche gilt für Unterhaltsaufwendungen anlässlich eines Besuchs nicht

unbeschr. estpfl. Angehöriger; aA Hess. FG v. 17. 3. 76, EFG S. 558, rkr., das uE unzulässig die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen im Rahmen des § 33a Abs. 1 prüft und ablehnt (s. Anm. 10 u. Anm. 148 zur Anwendung der Ländergruppeneinteilung in Besuchsfällen).

Wird für mehrere Unterhaltsempfänger ein einheitlicher Gesamtbetrag geleistet, so ist stets nach der Anzahl der Empfänger aufzuteilen (sog. Pro-Kopf-Aufteilung: BFH VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776). Zu dieser nicht nur für Gastarbeiter maßgebenden Aufteilung und den damit zusammenhängenden Fragen vgl. Anm. 52–54.

Eine *Kürzung* nachgewiesener Unterhaltsleistungen um gleichzeitig gewährte *Ausbildungsfreibeträge* ist unzulässig (OFD Münster v. 10. 7. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 58; s. auch Anm. 54 aE und allgemein zum Verhältnis von Abs. 1 zu Abs. 2 Anm. 30 u. 190).

Zu kreditfinanzierten Unterhaltsleistungen s. Anm. 39.

► *Unterhaltsempfänger sind Ehegatten und andere Angehörige*: Abziehbar sind Leistungen an nicht unbeschr. estpfl. Personen, also Angehörige im Ausland (s. Anm. 124). Zuwendungen an den im Ausland lebenden Ehegatten sind jedoch nicht nach Abs. 1 abzugsfähig (BFH VI R 85/76 v. 22. 6. 79, BStBl. S. 660; VI R 226/77 v. 28. 11. 80, BStBl. 1981 S. 319). Die FinVerw. wendet diese Rspr. ab VZ 1980 an, so daß derartige Unterhaltsleistungen bis einschl. VZ 1979 abziehbar sind (BdF v. 26. 10. 79, BStBl. I S. 621). Im einzelnen dazu Anm. 59. Etwas anderes gilt für getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten; das begrenzte Realsplitting ist in diesen Fällen jedoch ausgeschlossen (s. Anm. 61).

► *Unterhaltsempfänger sind Auslandskinder des Stpfl.*:

▷ *Abzugsverbot in den VZ 1975–1985*: Nicht abziehbar sind auch Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern, für die der Stpfl. oder eine andere Person Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG) hat. Zu Ansprüchen von Gastarbeitern auf Kindergeld nach dem BKGG vgl. Anm. 81 und auf vergleichbare Leistungen (Familienbeihilfen der Heimatländer) vgl. Anm. 82. Zum Beginn des Kindergeldanspruchs von Asylbewerbern s. Anm. 8.

Abziehbar sind danach nur Aufwendungen für Kinder, für die Anspruch weder auf Kindergeld noch auf vergleichbare Leistungen besteht.

Die Nachweispflicht kann sich auch auf die Leistung nicht abziehbarer Aufwendungen erstrecken (s. Anm. 127).

▷ *Abzug ab VZ 1986*: Unterhaltsaufwendungen für nicht unbeschr. estpfl. Kinder des Stpfl. sind nach Abs. 1 abziehbar, weil für diese sog. Auslandskinder kein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag besteht. Zur Bedeutung des Abzugsverbots s. Anm. 78 und zum Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag s. Anm. 83 u. 84.

Besucht der nicht unbeschränkt estpfl. Angehörige den Stpfl. im Inland, so ist Abs. 1 Satz 4 nicht anzuwenden, s. Anm. 148.

### III. Besondere Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 4

#### 1. Beurteilung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates (Satz 4 erster Halbs.)

##### 131 a) Ländergruppeneinteilung

Abziehbar sind nur die Aufwendungen, die nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen nicht unbeschr. stpfl. Person notwendig und angemessen



sen sind; höchstens abziehbar ist der sich nach den Sätzen 1–3 ergebende Betrag (Abs. 1 Satz 4 erster Halbsatz). Dabei geht die Rspr. davon aus, daß der nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendige und angemessene Betrag ebenso wenig dem Existenzminimum entsprechen kann wie die in Abs. 1 Satz 1 und 3 enthaltenen Beträge.

BFH VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 342; VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776 u. VI R 257/80 v. 30. 7. 82, BStBl. S. 779, betr. Rechtslage vor Inkrafttreten des Satz 4; v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002 zu II 2 c; s. auch BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744 u. v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 jeweils Rz. 2.5.

**Vereinfachungsregelung der FinVerw.:** Dementsprechend ermäßigt die FinVerw. die in Abs. 1 Satz 1 u. 3 bezeichneten Beträge nach dem Verhältnis der Durchschnittsstundenlöhne in der verarbeitenden Industrie in der Bundesrepublik und dem jeweiligen ausländ. Staat. Maßgebend ist der Stundenlohn des zweiten, dem Jahr der Unterhaltsleistung vorangegangenen Jahres, der nach den für die Vermögensteuer festgesetzten Kursen dieses Jahres umzurechnen ist (Abschn. 190/67 Abs. 5 Satz 3 ff. EStR/LStR 1981/84). Aus Vereinfachungsgründen werden die Beträge jedoch

- in voller Höhe angesetzt ( $\frac{1}{1}$ ), wenn der ausländ. Stundenlohn mehr als 50 vH
  - auf  $\frac{2}{3}$  ermäßigt, wenn der ausländ. Stundenlohn mehr als 20 vH
  - auf  $\frac{1}{3}$  ermäßigt, wenn der ausländ. Stundenlohn weniger als 20 vH
- des inländ. Stundenlohns beträgt (EStR und LStR aaO).

Aus dieser Vereinfachungsregelung ergibt sich eine Ländergruppeneinteilung, die jeweils durch BdF-Schreiben und entsprechende Ländererlasse festgelegt wird, nämlich

- für 1979/80: BdF v. 26. 10. 79 (BStBl. I S. 622), geändert durch BdF v. 8. 2. 80 (BStBl. I S. 85);
- für 1981: BdF v. 22. 12. 80 (BStBl. I S. 791);
- für 1982: BdF v. 15. 10. 81 (BStBl. I S. 636);
- für 1983: BdF v. 2. 11. 82 (BStBl. I S. 903);
- für 1984: BdF v. 24. 10. 83 (BStBl. I S. 477);
- ab 1985: BdF v. 14. 11. 84 (BStBl. I S. 601).

## Ländergruppeneinteilung

Unterhalts- empfänger in	1979/ 80	1981	1982	1983	1984	1985/ 86	Unterhalts- empfänger in	1979/ 80	1981	1982	1983	1984	1985/ 86
Ägypten	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Indien	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Äquatorialguinea	-	-	-	-	-	1/3	Indonesien	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Äthiopien	-	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Irak	-	2/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Afghanistan	-	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Iran	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Albanien	-	-	-	-	-	2/3	Irland	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Algerien	1/3	1/3	1/3	1/3	2/3	2/3	Island	-	-	-	-	-	1/1
Andorra	-	-	-	-	-	1/1	Israel	2/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Angola	-	-	-	-	-	1/3	Italien	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Argentinien	1/1	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	Jamaika	-	-	-	-	-	1/3
Australien	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Japan	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Bahamas	-	-	-	-	-	2/3	Jemen (Arab. Rep.)	-	-	-	-	-	1/3
Bahrain	-	-	-	-	-	1/1	Jemen (VR)	-	-	-	-	-	1/3
Bangladesh	-	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Jordanien***	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Barbados	-	-	-	-	-	2/3	Jugoslawien	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Belgien	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Kamerun	-	-	-	-	-	1/3
Belize	-	-	-	-	-	1/3	Kamputschea	-	-	-	-	-	1/3
Benin	-	-	-	-	-	1/3	Kanada	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Bermudas	-	-	-	-	-	2/3	Katar	-	-	-	-	-	1/1
Birma	-	-	-	-	-	1/3	Kenia	-	-	-	-	-	1/3
Bolivien	-	-	-	-	2/3	1/3	Kiribati	-	-	-	-	-	1/3
Botsuana	-	-	-	-	-	1/3	Kolumbien	-	-	-	-	-	1/3
Brasilien	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	Komoren	-	-	-	-	-	1/3
Bulgarien	1/3	2/3	2/3	1/3	2/3	2/3	Kongo	-	-	-	-	-	1/3
Burundi	-	-	-	-	-	1/3	Korea (DR)	1/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Chile	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	Korea (VR)	-	-	-	-	-	1/3
China (Taiwan)*	-	-	-	-	1/3	2/3	Kuba	-	-	-	-	-	1/3
China (Volksrep.)**	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Kuweit	-	-	-	-	-	1/1
Costa Rica	-	-	-	-	-	1/3	Laos	-	-	-	-	-	1/3
Dänemark	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Lesotho	-	-	-	-	-	1/3
Dominik. Republik	-	-	-	-	-	1/3	Libanon	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Dschibuti	-	-	-	-	-	1/3	Liberia	-	-	-	-	-	1/3
Ecuador	-	-	-	-	-	1/3	Libyen	-	-	-	-	-	2/3
Elfenbeinküste	-	-	-	-	-	1/3	Liechtenstein	-	-	-	-	-	1/1
El Salvador	-	-	-	-	-	1/3	Luxemburg	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Fidschi	-	-	-	-	-	2/3	Macao	-	-	-	-	-	2/3
Finnland	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Madagaskar	-	-	-	-	-	1/3
Frankreich	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Malawi	-	-	-	-	-	1/3
Gabun	-	-	-	-	-	1/3	Malaysia	-	-	-	-	-	1/3
Gambia	-	-	-	-	-	1/3	Malediven	-	-	-	-	-	1/3
Ghana	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Mali	-	-	-	-	-	1/3
Gibraltar	-	-	-	-	-	1/1	Malta	-	-	-	-	-	2/3
Griechenland	2/3	2/3	2/3	2/3	1/1	1/1	Marokko	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Grönland	-	-	-	-	-	2/3	Mauretanien	-	-	-	-	-	1/3
Großbritannien	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Mauritius	-	-	-	-	-	1/3
Guatemala	-	-	-	-	-	1/3	Mexiko	-	-	-	-	-	2/3
Guinea	-	-	-	-	-	1/3	Monaco	-	-	-	-	-	1/1
Guinea-Bissau	-	-	-	-	-	1/3	Mongolei	-	-	-	-	-	1/3
Guyana	-	-	-	-	-	1/3	Mosambik	-	-	-	-	-	1/3
Haiti	-	-	-	-	-	1/3	Namibia	-	-	-	-	-	1/3
Honduras	-	-	-	-	-	1/3	Nepal	-	-	-	-	-	1/3
Hongkong	-	-	-	-	-	2/3	Neuseeland	-	-	-	-	-	1/1

Ländergruppeneinteilung

Unterhalts-empfänger in	1979/80	1981	1982	1983	1984	1985/86	Unterhalts-empfänger in	1979/80	1981	1982	1983	1984	1985/86
Nicaragua	--	--	--	--	--	1/3	Somalia	--	--	--	--	--	1/3
Niederlande	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Sowjetunion	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Niger	--	--	--	--	--	1/3	Spanien	2/3	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Nigeria	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Sri Lanka	--	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Norwegen	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Südafrika	--	--	--	--	--	2/3
Obervolta	--	--	--	--	--	1/3	Sudan	--	--	--	--	--	1/3
Österreich	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Suriname	--	--	--	--	--	1/3
Oman	--	--	--	--	--	2/3	Swasiland	--	--	--	--	--	1/3
Pakistan	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Syrien	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Panama	--	--	--	--	2/3	2/3	Tansania	--	--	--	--	--	1/3
Papua-Neuguinea	--	--	--	--	--	1/3	Thailand	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Paraguay	--	--	--	--	--	1/3	Togo	--	--	--	--	--	1/3
Peru	--	--	--	--	--	1/3	Tonga	--	--	--	--	--	1/3
Philippinen	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	Trinidad u. Tobago	--	--	--	--	--	2/3
Polen	2/3	2/3	2/3	1/3	2/3	2/3	Tschad	--	--	--	--	--	1/3
Portugal	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	Tschechoslowakei	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Ruanda	--	--	--	--	--	1/3	Türkei	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3	2/3
Rumänien	1/3	2/3	2/3	1/3	2/3	2/3	Tunesien	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Salomonen	--	--	--	--	--	1/3	Tuvalu	--	--	--	--	--	1/3
Sambia	--	--	--	--	--	1/3	Uganda	--	--	--	--	--	1/3
Samoa	--	--	--	--	--	1/3	Ungarn	1/3	1/3	2/3	1/3	2/3	2/3
San Marino	--	--	--	--	--	1/1	Uruguay	--	--	--	--	--	2/3
Saudi-Arabien	--	--	--	--	--	1/1	USA	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1
Schweden	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Vanuatu	--	--	--	--	--	1/3
Schweiz	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	1/1	Venezuela	--	--	--	--	--	2/3
Senegal	--	--	--	--	--	1/3	Ver. Arab. Emirate	--	--	--	--	--	1/1
Seschellen	--	--	--	--	--	1/3	Vietnam	--	1/3	1/3	1/3	1/3	1/3
Sierra Leone	--	--	--	--	--	1/3	Zaire	--	--	--	--	--	1/3
Simbabwe	--	--	--	--	--	1/3	Zentralaf. Rep.	--	--	--	--	--	1/3
Singapur	--	--	--	--	--	2/3	Zypern	--	--	--	--	--	2/3

\* BdF v. 24. 4. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 97 = DStR 1984 S. 372 betr. VZ 1984.

\*\* Vgl. OFD Bremen v. 20. 4. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 81 betr. VZ 1979-1982 einschließlich.

\*\*\* Vgl. OFD Düss. v. 21. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 95: Bei Unterstützung Angehöriger, die in den von Israel besetzten Gebieten Jordaniens leben, können die vollen Beträge des Abs. 1 Sätze 1 und 3 angesetzt werden.

**In der Ländergruppeneinteilung nicht enthaltene Staaten:** Für Staaten, die nicht in der Ländergruppeneinteilung der FinVerw. enthalten sind, haben FA und FG Feststellungen zum Verhältnis der Durchschnittsstundenlöhne zu treffen. Diese Tatsachenfeststellungen sind für den BFH bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). UE ist es aus Vereinfachungsgründen vertretbar, die spätere Einstufung eines Staates in die Ländergruppeneinteilung auch für frühere VZ ab 1979 zu übernehmen (vgl. zB OFD Bremen v. 20. 4. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 81 betr. die Volksrepublik China für die VZ 1979-1982). Kritisch zur Ländergruppeneinteilung: FG Köln v. 20. 10. 82, EFG 1983 S. 291, rkr. Zur Anwendung der Ländergruppeneinteilung auf VZ vor 1979 s. Anm. 121 „Notwendigkeit und Angemessenheit“.

**Kürzung der Höchstbeträge:** Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen bis zur Höhe der nach Maßgabe der Vereinfachungsregelung gekürzten Beträge; eine Kürzung der im Rahmen der geminderten Höchstbeträge geleisteten Aufwendungen ist unzulässig (FG Rhld.-Pf. v. 23. 4. 81, EFG 1982 S. 30, rkr., betr.

Unterhalt der Mutter in Syrien); das gilt vor allem auch für die im Rahmen der Pro-Kopf-Aufteilung vorzunehmende Mindestzurechnung von Unterhaltsbeträgen auf Ehefrau und Kinder und Anrechnung von Kindergeldbeträgen (s. Anm. 53, 54 u. 76).

**Keine Kürzung, wenn Empfänger vorübergehend im Inland:** Befindet sich der Unterhaltsempfänger vorübergehend im Inland, ohne unbeschr. stpfl. zu werden, so ist Abs. 1 Satz 4 gegen seinen Wortlaut nicht anwendbar. Satz 4 setzt vielmehr voraus, daß die unterhaltene Person im Ausland lebt (teleologische Reduktion).

GlA FG Ba.-Württ./Freib. v. 18. 10. 82, EFG 1983 S. 236, rkr., betr. Unterhaltsleistungen anlässlich eines Besuchs der Mutter des Stpfl. aus Südamerika; s. auch Abschn. 190/67 Abs. 5 Satz 1 EStR/LStR 1981/84, wo uE jedoch unzutreffend der Begriff Ausland verwendet wird (s. Anm. 124).

Zur Notwendigkeit und Angemessenheit nach Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 75 u. 76.

132, 133 Einstweilen frei.

### 134 b) Sog. Opfergrenze

**Die Lehre von der Opfergrenze** läßt sich auf beiläufige Ausführungen in einer Entscheidung des FG Berlin v. 28. 6. 74, EFG S. 577 zurückführen (best. BFH VI R 193/74 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 338, betr. Verwandtenunterhalt durch türkischen Stpfl.), wonach die Berücksichtigung geltend gemachter Unterhaltsleistungen dem Grunde nach abgelehnt wurde. Das FG Berlin (aaO) führte aus, einem Stpfl. sei „ein finanzielles Opfer ohne Rechtspflicht nur zuzumuten, soweit es in einem vernünftigen Verhältnis zu seinen Einkünften“ stehe. Seither berufen sich FinVerw., Rechtsprechung der FG und Schrifttum auf den Begriff der Opfergrenze.

► *Rspr. der FG:* FG Saarl. v. 25. 3. 82, EFG S. 625, rkr.; einschränkend auf den Einzelfall abstellend: FG München v. 28. 3. 80, EFG 1981 S. 131, rkr., und v. 19. 6. 80, EFG S. 550, bestät. BFH VI R 185/80 v. 25. 8. 82, n.v., unter Hinweis auf BFH VI R 257/80 v. 30. 7. 82, BStBl. S. 779; FG Ba.-Württ. v. 5. 6. 85, EFG S. 616, nrkr.; aA FG Köln v. 16. 10. 84, EFG 1985 S. 180, nrkr., betr. jugoslaw. Gastarbeiter mit Anm. *Reinhardt*, FR 1985 S. 348 (s. auch OFD Düss. v. 15. 4. 85, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 110 betr. Aussetzung von Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 AO).

► *GLA FinVerw.:* BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744, Rz. 2.5.2 und zuletzt BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 zu 2.5.2; s. zB auch OFD Frankf. v. 18. 11. 75, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 29 = FR 1976 S. 41 = Inf. 1976 S. 56 zu 4 f.; OFD München v. 17. 12. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 36 zu 6 f.; OFD Karlsr. v. 22. 1. 79 u. v. 22. 11. 79, StEK EStG § 33a Nr. 52 u. 57; OFD Nürnberg v. 19. 10. 83 u. OFD München v. 30. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 94; sehr einschränkend OFD Düss. v. 15. 1. 81, StEK EStG § 9 Nr. 242 = B S. 607 zu 3.

► *GLA Schrifttum:* Baum, B 1983 S. 2438 zu 11; *Hartmann|Böttcher|Nissen|Bordewin*, § 33a Anm. 4; *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 41; *Littmann* XIII. § 33a Anm. 31 (distanziert: *Littmann* XIV. § 33a Anm. 31); *Lukas*, DStR 1977 S. 183; *Schmidt|Drenseck* V. § 33a Anm. 2d, die eine rechtliche Verpflichtung ablehnen, wenn der Stpfl. mehr als  $\frac{1}{4}$  seines Nettoeinkommens für Unterhaltsleistungen aufwendet; unentschieden: *Nissen*, DStZ 1978 S. 364, zu 3; wohl aA v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002, zu II 3.

► *Rspr. des BFH:* Der BFH hat sich erst spät und zunächst zurückhaltend zur Opfergrenze geäußert: Danach wird eine Opfergrenze überschritten, wenn dem Stpfl. nach Abzug der Unterhaltsleistungen keine angemessenen Mittel zum Lebensunterhalt verbleiben würden (BFH VI R 24/81 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 522 mit zust. Anm. von *Jakob*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 25 u. *Kratzer*, IWB 3 Gr. 6 S. 301; BFH III R 245/83 v. 4. 4. 86, BStBl. S. 852).

Nach BFH (VI R 24/81 u. III R 245/83 aaO) sind die zur Opfergrenze ergangenen Verwaltungsanordnungen „norminterpretierende Verwaltungsregelungen“ zum Begriff der „Zwangsläufigkeit“ iSd. Abs. 1 Satz 1 iVm. § 33 Abs. 2.

*BFH VI R 24/81* aaO lag das Schreiben des BdF v. 26. 11. 81 (BStBl. I S. 744 zu 2.5.2.) zugrunde, wonach die Opfergrenze bei 30 vH des Nettoeinkommens lag und bei Nettoeinkommen über 30 000 DM eine angemessene Erhöhung des Vomhundertsatzes vorgesehen war. Diese Regelung verwarf der BFH wegen Verstoßes gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Willkürverbot, weil „es letztlich im Ermessen ... des FA steht, welchen Vomhundertsatz es je nach Höhe eines Nettoeinkommens über 30 000 DM anwenden will“; eine Opfergrenze werde „aber jedenfalls dann überschritten, wenn im Hinblick auf die Höhe der Unterhaltsleistungen dem Stpfl., seiner Ehefrau und seinen minderjährigen unverheirateten Kindern so wenig Mittel zum Lebensunterhalt verbleiben würden, daß sie vom verbleibenden Betrag her gesehen Ansprüche auf die Regelsätze in der Sozialhilfe (§§ 11, 22 BSHG) hätten“ (BFH VI R 24/81 aaO).

*BFH III R 245/83* aaO lag das geänderte Schreiben des BdF v. 27. 7. 84 (BStBl. I S. 402) zugrunde, dessen Regelungen zur Opfergrenze in vollem Umfang vom BFH gebilligt wurden. Zum Inhalt dieser Verwaltungsanordnung s. u. „Anwendung der Opfergrenze“. Der BFH sieht seine Entscheidung III R 245/83 als Fortentwicklung des Urteils VI R 24/81 an. Während der BFH nämlich in VI R 24/81 noch eine Stellungnahme zur Bemessung der Opfergrenze vermieden hatte und die Regelsätze in der Sozialhilfe nur als stl. maßgebende oberste Grenze der Opferbereitschaft annahm, sieht er in III R 245/83 die Festlegung der Opfergrenze mit 1 vH je volle 1 000 DM des Nettoeinkommens als geeigneten Maßstab an und billigt auch die übrigen Regelungen in BdF v. 27. 7. 84 (aaO) zum Nettoeinkommen und den entsprechenden Zu- und Abrechnungen als Bezugsgröße sowie zur Kürzung der vH-Sätze für Ehefrau und Kinder (s. u.).

**Bedeutung der Opfergrenze:** Die Anwendung der Opfergrenze führt zu einer Minderung der abziehbaren Beträge über die gesetzlich zugelassenen und gemäß Abs. 1 Satz 4 bereits gekürzten Höchstbeträge hinaus. Wegen der Höchstbetragsminderungen auf Grund von Abs. 1 Satz 4 hat die Opfergrenze auch bereits an Bedeutung verloren (OFD Bremen v. 14. 12. 78, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 50).

**Die Rechtsgrundlage für die Opfergrenze** wird zT in der *Angemessenheit der Aufwendungen* iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 gesehen (zB v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1002, zu 3; glA FG München v. 28. 3. 80 aaO und FG Saarl. v. 25. 3. 82 aaO), zT unter Hinweis auf § 1603 Abs. 1 BGB die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach angeführt (BFH VI R 24/81 u. III R 245/83 aaO; glA BdF v. 26. 11. 81, v. 27. 7. 84 aaO u. v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117 jeweils zu 2.5.2 aaO; glA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 2 d); andere berufen sich auf den Grundsatz der Vermeidung einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“ (*Nissen*, DStZ 1978 S. 364; OFD Düss. v. 15. 1. 81, StEK EStG § 9 Nr. 242 = B. S. 607, zu 3).

► *Stellungnahme:* UE ist die Lehre von der Opfergrenze abzulehnen, soweit sie ohne jede weitere Rechtfertigung und gleichheitswidrig nur auf Gastarbeiter angewendet wird (vgl. aber BFH IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33, der auch bei „DDR-Zuwendungen“ beiläufig zur Opfergrenze Stellung nimmt; glA *Veigel*, LSW Gr. 5 S. 926). Keine Rechtfertigung ist der Gedanke der Vermeidung einer „offensichtlich unzutreffenden Besteuerung“, da Abs. 1 den Abzug von Aufwendungen und nicht die Berücksichtigung von Pauschalen vorsieht. Das Argument, es handle sich um eine Begrenzung auf angemessene Aufwendungen (s.o. „Rechtsgrundlage“), widerspricht dem Typisierungsgedanken des Abs. 1; denn mit der Begrenzung des Freibetrags nach Abs. 1 Satz 1–4 hat der Gesetzgeber zugleich die Angemessenheit der abziehbaren Aufwendungen geregelt (BTDrucks. 8/2118 S. 64; glA v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1008; s. auch Anm. 76). Entfällt im Einzelfall die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus rechtlichen Gründen, weil der Stpfl. zB seinen eigenen angemessenen Unterhalt gefährdet (§ 1603 Abs. 1 BGB), so ist dies festzustellen; es kann dann gleichwohl eine weitergehende sittliche Unterhaltspflicht bestehen.

*Zivilrechtlich* entspricht der sog. „Selbstbehalt“ etwa dem Begriff der Opfergrenze (andeutungsweise: BFH III R 245/83 v. 4. 4. 86, BStBl. S. 852). Die Höhe des Selbstbehalts hängt

jedoch entscheidend von den verwandtschaftlichen Beziehungen des Berechtigten zum Verpflichteten und den Lebensverhältnissen des Verpflichteten ab; die Anwendung eines starren vH-Satzes verbietet sich danach. Einen betragsmäßigen Anhaltspunkt bieten jedoch die *Sozialhilfersätze* oder die *Pfändungsfreigrenzen* der §§ 850 c, d ZPO (vgl. *Wenz* in Göpinger, Unterhaltsrecht, 3. Aufl. 1981, S. 569, Anm. 1148). Die Zivilgerichte gehen von jeher von nach Unterhaltsberechtigten gestaffelten Mindest-Selbstbehaltssätzen aus, die die gesetzl. Unterhaltsansprüche und damit zugleich die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen typisierend begrenzen (vgl. die Tabelle bei *Wenz* aaO S. 572 und Düss. Tabelle in NJW 1984 S. 2330). Einer eigenständigen estl. Typisierung, wie sie die FinVerw. (BdF v. 10. 3. 86, BStBl. I S. 117) und BFH (III R 245/83 aaO) vertreten, bedarf es uE daher nicht. Aus den gleichen Gründen abzulehnen auch *Jakob* (StRK-Anm. EStG 1975 § 33 a R. 25), der eine „endogen steuerrechtliche Opfergrenze“ entwickelt und vorschlägt, „all die Beträge aufzusummieren, die nach dem Maßstab des EStG dem Stpfl. für seine gewöhnlichen Aufwendungen und seinen Unterhalt sowie den seiner Familie zur Verfügung stehen: Grundfreibeträge, Kinderfreibeträge sowie . . . Kinderadditive etc.“ Diese Summe solle als „widerlegbares Indiz“ die Opfergrenze darstellen. Derartige Typisierungen zu Lasten des Stpfl. sind vom Gesetz nicht gedeckt (glA o.V., HFR 1984 S. 279).

Soweit daher zivilrechtlich nach inländ. Maßstäben (Satz 4 zweiter Halbs.) eine Unterhaltspflicht besteht, darf die Anwendung der Opfergrenze nicht die zivil- und steuerrechtlich gebotene Prüfung der Zwangsläufigkeit im Einzelfall ausschließen (glA v. *Bornhaupt* aaO). In Mißbrauchsfällen ist nach der hier vertretenen Auffassung (§ 33 Anm. 186) ohnehin die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach abzulehnen.

**Anwendung der Opfergrenze:** Nach BdF v. 27. 7. 84 (BStBl. I S. 402) u. v. 10. 3. 86 (BStBl. I S. 117, jeweils gleichlautend zu 2.5.2.) sind Unterhaltsleistungen nur bis zu einem bestimmten vH-Satz des Nettoeinkommens abziehbar. Der VH-Satz beträgt 1 vH je volle 1 000 DM des Nettoeinkommens, höchstens 50 vH. Dieser Satz ist um je 5 Punkte für den Ehegatten und jedes Kind zu kürzen, höchstens um 25 Punkte. Aus Vereinfachungsgründen keine Kürzung des VH-Satzes bei bestimmten Änderungen des Familienstandes im Laufe des VZ, zB. Geburt oder Tod eines Kindes, Eheschließung oder dauernde Trennung (OFD Köln v. 30. 5. 86, StEK EStG § 9 Nr. 416 zu II 3.2.).

**Ermittlung des Nettoeinkommens:** Alle stpfl. und streifen Einnahmen (zB Kindergeld und vergleichbare Leistungen, Leistungen nach dem AFG, Berlinzulagen nach § 28 BerlinFG, Arbeitnehmer-Sparzulagen nach § 12 des 4. VermBG) sowie etwaige Steuererstattungen; abzuziehen sind die gesetzl. Lohnabzüge (LSt. u. KiSt., Sozialabgaben) und Werbungskosten (einschl. Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung).

**Geltungsbereich der Regelung:** Die Verwaltungsanordnung (BdF v. 27. 7. 84 aaO) erging als Reaktion auf das Urteil des BFH VI R 24/81 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 522 (s. o.) in Abänderung der entspr. Anweisung des BdF v. 26. 11. 81 (BStBl. I S. 744 zu 2.5.2; s. u.); soweit sie sich zugunsten des Stpfl. auswirkt und die StFestsetzungen noch nicht bestandskräftig sind, ist sie auch auf VZ vor 1984 anzuwenden. Der BFH (III R 245/83 v. 4. 4. 86, BFHE 147 S. 231) hat die geänderte Regelung (BdF v. 27. 7. 84 aaO; insoweit gleichlautend: BdF v. 10. 3. 86 aaO) in vollem Umfang gebilligt (s. o.).

Nach BdF v. 26. 11. 81 (aaO) lag die Opfergrenze bei 30 vH des Nettoeinkommens; bei Nettoeinkommen über 30 000 DM angemessene Erhöhung des Vomhundertsatzes. Minderung des Vomhundertsatzes um je 5 vH des Nettoeinkommens für Ehefrau und jedes Kind, höchstens jedoch 25 vH; FG Berlin v. 20. 1. 78 (aaO): 20–25 vH des Nettoeinkommens und Ermäßigung 5 vH pro Kind. Der BdF hatte einen bundeseinheitlichen Vordruck für die Berechnung des Unterhaltsfreibetrags und die Ermittlung der Opfergrenze aufgelegt, wonach die Erhöhung des Vomhundertsatzes bei Nettoeinkommen über 30 000 DM 2,5 vH je angefangene 5 000 DM betrug (OFD Frankf. v. 20. 6. 83, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 87).

Berechnungsbeispiele zB bei BdF v. 10. 3. 86 aaO zu 4 und *Baum*, B 1983 S. 1438; OFD München v. 17. 12. 76 und OFD Karlsru. v. 22. 1. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 36 und Nr. 52. Zur Anwendung der Opfergrenze auf den Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 s. Anm. 196 aE.

**Keine Anwendung der Opfergrenze** bei Unterhaltsleistungen für Kinder (BdF v. 26. 11. 81, v. 27. 7. 84 u. v. 10. 3. 86 aaO; OFD Düss. v. 10. 7. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 104) und aus Vereinfachungsgründen bei Ansatz der Höchstbeträge mit  $\frac{1}{3}$  (OFD Karlsru. v. 22. 1. 79 u. v. 22. 11. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 52 und Nr. 57).

## 2. Begrenzung durch Abs. 1 Sätze 1 bis 3 (Satz 4 erster Halbs.)

135

Die nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates notwendigen und angemessenen Aufwendungen sind höchstens mit dem Betrag abziehbar, „der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergibt“. Die abziehbaren Aufwendungen für nicht unbeschr. estpfl. Unterhaltsempfänger sind danach selbst dann nur im Rahmen der Höchstbeträge des Satzes 1 und der anrechnungsfreien Grenze des Satzes 3 zu berücksichtigen, wenn nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates von einem höheren Existenzminimum als im Inland auszugehen wäre. Diese bislang nur theoretische Möglichkeit bedurfte der Regelung, um klarzustellen, daß Abs. 1 Satz 1 und 3 Vorrang vor Satz 4 haben; Satz 4, 1. Halbs. enthält daher entsprechend seiner Entstehungsgeschichte (s. Anm. 121) *nur eine Ermächtigung zur Kürzung* abziehbarer Aufwendungen.

## 3. Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach inländischen Maßstäben (Satz 4 zweiter Halbs.)

136

**Anwendungsbereich der Sonderregelung:** Ob der Stpfl. sich den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, ist nach inländ. Maßstäben zu beurteilen (Abs. 1 Satz 4, zweiter Halbs.). Diese Sonderregelung gilt nur für den Anwendungsbereich des Satz 4 (s. Anm. 124). Unterhaltsleistungen ausl. ArbN vor Inkrafttreten des Satz 4 sind nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (str., s. Anm. 66 „*Inländischer oder ausländischer Beurteilungsmaßstab*“; zur Rechtslage bis zum 31. 12. 78 s. Anm. 121 „*Zwangsläufigkeit*“ und zum rechtsbegründenden Charakter der Regelung Anm. 123).

**Auswirkung der Regelung:** Bei Prüfung der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen und sittlichen Gründen vermeidet Satz 4 zweiter Halbs. die uU erforderliche Beweiserhebung über ausl. Recht und fremde ethische Normen (§ 155 FGO iVm. § 293 ZPO). Die Regelung wird jedoch nur in einigen Ausnahmefällen praktische Folgen haben: Konnte man vor 1979 die Unterhaltsverpflichtung eines italien. Stpfl. gegenüber seinen Geschwistern auf rechtliche Gründe stützen (so FG Münster v. 13. 3. 69, EFG S. 493, rkr.; aA FG Hamb. v. 13. 2. 81, EFG S. 294, rkr.), so wird man sie ab 1979 nach inländ. Maßstäben aus sittlichen Gründen bejahen können. Die Regelung kann sich im Einzelfall auch vorteilhaft für den Stpfl. auswirken.

Lebt zB die geschiedene Ehefrau des Stpfl. nach einseitiger Scheidung einer polygamen Ehe im Ausland, so sind die Unterhaltsaufwendungen des Stpfl. – nach inländ. Maßstäben beurteilt (Satz 4) – aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (§§ 1569 ff. BGB; s. Anm. 68). Wegen der zwingenden Sonderregelung des Abs. 1 Satz 4 gilt dies uE auch dann, wenn im Heimatland weder eine rechtliche noch sittliche Unterhaltspflicht bestünde. Befindet sich die geschiedene Ehefrau dagegen im Inland, so richtet sich die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nach allgemeinen Grundsätzen (Anm. 68 und § 33 Anm. 178), dh. nach ausl. Maßstäben (Heimatrecht des Stpfl.: Art. 17 Abs. 1 EGBGB); Besteht danach weder eine

rechtliche noch sittliche Pflicht zur Gewährung von Unterhalt, so bleibt nur der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (begrenztes Realsplitting; s. Anm. 61).

Zur Zwangsläufigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 allgemein Anm. 65–73 und zur Zwangsläufigkeit nach § 33 Abs. 2 Satz 1 vgl. § 33 Anm. 173–190.

#### IV. Besonderheiten für Bewohner der DDR, Ost-Berlins und der sog. Vertreibungsgebiete

**Schrifttum:** *Schubmann*, Geschenksendungen usw. an Bewohner der DDR, StLex. 3, 33 a, 1 (9/73); o. V., Berücksichtigung von Ausgaben für Pakete und Päckchen an Verwandte und sonstige Angehörige in der DDR, B 1974 S. 1312, und EDStZ 1974 S. 210; *Eisenberg*, Estl. Vergünstigungen für Aussiedler aus den Ostblockstaaten, FR 1976 S. 250; *Kottke*, Aufwendungen für Personen in der DDR, in Ost-Berlin und in den Vertreibungsgebieten, NSt. Außergew. Belastungen Ost-Zuwendungen, Darst. 1 (15. 11. 78); *Schröder*, Anwendung der Saldierungstheorie auch bei Begünstigung auf Grund – rechtswidriger – Verwaltungsanweisungen?, FR 1978 S. 402; *Richter*, Liebesgaben-Paketsendungen in die DDR, FR 1984 S. 11; *Erhard*, StErmäßigung wegen Unterstützung bedürftiger Angehöriger insbesondere in der DDR und in Berlin (Ost), B 1984 S. 1319; o. V., Zuwendungen an Bewohner in der DDR und anderen Ostblockländern, StWK Gr. 4, 841 (14/1984); *Lukas*, Unterstützung bedürftiger Angehöriger in der DDR und in Berlin (Ost), NWB F. 3, Berlin S. 1151; *Lehmann*, Aufwendungen für Pakete an Angehörige in der DDR, NWB St.- und Wirtschaftsrecht in Kurzform 1985 S. 835 (1. 4. 85); *ders.*, Aufwendungen für den Unterhalt von Personen in der DDR, NWB St.- und Wirtschaftsrecht in Kurzform 1985 S. 2140 (12. 8. 85); *Risse*, Von den stl. Grenzen der Wohltätigkeit, BB 1985 S. 1833; *Veigel*, Unterhaltsaufwendungen an Angehörige in der DDR, Berlin (Ost) und in bestimmten anderen Ostblockstaaten, LSW Gr. 5 S. 923.

**Anmerkungen zur Rspr.:** Zu BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453; *Nissen*, RWP SG 1.3 S. 661; *Offerhaus*, BP 1983 S. 214; o. V., HFR 1983 S. 416; *Rößler*, DStZ 1983 S. 482. Zu BFH VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309; *List*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33 a R. 23; *Söffing*, FR 1984 S. 340.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 186/66 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 EStR/LStR 1984; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202; ferner die älteren Regelungen: zB BMWF v. 24. 5. 72, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 19, betr. Berücksichtigung von Vermögen des Empfängers in der Bundesrepublik; OFD München v. 4. 9. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 73 betr. Zuwendungen an Verwandte in der DDR; OFD Hamb. v. 2. 5. 76, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 32 betr. Unterstellung der Bedürftigkeit. S. auch die zu Anm. 146–148 zitierten Verwaltungsanordnungen betr. Besuchsreisen und Paketsendungen.

#### 1. Allgemeine Erläuterungen zu „Ost-Zuwendungen“

##### 137 a) Rechtsgrundlagen für den Abzug

**Sonderrecht durch Verwaltungsanordnungen:** Bei Aufwendungen für Personen aus der DDR, Ost-Berlin und den sog. Vertreibungsgebieten iSd. § 12 Abs. 2 LAG (kurz: Ostzuwendungen) hat die Fin Verw. ein Sonderrecht geschaffen (glA *Littmann* XIII. § 33 a Anm. 35), das der BFH weitgehend gebilligt hat (BFH VI 320/65 v. 25. 3. 66, BStBl. S. 534; VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453; VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309 und IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33). Diese Regelungen zeichnen sich durch den Verzicht auf Nachweise und die Prüfung wesentlicher Merkmale des gesetzlichen Tatbestands aus, wie Bedürftigkeit und Kindergeldberechtigung des Empfängers (für die VZ 1975–1985; s. Anm. 81 u. 82), Unterhaltscharakter der Zuwendungen und Zwangsläufigkeit der Leistungen.

**Mißbrauchsabwehr:** Während sonst bei Unterhaltsleistungen an Empfänger außerhalb des Geltungsbereichs des EStG, wie überhaupt bei Auslandssachverhalten (§ 1 AußenStG, § 90 Abs. 2 AO 1977) die Mißbrauchsabwehr besonders deutlich wird, ist dieser Gesichtspunkt



bei Unterhaltsleistungen an Personen in der DDR kaum von Bedeutung. Allerdings wurde die wiederholt geforderte Erhöhung der Pauschalen für Paket- und Päckchensendungen (s. BMWF v. 19. 5. 71, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 18) gerade unter Hinweis auf die Gefahr mißbräuchlicher Inanspruchnahme abgelehnt (s. Stellungnahme des BdF, EDStZ 1974 S. 210 = B 1974 S. 1312). Nach dem koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 (zu 4.5) darf die Inanspruchnahme der Pauschbeträge für Päckchen und Besuchsreisen insgesamt nicht zu einer unangemessenen stl. Entlastung führen.

**Rechtsgrundlagen und Verfassungsmäßigkeit der Verwaltungsanordnungen:** Die zu § 33a Abs. 1 ergangenen Verwaltungsanweisungen orientieren sich weder am Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 4) noch an dem sonst vertretenen Billigkeitscharakter der agB (s. § 33 Anm. 9), sondern an dem in der Präambel des GG enthaltenen Wiedervereinigungsgebot (BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453). In seiner geltenden Fassung ist § 33a Abs. 1 jedoch nicht zur Verwirklichung des Wiedervereinigungsgedankens geeignet (kritisch auch *Schröder*, FR 1978 S. 403). Soweit daher § 33a Abs. 1 nicht als Rechtsgrundlage in Betracht kommt, sind uE auch nicht die Voraussetzungen für die Bildung von Gewohnheitsrecht gegeben: Es fehlt sowohl an einer Gesetzeslücke als auch – wie zahlreiche FG-Entscheidungen zeigen – an der Bestätigung durch das allgemeine Rechtsbewußtsein. Es ist Aufgabe des Gesetzgebers, derartige Begünstigungstatbestände zu schaffen (glA *Röfller*, DStZ 1983 S. 482). Auch wenn es mit Rücksicht auf die deutsch-deutschen Beziehungen nicht wünschenswert sein mag, ein ganzes Volk für bedürftig zu erklären, liegt uE qualitativ kein Unterschied darin, ob dies durch den Gesetzgeber oder – wie derzeit – durch die FinVerw. mit Billigung eines obersten Bundesgerichts geschieht. Die angedeuteten Schwierigkeiten ließen sich uE durch eine abschließende Sonderregelung vermeiden – zB einen Freibetrag für Stpfl. mit Angehörigen in der DDR zur Pflege der deutsch-deutschen Beziehungen, ähnlich dem sog. Besucherfreibetrag (Abs. 1a) –, die zudem den Vorzug der Verwaltungsvereinfachung hätte. Für eine Neuregelung durch Sonderausgabenabzug vgl. FG Berlin v. 26. 10. 83 (EFG 1984 S. 403, nrkr., S. 405).

Die Verwaltungspraxis führt im Ergebnis zu einer gleichheitssatzwidrigen Begünstigung der Stpfl., die Unterhaltsleistungen an Bewohner der DDR usw. erbringen, gegenüber anderen Unterhaltsleistenden (glA FG Berlin v. 2. 2. 79, EFG S. 551, rkr.). Soweit die Regelungen ohne Rechtsgrundlage ergangen sind, können sich benachteiligte Stpfl. jedoch nicht auf diesen Gleichheitsverstoß berufen (im Ergebnis glA Hess. FG v. 17. 3. 76, EFG S. 558, rkr.). Die Begünstigung einzelner Stpfl. kann jedoch im finanzgerichtlichen Verfahren im Wege der Saldierung aufgehoben werden (*Schröder*, FR 1978 S. 403).

**Geltung des Abs. 1 Satz 4 (ab 1. 1. 79):** Seit dem StÄndG 1979 (s. Anm. 3) unterliegen Unterhaltsleistungen an Bewohner der DDR usw. der Sonderregelung des Abs. 1 Satz 4 (glA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 2e aE und o. V., Anm. zu FG Berlin v. 14. 11. 80, EFG 1981 S. 507, rkr.; ferner *List*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33a R. 23 S. 3; *Veigel*, LSW Gr. 5 S. 928), obwohl diese Vorschrift allein im Hinblick auf Gastarbeiter geschaffen wurde (s. Anm. 123). Die DDR (und Ost-Berlin) ist zwar nicht Ausland iSd. EStG (§ 34c, AusInvG und AußenStG); ihre Bewohner sind jedoch ebenso wie die Bewohner der sog. Vertreibungsgebiete nicht unbeschr. estpfl. iSd. Abs. 1 Satz 4 iVm. § 1 Abs. 1 (s. § 1 Anm. 24). Praktische Konsequenzen ergeben sich daraus nur für die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen; uE jedoch nicht für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit (Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbsatz). Es ist daher zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen auf die Verhältnisse des Wohnsitzstaates abzustellen (aA gegen Abs. 1 Satz 4: BdF-Stellungnahme zu BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453, 454 li. Sp.). Die FinVerw. hat jedoch die DDR und Ost-Berlin nicht in ihre Ländergruppeneinteilung (s. Anm. 131) einbezogen,

sondern als „Inland“ angesehen (koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4. 6.; ebenso *Erhard*, B 1984 S. 1321).

### 138 b) Bedeutung der Sonderregelungen

Das Ausmaß der jährlich gewährten Steuerermäßigungen für Ost-Zuwendungen ist unbekannt. Nach Angaben des BdF (s. BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453, 456 r. Sp.) beträgt die Anzahl der Pakete und Päckchen jährlich zwischen 25 und 30 Mio.; bei einem Pauschsatz von nur 30 DM je Päckchen (s. Anm. 146) betragen die Abzugsbeträge insoweit jährlich zwischen 750 und 900 Mio. DM.

### 139 c) Geltungsbereich der Sonderregelungen

**Bewohner der sog. Vertreibungsgebiete:** Fast alle Verwaltungsanordnungen erklären das Sonderrecht der Unterhaltsleistungen an DDR-Bewohner auch auf Angehörige in den Vertreibungsgebieten iSd. § 12 Abs. 2 LAG (zB BdF v. 25. 3. 80, EDStZ 1980 S. 148; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 2) oder in den „ost- sowie südeuropäischen Vertreibungsländern“ (zB Abschn. 186/66 Abs. 3 Satz 5 EStR/LStR 1981/84 und BdF v. 1. 9. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 65) für anwendbar. *Vertreibungsgebiet* iSd. § 12 Abs. 2 LAG ist die Gesamtheit der zur Zeit unter fremder Verwaltung stehenden deutschen Ostgebiete und der Gebiete außerhalb der Grenzen des Deutschen Reiches nach dem Gebietsstand vom 31. 12. 37, „die am 1. 1. 14 zum Deutschen Reich oder zur Österreichisch-Ungarischen Monarchie oder zu einem späteren Zeitpunkt zu Polen, zu Estland, zu Lettland oder zu Litauen gehört haben“. Damit erfaßt der Begriff „Vertreibungsgebiete“ auch einige in der Ländergruppeneinteilung der FinVerw. (s. Anm. 131) enthaltene Wohnsitzstaaten wie Bulgarien, Polen, Rumänien, Sowjetunion, Tschechoslowakei und Ungarn (BdF v. 21. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 92 = B 1984 S. 92 u. koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85 aaO). Zum Sonderstatus Jugoslawiens s. *Erhard*, B 1984 S. 1322.

**Verwandte, auch wenn sie nicht zu den Angehörigen iSd. § 15 AO 1977 gehören,** werden von den Verwaltungsanordnungen erfaßt (Abschn. 186/66 Abs. 2 Satz 5 EStR/LStR 1981/84 unter Hinweis auf BFH VI 320/65 v. 25. 3. 66, BStBl. S. 534). Die Regelungen sind daher nicht ausdrücklich auf deutsche Volkszugehörige beschränkt, so daß sie ihrem Wortlaut nach auch auf Stpfl. anzuwenden wären, die nicht deutsche Staatsangehörige sind und ihre Angehörigen im Ausland unterstützen (zB Gastarbeiter aus Polen oder Ungarn). Es ist jedoch anzunehmen, daß als Förderungszweck der entsprechenden Verwaltungsanordnungen allein die Pflege der Beziehungen zu deutschen Volkszugehörigen in Betracht kommt, so daß zB im VZ 1985 Unterhaltsleistungen für den deutschen Volkszugehörigen in Polen bis zu 3 600 DM (zB OFD Köln v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67) und für den polnischen Angehörigen des Stpfl. nur bis zu 2 400 DM, im VZ 1983 nur bis zu 1 200 DM (s. die Tabelle Anm. 131) abziehbar sind. Eine derart unterschiedliche stl. Behandlung wäre uE jedoch gleichheitssatzwidrig. Gegen ein solches „Nationalitätensteuerrecht“ auch *Erhard*, B 1984 S. 1322.

### 140 d) Verfahrensfragen

**Die Nachweisanforderungen** sind zT stark herabgesetzt; so genügt in vielen Fällen bloße Glaubhaftmachung (zB OFD Köln v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67, betr. Glaubhaftmachung des Werts eines Pakets durch eine Aufstellung des Stpfl.). Teilweise sind Nachweise überhaupt entbehrlich, weil die FinVerw. das Vorliegen wesentlicher Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 unterstellt (so hinsichtlich der Bedürftigkeit oder Kindergeldberechtigung; s. Anm. 144).

Soweit Nachweise nicht erbracht werden können, gestattet zB die OFD Berlin (v. 9. 2. 73, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 20), daß Besuchsreisen dadurch glaubhaft gemacht werden, daß in den Vorjahren Unterhaltsleistungen (zB in Form von Postsendungen) geltend gemacht worden sind. Weist der Stpfl. darauf hin, daß der Empfänger im Hinblick auf die besonderen Verhältnisse in der DDR möglicherweise Nachteile zu erwarten hat, so ist nicht auf der Vorlage einer Bescheinigung des Empfängers zu bestehen (FinMin. NRW v. 10. 11. 77, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 42; ausdrücklich gebilligt von BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453).

UE widerspricht eine derartige Praxis den §§ 88, 92 AO 1977; sie ist auch nicht überzeugend mit Vereinfachungsgründen zu rechtfertigen (aA BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453), solange bei vergleichbaren Sachverhalten (zB bei Unterhaltsleistungen von Gastarbeitern) übertriebene Nachweisanforderungen gestellt werden (s. Anm. 15 u. 126–128).

Derartige Befreiungen von der Nachweis- und Beweisbeschaffungspflicht fordern den Mißbrauch heraus und bewirken eine materiell-rechtliche Änderung des § 33 a Abs. 1 (s. auch *J. Martens*, *VerwVorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung*, Köln 1980 S. 128 Anm. 137).

**Erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO 1977:** Da es sich bei Unterhaltsleistungen an Bewohner der DDR um „Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs“ der AO handelt, trifft den Stpfl. nach § 90 Abs. 2 AO 1977 eine erhöhte Mitwirkungspflicht (FG Berlin v. 2. 2. 79, EFG S. 551, rkr.). Anders als zB in Gastarbeiterfällen wird in der Praxis jedoch weder eine Beweisvorsorge- noch eine Beweismittelverschaffungspflicht (dazu Anm. 15) verlangt, obwohl diesen Verpflichtungen ua. wegen der gleichen Amtssprache leichter nachzukommen ist als in anderen Fällen mit Auslandsberührung (glA FG Berlin v. 2. 2. 79 aaO).

Die Auffassung des BdF (wiedergegeben im Tatbestand von BFH VI R 275/80 aaO), wonach die DDR nicht Ausland sei, ist zutreffend; der Begriff Ausland ist jedoch nicht Tatbestandsmerkmal des § 90 Abs. 2 AO 1977 (s. auch Anm. 137 „Rechtslage nach Abs. 1 Satz 4“).

Nach BFH VI R 275/80 aaO ist § 90 Abs. 2 AO 1977 im Verhältnis zur DDR nicht anwendbar, weil der Beschaffung von Nachweisen „fast unüberwindliche Schwierigkeiten“ entgegenstehen (aA FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 86, EFG S. 402, rkr., betr. Barzuwendungen an Angehörige in der DDR). Soweit dies zutreffen mag – wie zB für amtliche Bescheinigungen –, wären allerdings andere Beweismittel denkbar, zumindest jedoch Glaubhaftmachung (vgl. FG Berlin v. 21. 6. 77, EFG 1978 S. 82, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 86 aaO). Der völlige Verzicht auf Nachweise ist eine Rechtsfolge, die weder von § 90 Abs. 2 noch von § 85 AO 1977 gedeckt ist (im Ergebnis glA *Rößler*, *DStZ* 1983 S. 482).

Einstweilen frei.

141, 142

## 2. Voraussetzungen des Abzugs von „Ost-Zuwendungen“

### a) Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung

143

**Begriff der Aufwendungen:** Es muß sich um typische Unterhaltsleistungen handeln, die der Deckung des üblichen Lebensbedarfs dienen (BFH VI 320/65 v. 25. 3. 66, BStBl. S. 534 und VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442). Dazu zählen weder Waschmaschinen (BFH VI R 145/75 v. 28. 4. 78, BStBl. S. 456) noch Pkw (FG Berlin v. 12. 4. 78, EFG S. 594, rkr.; FG München v. 26. 11. 85, EFG 1986 S. 182, rkr.) oder Farb-Fernseh-Empfänger (FG Berlin v. 6. 9. 77, EFG 1978 S. 228, rkr.); glA koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 3 („Haushaltsgeräte von nicht unerheblichem Wert ... Gegenstände der Unterhaltungselektronik“). Zur Unterscheidung typischer Unterhaltsleistungen von anderen Aufwendungen s. im übrigen Anm. 38.

Ebenfalls keine typische Unterhaltsleistung ist die Zuwendung von Teppichfliesen, Perücken, Kassettenrecordern, Taschenrechnern, Rasierklingen und Schallplatten (FG Berlin v. 2. 2. 79, EFG S. 551, rkr.). Irreführend BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83 (BStBl. S. 453), wonach es bei typischen Unterhaltsaufwendungen nicht darauf ankomme, ob sie zur Deckung des Grundbedarfs oder zur Befriedigung gehobener Ansprüche geeignet seien.

**Keine Aufwendungen** sind „reine Geschenke oder Aufmerksamkeiten zu Festtagen oder bei besonderen persönlichen Anlässen, zB zu Geburtstagen, die man ebenfalls so auch Verwandten oder Freunden in der Bundesrepublik zuwenden würde“.

BFH VI 320/65 v. 25. 3. 66, BStBl. S. 534, und VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193; glA BdF v. 25. 3. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 63 = EDStZ 1980 S. 148; aA EStReferenten v. 19.–20. 10. 83, B 1983 S. 2606 und koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85 aaO, betr. Tabakwaren, Alkoholika und Kosmetika; ferner *Erhard*, B 1984 S. 1322. Nach dem Erl. v. 1. 4. 85 (aaO) zählen aber Aufwendungen, die bei Besuchsfahrten „nicht über das übliche Maß von Gastgeschenken hinausgehen“, nicht zu den typischen Unterhaltsaufwendungen.

Praktisch ist dies jedoch nicht nachprüfbar, wenn die Aufwendungen anlässlich von Besuchsreisen oder in Form von Paketsendungen (sog. Liebesgabensendungen) erbracht werden (glA FG Münster v. 12. 11. 75, EFG 1976 S. 235, rkr.). Ebenfalls keinen Aufwendungscharakter haben *Zwangsumtausch* und *Visumgebühren* (FG Berlin v. 7. 11. 75, EFG 1976 S. 188, rkr.). GlA OFD Frankf. v. 23. 1. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 71 und koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85 (aaO, zu 4.2.2), wonach es auf die Verwendung des zwangsweise eingetauschten Betrags ankommt.

**Gegenstand der Aufwendungen** können Geld- und Sachzuwendungen sein.

► *Bei Geldzuwendungen* kann nach Auffassung der FinVerw. regelmäßig unterstellt werden, daß sie für den Unterhalt bestimmt sind, so daß ein Verwendungsnachweis durch die Empfänger entbehrlich ist (FG Berlin v. 11. 6. 80, EFG 1981 S. 22, rkr.).

GlA OFD Köln v. 22. 5. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 54 = FR 1979 S. 381 = B 1979 S. 1388; nach OFD Köln v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67 = FR 1981 S. 18 = B 1980 S. 2366, spricht bei Geldzuwendungen eine Vermutung für Unterhaltsleistungen. Als Nachweis genügt der Postinzahlungsbeleg (OFD Kiel v. 9. 9. 69, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 17). Etwas anderes gilt, wenn feststeht, daß der Geldbetrag nicht zur Deckung der „Grundbedürfnisse“ der Empfänger diene (FG Saarl. v. 27. 2. 85, EFG S. 615, rkr., betr. Geldgeschenke an Besucher aus Polen).

Da Überweisungen oder die Versendung von Schecks der devisenrechtlichen Genehmigung durch die Deutsche Bundesbank bedürfen (s. OFD München v. 1. 9. 78, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 46), werden Geldzuwendungen wohl meist bar geleistet. Der Nachweis derartiger Barzuwendungen wird durch eine Bestätigung des Empfängers geführt (glA FG Ba.-Württ. v. 19. 3. 86, EFG S. 402, rkr.); im Zweifel können weitergehende Nachweise gefordert werden (glA FG Berlin v. 21. 6. 77, EFG 1978 S. 82, rkr.; glA OFD München v. 4. 9. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 73). Zu Einzelheiten s. *Erhard*, B 1984 S. 1323.

► *Bei Sachzuwendungen* muß der Stpfl. darlegen, daß die Aufwendungen dem typischen Unterhalt dienen, daß sie den geltend gemachten Wert hatten und über das übliche Maß von Geschenken hinausgingen (BFH VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193; glA OFD Köln v. 22. 5. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 54, mit Nachweiserleichterungen für Paketsendungen). Sachzuwendungen werden etwa durch Paket- und Päckchensendungen oder anlässlich von Besuchen geleistet; zu den dazu geltenden Pauschalregelungen s. Anm. 146–148. Auch die Zuwendung gebrauchter Gegenstände erfüllt uE den Aufwendungsbegriff (aA Hess. FG v. 12. 2. 85, EFG S. 350, rkr., keine Unterhaltsaufwendungen mangels Einkommensbelastung, mit zust. u. ironischer Anm. *Risse*, BB 1985 S. 1833; ferner *Erhard*, B 1984 S. 1323).

**Die Aufteilung von Gesamtaufwendungen** erfolgt nach der Pro-Kopf-Regel (s. Anm. 52–54), ist jedoch bei Ost-Zuwendungen deshalb unproblematisch, weil regelmäßig die Bedürftigkeit aller Empfänger unterstellt wird und davon auszugehen ist, daß kein Anspruch auf Kindergeld besteht (s. Anm. 144).

#### b) Übrige Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1

144

**Zwangsläufigkeit der Aufwendungen:** Nach BFH VI 320/65 v. 25. 3. 66, BStBl. S. 534, „erscheint es angebracht, Unterhaltsleistungen an Verwandte in der SBZ, zu denen die Stpfl. in persönlichen Beziehungen steht, stets als sittlich gebotene und daraus zwangsläufige Belastungen anzuerkennen, auch wenn diese Personen nicht zum Kreis der Angehörigen iSd. § 10 StAnpG (jetzt § 15 AO 1977) gehören“.

GlA FinVerw. Abschn. 186/66 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 EStR/LStR 1981/84; noch weitergehend *Kottke*, NSt., Außergew. Belastungen Ostzuwendungen, Darst. 1 S. 4, der diese Regelung auch auf Nicht-Verwandte ausdehnen will; aA FG Berlin v. 6. 12. 74, EFG 1975 S. 315, aus anderen Gründen bestät. BFH VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193; FG Berlin v. 4. 5. 77, EFG S. 428, rkr. (EFG 1978 S. 416); s. auch Anm. 73 u. § 33 Anm. 173–190, insbesondere Anm. 190 zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen.

Bei Prüfung der Zwangsläufigkeit wäre vom Standpunkt der hM (s. Anm. 134) auch die Opfergrenze zu beachten (so andeutungsweise BFH IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33; glA *Veigel*, LSW Gr. 5 S. 926); die Verwaltungsanordnungen (s. Anm. 137) enthalten dazu jedoch keine Stellungnahme.

**Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (in den VZ 1975–1985)** kann auch in der DDR und Ost-Berlin bestehen (staatlicher Kinderzuschlag und staatliches Kindergeld s. Abschn. 190/67 Abs. 6 Nr. 2 EStR/LStR 1981/84) und schließt die Steuererleichterung aus (vgl. Anm. 82). Während die FinVerw. ursprünglich nur bei Unterhaltsleistungen durch Paket- und Päckchensendungen aus Vereinfachungsgründen auf Prüfung der Kindergeldberechtigung verzichtet hat (s. Anm. 146 „Verzicht auf Prüfung weiterer Tatbestandsvoraussetzungen“), unterläßt sie diese Prüfung nunmehr bei zwangsläufigen Unterhaltsaufwendungen jeder Art (vgl. koordin. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 2); uE abzulehnen, da insoweit kein Beweisnotstand herrscht, es genügt der Anspruch auf dem Kindergeld vergleichbare Leistungen (s. Anm. 82). Zum Anspruch auf Familienbeihilfen in den sog. Vertreibungsgebieten: Bulgarien, Polen, Rumänien, Sowjetunion, Tschechoslowakei und Ungarn siehe Anm. 82.

**Anspruch auf Kinderfreibetrag (ab VZ 1986):** Soweit der Stpfl. oder eine andere Person aus Billigkeitsgründen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag für ein Kind mit Wohnsitz in der DDR, in Berlin (Ost) oder in einem anderen Ostblockstaat hat (BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 6; s. Anm. 28 u. 84), ist eine StErmäßigung nach Abs. 1 ausgeschlossen.

**Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger:** Nach Auffassung der FinVerw. ist von einer Prüfung der Bedürftigkeit allgemein abzusehen, wenn die Unterhaltsempfänger in der DDR, Ost-Berlin oder den sog. Vertreibungsgebieten (zu diesem Begriff Anm. 139) wohnen (BdF v. 21. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 92 = B 1984 S. 92; koordin. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 2: „... ist im allgemeinen von der Prüfung der Bedürftigkeit abzusehen“). Es sind daher weder die Einkommens- noch die Vermögensverhältnisse der unterhaltenen Personen maßgebend (zB OFD Hamb. v. 17. 5. 76, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 32), sofern es sich nicht um Einkommen oder Vermögen in der Bundesrepublik oder Westberlin handelt (zB OFD München v. 4. 9. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 73).

GIA BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453, mit einer weiteren Einschränkung für den Fall, daß der Empfänger in der DDR oder Ost-Berlin gerichtsbekannt „über ein für derartige Verhältnisse ungewöhnlich hohes Einkommen oder Vermögen verfügt“; BFH VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309 u. IX R 1/78 v. 16. 7. 85, BFH NV 1985 S. 33; glA FG Berlin v. 6. 9. 77, EFG 1978 S. 228, rkr., und v. 14. 3. 78, EFG S. 543, bestat., n.v.

AA FG Berlin v. 4. 5. 77, EFG S. 428, rkr. (EFG 1978 S. 416); FG Berlin v. 6. 12. 74, bestat. aus anderen Gründen BFH VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193; Hess. FG v. 12. 1. 78, EFG S. 490, rkr., betr. Unterstützung eines Arztes mit 2 400 M Monateinkommen in 1975; Nieders. FG v. 23. 11. 78, EFG 1979 S. 284, aufgeh. (EFG 1982 S. 165), betr. ua. Unterstützung eines Facharbeiters; FG Berlin v. 2. 2. 79, EFG S. 551, rkr., betr. Aufwendungen für Sprechstundenhilfe; FG Berlin v. 30. 1. 80, EFG S. 500, rkr., betr. Empfänger mit durchschnittlichem Arbeitnehmereinkommen; FG Berlin v. 6. 2. 80, EFG S. 502, rkr., betr. Mutter mit durchschnittlicher Altersrente; FG Berlin v. 11. 6. 80, EFG 1981 S. 22, rkr., betr. unterstützte Eltern mit Altersrente; FG Berlin v. 14. 11. 80, EFG 1981 S. 507, rkr., betr. Unterstützung einer Familie mit gesichertem Existenzminimum.

Ausdrücklich gegen BFH VI R 275/80 aaO: FG Berlin v. 26. 10. 83, EFG 1984 S. 403, nrkr., betr. Unterstützung der Eltern des Stpfl. und der Ehefrau; FG Bremen v. 26. 3. 86, EFG S. 448, nrkr., betr. Unterstützung gehobener Angestellter; das FG Bremen (aaO) hat jedoch die Bedürftigkeit einer betagten Rentnerin und eines Blinden bejaht, deren Ehemann inhaftiert war; s. auch FG Saarl. v. 27. 2. 85, EFG S. 615, rkr., das nach dem Alter der Unterhaltsempfänger auf Erwerbstätigkeit und ein dadurch gesichertes Existenzminimum in Polen schließt. S. auch Anm. 140.

**Minderung des Höchstbetrags:** Soweit die FG auch schon vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 4 durch StÄndG 1979 (s. Anm. 3 und 121) die Notwendigkeit der Aufwendungen geprüft haben, sind sie entweder von einem Kaufkraftvergleich der DDR-Währung mit der DM ausgegangen, um die Höhe der anrechenbaren Einkünfte oder Bezüge nach Abs. 1 Satz 3 zu ermitteln (zB FG Berlin v. 4. 5. 77, EFG S. 428, rkr., u. v. 2. 2. 79, EFG S. 551, rkr.), oder haben das Existenzminimum, ausgehend vom durchschnittlichen Industriearbeiterlohn, festgestellt (Nieders. FG v. 23. 11. 78, EFG 1979 S. 284); im übrigen wurde das durchschnittliche Renteneinkommen mit dem Existenzminimum gleichgesetzt (FG Berlin v. 11. 6. 80 u. v. 14. 11. 80, EFG 1981 S. 22 u. S. 507, beide rkr.).

UE ist bei Ostzuwendungen von einer Minderung der nach Abs. 1 Sätze 1–3 maßgebenden Beträge auszugehen. Dies ergibt sich aus Abs. 1 Satz 4 ausdrücklich; da Satz 4 insoweit nur klarstellende Bedeutung hat (s. Anm. 123), gilt dies auch für die Rechtslage bis zum 31. 12. 78 (aA zB koordin. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.6, der nur die Vertreibungsgebiete in die Ländergruppeneinteilung einbezieht; ferner OFD Köln v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67; aA auch *Erhard*, B 1984 S. 1321; s. Anm. 137 aE).

Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung der FinVerw. in Abschn. 190/67 Abs. 5 Satz 3 ff. EStR/LStR 1981/84 („Ländergruppeneinteilung“; s. Anm. 131) wären die Beträge in Abs. 1 Satz 1 und 3 zB für 1986 um  $\frac{1}{3}$  zu ermäßigen, so daß die DDR für 1986 in Gruppe 2 der Ländergruppeneinteilung einzuordnen wäre. In dem für die Beurteilung der Durchschnittsstundenlöhne maßgebenden Jahr 1984 (EStR/LStR aaO) betrug der Durchschnittsmonatslohn der Arbeiter und Angestellten in sozialisierten Betrieben der Industrie in der DDR 1120 M (Statistisches Jahrb. 1986 der Bundesrepublik S. 613), was einem Stundenlohn von 6,40 DM bei 175 Monatsstunden entspricht. Bei einem Umrechnungskurs von 1 : 1 – zum 31. 12. 84: 3,15 M = 1 US-Dollar (Statistisches Jahrb. 1985 der Bundesrepublik S. 610); zum 31. 12. 84: 1 US-Dollar = 3,1480 DM (BStBl. I 1985 Sondernummer 3 S. 141) – betrug der Durchschnittsstundenlohn in der DDR nicht mehr als 50 vH, aber mehr als 20 vH des inländischen Stundenlohns, der etwa mit 16 DM für 1984 zu bemessen wäre (Statistisches Jahrb. 1985 aaO S. 476).

Zur Anwendung der Opfergrenze s. *Veigel*, LSW Gr. 5 S. 928 f. mit Berechnungsbeispiel; zur Opfergrenze allgemein s. Anm. 134.

### 3. Sonderregelungen für Paketsendungen und Besuchsreisen

#### a) Aufwendungen für Paket- und Päckchensendungen

146

**Schrifttum:** S. das Schrifttum vor Anm. 137.

**Verwaltungsanordnungen:** Koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.1; Erl. Bayern v. 29. 8. 84 u. Erl. NRW v. 26. 10. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 101 = FR 1984 S. 588 = BB 1984 S. 2044 = DStR 1984 S. 624 betr. Bindung an Wahlrecht zwischen Einzelnachweis und Pauschalabzug; OFD Münster v. 11. 10. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 102 = BB 1984 S. 2044 = B 1984 S. 2330 = NWB 1984 F. 1 S. 359 betr. Portokosten für Pakete in die DDR; OFD Köln und Münster v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67 = FR 1981 S. 18.

#### **Einzelnachweis oder Pauschalabzug:**

► **Pauschalregelung:** Ab 1. 1. 81 erkennt die FinVerw. für jedes Paket an Angehörige in der DDR, Berlin (Ost) und in den ost- sowie südeuropäischen Vertreibungsländern ohne Prüfung der tatsächlichen Aufwendungen einen Betrag bis zu 40 DM und für Päckchen bis zu 30 DM als agB an; bis zum 31. 12. 80 betrug die Pauschalen für Pakete 30 DM und für Päckchen 20 DM.

BdF-Schreiben v. 1. 9. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 65 = FR S. 460 = DStR S. 595 = B S. 1819 = BB S. 1455; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.1; s. auch OFD Frankf. v. 16. 3. 82, StEK EStG § 10b Nr. 109, u. BdF v. 25. 3. 82, B S. 725, betr. Paketsendungen nach Polen. Gegen eine Pauschalregelung Hess. FG v. 12. 1. 78, EFG S. 490, rkr.

► **Abzug der tatsächlichen Aufwendungen:** Der Stpfl. kann auch seine die Pauschalen übersteigenden tatsächlichen Aufwendungen absetzen, wenn er sie im einzelnen nachweist oder glaubhaft macht. Der Nachweis ist durch Vorlage eines genauen Inhaltsverzeichnisses mit Kaufbelegen über den Erwerb der Gegenstände zu führen. OFD Frankf. v. 26. 2. 81, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 15/81; glA BFH VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309; FG Münster v. 12. 11. 75, EFG 1976 S. 235, rkr., mwN; s. auch BFH VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193, betr. Besuchsreisen.

Nach OFD Köln (v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67) genügt Einzelaufstellung, in Zweifelsfällen können jedoch weitere Nachweise gefordert werden. Abziehbar sind auch die Porto- und Verpackungskosten (koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.1; OFD Münster, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 102), die bei Ansatz der Pauschalen allerdings mit abgegolten sind (o.V., B 1984 S. 2596).

► **Wahlrecht zwischen Einzelnachweis und Pauschalabzug:** Der Stpfl. kann entweder die Pauschalregelung in Anspruch nehmen oder den Einzelnachweis führen; ein Nebeneinander beider Verfahren im selben VZ ist nicht zulässig (BFH VI R 196/81 v. 9. 12. 83, BStBl. 1984 S. 309 unter Hinweis auf OFD Koblenz v. 7. 6. 67, ESt-Kartei § 33a Nr. 20; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85 aaO; OFD Frankf. v. 26. 2. 81 aaO). Führt der Stpfl. nicht für alle Pakete den Einzelnachweis, so hat das FA für alle Sendungen nur die Pauschalen anzuerkennen (Hess. FG v. 12. 1. 78, EFG S. 490, rkr., betr. ein und denselben Unterhaltsempfänger); uE ebenso, wenn der Nachweis hinsichtlich einiger Pakete mißlingt.

BFH VI R 196/81 aaO sollte zunächst erst ab VZ 1985 angewendet werden (vgl. Erl. Bayern v. 29. 8. 84 u. NRW v. 26. 10. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 101); der koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85 aaO enthält diese zeitliche Regelung nicht mehr.

**Zum Nachweis der Absendung** sind die Abschnitte der Paketkarte oder eine postamtliche Bestätigung für Päckchen vorzulegen (OFD Köln v. 11. 11. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 67 = FR 1981 S. 18 = B 1980 S. 2366; OFD Frankf. v. 26. 2. 81, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 15/81 zu 4).

**Verzicht auf Prüfung weiterer Tatbestandsvoraussetzungen:** Aus Vereinfachungsgründen ist nicht zu prüfen, ob für unterstützte Personen Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGG außerhalb des Geltungsbereichs des BKGG gewährt werden

(OFD Frankf. v. 26. 2. 81 aaO; FinMin. NRW v. 31. 10. 75, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 28 = FR 1976 S. 41 = EDStZ 1975 S. 375 = BB 1975 S. 1517 = DStR 1976 S. 31 = Inf. 1976 S. 57). Zust. BFH VI R 275/80 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 453 (457 I. Sp.). *UE abzulehnen*, da das Bestehen eines Anspruchs auf dem Kindergeld vergleichbare Leistungen genügt (s. Anm. 82 u. 144 „*Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen*“).

*Die Bedürftigkeit* der Unterhaltsempfänger ist auch dann zu unterstellen, wenn der Stpfl. den Einzelnachweis statt des Pauschalabzugs gewählt hat; die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Empfängers sind daher nicht zu prüfen (OFD Frankf. v. 26. 2. 81 aaO; zust. BFH VI R 275/80 aaO; VI R 196/81 aaO; FG Berlin v. 14. 3. 78, EFG S. 543, bestät., n.v.; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, aaO zu 2; aA hier, s. Anm. 137; s. auch Anm. 144 mwN). Bei Ansatz der Pauschalen entfällt auch die Prüfung des *Unterhaltscharakters der Aufwendungen*, so daß zB Aufwendungen für Geschenke abzugsfähig sind (abl. daher FG Münster v. 12. 11. 75, EFG 1976 S. 235, rkr.; Hess. FG v. 12. 1. 78, EFG S. 490, rkr.; aA o. V., B 1983 S. 2606; s. auch Anm. 143).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Die Aufwendungen sind für jeden Unterhaltsempfänger nur im Rahmen der gemäß Abs. 1 Satz 4 geminderten Höchstbeträge zu berücksichtigen (s. Anm. 120 u. 124). Dabei kann die zeitliche Zuordnung derart einmaliger Leistungen (s. Anm. 40) uU nur zu einer anteiligen Gewährung des Freibetrags gemäß Abs. 4 führen (Anm. 390). Pauschalen für Pakete und für Besuchsreisen oder Besuche sind zusammenzurechnen und insgesamt nur im Rahmen der Höchstbeträge zu berücksichtigen (s. Anm. 147 u. 148); glA koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.6. Ab VZ 1986 ist der nach dem Alter des Unterhaltsempfängers gestaffelte Höchstbetrag zu beachten (s. Anm. 88). Zum Abzug der Aufwendungen nach § 10b s. Anm. 31.

#### 147 b) Aufwendungen anlässlich von Besuchsreisen nach Ost-Berlin, in die DDR oder die Vertreibungsgebiete

**Schrifttum:** S. das Schrifttum vor Anm. 137.

**Verwaltungsanordnungen:** Koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.2–4.3.3; BdF u. FinMin. Niedersachsen v. 25. 3. 80, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 63 = EDStZ 1980 S. 148 = DStR 1980 S. 316 = B 1980 S. 713 = BB 1980 S. 665 = FinMin. NRW v. 3. 4. 80, Inf. 1981 S. 63; OFD Frankf. v. 23. 1. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 71.

**Typische Unterhaltsleistungen anlässlich eines Besuchs** von Angehörigen in den genannten Gebieten sind als agB nach Abs. 1 zu berücksichtigen, wenn sie über das übliche Maß von Gastgeschenken hinausgehen (BdF v. 25. 3. 80 aaO). Außergewöhnliche Unterhaltsleistungen können daneben nach § 33 abzuziehen sein (s. § 33 Anm. 300 „*Besuchsfahrten, Besuchsreisen*“; zu typischen Unterhaltsleistungen s. Anm. 38). Zwangsumtausch und Visumgebühren begründen keine Aufwendungen iSd. Abs. 1 (s. Anm. 143 mwN).

#### **Einzelnachweis oder Pauschalabzug:**

► **Pauschalabgeltung von Besuchsaufwendungen:** Ab 1. 1. 80 gewährt die FinVerw. aus Vereinfachungsgründen für jede Besuchsreise einen Betrag von 50 DM im Rahmen der gesetzlichen Höchstbeträge (BdF v. 25. 3. 80 aaO u. koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.3.1). Bis 31. 12. 79 für jeden Besuch im Rahmen des kleinen Grenzverkehrs von West-Berlin nach Ost-Berlin 30 DM und im übrigen 50 DM (OFD Frankf. v. 23. 1. 81 aaO; s. auch BdF v. 18. 3. 74, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 22). Mit diesem Pauschbetrag sind sämtliche Aufwendungen, unabhängig von der Zahl der Besucher und der Zahl der besuchten Personen, abgegolten (BdF v. 25. 3. 80 aaO; koord. Länder-Erl. aaO zu 4.3.3, u. OFD Frankf. v. 23.



1. 81 aaO; aA FG Berlin v. 4. 2. 76, EFG S. 447, aufgeh. EFG 1983 S. 1, betr. Eheleute, die an einem Tag getrennt ihre Verwandten besuchen).

► *Abzug der tatsächlichen Aufwendungen*: Statt der Pauschbeträge kann der Stpfl. auch seine tatsächlichen Aufwendungen geltend machen. Der *Nachweis* oder die *Glaubhaftmachung* von *Geldzuwendungen* kann durch die zur Vorlage bei den Zollbehörden der DDR bestimmte Erklärung über mitgeführte Gegenstände und Zahlungsmittel bei Ein- und Ausreise (FG Berlin v. 21. 6. 77, EFG 1978 S. 82, rkr.) oder durch Empfangsbescheinigungen der Unterhaltsempfänger geführt werden (FG Berlin v. 11. 6. 80, EFG 1981 S. 22, rkr.; FinMin. NRW v. 10. 11. 77, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 42). Bei *Sachzuwendungen* ist die oa. amtliche Erklärung nicht ausreichend; der Stpfl. muß darüber hinaus die Werte der Gegenstände im einzelnen durch Rechnungen, Einkaufsquittungen usw. nachweisen oder glaubhaft machen (BFH VI R 38/75 v. 5. 8. 77, B 1979 S. 193; FG Berlin v. 21. 6. 77 aaO).

**Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung der Besuche** ist durch Vorlage verschiedener Unterlagen zu führen, zB Mehrfachberechtigungsscheine, Quittungen über Zwangsumtausch oder Benzinrechnungen (s. im einzelnen BdF v. 25. 3. 80 aaO; koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.3.2, u. OFD Frankf. v. 23. 2. 81 aaO).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen**: Pauschalen und tatsächliche Aufwendungen sind nur im Rahmen der gemäß Abs. 1 Satz 4 geminderten Höchstbeträge zu berücksichtigen (s. Anm. 120 u. 124). Dabei sind die verschiedenen Pauschalen (für Pakete oder Besuchsreisen) zusammenzurechnen.

Zur zeitlichen Zuordnung einmaliger Leistungen siehe Anm. 40 und zur sog. Pro-Kopf-Aufteilung bei Gesamtzwendungen siehe Anm. 52–54.

### c) Aufwendungen anlässlich des Besuchs Unterhaltsberechtigter aus Ost-Berlin, der DDR oder den Vertreibungsgebieten 148

**Schrifttum**: Siehe das Schrifttum vor Anm. 137.

**Verwaltungsanordnungen**: Koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.4; FinMin. Nieders. u. NRW v. 28. 2. 84 u. 25. 10. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 96 = FR 1984 S. 201 u. S. 588 = BB 1984 S. 2044; Erl. NRW v. 2. 11. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 107; BdF v. 7. 7. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 86 = FR 1983 S. 303 = DStR 1983 S. 546 = B 1983 S. 2171; BdF v. 21. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 92 = B 1984 S. 92; FinMin. Ba.-Württ. v. 10. 1. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 92 = DStR S. 203 = FinMin. Nds. v. 28. 2. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 96 = BB S. 707.

#### **Einzelnachweis oder Pauschalabzug**

► *Pauschalregelung*: Aufwendungen, die einem Stpfl. beim Besuch eines Unterhaltsberechtigten aus der DDR oder Ost-Berlin durch deren Beherbergung oder Beköstigung und andere damit zusammenhängende Maßnahmen entstehen, können ohne Einzelnachweis mit einem Tagessatz von 10 DM im Rahmen der jeweils geltenden Höchstbeträge der Abs. 1 und 4 berücksichtigt werden (BdF v. 7. 7. 83 aaO u. koord. Länder-Erl. aaO). Die Regelung ist auf alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen anzuwenden und gilt auch für Besucher aus den sog. Vertreibungsgebieten (BdF v. 21. 12. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 92 u. Erl. Nieders. ua. v. 28. 2. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 96).

Davor erkannte die FinVerw. bei einem Aufenthalt bis zu 28 Tagen 100 DM, bei geringerer Aufenthaltsdauer entsprechend weniger als agB an.

OFD Frankf. v. 27. 2. 81, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 72; BdF v. 1. 12. 64, EDStZ 1965 S. 2; glA FG Bremen v. 27. 7. 79, EFG S. 550, bestätigt EFG 1982 S. 54; noch weitergehend FG Rhld.-Pf. v. 29. 10. 80, EFG 1981 S. 389, rkr., pro Person und Tag 8 DM anerkennend; aA FG Düss. v. 19. 6. 78, EFG S. 544, rkr., das die Pauschalregelung ablehnt und statt 100 DM für 28 Tage wegen Abs. 4 DM 200 gewährt.

Daß BdF v. 7. 7. 83 aaO, anders als OFD Frankf. v. 27. 2. 81 aaO, die Vertreibungsgebiete nicht erwählt, mag ein Versehen sein. Der Erl. v. 21. 12. 83 (aaO) enthält eine entsprechende Ergänzung.

► *Abzug der tatsächlichen Aufwendungen:* Macht der Stpfl. statt der Pauschalen seine tatsächlichen Aufwendungen geltend, so hat er den Nachweis zu führen (Nds. FG v. 29. 10. 79, EFG 1980 S. 284, rkr.). Da es sich um Tatsachenfeststellungen im Inland handelt, kommen für diesen Fall Nachweiserleichterungen nicht in Betracht (s. im übrigen Anm. 140). Bis zum VZ 1985 einschließl. war die Geltendmachung der tatsächlichen Aufwendungen jedoch nur bei Besuchen unter 30 Tagen günstiger, weil die Pauschale für 30 Tage bereits dem nach Abs. 1 Satz 1 iVm. Abs. 4 abzugsfähigen Höchstbetrag von 300 DM (3 600 DM : 12) entsprach.

► *Verhältnis zwischen Pauschalabzug und Einzelnachweis:* Pauschalabzug und Einzelnachweis schließen einander nicht aus, wenn der Stpfl. für die unterstützte Person Kleidung anschafft (koord. Länder-Erl. v. 1. 4. 85, BStBl. I S. 202 zu 4.4 aE); uE zulässig, angesichts der niedrigen Pauschalen. Bei derartigen „besonderen Zuwendungen“ ist jedoch die Zwangsläufigkeit eigens zu prüfen.

**Die Bedürftigkeit des Besuchers** wird ausdrücklich unterstellt (Erl. NRW v. 2. 11. 84, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 107 zu 3); zu Recht aA FG Saarl. v. 27. 2. 85, EFG S. 615, rkr., betr. Besucher aus Polen.

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Da sich der Unterhaltsempfänger im Inland aufhält, sind die Aufwendungen oder Pauschalen bis zur Höhe des ungekürzten Höchstbetrags nach Abs. 1 Satz 1 abzuziehen; Abs. 1 Satz 4 findet keine Anwendung (s. auch Anm. 124 u. 131 aE). Sind im gleichen VZ für dieselbe Person auch noch Aufwendungen durch Paketsendungen oder anlässlich von Besuchen in der DDR usw. geleistet worden, so setzt sich die Steuerermäßigung aus verschiedenen anteiligen Höchstbeträgen (Abs. 1 iVm. Abs. 4) zusammen, die zT in voller Höhe, zT nach Abs. 1 Satz 4 gekürzt, zusammenzurechnen sind.

149 Einstweilen frei.

## 150 F. Unterhaltsaufwendungen mehrerer Steuerpflichtiger (Abs. 1 Satz 5)

**Schrifttum:** *Heßler*, Unterhalt von mittellosen Angehörigen durch mehrere Stpfl., FR 1950 S. 206; *Horlemann*, Gleichzeitige Unterhaltsleistungen vom Vater und vom geschiedenen Ehemann als agB?, DStZ 1985 S. 306; s. auch das Schrifttum vor Anm. 100.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 4 EStR/LStR 1984; ausführlicher noch Abschn. 190 Abs. 4 EStR 1971.

Tragen mehrere Stpfl. die Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung eines Unterhaltsempfängers, so ermäßigt sich nach Abs. 1 Satz 5 der Höchstbetrag für jeden Stpfl. auf den Betrag, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht. UE ist der anrechnungsfreie Betrag 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; notfalls ist eine Pro-Kopf-Aufteilung vorzunehmen (glA FinVerw. NRW, B 1956 S. 464, betr. Unterhalt nichtehelicher Kinder; dazu schon *Heßler*, FR 1950 S. 206).

**Bedeutung der Aufteilungsvorschrift:** Der sprachlich mißglückte Abs. 1 Satz 5 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 S. 92). Für die Auslegung des Abs. 1 Satz 5 folgt daraus, daß die Aufteilung nur auf die Stpfl. anzuwenden ist, die die

Voraussetzungen für eine Steuerermäßigung nach Abs. 1 erfüllen (BFH VI 201/60 U v. 21. 7. 61, BStBl. S. 437; VI R 112/68 v. 18. 12. 70, BStBl. 1971 S. 300; glA FinVerw., Abschn. 190/67 Abs. 4 EStR/LStR 1984).

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 3 gegenseitig ausschließen (glA BFH VI R 112/68 aaO). Die Aufwendungen der an der Aufteilung teilnehmenden Stpfl. sind daher keine „anderen“ Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers, die den Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 3 mindern (vgl. *Horlemann*, DStZ 1985 S. 306; s. auch Anm. 110). UE gebietet dieser Zweck der Aufteilungsvorschrift 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 5 würde sich dadurch nicht ändern.

**Folgerungen aus der Auslegung des Satz 5:** 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 5; sie mindern jedoch als „andere“ Einkünfte und Bezüge dessen Freibetrag nach Satz 3: so zB die Aufwendungen eines nicht unbeschr. stpfl. Unterhaltsleistenden (FG Freiburg v. 1. 9. 64, EFG 1965 S. 70, rkr., betr. Unterhaltsleistungen des Sohnes aus Kanada; s. auch Anm. 6 u. Anm. 7 zu den Ausnahmen für beschränkt estpfl. Arbeitnehmer aus den Niederlanden); ebenso Aufwendungen des geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten, der den SA-Abzug (Realsplitting) gewählt hat (s. Anm. 31 u. 110), oder Unterhaltsleistungen im Rahmen einer intakten Ehe oder auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft (s. Anm. 110 aE), ebenso Aufwendungen für die Berufsausbildung des Ehegatten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 und schließlich Unterhaltsaufwendungen, die nicht zwangsläufig erbracht werden; vgl. FG Nürnberg v. 30. 10. 85, EFG 1986 S. 181, rkr., betr. Unterhaltsleistungen des Vaters einer getrennt lebenden Ehefrau; zT aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 48, die zwar von einer Aufteilung nach Satz 5 absehen, jedoch eine Anrechnung der nicht zwangsläufigen Aufwendungen nach Satz 3 unterlassen.

Zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen auf mehrere Empfänger s. Anm. 52–54 und zur Berücksichtigung anderer Einkünfte und Bezüge eines in Haushaltsgemeinschaft lebenden Ehegatten s. Anm. 111.

Einstweilen frei.

151–154

### Erläuterungen zu Abs. 1 a: Freibetrag zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses bei nicht intakter Ehe (Besucher-Freibetrag)

**Schrifttum:** *Lang/Mertens*, Die stl. und wirtschaftl. Belastung unterhaltspflichtiger Väter und Mütter durch die Steuerreform, BB 1976 S. 1215; *K. Vogel*, Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStRecht, DStR 1977 S. 31; *Mertens/Lang*, Die Belastung getrennt lebender unterhaltspflichtiger Ehegatten, BB 1977 S. 590; *o. V.*, Freibetrag für Kinder, die dem anderen Elternteil zugeordnet werden, b+p 1978 S. 2 u. b+p 1979 S. 125; *Charlier*, Familienbesteuerung – wachsende Probleme, StbJb. 1979/80 S. 479 (Der Aufstand der Zahlväter, S. 494); *Tipke*, Unterhalt und sachgerechte EStBemessungsgrundlage, ZRP 1983 S. 25; *Haacke*, Stmindernde Einkommensverwendung als SA und agB, StbKongrRep. 1986 S. 47 (62); s. auch das Schrifttum und die Materialien zum StÄndG 1977, Einf. Anm. 344 und zum StSenkG 1986/1988, Einf. Anm. 391.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190a EStR 1984; Abschn. 67a LStR 1984; BdF-Schreiben v. 9. 5. 79, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 53 = LänderErl. FinMin. Niedersachsen v. 17. 5. 79, FR 1979 S. 302 = B 1979 S. 1061.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 a

155

### I. Rechtsentwicklung des Abs. 1 a

**Durch StÄndG 1977 v. 16. 8. 77** (BGBl. I S. 1586; BStBl. I S. 442) wurde mit Wirkung ab VZ 1978 ein Freibetrag von 600 DM für Elternteile eingeführt, die Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einem Kind nachkommen, das ihnen stl. nicht zugeordnet wird (s. Anm. 3).

*Zeitlicher Anwendungsbereich:* Der Freibetrag wurde erstmals für den VZ 1978 gewährt (§ 52 Abs. 27 EStG 1977) und galt unabhängig von der Neugestaltung des Kinderlastenausgleichs durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) weiter; anders als die Änderungen des Abs. 2 Sätze 3–6 durch StÄndG 1979 (jetzt Abs. 2 Sätze 4–8) gilt Abs. 1 a daher nicht rückwirkend für die VZ 1975–1977 (s. Anm. 229). Die Einführung des Abs. 1 a wurde ua. gerade als Rechtfertigung dafür herangezogen, § 51 a (ESt. als Maßstabssteuer für die Bemessung der sog. Annexsteuern, insbes. KiSt.) unverändert zu lassen, weil sich die Entlastung durch den Freibetrag auch auf die Annexsteuern auswirkt (BTDrucks. 8/2116 S. 10; vgl. auch BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77, BStBl. S. 526, zu C IV 2 c).

**Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) erhielt Abs. 1 a mit Wirkung ab VZ 1986 eine neue Fassung mit folgenden sachlichen Änderungen:

- Wegen der Zuordnung des Kindes auf den anderen Elternteil wird auf § 32 Abs. 7 Sätze 3 u. 4 (statt bisher § 32 Abs. 4 bis 7) Bezug genommen (s. Anm. 166 u. 169);
- der Stpfl. muß für das Kind einen Kinderfreibetrag erhalten (s. Anm. 169);
- es reicht aus, wenn dem Stpfl. „Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses“ erwachsen (s. Anm. 170; bisher mußte er der Unterhaltsverpflichtung nachkommen).

## II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 a

### 156 1. Bedeutung des Abs. 1 a

Seit der Neuregelung des Kinderlastenausgleichs im Zuge der EStReform 1975 werden Kinder bei geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Eltern sowie nichteheliche Kinder estl. nur jeweils bei einem Elternteil berücksichtigt (§ 32 Abs. 4, seit VZ 1986: § 32 Abs. 7 Sätze 3 u. 4). Der andere Elternteil war infolgedessen von allen kinderbedingten Erleichterungen des EStG ausgeschlossen. Da auch die Unterhaltsleistungen selbst nicht als Sonderausgaben und regelmäßig auch nicht als agB geltend gemacht werden können (s. Anm. 58 und 78), galten die Unterhaltsverpflichteten als die „Verlierer der EStReform“. Durch die Einführung des Freibetrags nach Abs. 1 a sollte ihre estl. Benachteiligung wenigstens teilweise gemildert werden.

Der Freibetrag stellt keine Ausnahme vom Prinzip der Einmalgewährung kinderbezogener Vergünstigungen dar (s. Anm. 78), weil auch in diesen Fällen die üblichen Unterhaltsaufwendungen beider Elternteile durch das Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (§ 8 Abs. 1 BKGG) und ab VZ 1983 zusätzlich durch

Kinderfreibeträge (Anm. 12) abgegolten werden. Abs. 1 a dient daher in typisierender Weise der Abgeltung von Mehrbelastungen, die dem Stpfl., dem das Kind nicht zuzuordnen ist, bei dauernd getrennter Haushaltsführung entstehen.

Der RegE zum StÄndG 1977 nennt als Beispiel Belastungen durch die „*Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses*“.

Vgl. RegE StÄndG 1977, BTDrucks. 8/292 S. 22; BTDrucks. 10/2884 S. 105; glA Abschn. 190 a/67 a Abs. 1 Satz 1 EStR/LStR 1981/84; aA *Littmann* XIII. § 33a Anm. 24 a; aufgegeben: XIV. § 33a Anm. 49 a.

Insofern traf die ursprüngliche Fassung des Abs. 1 a, die auf die Erfüllung der Unterhaltspflicht abstellte (s. Anm. 167), nicht den Kern. Zu Recht verlangt die Neufassung durch StSenkG 1986/1988 nurmehr, daß dem Stpfl. Aufwendungen zur „*Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses*“ erwachsen (s. Anm. 170). Seither hat sich auch die Bezeichnung „Besucher-Freibetrag“ durchgesetzt (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 105; *Klöckner*, B 1985 S. 2425; *Haacke*, StbKongrRep. 1986 S. 62).

## 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 a

157

**Vergleich mit intakten Familien:** Da die Ermäßigung nach Abs. 1 a kein Unterhaltsfreibetrag ist, sondern typische Mehrbelastungen ausgleichen soll, die aus der Trennung des idR unterhaltszahlenden Elternteils von seinem Kind, das dem anderen Elternteil zugeordnet ist, entstehen, verstößt die Vorschrift uE weder gegen Art. 3 noch gegen Art. 6 Abs. 1 GG; derartige Mehrbelastungen entstehen in der intakten Familie aus privaten Gründen idR nicht.

AA *Charlier*, StbJb. 1979/80 S. 496; *Hartz/Meeßen/Wolf*, „Besucherfreibetrag“ und *Haacke*, StKongrRep. 1986 S. 62, der meint, der Grund für die Einfügung des Abs. 1 a – der völlige Ausschluß unterhaltsleistender Stpfl. von den kinderbedingten Ermäßigungen – sei entfallen, nachdem diese Stpfl. einen Kinderfreibetrag von 1242 DM (vom VZ 1983 bis 1985 einschl.: 216 DM) erhalten; Abs. 1 a hätte ebenso wie die kindbedingten SA-Abzüge nach § 10 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 und § 10 c Abs. 4 EStG idF des StÄndG 1977 (s. Anm. 155) durch den ab 1986 erhöhten Kinderfreibetrag abgegolten werden können.

*Stellungnahme:* Die Auffassung von *Charlier*, *Hartz/Meeßen/Wolf* und *Haacke* ist uE abzulehnen: Der Grund für die Einfügung des Abs. 1 a war nicht der Beschluß des BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77 (BStBl. S. 526); Abs. 1 a wurde unabhängig von dem Verfahren 1 BvR 265/75 und bereits vor dieser Entscheidung in den RegE zum StÄndG 1977 v. 16. 4. 77 (BTDrucks. 8/292 S. 22) aufgenommen. Der nach Verkündung der Entscheidung des BVerfG 1 BvR 265/75 aaO vom Bundesrat vorgelegte Entw. eines Gesetzes zur Neugestaltung des stl. Kinderlastenausgleichs v. 7. 7. 78 (BTDrucks. 8/2130, Anlage 1) sah bereits wieder eine Streichung des Abs. 1 a vor, obwohl die Vorschrift noch nicht in Kraft getreten war. UE gilt Abs. 1 a zu Recht Mehrbelastungen ab, die dem nichtsorgeberechtigten Elternteil entstehen, wenn er die Verkehrsbefugnis iSd. § 1634 BGB ausübt und besonders bei weiter Entfernung zT erhebliche Kosten aufwenden muß, um den (auch im Kindesinteresse) erforderlichen Kontakt aufrechtzuerhalten. Eine andere Frage (de lege ferenda) ist allerdings, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 a nicht differenzierter die Merkmale der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen berücksichtigen sollten. Jedenfalls stellt Abs. 1 a keine realitätsfremde Grenze für die Berücksichtigung derartiger Belastungen auf (BVerfG 1 BvR 694/85 v. 19. 8. 86, INF 1986 S. 551, betr. Verfahren nach § 93a BVerfGG).

*Beiderseits berufstätige Eltern* in intakter Ehe haben daher insbesondere keinen Anspruch auf den Freibetrag nach Abs. 1 a: BVerfG 1 BvR 24/84 v. 16. 10. 84, HFR 1985 S. 238 betr. Verfahren nach § 93a BVerfGG und FG Hamb. v. 14. 6. 84, EFG 1985 S. 74, nrkr. (zu 5.); in beiden Verfahren hatten die Eheleute erfolg-

los die Durchführung von Einzelveranlagungen bzw. die Besteuerung wie zwei Halbfamilien begehrt.

**Keine Rückwirkung:** Da der bemängelte Rechtszustand mit der Reform des Kinderlastenausgleichs 1975 eingetreten ist (Anm. 156), hätte eine Rückwirkung, ähnlich der Regelung des § 53 EStG 1979, nahegelegen. Dies hat der RegE aus Haushaltsgründen abgelehnt (RegE StÄndG 1977, BTDrucks. 8/292 S. 22).

**Zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses niederländischer Grenzgänger** von der Steuerermäßigung nach Abs. 1 a s. Anm. 7 u. 158.

158

### III. Geltungsbereich des Abs. 1 a

Wie die übrigen Tatbestände des § 33 a gilt Abs. 1 a für natürliche, unbeschr. stpfl. Personen. Nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch nicht für beschr. Stpfl. (vgl. Anm. 6). Abs. 1 a gilt (anders als Abs. 1) auch nicht für beschr. stpfl. ArbN (vgl. § 50 Abs. 4) und ferner nicht für Grenzgänger aus den Niederlanden (vgl. Anm. 7). Zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich im übrigen Anm. 6.

### IV. Verhältnis des Abs. 1 a zu anderen Vorschriften

#### 159 1. Verhältnis des Abs. 1 a zu § 33

Seit dem StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 bestimmt Abs. 5 mit Wirkung vom VZ 1986 ausdrücklich (s. Anm. 400), daß auch in den Fällen des Abs. 1 a für die in dieser Vorschrift bezeichneten Aufwendungen § 33 nicht anwendbar ist.

**Rechtslage bis einschl. VZ 1974:** Bis zum 31. 12. 74 waren derartige Aufwendungen durch den Kinderfreibetrag abgegolten, den auch der geschiedene oder getrennt lebende Elternteil erhielt, bei dem das Kind nicht lebte; für den Vater eines nichtehelichen Kindes waren die Aufwendungen durch den Freibetrag nach Abs. 1 abgegolten (s. Anm. 77).

**Rechtslage im VZ 1975–1977:** Bis zum 31. 12. 77 fehlt es mangels Rückwirkung der Vorschrift (s. Anm. 157) an einer Sonderregelung für die von Abs. 1 a erfaßten Aufwendungen. UE waren diese Aufwendungen daher grundsätzlich nach § 33 zu berücksichtigen. Meist wird es wegen des Vergleichsmaßstabs „Familienstand“ an der nach § 33 Abs. 1 erforderlichen Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen fehlen. Außergewöhnlich und zwangsläufig können jedoch zB Aufwendungen des Stpfl. zum Besuch des kranken Kindes sein (dazu im einzelnen § 33 Anm. 300 „Besuchsfahrten, Besuchsreisen“).

**Rechtslage ab VZ 1978:** Obwohl erst ab VZ 1986 Abs. 1 a in Abs. 5 aufgeführt ist, hatte der Freibetrag des Abs. 1 a uE auch schon zuvor Abgeltungswirkung für alle „Mehrbelastungen“ (vgl. BTDrucks. 8/292 S. 22); dh. für Aufwendungen, die sich für den nicht zuordnungsberechtigten, aber unterhaltspflichtigen Stpfl. aus der Trennung von seinem Kind ergeben (s. Anm. 156). Dies folgt aus der Rechtsnatur des Abs. 1 a als *lex specialis* gegenüber § 33 (s. Anm. 10). Der Stpfl. hat daher ab 1978 weder ein Wahlrecht zwischen dem Abzug nach § 33 oder § 33a Abs. 1, noch ist ihm der Abzug der den Freibetrag übersteigenden Aufwendungen nach § 33 möglich (zu außergewöhl. und zwangsläufigen Besuchskosten, s.o.).

#### 160 2. Verhältnis des Abs. 1 a zu § 33a Abs. 2 und zu § 33b

**Verhältnis zu § 33a Abs. 2:** Soweit Abs. 2 auf den nicht zuordnungsberechtigten Elternteil anwendbar ist, finden die Freibeträge nach Abs. 1 a und Abs. 2 neben-

einander Anwendung: Denn Abs. 2 dient der Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen, während Abs. 1a „Mehrbelastungen“ aus dem besonderen Eltern-Kind-Verhältnis abgelten soll (s. Anm. 156).

Wegen des Verhältnisses von Abs. 1a zu Abs. 1 s. Anm. 30.

**Verhältnis zu § 33b:** Soweit der nicht zuordnungsberechtigte Elternteil nach § 33b Abs. 5 Satz 2 und 3 den Pauschbetrag für Körperbehinderte ganz oder teilweise beanspruchen kann, hat er daneben auch Anspruch auf den Freibetrag nach Abs. 1a, der Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses abgilt, während der Körperbehindertenpauschbetrag, auch wenn er auf einen Elternteil übertragen ist, nur Aufwendungen der Kinder abgelten soll (s. Anm. 156).

**Verhältnis zu § 33c:** Abs. 1a ist nur in Ausnahmefällen neben § 33c Abs. 1–4 (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender) anwendbar; im einzelnen dazu § 33c Anm. 28.

### 3. Verhältnis des Abs. 1a zum Kinderfreibetrag nach § 32

161

Da beide Freibeträge unterschiedliche Aufwendungen abgelten, sind sie nebeneinander zu gewähren: Der Kinderfreibetrag gilt ebenso wie das Kindergeld die üblichen Unterhaltsleistungen ab, während Abs. 1a die aus der Trennung des Stpfl. von seinem Kind entstandenen Mehrbelastungen ausgleichen soll (s. Anm. 156). Die Kumulation beider Freibeträge ergibt sich seit der Neufassung des Abs. 1a durch StSenkG 1986/1988 unmittelbar aus dem Gesetz.

## V. Verfahrensfragen

162

**Nachweisanforderungen:** Da es nach der bis VZ 1985 geltenden Fassung nicht darauf ankam, daß der Stpfl. seine Unterhaltspflicht regelmäßig oder in vollem Umfang erfüllte (s. Anm. 167), und da es weder nach der alten noch nach der neuen Fassung des Abs. 1a auf die Höhe der Aufwendungen ankommt, sind die Nachweisanforderungen uE geringer als bei Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags; nach § 32 Abs. 6 Satz 4 ist nämlich eine Übertragung des Kinderfreibetrags auf den Elternteil vorgesehen, der seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind nachkommt, während der andere Elternteil diese Pflicht nicht erfüllt.

**LStErmäßigungsverfahren:** Der Freibetrag wird nur für Kinder gewährt, für die der ArbN einen Kinderfreibetrag erhält; hat der ArbN auf die nach § 39 Abs. 3 Satz 3 mögliche Eintragung einer Kinderfreibetragszahl auf der LStKarte verzichtet, so kann der Besucherfreibetrag gleichwohl eingetragen werden. Ob der ArbN seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind nachkommt, ist im Ermäßigungsverfahren ohne Bedeutung (BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 9b). Aus Vereinfachungsgründen kann auf eine Prüfung der Angaben des ArbN über die geltend gemachten Aufwendungen im Ermäßigungsverfahren verzichtet werden (BdF aaO zu 9a).

Einstweilen frei.

163, 164

## B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1a

### I. Tatbestandsvoraussetzungen für die VZ 1978 bis 1985

#### 1. Allgemeines zu Abs. 1a in der bis StSenkG 1986/1988 geltenden Fassung

165

In der für die VZ 1978 bis 1985 geltenden Fassung hatte Abs. 1 folgenden Wortlaut: *(1a) Kommt der Steuerpflichtige für den Veranlagungszeitraum seiner Unterhaltspflicht gegenüber einem Kind nach, das dem anderen Elternteil zuzuordnen und bei diesem*

*zu berücksichtigen ist (§ 32 Abs. 4 bis 7), so wird auf Antrag ein Betrag von 600 Deutsche Mark im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.*

Der Freibetrag sollte der stl. Entlastung unterhaltspflichtiger Elternteile dienen, bei denen Kinder nach § 32 Abs. 4–7 (in der bis zum StSenkG 1986/1988 geltenden Fassung) nicht zu berücksichtigen waren (vgl. RegE StÄndG 1977, BTDrucks. 8/292 S. 22).

## 166 2. Dem anderen Elternteil zuzuordnendes und bei diesem zu berücksichtigendes Kind

Der Freibetrag von 600 DM stand bis VZ 1985 Stpfl. zu, bei denen eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber Kindern bestand, die dem anderen Elternteil nach § 32 Abs. 4–7 aF zuzuordnen und bei diesem zu berücksichtigen waren. Gemeint war eine zivilrechtliche Unterhaltspflicht (dazu Anm. 68); den Freibetrag erhielten daher geschiedene oder getrennt lebende sowie nichteheliche Elternteile, nicht jedoch Stpfl., die eine nur sittliche Unterhaltspflicht erfüllten.

**Dem anderen Elternteil zuzuordnen war das Kind** eines unbeschränkt estpfl. Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorlagen. Diese Kinder wurden wie folgt zugeordnet:

- ▷ *Dem Elternteil*, in dessen Wohnung sie erstmals im Kalenderjahr mit Hauptwohnung gemeldet waren (§ 32 Abs. 4 Satz 2 aF);
- ▷ *der Mutter*, wenn das Kind nicht in einer Wohnung eines Elternteils oder wenn es in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern mit Hauptwohnung gemeldet war (§ 32 Abs. 4 Satz 3 erster Halbs. aF);
- ▷ *dem Vater*, wenn dieser durch behördliche Bescheinigung nachweisen konnte, daß das Kind zu seinem Haushalt gehörte (§ 32 Abs. 4 Satz 3 zweiter Halbs. aF).

**Bei dem anderen Elternteil zu berücksichtigen war ein Kind**, das diesem Elternteil zuzuordnen war (s.o.) und

- ▷ *das das 16. Lebensjahr* (VZ 1983–1985; davor das 18. Lebensjahr) *noch nicht vollendet hatte* (§ 32 Abs. 5 aF),
- ▷ *das das 16. Lebensjahr* (VZ 1983–1985; davor das 18. Lebensjahr), *aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hatte*, wenn bestimmte weitere Voraussetzungen erfüllt waren, wie zB Berufsausbildung, Verzögerung der Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes, Grundwehr- oder Zivildienst, Entwicklungshelfertätigkeit, freiwilliges soziales Jahr oder Erwerbsunfähigkeit durch Behinderung des Kindes (§ 32 Abs. 6 Nr. 1–6 aF),
- ▷ *das das 27. Lebensjahr vollendet hatte*, wegen körperl., geistiger oder seelischer Behinderung dauernd erwerbsunfähig war und demgegenüber der Stpfl. in bestimmten Fällen auch weiterhin unterhaltsverpflichtet war (§ 32 Abs. 7 Nr. 2 EStG 1975–1982) bzw. wenn infolge der Behinderung Anspruch auf Kindergeld bestand (§ 32 Abs. 7 EStG 1983–1985); bis zum VZ 1982 einschließl. wurde ein Kind, das älter als 27 Jahre war, auch berücksichtigt, wenn sich die Berufsausbildung wegen mangelnden Studienplatzes oder infolge berufsbedingten Wohnortwechsels verzögert hatte (§ 32 Abs. 7 Nr. 1 EStG 1975–1982).

**Kindergeldanspruch des unterhaltsverpfl. Elternteils unschädlich:** Da der Freibetrag nur von der estl. Zuordnung des Kindes beim anderen Elternteil abhängt, erhielt ihn der Stpfl. auch dann, wenn ihm ausnahmsweise ein Anspruch auf Teilkindergeld (§ 3 Abs. 4 Satz 2 BKGG) zustand (s. auch Anm. 197).



**3. Erfüllung der Unterhaltspflicht durch den Stpfl.**

167

Abs. 1 a setzt in der bis einschl. VZ 1985 geltenden Fassung voraus, daß der Stpfl. für den VZ, für den er den Freibetrag beantragt, seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind nachkommt. Diese Voraussetzung ist auch in § 32 Abs. 8 Satz 2 aF, § 33 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 aF und § 33 b Abs. 5 Satz 2 aF enthalten und begegnet daher den gleichen Bedenken (zur Kritik s. § 33 Anm. 231). Die Fin-Verw. bejaht die Voraussetzungen, wenn der Stpfl. dartut, daß er überhaupt Unterhaltsleistungen erbringt (Abschn. 190a/67 a Abs. 1 Satz 3 EStR/LStR 1981/84). Noch weitergehend FG Berlin (uE jedoch gegen den Wortlaut): Abs. 1 a setze nur eine abstrakte Unterhaltspflicht voraus (FG Berlin v. 18. 2. 83, EFG S. 611, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 2. 3. 84, EFG S. 554, rkr.). Im Ergebnis jedenfalls ist der volle Freibetrag auch dann zu gewähren, wenn die Unterhaltsleistungen nur einen Teil des VZ erbracht wurden oder den Betrag von 600 DM nicht erreichen. Zur anteiligen Gewährung des Freibetrags s. Anm. 176 u. 391.

**Stellungnahme:** Die Tatbestandsvoraussetzung „seiner Unterhaltspflicht nachkommen“ ist dem Zweck des Abs. 1 a unangemessen. Der Freibetrag soll die aus der Trennung vom Kind entstehenden Mehrbelastungen des Stpfl., nicht jedoch die Unterhaltsaufwendungen selbst abgelten (s. Anm. 156). Der Verzicht der Fin-Verw. auf den Nachweis, daß die Unterhaltspflicht dem Grunde und der Höhe nach erfüllt wurde, rechtfertigt sich daher weniger aus Vereinfachungsgründen als aus dem eigentlichen Zweck des Abs. 1 a. Anders als bei den die Unterhaltsaufwendungen berücksichtigenden § 32 Abs. 8 Satz 2 aF, § 33 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 aF und § 33 b Abs. 5 Satz 2 aF kommt es also für Abs. 1 a nicht unbedingt darauf an, daß der Stpfl. übliche Unterhaltsleistungen erbringt (dazu Anm. 38); auch die Erfüllung von Sonderbedarf oder die Leistung außergewöhnlicher Aufwendungen iSd. § 33 (zB Krankheitskosten) würde die Anwendung des Abs. 1 a rechtfertigen.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen ab VZ 1986 (Abs. 1 a idF des StSenkG 1986/1988)

**1. Allgemeines zu Abs. 1 a idF des StSenkG 1986/1988**

168

Den sog. Besucherfreibetrag erhält der Stpfl.

- für ein Kind, das dem anderen Elternteil zuzuordnen ist (s. Anm. 169),
- für das er einen Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 169) und
- für das ihm Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses erwachsen (s. Anm. 170).

Die StErmäßigung hat Freibetragscharakter und soll den unterhaltsverpflichteten geschiedenen und getrennt lebenden Elternteilen sowie unterhaltsverpflichteten Elternteilen nichtehelicher Kinder, denen unterhaltsberechtigzte Kinder estrechtl. nicht zuzuordnen sind, „eine gezielte Erleichterung insbesondere dafür gewähren, daß ihnen gegenüber Ehegatten, die mit ihren Kindern zusammenleben, nach allgemeiner Lebenserfahrung durch die Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses Mehrbelastungen entstehen. Auf diesen Umstand stellt die schon aus redaktionellen Gründen notwendige Neufassung des § 33a Abs. 1 a EStG ab ...“ (BTD Drucks. 10/2884 S. 105).

Auf die Erfüllung der Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind kommt es grundsätzlich nicht mehr an (zu Abs. 1 a aF s. Anm. 167); in derartigen Fällen kann jedoch der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 4 antragsgemäß auf den anderen Elternteil übertragen werden, mit der Folge, daß der Anspruch auf den Besucherfreibetrag entfällt (s. Anm. 169 aE).

169 **2. Dem anderen Elternteil zuzuordnendes Kind, für das der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält**

**Dem anderen Elternteil zuzuordnen ist das Kind** eines unbeschränkt estpfl. Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen. Nach § 32 Abs. 7 werden diese Kinder wie folgt zugeordnet:

- Dem Elternteil, in dessen Wohnung sie erstmals im Kalenderjahr mit Hauptwohnung gemeldet waren (Abs. 7 Satz 3);
- der Mutter, wenn das Kind nicht in einer Wohnung eines Elternteils oder wenn es in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern mit Hauptwohnung gemeldet war (Abs. 7 Satz 4 erster Halbs.);
- dem Vater, wenn dieser durch behördliche Bescheinigung nachweisen konnte, daß das Kind zu seinem Haushalt gehörte (Abs. 7 Satz 4 zweiter Halbs.).

**Einen Kinderfreibetrag erhält der Stpfl. für jedes zu berücksichtigende Kind.**

*Berücksichtigt werden* Kinder eines unbeschr. estpfl. Elternteils (§§ 32 Abs. 6 Satz 1, 50 Abs. 1 Satz 5),

- die in einem Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. stehen (§ 32 Abs. 1);
- zu Beginn des VZ unbeschränkt estpfl. sind oder im Laufe des VZ unbeschr. estpfl. geworden sind (§ 32 Abs. 2);
- die die Altersvoraussetzungen des § 32 Abs. 3 bis 5 erfüllen.

Im einzelnen dazu und zur Berücksichtigung von Kindern mit Wohnsitz in der DDR, Berlin (Ost) oder anderen Ostblockstaaten s. Anm. 84 betr. Abzugsverbot bei Anspruch auf Kinderfreibetrag nach Abs. 1.

*Keinen Kinderfreibetrag* erhält der Stpfl., dessen Kinderfreibetrag antragsgemäß auf den sorgeberechtigten Elternteil übertragen wird, weil er entweder seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das K<sub>j</sub> nicht nachkommt oder dieser Übertragung unwiderruflich zugestimmt hat (§ 32 Abs. 6 Satz 4). In diesen Fällen entfällt auch der Besucherfreibetrag (glA *Klückner*, B 1985 S. 2421).

170 **3. Erwachsen von Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses**

Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses sind nicht alle durch das Eltern-Kind-Verhältnis veranlaßten Ausgaben, sondern nur solche, die zu einer Mehrbelastung gegenüber den mit ihren Kindern zusammenlebenden Ehegatten führen (glA BTDrucks. 10/2884 S. 105). Dies ergibt sich aus dem Zweck der Regelung (teleologische Reduktion), der eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen durch Kinderfreibetrag und Besucherfreibetrag verbietet (s. Anm. 156). Aufwendungen iSd. Abs. 1 a sind daher insbesondere nicht Ausgaben für Geschenke (aA BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 9 a, betr. LSt-Ermäßigungsverfahren 1986; *Klückner*, B 1985 S. 2425); uE jedoch Fahrtkosten, die der Stpfl. aufwendet, wenn entweder er das Kind besucht oder das Kind ihn besucht. Da es sich um einen Freibetrag handelt, genügt es, daß Aufwendungen dem Grunde nach entstanden sind. Es reicht aus, daß der Stpfl. Bagatellbeträge nachweist oder glaubhaft macht; zur Kritik an dieser weiten Gesetzesfassung s. Anm. 157 aE. Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 32.

„**Erwachsen**“ müssen die Aufwendungen, dh. zwangsläufig entstehen (s. Anm. 36). Bei der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen iSd. Abs. 1 a handelt es sich um eine Typisierung rechtlicher Gründe (§ 1634 BGB), aber auch einer tatsächlichen Zwangslage, die es gebietet, den Kontakt auch im Interesse des Kindes zu pflegen.

## C. Rechtsfolge des Abs. 1a: Abzug eines Freibetrags von 600 DM auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte

### I. Abzug auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte

175

**Antragserfordernis:** Der Freibetrag wird nur auf Antrag abgezogen. Der Antrag kann erstmals für den VZ 1978 gestellt werden (s. Anm. 155). Zum Antragserfordernis allgemein s. Anm. 15 und § 33 Anm. 53.

Nachdem der von Amts wegen zu gewährende Kinderfreibetrag in § 32 Abs. 6 Satz 1 (in den VZ 1983–1985: § 32 Abs. 8 Satz 2) die gleichen Voraussetzungen wie Abs. 1a enthält, hätte es uE nahegelegen, auf das Antragserfordernis zu verzichten.

**Rechtsanspruch auf Abzug:** Wie beim Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) besteht ein Rechtsanspruch auf Abzug („wird“ abgezogen).

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** s. Anm. 3 „ESTRG v. 5. 8. 74“ und § 33 Anm. 55; zum Abzug im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 16.

**Zeitpunkt des Abzugs:** Abziehbar ist der Freibetrag in dem VZ, in dem Aufwendungen für die Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses „erwachsen“, dh. abgefließen sind (s. Anm. 170).

### II. Höhe des Abzugs

176

Abziehbar ist ein Betrag von 600 DM je Kind ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Aufwendungen.

**Rechtslage in den VZ 1978 bis 1985 einschließl.:** Der volle Freibetrag wird gewährt, wenn die Unterhaltsverpflichtung des Stpfl. während des ganzen VZ bestanden hat und der Stpfl. dardut, daß er Unterhaltsleistungen erbracht hat; eine zeitanteilige Gewährung gem. Abs. 4 kommt in Betracht, wenn die Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind lediglich während eines Teils des VZ bestanden hat (Abschn. 190a/67a Abs. 2 EStR/LStR 1981/84) oder wenn der Stpfl. nur vorübergehend Unterhalt leistet (FG Köln v. 18. 10. 83, EFG 1984 S. 236, nrkr.); s. auch Anm. 391.

**Rechtslage ab VZ 1986:** Der volle Freibetrag wird gewährt, wenn dem Stpfl. im VZ Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses erwachsen sind; uE nicht erforderlich ist, daß die Aufwendungen regelmäßig, etwa monatlich entstehen. Eine zeitanteilige Gewährung gem. Abs. 4 kommt daher nur in Betracht, wenn die kinderbezogenen Voraussetzungen (s. Anm. 169) lediglich während eines Teils des VZ bestanden haben, so zB wenn dem Stpfl. wegen mangelnder Unterhaltsleistungen der Kinderfreibetrag entzogen wird (§ 32 Abs. 6 Satz 4; s. auch Anm. 169).

Einstweilen frei.

177–179

## Erläuterungen zu Abs. 2: Ausbildungsfreibeträge

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

#### I. Rechtsentwicklung des Abs. 2

##### 180 1. Rechtslage bis einschließlich VZ 1974

**Schrifttum:** *Oswald*, StuW 1955 Sp. 515, WT 1958 S. 163; *Ruoff*, FR 1961 S. 175; *Gümmer*, StWa. 1963 S. 64; *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 20; *Scholz*, DSr 1966 S. 193; *Richter*, StWa. 1968 S. 41.

S. auch das Schrifttum vor Anm. 1 und 23.

**Rechtslage vor 1954:** Vor Schaffung des § 33a Abs. 2 durch das StNG 1954 waren Aufwendungen für die Berufsausbildung und die damit zusammenhängende auswärtige Unterbringung nur nach § 33 (§ 56 EStG 1925), durch Verwaltungsanordnungen auf bestimmte Höchstbeträge begrenzt, abzugsfähig (vgl. Anm. 2 und 23).

**Durch StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) wurde Abs. 2 eingeführt. Diese Fassung galt mit veränderten Höchstbeträgen bis zum 31. 12. 74. Die Vorschrift lautete:

*(2) <sup>1</sup>In den Fällen des Absatzes 1 erhöht sich auf Antrag der Betrag von 720 Deutsche Mark um 480 Deutsche Mark im Kalenderjahr, wenn dem Steuerpflichtigen für die auswärtige Unterbringung einer in der Berufsausbildung befindlichen unterhaltenen Person Aufwendungen erwachsen. <sup>2</sup>Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Für ein Kind, für das der Steuerpflichtige Kinderermäßigung erhält, wird auf Antrag ein Betrag von 480 Deutsche Mark vom Einkommen abgezogen, wenn im übrigen die Voraussetzungen des Satzes 1 vorliegen.*

Die Vorschrift begünstigte nicht nur Ausbildungsaufwendungen für Kinder, sondern grundsätzlich für alle auch in Abs. 1 vorgesehenen Unterhaltsempfänger (zB geschiedene Ehegatten oder Geschwister des Stplf.); in derartigen Fällen war aber die Voraussetzung der auswärtigen Unterbringung möglicherweise nicht erfüllt. Zur Entstehungsgeschichte der Vorschrift s. auch BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82 (BStBl. 1983 S. 109, betr. auswärtige Unterbringung).

**Zwangsläufigkeit der Berufsausbildung:** Wegen der in Abs. 2 Satz 1 enthaltenen Verweisung auf Abs. 1 und damit wiederum auf § 33 Abs. 2 mußten die durch die auswärtige Unterbringung zur Berufsausbildung entstandenen Aufwendungen zwangsläufig erwachsen.

BFH VI 175/56 U v. 25. 10. 57, BStBl. S. 444; VI 42/61 U v. 26. 1. 62, BStBl. S. 189; VI 182/60 U v. 10. 2. 61, BStBl. S. 160; VI 314/63 U v. 28. 2. 64, BStBl. S. 270; VI 121/65 U v. 10. 12. 65, BStBl. 1966 S. 146; VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627, wonach die Berufsausbildung der entscheidende Anlaß für die Unterbringung sein und dafür vernünftige Gründe vorliegen mußten; s. auch BFH VI R 7/78 v. 9. 10. 81, BB 1982 S. 540; glA FG Münster v. 30. 3. 73, EDStZ S. 190, rkr.; FG Berlin v. 8. 3. 77, EFG S. 480, rkr.; Abschn. 190 Abs. 5 EStR 1967 ff.; s. auch OFD Hamb. v. 14. 3. 74, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 4. Zur Zwangsläufigkeit allgemein s. Anm. 65–76 u. § 33 Anm. 170–197.

##### 181 2. Rechtslage in den VZ 1975 und 1976

**Schrifttum:** *oV.*, Stbg. 1974 S. 181; *Gérard*, Inf. 1974 S. 399; *Giloy*, B 1974 S. 1546; *Klückner*, B 1975 S. 1525. S. auch das Schrifttum vor Anm. 210–213, betr. auswärtige Unterbringung. **Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191/68 EStR/LStR 1975.

**Durch EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) wurde Abs. 2 im Zuge der Reform des Kinderlastenausgleichs geändert, gleichzeitig aber in § 52 Abs. 22 EStG 1975 die Fassung vorgesehen, die ab VZ 1977 gilt (s. Anm. 182). Für die VZ 1975 und 1976 war Abs. 2 damit zunächst in der folgenden Fassung anzuwenden:

(2) *1* *Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung eines in der Berufsausbildung befindlichen Kindes, für das er Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 des Bundeskindergeldgesetzes) hat, so wird auf Antrag ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen.* *2* *Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, erhalten für dasselbe Kind den Betrag von 1 200 Deutsche Mark nur einmal.*

Gegenüber der bis zum 31. 12. 74 geltenden Gesetzesfassung (s. Anm. 180) wurde die Abzugsmöglichkeit auf Unterbringungskosten für Kinder beschränkt und die gleichzeitige Berücksichtigung der Kinder bei mehreren Stpfl. ausgeschlossen. Zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Anm. 3 „EStRG v. 5. 8. 74“ und § 33 Anm. 55.

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) wurde Abs. 2 in § 53 Abs. 2 EStG 1979 für die Kalenderjahre 1975 und 1976 neu gefaßt. Dabei wurden der ursprünglichen Fassung (s.o.) die Sätze 3–5 angefügt, die zusätzlich die Begünstigung geschiedener, nicht mit dem anderen Elternteil verheirateter oder dauernd getrennt lebender und unbeschr. estpfl. Elternteile regeln. Die Anwendung der Vorschrift wurde an die Voraussetzung geknüpft, daß sich die Neufassung zugunsten des Stpfl. auswirkt. Im einzelnen dazu § 53 Anm. 10–15. *Besonderheiten in den VZ 1975 u. 1976:*

- ▷ *Nur Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung begünstigt:* Sowohl nach der ursprünglichen als auch nach der Neufassung durch StÄndG 1979 führten nur die für die auswärtige Unterbringung geleisteten Aufwendungen zur Steuerermäßigung (s. auch § 53 Anm. 15). Nach der ab VZ 1977 geltenden Rechtslage sind alle Ausbildungskosten (dazu Anm. 50), nicht nur die Unterbringungskosten begünstigt (s. auch Anm. 196).
- ▷ *Verzicht auf Zwangsläufigkeit:* Durch Fortfall der Verweisung auf Abs. 1 ist zugleich das Erfordernis der Zwangsläufigkeit entfallen (s. aber Anm. 185). Die auswärtige Unterbringung mußte zwar bis 31. 12. 79 noch durch die Berufsausbildung veranlaßt sein (so ausdrücklich ab VZ 1977; zur Rechtslage ab 1. 1. 80 s. Anm. 182); die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung zur Berufsausbildung war jedoch ab VZ 1975 nicht mehr zu prüfen.  
FG Berlin v. 28. 8. 78, EFG 1979 S. 183, rkr.; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 76; oV., FR 1976 S. 403; *Stolz*, FR 1977 S. 574; aA *FinVerw.*, Abschn. 191/68 Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1975.
- ▷ *Keine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge:* Beide Fassungen des Abs. 2 (nach EStRG und § 53 Abs. 2 StÄndG 1979) sahen keine Minderung des Freibetrags um eigene Einkünfte oder Bezüge des Kindes vor.

### 3. Rechtsentwicklung ab VZ 1977

**Schrifttum:** *Buchholtz*, Ausbildungsfreibeträge für Kinder nach § 52 Abs. 22 EStG, Der Arbeitgeber 1976 S. 910; *Klöckner*, Ausbildungsfreibeträge ab 1977, NWB F. 6 S. 1909 (27. 12. 76); *Völkel*, Die neuen Ausbildungsfreibeträge ab 1977, b+p 1977 S. 2; *Stolz*, Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes gem. § 33a Abs. 2 EStG, FR 1977 S. 574; *Wolf*, Der Ausbildungsfreibetrag gemäß § 33a Abs. 2 EStG, DStR 1977 S. 179; *Lukas*, Probleme um den Ausbildungsfreibetrag, DStR 1980 S. 432;

*Horlemann*, Ausgewählte abgabenrechtl. Probleme des HBegleitG 1983, DStZ 1983 S. 342 und 365; *Schoor*, Die Ausbildungsfreibeträge nach § 33a Abs. 2 EStG ab dem VZ 1984, B 1985 S. 624; *Keßler*, Ausbildungsfreibetrag, LSW Gr. 4/30a, 1 (12/85); *Hottmann*, Außergewöhnl. Belastungen gem. § 33a EStG (II. Teil), SteuerStud. 1986 S. 324; *Haacke*, Stmindernde Einkommensverwendung als SA und agB, StbKongrRep. 1986 S. 47 (56); *Gerbold*, Neuregelung der Ausbildungsfreibeträge ab 1986 (ESt.), StSem. 1986 S. 146; vgl. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 45 und zu den folgenden Anmerkungen; ferner das allg. Schrifttum zu den Änderungsgesetzen, Einf. Anm. 321, 354, 367, 371, 373 und 391.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191/68 EStR/LStR 1978 ff.; BdF v. 2. 11. 76, BStBl. I S. 633.

**Durch EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. S. 530) wurde bereits in § 52 Abs. 22 die ab 1. 1. 77 geltende Fassung des Abs. 2 vorgesehen. Durch sie wurde die Abzugsmöglichkeit der Höhe nach differenziert (s. Anm. 184) und erweitert, so daß nicht nur Unterbringungskosten ieS, sondern auch Ausbildungskosten begünstigt sind (s. Anm. 50 und 196).

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1894; BStBl. I S. 479) wurde diese Fassung ab VZ 1978 (§ 52 Abs. 24 EStG 1979) durch Aufgabe des (für die Altersgrenze noch 1977 maßgebenden) Stichtagsprinzips geändert (s. Anm. 206) und ab VZ 1979 (§ 52 Abs. 1 EStG 1979) um die Sätze 3–6 ergänzt, welche die Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge bei Elternteilen regeln, die in nicht intakter Ehe leben (jetzt Sätze 5–8). Zur Rechtsentwicklung der Aufteilungsregelungen s. Anm. 229.

**Durch Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. anderer Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 80** (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581) wurde das Erfordernis der auswärtigen Unterbringung „zur Berufsausbildung“ in Nr. 1 b und Nr. 2 mit Wirkung ab VZ 1980 (§ 52 Abs. 24 EStG 1979) fallengelassen und auf die Vollarrechnung der Zuschüsse nach dem BAföG auf die Freibeträge mit Wirkung ab VZ 1981 verzichtet (s. Anm. 185).

**Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81** (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) wurde die Vollarrechnung von Zuschüssen nach dem BAföG ab VZ 1982 wieder eingeführt und auf alle Ausbildungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln ausgedehnt. Ferner wurde ein neuer Satz 3 eingefügt, nach dem sich die Ausbildungsfreibeträge für im Ausland lebende Kinder nach Maßgabe der Regelungen für Unterhaltsleistungen an beschr. estpfl. Angehörige (Abs. 1 Satz 4) mindern (s. Anm. 225 und 226).

**Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) wurden die Ausbildungsfreibeträge mit Wirkung ab VZ 1984 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 EStG 1981 idF des HBegleitG 1983) jeweils um die Hälfte auf die Beträge von 1 200 DM, 2 100 DM und 900 DM herabgesetzt (s. Anm. 184). Bei Ausbildungsfreibeträgen für im Ausland lebende Kinder ist der anrechnungsfreie Betrag von 2 400 DM ebenfalls nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 4 zu kürzen; die Regelung gilt rückwirkend ab VZ 1982 (§ 52 Abs. 25 Satz 1 EStG 1981 idF des HBegleitG 1983; s. auch Anm. 226).

**Durch Gesetz zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie (Steuersenkungsges. 1986/1988 – StSenkG 1986/1988) v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wurde Abs. 2 wie folgt geändert:

- *Satz 1:* die Voraussetzung „Anspruch auf Kindergeld . . .“ entfällt, statt dessen wird der Ausbildungsfreibetrag für das Kind gewährt, für das der Stpfl. „einen Kinderfreibetrag erhält“; 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;
- *Satz 4:* (neu eingefügt) bestimmt, daß der Ausbildungsfreibetrag für ein Kind nur einmal gewährt wird (s. Anm. 241);

- *Sätze 5–8* (statt bisher Sätze 4–7): die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bei Kindern aus nicht intakten Ehen oder nicht ehelichen Kindern wurde neu geregelt (s. Anm. 243–247).

Einstweilen frei.

183

## II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2

**Schrifttum:** *Bühler*, Sind die Eingriffe in den Kinderlastenausgleich durch das HBegleitG 1983 verfassungswidrig?, BB 1984 S. 1739; *ders.*, Sind der Kinderfreibetrag und Ausbildungsfreibetrag für 1984 und 1985 realitätsgerecht iSd. Rspr. des BVerfG?, BB 1986 S. 173; *Beul*, Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten im EStRecht – Leistungen nach dem BAFöG ab Maßstab für realitätsfremde Grenzen, FR 1986 S. 340; *Obermeier*, Ist die Höhe der Ausbildungsfreibeträge für 1984 und 1985 verfassungswidrig?, FR 1986 S. 473; *o.V.*, Anmerkung zu FG Bremen v. 18. 11. 85, IMF 1986 S. 259; *o.V.*, Anmerkung zu FG Köln v. 9. 5. 86, Inf. 1986 S. 405

### 1. Bedeutung der Ausbildungsfreibeträge

184

**Allgemeine Bedeutung:** Abs. 2 dient grundsätzlich der Ausbildungsförderung und damit individuell der Verwirklichung des Erziehungsrechts und der Ausbildungspflicht der Eltern (Art. 6 Abs. 2 GG) sowie der Freiheit der Berufswahl (Art. 12 Abs. 1 GG); dementsprechend sind nur unterhaltspflichtige Stpfl. bzw. Elternteile begünstigt (Arg.: Abs. 2 Satz 7 EStG idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81; s. Anm. 231), so daß Abs. 2 die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen inzident voraussetzt. Generell verwirklicht Abs. 2 ebenso wie die anderen Tatbestände des § 33a das Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Anm. 4). Daneben haben die verschiedenen Fassungen des Abs. 2 jeweils ihre besondere Bedeutung.

Zu den haushaltsmäßigen Auswirkungen der ab VZ 1977 geltenden Ausbildungsfreibeträge vgl. BdF v. 7. 3. 77 (Finanznachrichten Nr. 15/77), B 1977 S. 520; zur Abgeltungswirkung des Abs. 2 s. Anm. 189 betr. Verhältnis des Abs. 2 zu § 33.

**Bedeutung des Abs. 2 idF bis einschl. VZ 1974:** Abs. 2 sollte im Interesse der Ausbildungsförderung die besonderen Aufwendungen, die sich bei auswärtiger Unterbringung, insbesondere auch beim Hochschulstudium ergeben, gesondert berücksichtigen (BTDrucks. 2/481 S. 92f.; s. auch BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109). Dementsprechend war der Anwendungsbereich der Vorschrift auch nicht auf Aufwendungen für Kinder beschränkt.

Nach Einführung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 durch StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116), jetzt Nr. 7, wurde die Ausbildungsförderung von Ehegatten zusätzlich noch durch SA-Abzug begünstigt. Die Voraussetzung der Ehegatten-Veranlagung wurde für § 10 Abs. 1 Nr. 7 erst durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 eingeführt. Zur Rechtslage vor 1979 s. § 10 Anm. 317.

#### **Bedeutung der Änderungen für VZ 1975 bis 1985:**

▶ *VZ 1975 u. 1976:* Mit den für die VZ 1975 und 1976 geltenden Änderungen wurde Abs. 2 an den die Reform des Kinderlastenausgleichs beherrschenden Grundsatz angeglichen, wonach die estl. Entlastung ausschließlich dem Kindergeldberechtigten zugute kommen soll (vgl. Begr. zu § 75 Abs. 3 RegE eines Dritten StReformG, BTDrucks. 7/1470 S. 282).

▶ *Ab VZ 1977:* Die Neuregelung der Ausbildungsfreibeträge dient der Harmonisierung von Ausbildungsförderung und Einkommensbesteuerung (vgl. Anträge des Vermittlungsausschusses, BTDrucks. 7/2352 S. 4 und 6, BTDrucks. 7/2408 S. 6). Mit der Anfügung der Sätze 3–6 (jetzt: 4–7) durch das StÄndG 1979 wurde der Entscheidung des BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77 (BStBl. S. 526) Rechnung getragen, wonach Abs. 2 auch in der ab VZ 1977 anzuwendenden

Fassung insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar war, als der Freibetrag lediglich dem das Kind persönlich betreuenden Elternteil zustand, nicht aber dem anderen Elternteil, der bei einer auswärtigen Unterbringung des Kindes ebenfalls Aufwendungen für die Berufsausbildung trägt. Der Verzicht auf die Überprüfung der Gründe für die auswärtige Unterbringung ab VZ 1980 dient der Vereinfachung und Angleichung an die entspr. Regelung des BAföG (BTDrucks. 8/3688 S. 19; s. auch *o. V.*, FR 1978 S. 167).

► *VZ 1984 und 1985*: Die Kürzung der Ausbildungsfreibeträge um die Hälfte wird mit haushaltmäßigen Gründen und der dadurch veranlaßten Umstellung der Förderung für Studenten auf Darlehensbasis gerechtfertigt; bei Einführung des geplanten Familiensplittings werde zu entscheiden sein, ob und ggf. wie die Ausbildungsfreibeträge in eine Neuregelung des Kinderlastenausgleichs einzubeziehen seien (RegE, BTDrucks. 9/2140 S. 67).

► *Ab VZ 1986* wurden die Freibeträge wieder auf 1 800 DM, 3 000 DM und 1 200 DM „zur weiteren Entlastung des Stpfl. erhöht“ (BTDrucks. 10/2884 S. 105). Diese Erhöhung führt zu einer zusätzlichen StEntlastung von insgesamt 300 Mio DM pro VZ (BTDrucks. 10/2884 S. 98f.).

**Kritik:** Für das Hin und Her bei der Anrechnung von öffentlichen Ausbildungszuschüssen sind die Gründe uE weniger in den offiziell angegebenen (einmal materielle Besserstellung der Eltern, dann wieder die Haushaltslage), als in allgemeiner bildungs- wie haushaltspolitischer Konzeptionslosigkeit zu suchen. Auch die für die Halbierung der Ausbildungsfreibeträge angeführte Begründung ist weder in sich schlüssig noch in der Sache überzeugend (s. Anm. 185).

## 185 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2

**Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 Satz 1:** *Dem Grunde nach* ist Abs. 2 Satz 1 verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden: Der Freibetrag dient der Verwirklichung des Erziehungsrechts und der Ausbildungspflicht der stpfl. Eltern (Art. 6 Abs. 2 GG); s. Anm. 184. *Der Höhe nach* werden der Freibetragscharakter und die „realitätsfremden“ Abzugsbeträge beanstandet.

► *Realitätsfremde Freibeträge in den VZ 1984 und 1985*: Die Halbierung der Freibeträge verstößt uE gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Diese Maßnahme ist nicht am Leistungsfähigkeitsgrundsatz, sondern an haushaltspolitischen Notwendigkeiten ausgerichtet (s. Anm. 184 „Bedeutung der Änderungen für VZ 1975 bis 1985“); fiskalpolitische Erwägungen aber sind nach der Rspr. des BVerfG allein nicht geeignet, einen Gleichheitsverstoß zu rechtfertigen (vgl. BVerfG 1 BvL 4/69 v. 14. 11. 69, BVerfGE 27 S. 220, 228 betr. Ausschluß von Sozialhilfeempfängern vom Wohngeld). Daß es sich bei den für die VZ 1984 und 1985 abziehbaren Beträgen um realitätsfremde Entlastungen iSd. Rspr. des BVerfG (1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357 u. 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 22, beide betr. Abs. 1; s. Anm. 29) handelt, ergibt schon der Vergleich mit den bis einschließl. VZ 1983 gewährten Freibeträgen und wird durch die Rechtslage ab VZ 1986 bestätigt, wonach die Ausbildungsfreibeträge ungeachtet der gleichzeitigen Erhöhung des Kinderfreibetrags wieder angehoben wurden.

GIA FG Bremen v. 20. 12. 85, EFG 1986 S. 126 betr. Abs. 2 Nr. 1 b (Vorlagebeschluß zum BVerfG – Normenkontrollverfahren 1 BvL 12/86); FG Köln v. 9. 5. 86, EFG S. 454, nrkr., betr. Abs. 2 Nr. 1 a (Aussetzung der Vollziehung wegen Verfassungswidrigkeit; uE wäre nur Verfahrensaussetzung und Vorlage zum BVerfG, nicht aber Beschwerde zum BFH statthaft gewesen).

GIA Bübler, BB 1984 S. 1739; ders., BB 1986 S. 173; Beul, FR 1986 S. 340, 341; Obermeier, FR 1986 S. 473; zweifelnd: Blümich/Falk XII. § 33a Anm. V 4a, die aber einwenden, auch



Kinderfreibetrag und Kindergeld seien zur Berücksichtigung von Ausbildungskosten bestimmt; uE nicht schlüssig, da ab VZ 1986 sowohl die Ausbildungsfreibeträge als auch der Kinderfreibetrag wesentlich erhöht wurden.

*Die ab VZ 1986* erhöhten Freibeträge (s. Anm. 184 u. 214) sind uE verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Mögen diese Beträge vielfach auch hinter den wirklichen Kosten zurückbleiben, so ist der gleichzeitig erhöhte Kinderfreibetrag und der Freibetragscharakter der StErmäßigung nach Abs. 2 zu berücksichtigen, der in vielen Fällen eine höhere Entlastung bewirkt, als es den tatsächlichen Aufwendungen entspricht.

► *Der Freibetragscharakter* der Regelung soll gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verstoßen, denn es ist „nicht außergewöhnlich, sondern der Normalfall, daß Eltern bestimmte Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes haben“ (*Haacke*, StbKongrRep. 1986 S. 60).

*Haacke* schlägt vor, derartige Aufwendungen durch einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld abzugelten, den Fall der auswärtigen Unterbringung aber davon auszunehmen. *UE abzulehnen*: Es liegt in der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, auch solche Aufwendungen eigens zu begünstigen, die bislang durch den Grundfreibetrag oder andere stl. Entlastungen und sozialrechtl. Leistungen abgegolten wurden. Der Behauptung *Haackes*, Freibetragsregelungen seien „für die außergewöhnlichen Belastungen untypisch“, kann ebenfalls nicht zugestimmt werden, denn abgesehen von dem von *Haacke* genannten Abs. 1 a (aaO Fußn. 58) gibt es seit dem VZ 1975 den sog. Heimfreibetrag nach Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 255), die Pauschbeträge für Körperbehinderte nach § 33 b und den Pauschbetrag für Kinderbetreuungskosten nach § 33 c Abs. 4 (s. § 33 c Anm. 120–127).

**Anrechnungsfreigrenze von 2 400 DM (Abs. 2 Satz 2):** Die Freigrenze ist im Vergleich zu dem Betrag in Abs. 1 Satz 3 (DM 4 500) zu niedrig. UE ist der Vergleich beider Tatbestände zulässig, denn Ausbildungskosten sind auch nach Abs. 1 abziehbar: je nachdem, ob nun Anspruch auf Kinderfreibetrag besteht oder nicht, darf der Auszubildende im Falle des Abs. 1 DM 4 500 und im Falle des Abs. 2 DM 2 400 hinzuverdienen, bevor die Abzugsbeträge zu kürzen sind.

Im Ergebnis glA *Beul*, FR 1986 S. 342, der die realitätsfremde Grenze aus dem Vergleich mit dem BAFÖG herleitet; uE jedoch nach der Umstellung auf Darlehensförderung zweifelhaft.

**Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Sätze 4 bis 8):** Die Aufteilungsregelungen tragen der Entscheidung des BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77 (BStBl. S. 526) Rechnung (s. Anm. 230). Sie sind auch insofern verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, als sie für eine andere als die hälftige Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags das Einvernehmen beider Elternteile nach Abs. 2 Satz 5 EStG 1981 voraussetzen (BFH III B 72/84 v. 24. 4. 86, BStBl. S. 562).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Anrechnung außerhalb der Ausbildungszeit erzielter Einkünfte eines Kindes s. Anm. 376.

Einstweilen frei.

186

### III. Geltungsbereich des Abs. 2

187

Wie die übrigen Tatbestände des § 33 a gilt Abs. 2 für natürliche, unbeschr. estpfl. Personen; nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch nicht für beschr. EStpfl. (s. Anm. 7). Abs. 2 gilt anders als zB Abs. 1 auch nicht für beschr. estpfl. ArbN, auch nicht für solche aus den Niederlanden (s. Anm. 7).

Zum *persönlichen* und *sachlichen* Anwendungsbereich im übrigen s. Anm. 6; zur Anwendung des Abs. 2 auf unbeschränkt estpfl. ausländische Arbeitnehmer ohne Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen s. Anm. 198.

Einstweilen frei.

188

#### IV. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften

##### 189 1. Verhältnis des Abs. 2 zu § 33

Als Sondertatbestand hat Abs. 2 Vorrang vor dem Abzug als agB nach § 33 (s. Anm. 10); insoweit besteht kein Wahlrecht. Durch Abs. 2 sind alle typischen Aufwendungen des Stpfl. für die Berufsausbildung und die damit zusammenhängende auswärtige Unterbringung abgegolten (§ 33a Abs. 5; s. auch Anm. 400), so daß auch die die Freibeträge übersteigenden Aufwendungen nicht nach § 33 berücksichtigt werden können (glA Hess. FG v. 15. 12. 80, EFG 1981 S. 294, rkr. u. FG Saarl. v. 10. 7. 85, EFG S. 559, nrkr., beide betr. Studienkosten im Ausland).

**Außergewöhnliche, atypische Ausbildungskosten** werden jedoch weder von Abs. 2 noch von Abs. 1 erfaßt (s. Anm. 50); die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen (wie zB Prozeßkosten für die Zulassung zum Studium) richtet sich allein nach § 33; aA BFH VI R 40/83 v. 9. 11. 84, BStBl. 1985 S. 135 mit Anm. HFR 1985 S. 164 (s. Anm. 50 und zur Kritik an dieser Rspr. s. § 33 Anm. 110 ff. und 127).

Die *krankheitsbedingte Veranlassung* der auswärtigen Unterbringung zur Berufsausbildung (Schulbesuch) macht die dadurch veranlaßten Kosten nicht zu atypischen von Abs. 2 ausgenommenen und nach § 33 zu berücksichtigenden Aufwendungen. Nach st. Rspr. sollen die von Abs. 2 erfaßten Aufwendungen nicht nach der Art der Zwangsläufigkeit unterschieden, sondern trotz verschiedener Ursachen in typisierender Weise gleichbehandelt werden.

BFH VI 56/61 v. 20. 7. 62, StRK EStG § 33a R. 55; VI 314/63 U v. 28. 2. 64, BStBl. S. 270; VI R 149/75 v. 1. 12. 78, BStBl. 1979 S. 78; VI R 7/78 v. 9. 10. 81, BB 1982 S. 540. S. auch § 33 Anm. 17 u. 300 „*Auswärtige Unterbringung*“ und „*Privatschulbesuch*“.

**Nachzahlungen von Ausbildungskosten** sind ebenfalls keine typischen laufenden Aufwendungen, die von Abs. 2 erfaßt werden; sind sie außergewöhnlich und zwangsläufig, so findet § 33 Anwendung.

AA FG Ba.-Württ./Freib. v. 28. 11. 85, EFG 1986 S. 124, rkr., betr. Rückzahlung von BAFöG-Leistungen aufgrund Überleitung von Unterhaltsansprüchen (§§ 36, 37 BAFöG): Das FG ließ nur Teilbeträge der „nachträglichen kumulativen Unterhaltsleistungen“ in Höhe der Freibeträge nach Abs. 2 Nr. 1 b idF des EStG zum Abzug zu, die in den VZ der BAFöG-Leistungen galt; es sieht darin eine Fortentwicklung der Grundsätze von BFH VI R 101/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 246. UE aus den gleichen Gründen abzulehnen wie BFH VI R 101/66; s. § 33 Anm. 148 „*Unterhaltsnachzahlungen*“.

##### 190 2. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Tatbeständen des § 33a, zu § 33b und zu § 33c

**Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 33a:** *Abs. 1 und Abs. 2* schließen einander aus: Nach Abs. 1 ist Voraussetzung, daß *kein* Anspruch auf einen Kinderfreibetrag (ab VZ 1986) bzw. auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen (bis einschl. VZ 1985) besteht, der für die Gewährung der Ausbildungsfreibeträge erforderlich ist (s. Anm. 197–199). Abs. 2 trifft jedoch keine abschließende Regelung zur Berufsausbildung eines Kindes mit der Folge, daß eine Ermäßigung nach Abs. 1 stets ausgeschlossen wäre (FG Hamb. v. 25. 8. 82, EFG 1983 S. 128, rkr., betr. Aufwendungen zur Berufsausbildung eines über 27 Jahre alten Kindes nach Abs. 1; s. auch Anm. 30). Zur Frage der Kürzung nachgewiesener Unterhaltsleistungen bei gleichzeitiger Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen für Kinder, die mit anderen Unterhaltsberechtigten nach Abs. 1 in Haushaltsgemeinschaft leben, s. Anm. 54.

*Abs. 1 a ist bis VZ 1985* neben Abs. 2 anwendbar, soweit der Stpfl. weder einen Anspruch auf Kindergeld hat (Abs. 2 Sätze 4–7) noch als zuordnungsberechtigter Elternteil nach § 32 Abs. 4–5 in Betracht kommt (vgl. Anm. 166). *Ab VZ 1986* finden die Freibeträge nach Abs. 1 a und Abs. 2 nebeneinander Anwendung, soweit Abs. 2 auf den nicht zuordnungsberechtigten Elternteil anwendbar ist (s. Anm. 160).

*Abs. 3 Nr. 1* (idF des EStG 1979 „Kinderbetreuungsbetrag“), jetzt § 53 a, ist für die VZ 1980–1982 neben Abs. 2 anwendbar (glA FG Berlin v. 29. 3. 84, EFG S. 555, rkr.; FinVerw., Abschn. 191 a/68 a Abs. 4 Satz 2 ff. EStR/LStR 1981). Von den Gesamtaufwendungen einer auswärtigen Unterbringung sind jedoch nur die ggf. zu schätzenden Betreuungskosten nach § 53 a EStG neben dem Ausbildungsfreibetrag zu berücksichtigen (EStR/LStR aaO). Wegen des Verhältnisses des Ausbildungsfreibetrags zum Hausgehilfinnen-Freibetrag s. Anm. 264.

**Verhältnis zu § 33 b:** Der Ausbildungsfreibetrag kann neben dem Pauschbetrag für ein körperbehindertes Kind gewährt werden; der Körperbehindertenpauschbetrag hat gegenüber Abs. 2 anders als gegenüber § 33 keine Abgeltungswirkung (FG Schl.-Holst. v. 30. 9. 80, EFG 1981 S. 132, rkr.). Dies hat vor allem Auswirkung wegen des von Rspr. und hM vertretenen weiten Begriffs der Berufsausbildung, der auch die Schulbildung umfaßt (s. Anm. 46) und der bei schwerbehinderten Kindern noch weiter auszulegen ist.

OFD Köln v. 2. 4. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 25 = FR 1981 S. 302 = B 1981 S. 967; s. auch Anm. 46 „*Erwerbstätigkeit als Ausbildungsziel*“.

**Verhältnis zu § 33 c:** Der Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 Nr. 2 für auswärtige Unterbringung eines Kindes, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, kann neben dem Kinderbetreuungsbetrag gewährt werden (glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6). Eine Mehrfachberücksichtigung von Aufwendungen ist ausgeschlossen, weil der Ausbildungsfreibetrag nur für typische Ausbildungskosten gewährt wird, die unter das Abzugsverbot für Unterrichtsaufwendungen nach Abs. 1 letzter Satz fallen (s. § 33 c Anm. 85).

### 3. Verhältnis des Abs. 2 zu den Zuordnungsregeln (§ 32 Abs. 1–5) und zum Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) 191

**Verhältnis zu den Zuordnungsregeln des § 32 Abs. 1–5:** Maßgebend für die Anwendung des Abs. 2 war bis VZ 1985 nicht die estl. Berücksichtigung des Kindes (bis VZ 1985 § 32 Abs. 4–7), sondern die Kindergeldberechtigung; soweit diese Regelungen nicht übereinstimmen, kam es nicht auf die estl. Zuordnung des Kindes an (s. dazu Anm. 198). Ab VZ 1986 ist der Anspruch auf einen Kinderfreibetrag Voraussetzung.

**Verhältnis zum Kinderfreibetrag des § 32 Abs. 6:** Die durch HBegleitG v. 20. 12. 82 (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) – mit erstmaliger Wirkung für den VZ 1983 – wieder eingeführten Kinderfreibeträge (s. Anm. 12) und der Ausbildungsfreibetrag werden nebeneinander gewährt. Dies gilt auch für diejenigen Stpfl., die einen Ausbildungsfreibetrag erhalten, ohne Anspruch auf Kindergeld zu haben (Abs. 2 Satz 4 ff. EStG bis 1985; s. Anm. 227 u. 231–238), und denen als nicht zuordnungsberechtigten Elternteilen der Kinderfreibetrag in Höhe von 216 DM gewährt wird (§ 32 Abs. 8 Satz 2 EStG 1983–1985). Ab VZ 1986 ist der Anspruch auf einen Kinderfreibetrag Voraussetzung des Ausbildungsfreibetrages.

## V. Verfahrensfragen zu Abs. 2

**Antragserfordernis:** Die Ausbildungsfreibeträge werden nur auf Antrag gewährt. Davon zu unterscheiden ist der auf Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge gerichtete gemeinsame Antrag von Elternteilen einer nicht intakten Ehe nach Abs. 2 Satz 5 (s. dazu Anm. 234 u. 247). Zum Antragserfordernis allgemein s. Anm. 15 u. § 33 Anm. 53.

**LStErmäßigungsverfahren:** Ausbildungsfreibeträge gehören zu den beschränkt antragsfähigen Ermäßigungsgründen iSd. § 39a Abs. 2 Satz 4 (s. Anm. 16). Nach Ablauf des Kalenderjahres ist in jedem Fall zu prüfen, ob der auf der LStKarte eingetragene Ausbildungsfreibetrag in der zutreffenden Höhe gewährt worden ist. Die Überprüfung erstreckt sich insbesondere auf die zutreffende Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes, ebenso wie der Ausbildungszuschüsse (BdF v. 2. 11. 76, BStBl. I S. 203 zu II, 2). Die FinVerw. nimmt diese Überprüfung auch außerhalb einer Veranlagung oder eines LStJahresausgleichs im Wege der Wiedervorlage nach Abschluß der Jahresausgleichsarbeiten vor (Erl. Schl.-Holst. v. 9. 5. 78, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 13). Zu wenig erhobene LSt. wird nach § 41 c Abs. 3 Satz 1 vom Arbeitgeber nachträglich einbehalten oder gemäß § 39a Abs. 6 nachgefordert; zum Verfahren bei Nachforderung s. Abschn. 106 LStR 1981/84.

Liegen weder die Voraussetzungen des § 41 c Abs. 3 Satz 1 noch des § 39a Abs. 5 u. 6 vor (zB mangels Anzeigepflicht des Arbeitnehmers), so ist der EStBescheid oder der Bescheid über den LStJahresausgleich als Folgebescheid gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 zu ändern; Grundlagenbescheid ist der auf der LStKarte eingetragene Freibetrag (§ 39a Abs. 4 Satz 1), ohne daß es nach Ablauf des Kalenderjahres einer förmlichen Berichtigung des Freibetrags bedürfte (BFH VI R 64/79 v. 24. 9. 82, BStBl. 1983 S. 60). Zur Halbteilung der Ausbildungsfreibeträge im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 233 u. 243.

**Nachweisanforderungen:** Soweit die FinVerw. besondere Anforderungen an den Nachweis einzelner Voraussetzungen des Abs. 2 stellt, ist dies zu den entspr. Anm. erwähnt (zB Anm. 198 zum Nachweis der Zahlung von Kindergeld; Anm. 222 aE zum Nachweis der Zahlung von Ausbildungszuschüssen).

193, 194 Einstweilen frei.

## B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1

### I. Überblick zu Abs. 2 Satz 1

**Begünstigte Stpfl.** sind stets gesetzlich unterhaltsverpflichtete Elternteile. Dies gilt auch für die in Abs. 2 Sätze 5–8 geregelten Tatbestände. Obwohl Abs. 2 eine Zwangsläufigkeit seit 1. 1. 75 nicht mehr ausdrücklich voraussetzt (s. Anm. 180), handelt es sich daher doch um die Begünstigung von Aufwendungen, deren Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen vorgegeben ist (vgl. Anm. 184).

**Bei den Tatbestandsvoraussetzungen** des Abs. 2 Satz 1 lassen sich unterscheiden:

- *Grundvoraussetzungen:* „Aufwendungen für die Berufsausbildung“ und „eines Kindes, für das er einen Kinderfreibetrag erhält“ (ab VZ 1986) bzw. „für das er Anspruch auf Kindergeld oder auf andere Leistungen“ hat (bis einschl. VZ 1985), vgl. Anm. 197–199 und
- *besondere Voraussetzungen:* Von ihnen hängen Grund und Höhe der Ausbildungsfreibeträge ab (vgl. Anm. 205–213).

## II. Grundvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1

### 1. Erwachsen von Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes 196

**Erwachsen von Aufwendungen:** Aufwendungen sind alle Geld- und Sachzuwendungen, die dem Unterhaltsempfänger gegenüber erbracht werden. Dies sind idR laufende Zahlungen; aber auch gelegentliche, nicht jedoch außergewöhnliche Aufwendungen fallen darunter (s. unten). Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 33.

*Keine Aufwendungen* und damit kein Anspruch auf Gewährung des Ausbildungsfreibetrags entstehen, wenn der Dienstherr des Kindes sämtliche Kosten übernimmt (BFH VI R 48/68 und VI R 15/68 v. 2. 8. 68, BStBl. S. 679 u. S. 740, beide betr. Kosten eines auswärtigen Lehrgangs).

„*Erwachsen*“ müssen die Aufwendungen, dh. zwangsläufig entstehen. Bei der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen iSd. Abs. 2 handelt es sich um eine Typisierung rechtlicher Gründe (s. Anm. 184 „Allgemeine Bedeutung“), die den Abzug auch ermöglicht, wenn die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen im Einzelfall nicht bejaht werden könnte (s. unten aE).

„**Aufwendungen für die Berufsausbildung**“: Die Berufsausbildung des Kindes muß Anlaß für die Aufwendungen des Stpfl. sein. Der Begriff „Berufsausbildung“ iSd. Abs. 2 Satz 1 ist identisch mit dem gleichlautenden Begriff in Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 45). S. daher Anm. 46 und 47 zum Begriff und Anm. 48 zur Dauer der Berufsausbildung; zur Abgrenzung von Berufsausbildung und Fortbildung s. Anm. 49.

Dem Stpfl. müssen *typische Aufwendungen für die Berufsausbildung* des Kindes entstanden sein; *typische Unterhaltsaufwendungen* (s. Anm. 38) zählen nicht dazu (glA Schoor, B 1985 S. 624). Außergewöhnliche Ausbildungskosten, wie zB Prozeßkosten für die Zulassung zum Studium, sind nach § 33, gemindert um die zumutbare Belastung, zu berücksichtigen (aA Schmidt|Drenseck V. § 33a Anm. 4a; s. Anm. 50, 189 und § 33 Anm. 110ff. und 127).

► *Art der Aufwendungen:* Welche Kosten der Berufsausbildung der Stpfl. trägt (zB Studiengebühren, Bücherkosten, Fahrtkosten usw.), ist unerheblich; im Gegensatz zur früheren Rechtslage müssen es insbesondere nicht mehr die Kosten für die auswärtige Unterbringung selbst sein (zur früheren Rechtslage s. Anm. 180 und § 53 Anm. 15). Ausreichend ist auch die Zuwendung von Geldbeträgen an das Kind zur bestimmungsmäßigen Verwendung (FG Nürnberg v. 26. 9. 78, EFG 1979 S. 127, rkr.; aA FG Rhld.-Pf. v. 24. 4. 75, EFG S. 572, rkr., betr. Abs. 2 Satz 3 EStG vor 1975).

S. im übrigen Anm. 40 und 42 zu Art und Gegenstand der Unterhaltsaufwendungen sowie Anm. 50 zu Art und Gegenstand der Ausbildungskosten.

► *Höhe der Aufwendungen:* Die tatsächliche Höhe der Aufwendungen ist unbeachtlich, da es sich nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 um einen echten Freibetrag handelt.

BdF v. 2. 11. 76, BStBl. I S. 633; Abschn. 191/68 Abs. 1 Satz 6 EStR/LStR 1981/84; s. auch BFH VI 41/61 U v. 26. 1. 62, BStBl. S. 187, und VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627, jeweils betr. § 33a Abs. 2 Satz 3 EStG 1957; krit. dazu Littmann XIII. § 33a Anm. 61.

Es ist daher ausreichend, daß der Stpfl. Bagatellbeträge aufwendet und dies nachweist oder glaubhaft macht (glA Stolz, FR 1977 S. 574; Lukas, DStR 1982 S. 651). Zu Bagatellaufwendungen, wenn der andere Elternteil die Aufwendungen nachweislich weitaus überwiegend getragen hat (Abs. 2 Satz 6 aF), s. Anm. 235.

Die Gewährung der Freibeträge für *auswärtige Unterbringung* (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2) setzt nach dem Wortlaut nicht voraus, daß eigens dafür Aufwendungen entstanden sind.

FG Nürnberg v. 10. 7. 80, EFG S. 602, rkr., betr. auswärtige Unterbringung eines Gastarbeiterkindes in der Türkei; glA *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. V 3; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 71; *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 4a; *Schoor*, B 1985 S. 624; aA noch Abschn. 191/68 Abs. 1 Satz 7 zweiter Halbsatz EStR/LStR 1978, in EStR/LStR 1981 f. aufgegeben; aA auch FG München v. 26. 1. 79, EFG S. 391, rkr., unter uE unzutreffender Berufung auf BFH VI R 7/76 v. 7. 12. 76, BStBl. 1977 S. 240, s. unten.

*Zur Rechtslage bis 31. 12. 74* (s. Anm. 180) forderte der BFH noch – nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 zutreffend –, daß Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung angefallen sind, die zusammen mit anderen Unterhaltsleistungen den Höchstbetrag nach Abs. 1 übersteigen (BFH VI 42/61 U v. 26. 1. 62, BStBl. S. 189). Anders die Rechtslage nach Abs. 2 Satz 3: BFH VI 41/61 und VI R 203/68 aaO; insoweit widersprüchlich: BFH VI R 7/76 v. 7. 12. 76 (BStBl. 1977 S. 240), wonach der Freibetrag nach Abs. 2 Satz 3 EStG 1971 Mehraufwendung gegenüber der Unterbringung im eigenen Haushalt voraussetzt, wenn ein Gastarbeiterkind im Heimatland untergebracht ist (s. auch Anm. 213).

**Keine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen:** Im Unterschied zu den Berufsausbildungsaufwendungen nach Abs. 1 (vgl. Anm. 45–50) ist die Zwangsläufigkeit für Aufwendungen nach Abs. 2 seit 1975 nicht mehr erforderlich (s. Anm. 181). Der Stpfl. kann daher den Ausbildungsfreibetrag insbesondere auch für solche Kosten einer Zweitausbildung oder eines Zweitstudiums beanspruchen, die nicht auf Grund einer rechtlichen oder sittlichen Verpflichtung erbracht worden sind (dazu Anm. 68–73). Da Abs. 2 die Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen inzident voraussetzt (s. Anm. 184), ist auch die Frage nach der Anwendung einer „Opfergrenze“ (s. Anm. 134) für den Ausbildungsfreibetrag ohne Bedeutung (aA BFH VI R 24/81 v. 17. 1. 84, BStBl. S. 522, beiläufig S. 526 aE u. o. V., HFR 1984 S. 279).

## 2. Kind, für das Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen besteht (bis VZ 1985)

**Schrifttum:** o. V., Ausbildungsfreibeträge für über 27 Jahre alte Kinder, FR 1977 S. 169, u. b + p 1978 S. 52; o. V., Zur Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen an nicht kindergeldberechtigte Elternteile, FR 1981 S. 16; s. auch das Schrifttum vor Anm. 77.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191/68 Abs. 1 EStR/LStR 1981/84; BdF v. 9. 12. 77, StEK EStG § 32 Nr. 40 = DStR 1978 S. 72, betr. Ausbildungsfreibeträge für über 27 Jahre alte Kinder; BdF v. 5. 1. 79, BStBl. I S. 26, betr. Ausbildungsfreibeträge für Übergangszeiten.

### 197 a) Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen

Unabhängig davon, wem und in welcher Höhe ein Ausbildungsfreibetrag zu gewähren ist, war bis VZ 1985 stets Voraussetzung, daß für das in Berufsausbildung befindliche Kind überhaupt ein Anspruch auf Kindergeld oder auf gleichartige Leistungen bestand. Dieser Anspruch kann beiden Elternteilen, einem Elternteil oder nach Satz 7 (in der bis VZ 1985 geltenden Fassung) auch einem Dritten zustehen (s. unten „*Ein- und Mehrfachberechtigung*“ und Anm. 236). Maßgebend war allein der Anspruch auf die Leistungen; nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 kam es daher nicht darauf an, daß tatsächlich Kindergeld oder gleichartige Zuwendungen gewährt wurden, so daß der Ausbildungsfreibetrag auch bei Verzicht auf die Leistungen oder Nichtauszahlung wegen Versäumung der Antragsfrist zu gewähren ist (s. Anm. 81 für den umgekehrten Fall des Abs. 1).

Zum Anspruch auf Kindergeld nach dem BKG (iVm. EG-Verordnungen und zwischenstaatlichen Abkommen) s. Anm. 81 und zum Anspruch auf andere Leistungen für Kinder nach § 8 Abs. 1 BKG s. Anm. 82.

**Ein- und Mehrfachberechtigung:** Grundsätzlich stand der Ausbildungsfreibetrag nur dem Stpfl. zu, der den Anspruch auf Kindergeld oder auf gleichartige Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGG hatte. Stand dieser Anspruch teilweise mehreren Stpfl. zu (Teilkindergeld nach § 3 Abs. 4 Satz 2 BKGG), so konnte der Ausbildungsfreibetrag jedem von ihnen gewährt werden; das gleiche galt beim Zusammentreffen eines Kindergeldanspruchs und eines Anspruchs auf gleichartige Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGG für dasselbe Kind (Abschn. 191/68 Abs. 1 Sätze 2 u. 3 EStR/LStR 1978–84). Für diese Fälle sah das Gesetz eine Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge nicht vor.

Das BKGG geht zwar ebenso wie das EStRG v. 5. 8. 74 von dem Grundsatz der Einmalgewährung des Kinderlastenausgleichs aus (§ 3 Abs. 1 BKGG; s. auch Anm. 78); für den Fall einer Anspruchskonkurrenz wird jedoch abweichend von der Rangfolgeregelung des § 3 Abs. 2 BKGG und der Konkurrenzvorschrift des § 3 Abs. 3 BKGG nach § 3 Abs. 4 Satz 2 BKGG zugelassen, daß das Kindergeld ganz oder teilweise einer anderen Person gewährt wird, die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt. Damit geht der Anspruch auf diese Personen über. Mehrere Anspruchsberechtigte können daher nie jeweils den vollen Kindergeldanspruch, jedoch einen Teilanspruch erhalten. Unabhängig davon kann das Arbeitsamt eine abweichende Auszahlungsanordnung treffen, die den Kindergeldanspruch nicht berührt (s. auch Anm. 232).

Im Falle der Mehrfachberechtigung für dasselbe Kind waren die Ausbildungsfreibeträge jeweils um die nach Abs. 2 Satz 2 anzurechnenden Einkünfte und Bezüge des Kindes zu mindern (Abschn. 191/68 Abs. 1 Satz 4 EStR/LStR 1978–84; s. auch Anm. 224).

**Unbeschr. estpfl. Elternpaare** haben nur einmal Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen und erhalten den Ausbildungsfreibetrag für dasselbe Kind nur einmal, wenn sie nicht dauernd getrennt leben (Abschn. 191/68 Abs. 1 Satz 5 EStR/LStR 1978–84). Bei dauernd getrennt lebenden und geschiedenen Ehegatten sowie Eltern eines nichtehelichen Kindes wurde der Ausbildungsfreibetrag nach Satz 4 u. 7 (in der bis einschl. VZ 1985 geltenden Fassung) auch dann aufgeteilt, wenn nur einer von ihnen oder ein Dritter Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen hat (s. Anm. 231 f. u. 236–238); in den Fällen der Sätze 5 u. 6 (in der bis einschl. VZ 1985 geltenden Fassung) war auch eine von der Kindergeldberechtigung abweichende Gewährung des Ausbildungsfreibetrags möglich (s. Anm. 234 u. 235). Zur Gewährung des Ausbildungsfreibetrags, wenn ein Elternteil nicht unbeschränkt estpfl. ist, s. Anm. 198aE.

**Ausländische Arbeitnehmer** erhalten den Ausbildungsfreibetrag auch für Kinder, die ihre Berufsausbildung im Heimatland durchführen, wenn sie Anspruch auf folgende Leistungen hatten:

- Kindergeld nach dem BKGG iVm. Verordnungen des Rates der Europäischen Gemeinschaften oder zwischenstaatlichen Abkommen über soziale Sicherheit (dazu im einzelnen Anm. 81);
- andere Leistungen für Kinder, die außerhalb des Geltungsbereichs des BKGG gewährt werden und die dem Kindergeld, Kinderzulagen oder Kinderzuschüssen vergleichbar sind (zu solchen Familienbeihilfen anderer Staaten s. Anm. 82).

**Asylberechtigte Ausländer** haben Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG und konnten daher auch die Ausbildungsfreibeträge beanspruchen. Für die Dauer des Asylverfahrens vorläufig berücksichtigte Unterhaltsleistungen nach Abs. 1 (s. Anm. 8) können nach Anerkennung als Asylberechtigter uU den Abzug eines Ausbildungsfreibetrags rechtfertigen.

In diesen Fällen (ausländische Arbeitnehmer und Asylberechtigte) sind die Ausbildungsfreibeträge nach Abs. 2 Satz 3 uU zu mindern (s. Anm. 225f.).

198 **b) Einkommensteuerliche Berücksichtigung des Kindes unbeachtlich**

**Im Normalfall** werden Kindergeldberechtigung und estl. Berücksichtigung des Kindes übereinstimmen. Soweit diese Regelungen jedoch auseinanderfallen, hatte sich für die FinVerw. und im Schrifttum die Frage gestellt, ob die estl. Berücksichtigung des Kindes ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 2 sei (o.V., FR 1977 S. 169), oder ob das Merkmal der Kindergeldberechtigung in Sonderfällen verzichtbar und uU von der estl. Zuordnung des Kindes auszugehen sei (o.V., FR 1981 S. 16). Es handelte sich im einzelnen um nachfolgende Sonderfälle.

**Sonderfälle:**

► *Ausbildungsfreibeträge für über 27 Jahre alte Kinder:* Für ein über 27 Jahre altes Kind in Berufsausbildung konnte ein Ausbildungsfreibetrag bei Anspruch auf Kindergeld auch dann gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für eine estl. Berücksichtigung nach § 32 Abs. 7 (in der bis einschließl. VZ 1985 geltenden Fassung) nicht vorlagen.

BdF v. 9. 12. 77, StEK EStG § 32 Nr. 40 = DStR 1978 S. 72 u. Ländererl. FinMin. NRW v. 22. 12. 77, FR 1978 S. 72 = BB 1978 S. 77 = Inf. 1978 S. 92; glA o.V., FR 1977 S. 169. UE zutreffend: Die estl. Berücksichtigung des Kindes ist auch nicht ungeschriebene Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen. Nach Fortfall des Verzögerungstatbestands in § 32 Abs. 7 Nr. 1 aF durch das 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (ab VZ 1983) hat diese Auff. noch größere Bedeutung erlangt. Ab VZ 1983 ist nämlich nur noch ein wegen Behinderung erwerbsunfähiges Kind über 27 Jahre estl. berücksichtigungsfähig (s. Anm. 166), während unter den besonderen Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 Satz 2 BKGG auch für über 27 Jahre alte Kinder Kindergeldanspruch besteht. Es handelt sich dabei um Verzögerungstatbestände wegen Ableistung von Grundwehr-, Zivil- und Polizeivollzugsdienst oder einer Tätigkeit als Entwicklungshelfer. Während der Ableistung dieser Dienste besteht kein Anspruch auf Kindergeld, obwohl das Kind estl. berücksichtigt wird, wenn es noch nicht 27 Jahre alt ist (§ 32 Abs. 6 Nr. 2–4 aF). Zur Steuerermäßigung nach Abs. 1 für ein über 27 Jahre altes Kind, für das kein Anspruch auf Kindergeld besteht, s. Anm. 30 u. 190.

► *Ausbildungsfreibeträge für Übergangszeiten:* Soweit für Übergangszeiten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (§ 2 Abs. 2 Satz 4 BKGG) oder für Zeiten der Unterbrechung einer Ausbildung wegen Erkrankung Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen bestand, war der Ausbildungsfreibetrag unabhängig von der estl. Berücksichtigung des Kindes zu gewähren.

BdF v. 5. 1. 79, BStBl. I S. 26, der den *Nachweis*, daß Kindergeld gezahlt wird, durch Vorlage einer entspr. Mitteilung des Arbeitsamtes fordert. Der Nachweis, daß Kinderzulagen und -zuschüsse zu einer Rente gezahlt werden, ist durch Vorlage des Rentenbescheids oder der Anpassungsmittelteilung zu führen.

Entfiel der Kindergeldanspruch, zB wegen Überschreitens der Viermonatsgrenze beim Übergang zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (§ 2 Abs. 2 Satz 4 BKGG), so konnten Aufwendungen des Stpfl. für sein Kind nach Abs. 1 zu berücksichtigen sein.

► *Ausbildungsfreibetrag für das mit dem Ehegatten im Ausland lebende Kind des Stpfl.:* Lebte das in Berufsausbildung befindliche Kind mit einem Elternteil im Ausland und hatte der unbeschr. estpfl. Elternteil selbst keinen Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen, so konnte er für seine Aufwendungen zur Berufsausbildung des Kindes einen Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 Satz 1 nicht beanspruchen. Es handelt sich auch nicht um einen Aufteilungsfall der Sätze 4–7 (in der bis einschl. VZ 1985 geltenden Fassung), der die unbeschr. Steuerpflicht beider Elternteile voraussetzte (s. Anm. 232).



In derartigen Fällen ist das mit einem Elternteil im Ausland lebende Kind jedoch estl. dem unbeschränkt stpfl. Elternteil zuzuordnen, denn die Zuordnungsregeln greifen nur ein, wenn beide Elternteile unbeschränkt estpfl. sind und nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen (§ 32 Abs. 4 Satz 2 aF).

Die FinVerw. gewährte gleichwohl einen Ausbildungsfreibetrag „aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung“, wenn der andere nicht unbeschr. estpfl. Elternteil Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG oder auf gleichartige Leistungen hat (Abschn. 191/68 Abs. 2 Sätze 8–10 EStR/LStR 1981/84; glA o. V., FR 1981 S. 16).

*Kritik:* Die Auff. der FinVerw. ist uE mangels Rechtsgrundlage abzulehnen. Aus den gleichen Gründen könnte dem unbeschränkt stpfl. Elternteil ein Ausbildungsfreibetrag gewährt werden, wenn überhaupt kein Anspruch auf Kinderlastenausgleich besteht, wie zB für den tunesischen Gastarbeiter (s. Anm. 82 aE). Beide Fälle zeigen jedoch die Schwäche der Anknüpfung an die Kindergeldberechtigung. Der ursprüngliche Zweck dieser Anknüpfung, die estl. Entlastung ausschließlich dem Kindergeldberechtigten zukommen zu lassen (BTDrucks. 7/1470 S. 282), ist durch die Anfügung der Sätze 4–7 ohnehin überholt. Die estl. Entlastung soll nunmehr jeder unterhaltspflichtige Elternteil erhalten, der entsprechende Aufwendungen hat. Die Regelung ist jedoch insofern unvollkommen, als sie immer noch den Kindergeldanspruch und die unbeschränkte Steuerpflicht beider Elternteile voraussetzt und damit Gastarbeiter ohne eigenen Kindergeldanspruch ohne sachlich einleuchtenden Grund gleichheitswidrig benachteiligt. Sachgerechter wäre wohl die grundsätzliche Anknüpfung an die estl. Zuordnung; darauf läuft die Auff. der FinVerw. im Ergebnis auch hinaus. UE ist ein verfassungswidriges Gesetz jedoch nach Art. 100 Abs. 1 GG dem BVerfG vorzulegen und nicht durch Verwaltungsanordnungen verfassungskonform anzuwenden. Zur insoweit vergleichbaren Rechtslage bei auswärtiger Unterbringung eines Gastarbeiterkindes s. Anm. 213.

### 3. Kind, „für das er einen Kinderfreibetrag erhält“ (ab VZ 1986)

199

**Einen Kinderfreibetrag erhält der Stpfl.** für jedes zu berücksichtigende Kind (§ 32 Abs. 6 Satz 1). Abs. 2 Satz 1 setzt wie Abs. 1 a (s. Anm. 169) voraus, daß der Kinderfreibetrag dem Stpfl. *tatsächlich gewährt* wird. Im Gegensatz dazu knüpfte Abs. 2 Satz 1 aF an den *Anspruch* auf Kindergeld (s. Anm. 197 u. 198) an; auch für den Unterhaltshöchstbetrag nach Abs. 1 Satz 1 ist Voraussetzung, daß kein *Anspruch* auf einen Kinderfreibetrag besteht.

Der Wortlaut entspricht im übrigen der Fassung des Abs. 1 Satz 1 in der bis zum VZ 1974 einschließl. geltenden Fassung (s. Anm. 83). Eine Begründung für die Wahl dieser Formulierung fehlt. Da der Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 von Amts wegen gewährt wird, erhält der Stpfl. idR einen Kinderfreibetrag, wenn er die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 bis 5 erfüllt. Nur in Ausnahmefällen wird der Stpfl. keinen Kinderfreibetrag erhalten, obwohl ein Anspruch besteht: So wenn er es unterlassen hat, die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Abs. 1 bis 5 darzulegen oder glaubhaft zu machen; in diesen Fällen ist auch der Ausbildungsfreibetrag zu versagen.

Zum Anspruch auf Kinderfreibetrag und zur estl. Berücksichtigung von Kindern s. Anm. 84.

**Keinen Kinderfreibetrag erhält der Stpfl.** und damit auch keinen Ausbildungsfreibetrag, dessen Kinderfreibetrag antragsgemäß auf den sorgeberechtigten Elternteil übertragen wird, weil er entweder seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für das K<sub>j</sub> nicht nachkommt oder dieser Übertragung unwiderruflich zugestimmt hat (§ 32 Abs. 6 Satz 4). Ebenfalls keinen Kinderfreibetrag erhält der Stpfl. für ein nicht unbeschränkt estpfl. Kind (§ 32 Abs. 2), so daß auch der Ausbildungsfreibetrag entfällt, wenn das Kind während des gesamten K<sub>j</sub> seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland hat.

**Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im VZ:** Der Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 2) und damit auch den Ausbildungsfreibetrag für den gesamten VZ, ggf. zeitanteilig nach Abs. 2 Satz 3 gemindert (s. Anm. 226).

200–204 Einstweilen frei.

### III. Besondere Voraussetzungen für die Höhe der Freibeträge nach Abs. 2 Satz 1 Nrn. 1 u. 2

#### 1. Allgemeines zu den Voraussetzungen der einzelnen Freibeträge des Abs. 2 Satz 1 Nrn. 1 u. 2

##### 205 a) Überblick

Satz 1 Nrn. 1 und 2 unterscheiden wie folgt:

	nach Alter	und Unterbringungsart	
Nr. 1 a.	über 18 Jahre altes Kind	im Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 208)	} (s. Anm. 210–213)
Nr. 1 b.		auswärtig untergebracht	
Nr. 2	unter 18 Jahre altes Kind	auswärtig untergebracht	

Für VZ 1977–1979 setzte der erhöhte Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG 1977 eine auswärtige Unterbringung „zur Berufsausbildung“ voraus. Dies war nicht verfassungswidrig (BVerfG 1 BvR 691/81 v. 30. 9. 81, StRK EStG 1975 § 33a R. 14 = HFR 1982 S. 77). Ab VZ 1980 (§ 52 Abs. 25 EStG 1979) verzichtet der Gesetzgeber auf das Vorliegen dieser Voraussetzung (s. Anm. 182 u. 210).

Zur Rechtsentwicklung der Höhe der Freibeträge s. Anm. 214; zur Verfassungswidrigkeit der Halbierung durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 s. Anm. 185. Zur zeitanteiligen Berücksichtigung der Ausbildungsfreibeträge s. Anm. 392 u. 393.

##### 206 b) Altersvoraussetzungen für das Kind

**Höchst- und Mindestalter des Kindes:** Für Kinder unter 18 Jahren gibt es nur bei auswärtiger Unterbringung einen Freibetrag. Im übrigen spielt das Alter nur für die Höhe des Freibetrags eine Rolle (s. Anm. 205 u. 214).

► *Ein Höchstalter* enthält Abs. 2 nicht; eine Altersgrenze ergibt sich aber bis VZ 1985 aus der Abhängigkeit vom Kindergeldanspruch, der grundsätzlich befristet ist (vgl. § 2 Abs. 3–4 BKGG) und ab VZ 1986 aus § 32 Abs. 3–5. Auch für über 27 Jahre alte Kinder können Ausbildungsfreibeträge beansprucht werden, wenn der Stpfl. für sie bis VZ 1985 Anspruch auf Kindergeld hat (s. Anm. 198) oder ab VZ 1986 nach § 32 Abs. 5 einen Kinderfreibetrag erhält (s. Anm. 84).

► *Ein Mindestalter* für die Förderung ergibt sich aus dem weiten Begriff der Berufsausbildung, der auch die Grundschulbildung umfaßt (vgl. Anm. 48). Danach kann das Mindestalter mit dem Beginn der Schulpflicht gleichgesetzt werden; dementsprechend hat der BFH für Kinder im Vorschulalter einen Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung abgelehnt (VI R 125/74 v. 14. 2. 75, BStBl. S. 607).

**Stichtagsprinzip nur im VZ 1977:** Die Gewährung des Freibetrags war im VZ 1977 nach dem Gesetzeswortlaut davon abhängig, daß das Kind das 18. Lebensjahr zu Beginn des VZ vollendet hat. Der früher hier geäußerten Kritik folgend ist dieses Stichtagsprinzip durch das StÄndG 1979 aufgegeben worden.

Das Stichtagsprinzip verstieß nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

BVerfG 1 BvR 888/80 v. 15. 10. 80, StRK EStG 1975 § 33a R: 9 = HFR 1981 S. 25; glA FG Düss./Köln v. 22. 10. 79, EFG 1980 S. 240, rkr., und FG Bremen v. 23. 5. 80, EFG S. 450, rkr., kein Verstoß gegen Art. 6 GG.

Nach Fortfall des Stichtagsprinzips durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (s. Anm. 182) ab VZ 1978 (§ 52 Abs. 24 EStG 1979) sind die unterschiedlichen Freibeträge zeitanteilig zu berücksichtigen (s. Anm. 215 u. 392).

Einstweilen frei.

207

## 2. Unterbringung im Haushalt des Stpfl. (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a)

208

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 Abs. 4 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 3 LStR 1984. Der Ausbildungsfreibetrag Nr. 1a wird gewährt, wenn das Kind das 18. Lebensjahr vollendet hat und im Haushalt des Stpfl. untergebracht ist. Der Begriff „Unterbringung im Haushalt des Stpfl.“ umfaßt nach Auffassung der FinVerw. alle die Fälle, in denen eine „auswärtige Unterbringung“ nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b nicht vorliegt, zB wenn ein Kind geschiedener Eltern bei dem anderen Elternteil wohnt (Abschn. 191 Abs. 4 Satz 2 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 5 Satz 2 LStR 1984).

GlA *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. V 2; *Wolf*, DStR 1977 S. 180, die beide von einer (weiten) Auslegung des Begriffs ausgehen; aA *Littmann* XIII. § 33a Anm. 64, der vorschlägt, den Begriff der auswärtigen Unterbringung statt dessen großzügig auszulegen (aufgegeben: *Littmann* XIV. § 33a Anm. 53); s. auch Anm. 211.

**Stellungnahme:** UE handelt es sich nicht um Auslegung, sondern Analogie. Die Fassung von Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a ist der Fassung von Buchst. b nicht angepaßt. Nachdem durch Einfügung der Sätze 4–7 (jetzt 4–8) mehrere Stpfl. für den Ausbildungsfreibetrag in Frage kommen, hätte der Gesetzgeber zu Buchst. a formulieren müssen: „wenn das Kind im elterlichen Haushalt untergebracht ist“. Es liegt daher eine Gesetzeslücke vor; analoger Obersatz ist die Unterbringung im elterlichen Haushalt, so daß zulässigerweise jede Unterbringung in einem dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gehörigen Haushalt, die keine auswärtige Unterbringung ist, den Freibetrag begründet. Die Unterbringung des Kindes bei dem im Ausland lebenden Ehegatten ist Unterbringung im Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 211 aE), wie jede Unterbringung in einem der bei doppelter Haushaltsführung unterhaltenen Haushalte eines Stpfl. (s. Anm. 211).

Einstweilen frei.

209

## 3. Auswärtige Unterbringung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2)

**Schrifttum:** o.V., Freibetrag für auswärtige Unterbringung verheirateter Kinder, B 1975 S. 1532; o.V., Zur Gewährung des Freibetrags wegen auswärtige Unterbringung nach § 33a Abs. 2 EStG in Fällen, in denen Kinder von Gastarbeitern bei nahen Angehörigen im Heimatland untergebracht sind, FR 1975 S. 443; o.V., Notwendigkeit der auswärtigen Unterbringung eines Kindes zur Berufsausbildung als Voraussetzung für die estl. Berücksichtigung der Aufwendungen, FR 1976 S. 531; o.V., Auswärtige Unterbringung von Kindern als Voraussetzung für Ausbildungsfreibeträge und für erhöhte Leistungen nach dem BAföG, FR 1978 S. 167; o.V., Auswärtige Internatsunterbringung eines Kindes wegen Krankheit, StBp. 1978 S. 207; *Lukas*, Ausbildungsfreibeträge und auswärtige Unterbringung, DStR 1982 S. 651.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 Abs. 5 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 4 LStR 1984.

210 a) **„Zwangsläufigkeit“ und auswärtige Unterbringung „zur Berufsausbildung“ (Rechtslage bis VZ 1980)**

Bis zum VZ 1974 war die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung zur Berufsausbildung zu prüfen (s. Anm. 180). Für die VZ 1975–1976 wurden „Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung eines in der Berufsausbildung befindlichen Kindes“ gefordert; danach war bis VZ 1979 nur noch Voraussetzung, daß das Kind „zur Berufsausbildung“ auswärtig untergebracht war (s. Anm. 182), dh. die Berufsausbildung mußte der entscheidende Anlaß für die Unterbringung sein (BFH III R 211/81 v. 6. 6. 86, BFH NV 1986 S. 660 zu I, 1 mwN; glA Abschn. 191/68 Abs. 3 Satz 3 EStR/LStR 1978). Zur Bedeutung und den Gründen der Änderung s. Anm. 185. Ab VZ 1980 (§ 52 Abs. 25 EStG 1979) kommt es auf die Gründe für die auswärtige Unterbringung nicht mehr an; die Ausbildungsfreibeträge sind zB auch dann zu gewähren, wenn Kinder die elterliche Wohnung aus rein persönlichen Gründen verlassen haben. Die Aufwendungen der Eltern müssen allerdings weiterhin der Berufsausbildung des Kindes dienen, so daß zB Aufwendungen für die Unterbringung eines Kindes im Krankenhaus nicht nach Abs. 2, sondern nur nach Abzug einer zumutbaren Belastung gem. § 33 zu berücksichtigen sind.

211 b) **Begriff der auswärtigen Unterbringung**

Bei auswärtiger Unterbringung eines Kindes, das das 18. Lebensjahr vollendet hat, erhöht sich der Freibetrag nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b ab VZ 1986 von 1800 DM auf 3000 DM. Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, wird überhaupt nur dann ein Ausbildungsfreibetrag von 1200 DM gewährt, wenn sie auswärtig untergebracht sind (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und dem Anlaß der Unterbringung s. Anm. 210.

**Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushalts:** Nach st. Rspr. des BFH liegt eine auswärtige Unterbringung dann vor, wenn das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern oder des sonst Kindergeldberechtigten (bis VZ 1985) wohnt.

BFH VI 175/56 U v. 25. 10. 57, BStBl. S. 444; VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627; VI R 322/69 v. 8. 2. 74, BStBl. S. 299 u. VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109; glA Abschn. 191 Abs. 5 Satz 2 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 4 Satz 2 LStR 1984.

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 Kindergeldberechtigten wohnt.

BFH VI 175/56 U aaO und VI R 329/67 v. 28. 2. 68, BStBl. S. 494, betr. geschiedene Eltern; BFH III R 179/80 v. 24. 4. 86, BStBl. S. 836, betr. Unterbringung Minderjähriger im Haushalt der kindergeldberechtigten Pflegeeltern; glA FG München v. 30. 10. 58, EFG 1959 S. 52, best. EFG 1960 S. 91; glA Abschn. 191 Abs. 5 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 4 Satz 7 LStR 1984; aA FG Düss./Köln v. 25. 11. 64, EFG 1965 S. 176, rkr., betr. doppelte Haushaltsführung. Die Unterbringung eines minderjährigen Kindes nach Ehescheidung durch den sorge- (und kindergeld-)berechtigten Vater bei der (nicht sorgeberechtigten) Mutter ist jedoch für den stpfl. Vater eine auswärtige Unterbringung (FG Schl.-Holst. v. 12. 8. 64, EFG 1965 S. 177, rkr.); aA BFH VI 50/62 v. 9. 4. 63, StRK EStG § 33 a R. 61, wonach das Kind im Haushalt der Mutter lebt, die der Vater mit dem Sorgerecht beauftragt habe. S. auch FG Rhld.-Pf. v. 12. 5. 80, EFG S. 553, aufgeh. BFH III R 179/80 aaO betr. Unterbringung des Kindes bei der nicht sorgeberechtigten Großmutter.

Das Kind gilt daher auch dann als im Haushalt des Stpfl. untergebracht, wenn es im Falle der Aufteilung oder bis einschließl. VZ 1985 vom Kindergeldanspruch unabhängiger Gewährung des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2 Sätzen 4–8

(4–7 aF) nicht im Haushalt des Stpfl. sondern eines anderen sorge- (und kindergeld-)berechtigten Dritten lebt (s. Anm. 208). UE zutreffend, da der Freibetrag wegen auswärtiger Unterbringung erhöhte Aufwendungen gegenüber der Unterbringung im Haushalt abgelten soll (BTDrucks. 2/481 S. 92f.; s. Anm. 185; aA *Littmann* XIII. § 33 Anm. 64, der für großzügige Auslegung eintritt; aufgegeben: *Littmann* XIV. § 33a Anm. 53; zweifelnd auch BVerfG 1 BvR 1021/83 v. 23. 5. 86, Inf. 1986 S. 526, betr. Verfahren nach § 93a BVerfGG). Ob bei einer Aufteilung nach Abs. 2 Satz 7 aF Freibeträge in unterschiedlicher Höhe in Betracht kommen, ist str. (s. Anm. 238).

**Einzelfälle auswärtiger Unterbringung:** Dem Begriff der auswärtigen Unterbringung entsprechend wird der Ausbildungsfreibetrag auch für die Unterbringung des Kindes in einer Ganztagspflegestelle mit Wochenendheimfahrten gewährt (BFH VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627; EStR/LStR aaO), nicht jedoch bei täglichen Fahrten zur auswärtigen Ausbildungsstätte (BFH IV 384/58 v. 4. 8. 60, StRK EStG § 33 R. 118; s. auch BFH VI R 292/66 v. 23. 2. 68, BStBl. S. 434, betr. stundenweise tägliche Unterbringung im Kindergarten). Maßgebend ist allein das Bereithalten einer ständigen Wohngelegenheit außerhalb des Haushalts der Eltern oder eines Elternteils (VI R 203/68 aaO); deshalb ist auch die Unterbringung in einer Eigentumswohnung des Stpfl. eine auswärtige Unterbringung (Hess. FG v. 18. 12. 85, EFG 1986 S. 240, rkr.). Der Freibetrag steht dem Stpfl. auch zu, wenn das Kind heiratet und eine eheliche Wohnung bezieht (BFH VI R 322/69 v. 8. 2. 74, BStBl. S. 299; glA FG Münster v. 26. 4. 77, EFG S. 482, rkr.), selbst wenn das Kind die Berufsausbildung erst nach der Heirat begonnen hat (BFH VI R 174/72 v. 21. 3. 75, BStBl. S. 488). Ab VZ 1980 ist die Veranlassung für die auswärtige Unterbringung ohnehin bedeutungslos (s. Anm. 208, 182 u. 185). Zur auswärtigen Unterbringung eines Gastarbeiterkindes im Heimatland s. Anm. 213.

**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 ausdrücklich abgelehnt (BFH VI 175/56 U v. 25. 10. 57, BStBl. S. 444).

GIA FG Hamb. v. 30. 6. 67, EFG S. 511, u. v. 20. 1. 72, EFG S. 335, beide rkr.; Hess. FG v. 21. 4. 76, EFG S. 559, rkr.; FG Bremen vom 21. 1. 77, EFG S. 172, rkr.; einschränkend, nur bei hochsemestrigem Studium Schl.-Holst. FG v. 21. 5. 75, EFG S. 573, rkr.; glA nur für „besonders gelagerte Ausnahmefälle“: OFD Hamb. v. 14. 3. 74, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 4. Auswärtige Unterbringung auch dann zu bejahen, wenn das Kind in einer anderen Wohnung desselben Mietshauses wohnt: FG Hamb. v. 27. 10. 81, EFG 1982 S. 248, rkr.; aA FG Berlin v. 4. 5. 77, EFG S. 428, rkr.

*Stellungnahme:* Da es nach BFH VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627, nur auf das Bereithalten einer ständigen Wohngelegenheit außerhalb des elterlichen Haushalts ankommt, ist es ohne Bedeutung, ob das Kind täglich in die elterliche Wohnung zurückkehren könnte (zB zum Essen). Nach der neuen Rechtslage sind die Zwangsläufigkeit (ab VZ 1975) und der Anlaß der auswärtigen Unterbringung (ab VZ 1980) ohnehin bedeutungslos (s. Anm. 208 sowie Anm. 181, 182 u. 213).

**Die Dauer der Unterbringung** ist nach der Rechtsprechung des BFH entscheidendes Merkmal für den Begriff der „auswärtigen Unterbringung“. Dies wird aus der in BFH VI R 203/68 (aaO) beiläufig enthaltenen Äußerung hergeleitet, der

Begriff „auswärtige Unterbringung“ erfordere eine ständige Wohngelegenheit außerhalb des elterlichen Haushalts.

BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109, mit Anm. *o.V.*, HFR 1983 S. 108, betr. Klassenfahrt nach Berlin; BFH VI R 188/81 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 457, gegen FG Berlin v. 4. 9. 81, EFG 1982 S. 190, betr. dreiwöchigen Sprachkurs in England (ohne Abdruck der Entscheidungsgründe); glA Abschn. 68 Abs. 4 Satz 3 f. LStR 1984; glA *Lukas*, DStR 1982 S. 651; *Nissen*, RWP SG 1.3 S. 412; im Ergebnis glA FG Ba.-Württ. v. 22. 6. 71, EFG S. 537, rkr., betr. Austauschschülerin in Frankreich und Nds. FG v. 29. 1. 73, EFG S. 318, rkr., betr. Ferienunterbringung der Tochter zur Ausbildung als Eiskunsläuferin, nicht als Berufsausbildung anerkannt (s. Anm. 47); aA FG Nürnberg v. 9. 10. 81, EFG 1982 S. 190, aufgehoben BFH VI R 198/81 v. 5. 11. 82, n.v. unter Bezugnahme auf BFH VI R 47/79 aaO, betr. einwöchigen Pflichtkurs eines Gymnasiasten; FG Hamb. v. 9. 2. 82, EFG S. 468, rkr., betr. vierwöchigen Sprachkurs in England.

*Stellungnahme:* UE ist die Rspr. des BFH zur Dauer der auswärtigen Unterbringung im Ergebnis zutreffend, weil es sich um eine mögliche Auslegung des Begriffs „auswärtige Unterbringung“ handelt. Bis zum VZ 1979 hat sich die Notwendigkeit zu einer solchen Auslegung allerdings allein aus dem hier abgelehnten weiten Begriff der „Berufsausbildung“ (s. Anm. 48) ergeben. Nach der neuen Rechtslage, die nicht mehr auf den Anlaß der Unterbringung abstellt (ab VZ 1980; s. Anm. 208, 182 u. 185), wird dem Merkmal der Dauer noch entscheidendere Bedeutung zukommen. Abgesehen von der beiläufigen Erwähnung eines Trimesters (BFH VI R 47/79 aaO) hat der BFH bisher noch nicht entschieden, welcher Mindestzeitraum zur Annahme einer auswärtigen Unterbringung erforderlich ist.

212 Einstweilen frei.

### 213 c) Auswärtige Unterbringung im Ausland – Sonderfall des Gastarbeiterkinds

**Rechtslage bis VZ 1974** (*zwangsläufige Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung*): Die Unterbringung eines Gastarbeiterkinds bei Angehörigen im Heimatland zum Besuch der (Volks-)Schule ist zwangsläufig (BFH VI R 7/76 v. 7. 12. 76, BStBl. 1977 S. 240, betr. Kind eines italienischen Gastarbeiter-Ehepaars, mit Anm. *Nissen*, RWP 1977 S. 273). Dem Stpfl. müssen jedoch Mehraufwendungen entstanden sein (BFH VI R 7/76 aaO; s. unten „*Rechtslage für VZ 1975 u. 1976*“). Keine Ausführungen des BFH zu einer evtl. Kürzung des Freibetrags wegen geringerer Lebenshaltungskosten (s. dazu Anm. 225). S. auch Anm. 180 zur Rechtslage vor VZ 1975.

**Rechtslage für VZ 1975 u. 1976** (*Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung*): Dem Stpfl. mußten zusätzliche typische Unterbringungskosten entstehen (Abschn. 191/68 Abs. 3 Satz 1 EStR/LStR 1975; s. auch Anm. 181 u. 196). Ein entspr. Erfahrungssatz bestand nach Auff. der FinVerw. bei auswärtiger Unterbringung von Gastarbeiterkindern im Heimatland nicht (OFD Frankf. v. 21. 1. 76, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 8–9 a EStG Rz. 6/76). Als Mehraufwendungen waren nur die die Haushaltsersparnis übersteigenden Kosten anzuerkennen (so FG München v. 26. 1. 79, EFG S. 391, rkr.; vgl. auch *o.V.*, FR 1975 S. 443). S. auch Anm. 181 zur Rechtslage für VZ 1975 und 1976.

**Rechtslage für VZ 1977–1979** (*auswärtige Unterbringung zur Berufsausbildung*): Die Berufsausbildung des Kindes mußte der entscheidende Anlaß für die auswärtige Unterbringung sein (s. Anm. 210). Dies war zu bejahen, wenn sich die Eltern für eine Schulausbildung ihrer Kinder im gewohnten Sprach- und Kulturkreis entscheiden; dabei ist es ohne Bedeutung, ob das Kind schon vor der Berufsausbildung im Heimatland lebte oder erst zu diesem Zweck zurückgereist ist.

OFD Köln v. 19. 12. 78, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 17 = B 1979 S. 138, und im Anschluß daran FG Nürnberg v. 10. 7. 80, EFG S. 602, rkr.; glA OFD Münster v. 4. 10. 79, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33 b Rz. 1/80; ähnlich auch die Gedanken zur Zwangsläufigkeit der auswärtigen Unterbringung in BFH VI R 7/76 v. 7. 12. 76, BStBl. 1977 S. 240, betr. VZ 1973; s. dazu oben „Rechtslage bis VZ 1974“; aA Erl. Hamb. v. 26. 2. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 2 Nr. 26, wonach das Urteil des FG Nürnberg v. 10. 7. 80 aaO nach Auffassung der Mehrheit der LStReferenten über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden ist. UE abzulehnen und für die Rechtslage ab VZ 1980 überholt.

**Rechtslage für VZ 1980–1985** (*Aufwendungen für auswärtige Unterbringung zu unterstellen*): Lebt das Kind unbeschr. estpfl. Eltern bei Verwandten im Ausland und besucht dort eine Schule, so liegt eine auswärtige Unterbringung iSd. Abs. 2 vor (zB Gastarbeiter-Ehepaare, deren Kinder im Heimatland die Schule besuchen). Voraussetzung ist nur, daß Aufwendungen für die Berufsausbildung entstanden sind; da es auf die Höhe der Aufwendungen nicht ankommt (s. Anm. 196), kann die Entstehung entspr. Aufwendungen als allg. Erfahrungstatsache unterstellt werden (aA Littmann XIV. § 33 a Anm. 62). Zur Berufsausbildung gehört bereits der Besuch der Grundschule (s. Anm. 48). Daß die Berufsausbildung der entscheidende Anlaß für die auswärtige Unterbringung war, ist nicht mehr erforderlich (s. Anm. 185 u. 210). Lebt das Kind bei einem der Ehegatten im Ausland, so ist es nicht auswärtig, sondern im Haushalt des Stpfl. untergebracht (s. Anm. 208). Der Ausbildungsfreibetrag ist gem. Abs. 2 Satz 3 uU entspr. der zu Abs. 1 Satz 4 ergangenen Ländergruppeneinteilung zu mindern (s. Anm. 225 u. 226). Auch die weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 müssen vorliegen: Keinen Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen haben zB tunesische Gastarbeiter-Eltern (s. Anm. 82 aE), obwohl ihnen das im Heimatland lebende Kind estl. zugeordnet wird. UE gleichheitswidrig: Es gilt die zu Anm. 198 aE geäußerte Kritik entsprechend.

**Rechtslage ab VZ 1986** (*grundsätzlich kein Ausbildungsfreibetrag*): Da ein Ausbildungsfreibetrag nur für ein Kind abgezogen werden kann, für das der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält, entfällt auch der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung, wenn das Kind für den gesamten VZ nicht unbeschränkt estpfl. war (§ 32 Abs. 2). Etwas anderes gilt nur bei Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im Laufe eines VZ (s. Anm. 199 u. 226).

#### IV. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Abzug der Ausbildungsfreibeträge vom Gesamtbetrag der Einkünfte

##### 1. Allgemeines zur Höhe der Freibeträge

214

##### Überblick:

Alter des Kindes	Unterbringung zu Hause			Unterbringung auswärtig		
	1977–1983	1984, 1985	ab 1986	1977–1983	1984, 1985	ab 1986
unter 18 Jahre	–	–	–	1 800 DM	900 DM	1 200 DM
über 18 Jahre	2 400 DM	1 200 DM	1 800 DM	4 200 DM	2 100 DM	3 000 DM

##### Rechtsentwicklung:

► *VZ 1977–1983*: Abs. 2 sah Ausbildungsfreibeträge von 1 800 DM, 2 400 DM und 4 200 DM vor. Welcher dieser drei Freibeträge abgezogen werden kann, richtet sich nach dem Alter des Kindes und dem Ort seiner Unterbringung (s. Anm. 205–213).

► *VZ 1984 und 1985*: Die Freibeträge wurden auf die Hälfte herabgesetzt.

► *Ab VZ 1986* wurden die Freibeträge auf 1 800 DM, 3 000 DM und 1 200 DM wieder angehoben.

Zur Verfassungswidrigkeit der Halbierung der Freibeträge in VZ 1984 und 1985 s. Anm. 185 „*Realitätsfremde Freibeträge*“.

## 215 2. Abzug der Freibeträge vom Gesamtbetrag der Einkünfte

Abziehbar sind ab VZ 1986 DM 1 800 im Kalenderjahr, wenn das Kind das 18. Lebensj. vollendet hat und im elterlichen Haushalt untergebracht ist (dazu Anm. 208).

Bei auswärtiger Unterbringung kann der Stpfl. ab VZ 1986 DM 1 200 für ein Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, und wenn es das 18. Lebensj. vollendet hat, DM 3 000 im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen (über frühere VZ s. Anm. 214).

**Zeitanteilige Kürzung:** Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 196–213) nicht wenigstens an einem Tag erfüllt sind, ermäßigt sich der in Betracht kommende Freibetrag gem. Abs. 4 um je  $\frac{1}{12}$ . Das gilt ab VZ 1978 auch für die Altersvoraussetzung des 18. Lebensjahres (s. Anm. 206). Entsprechendes gilt für die anzurechnenden eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (s. Anm. 216–224; im einzelnen dazu Anm. 393).

*Ab VZ 1986* keine zeitanteilige Kürzung bei Fortfall oder Begründung der unbeschr. Steuerpflicht des Kindes im Laufe eines VZ; in diesem Fall werden der Kinderfreibetrag und der Ausbildungsfreibetrag für den gesamten VZ gewährt (s. Anm. 199 u. 213).

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** s. Anm. 2 zum EStRG v. 5. 8. 74 und § 33 Anm. 55.

## C. Verminderung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Sätze 2 und 3)

### I. Verminderung des Ausbildungsfreibetrags um eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes sowie öffentliche Ausbildungszuschüsse (Abs. 2 Satz 2)

**Schrifttum:** *Giloy*, Der Einfluß der Einkünfte und Bezüge des Kindes auf die Höhe der neuen Ausbildungsfreibeträge, DStZ 1977 S. 46; *Horlemann*, Ausbildungsfreibeträge im Rahmen der agB. Unterhaltsleistungen des Ehegatten des Kindes als eigene Bezüge, BB 1980 S. 766; *Kassühlke*, Gesetzssystematik und Gerechtigkeitsempfinden, Inf. 1981 S. 518; *Horlemann*, Ausbildungsfreibeträge: Anrechnung von Bezügen nach Abschluß der Ausbildung, FR 1983 S. 453; s. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 100 betr. Abs. 1 Satz 3 und vor Anm. 375 betr. Abs. 4.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 Abs. 6 EStR 1984; Abschn. 86 Abs. 5 LStR 1984.

#### 1. Anzurechnende Einkünfte und Bezüge des Kindes nach Abs. 2 Satz 2

##### 216 a) Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Satz 2

#### Rechtsentwicklung des Abs. 2 Satz 2:

► *Bis VZ 1980* vermindert sich der in Betracht kommende Ausbildungsfreibetrag



- um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, soweit sie 2 400 DM im Kj. übersteigen und
- um die dem Kind als Zuschuß gewährten Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BAföG) in voller Höhe

Andere Ausbildungszuschüsse (zB Stipendien oder Leistungen nach dem ArbeitsförderungsG) waren im Rahmen der Bezüge (und Einkünfte) des Kindes bis 2400 DM im Kj. anrechnungsfrei zu berücksichtigen.

► *Im VZ 1981* gilt der anrechnungsfreie Betrag von 2 400 DM auch für BAföG-Zuschüsse; sie sind also nur insoweit anzurechnen, als sie – ggf. zusammen mit anderen eigenen Einkünften und Bezügen des Kindes – 2 400 DM im Kj. übersteigen (Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. anderer Ges. – sog. Omnibusgesetz – v. 18. 8. 80, s. Anm. 182; § 52 Abs. 1 EStG 1981).

Dabei sind nach Auffassung der FinVerw. auch Zuschüsse zu berücksichtigen, die zwar schon für das betreffende Kj. bewilligt worden sind, aber erst später gezahlt werden (Abschn. 191 Abs. 4 EStR 1978; Abschn. 68 Abs. 5 LStR 1981 unter Hinweis auf BFH VI R 236/71 v. 21. 8. 74, BStBl. 1975 S. 14 betr. § 33). Die auf Grund des BAföG gewährten Darlehen sind nicht auf den Freibetrag anzurechnen (glA *Wolf*, DStR 1977 S. 181). Der Pauschbetrag von 360 DM für den Abzug von Aufwendungen nach Abschn. 190/67 Abs. 3 Nr. 1 EStR/LStR 1981/84 gilt auch für BAföG-Zuschüsse (Abschn. 191 Abs. 6 EStR 1981; Abschn. 68 Abs. 5 LStR 1981; glA *Bals*, BB 1980 S. 1096).

► *Ab VZ 1982* gilt im wesentlichen wieder der Rechtszustand bis VZ 1980 (2. HStruktG v. 22. 12. 81; s. Anm. 182). Der anrechnungsfreie Betrag von 2 400 DM gilt wieder nur noch für die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes. Der in Betracht kommende Ausbildungsfreibetrag vermindert sich demnach

- um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes (s. dazu Anm. 217 ff.), soweit sie 2400 DM im Kj. übersteigen und
- um die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln (oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten) bezogenen Zuschüsse in voller Höhe.

Im RegE des 2. HStruktG war die generelle Streichung des anrechnungsfreien Betrags von 2 400 DM vorgesehen (vgl. BTDrucks. 9/842 S. 19 und S. 68). Die jetzige gesetzliche Regelung beruht auf dem Vorschlag des Vermittlungsausschusses (vgl. BTDrucks. 9/1140 S. 7).

Zur Minderung des anrechnungsfreien Betrags bei Ausbildungsfreibeträgen für im Ausland lebende Kinder s. Anm. 226.

**Vergleich mit Abs. 1 Satz 3:** Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 entspricht in Inhalt, Auswirkung und Bedeutung weitgehend der Anrechnung nach Abs. 1 Satz 3. Beides sind typisierende Regelungen zur Notwendigkeit von Unterhaltsaufwendungen (s. Anm. 100 u. 107), die jedoch von unterschiedlichen Beträgen für das Existenzminimum ausgehen:

Während nach Abs. 1 Satz 3 Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsberechtigten in Höhe von insges. 9 000 DM schädlich sind (s. Anm. 107), entfällt der Ausbildungsfreibetrag aller drei Tatbestände schon bei wesentlich geringeren Beträgen; das gilt verstärkt für die halbierten Freibeträge in den VZ 1984 und 1985 (s. Anm. 182). Zur Verfassungswidrigkeit der unterschiedlichen Freigrenzen s. Anm. 185 aE.

Anders als in Abs. 1 Satz 3 wurde in Satz 2 auch nicht der Begriff „andere“ Einkünfte usw. verwandt (zur Bedeutung dieses Begriffs s. Anm. 110 und 150). Der Ausbildungsfreibetrag ist vielmehr um die „eigenen“ Einkünfte und Bezüge des Kindes zu mindern (im einzelnen dazu Anm. 220).

Zu verfahrensrechtlichen Fragen (vorläufige Steuerfestsetzung, Beachtung des Steuergeheimnisses) s. Anm. 107 sowie zu Nachweispflichten und Feststellungslast s. Anm. 102. Zur zeitanteiligen Kürzung der anrechenbaren Einkünfte und Bezüge gem. Abs. 4 s. Anm. 393.

**Reformvorschlag:** Gegen eine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge de lege ferenda *Haacke*, StbKongrRep. 1986 S. 61, der es für unbefriedigend hält, einerseits BAföG-Darlehen nicht anzurechnen, so daß insoweit der volle Ausbildungsfreibetrag gewährt wird, andererseits den Freibetrag selbst dann zu kürzen, wenn die Eltern keine Kenntnis von den Einkünften des Kindes erlangen. UE abzulehnen; die Notwendigkeit der Aufwendungen ist wesentliches Tatbestandsmerkmal aller agB zugunsten Dritter und wird durch Satz 2 ebenso wie durch Abs. 1 Satz 3 typisierend vorausgesetzt (s. Anm. 100 betr. Abs. 1 Satz 3).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Anrechnung außerhalb der Ausbildungszeit erzielter Einkünfte des Kindes auf den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 376.

## 217 b) Begriff der Einkünfte nach Abs. 2 Satz 2

**Einkünfte des Kindes** sind die dem Kinde stl. zuzurechnenden Einkünfte iSd. EStG (BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92); es gilt der gleiche Begriff der Einkünfte wie in § 32 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor 1975 und in Abs. 1 Satz 3 (dazu und zur älteren Auff. des BFH s. Anm. 112). Bei verschiedenen Einkünften oder Einkünften verschiedener Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) maßgebend. Zu Art und Umfang der anrechenbaren Einkünfte s. Anm. 112 aE.

**Der Relativsatz „die zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind“** bezieht sich allein auf den Begriff „Bezüge“, nicht auf „die eigenen Einkünfte“; es ist daher ohne Bedeutung, ob die Einkünfte verfügbar sind (s. Anm. 112), oder ob sie nach der bis einschließl. VZ 1985 geltenden Rechtslage nach Abschluß der Ausbildung im letzten Ausbildungsjahr oder zwischen zwei Ausbildungsabschnitten bezogen wurden (BFH VI R 53/79 aaO; VI R 64/79 v. 24. 9. 82, BStBl. 1983 S. 60, betr. LStErmäßigungsverfahren; s. Anm. 192): Unter dem Begriff „Einkünfte“ iSd. Abs. 2 Satz 2 sind ebenso wie nach Abs. 1 Satz 3 die Jahreseinkünfte des Unterhaltsempfängers (§ 2 Abs. 2 EStG) zu verstehen (BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713, beil.). Dazu s. Anm. 385 u. zur Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 386–388 betr. Abs. 4 Satz 2. GLA Nds. FG v. 1. 3. 79, EFG S. 335, best. (EFG 1981 S. 109, n. v.); FG Köln v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 181, rkr.; *Giloy*, DSZ 1977 S. 47; *Wolf*, DStR 1977 S. 182; *Lukas*, DStR 1980 S. 435; o. V., HFR 1981 S. 60, und FinVerw., Abschn. 191/69 Abs. 5 EStR/LStR 1978 im Berechnungsbeispiel; s. dazu Anm. 393; aA hier 18. Aufl. (Lfg. 124) Anm. II 3c – grüne Blätter; *Kassühlke*, Inf. 1981 S. 518; ebenso die durch BFH VI R 53/79 aaO überholte FG-Rspr.: Nds. FG v. 23. 10. 78, EFG 1979 S. 128, aufgeh. (EFG 1981 S. 109, n. v.); FG Saarl. v. 20. 4. 79, EFG S. 392, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 1. 2. 79, EFG S. 447 aufgeh. BFH VI R 53/79 aaO; FG Rhld.-Pf. v. 27. 8. 79, EFG 1980 S. 76, aufgeh. (EFG 1981 S. 214, n. v.); FG Düss. v. 17. 10. 79, EFG 1980 S. 238, aufgeh. (EFG 1982 S. 441, n. v.). Zur Behandlung von Bezügen und BAföG-Zuschüssen, die nach Abschluß der Ausbildung gewährt werden, s. Anm. 218 u. 222, und zur zeitanteiligen Kürzung der anrechenbaren Beträge gem. Abs. 4 s. Anm. 393.

**Die Einkunftsermittlung** folgt den estl. Grundsätzen (Berücksichtigung von Freibeträgen, Pauschbeträgen oder sonstigen Steuervergünstigungen); dazu im einzelnen Anm. 117.

## 218 c) Begriff der Bezüge nach Abs. 2 Satz 2

Bezüge sind solche Einnahmen des Kindes, die nicht im Rahmen der estl. Einkunftsermittlung erfaßt werden (s. im einzelnen Anm. 113). Dazu gehören zB auch die *Ausbildungszuschüsse* aus öffentlichen Mitteln, für die es jedoch kraft der Sonderregelung in Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz keinen anrechnungsfreien Betrag gibt (s. Anm. 221 u. 222); nur im VZ 1981 fallen die Ausbildungszuschüsse unter den anrechnungsfreien Betrag von 2 400 DM (s. Anm. 216).

Zu den *Leistungen*, die im einzelnen *unter den Begriff der Bezüge* fallen, vgl. Anm. 113 und Anm. 114 betr. die Einschränkung: „zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“; dazu auch Anm. 219; zur Ermittlung der Bezüge (Berücksichtigung von damit zusammenhängenden Aufwendungen) s. Anm. 117.

#### d) Zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmte oder geeignete Bezüge 219

Der Relativsatz „die zur Bestreitung . . . geeignet sind“ bezieht sich nur auf die Bezüge, nicht auf die Einkünfte (s. Anm. 217; ebenso in Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 114).

„Zur Bestreitung seines Unterhalts oder seiner Berufsausbildung bestimmt oder geeignet“ sind nur solche Bezüge, die den typischen üblichen Lebensbedarf der unterhaltenen Person decken sollen (FG Berlin v. 25. 1. 83, EFG S. 613, nrkr.; Hess. FG v. 30. 5. 85, EFG S. 505, rkr.); nicht zu berücksichtigen sind daher bestimmte Bezüge, die einen Sonderbedarf abgelten, wie zB Prozeßkostenvorschüsse (s. Anm. 38 und § 33 Anm. 110) oder Krankheitskosten, die ein weiterer Unterhaltsverpflichteter leistet. Derartige Bezüge sind ggf. im Wege der Vorteilsausgleichung auf eine Steuerermäßigung nach § 33 anzurechnen (vgl. § 33 Anm. 41–44).

Da durch die Ausbildungsfreibeträge nur typische Ausbildungskosten abgegolten werden (s. Anm. 196), entfällt die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers auch nur durch Bezüge zur Bestreitung des „typischen“ Unterhalts oder der „typischen“ Ausbildungskosten (Arg. teleologische Reduktion). Diese einschränkende Auslegung ist uE auch deshalb geboten, weil Bezüge zur Bestreitung von Sonderbedarf nicht zweimal (bei § 33 und § 33a) zur Minderung einer Steuerermäßigung führen können.

Nicht zu berücksichtigen sind ferner Bezüge, deren besondere Zweckbindung eine Anrechnung ausschließt (zB sog. *Contergan-Renten*); im einzelnen dazu Anm. 114 „Nicht zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“. Zur Bedeutung dieser Einschränkung auch Anm. 385.

**Bezüge, die außerhalb des Ausbildungszeitraums, aber im gleichen VZ geleistet werden** (zB vor Beginn oder nach Abschluß der Ausbildung und zwischen zwei Ausbildungsabschnitten geleistete Bezüge) sind dann anzurechnen, wenn sie zur Bestreitung des Unterhalts im Ausbildungszeitraum oder der Berufsausbildung bestimmt sind. Der BFH (III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554) geht auch für den Begriff der Bezüge von dem für den Einkunfts begriff maßgebenden Jahresprinzip aus. „Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ sind für den BFH (III R 177/80 aaO) daher nur solche Einnahmen, die „ihrer Art nach unter den Begriff der Bezüge fallen“; der Relativsatz trifft danach keine Regelung zur Verfügbarkeit der Bezüge. UE eine vertretbare Auslegung des Abs. 2 Satz 2 und des Abs. 1 Satz 3 (im einzelnen dazu Anm. 385), die allerdings nur für VZ bis 1985 einschließl. von Bedeutung ist. Zur Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 386–388 betr. Abs. 4 Satz 2.

**Bezüge, die nach Ablauf des VZ zufließen, aber bereits für den betr. VZ bewilligt worden sind**, werden von der FinVerw. angerechnet (Abschn. 191 Abs. 6 Satz 5 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 5 Satz 5 LStR 1984). UE abzulehnen. GlA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 80; *Littmann* XIV, § 33a Anm. 73c–74; aA *Schmidt/Drenseck* V, § 33a Anm. 4d: „wegen des geltenden Belastungsprinzips gerechtfertigt“. UE läßt sich die Anrechnung nach Ablauf des VZ gezahlter Bezüge weder aus dem sog. Belastungsprinzip (abl. hier § 33 Anm. 36–49) noch aus BFH VI R 236/71 v. 21. 8. 74, BStBl. 1975 S. 14 (so FinVerw. aaO) rechtfertigen. BFH VI R 236/71 aaO ist eine Entschdg. zur Vorteilsausgleichung bei agB nach § 33 (s. § 33 Anm. 41–44), die auf § 33a Abs. 2 nicht anzuwenden ist. Es handelt sich um ein Problem der Abschnittsbesteuerung (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff* aaO), weil das Jahresprinzip nicht nur für den Begriff der anrechenbaren Einkünfte, sondern auch für die Bezüge iSd. Abs. 2 Satz 2 gilt (s. o. u. Anm. 385). Zur zeitanteiligen Kürzung anrechenbarer eigener Bezüge gem. Abs. 4 s. Anm. 393.

## 220 e) „Eigene“ Einkünfte und Bezüge

Anrechenbare eigene Einkünfte und Bezüge des Kindes sind nur Leistungen Dritter. Die Aufwendungen, die der Stpfl. selbst für die Berufsausbildung seines Kindes leistet, führen daher nicht zu einer Kürzung des dafür gewährten Ausbildungsfreibetrags. Dies folgt zwar nicht aus dem Begriff „eigene“ Einkünfte und Bezüge; Abs. 2 Satz 2 ist jedoch entsprechend auszulegen, wenn der Zweck des Gesetzes nicht vereitelt werden soll. Zutreffender müßte das Gesetz wie in Abs. 1 Satz 3 „andere“ Einkünfte und Bezüge für anrechenbar erklären (dazu Anm. 110), obwohl Abs. 2 keine dem Abs. 1 Satz 5 entsprechende Regelung enthält (vgl. dazu BFH III R 212/81 v. 6. 6. 86, BStBl. S. 805).

**Ausnahme für Zuwendungen von Stpfl. mit Anspruch auf Ausbildungsfreibetrag:** Leistungen Dritter sind nach Auff. der FinVerw. dann keine anrechenbaren Bezüge, wenn es sich um Zuwendungen anderer Stpfl. handelt, die einen Ausbildungsfreibetrag ganz oder teilweise beanspruchen können (Abs. 2 Sätze 4 bis 8); Nicht anzurechnen sind daher Unterhaltszahlungen eines geschiedenen Elternteils für ein Kind, für das der andere Elternteil Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen hat (bis VZ 1985) oder für das er einen Kinderfreibetrag erhält (ab VZ 1986); Entsprechendes gilt auch für Unterhaltsleistungen eines dauernd getrennt lebenden Vaters oder des Vaters eines nichtehelichen Kindes gegenüber dem Ausbildungsfreibetrag der Mutter und umgekehrt (Abschn. 191 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 5 Sätze 2 und 3 LStR 1981/84; glA Wolf, DStR 1977 S. 181).

*Stellungnahme:* UE läßt sich die Auff. der FinVerw. als Analogie zu Abs. 1 Sätze 3 und 5 rechtfertigen, wobei zu unterstellen ist, daß der eindeutige Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 „eigene Einkünfte und Bezüge“ eine Regelungslücke verdeckt. Richtiger wäre der Begriff „andere“ Einkünfte und Bezüge gewählt worden, damit wäre eine dem Abs. 1 Satz 3 entsprechende Auslegung ermöglicht worden (s. Anm. 110 u. 150): Denn spätestens bei Einfügung der Sätze 4–7 (in der bis VZ 1985 geltenden Fassung; s. Anm. 182) hätte erkannt werden können, daß Elternteile einer nicht intakten Ehe den Ausbildungsfreibetrag ebenso wie Elternteile einer intakten Ehe zwar grundsätzlich nur einmal, uU aufgeteilt, beanspruchen können, daß jedoch eine Anrechnung von Unterhaltsleistungen des jeweils anderen Elternteils bei nicht intakten Ehen zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Benachteiligung gegenüber zusammenlebenden Eltern führt und den Ausbildungsfreibetrag in diesen Fällen meist leerlaufen ließe (glA Wolf, DStR 1977 S. 182).

Zur Anrechnung von Einkünften und Bezügen bei mehrfacher Gewährung des vollen Ausbildungsfreibetrags siehe Anm. 197 u. 224.

**Ausbildungsfreibetrag für verheiratete Kinder:** Anders als Zuwendungen der Eltern des Kindes sind Unterhaltsleistungen des Ehegatten eines in Ausbildung stehenden Kindes anrechenbare „eigene“ Bezüge iSd. Abs. 2 Satz 2. Sie sind ggf. zu schätzen und im Falle von Sachleistungen gem. § 8 Abs. 2 zu bewerten (dazu Anm. 117).

BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554; III R 212/81 v. 6. 6. 86, BStBl. S. 805 und III R 260/83 v. 6. 6. 86, BStBl. S. 840, betr. Nichtanrechnung von Einkünften der Ehegatten vor Eheschließung; dies gilt auch, wenn der Ehegatte des Kindes die Aufwendungen für die Berufsausbildung nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 als Sonderausgaben abgezogen hat (BFH III R 211/81 v. 6. 6. 86, BFH NV 1986 S. 660; glA FinVerw., Abschn. 191 Abs. 6 Satz 6 EStR 1981; Abschn. 68 Abs. 5 Satz 4 LStR 1981/84, enger als hier nur von Geldleistungen ausgehend und eine Anrechnung „unerfüllter Unterhaltsansprüche“ ablehnend, die uE keine Bezüge sind). GlA Wolf, DStR 1977 S. 181; wohl auch Horlemann, BB 1980 S. 766; o. V., b + p 1980 S. 211. Bezieht der Ehegatte Einkünfte, so folgt daraus für die intakte Ehe

idR, daß daraus anrechenbare Unterhaltsleistungen gegenüber dem anderen Ehegatten erbracht werden, der in Ausbildung steht (FG Rhld.-Pf. v. 11. 5. 81, EFG S. 631, rkr., mit teilweise abl. Anm. *Horlemann*, DStZ 1982 S. 196); anzurechnen ist die Hälfte des Unterschiedsbetrags zwischen den Einnahmen des auszubildenden Kindes und seines Ehegatten (FG Hamb. v. 19. 5. 82, EFG 1983 S. 177, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 7. 4. 86, EFG S. 502, rkr.; uE zutreffend). *Keine Anrechnung* solcher Einkünfte des Ehegatten, die vor der Eheschließung erzielt worden sind (BFH III R 260/83 v. 6. 6. 86, BStBl. S. 840); uE zutreffend.

## 2. Anzurechnende Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln

### a) Art der Ausbildungszuschüsse

221

**Vom Kind bezogene Zuschüsse** sind anzurechnen. Das sind unentgeltliche Zuwendungen von Sachgütern oder Leistungen eines Dritten, die den Empfänger nicht zur Rückgewähr verpflichten (vgl. auch § 7 d Anm. 112).

*Nicht anzurechnen* sind daher zB Darlehen nach dem BAföG oder von anderen Förderungseinrichtungen, weil sie weder den Begriff des „Zuschusses“ noch den des „Bezuges“ nach Abs. 2 Satz 2 erfüllen.

*Voll anzurechnen* sind nur die Zuschüsse „aus öffentlichen Mitteln“ und von Förderungseinrichtungen, die in Abs. 2 Satz 2 aufgeführt sind (s. u.).

Dagegen sind Ausbildungshilfen von Stiftungen und privatrechtlich organisierten Unternehmen (der öffentlichen Hand) als Bezüge ggf. mit anderen Einkünften und Bezügen nur zu berücksichtigen, wenn sie 2 400 DM übersteigen.

**Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln** sind neben den als Zuschuß gewährten Leistungen nach dem BAföG zB die nach dem Arbeitsförderungsgesetz gewährten Berufsausbildungsbeihilfen und Ausbildungsgelder, ferner alle Stipendien aus öffentlichen Mitteln (Abschn. 68 Abs. 5 Satz 6 LStR 1984) und Ausbildungsbeihilfen öff.-rechtl. Dienstherren zur Anwerbung künftiger Arbeitskräfte (s. § 3 Anm. 87).

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 Körperschaft des öff. Rechts anerkannten Religionsgemeinschaften (im einzelnen dazu § 3 Anm. 78).

Ob der Begriff „öffentliche Mittel“ iSd. Abs. 2 Satz 2 wie der gleichlautende Begriff in § 3 Nr. 11 nur die Mittel eines *inländischen* öffentlichen Haushalts umfaßt (s. § 3 Anm. 78; glA *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 80), ist für die Praxis bedeutungslos, weil Ausbildungsbeihilfen zwischenstaatlicher und überstaatlicher Einrichtungen uE von Förderungseinrichtungen gewährt werden, die hierfür öffentliche Mittel erhalten.

**Ausbildungshilfen von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten**, sind zB Beihilfen der *Max-Planck-Gesellschaft* und Stipendien der *Deutschen Forschungsgemeinschaft* sowie der Wissenschaftlichen Akademien (s. § 3 Anm. 78); uE auch Ausbildungszuschüsse zwischenstaatlicher oder überstaatlicher Einrichtungen, sofern ihnen die Bundesrepublik als Mitglied angehört oder sie in anderer Form aus öffentlichen Mitteln unterstützt.

### b) Zeitliche Zurechnung, Ermittlung und Nachweis der Ausbildungszuschüsse

222

**Ausbildungshilfen, die außerhalb des Ausbildungszeitraums, aber im selben VZ geleistet werden**, sind nach Auff. der FinVerw. anders als die sonstigen, bis 2 400 DM anrechnungsfrei bleibenden Bezüge (s. Anm. 219) nicht auf den zeitanteiligen Ausbildungsfreibetrag anzurechnen.

BdF v. 24. 2. 78, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 9 = FR 1978 S. 194 = DStR 1978 S. 199 = BB 1978 S. 435; s. auch OFD Köln v. 18. 12. 78, StEK EStG § 33a Abs. 4 Nr. 3 = B 1979

S. 286; Abschn. 191 Abs. 5 Satz 3 EStR 1978 und Abschn. 68 Abs. 6 Satz 4 LStR 1984; glA o. V., b+p 1980 S. 151; aA Abschn. 191 Abs. 7 Satz 4 EStR 1981 und Abschn. 68 Abs. 6 Satz 4 LStR 1981, wahrscheinlich nur VZ 1981 betreffend, in dem BAföG-Zuschüsse wie andere Bezüge behandelt wurden; aA auch hier, s. unten.

**Nachzahlungen von BAföG-Zuschüssen:** Die FinVerw. rechnet auch BAföG-Zuschüsse an, die für das betr. Kj. bewilligt worden sind, aber erst später zufließen (Abschn. 191 Abs. 6 Satz 5 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 5 Satz 5 LStR 1984; s. auch Anm. 177 betr. Bezüge; aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 80). *Stellungnahme:* UE sind alle Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln anzurechnen, die im Laufe eines VZ gewährt werden, dh. zufließen. Der BFH geht auch für den Begriff der Bezüge vom Jahres- und damit dem Zuflußprinzip aus (BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554). Bis zum VZ 1985 einschließl. sind daher auch die außerhalb des Ausbildungszeitraums im gleichen VZ gewährten Zuschüsse in voller Höhe anzurechnen (s. Anm. 385), während ab VZ 1986 nach Abs. 4 Satz 2 nur die auf die Kürzungsmonate entfallenden Bezüge (und Einkünfte) den ermäßigten Ausbildungsfreibetrag vermindern (s. Anm. 386–388). Im übrigen sind Ausbildungszuschüsse ungeachtet des Zeitpunkts ihrer Bewilligung erst bei Zufluß, also ggf. erst im Folgejahr anzurechnen. Wird im Folgejahr kein Ausbildungsfreibetrag geltend gemacht, so unterbleibt die Anrechnung ganz; die zu § 33 entwickelten Grundsätze der Vorteilsanrechnung (s. § 33 Anm. 42 „Vorteilsanrechnung über mehrere VZ“) sind uE nicht anzuwenden (s. § 33 Anm. 44 aE).

**Rückzahlungen von BAföG-Zuschüssen** durch einen unterhaltspflichtigen Elternteil nach vorausgegangenem Zivilprozeß (Klage des Amts für Ausbildungsförderung nach Überleitung der Unterhaltsansprüche des Kindes gegen die Eltern) führen nicht nachträglich zur Gewährung des Ausbildungsfreibetrags für den betr. VZ. Die Rückzahlung ist wie eine Unterhaltsnachzahlung zu behandeln (glA *Paus*, BP 1984 S. 43; auch Anm. 38, 50 u. 189 sowie § 33 Anm. 300 „Unterhaltsnachzahlung“ mwN). UE findet § 33 Anwendung, wenn die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig sind; aA FG Ba.-Württ./Freib. v. 28. 11. 85, EFG 1986 S. 124, rkr., das die Grundsätze von BFH VI R 101/66 v. 9. 12. 66, BStBl. 1967 S. 246 entsprechend anwendet (s. Anm. 189).

**Ermittlung der anrechenbaren Ausbildungszuschüsse:** Die Ausbildungszuschüsse sind in voller Höhe anzusetzen. Der Abzug eines Pauschbetrags ist anders als bei Ermittlung der anrechenbaren Bezüge (s. Anm. 117) unzulässig. UE sind auch keine Aufwendungen denkbar, die das Kind im Zusammenhang mit den Ausbildungszuschüssen haben könnte. Prozeßkosten im Zusammenhang mit der Überleitung von Ansprüchen nach § 37 BAföG (s. Anm. 68 betr. Unterhaltspflicht gegenüber Kindern) sind Aufwendungen des Stpfl., die ggf. nach § 33 zu berücksichtigen sind (s. § 33 Anm. 127 auch zur Kritik an BFH VI R 40/83 v. 9. 11. 84, BStBl. 1985 S. 135; s. auch *Paus*, BP 1984 S. 44). Da alle für ein Kj. gezahlten Zuschüsse anzurechnen sind (s. o.), scheidet bis zum VZ 1985 einschl. (s. Anm. 385) auch eine teilweise Anrechnung auf einen nach Abs. 4 Satz 1 nur zeitanteilig gewährten Ausbildungsfreibetrag aus (s. Anm. 393). Zur Rechtslage nach Abs. 4 Satz 2 ab VZ 1986 s. Anm. 386–388.

**Nachweis der anrechenbaren Ausbildungszuschüsse:** Der Nachweis, daß und in welcher Höhe Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln geleistet werden, wird zweckmäßigerweise durch Vorlage einer Bescheinigung der betr. Bewilligungsbehörde (zB Ämter für Ausbildungsförderung) geführt. Diese Ämter bescheinigen auch, daß keine Leistungen erbracht worden sind (sog. Negativ-Bescheinigung). Solche Bescheinigungen können im voraus nicht erteilt werden (FinMin. Niedersachsen v. 29. 12. 76, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 5 = FR 1977 S. 64 = B 1977 S. 144 = BB 1977 S. 80). Im LStErmäßigungsverfahren muß sich

daher die FinBeh. mit Glaubhaftmachung durch den Stpfl. begnügen (zu Einzelheiten s. OFD Düss. v. 24. 10. 77, B 1978 S. 721).

### 3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2: Verminderung der Ausbildungsfreibeträge

#### a) Allgemeines zur Anrechnung

223

**Eigene Einkünfte und Bezüge** des Kindes sind anzurechnen, soweit sie 2 400 DM im Kalenderjahr übersteigen. Der anrechnungsfrei bleibende Betrag von 2 400 DM besteht der Höhe nach unverändert seit VZ 1977; im VZ 1981 umfaßt er jedoch auch die BAföG-Zuschüsse, die in den VZ 1977 bis 1980 und 1982 ff. stets anzurechnen sind (s. Anm. 216).

**Die von dem Kind als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse** sind stets in voller Höhe (ohne Anrechnungsfreibetrag) anzurechnen.

In den *VZ 1977–1980* waren BAföG-Zuschüsse voll anzurechnen, während andere Förderungsmaßnahmen aus öffentlichen Mitteln (s. Anm. 221) nur im Rahmen der bis zu 2 400 DM im KJ. anrechnungsfrei bleibende Bezüge (und Einkünfte) des Kindes berücksichtigt wurden. *Im VZ 1981* blieben die Zuschüsse zusammen mit anderen Einkünften und Bezügen des Kindes bis zu 2 400 DM unberücksichtigt (s. Anm. 216).

#### b) Anrechnung bei Mehrfachgewährung des vollen Ausbildungsfreibetrags

224

**Rechtslage bis VZ 1985:** Wird das Kindergeld – ausnahmsweise – mit Teilbeträgen gleichzeitig mehreren anspruchsberechtigten Personen oder wird neben dem Kindergeld weiteren Personen eine andere Leistung iS des § 8 Abs. 1 BKGG gewährt, so sind die diesen Personen in voller Höhe zu gewährenden Ausbildungsfreibeträge (s. Anm. 197 „*Ein- und Mehrfachberechtigung*“) jeweils um die anzurechnenden Beträge zu mindern (Abschn. 191 Abs. 1 Satz 4 EStR 1978–1984; Abschn. 68 Abs. 1 Satz 4 LStR 1978–1984; glA *Wolf*, DStR 1977 S. 182).

UE sind in derartigen Fällen die Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen eines Anspruchsberechtigten dem jeweils anderen als „eigene Bezüge“ des Kindes anzurechnen und umgekehrt. Die einschränkende Auslegung des Begriffs „eigene Einkünfte und Bezüge“ (s. Anm. 220) ist bei Mehrfachgewährung des vollen Ausbildungsfreibetrags anders als in den Aufteilungsfällen nicht geboten; glA wohl Abschn. 191 Abs. 6 Satz 2 und 3 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 5 Sätze 2 und 3 LStR 1981/84, wonach die Leistungen (nicht kindergeldberechtigter!) geschiedener, getrennt lebender oder nicht verheirateter Elternteile keine anrechenbaren Bezüge des Kindes sind, für das der andere Elternteil Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen hat.

**Rechtslage ab VZ 1986** (*Mehrfachgewährung des Ausbildungsfreibetrags ausgeschlossen*): Da die Regelungen in Abs. 2 Sätze 4 bis 8 das Prinzip der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags konsequent verwirklichen (s. Anm. 241), ist der Begriff „eigene Einkünfte und Bezüge“ in Abs. 2 Satz 2 uE entsprechend Abs. 1 Sätze 3 und 5 (s. Anm. 110 u. 150) auszulegen, so daß nur solche Einnahmen anzurechnen sind, die ihrerseits nicht als Aufwendungen iSd. Abs. 2 Satz 1 zu einem Teil-Ausbildungsfreibetrag führen. Die nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 mögliche wechselseitige Anrechnung der Ausbildungszuwendungen mehrerer Stpfl. würde zur gleichheitssatzwidrigen Benachteiligung dieser Stpfl. gegenüber der intakten Ehe führen und ließe den Ausbildungsfreibetrag meist entfallen (s. Anm. 220).

## II. Minderung der Ausbildungsfreibeträge für nicht unbeschränkt estpfl. Kinder (Abs. 2 Satz 3)

### 225 1. Ausbildungsfreibeträge für Kinder im Ausland bis VZ 1981

Für die VZ 1975 bis 1981 sind die Ausbildungsfreibeträge für nicht unbeschr. estpfl. Kinder nicht zu kürzen. Die FinVerw. lehnt eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 vor Inkrafttreten des Abs. 2 Satz 3 (s. u.) ab (Abschn. 191 Abs. 1 Satz 10, zweiter Halbs. EStR 1981).

UE zutreffend: Die Frage einer analogen Anwendung des durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 eingefügten Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 3 und 122) stellt sich nur für die VZ 1979 bis 1981. Der Verzicht auf eine Änderung des Abs. 2 bei Neuregelung des Abs. 1 Satz 4 durch StÄndG 1979 spricht gegen das Vorliegen einer Gesetzeslücke.

**Keine Klarstellung durch Abs. 2 Satz 3:** Eine Kürzung der Freibeträge folgt auch nicht aus Abs. 2 Satz 1 und der insoweit zu Abs. 1 ergangenen Rspr. des BFH (s. Anm. 122 u. 123) zur Minderung der Unterhaltsfreibeträge. Die für den BFH bei Abs. 1 erforderliche Begrenzung auf notwendige Aufwendungen (VI R 170/76 v. 20. 1. 78, BStBl. S. 342) kann ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung uE nicht auf die Ausbildungsfreibeträge übertragen werden, da es für Abs. 2 nicht auf die Höhe der Aufwendungen ankommt (s. Anm. 196); Abs. 2 Satz 3 hat daher keinen klarstellenden Charakter.

Im Ergebnis glA Abschn. 191 Abs. 1 Satz 10 EStR 1981; o. V., b+p 1980 S. 131; aA FG Nürnberg v. 10. 7. 80, EFG S. 602, rkr., betr. Streitjahr 1977 (nach Erl. Hamb. v. 26. 2. 81, StEK EStG § 33a Abs. 2 Nr. 26 nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden); aA auch *Litmann* XIV. § 33a Anm. 72; *Schmidt/Drenseck* III. § 33a Anm. 4c. Interessant auch die rechtspolitischen Erwägungen zur Rechtslage vor 1981 von *Wolf* (DStR 1977 S. 181), wonach die ungekürzten Ausbildungsfreibeträge ggf. als Anreiz gewirkt haben, von einem Zuzug der Kinder abzusehen oder ihre Rückkehr zu veranlassen.

### 226 2. Ausbildungsfreibeträge für Kinder im Ausland ab VZ 1982

**Minderung der Freibeträge und des anrechnungsfreien Betrags:** Nach dem durch 2. HStrukturG v. 22. 11. 1981 (s. Anm. 182) zunächst neu eingefügten Satz 3 minderten sich „für ein nicht unbeschränkt estpfl. Kind . . . die Beträge des Satzes 1 nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 4“. Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (s. Anm. 182) wurde die Verweisung auf „die Beträge des Satzes 1“ ersetzt durch „die vorstehenden Beträge“, so daß auch der anrechnungsfreie Betrag von 2 400 DM entspr. Abs. 1 Satz 4 zu mindern ist. Diese „klarstellende“ Änderung gilt rückwirkend ab VZ 1982 (§ 52 Abs. 25 EStG 1981 idF des HBegleitG 1983). Die Streitfrage, ob der anrechnungsfreie Betrag ab VZ 1982 im Wege der Auslegung ebenfalls zu mindern sei, hat der Gesetzgeber damit erledigt. Eine derartige Kürzung vor Inkrafttreten des HBegleitG 1983 uE zu Recht ablehnend: *Bals*, BB 1982 S. 181; *Horlemann*, DStZ 1982 S. 226; o. V., B 1982 S. 455.

„Nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 4“ bedeutet nach Auff. der FinVerw., daß sich die Ausbildungsfreibeträge nach Satz 1 entsprechend der zu Abs. 1 Satz 4 ergangenen Ländergruppeneinteilung des BdF bestimmen; sie ermäßigen sich also ggf. um  $\frac{1}{3}$  oder um  $\frac{2}{3}$  (s. Anm. 131 zur Ländergruppeneinteilung).

Abschn. 68 Abs. 1 Satz 10 LStR 1984, der auf Abschn. 67 Abs. 5 LStR 1981/84 verweist, trifft jedoch nur eine Regelung für die Ausbildungsfreibeträge, dh. die Beträge nach Satz 1. Da die zu Abs. 1 Satz 4 ergangene Ländergruppeneinteilung auch für den Anrechnungsfreibetrag des Abs. 1 Satz 3 gilt, wird man annehmen können, daß die FinVerw. ihre Vereinfachungsregelung auch auf den Anrechnungsfreibetrag des Abs. 2 Satz 2 anwendet (so *Schmidt/Drenseck* IV. § 33a Anm. 4c aE).



*Kritik:* Die Ländergruppeneinteilung des BdF knüpft an das Verhältnis der Durchschnittslöhne im ausländischen Staat zum Inland an. „Weil die Höhe der Aufwendungen des Stpfl. für die Berufsausbildung seines Kindes auch davon abhängt, wie die staatliche Finanzierung des Schulsystems im jeweiligen ausländischen Staat im Verhältnis zur Bundesrepublik aussieht“, kann es nach Meinung von Autoren aus dem BdF (*o. V.*, B 1982 S. 455) „fraglich sein, ob dieser Maßstab für die Reduzierung von Ausbildungsfreibeträgen geeignet ist“. UE ist er ungeeignet; die Ländergruppeneinteilung ist daher im Einzelfall dahin zu überprüfen, ob sie als Vereinfachungsmethode sachgerecht und deshalb anwendbar ist. Dagegen ist die Anknüpfung an das Verhältnis der Durchschnittslöhne für die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Kindes sachgerecht.

**Rechtslage ab VZ 1986** (*eingeschränkte Bedeutung des Abs. 2 Satz 3*): Satz 3 findet nur noch in Ausnahmefällen Anwendung. Grundsätzlich erhält der Stpfl. für sein im Ausland (im eigenen Haushalt oder auswärtig) untergebrachtes Kind nämlich keinen Ausbildungsfreibetrag, wenn das Kind für den gesamten VZ nicht unbeschr. estpfl. war und deshalb auch kein Kinderfreibetrag zu gewähren ist (Abs. 2 Satz 1 iVm. § 32 Abs. 2 u. 6). Wird jedoch ein Kinderfreibetrag gewährt, weil das Kind im Laufe des VZ unbeschr. estpfl. geworden ist oder die unbeschränkte Steuerpflicht entfällt (Ein- oder Ausreise des Kindes), so steht dem Stpfl. auch ein Ausbildungsfreibetrag für die Zeit zu, in der das Kind nicht unbeschr. estpfl. war. Der für diese Monate zeitanteilig (Abs. 4 Satz 1) zu gewährenden Ausbildungsfreibetrag ist dann ggf. nach Abs. 2 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 4 zu mindern (BdF v. 16. 10. 85, BStBl. I S. 635 zu 10 aE, betr. LSt-Ermäßigungsverfahren 1986); uE ist Abs. 4 Satz 1 in diesen Fällen stets für den Stpfl. günstig auszulegen, so daß für den Monat des Wechsels der Steuerpflicht jeweils der höhere Teilbetrag in Frage kommt (s. Anm. 390 betr. Unterhaltshöchstbetrag). Zu den Voraussetzungen des Ausbildungsfreibetrags für Kinder im Ausland s. Anm. 213.

### **D. Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge insbes. für Kinder aus nicht intakten Ehen und nichteheliche Kinder (Abs. 2 Sätze 4 bis 8)**

**Schrifttum:** *Bals*, Änderungen bei der EStBesteuerung und bei den staatl. Geldleistungen durch das StÄndG 1979, BB 1979 S. 207; *Diebold*, Überlegungen zum StÄndG 1979, DStR 1979 S. 303; *o. V.*, Zur Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen an nicht kindergeldberechtigte Elternteile, FR 1981 S. 16; *Giloy*, Zur Mehrfachgewährung kinderbedingter Steuerervergünstigungen, FR 1981 S. 209; *Krudewig*, Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge, FR 1982 S. 408; *Wickenhagen/Krebs*, Bundeskindergeldgesetz, Köln/Berlin/Bonn/München 1986; s. auch das Schrifttum zu Anm. 182.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 Abs. 2 und 3 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 2 LStR 1981/84.

### **I. Allgemeine Erläuterungen zu den Aufteilungsregelungen**

#### **1. Überblick und tabellarische Übersicht zu den Aufteilungsregelungen**

##### **a) Rechtslage bis VZ 1985**

Die Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge nach § 33a Abs. 2 Sätze 4–7 kommt in Betracht

- bei Kindern geschiedener Elternteile,
- bei Kindern verheirateter, aber dauernd getrennt lebender Elternteile,
- bei Kindern nicht miteinander verheirateter Elternteile.

227

Es kann sich also um eheliche Kinder handeln (in den Fällen der Scheidung und des dauernd Getrenntlebens der Eltern) oder um nichteheliche Kinder.

Zur Aufteilung kann es auch bei verheirateten und nicht dauernd getrennt lebenden (also in intakter Ehe lebenden) Stpfl. kommen, nämlich hinsichtlich ihrer Kinder aus früheren Ehen und ihrer nichtehelichen Kinder.

**Voraussetzungen der Aufteilung** ist,

- ▷ daß beide Elternteile unbeschränkt estpfl. sind (Satz 4);
- ▷ daß die Voraussetzungen des §26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen (Satz 4), dh. daß die Elternteile
  - nicht miteinander verheiratet sind oder
  - miteinander verheiratet sind, aber dauernd getrennt leben oder
  - geschieden sind;
- ▷ daß ein Elternteil (Satz 4) oder ein Dritter (Satz 7) Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen für das Kind hat;
- ▷ daß jeder Elternteil Aufwendungen für die Berufsausbildung der Kinder getragen hat (Satz 4 iVm. Satz 6).

**Aufteilungsgrundsätze:** Der Ausbildungsfreibetrag wird auf die Elternteile je zur Hälfte aufgeteilt (Satz 4; s. Anm. 232 u. 233). Die Elternteile können aber durch einen gemeinsamen Antrag eine andere Aufteilung herbeiführen (Satz 5; s. Anm. 234). Keine Aufteilung findet statt, wenn ein Elternteil nachweislich allein die Aufwendungen getragen hat; dann erhält dieser Elternteil den vollen Freibetrag (Satz 6; s. Anm. 235).

**Die Höhe des Ausbildungsfreibetrags** je nach den im Einzelfall vorliegenden Verhältnissen kann den nachfolgenden tabellarischen Übersichten entnommen werden; dabei gilt die Tabelle 1 für Eltern mit Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGG, Tabelle 2 für Eltern ohne einen solchen Anspruch.

<b>Tabelle 1: Eltern mit Anspruch auf Kindergeld</b>		
<b>Ein Stpfl. erhält für ein Kind, für das er oder der andere Elternteil Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen hat,</b>		
<b>wenn der andere Elternteil des Kindes</b>		
a) verstorben ist . . . . .	}	<b>den vollen Freibetrag</b>
b) mit ihm verheiratet ist und nicht dauernd getrennt lebt . . . . .		
c) nicht mit ihm verheiratet ist oder von ihm dauernd getrennt lebt und		
– nicht im Inland wohnt . . . . .	}	<b>den beantragten Freibetragsanteil</b>
– nachweislich keine Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen hat . . . . .		
– beide gemeinsam dies beantragen . . . . .		
– beide gemeinsam die Aufteilung beantragen . . . . .	}	<b>den halben Freibetrag</b>
– beide keinen gemeinsamen Antrag stellen . . . . .		
– beide gemeinsam dies beantragen . . . . .	}	<b>keinen Freibetrag</b>
– nachweislich allein die Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen hat . . . . .		

<b>Tabelle 2: Eltern ohne Anspruch auf Kindergeld</b>	
<b>Ein Stpfl. erhält für ein Kind, für das weder er noch der andere Elternteil Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen hat,</b>	
<b>wenn der andere Elternteil des Kindes</b>	
a) im Inland wohnt, nicht mit ihm verheiratet ist oder dauernd getrennt lebt <b>und</b>	} <b>den vollen Freibetrag</b>
– nachweislich keine Aufwendungen für die Berufsausbildung getragen hat . . . . .	
– beide gemeinsam dies beantragen . . . . .	} <b>den beantragten Freibetragsanteil</b>
– beide gemeinsam die Aufteilung beantragen . . . . .	
– beide keinen gemeinsamen Antrag stellen . . . . .	} <b>den halben Freibetrag</b>
– beide gemeinsam dies beantragen . . . . .	
– nachweislich allein die Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen hat . . . . .	} <b>keinen Freibetrag</b>
b) im Inland wohnt, mit ihm verheiratet ist und nicht dauernd getrennt lebt . . . . .	
c) nicht im Inland wohnt . . . . .	} <b>keinen Freibetrag</b>
d) verstorben ist . . . . .	

**b) Rechtslage ab VZ 1986**

228

Die Aufteilung der Ausbildungsfreibeträge nach § 33 a Abs. 2 Sätze 5–8 kommt in Betracht

bei Kindern mit Kindschaftsverhältnis zu zwei Stpfl., dh.

- bei Kindern geschiedener Elternteile,
- bei Kindern verheirateter, aber dauernd getrennt lebender Elternteile,
- bei Kindern nicht miteinander verheirateter Elternteile;

bei Kindern mit (unterschiedlichem) Kindschaftsverhältnis zu mehr als zwei Stpfl.

**Voraussetzung der Aufteilung** ist, daß jeder Beteiligte

- unbeschränkt estpfl. ist (s. Anm. 187),
- einen Kinderfreibetrag erhält (Satz 1),
- Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes leistet (Satz 1) und
- (bei Ehegatten) die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt (Satz 5 und 7).

**Aufteilungsgrundsätze:** Der Ausbildungsfreibetrag wird auf die Elternteile je zur Hälfte aufgeteilt (Satz 5; s. Anm. 243); die Elternteile können auf gemeinsamen Antrag bestimmen, daß der einem Elternteil zustehende Anteil am Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil übertragen wird (Satz 8; s. Anm. 247). Steht das Kind zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis, so erhält ein Elternpaar zusammen die Hälfte (Satz 6) und wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, jeder Elternteil ein Viertel des Abzugsbetrags (Satz 7).

**Höhe des Ausbildungsfreibetrags:** Der Freibetrag wird daher je nach den vorliegenden Verhältnissen entweder in voller Höhe, zur Hälfte oder zu einem Viertel gewährt.

229 **2. Rechtsentwicklung der Aufteilungsregelungen**

Nach § 33a Abs. 2 EStG 1977 kam ein Ausbildungsfreibetrag nur für Stpfl. in Betracht, die Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen iSd. § 8 Abs. 1 BKGg hatten; bei Kindern aus nichtintakten Ehen oder nichtehelichen Kindern kam der Freibetrag dem anderen Elternteil auch dann nicht zugute, wenn er den Unterhalt für die Berufsausbildung zum Teil oder allein trug. Diese Regelung verstieß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und wurde im Zuge des StÄndG 1979 beseitigt, und zwar nach Maßgabe des § 53 rückwirkend ab VZ 1975 (s. § 53 Anm. 10–15).

**Rechtslage für VZ 1975–1978:** Die Sätze 3–6 (seit 2. HStruktG v. 22. 12. 81: Sätze 4–7) wurden durch *StÄndG 1979 v. 30. 11. 78* eingefügt; sie galten „zugunsten des Steuerpflichtigen“ rückwirkend

- für die VZ 1975 und 1976 (gem. § 53 Abs. 2 EStG 1979),
- für die VZ 1977 und 1978 (gem. § 53 Abs. 1 EStG 1979).

Das bedeutete, daß der unterhaltsleistende Elternteil den anteiligen Freibetrag nach Abs. 2 Sätze 3–6 erhielt, ohne daß dem anderen Elternteil der volle Ausbildungsfreibetrag nach Abs. 2 Sätze 1–2 gekürzt wurde; es kam also zu einer Eineinhalb-fachgewährung des Freibetrags für die VZ 1975 und 1976 gem. § 53 Abs. 2 EStG 1979 (s. § 53 Anm. 11) und für die VZ 1977 und 1978 gem. § 53 Abs. 1 EStG 1979 (s. § 53 Anm. 7).

**Rechtslage für VZ 1979–1985:** Die Aufteilungsregeln der Sätze 3–6 = Sätze 4–7 gelten ohne Einschränkung für beide Elternteile (Halbteilungsprinzip; s. Anm. 231–238).

**Rechtslage ab VZ 1986:** Satz 4 wurde eingefügt, die bisherigen Sätze 4–7 als Sätze 5–8 neu gefaßt durch *StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85*. Die ab VZ 1986 geltende Neufassung der Sätze 4–8 (§ 52 Abs. 1) berücksichtigt die Umstellung auf den estl. Kindbegriff in Satz 1 und übernimmt die bisher in den EStR enthaltene Regelung des Sonderfalls, daß das Kind zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis steht, unter Anpassung an die neue Rechtslage (Umstellung auf den estl. Kindbegriff) in das Gesetz (s. Anm. 240–247).

230 **3. Bedeutung und Zweck der Aufteilungsregelungen**

Die Aufteilungsregelungen tragen der Entscheidung des BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77 (BStBl. S. 526) Rechnung. Das BVerfG hatte den Ausschluß geschiedener, getrennt lebender oder unverheirateter Elternteile vom Ausbildungsfreibetrag als gleichheitswidrig angesehen (s. dazu Anm. 184 u. 185 aE).

Gegenstand der Entscheidung des BVerfG (1 BvR 265/75 aaO) waren die VerfBeschwerden Steuerpflichtiger, die den Ausschluß kinderbedingter Entlastungen gegenüber dem jeweils anderen Elternteil geltend gemacht hatten. Die Neuregelungen der Sätze 3 bis 5 (jetzt 5 und 8) rechtfertigen sich daher unmittelbar aus dem Beschluß des BVerfG 1 BvR 265/75 aaO. Daß der Gesetzgeber mit Satz 6 (später Satz 7, jetzt Sätze 6 u. 7) auch die Konkurrenz zu anderen Stpfl. als den leiblichen Eltern (Stiefeltern, Pflegeeltern) in die Aufteilungsregelungen einbezog, läßt sich uE mit den Erwägungen des BVerfG zum Leistungsfähigkeitsgrundsatz (1 BvR 265/75 aaO S. 536) begründen. Der RegE zum StÄndG 1978 (BTDrucks. 8/2116 S. 11 f.) enthält dazu keine Einzelheiten.

**Der Halbteilungsgrundsatz** (Satz 4 aF, Satz 5 nF) stellt eine (typisierende) Vereinfachungsregelung dar, weil dem Gesetzgeber eine Aufteilung nach dem Verhältnis, in dem die entsprechenden Aufwendungen zueinander stehen, nicht praktikabel erschien; ein Eindringen in den Persönlichkeitsbereich der Eltern sollte vermieden werden (RegE eines StÄndG 1978, BTDrucks. 8/2116 S. 11). Es

hätte sonst nahegelegen, Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 150) für entsprechend anwendbar zu erklären, wie dies zB in den vor der EStReform geltenden Fassungen des Abs. 2 Satz 2 (zuletzt EStG 1974) vorgesehen war. Für den Fall, daß die Halbteilung zu unbefriedigenden Ergebnissen führte, sollte jedoch eine andere Aufteilung auf Antrag ermöglicht werden und dem Elternteil der volle Ausbildungsfreibetrag zustehen, der die Aufwendungen allein getragen hat (BTDrucks. aaO). UE hat der Gesetzgeber damit das Problem des Eindringens in die Privatsphäre lediglich durch die kaum minder problematischen Antrags- und Beweislastregelungen der Sätze 5 und 6 (jetzt Sätze 6–8) ausgewechselt.

## II. Die Aufteilungsregelungen der Sätze 4 bis 7 in der bis VZ 1985 geltenden Fassung

### 1. Allgemeines zu Abs. 2 Sätze 4–7 aF

231

Die Aufteilungsregelungen wurden durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 rückwirkend ab VZ 1975 als Sätze 3 bis 6 eingeführt. Infolge Einfügung eines neuen Satz 3 durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 wurden sie zu Sätzen 4 bis 7 mit folgendem Wortlaut:

*<sup>4</sup>Liegen bei einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaar die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vor und hat ein Elternteil für das in Berufsausbildung befindliche Kind Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 Bundeskindergeldgesetz), so wird bei jedem Elternteil, dem Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erwachsen, die Hälfte des sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrags abgezogen. <sup>5</sup>Die Eltern können bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer gemeinsam für den Veranlagungszeitraum eine andere Aufteilung beantragen; eine Änderung der beantragten Aufteilung ist nicht zulässig. <sup>6</sup>Hat nachweislich ein Elternteil allein Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen, so wird bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebende Betrag in voller Höhe abgezogen, auch wenn dieser Elternteil keinen Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 Bundeskindergeldgesetz) hat. <sup>7</sup>Die Sätze 4 bis 6 sind auf die Fälle entsprechend anzuwenden, in denen für ein Kind ein anderer Steuerpflichtiger als ein gegenüber dem Kind unterhaltspflichtiger Elternteil Anspruch auf Kindergeld nach dem Bundeskindergeldgesetz oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 Bundeskindergeldgesetz) hat.*

Mit Wirkung ab VZ 1986 wurden die vorstehenden Sätze 4–7 durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 als Sätze 4–8 neu gefaßt (s. Anm. 240–247).

### 2. Halbteilungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 4 aF)

#### a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 4 aF

232

Die Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 4 (beiderseitig unbeschr. EStPfl. ohne Ehegatten-Veranlagung, Kindergeldanspruch und Aufwendungen für die Berufsausbildung) sind zugleich Grundvoraussetzungen für die Anwendung der übrigen Aufteilungsregelungen (Sätze 5 und 6 aF).

**Ein unbeschr. estpfl. Elternpaar, das die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) nicht erfüllt, kann die Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags beanspruchen.** Es handelt sich also um geschiedene oder getrennt lebende oder nicht miteinander verheiratete Elternpaare, dh. Eltern nicht-ehelicher Kinder. Die Aufteilungsregelungen finden daher keine Anwendung,

wenn sich ein Elternteil im Ausland aufhält und mangels beiderseitiger unbeschr. EStPfl. die Ehegatten-Veranlagung abzulehnen ist (s. Anm. 198 „*Ausbildungsfreibetrag für das mit dem Ehegatten im Ausland lebende Kind des Stpfl.*“) oder wenn ein Elternteil vor Beginn des KJ. verstorben ist (Abschn. 191 Abs. 2 Satz 7 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 2 Satz 8 LStR 1984). Entfällt die unbeschr. EStPfl. eines Elternteils im Laufe des VZ, so unterliegt der Halbteilung (oder abweichenden Aufteilung) nur der gem. Abs. 4 zeitanteilig zu gewährende Ausbildungsfreibetrag; für den Rest des VZ erhält der unbeschr. stpfl. Elternteil zeitanteilig den vollen Ausbildungsfreibetrag (s. auch Anm. 392).

**Ein Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen** ist weitere Grundvoraussetzung für die Anwendung der Aufteilungsregelungen. Satz 4 aF bestimmt, daß ein Elternteil für das in Berufsausbildung befindliche Kind Anspruch auf Kindergeld nach dem BKGG (s. Anm. 81 und 197) oder auf andere Leistungen für Kinder gem. § 8 Abs. 1 BKGG (s. Anm. 82 und 197) hat.

*Teilkindergeldanspruch kein Aufteilungsfall:* Steht der Kindergeldanspruch teilweise beiden Elternteilen zu, so handelt es sich ebensowenig um einen Aufteilungsfall wie beim Zusammentreffen eines Kindergeldanspruchs mit einem Anspruch auf gleichartige Leistungen für dasselbe Kind. In diesen Fällen erhält jeder nach BKGG anspruchsberechtigte Elternteil den vollen Ausbildungsfreibetrag (Abschn. 191/68 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR/LStR 1978–84; s. auch Anm. 197).

Nach § 3 Abs. 4 Satz 2 BKGG kann das Vormundschaftsgericht in den Fällen des Abs. 2 und 3 auf Antrag bestimmen, daß das Kindergeld ganz oder teilweise einer anderen Person gewährt wird, die die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt; ebenso § 45 Abs. 6 Satz 2 BKGG betr. Angehörige des öffentlichen Dienstes. Im Unterschied zur Anordnung, das einem Berechtigten zustehende Kindergeld einer anderen Person auszuzahlen (§ 48 SGB I), berührt die abweichende Bestimmung des Berechtigten durch das Vormundschaftsgericht den Anspruch selbst (s. *Wickenhagen/Krebs*, Bundeskindergeldgesetz 1986, § 3 Anm. 20); ein Berechtigter kann daher einen Anspruch auf (Teil-)Kindergeld haben, ohne daß ihm deshalb das Kindergeld auch zu gewähren ist (s. auch Anm. 197). Eine Aufteilung des Kindergeldanspruchs kann sowohl unter leiblichen Eltern (einer nicht intakten Ehe oder Eltern nichtehelicher Kinder) erfolgen (§ 3 Abs. 3 BKGG), als auch unter Stpfl. mit verschiedenen Kindschaftsverhältnissen (§ 3 Abs. 2 BKGG), so daß auch die Anspruchskonkurrenz zwischen Eltern und anderen Stpfl. in solchen Fällen nicht zur Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags führt (s. Anm. 236).

**Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erwachsen beiden Elternteilen:** Aufwendungen für die Berufsausbildung sind typische Ausbildungskosten (s. Anm. 50 und 196). Die FinVerw. unterstellt, daß Unterhaltsaufwendungen des nichtkindergeldberechtigten Elternteils für das auszubildende Kind auch für die Berufsausbildung erwachsen sind (Abschn. 191/68 Abs. 2 Satz 3 EStR/LStR 1981/84). UE eine zwar weitgehende, aber wirklichkeitsnahe Fiktion; da der Unterhaltsbedarf Auszubildender üblicherweise höher bemessen sein wird (§ 1610 Abs. 2 BGB), handelt es sich um eine zulässige Vereinfachungsregelung; es fehlt im übrigen an einer Regelung, wonach Geldleistungen des einen Elternteils etwa nur den „Grundbedarf“ des Kindes abdecken sollen, während der andere Elternteil die Aufwendungen zur Berufsausbildung bestreitet (BFH III B 72/84 v. 24. 4. 86, BStBl. S. 562; zT aA FG Rhld.-Pf. v. 7. 3. 86, EFG S. 503, nrkr., betr. Satz 6 aF). Hat ein Elternteil nachweislich allein die Aufwendungen getragen, so findet Satz 6 Anwendung (s. Anm. 235).

Zum Begriff der Berufsausbildung siehe Anm. 45–49.

*Bagatellaufwendungen* eines Elternteils rechtfertigen bereits die Anwendung der Aufteilungsregelungen, da es für die Gewährung der Ausbildungsfreibeträge nicht auf die Höhe der Aufwendungen ankommt (s. Anm. 196). GlA *Krudewig*, FR 1982 S. 409; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 84. Zu Bagatellaufwendungen bei Anwendung des Satzes 6 siehe Anm. 235.

**b) Halbteilung des Ausbildungsfreibetrags als Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 4 aF** 233

Liegen die Voraussetzungen des Satz 4 vor und haben die Eltern nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragt, so wird bei jedem Elternteil, dem Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erwachsen (s. Anm. 232 aE), die Hälfte des sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrags abgezogen. Zu dieser Rechtsatzkonstruktion und der abweichenden Neufassung des Halbteilungsgrundsatzes in Abs. 2 Satz 5 nF s. Anm. 242.

Die von der Rspr. vertretene Auslegung der Begriffe „im Haushalt des Stpfl. untergebracht“ und „auswärtig untergebracht“ (s. Anm. 208 u. 211) stellt sicher, daß der Halbteilung nach Abs. 2 Satz 4 stets ein und derselbe Freibetrag (*VZ 1984 n. 1985*: 1 200 DM, 2 100 DM oder 900 DM; *bis 1983*: 2 400 DM, 4 200 DM oder 1 800 DM) zugrunde zu legen ist. Aus der Sicht beider Elternteile ist das Kind nämlich entweder im elterlichen Haushalt oder auswärtig untergebracht. Unterhaltsleistungen eines Elternteils sind dem anderen Elternteil nicht als eigene Bezüge des Kindes anzurechnen (s. Anm. 220).

**Kein Antrag:** Die Rechtsfolge des Satz 4 tritt ohne einen darauf gerichteten Antrag ein. Voraussetzung für die Gewährung der hälftigen Freibeträge ist jedoch, daß beide Elternteile den *nach Abs. 2 Satz 1 erforderlichen Antrag* stellen (s. Anm. 192). Unterläßt dies einer der anspruchsberechtigten Eltern, so wird der Ausbildungsfreibetrag dem anderen Elternteil gleichwohl nur zur Hälfte gewährt.

**Verfahren:** Entsprechend dem Halbteilungsprinzip wird im LStErmäßigungsverfahren jedem Elternteil grundsätzlich nur ein halber Freibetrag auf der LStKarte eingetragen (Abschn. 68 Abs. 2 Satz 1 und 2 LStR 1981/84). Eine abweichende Aufteilung ist nur im Rahmen einer EStVeranlagung möglich (§ 46 Abs. 2 Nr. 4a aF). Siehe auch Anm. 192 zum LStErmäßigungsverfahren beim Ausbildungsfreibetrag.

**3. Abweichende Aufteilung auf gemeinsamen Antrag (Abs. 2 Satz 5 aF)** 234

Eine andere als die hälftige Aufteilung kann nur bei einer Veranlagung zur ESt. beantragt werden. Beziehen die Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so führt die abweichende Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 4a aF auch unterhalb der Veranlagungsgrenzen des § 46 Abs. 1 zu einer EStVeranlagung.

Die abweichende Aufteilung kann sich zur Ausschöpfung des größtmöglichen Steuervorteils empfehlen, wenn sich die Steuersätze beider Elternteile erheblich unterscheiden oder das zu versteuernde Einkommen eines Elternteils keine ESt. auslöst.

**Aufwendungen beider Elternteile:** Da Satz 5 aF an Satz 4 aF anknüpft, müssen beide unbeschr. estpfl. Elternteile Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen haben. Hat ein Elternteil die Aufwendungen nachweislich allein getragen, so wäre daher nicht nur die Halbteilung (s. Anm. 233) sondern auch eine davon abweichende Aufteilung unzulässig. Zu Bagatellaufwendungen s. Anm. 232.

**Gemeinsamer Antrag:** Formelle Voraussetzung ist ein gemeinsamer Antrag der Eltern, der für jeden VZ neu zu stellen ist und auch nur für den jeweiligen VZ bindet. Der Antrag kann uE bis zur Bestandskraft eines auf dem Halbteilungsgrundsatz beruhenden Steuerbescheids gestellt werden; ist dies ein Bescheid über den LStJahresausgleich, so sind für beide Elternteile Einkommensteuerveranla-

gungen durchzuführen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4a aF). Dem Antrag steht auch eine im LStErmäßigungsverfahren vorgenommene Halbteilung (s. Anm. 233) nicht entgegen.

Ob die Antragstellung von einem Elternteil erzwungen werden kann, ist eine bürgerlich-rechtliche Vorfrage; so zB wenn der Elternteil, für den sich der Ausbildungsfreibetrag stl. nicht auswirkt, die Antragstellung mißbräuchlich verweigert. Das FA ist nicht zur Ersetzung des Antrags befugt (ähnlich die Rechtslage bei Verweigerung der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting; s. § 10 Anm. 27 p). Ein bereits anhängiges Klageverfahren hat das FG ggf. nach § 74 FGO auszusetzen (BFH III B 72/84 v. 24. 4. 86, BStBl. S. 561). Die Antragsbefugnis geht auf den Erben über. Kritisch zur Zweckmäßigkeit des Erfordernisses gemeinsamer Antragstellung durch Stpfl. mit idR widerstreitenden Interessen: *Diebold*, DStR 1979 S. 309.

Daß die anderweitige Aufteilung das Einvernehmen beider Elternteile voraussetzt, ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH III B 72/84 aaO; s. Anm. 185).

**Änderung der beantragten Aufteilung unzulässig** (Satz 5 aF, zweiter Halbsatz): Zulässig ist uE aber die Rücknahme des Antrags mit der Folge, daß der Halbteilungsgrundsatz des Satz 4 eingreift.

Die Vorschrift verbietet die „*Änderung der beantragten Aufteilung*“, nicht jedoch die Rücknahme des Antrags, wie dies zB § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 zum begrenzten Realsplitting vorsieht. Unzulässig ist daher nur die Wahl eines anderen Aufteilungsverhältnisses. Rücknahme oder Widerruf des Antrags sind daher bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids zulässig.

GIA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 84; *Schmidt/Drenseck* IV. § 33a Anm. 4 e, betr. die einverständliche Rücknahme; aA *FinVerw.*, Abschn. 191 Abs. 2 Satz 5 EStR 1981/84; *Bals*, BB 1979 S. 211. UE führt darüber hinaus auch ein einseitiger Widerruf zur Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes (aA hier Vorkommentierung auf grünen Blättern), da die nachträgliche nicht anders als die anfängliche Weigerung (s. oben) zu behandeln ist und das FA nicht zur Prüfung dieser bürgerlich-rechtlichen Vorfrage befugt ist.

**Rechtsfolge des Satz 5** ist die antragsgemäße Aufteilung, wobei jedes beliebige Aufteilungsverhältnis, also auch 100 vH zu 0 vH zulässig ist.

#### 235 4. Keine Aufteilung, wenn ein Elternteil nachweislich allein die Aufwendungen getragen hat (Abs. 2 Satz 6 aF)

Hat ein Elternteil *nachweislich* allein Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen, so erhält er den sich nach Abs. 2 Satz 1 bis 3 ergebenden Freibetrag in voller Höhe, unabhängig davon, wem der Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen zusteht. Satz 6 aF ist damit eine Ausnahme von Satz 1 und dem Halbteilungsgrundsatz des Satz 4 aF. Voraussetzung ist auch insoweit, daß überhaupt ein Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen für das Kind in Ausbildung besteht (s. Anm. 232 sowie Anm. 81 f. und Anm. 197). Ist der Anspruchsberechtigte ArbN, so ist wegen Satz 6 eine EStVeranlagung auch dann durchzuführen, wenn die Einkommensgrenzen des § 46 Abs. 1 nicht erreicht werden (§ 46 Abs. 2 Nr. 4a aF; s. Anm. 233 u. 234).

Systematisch gesehen ist Satz 6 aF keine Aufteilungsvorschrift wie die Sätze 4 und 5, sondern lediglich die Ausnahme von der Grundregel des Satz 1, wonach die Ansprüche auf Ausbildungsfreibetrag und Kindergeld gekoppelt sind. Trägt der Kindergeldberechtigte die Aufwendungen nachweislich allein, so ergibt sich die auch in Satz 6 aF vorgesehene Rechtsfolge: Freibetrag in voller Höhe bereits aus Satz 1; denn die Aufteilungsregelungen der Sätze 4, 5 und 7 aF setzen ua. Aufwendungen aller beteiligten Stpfl. für die Berufsausbildung desselben Kindes voraus. Sinnvoll ist Satz 6 aF daher nur als Regelung des von Satz 1 abweichenden Falles: Der kindergeldberechtigte Elternteil hat keine Aufwendungen getragen, während der nicht kindergeldberechtigte Elternteil, der Aufwendungen leistet, nach Abs. 1 vom Ausbildungsfreibetrag ausgeschlossen ist.



„**Nachweislich**“: Voraussetzung für den vollen Ansatz des Ausbildungsfreibetrags nach Satz 6 aF ist, daß der Stpfl. „nachweislich . . . allein Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes getragen“ hat. Diese Voraussetzung soll bereits dann erfüllt sein, wenn der Stpfl. darlegt, er habe die Aufwendungen zur Berufsausbildung erbracht, während die Unterhaltsleistungen des anderen Elternteils (vom Stpfl. selbst!) nur zur Deckung des allgemeinen Lebensbedarfs verwendet worden seien (FG Rhld.-Pf. v. 7. 3. 86, EFG S. 503, nrkr.). UE abzulehnen; das Urteil berücksichtigt einseitig nur die Interessen des kindergeldberechtigten Elternteils und widerspricht der zu Satz 5 ergangenen Entscheidung des BFH III B 72/84 v. 24. 4. 86, BStBl. S. 562; s. Anm. 232). Zum Begriff „Aufwendungen für die Berufsausbildung“ s. Anm. 50 und 196.

*Kritik*: Satz 6 aF ist uE nicht praktikabel. Da es für den Ausbildungsfreibetrag auf die Höhe der Aufwendungen nicht ankommt (s. Anm. 196) und bereits Bagatellaufwendungen für die Inanspruchnahme ausreichen (s. Anm. 232), ist ein Anwendungsfall des Satz 6 kaum denkbar.

Wenn zB der kindergeldberechtigte Elternteil die typischen Berufsausbildungskosten allein trägt, während der andere Elternteil lediglich übliche Unterhaltsaufwendungen erbringt, so scheidet die Anwendung des Satz 6 uE schon an der von der FinVerw. vertretenen Unterstellung, dem anderen Elternteil seien auch Ausbildungskosten entstanden (Abschn. 191 Abs. 2 Satz 3 EStR 1981/84; s. auch Anm. 232). Denkbar jedoch, daß sich die Fiktion des Abschn. 191 Abs. 2 Satz 3 EStR 1981/84 nur auf den Halbteilungsgrundsatz bezieht.

Bei zweckentsprechender Gestaltung des Gesetzes hätten uE Bagatellaufwendungen für die Anwendung des Satz 6 ausgeschlossen werden müssen: Das wäre etwa mit der auch in anderen Vorschriften üblichen Formulierung „ausschließlich oder fast ausschließlich“ (zB § 7 g Abs. 1 Satz 1) anstatt „allein“ zu verwirklichen gewesen.

UE verfehlt ist auch der Begriff „nachweislich“, weil er – unbeabsichtigt (?), ohne Hinweis in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 8/2116 S. 11) – eine für das Steuerrecht im Grunde systemwidrige Beweisführungslast aufstellt.

Als Beweislastregelung verletzt Satz 6 aF im übrigen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Zumutbarkeit. Im Ergebnis nämlich muß der Stpfl. den Nachweis führen, daß der andere Elternteil keine (noch so geringen) Aufwendungen geleistet hat; das ist kaum möglich, weil sich die zu beweisende Tatsache nicht im Bereich des Stpfl. abgespielt hat (krit. auch *Diebold*, DStR 1979 S. 304).

Eine verfassungskonforme Auslegung des Begriffs „nachweislich“ muß uE dazu führen, daß den Stpfl. lediglich eine verstärkte Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsaufklärung trifft. Der Amtsermittlungsgrundsatz wird nicht berührt, so daß grundsätzlich auch Glaubhaftmachung genügt, zB durch eidesstattliche Erklärung des Stpfl. oder des Kindes, daß es von dem anderen Elternteil keine Leistungen erhalten hat, oder durch Darlegung von Umständen, die eine Beteiligung des anderen Elternteils an den Ausbildungskosten unwahrscheinlich erscheinen lassen (zT aA FG Rhld.-Pf. v. 7. 3. 86, EFG S. 503, nrkr.).

**Kein Antrag**: Ein gemeinsamer Antrag beider Elternteile ist für Satz 6 aF nicht erforderlich. Der leer ausgehende Elternteil ist jedoch zum *Verfahren hinzuzuziehen* (§ 360 Abs. 3 AO 1977) bzw. *notwendig beizuladen* (§ 60 Abs. 3 FGO).

## 5. Entsprechende Anwendung der Sätze 4 bis 6, wenn ein anderer Anspruch auf Kindergeld hat (Abs. 2 Satz 7 aF).

### a) Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 7 aF

236

Satz 7 regelt den Fall, daß ein anderer Stpfl. als ein gegenüber dem Kind unterhaltspflichtiger Elternteil Anspruch auf Kindergeld hat. Gemeint sind Stpfl. mit

anderem Kindschaftsverhältnis als die leiblichen Eltern (oder Adoptiveltern), also insbesondere die Pflege- und Stiefeltern. Als kindergeldberechtigte Stpfl. haben diese Personen bereits nach Satz 1 Anspruch auf den Ausbildungsfreibetrag (aA wohl Abschn. 68 Abs. 2 Satz 5 LStR 1984, wonach die Sätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden sind). Die Verweisung auf die Sätze 4 bis 6 kennzeichnet die Vorschrift jedoch als Konkurrenzregelung für das Verhältnis nichtkindergeldberechtigter, unterhaltspflichtiger Eltern oder Elternteile zu „anderen Stpfl.“ iSd. Satz 7.

**Beispiel** (s. RegE eines StÄndG 1978, BTDrucks. 8/2116 S. 11 f): Der Stiefvater erhält für das in seinem Haushalt lebende Kind einer geschiedenen Mutter einen Kinderzuschuß aus der gesetzl. Rentenversicherung der Arbeiter oder Angestellten.

**Der Anspruch auf Kindergeld** (s. Anm. 81 und 197) oder auf andere Leistungen für Kinder (§ 8 Abs. 1 BKGG; s. Anm. 82 und 197) muß dem „anderen Stpfl.“ iSd. Satz 7 allein zustehen. Hat er neben den unterhaltspflichtigen Eltern oder dem Elternteil nur Anspruch auf Teilkindergeld (§ 3 Abs. 4 Satz 2 BKGG) so liegt kein Aufteilungsfall vor: Jeder Teilkindergeldberechtigte hat dann nach Satz 1 Anspruch auf den vollen Ausbildungsfreibetrag (zu den Voraussetzungen des Anspruchs auf Teilkindergeld s. Anm. 232).

**Als Rechtsgrundverweisung auf die Sätze 4 bis 6 aF** setzt Satz 7 aF auch die unbeschr. EStPfl. der beteiligten Stpfl. und die Leistung von Aufwendungen für die Berufsausbildung desselben Kindes voraus (s. Anm. 232). Bei von der Halbteilung abweichender Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags bedarf es eines gemeinsamen Antrags der beteiligten Stpfl., dessen Änderung unzulässig ist (Satz 7 aF iVm. Satz 5 aF; s. Anm. 234).

**Verfahren:** Eine EStVeranlagung ist gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4 a aF auch für die Fälle des Satz 7 nur erforderlich, soweit die Beteiligten eine andere als die hälftige Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags begehren (glA *Krudewig*, FR 1982 S. 408). Daraus folgt, daß die nach Satz 7 begünstigten Stpfl. den halben Ausbildungsfreibetrag bereits im LStErmäßigungsverfahren beanspruchen können (s. auch Anm. 237 „Verfahren“).

### 237 b) Aufteilung als Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 7 aF

**Konkurrenz zweier Stpfl.:** Erfüllen nicht mehr als zwei Stpfl. die Voraussetzungen der Sätze 7 und 4 aF (s. das Beispiel zu Anm. 236), so erhält jeder in entsprechender Anwendung des Satz 4 aF „die Hälfte des sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrags“. Die in Satz 7 aF ebenfalls vorgesehene entsprechende Anwendung von Satz 5 und 6 aF ermöglicht eine abweichende Aufteilung und weist dem Stpfl. den Anspruch allein zu, der Aufwendungen für die Berufsausbildung allein getragen hat; auch insoweit ist die entsprechende Anwendung des Satz 6 aF nur als Ausnahme zu Satz 1 sinnvoll, weil sich die Rechtsfolge „voller Ausbildungsfreibetrag“ für den allein die Ausbildungskosten tragenden kindergeldberechtigten „anderen Stpfl.“ bereits aus Satz 1 ergibt (s. Anm. 235; glA *Hartzl/Meeßen|Wolf*, Lohnsteuer, 4. Aufl., 8. Lfg. „Ausbildungsfreibetrag“ V).

**Konkurrenz von mehr als zwei Stpfl.:** Erfüllen mehr als zwei Personen die Voraussetzungen der Sätze 7 und 4 aF, so ist die entsprechende Anwendung der auf das Verhältnis zweier Stpfl. ausgerichteten Konkurrenzregelungen der Sätze 4 bis 6 aF problematisch.

**Beispiel** (s. Abschn. 191 Abs. 3 Satz 1 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 2 Satz 6 LStR 1984): Der Großvater hat Anspruch auf Kindergeld für das nichteheliche Kind seiner Tochter. Er und die leiblichen Eltern des Kindes sind unbeschränkt estpfl. und tragen gemeinsam die Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes.

Nach Auffassung der FinVerw. und der wohl hM ist der Freibetrag insgesamt nur einmal zu gewähren (Arg. § 46 Abs. 2 Nr. 4 aF „in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte aufgeteilt“). Streitig ist das Aufteilungsverhältnis: Die FinVerw. gewährt dem kindergeldberechtigten „anderen Stpfl.“ grundsätzlich 50 vH und den beiden Elternteilen je 25 vH (Abschn. 191 Abs. 3 Satz 3 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 2 Satz 7 LStR 1981/84); glA *Giloy*, FR 1981 S. 211; *Krudewig*, FR 1982 S. 408; *Hartz|Meeßen|Wolf*, Lohnsteuer, 4. Aufl. (Lfg. 8) „Ausbildungsfreibetrag“ V; *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 85a; Aufteilung zu je  $\frac{1}{3}$ : *Blümich|Falk* XII. § 33a Anm. V, 6; *Schmidt|Drenseck* IV. § 33a Anm. 4e; *Schoor*, B 1985 S. 626, und zweifelnd *Littmann* XIV. § 33a Anm. 69.

Nach aA übersteigt der Freibetrag bei Konkurrenz dreier Stpfl. insgesamt 100 vH. Für Gewährung von je 50 vH des Ausbildungsfreibetrags (insgesamt 150 vH des Ausbildungsfreibetrags): *Bals*, BB 1979 S. 201; *Diebold*, DStR 1979 S. 304. Ebenfalls je 50 vH für beide unterhaltspflichtige Elternteile, aber 100 vH für den kindergeldberechtigten „anderen Stpfl.“ (insgesamt 200 vH des Ausbildungsfreibetrags): FG Rhld.-Pf. v. 12. 5. 80, EFG S. 553, nrkr., unter Hinweis auf die Vorkommierung hier (grüne Blätter).

*Stellungnahme*: UE kann jeder der Beteiligten „die Hälfte des sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrags“ abziehen (glA *Bals* und *Diebold* aaO; aA hier bis Lfg. 138 auf grünen Blättern).

Für die Auffassung, wonach der Freibetrag zu dritteln ist, fehlt es an einer Rechtsgrundlage (glA *Diebold* aaO); zudem erhält der kindergeldberechtigte „andere Stpfl.“ iSd. Satz 7 bei Konkurrenz mit zwei weiteren Stpfl. ohne sachliche Rechtfertigung einen um  $\frac{1}{6}$  geringeren Anteil am Freibetrag als bei Konkurrenz mit nur einem Elternteil. Dies spricht auch gegen die hier zuvor vertretene Auffassung, wonach der halbe Freibetrag (Sätze 4 und 7 aF) in voller Höhe zu gewähren ist, wenn statt eines unterhaltspflichtigen Elternteils zwei Stpfl. mit dem Kindergeldberechtigten konkurrieren. Die Auffassung der FinVerw. beachtet dies zwar und behandelt die unterhaltspflichtigen Elternteile im Ergebnis wie das Elternpaar einer intakten Ehe; sie kann jedoch zur Begründung für die Viertelung des Freibetrags bei den Eltern nur den Grundsatz der Einmalgewährung des Freibetrags anführen (so *Krudewig* aaO). Der Gesetzgeber, der das Problem hätte sehen müssen (vgl. RegE eines StÄndG 1979, BTDrucks. 8/2116 S. 12), hätte eine Regelung entsprechend der VerwAuff. treffen können: sie ergibt sich jedoch weder aus Satz 4 aF noch aus § 46 a Abs. 2 Nr. 4 aF, die uE nur von der Konkurrenz zweier Stpfl. ausgehen. Anders Abs. 2 Sätze 4, 6 u. 7 nF, die die Aufteilung nunmehr iS der in den EStR (aaO) vertretenen Lösung regeln (s. Anm. 244 u. 245).

Wenn daher die in Satz 7 aF ua. vorgesehene entsprechende Anwendung des Satzes 4 bei Konkurrenz zweier Stpfl. dazu führt, daß jeder „die Hälfte des sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrags“ erhält, muß diese Rechtsfolge auch bei Konkurrenz dreier Stpfl. Anwendung finden; dies ergibt sich uE unmittelbar aus dem Wortlaut des Satz 4 aF. Der sog. Halbteilungsgrundsatz ist in derartigen Fällen also jedem nicht kindergeldberechtigten Elternteil gegenüber anzuwenden. Daraus aber folgt für die entsprechende Anwendung des Satz 5 aF (s. Anm. 234), daß eine abweichende Aufteilung bei jedem der drei Beteiligten nur bis zur Höhe des vollen Ausbildungsfreibetrags zulässig ist, wenn die beiden übrigen jeweils in voller Höhe auf ihren Anteil verzichten. Die abweichende Aufteilung führt daher nicht zur Gewährung eines eineinhalbfachen Betrags, setzt jedoch den gemeinsamen Antrag aller Beteiligten voraus.

Hat einer der Beteiligten die Aufwendungen allein getragen, so erhält er den Freibetrag in voller Höhe. Für die unterhaltspflichtigen Eltern ergibt sich dies aus Satz 7 aF iVm. Satz 6 aF; für den kindergeldberechtigten anderen Stpfl. aus Satz 1 (s. oben).

**Bei Anspruch auf Teilkindergeld** ist jedem kindergeldberechtigten Stpfl. ein voller Ausbildungsfreibetrag zu gewähren (s. Anm. 232 und 236). Hat einer der unterhaltspf. Elternteile keinen Kindergeldanspruch, so kann er gem. Satz 7 iVm. Satz 4 nur 50 vH des Ausbildungsfreibetrags erhalten; zB Großvater und Mutter des nichtehelichen Kindes haben Teilkindergeldansprüche; der Vater, der ebenfalls Ausbildungskosten trägt, hat keinen Kindergeldanspruch.

**Verfahren:** Nach der hier vertretenen Auff. (Grundregel: stets 50 vH je Stpfl.) kann der Ausbildungsfreibetrag auch bereits im LStErmäßigungsverfahren berücksichtigt werden (s. Anm. 233) und führt auch bei Konkurrenz dreier Stpfl. nicht zur EStVeranlagung. § 46a Abs. 2 Nr. 4 aF, der diesen Fall nicht regelt, ist entsprechend anzuwenden, so daß eine EStVeranlagung nur erforderlich ist, „wenn ein Ausbildungsfreibetrag . . . in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte“ gewährt werden soll.

### 238 c) Ermittlung des Aufteilungsbetrags nach Abs. 2 Satz 7 aF

Der Höhe nach ist der der Aufteilung unterliegende Freibetrag für alle Beteiligten einheitlich zu ermitteln; Satz 7 aF iVm. Satz 4 aF oder Satz 6 aF verweisen auf den „sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebenden Betrag“. Ein und dasselbe Kind kann also für alle Beteiligten entweder nur im Haushalt des Stpfl. leben (s. Anm. 208) oder auswärtig untergebracht sein (s. Anm. 210–213).

**Beispiel** (s. Anm. 237): Das Kind lebt im Haushalt des Großvaters und ist daher auch aus der Sicht seiner leiblichen Eltern nicht auswärtig untergebracht. Anders, wenn das Kind weder in einem Haushalt seiner Eltern noch im Haushalt des Großvaters lebt.

Die im Rahmen der Aufteilungsvorschriften zu prüfenden Voraussetzungen zur Höhe des Freibetrags beziehen sich auf den kindergeldberechtigten „anderen Stpfl.“ iSd. Satz 7 aF. Nur dieser hat einen originären Anspruch auf den Ausbildungsfreibetrag, während den übrigen Stpfl. (unterhaltspflichtige Elternteile) nur abgeleitete Ansprüche auf Teile eines bereits begründeten Ausbildungsfreibetrags zustehen (glA *Krudewig*, FR 1982 S. 409).

UE wird man jedoch auch im Falle der Kindergeldteilung (s. Anm. 232), wenn mehrere Personen originäre Ansprüche auf den Ausbildungsfreibetrag haben, nur dann eine „auswärtige Unterbringung“ bejahen können, wenn das Kind in keinem der Haushalte eines kindergeldberechtigten Stpfl. untergebracht ist (s. Anm. 211).

**Bei Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge** des Kindes (Satz 2) bleiben uE Unterhaltsleistungen aller am Ausbildungsfreibetrag beteiligten Stpfl. außer Betracht (s. Anm. 220). Zur Minderung des Ausbildungsfreibetrags nach Satz 3, wenn sich das Kind im Ausland befindet, s. Anm. 226.

239 Einstweilen frei.

## III. Die Aufteilungsregeln der Sätze 4 bis 8 des Abs. 2 in der ab VZ 1986 geltenden Fassung

### 240 1. Überblick über die Änderungen durch StSenkG 1986/1988

**Satz 4** enthält den Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags (s. Anm. 241).

**Sätze 5–8** regeln die Aufteilung bei Konkurrenz mehrerer Stpfl. im einzelnen wie folgt:

**Satz 5:** Steht das Kind in einem Kindschaftsverhältnis zu zwei Stpfl., die zusammen nicht der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) unterliegen, so erhält

jeder die Hälfte des nach den Sätzen 1–3 ermittelten Ausbildungsfreibetrags (Halbteilungsgrundsatz; s. Anm. 242 u. 243).

*Sätze 6 und 7* regeln die Konkurrenz von mehr als zwei Stpfl., zu denen ein Kindschaftsverhältnis besteht. In diesem Fall erhält nach Satz 6 ein Elternpaar zusammen die Hälfte des Abzugsbetrags (s. Anm. 244) oder nach Satz 7 jeder Elternteil ein Viertel, falls das Elternpaar gemeinsam nicht die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt (s. Anm. 245).

*Satz 8* sieht die einvernehmliche Übertragung des einem Elternteil nach den Sätzen 5–7 zustehenden Abzugsbetrags auf den anderen Elternteil vor (s. Anm. 247).

## 2. Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags (Abs. 2 Satz 4)

241

Abs. 2 Satz 4 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 5–8 enthaltenen Aufteilungsvorschriften.

**Bedeutung der Regelung:** Der Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags wird erstmals gesetzlich geregelt. Es handelt sich nicht um eine Klarstellung (aA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 4e), die die Auslegung der Aufteilungsregelungen in Abs. 2 Sätze 4–7 aF beeinflussen könnte (s. Anm. 231–238; insbes. Anm. 237 zur Aufteilung nach Abs. 2 Satz 7 aF); nach der bis VZ 1985 geltenden Rechtslage war nur die Halbteilung des Ausbildungsfreibetrags ausdrücklich geregelt, während die in Satz 7 aF enthaltene Verweisung auf die Aufteilungsregelungen der Sätze 4–6 aF auch eine Auslegung zuließ, die zur Gewährung eines eineinhalbfachen Ausbildungsfreibetrags führte (s. Anm. 237). Nach Auffassung der FinVerw. (Abschn. 191 Abs. 3 Satz 3 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 2 Satz 7 LStR 1981/84) sollte der Grundsatz der Einmalgewährung des Ausbildungsfreibetrags auch für den Sonderfall einer Konkurrenz von mehr als zwei Stpfl. gelten, von denen nur einer Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen hatte (str.; s. Anm. 237). Für den anderen Sonderfall der Konkurrenz mehrerer Kindergeldberechtigter (Anspruch auf Teilkindergeld) ist auch die FinVerw. selbst von einer Mehrfachgewährung des Ausbildungsfreibetrags ausgegangen (s. Anm. 232, 236 u. 237). Die Gelegenheit, den Grundsatz der Einmalgewährung konsequent für alle Konkurrenzfälle zu regeln, hat erst das StSenkG 1986/1988 mit der Umstellung auf den estl. Kindbegriff wahrgenommen.

**Mehrere Stpfl. erfüllen für dasselbe Kind die Voraussetzungen des Satzes 1**, wenn jedem einzelnen Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erwachsen (s. Anm. 196) und jeder einen Kinderfreibetrag für dieses Kind erhält (s. Anm. 84 u. 199). Die besonderen, das Kind betreffenden Voraussetzungen (Alter und Art der Unterbringung) bestimmen die Höhe des einmal zu gewährenden Ausbildungsfreibetrags (s. u. aE).

► *Mehrere Stpfl.* iSd. Abs. 2 Satz 4 sind etwa

- ▷ ein 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),
- ▷ ein Elternpaar, das die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt mit der Folge der Halbteilung (Satz 5) oder Übertragung des halben Ausbildungsfreibetrags (Satz 8) auf einen der Elternteile,
- ▷ zwei oder mehr Stpfl., zu denen das Kind in einem verschiedenartigen Kindschaftsverhältnis steht.

► *Jeder Stpfl. erhält einen Kinderfreibetrag*, wenn das Kind bei ihm zu berücksichtigen ist, dh. in einem Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. steht (§ 32 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2), und die übrigen Voraussetzungen des § 32 Abs. 2–5 erfüllt sind. Häufigster Fall der Mehrfachgewährung eines Kinderfreibetrages sind unbeschr. estpfl. Elternpaare, die die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllen. Bei verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis sind Doppelberücksichtigungen durch das Merkmal der Erfüllung der Unterhaltsverpflichtung nach § 32 Abs. 1 Satz 2 u. 3 zwar weitgehend ausgeschlossen (BTDrucks. 10/2884 S. 102), in Ausnahmefällen jedoch möglich (s. Anm. 244).

**Der Ausbildungsfreibetrag wird insgesamt nur einmal gewährt:** Die Rechtsfolge der Einmalgewährung bezieht sich stets auf (der Höhe nach) ein- und denselben Ausbildungsfreibetrag, denn das Kind ist für alle beteiligten Stpfl. entweder „im Haushalt des Stpfl.“ oder „auswärtig untergebracht“ (s. Anm. 208 u. 211 „Unterbringung außerhalb des elterlichen Haushalts“).

### 3. Halbteilungsgrundsatz (Abs. 2 Satz 5)

#### 242 a) Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 5

Steht das Kind zu zwei Stpfl., die zusammen nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen (§ 26 Abs. 1 Satz 1), in einem Kindschaftsverhältnis, so erhält jeder die Hälfte des nach den Sätzen 1–3 ermittelten Abzugsbetrags (sog. Halbteilungsgrundsatz).

**Bedeutung der Regelung (Vergleich mit Abs. 2 Satz 4 aF):** Es handelt sich um eine Neufassung des in Abs. 2 Satz 4 aF enthaltenen Halbteilungsgrundsatzes (s. Anm. 232 u. 233), die allgemeiner gehalten nicht von einem „unbeschr. estpfl. Elternpaar“, sondern von zwei Stpfl. ausgeht. Im Unterschied zu Abs. 2 Satz 4 aF ist die Regelung insofern unvollständig, als sich einige Tatbestandsvoraussetzungen des Halbteilungsgrundsatzes aus Abs. 2 Satz 4 iVm. Satz 1 ergeben (s. Anm. 241).

**Tatbestandsvoraussetzungen, die sich aus Abs. 2 Satz 4 iVm. Satz 1 ergeben:**

- Die beiden Stpfl., zu denen das Kindschaftsverhältnis besteht, müssen
- einen Kinderfreibetrag erhalten,
- Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erbracht haben und
- den Ausbildungsfreibetrag beantragen.

*Satz 5 findet daher keine Anwendung*, wenn einer der beiden Stpfl. keinen originären Anspruch auf einen Ausbildungsfreibetrag hat und diesen nicht erhält, sei es, daß er

- keinen Kinderfreibetrag erhält, wenn dieser antragsgemäß auf den sorgeberechtigten Elternteil übertragen wurde, weil der Stpfl. entweder seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind nicht nachkommt oder dieser Übertragung unwiderruflich zugestimmt hat (§ 32 Abs. 6 Satz 4; s. Anm. 199) oder
- beschr. estpfl. ist (§ 50 Abs. 1 Satz 5 iVm. §§ 32, 33 a) oder
- nachweislich keine Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes erbracht hat (s. Anm. 232 aE) oder
- keinen Antrag auf Abzug des Ausbildungsfreibetrags gestellt hat.

*Stellungnahme:* Unterläßt einer der Stpfl. die Antragstellung oder erwachsen ihm keine Aufwendungen für die Berufsausbildung des Kindes, so findet Satz 5 uE keine Anwendung, dh. daß der andere Stpfl. den vollen Abzugsbetrag erhält. Darin unterscheidet sich die ab VZ 1986 geltende Halbteilungs-Regelung von Abs. 2 Satz 4 aF, dessen abweichende Rechtssatzkonstruktion die Rechtsfolge Halbteilung allein von den Voraussetzungen der unbeschr. Einkommensteuerpflicht, des Nichtvorliegens der Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung und des Anspruchs auf Kindergeld abhängig macht; daß jedem Elternteil auch Aufwendungen erwachsen, ist nicht Anwendungsvoraussetzung für die Halbteilung

selbst, sondern nur Voraussetzung für die Gewährung des halben Ausbildungsfreibetrags (s. Anm. 233).

**Tatbestandsvoraussetzungen, die sich aus Satz 5 ergeben**, sind das Kindschaftsverhältnis zu zwei Stpfl. und das Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1).

► *Das Kind steht zu zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis*, wenn jeder der beiden Stpfl. die Grundvoraussetzung des Satz 1 erfüllt und einen Kinderfreibetrag erhält (s.o.), der seinerseits ein Kindschaftsverhältnis iSd. § 32 Abs. 1 Nrn. 1 u. 2 voraussetzt (s. Anm. 84).

Anders als nach Abs. 2 Satz 4 aF beschränkt sich Abs. 2 Satz 5 nicht auf ein Elternpaar, dh. auf das Vorliegen gleichartiger Kindschaftsverhältnisse; es können auch verschiedenartige Kindschaftsverhältnisse vorliegen, so zB eine nicht oder nicht mehr verheiratete Adoptivmutter und der nicht verheiratete leibliche Elternteil (Vater oder Mutter des Kindes).

► *Die beiden Stpfl. erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1*, wenn sie als

- Ehegatten geschieden sind oder dauernd getrennt leben oder sonst als
- Elternpaar nicht verheiratet sind oder
- bei verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis ebenfalls nicht verheiratet sind (keine Halbteilung daher, wenn zB die Pflegemutter mit dem Vater des Kindes verheiratet ist, es sei denn, nach § 26a Abs. 2 Satz 1, wenn die Ehegatten die getrennte Veranlagung wählen).

#### b) Halbteilung des Ausbildungsfreibetrags als Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 5 243

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 5 vor, so erhält jeder der beiden Stpfl. die Hälfte des Abzugsbetrags nach den Sätzen 1–3. Eine anderweitige Aufteilung ist nicht zulässig; wohl aber kann ein Elternpaar iSd. Satz 5 bei einer Veranlagung zur ESt. einvernehmlich beantragen, daß der einem Elternteil zustehende halbe Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil übertragen wird (Satz 8; s. Anm. 247). Für zwei Stpfl. iSd. Satz 5, die kein Elternpaar sind, ist eine Übertragung gesetzlich nicht vorgesehen, uE aber möglich, wenn einer der beiden Stpfl. auf den Antrag auf Abzug eines Ausbildungsfreibetrags nach Satz 1 verzichtet (s. Anm. 242).

In diesem Fall sind die Aufwendungen des Stpfl., der auf den Ausbildungsfreibetrag verzichtet hat, als eigene Bezüge des Kindes nach Abs. 2 Satz 2 auf den Ausbildungsfreibetrag des anderen Stpfl. anzurechnen (s. Anm. 220), wenn sie gemeinsam mit anderen Zuwendungen 2400 DM übersteigen.

Der Halbteilung unterliegt der sich nach den Sätzen 1–3 ergebende Abzugsbetrag, wobei die Zuwendungen der beteiligten Stpfl. nicht als Einkünfte oder Bezüge des Kindes den Abzugsbetrag des jeweils anderen Stpfl. mindern (s. Anm. 220).

**Kein Antrag:** Die Rechtsfolge des Satz 5 tritt ohne einen darauf gerichteten Antrag ein. Voraussetzung für die Anwendung des Satz 5 ist jedoch, daß beide Stpfl. einen Antrag auf Abzug eines Ausbildungsfreibetrags nach Satz 1 stellen (s. Anm. 242 und zur Antragstellung nach Satz 1 s. Anm. 192).

**Verfahren:** Entsprechend dem Halbteilungsgrundsatz ist im LStErmäßigungsverfahren für jeden Stpfl. ein halber Freibetrag auf der LStKarte einzutragen. Ein Elternpaar ist dadurch nicht gehindert, die Übertragung eines Anteils am Abzugsbetrag auf einen Elternteil bei der EStVeranlagung zu beantragen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 a b).

#### 4. Aufteilung bei Kindschaftsverhältnis zu mehr als zwei Stpfl. (Abs. 2 Sätze 6 u. 7)

##### 244 a) Grundsatz (Abs. 2 Satz 6)

Steht das Kind zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis, so erhält ein Elternpaar zusammen die Hälfte des Abzugsbetrags. Die Regelung zur Konkurrenz von mindestens drei am Ausbildungsfreibetrag beteiligten Stpfl. entspricht der Auffassung der FinVerw. zur Auslegung des Abs. 2 Satz 7 aF (s. Anm. 237). Die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 6 ergeben sich ebenso wie bei Satz 5 (s. Anm. 242) zT aus Satz 1, so daß jeder der Beteiligten einen Kinderfreibetrag erhalten und für seine Aufwendungen zur Berufsausbildung des Kindes einen Ausbildungsfreibetrag beantragen muß. Das bestehende Kindschaftsverhältnis allein ist daher nicht maßgebend.

**Das Kind steht zu mehr als zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis,** wenn es entweder leibliches oder Adoptivkind (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) oder Pflegekind (§ 32 Abs. 1 Nr. 2) eines der beteiligten Stpfl. ist (s. Anm. 84). Satz 6 betrifft daher die (seltenen) Fälle der gleichzeitigen Gewährung von Kinderfreibeträgen an die Eltern und Adoptiv- und/oder Pflegeeltern ein und desselben Kindes. Sind drei Stpfl. beteiligt, so kann es sich um ein Elternpaar und einen weiteren Stpfl. handeln, zu dem das Kind in einem verschiedenartigen Kindschaftsverhältnis steht, also etwa Adoptiveltern und Pflegemutter oder Pflegeeltern und Kindesvater. Bei Beteiligung von vier Stpfl. wird es sich meist um zwei beteiligte Elternpaare handeln, (theoretisch) denkbar wäre auch die Beteiligung eines Elternpaares und zweier Stpfl. mit verschiedenartigem Kindschaftsverhältnis (zB Adoptiveltern, Kindesvater und Pflegemutter); schließlich auch die Beteiligung dreier Elternpaare (leibliche Eltern, Adoptiv- und Pflegeeltern im VZ der Begründung des Pflegekindschaftsverhältnisses; vgl. *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 1411).

**Rechtsfolge des Satz 6:** Ein Elternpaar erhält zusammen die Hälfte des Abzugsbetrags. Daraus folgt für einen dritten beteiligten Stpfl. oder ein weiteres Elternpaar, daß ihnen die andere Hälfte zusteht. Der Grundsatz der Einmalgewährung in Satz 4 (s. Anm. 241) erfordert bei Beteiligung von mehr als vier Stpfl. (zB Adoptiv- und Pflegeeltern, Kindesvater) abweichend vom Halbteilungsgrundsatz eine Quotelung entsprechend der Anzahl der beteiligten Stpfl. Der Aufteilung unterliegt der sich nach den Sätzen 1 bis 3 ergebende Abzugsbetrag, wobei die Zuwendungen der beteiligten Stpfl. nicht als Einkünfte oder Bezüge des Kindes den Abzugsbetrag der jeweils anderen Stpfl. mindern (s. Anm. 220).

##### 245 b) Aufteilung bei Elternpaar, das nicht die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllt (Abs. 2 Satz 7)

Sind mehr als zwei Stpfl. am Ausbildungsfreibetrag beteiligt und ist darunter ein Elternpaar, das die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllt, so erhält jeder Elternteil ein Viertel des Abzugsbetrags. Satz 7, der Satz 6 modifiziert, entspricht der zur Rechtslage bis VZ 1985 vertretenen Auffassung der FinVerw. (Abschn. 191 Abs. 3 Satz 3 EStR 1984; s. Anm. 237). Die Viertelung des Abzugsbetrags trifft daher dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten sowie die Eltern eines nichtehelichen Kindes, wenn ein dritter Stpfl. oder ein weiteres Elternpaar am Ausbildungsfreibetrag beteiligt sind (s. Anm. 244).

246 Einstweilen frei.



## 5. Übertragung eines Anteils am Ausbildungsfreibetrag auf gemeinsamen Antrag eines Elternpaars (Abs. 2 Satz 8) 247

Als Ausnahme von der für Elternpaare ohne Veranlagungswahlrecht (§ 26 Abs. 1 Satz 1) vorgesehenen Halbteilung des Abzugsbetrags (Satz 5) oder des halben Abzugsbetrags (Viertelteilung nach Satz 7) sieht Satz 8 vor, daß ein solches Elternpaar auf gemeinsamen Antrag den einem Elternteil zustehenden Anteil am Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil übertragen kann. Diese Übertragung ist nur bei Durchführung einer Veranlagung zur ESt. möglich. Beziehen die Stpfl. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so führt die Übertragung des Ausbildungsfreibetrags nach § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst. b auch unterhalb der Veranlagungsgrenzen des § 46 Abs. 1 zu einer EStVeranlagung.

**Bedeutung des Satz 8:** Der gemeinsame Antrag nach Satz 8 ist zu empfehlen, wenn sich die Steuersätze beider Elternteile erheblich unterscheiden oder das zu versteuernde Einkommen eines Elternteils keine ESt. auslöst, weil sich zwar der Kinderfreibetrag noch stl. auswirkt, nicht aber der Ausbildungsfreibetrag. Der übertragende Elternteil ist dann jedoch nicht mehr am Ausbildungsfreibetrag beteiligt, so daß seine dem Kind gegenüber erbrachten Unterhalts- und Berufsausbildungsaufwendungen als eigene Bezüge des Kindes nach Abs. 2 Satz 2 auf den Ausbildungsfreibetrag des anderen Elternteils anzurechnen sind (s. Anm. 220), wenn sie gemeinsam mit anderen Zuwendungen 2 400 DM übersteigen.

### Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 8:

► *Gemeinsamer Antrag:* Formelle Voraussetzung ist ein gemeinsamer Antrag des Elternpaars, der für jeden VZ neu zu stellen ist. Der Antrag bedarf keiner Form; beide Stpfl. können die Übertragung uE daher unabhängig voneinander beantragen. Dies geschieht in einer Anlage zur EStErklärung, deren Formular einen entspr. Hinweis enthält (vgl. Zeile 118 des Formulars ESt/LSt 1A – Nds. 1985). UE ist der Antrag aber auch später, bis zum Eintritt der Bestandskraft der auf dem Halbteilungsgrundsatz beruhenden Steuerbescheide möglich, mit der Folge, daß der Halbteilungsgrundsatz wieder eingreift. 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).

Zu Verfahrensfragen s. auch Anm. 192 und zum Antragserfordernis allgemein s. § 33 Anm. 53. Zu der Frage, ob die Antragstellung von einem Elternteil erzwungen werden kann, s. Anm. 234.

► *Weitere Tatbestandsvoraussetzungen* einer Übertragung nach Satz 8 sind die allgemeinen, für alle Aufteilungsregelungen geltenden Voraussetzungen, die sich zT aus Abs. 2 Satz 4 u. 5 und im übrigen aus Abs. 2 Satz 1 ergeben (s. Anm. 241–243).

**Rechtsfolge des Satz 8** ist die Übertragung des einem der beiden Elternteile zustehenden Anteils am Abzugsbetrag auf den anderen Elternteil. Das ist entweder der halbe Abzugsbetrag nach Satz 5 (s. Anm. 243) oder ein Viertel des Abzugsbetrags, wenn mehr als zwei Stpfl. am Ausbildungsfreibetrag beteiligt sind (Satz 7); die den übrigen nach Sätzen 6 u. 7 an der StErmäßigung beteiligten Stpfl. (s. Anm. 244 u. 245) zustehenden Abzugsbeträge werden von der Übertragung nicht berührt.

Einstweilen frei.

248, 249



### Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerermäßigung wegen Hausgehilfin, Haushalts- hilfe oder Heimunterbringung (sowie Kinderbetreuungskosten in den VZ 1980–1982)

**Schrifttum:** *Reinhardt*, Steuerermäßigung für Hausgehilfinnen usw., DStZ 1934 S. 885; *o. V.*, Steuerermäßigung für Hausgehilfinnen, DStZ 1939 S. 358; *Voss*, Die Hausgehilfin – Symbol einer stl. Rückentwicklung?, FR 1956 S. 274; *Felix*, Zum Kompromiß des Abschn. 192 Abs. 2 EStR 1956/57, FR 1959, S. 83; *Blencke*, Haushaltshilfe als agB, FR 1961 S. 328; *Herold*, Die auch in Geschäftsräumen beschäftigte Hausgehilfin, BStA 1962 S. 6; *Niebel*, AgB durch Beschäftigung einer Haushaltshilfe, FR 1963 S. 43; *Schwardt*, Aufwendungen für Hausgehilfinnen vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit, FR 1964 S. 393; *Scholz*, Ermäßigung der ESt bei vermögenswirksamen Leistungen an Hausgehilfinnen, FR 1966 S. 291; *Rasenack*, Zur Typisierung im Steuerrecht: Das Beispiel der berufstätigen alleinstehenden Mutter, B 1974 S. 937; *o. V.*, Anmerkung zu BFH VI R 143/73 v. 16. 5. 75, HFR 1975 S. 439; *Horlemann*, Zusammentreffen von Kinderbetreuungskosten mit Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin, BB 1981 S. 776; *Keßler*, Hausgehilfin, ESt LSW Gr. 4/145 S. 1 (4/86). S. auch das Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen und zu § 33c vor Anm. 2 betr. Kinderbetreuungskosten.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 192 EStR 1981/84; Abschn. 69 LStR 1981/84.

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

### I. Überblick zu Abs. 3

250

**Satz 1** regelt den Abzug von Aufwendungen (bis zu 1 200 DM) durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin (s. Anm. 271) oder Haushaltshilfe (s. Anm. 274) unter bestimmten persönlichen Voraussetzungen (s. Anm. 280 ff.), die der Stpfl. erfüllen muß (sog. *Hausgehilfinnen-Freibetrag*). Gem. Satz 1 Nr. 1 idF des StÄndG 1979 waren für die VZ 1980–82 *Kinderbetreuungskosten* abziehbar (s. Anm. 310–343).

**Satz 2** enthält den Freibetrag für Heimunterbringung (*Heimfreibetrag*) oder Unterbringung zur dauernden Pflege für Aufwendungen, die den Kosten für Dienstleistungen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind (s. Anm. 360 ff.).

**Satz 3** bestimmt, daß *Ehegatten*, die der Ehegatten-Veranlagung unterliegen (§ 26 Abs. 1), der Höchstbetrag von 1 200 DM *nur einmal* gewährt wird (s. Anm. 370).

### II. Rechtsentwicklung des Abs. 3

251

**Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit v. 1. 6. 33** (RGBl. I S. 323): Abschn. IV dieses Gesetzes sah Regelungen zur „Überführung weiblicher Arbeitskräfte in die Hauswirtschaft“ vor: Durch Art. I dieses Abschnitts wurde ein neuer § 56a in das EStG eingefügt, wonach die estl. Kinderermäßigungen auch für Hausgehilfinnen, die zum Haushalt des Stpfl. zählten, gewährt wurden; die Steuerermäßigung war jedoch auf höchstens drei bei einem Arbeitgeber gleichzeitig beschäftigte Hausgehilfinnen beschränkt.

Ab VZ 1935 wurde diese Steuerermäßigung im Rahmen der Sonderausgaben iHv. monatlich 50 Reichsmark für jede Hausgehilfin vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen; die Begrenzung auf drei Hausgehilfinnen entfiel.

**EStÄndG v. 17. 2. 39 (RGBl. I S. 283):** Aufhebung dieses sog. „Hausgehilfinnenprivilegs“. Die Vergünstigung wurde danach durch RdErl. d. RdF v. 25. 3. 39 (RStBl. S. 505) im Rahmen der agB nach § 33 zum Ausgleich von Härten für „kinderreiche und bäuerliche Familien, für kriegsbeschädigte und körperbehinderte und altersschwache Personen“ gewährt. Abziehbar waren die tatsächlichen Aufwendungen, sofern sie die Sonderbelastungsmindestgrenze (s. § 33 Anm. 215) überstiegen, mindestens jedoch 40 und höchstens 50 Reichsmark monatlich; außerdem wurde die Steuerermäßigung auf eine Hausgehilfin beschränkt. Voraussetzungen und Umfang des Hausgehilfinnen-Freibetrags wurden fortan in den EStR geregelt (zB Abschn. 128 EStR 1941; Abschn. 212 EStR 1949/51 und Abschn. 152 EStR 1953). Weitergehend als nach der späteren gesetzlichen Regelung konnten danach ua. auch erwerbstätige Alleinstehende mit einem oder zwei Kindern unter 14 Jahren die Steuerermäßigung beanspruchen (Abschn. 152 Abs. 1 Nr. 2 EStR 1953; s. auch § 33 c Anm. 2). Zur Rechtsentwicklung vor 1954 ferner o. V., HFR 1975 S. 439.

**StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575):** Der *Hausgehilfinnen-Freibetrag* wurde als Abs. 3 in die gesetzlichen Typisierungen des § 33a aufgenommen (s. auch Anm. 2).

Abziehbar waren die tatsächlichen Aufwendungen für eine Hausgehilfin, höchstens 720 DM im KJ, wenn zum Haushalt des Stpfl. mindestens drei Kinder gehörten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten; begünstigt wurden auch ältere Stpfl. (nach Vollendung des 60. Lebensjahrs) und Stpfl. die (oder deren Angehörige) krank, körperlich hilflos oder schwer körperbeschädigt waren. Eine Steuerermäßigung für mehrere Hausgehilfinnen stand dem Stpfl. nur zu, wenn zu seinem Haushalt mindestens fünf Kinder gehörten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten; diese Regelung galt bis zum VZ 1979.

**StÄndG v. 5. 10. 56 (BGBl. I S. 781; BStBl. I S. 433):** Die Steuerermäßigung wurde auf erwerbstätige Stpfl. mit nur zwei Kindern erstreckt.

**StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412):** Der abziehbare Betrag von 720 DM wurde auf 900 DM erhöht und dem Abs. 3 ein letzter Satz angefügt, wonach der Freibetrag auch Stpfl., die der Ehegatten-Veranlagung (§ 26 Abs. 1) unterliegen, nur einmal gewährt wurde.

**StÄndG v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444 u. 622):** Erhöhung des Freibetrags auf 1 200 DM ab VZ 1962.

**StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553):** Der in Abschn. 192 Abs. 2 EStR vor 1963 geregelte Freibetrag für eine *Haushaltshilfe* wurde zur Schaffung einer ausreichenden Rechtsgrundlage in Abs. 3 neu aufgenommen, nachdem der BFH (VI 229/61 U v. 6. 7. 62, BStBl. S. 469) dies beanstandet hatte.

Abziehbar waren die tatsächlichen Aufwendungen für eine Haushaltshilfe, höchstens 600 DM im KJ. Die Steuerermäßigung für mehr als eine Hausgehilfin wurde auch auf die Haushaltshilfe ausgedehnt, wenn zum Haushalt des Stpfl. mindestens fünf Kinder gehörten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten; unter diesen Voraussetzungen konnten die Aufwendungen für eine Haushaltshilfe auch zusätzlich zum Hausgehilfinnen-Freibetrag (bis zu 600 DM) geltend gemacht werden.

**StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116):** In Abs. 3 letzter Satz (s. o. StÄndG v. 18. 7. 58) wurde der Zusatz „für die Zeit des Vorliegens dieser Voraussetzungen“ eingefügt.

Der bis 1982 geltende Zusatz (s. Anm. 370) sollte klarstellen, daß Stpfl., die der Ehegatten-Veranlagung (§ 26 Abs. 1) unterliegen, den Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe für die Zeit ihrer unbeschränkten Steuerpflicht und ihres Zusammenlebens nur einmal beanspruchen können. Für die übrige Zeit finden die für Unverheiratete geltenden Grundsätze Anwendung (BTD Drucks. V/3430 S. 14). Zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung s. Anm. 258.

**ESTRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Mit Satz 3 wurde ein neuer Freibetrag für Heimunterbringung oder Unterbringung zur dauernden Pflege von 1 200 DM eingeführt (*Heimfreibetrag* s. Anm. 360 ff.), ferner der Abzug der Aufwendungen vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ angeordnet (früher „Einkommen“; s. § 33 Anm. 55). Wortlaut s. Anm. 281.

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Nachdem das BVerfG in der seit 1957 (s. o.) geltenden Regelung des Satz 1 Nr. 2 betr. erwerbstätige Eltern oder Elternteile mit zwei Kindern einen Gleichheitsverstoß gesehen hatte, weil die Steuerermäßigung nicht bereits Stpfl. mit einem Kind gewährt wurde (1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174; s. Anm. 300), wurden folgende Regelungen getroffen:

- gem. § 53a EStG 1979 wurde der *kinderbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag* unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend für die VZ 1975 bis 1979 auch Stpfl. mit nur einem Kind gewährt; Voraussetzung war die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, nicht mehr die Erwerbstätigkeit der Stpfl. (im einzelnen dazu Anm. 301) und
- § 33a Abs. 3 erhielt eine erstmals im VZ 1980 (§ 52 Abs. 25 EStG 1979) anzuwendende Neufassung, die den Abzug von *Kinderbetreuungskosten* unabhängig von der Beschäftigung einer Hausgehilfin vorsah; für die zuvor schon geltenden Freibeträge wurde die Unterscheidung zwischen Hausgehilfin und Haushaltshilfe aufgegeben (s. Anm. 270 ff.) und Satz 4 gestrichen, wonach die Steuerermäßigung bis 1979 auch für mehr als eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe gewährt wurde, wenn zum Haushalt des Stpfl. mindestens fünf Kinder gehörten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten.

Auch die durch § 53a EStG 1979 geänderte Fassung des Abs. 3 verletzte den Gleichheitsgrundsatz, weil sie Alleinerziehende mit Kindern „ohne jeden sachlichen Grund“ gegenüber Ehepaaren mit Kindern benachteiligte (BVerfG 1 BvR 620/78 v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 727). S. dazu § 33c Anm. 3–6.

**HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 1972): Mit der Neufassung des Abs. 3 wurde die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten ab 1983 wieder abgeschafft. Die für die VZ 1980 bis 1982 geltende Regelung der Kinderbetreuungskosten wurde in den neu eingefügten § 53a (s. Anm. 340–343) übernommen. Die Freibeträge für die Beschäftigung einer alters- oder krankheitsbedingten Hausgehilfin und für Heimunterbringung gelten unverändert fort. Der *kinderbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag* (Abs. 3 Nr. 2a EStG 1975 und § 53a EStG 1979) wurde jedoch nicht wieder eingeführt. Zu Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit dieses Abzugsverbots s. Anm. 313.

**StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85** (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): In Abs. 3 Nr. 2 wurde die Verweisung auf den Kindbegriff des § 32 redaktionell angepaßt.

Einstweilen frei.

252–254

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

#### 1. Bedeutung des Abs. 3

255

Abs. 3 regelt die Abziehbarkeit der dort genannten Aufwendungen abschließend (s. Abs. 5) und geht daher anderen estl. Abzugsvorschriften vor (s. Anm. 262). Den zahlreichen Änderungen der Vorschrift seit 1975 liegt kein Gesamtplan zugrunde. Es handelt sich vielmehr um kurzfristige Reaktionen auf Entscheidungen des BVerfG (s. Anm. 258 und 300), die zu einem Chaos teilweise befristet und rückwirkend anzuwendender Fassungen des Abs. 3 geführt haben, das selbst für

den Gesetzgeber nicht mehr überschaubar zu sein scheint (s. Anm. 295 zur Rechtslage im VZ 1979).

Abs. 3 dient allgemein – wie die übrigen Tatbestände des § 33a (s. Anm. 4, 28, 156 und 185) – der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips (s. auch § 33 Anm. 6). Dieser Grundsatz ist jedoch nur lückenhaft verwirklicht und durch die alten Fassungen des Abs. 3 teilweise verletzt worden (s. unten und Anm. 258; krit. auch *o. V.*, HFR 1975 S. 439). Die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen wird unterstellt; die Zwangsläufigkeit in Gestalt typisierender Tatbestandsmerkmale vorausgesetzt (Ausnahme: § 53a EStG 1979, s. Anm. 301; ferner die krankheitsbedingte Beschäftigung einer Hausgehilfin, s. Anm. 358). Nach dem Gesetzesplan handelt es sich in allen Fällen um eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen.

**Bedeutung des Hausgehilfinnen-Freibetrags (Satz 1):** Ursprünglich hatte die (nationalsozialistische) Regelung ausschließlich beschäftigungs- und gesellschaftspolitische Bedeutung (s. Anm. 251).

Sie diente der Entlastung des Arbeitsmarktes um weibliche Arbeitskräfte, der Förderung des Interesses am Hausfrauenberuf und der Entlastung der Mütter. Ein etwaiger Steuerausfall sollte durch „den bevölkerungspolitischen Gewinn aufgewogen werden, der dadurch erzielt wird, daß die jungen Mädchen von vornherein ihrem natürlichen Beruf zugeführt und so gelenkt werden, wie es ihrer künftigen Aufgabe als Ehegattin, Hausfrau und Mutter am besten entspricht“ (*Reinhardt*, DStZ 1934 S. 886).

Nachdem die beschäftigungspolitische Bedeutung und damit die Steuerermäßigung selbst fortgefallen war (durch EStÄndG v. 17. 2. 39; s. Anm. 251), wurde der Freibetrag aus Billigkeitserwägungen bei den agB weiter gewährt (vgl. RdErl. d. RdF v. 25. 3. 39, RStBl. S. 505).

Die ursprüngliche *familienpolitische Bedeutung* blieb jedoch bei dem von der Kinderzahl abhängigen Freibetrag erhalten (s. StRefKomm. II, 525, die für die Beibehaltung der aus familienpolitischen Gründen zweckmäßigen Vorschrift eingetreten ist). Ähnlich die Erwägungen des BVerfG, wonach „den Leistungen der Frau bei der Führung des Haushalts und der Pflege und Erziehung der Kinder“ . . . „ein hoher Wert“ zukommt (1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174, zu V 2a); aA *Simon* (abw. Meinung zu BVerfG aaO) BVerfGE 47 S. 34; *Rasenack*, B 1974 S. 942; *Wank*, StuW 1978 S. 375; uE zutreffend.

Ab VZ 1983 spielt Abs. 3 für den Familienlastenausgleich keine Rolle mehr, denn nach Abschaffung der Ermäßigung für Kinderbetreuungskosten (s. Anm. 313) gibt es den Hausgehilfinnen-Freibetrag nur noch *altersbedingt* (Satz 1 Nr. 1) oder *krankheitsbedingt* bei Vorliegen persönlicher Notsituationen (Satz 1 Nr. 2). Bei diesen verbliebenen Tatbeständen handelt es sich um den in typisierender Weise zugelassenen Abzug zwangsläufiger Aufwendungen.

ZB als Krankheitskosten bei Beschäftigung einer Hausgehilfin wegen Krankheit oder nicht nur vorübergehender Hilflosigkeit (StRefKomm. II, 526). Nach Auff. der StRefKomm. II, 527 gilt dies auch für Stpfl., die das 60. Lebensjahr vollendet haben und die den Hausgehilfinnen-Freibetrag zum Ausgleich für den nach dem Vorschlag der Kommission fortfallenden Altersfreibetrag erhalten sollen.

**Bedeutung des Heimfreibetrags (Satz 2):** Der noch von der StRefKomm. II, 527, abgelehnte Vorschlag, die Steuerermäßigung auf Stpfl. auszudehnen, „die sich eine Hausgehilfin nicht leisten können und ins Altersheim gehen“, wurde erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum EStRG v. 5. 8. 74 (s. Anm. 251) mit der Begründung eingebracht; er solle „eine Unzulänglichkeit des geltenden Rechts beseitigen, auf die in zahlreichen Eingaben und Petitionen hingewiesen worden“ sei (BTDrucks. 7/2180 S. 20).

Zuvor hatte der BFH (VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159) in diesen Fällen eine analoge Anwendung des Abs. 3 abgelehnt. In der Gesetzesbegründung wurde diese Entscheidung jedoch nicht erwähnt.

**Stellungnahme:** UE lassen sich die Tatbestände des Abs. 3 nur aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen; das setzt voraus, daß sie, wenn auch in typisierender Weise, von einer Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ausgehen. Dieser Forderung wird zB der Hausgehilfinnen-Freibetrag für über 60jährige Stpfl. nicht gerecht. Bei einem Pensionsalter von 63 und 65 Jahren kann der Gesetzgeber nicht bereits für 60jährige Stpfl. typisierend von einer alters- und nicht krankheitsbedingten Gebrechlichkeit ausgehen und so die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für eine Hausgehilfin unterstellen.

Anders noch und uE zutreffend die bis einschließlich VZ 1954 geltende 70-Jahres-Grenze (RdErl. des RdF v. 25. 3. 39, RStBl. S. 505, zu 1 d und Abschn. 212/152 Abs. 1 Nr. 4 EStR 1951/53). Zur Verfassungswidrigkeit des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 s. Anm. 258.

UE liegt die Bedeutung der altersbedingten Steuerermäßigung für Hausgehilfin und Heimunterbringung vorrangig in einer *Milderung der Altersbesteuerung*, die dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eher widerspricht. Derartige Ermäßigungen mit Tarifcharakter sind nicht im Rahmen des § 33a, sondern bei § 32 zu regeln. Der in § 32 Abs. 8 geregelte Altersfreibetrag gilt uE derartige erhöhte Aufwendungen bereits ab (glA BFH VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159, betr. Rechtslage vor Einfügung des Abs. 3 Satz 2).

Einstweilen frei.

256, 257

## 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

258

**Schrifttum:** *Jüngen*, Das BVerfG zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der Hausgehilfinnen-Regelung in § 33 Abs. 3 Nr. 2a EStG, DSStZ 1978 S. 364; o. V., DStR 1978 S. 279; *Wank*, Die Hausgehilfin der Doppelverdiener-Ehe, StuW 1978 S. 375; *Bachmann*, Die stl. Behandlung der Kinderbetreuungskosten. Anmerkungen zum Beschl. des BVerfG v. 11. 10. 77 und zur Neufassung des § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG, StuW 1979 S. 379. S. auch das Schrifttum vor Anm. 310 u. zu § 33c vor Anm. 2 u. 3.

**Verfassungswidrigkeit des Abs. 3 wegen unklarer Rechtslage:** Die wiederholten Änderungen, teilweise befristet und unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend anwendbaren Fassungen der kinderbezogenen Ermäßigung für die Beschäftigung von Hausgehilfinnen oder für Kinderbetreuung (s. Anm. 290) haben in den VZ 1975 bis 1982 zu einem chaotischen Normenbestand geführt, der uE seinerseits das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit und damit das Rechtsstaatsprinzip verletzt (s. auch *Benda*, DSStZ 1984 S. 162). Eine Nichtigkeit des Abs. 3 aus diesem Grunde müßte zur unmittelbaren Anwendung des § 33 führen (s. aber Anm. 313).

### Der Hausgehilfinnen-Freibetrag (Abs. 3 Satz 1):

► *Höhe des Freibetrages:* Während die anderen Freibeträge des § 33a bis 1983 ständig erhöht worden sind – allerdings wurden die Ausbildungsfreibeträge ab 1984 um die Hälfte gemindert, um dann ab VZ 1986 wieder etwas angehoben zu werden –, blieb der Hausgehilfinnen-Freibetrag seit 1962 unverändert (s. Anm. 251). Das BVerfG hat daher in seiner Entscheidung v. 11. 10. 77 (1 BvR 343/73 ua. BStBl. 1978 S. 174, 182 f.) dem Gesetzgeber zu bedenken gegeben, ob der Höchstbetrag „angesichts der Entwicklung der Hausgehilfinnengehälter noch eine angemessene und spürbare Steuerentlastung vermittelt“.

UE erfordert der für Abs. 3 maßgebende Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit eine angemessene Erhöhung des Höchstbetrags für zwangsläufige Aufwendungen durch Beschäftigung einer Hausgehilfin, weil das Mißverhältnis zu dem sonst anwendbaren § 33 einen Gleichheitsverstoß begründet (s. auch Anm. 4 und § 33 Anm. 10). Nach der Rechtsprechung des BVerfG erfordert es das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ua. zur Berücksichtigung

sichtigung zwangsläufiger Aufwendungen – soweit überhaupt eine Abzugsbegrenzung zulässig ist – „keine realitätsfremden Grenzen zu ziehen“ (BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357 u. 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 22, beide betr. Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1; dazu auch Anm. 29 u. § 33c Anm. 103). Als Maßstab für einen „realitätsgerechten“ Höchstbetrag ist dieser Rechtsprechung kann uE der Kinderbetreuungsbetrag nach § 33c Abs. 3 (4000 DM) herangezogen werden, sofern er ohne Kürzung um die zumutbare Belastung gewährt wird (s. § 33c Anm. 65–75; nach der hier vertretenen Auffassung ist der Höchstbetrag des § 33c Abs. 3 in bestimmten Fällen allerdings ebenfalls unzureichend, vgl. § 33c Anm. 103).

Eine Anpassung an die Freibeträge des Abs. 1 empfiehlt auch die StRefKomm. II, 528; für ersatzlose Streichung des Abs. 3 und Abzug der tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 dagegen: o. V., Anm. zu BFH VI R 143/73, HFR 1975 S. 439. Der Freibetrag für eine Haushaltshilfe erscheint dagegen angemessen; Art. 3 Abs. 1 GG erfordert uE eine deutliche Unterscheidung der für Hausgehilfinnen abziehbaren Höchstbeträge von den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen für eine Haushaltshilfe (aA StRefKomm. II, 528). Die altersbedingten Freibeträge sollten dagegen nicht erhöht, sondern eher gestrichen werden (s. u.).

► *Der altersbedingte Hausgehilfinnen-Freibetrag (Satz 1 Nr. 1):* Verletzt uE das aus Art. 3 Abs. 1 GG abzuleitende Gebot der Steuergerechtigkeit. Während die aus tatsächlichen Gründen zwangsläufigen Aufwendungen berufstätiger Stpfl. zur Betreuung ihrer Kinder ab VZ 1983 vom Abzug als agB sowohl nach § 33a Abs. 3 als auch – wegen der Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich (s. Anm. 313) – nach § 33 ausgeschlossen sind, steht anderen Stpfl. bereits bei Beschäftigung einer Haushaltshilfe (Putzfrau) der Freibetrag allein deshalb zu, weil sie oder ihr Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet haben. Geht man davon aus, daß Abs. 3 eine die Zwangsläufigkeit typisierende Regelung enthält (s. Anm. 255), so erhalten Stpfl., die das 60. Lebensjahr vollendet haben, die Steuerermäßigung, „obwohl bei dieser Personengruppe wohl häufig keine Notwendigkeit zur Beschäftigung einer Hausgehilfin besteht“ (BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174, 182, ausdrücklich, wenn auch beiläufig). Satz 1 Nr. 1 weicht daher zu Lasten der Allgemeinheit von der durch Abs. 3 selbst vorgegebenen Sachgesetzlichkeit ab, ohne daß diese Abweichung durch überzeugende Gründe gerechtfertigt wäre. Dies indiziert einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (BVerfG 1 BvL 18, 19/77 v. 10. 11. 81, BVerfGE 59 S. 36, 49 mwN).

Daß über 60 Jahre alte Stpfl. häufig auf eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe angewiesen seien (StRefKomm. II, 527), ist schon deshalb nicht schlüssig, weil sich mit dem gleichen Argument die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten berufstätiger Stpfl. weit überzeugender rechtfertigen ließe. Im übrigen wird in derartigen Fällen meist einer der Tatbestände des Abs. 3 Nr. 2 eingreifen. Die Regelung ist auch aus dem Gesichtspunkt einer Milderung der Altersbesteuerung nicht „sachlich hinreichend gerechtfertigt“ (aA StRefKomm. aaO; s. auch Anm. 255) iSd. Rspr. des BVerfG zum Willkürverbot (zB BVerfG 1 BvR 845/58 v. 24. 1. 62, BVerfGE 13, S. 331, 339 f.).

► *Der gesundheitsbedingte Hausgehilfinnen-Freibetrag (Satz 1 Nr. 2)* ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Dem Grunde nach handelt es sich um Fallgestaltungen, bei denen ohne Abs. 5 auch ein Abzug nach § 33 möglich wäre (s. Anm. 255); zur Höhe des Freibetrags s. o.

**Der Heimfreibetrag (Abs. 3 Satz 2)** verstößt uE ganz allgemein gegen den Gleichheitssatz, weil er nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/2180 S. 20) zwar zu einer Gleichbehandlung von Stpfl. im Altersheim und Stpfl. mit Hausgehilfin führen soll, die die Rspr. des BFH verwehrt hatte (VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159); die Gleichbehandlung wurde jedoch nicht verwirklicht:



Während beim Hausgehilfinnen-Freibetrag die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag nachzuweisen sind und häufig nur ein geringer Teil der tatsächlichen Aufwendungen abziehbar ist, kommt es für die oft kostengünstigeren vergleichbaren Dienstleistungen bei einer Heimunterbringung auf die Höhe der Aufwendungen nicht an (s. Anm. 367).

► *Altersbedingter Heimfreibetrag*: Die Kritik am Hausgehilfinnenprivileg (s.o.) gilt gleichermaßen für den Heimfreibetrag, soweit ihn Stpfl. als Ersatz für eine auf Grund Satz 1 Nr. 1 nicht gewährte Ermäßigung in Anspruch nehmen können. Die Gesetzesbegründung ist insoweit dürftig (BTDrucks. 7/2180 S. 20; s. Anm. 255) und stützt sich uE allein auf Billigkeitserwägungen.

► *Vor Neuregelung des Freibetrags für Heimunterbringung* durch EStRG v. 5. 8. 74 (s. Anm. 251) war die Ablehnung des Hausgehilfinnen-Freibetrags für Heimbewohner durch den BFH (VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159) verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG 1 BvR 537/72 v. 13. 12. 72, StRK EStG bis 1974 § 33a R. 137; s. auch Anm. 255 aE).

**Einmalgewährung für Ehegatten (Abs. 3 Satz 3)**: Die Regelung, wonach Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, die Freibeträge des Abs. 3 nur einmal abziehen, während getrennt lebende Ehegatten den Freibetrag insgesamt zweimal in Anspruch nehmen können, verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, „weil die doppelte Haushaltsführung erfahrungsgemäß zu höheren Kosten führen kann“ (BFH VI 6/63 v. 26. 6. 64, StRK EStG bis 1974 § 33a R. 71; im Ergebnis glA FG Hamb. v. 21. 9. 62, EDStZ 1963 S. 93).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Kinderbetreuungsbetrags in den VZ 1980 bis 1982 s. Anm. 312 und dessen Abschaffung ab VZ 1983 s. Anm. 313.

Einstweilen frei.

259

#### IV. Geltungsbereich des Abs. 3

##### 1. Allgemeines

260

Abs. 3 gilt wie die übrigen Tatbestände des § 33a grundsätzlich nur für natürliche unbeschr. estpfl. Personen (s. Anm. 6); nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch nicht für beschränkt Stpfl. Als Ausnahme davon findet Abs. 3 (= Abs. 3 Nr. 2 EStG 1980) Anwendung auf beschränkt estpfl. Arbeitnehmer aus den Niederlanden (s. dazu im einzelnen Anm. 7).

Zum persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich im übrigen Anm. 6; zur Anwendung des Freibetrags, wenn ein nicht unbeschränkt estpfl. Angehöriger des Stpfl. die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt, s. Anm. 61 u. 315.

##### 2. Anwendung des Abs. 3 auf Auslandsbeziehungen

261

**Anwendung des Abs. 3 Satz 1 auf Auslandsfälle**: Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 können auch im Ausland verwirklicht werden, sei es, daß der Stpfl. als niederländischer Grenzgänger (s. Anm. 260) selbst, sei es, daß ein anderer nicht unbeschränkt estpfl. Angehöriger des Stpfl. die persönlichen Voraussetzungen des Satz 1 Nr. 1 oder 2 erfüllt und eine Hilfskraft im heimatlichen Haushalt beschäftigt.

**Beispiel**: Der Stpfl. ist ausländischer Arbeitnehmer und führt im Inland einen aus beruflichem Anlaß begründeten Haushalt. Der Familienhaushalt befindet sich im Heimatland, wo eine Haushaltshilfe beschäftigt wird. Die Ehefrau hat das 60. Lebensjahr vollendet oder ein Kind des Stpfl. ist schwer körperbehindert oder die zum Haushalt gehörige Schwiegermutter ist körperlich hilflos.

In allen Fällen sind die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 im Ausland erfüllt. Anders als bei der Übertragung des Pauschbetrags für ein körperbehindertes Kind nach § 33 b Abs. 5 Satz 1 (BFH VI R 97/81 v. 18. 12. 81, BStBl. 1982 S. 256) ist die unbeschränkte Steuerpflicht der Angehörigen des Stpfl. für die Anwendung des Abs. 3 Satz 1 nicht Voraussetzung. Hinsichtlich des schwer körperbehinderten Kindes wäre also der Pauschbetrag nach § 33 b nicht neben dem Hausgehilfinnen-Freibetrag zu gewähren; zum Verhältnis beider Tatbestände (s. Anm. 264). Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Höchstbetrag auch zu gewähren, wenn zB nur der Stpfl. im Inland das 60. Lebensjahr vollendet hat. UE widerspräche dies jedoch dem Normzweck der Vorschrift (s. Anm. 351).

**Anwendung des Abs. 3 Satz 2 auf Auslandsfälle:** Die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 können in folgenden Fällen auch im Ausland verwirklicht werden:

- ▷ Der Stpfl. selbst ist trotz Heimaufenthalts im Ausland weiterhin unbeschränkt estpfl., zB weil er seinen inländischen Wohnsitz (§ 1 Abs. 1 Satz 1) beibehalten hat und der Heimaufenthalt uU nur vorübergehend ist.
- ▷ Der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte des Stpfl. ist im Ausland in einem Heim oder dauernd zur Pflege untergebracht. Abs. 3 Satz 2 sieht nicht vor, daß auch der Ehegatte unbeschränkt estpfl. sein muß.

**Beispiel:** Die Ehefrau eines Gastarbeiters ist im Heimatland dauernd zur Pflege untergebracht. In einem solchen Fall kann der Freibetrag auch doppelt gewährt werden, sofern jeder der Ehegatten die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 erfüllt; Abs. 3 Satz 3 findet keine Anwendung (s. Anm. 370 aE).

**Keine Anwendung der Ländergruppeneinteilung:** Das Gesetz selbst sieht eine Kürzung des Höchstbetrags in Abs. 3 Satz 1 und des Freibetrags in Abs. 3 Satz 2 gem. der zu Abs. 1 Satz 4 erster Halbsatz ergangenen Vereinfachungsregelung der FinVerw. (sog. Ländergruppeneinteilung; s. Anm. 131) nicht vor. UE scheidet eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 erster Halbsatz ebenfalls aus, da es an einer Gesetzeslücke fehlt. Der Gesetzgeber hat uE bewußt davon abgesehen, eine allgemeine, alle Tatbestände des § 33 a betreffende Kürzungsvorschrift (durch Ergänzung des Abs. 4 etwa) zu erlassen. Statt dessen wurde zunächst Abs. 1 Satz 4 (ab VZ 1979) und später Abs. 2 Satz 3 (ab VZ 1982) eingefügt (s. Anm. 25 und 182), eine Änderung in Abs. 3 aber unterlassen, obwohl das Problem bekannt war: Nach Auff. der FinVerw. sollten sich nämlich die Nichtbeanstandungsgrenzen bei den Kinderbetreuungskosten entsprechend der Ländergruppeneinteilung mindern (BdF v. 26. 11. 81, BStBl. I S. 744 Tz. 4); eine Ermäßigung des Höchstbetrages war für diesen Tatbestand des Abs. 3 ebenfalls nicht vorgesehen. Vgl. auch Anm. 367.

## V. Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften

### 262 1. Verhältnis des Abs. 3 zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 10

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1:** Aufwendungen durch Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe sind auch dann nicht nach § 4 Abs. 4 oder § 9 Abs. 1 abziehbar, wenn sie teilweise betrieblich/beruflich veranlaßt sind; sie unterliegen als „gemischte“ Aufwendungen dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2.

St. Rspr.: BFH I 105/57 U v. 10. 12. 57, BStBl. 1958 S. 70; IV 51/63 v. 3. 8. 66, BStBl. 1967 S. 198; IV R 181/70 v. 10. 5. 73, BStBl. S. 631; IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410; IV R 66/77 v. 8. 11. 79, BStBl. 1980 S. 117; IV R 207/75 v. 17. 4. 80, BStBl. S. 639, jeweils betr. *Betriebsausgabenabzug* sowie VI 37/58 U v. 10. 4. 59, BStBl. S. 247, betr. *Werbungskostenabzug*; s. auch BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174, kein Verstoß gegen Art.

12; aA *Werner*, FR 1973 S. 509. Zur Rechtslage vor 1955, die weitgehend ein Wahlrecht zwischen Betriebsausgabenabzug und Abzug als agB zuließ, s. BFH VI 254/61 U v. 29. 3. 62, BStBl. S. 346. Abzulehnen auch BFH IV 62/61 v. 18. 3. 64, StRK EStG bis 1974, § 4 R. 679 (beiläufig), wonach die berufsfördernden Aufwendungen für eine Hausgehilfin im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses vom Ehemann übernommen werden und als Teil des Arbeitslohns der Ehefrau Betriebsausgaben sein können (aA auch *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 89).

Ist die Hausgehilfin sowohl im Betrieb als auch im Haushalt des Stpfl. beschäftigt, so kommt ein Betriebsausgabenabzug insoweit in Betracht, als die Kosten auf die Tätigkeit im Betrieb entfallen und eine Aufteilung der Kosten nach objektiven und leicht nachprüfbareren Merkmalen möglich ist (BFH IV R 66/77 aaO). Für den auf den Haushalt entfallenden Anteil der Kosten ist bis zum VZ 1979 nach § 33a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1975/77 oder § 53a idF des StÄndG 1979 (s. Anm. 300–302) nur der Freibetrag für eine Haushaltshilfe zu gewähren (BFH IV R 66/77 aaO); zT aA BFH VI 254/61 U v. 29. 3. 62, BStBl. S. 346: voller Freibetrag, wenn bis zu 20 vH der Lohnkosten als Betriebsausgaben abgezogen sind. Da die Unterscheidung von Haushaltshilfe und Hausgehilfin ab VZ 1980 keinen Einfluß mehr auf die Höhe des Freibetrags hat, sind die auf den Haushalt entfallenden Aufwendungen nach Abs. 3 bis zu 1 200 DM abziehbar (s. Anm. 270–274).

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a:** Abs. 3 ist nur für „Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe“ *lex specialis*. Zahlungen von Ruhegeld (Pensionen) können daher als dauernde Lasten iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a zu berücksichtigen sein (BFH VI 285/64 U v. 4. 5. 65, BStBl. S. 444). Bei Vorliegen einer sittlichen Verpflichtung ist auch ein Abzug nach § 33a Abs. 1 denkbar (BFH IV 342/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 188, beiläufig; s. auch Anm. 73).

**Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 2a:** Beiträge, die der Stpfl. für die gesetzliche Rentenversicherung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe leistet, kann er nicht als eigene Sonderausgaben geltend machen. Es handelt sich um Beitragsleistungen der Hausgehilfin an den Versicherungsträger (s. § 10 Anm. 95 und 103) und um Aufwendungen für die Hausgehilfin, die von Abs. 3 erfaßt werden (BFH VI 137/61 U v. 20. 10. 61, BStBl. S. 567; aA *Brockhoff*, BB 1961 S. 635, StRK-Anm. EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 2 R. 57 u. RWP-Blattei 14 D ESt. I 11 a S. 55; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 113).

## 2. Verhältnis des Abs. 3 zu § 33

263

**Abs. 3 *lex specialis*:** Als Sondertatbestand hat Abs. 3 Vorrang vor § 33 (§ 33a Abs. 5; s. Anm. 10 u. 400). Dies gilt jedoch nur für die *Beschäftigung* einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe *im eigenen Haushalt des Stpfl.* (s. Anm. 277). Zwangsläufige Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Haushaltshilfe) im Haushalt eines (erkrankten oder körperlich hilflosen) Angehörigen entstehen, sind unter den Voraussetzungen des § 33 als mittelbare Krankheitskosten (s. § 33 Anm. 96 f.), gemindert um die zumutbare Belastung, abzuziehen (Nds. FG v. 21. 8. 68, EFG S. 574, rkr.); uE unabhängig davon, ob der Stpfl. Vertragspartner der Hausgehilfin (Haushaltshilfe) ist oder ob er die Aufwendungen nur übernommen hat.

**Abgrenzung und Aufteilung von Aufwendungen nach § 33 und § 33a Abs. 3:** Die Abgrenzung zwischen Aufwendungen, die gemäß § 33 und gemäß § 33a Abs. 3 zu berücksichtigen sind, ist bei gesonderter Abrechnung der Leistungen unproblematisch (s. BFH IV R 207/75 v. 17. 4. 80, BStBl. S. 639, 641, betr. Hauspflegerin und Hausgehilfin). Verrichtet die Krankenpflegerin auch hauswirtschaftliche Arbeiten oder ist die Hausgehilfin umgekehrt zT mit reiner Krankenpflege beschäftigt, so sind die Gesamtaufwendungen uE im Verhältnis des

zeitlichen Aufwands aufzuteilen; nach aA soll die überwiegende Tätigkeit entscheidend für den Abzug sein (so FG Nürnberg, v. 30. 9. 60, EFG 1961 S. 161, rkr.). UE abzulehnen (s. auch § 33c Anm. 38). Übersteigen die Aufwendungen für die Beschäftigung im Haushalt den Höchstbetrag, so sind die tatsächlichen Aufwendungen (und nicht nur der Freibetrag) in die Aufteilung einzubeziehen. Daß eine vollbeschäftigte Arbeitskraft für den Tätigkeitsbereich Haushalt uU nur noch Haushaltshilfe sein kann, hat ab VZ 1980 keinen Einfluß mehr auf den abziehbaren Höchstbetrag (s. Anm. 270–274 u. 285). Eine Aufteilung ist schließlich auch bei krankheitsbedingter Heimunterbringung vorzunehmen, sofern in den Gesamtkosten auch Aufwendungen für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 366); aA BFH VI 80/59 v. 6. 11. 59, StRK EStG bis 1974 § 33 R. 110. Noch weitergehend läßt die FinVerw. auch die altersbedingte Unterbringung des Stpfl. in der Pflegestation eines Altenheims, in einem Altenpflegeheim oder Pflegeheim zum Abzug gemäß § 33 zu. Der auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallende Anteil wird jedoch typisierend in Höhe des Heimfreibetrags von den Gesamtkosten abgesetzt; statt dessen kann der Stpfl. den Heimfreibetrag beanspruchen (s. § 33 Anm. 300 „Altersheim“). UE ist diese Aufteilung aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt, obwohl sie den Stpfl. dann begünstigt, wenn der Anteil der auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Kosten den Abzugsbetrag für Heimbewohner in Höhe von 1 200 DM übersteigt.

Da Abs. 5 nur das Entstehen der Aufwendungen, nicht aber deren stl. Berücksichtigung voraussetzt, hat die Aufteilung auch dann zu erfolgen, wenn der Stpfl. einen Abzug nach Abs. 3 Satz 2 nicht beantragt, obwohl die Voraussetzungen der Vorschrift vorliegen; Abs. 5 schließt ein Wahlrecht des Stpfl. auf Abzug nach § 33 oder § 33a aus (s. Anm. 400).

### 264 3. Verhältnis des Abs. 3 zu den anderen Tatbeständen des § 33a, zu § 33b und zu § 33c

#### Verhältnis zu den anderen Absätzen des § 33a

► *Verhältnis zu Abs. 1:* Der Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe wird neben dem Freibetrag für Unterhalt und Berufsausbildung nach Abs. 1 gewährt, wenn die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bei einem anderen zum Haushalt des Stpfl. gehörigen Unterhaltsempfänger vorliegen, der weder Ehegatte noch Kind des Stpfl. ist (glA FinVerw. Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 6 EStR/LStR 1981/84). Der Hausgehilfinnen-Freibetrag hängt in diesen Fällen nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 sogar von der Gewährung einer Ermäßigung nach Abs. 1 ab (s. Anm. 354). Zum Problem einer entsprechenden Anwendung des Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 261 und 367.

► *Verhältnis zu Abs. 1a:* Ist ein Kind dem anderen Elternteil zuzuordnen (Abs. 1 a iVm. § 32 Abs. 7 Sätze 3 und 4), so fehlt es idR an einer Zugehörigkeit zum Haushalt des Stpfl., auch wenn dieses Kind im übrigen die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 erfüllt. Ausnahmsweise können estl. Zuordnung und Haushaltszugehörigkeit bezüglich ein und desselben Kindes auseinanderfallen (zB bei Internatsunterbringung eines schwer körperbehinderten Kindes, das zum Haushalt des Vaters gehört, aber estl. der Mutter zuzuordnen ist). In einem solchen Fall fehlt es jedoch an der Erforderlichkeit der Hausgehilfin, die uE nicht nur bei Erkrankung, sondern auch bei Hilflosigkeit oder Körperbehinderung des Kindes vorauszusetzen ist; s. Anm. 354 u. 358 betr. Erforderlichkeit der Hausgehilfin.

► *Verhältnis zu Abs. 2*: Der Ausbildungsfreibetrag für ein Kind des Stpfl., das das 18. Lebensjahr vollendet hat und in seinem Haushalt untergebracht ist (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a), kann neben dem Höchstbetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe gewährt werden, wenn die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 bei demselben Kind vorliegen (s. Anm. 354 ff.). UE kann der Hausgehilfinen-Freibetrag jedoch grundsätzlich nicht neben dem Ausbildungsfreibetrag für auswärtige Unterbringung (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2) eines körperlich hilflosen, körperbehinderten oder kranken Kindes gewährt werden, weil es an der Kausalität zwischen der Notsituation des Kindes (und seiner Familie) und der Beschäftigung der Hausgehilfin (Haushaltshilfe) fehlt (aA FinVerw. Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1981/84; s. Anm. 354).

► *Verhältnis der Abzugsbeträge des Abs. 3 untereinander*: s. Anm. 369

**Verhältnis zu § 33b**: Ist der Stpfl., sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte oder ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind als Körperbehinderter nicht nur vorübergehend körperlich hilflos oder schwer körperbehindert, so ist der wegen Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe in Betracht kommende *Hausgehilfinen-Freibetrag* (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) neben dem Pauschbetrag für Körperbehinderte (§ 33b Abs. 1 und Abs. 5) zu gewähren (Abschn. 194/70 Abs. 11 Satz 11 EStR/LStR 1981/84). Entsprechendes gilt für den *Heimfreibetrag*, den der Stpfl. oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte nach Abs. 3 Satz 2 neben dem Körperbehindertenpauschbetrag beanspruchen kann (Abschn. 194/70 Abs. 11 Satz 12 EStR/LStR 1981/84).

**Verhältnis zu § 33c**: Der Hausgehilfinen-(Haushaltshilfen-)Freibetrag (Abs. 3 Satz 1) kann neben dem Abzugsbetrag für *Kinderbetreuungskosten* Alleinstehender (§ 33c Abs. 1) oder Ehegatten (§ 33c Abs. 5) gewährt werden (s. § 33c Anm. 28). Das Verhältnis beider Freibeträge ist dem Verhältnis des Hausgehilfinen-Freibetrags zu den Kinderbetreuungskosten für die VZ 1980 bis 1982 vergleichbar (s. Anm. 316); für diese VZ ist § 33c unter bestimmten Voraussetzungen anstelle des Kinderbetreuungsbetrags nach § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des EStG 1979 bzw. nach § 53a anzuwenden (§ 53b Abs. 2). S. im übrigen Anm. 316 u. § 33c Anm. 12–12b. Zur Reihenfolge des Abzugs von Kinderbetreuungskosten und Hausgehilfinen-Freibetrag s. § 33c Anm. 28.

#### 4. Verhältnis des Abs. 3 zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich 265

Die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 und Kindergeld nach BKGG oder gleichartige Leistungen) stehen einer Steuerermäßigung nach Abs. 3 nicht entgegen, wenn der Stpfl. sein Kind als Hausgehilfin oder Haushaltshilfe beschäftigt hat (s. Anm. 275).

GlA Nds. FG v. 8. 1. 73, EFG S. 268, best. (EFG 1975 S. 294); OFD Hannover v. 24. 10. 75, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 6.

Als abzugsfähige Aufwendungen kommen jedoch nur solche Geld- und Sachzuwendungen in Betracht, die keine Unterhaltsleistungen des Stpfl. sind; andere Zuwendungen (zB Unterkunft und Verpflegung) sind durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 103).

#### 5. Verhältnis des Abs. 3 zur Steuerermäßigung nach § 14 Drittes VermBG 266

Beruhet die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe auf einem Arbeitsverhältnis (s. Anm. 274 u. 277) und erbringt der Stpfl. für seinen Arbeitneh-

mer vermögenswirksame Leistungen nach dem Dritten VermBG, so erhält er die Steuerermäßigung nach § 14 Drittes VermBG (OFD Düss. v. 28. 2. 66, FR 1966 S. 146) unabhängig davon, daß die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllt sind (glA *Scholz*, FR 1966 S. 291). Dies gilt auch für die Beschäftigung Angehöriger als Hausgehilfe oder Haushaltshilfe (*Scholz* aaO; s. auch Anm. 275).

## VI. Verfahrensfragen

**Antragserfordernis:** Der Hausgehilfinnen-(Haushaltshilfen-)Freibetrag wird nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 3 Satz 1 nur auf Antrag gewährt. Dies gilt auch für den Abzugsbetrag für Heimbewohner, obwohl Abs. 3 Satz 2 das Antragserfordernis nicht ausdrücklich enthält. UE folgt dies aus dem Begriff „kann“, dem nur die Bedeutung einer Antragsbefugnis zukommt, weil dieser Begriff weder der FinVerw. ein Ermessen noch dem Stpfl. ein Wahlrecht einräumt.

**Nachweisanforderungen:** Zum Nachweis einer schweren Körperbehinderung iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 fordert die FinVerw. die gleichen Unterlagen wie für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge für Körperbehinderte (Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 5 zweiter Halbsatz EStR/LStR 1981/84 verweisen auf Abschn. 194/70 Abs. 7 bis 10 EStR/LStR; s. auch Anm. 356 u. 357). Die Bescheinigungen haben keine Tatbestandswirkung, wie dies nach § 33 b Abs. 6 iVm. § 65 EStDV u. Abschn. 194/70 Abs. 6 EStR/LStR 1984 vorgesehen ist; uE können derartige Bescheinigungen jedoch eine Vermutung begründen, die das FA zu widerlegen hat (s. auch § 33 c Anm. 60 aE).

Bei der Beauftragung selbständiger Unternehmer mit häuslichen Arbeiten (s. Anm. 277) sind nach Meinung der FinVerw. „keine überhöhten Anforderungen“ an die Nachweispflicht zu stellen (OFD München v. 25. 11. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 16); eine uE aus Vereinfachungsgründen nicht gerechtfertigte Beweiserleichterung, die den Höchstbetrag für Haushaltshilfen praktisch einem Pauschbetrag annähert:

**Festsetzung der EStVorauszahlungen:** Die Tatbestände des Abs. 3 sind bei Bemessung der EStVorauszahlungen zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen in § 37 Abs. 3 Satz 4 genannten Aufwendungen insgesamt 1 800 DM übersteigen; maßgebend sind die abziehbaren Beträge (s. Anm. 16).

**LStErmäßigungsverfahren:** Die Abzugsbeträge des Abs. 3 für Hausgehilfinnen, Haushaltshilfe oder Heimunterbringung gehören zu den beschränkt antragsfähigen Ermäßigungsgründen iSd. § 39 a Abs. 2 Satz 4, für die bei Änderung der Verhältnisse gemäß § 39 a Abs. 5 Nr. 4 eine Antragspflicht besteht (s. Anm. 16). Zur vorläufigen Berücksichtigung dieser Freibeträge für beschränkt estpfl. Arbeitnehmer aus den Niederlanden s. Anm. 16 und § 33 Anm. 25.

**Lohnsteuerliche Pflichten des Stpfl. als Arbeitgeber:** Liegt der Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe ein Arbeitsverhältnis zugrunde (s. Anm. 274 und 277), so ist der Stpfl. Arbeitgeber iSd. §§ 38 ff. mit den dort vorgesehenen lStl. Pflichten (zB Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer). Bei einer Beschäftigung von zeitlich untergeordneter Bedeutung (etwa durchschnittlich 4 bis 6 Stunden pro Woche) sieht die OFD Saarbr. von der Annahme eines Arbeitsverhältnisses ab (Vfg. v. 11. 10. 79, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33 b EStG Rz. 21/79). Bei Beschäftigung einer Haushaltshilfe können auch die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 a vorliegen. Zu Einzelheiten s. „Merkblatt über lStl. Pflichten bei Be-

schäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe“ der OFD Saarbr. v. 24. 10. 79, NWB DokSt. Erl. F. 3 §§ 33–33b EStG Rz. 22/79.

Einstweilen frei.

268, 269

## B. Allgemeine Voraussetzungen und Rechtsfolge des Hausgehilfinnen-Freibetrags (Abs. 3 Satz 1)

**Schrifttum:** *o. V.*, Wer ist Hausgehilfin iSd. Abschn. 128 EStR 1941?, DStZ 1942 S. 430; *Richter*, Aufwendungen für Hausgehilfinnen, FR 1963 S. 40; *Werner*, Zur Beschäftigung einer Hausgehilfin, FR 1973 S. 509; *Wank*, Die Hausgehilfin in der Doppelverdiener-Ehe, StuW 1978 S. 375; *Hoffmann*, Zum Begriff der Hausgehilfin, FR 1978 S. 530; *Oepen*, Nochmals: Zum Begriff der Hausgehilfin, FR 1979 S. 117; *Horlemann*, Zwei Haushaltshilfen = eine Hausgehilfin?, StWa. 1979 S. 133; *Offerhaus*, Zur strechtl. Berücksichtigung von Aufwendungen zur Kinderbetreuung, DStR 1979 S. 474; *v. Bornhaupt*, Anmerkung zu BFH VI R 116/78 v. 17. 11. 78 (BStBl. 1979 S. 142), BB 1979 S. 407.

S. auch das Schrifttum vor Anm. 250 und vor Anm. 275 betr. Angehörige als Hausangestellte; ferner das Schrifttum vor Anm. 310 u. zu § 33c vor Anm. 1 betr. Kinderbetreuungskosten.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 192/69 EStR/LStR 1981/84; BdF-Schreiben v. 10. 7. 80, BStBl. I S. 436, betr. Kinderbetreuungskosten und Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe oder für vergleichbare Dienstleistungen.

### I. Sachliche Voraussetzungen des Hausgehilfinnen-Freibetrags: Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe (Abs. 3 Satz 1 erster Halbs.)

#### 1. Hausgehilfin oder Haushaltshilfe

##### a) Bedeutung der Unterscheidung: Hausgehilfin und Haushaltshilfe

270

Bis zum VZ 1979 war die Unterscheidung zwischen den Begriffen „Hausgehilfin“ und „Haushaltshilfe“ wegen der unterschiedlichen Höhe der abziehbaren Aufwendungen (1 200 DM oder 600 DM) von Bedeutung; zur Rechtsentwicklung s. Anm. 251. Ab VZ 1980 hat diese Unterscheidung allenfalls noch Auswirkung auf die Frage, welcher Einkunftsart die Hilfspersonen unterliegen. Da für den Begriff der Hausgehilfin nach hM ein Arbeitsvertrag vorliegen muß (s. Anm. 271), ergeben sich daraus für den Stpfl. auch arbeits- und sozialrechtliche sowie lohnsteuerliche Pflichten (s. auch Anm. 267), die mit der Beschäftigung einer Haushaltshilfe nicht verbunden sein müssen (s. Anm. 274). Schließlich hat die Unterscheidung uE noch Einfluß auf den Umfang der Tatsachenfeststellungen: Während die Verrichtung typischer hauswirtschaftlicher Arbeiten auch das übliche Berufsbild der Hausgehilfin (zB Köchin, Kindergärtnerin oder Au-pair) bestimmt, bedarf es bei der Haushaltshilfe insoweit besonderer Tatsachenfeststellungen (s. Anm. 274).

##### b) Begriff der Hausgehilfin

271

Hausgehilfin iSd. Abs. 3 Satz 1 ist eine Person, die typische hauswirtschaftliche Arbeiten verrichtet und entweder in den Haushalt des Stpfl. aufgenommen oder in seinem Haushalt voll beschäftigt oder in der Hauswirtschaft ausgebildet wird. St.Rspr. des BFH VI 260/57 U v. 13. 2. 59, BStBl. S. 170, betr. Hausdame; BFH VI 37/58 U v. 10. 4. 59, BStBl. S. 247, betr. Haushälterin; IV 214/59 v. 19. 10. 61, StRK EStG bis 1974 § 33a R. 43, betr. Haushaltshilfe; IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410, betr. Kinderpflegerin;

glA FinVerw. Abschn. 192 Abs. 2 Satz 1 EStR 1978 (ausführlich); Abschn. 192/69 Abs. 1 Satz 1 EStR/LStR 1984, betr. in der Hauswirtschaft Auszubildende.

Entsprechend dem *arbeits- und sozialversicherungsrechtl. Begriff* des „Hausgehilfen“ (s. §§ 435 ff. RVO) fallen unter den steuerrechtl. Begriff der „Hausgehilfin“ auch männliche Arbeitnehmer privater Haushalte. FinBeh. Hamb. v. 27. 4. 61, B S. 690 = Inf. S. 213; OFD Münster v. 29. 5. 61, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 1; glA *Offerhaus*, DStR 1979 S. 475; aA noch Abschn. 152 Abs. 2 EStR 1953 „Arbeitnehmerin“; s. auch BFH VI 229/61 U v. 6. 7. 62, BStBl. S. 469 „weibliche Person“.

**Typische hauswirtschaftliche Arbeiten** sind nicht notwendigerweise nur „einfache“ häusliche Arbeiten (BFH VI 260/57 U aaO), sondern auch gehobene, eigenverantwortliche Tätigkeiten (BFH VI 37/58 U aaO); aA noch RFH v. 15. 5. 35, StuW Nr. 534; s. auch *o. V.*, DStZ 1942 S. 430 „Einer Arbeiterin, nicht einer Angestellten ähnliche Tätigkeit“. Als Hausgehilfinnen kommen daher nicht nur Stubenmädchen, Köche und Köchinnen oder Zofen in Betracht, sondern auch Haushälterinnen oder Wirtschafterinnen und schließlich Auszubildende wie Praktikanten, Haushaltsschüler oder ein sog. Au-pair. Schließlich zählt die Beaufsichtigung der Kinder zu den hauswirtschaftlichen Arbeiten, so daß auch Kindermädchen und Kinderpflegerinnen Hausgehilfinnen sind (BFH IV R 94/75 aaO; VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142, betr. Haushaltshilfe; aA noch BFH VI 260/57 U aaO, beiläufig); da Abs. 3 ab VZ 1983 für den Kinderlastenausgleich bedeutungslos ist (s. Anm. 255), wird die Hausgehilfin zur Kinderbetreuung nur im Rahmen des Satz 1 Nr. 2 in Frage kommen (s. Anm. 354 ff.). Hausangestellte, die ausschließlich mit anderen als typisch hauswirtschaftlichen Arbeiten, einschl. Kinderbetreuung beschäftigt sind, fallen jedoch nicht unter Abs. 3: zB Krankenschwestern, Krankenpfleger oder -pflegerinnen, Hausdamen, Gesellschafterinnen, Haus- und Musiklehrer, Gärtner und Chauffeure. Vgl. auch die Zusammenstellung bei *Richter* (FR 1963 S. 40). Zur Abgrenzung und Aufteilung von Gesamtaufwendungen, die nach Abs. 3 und § 33 abziehbar sind, s. Anm. 263; zur Verrichtung typisch hauswirtschaftlicher Arbeiten s. Anm. 274.

**Vollbeschäftigung oder Aufnahme in den Haushalt:** Hausgehilfin ist ua., wer im Haushalt des Stpfl. vollbeschäftigt oder in diesen Haushalt aufgenommen ist (s. oben). Als Abgrenzungsmerkmale zum Begriff der „Haushaltshilfe“ sind diese Voraussetzungen überholt, nachdem für beide Fälle der gleiche Höchstbetrag gewährt wird (s. Anm. 270).

Rspr. (BFH VI 260/57 U und IV 214/59 aaO) und FinVerw. (zB Abschn. 152 Abs. 2 EStR 1953) gingen früher von einer Beschäftigung von mindestens acht Stunden im Tagesdurchschnitt aus; ua. sollte damit eine Beschäftigung für einen anderen Arbeitgeber ausgeschlossen werden (*o. V.*, DStZ 1942 S. 430; *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. VI 3a). Bei Aufnahme in den Haushalt des Stpfl. kam es deshalb auf die Dauer der Arbeitszeit nicht an (zB Au-pair). Kost und Logis sind in derartigen Fällen als Sachbezüge zu bewerten und nach Abs. 3 zu berücksichtigen (s. Anm. 278). Zu den damals entscheidenden Voraussetzungen s. auch RFH v. 5. 6. 35, RStBl. S. 1046.

**Beschäftigung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses:** Rspr. und ein Teil des Schriftt. folgern aus dem Wortlaut des Abs. 3 „Aufwendungen durch die Beschäftigung“, daß der Begriff der Hausgehilfin (anders als der der Haushaltshilfe, s. Anm. 274) einen Dienstvertrag zwischen Stpfl. und Hausgehilfin voraussetzt.

BFH VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159, betr. Arbeitnehmer eines Altersheims, die hauswirtschaftliche Arbeiten für die Heimbewohner verrichten; glA FG München v. 15. 4. 69, EFG S. 492, rkr., sowie die Rspr. und Verwaltungsanordnungen zur Beschäftigung Angehöriger als Hausgehilfen Anm. 275; glA *v. Bornhaupt*, BB 1979 S. 408; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 103; *Oepen*, FR 1979 S. 118, betr. Angehörige; aA *Offerhaus*, DStR 1979 S. 476, unter Hinweis auf die Vorkommentierung; *Schmidt/Drenseck*, V. § 33a Anm. 6; *Littmann*, XIV. § 33a Anm. 80a (Arg. Gleichstellung von Haushaltshilfe und Hausgehilfin). Zu den lsl. Pflichten des Stpfl. des Arbeitgebers s. Anm. 267.



*Stellungnahme:* UE kann die Beurteilung der Frage nach der Notwendigkeit eines Arbeitsverhältnisses nicht von der formalen Gleichstellung der Haushaltshilfe mit der Hausgehilfin abhängen, die hier im übrigen als verfassungswidrig abgelehnt wird (s. Anm. 258). Abs. 3 enthält jedoch kein Abzugsverbot für Aufwendungen des Stpfl. wegen Beschäftigung einer Hausgehilfin, die weder lohnsteuer- noch sozialversicherungsrechtlich sein Arbeitnehmer ist.

So zB bei Beschäftigung im Rahmen eines sog. Leiharbeitsverhältnisses (FR 1973 S. 57: „Kölner Heinzelmännchen“) oder bei Aufnahme eines Au-pair in den Haushalt, wodurch ebenfalls kein Istpfl. Arbeitsverhältnis begründet wird (FG Hamb. v. 17. 5. 82, EFG 1983 S. 21, rkr.). Maßgebend ist, daß dem Stpfl. durch die Beschäftigung einer Person mit hauswirtschaftl. Arbeiten Aufwendungen entstehen (Heuer, Inf. A 1961 S. 207), so daß uE auch derjenige Partner einer eheähnlichen, auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft, der den Haushalt führt, Hausgehilfe des anderen (Stpfl.) sein kann (dazu FinMin. Schl.-Holst. v. 21. 7. 83, StEK EStG § 32 Nr. 52 = DStR S. 546, unter Hinweis auf BFH VI S 14/82 v. 4. 3. 83, nv. betr. AdV; aA FG München v. 19. 7. 68, EFG 1969 S. 19, rkr., betr. Onkel-Ehe); dem steht uE auch nicht das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen in derartigen Fällen entgegen (s. Anm. 62). S. auch § 33 c Anm. 41 betr. Dienstleistungen durch Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft.

*Der Begriff „Beschäftigung“* iSd. Abs. 3 Satz 1 ist danach weiter als der gleichlautende Begriff in § 19 Abs. 1 Satz 1 zu verstehen (s. Anm. 277).

Einstweilen frei.

272, 273

### c) Begriff der Haushaltshilfe

274

Haushaltshilfe ist eine Person, die, ohne Hausgehilfin zu sein, stundenweise oder von Fall zu Fall hauswirtschaftliche Arbeiten verrichtet. Zur Rechtsentwicklung s. Anm. 251.

Abs. 3 umfaßt nicht die umgangssprachlich gebräuchliche instrumentale Bedeutung des Begriffs Haushaltshilfe. Anschaffungskosten für Haushaltsgeräte sind daher weder unmittelbar nach Abs. 3 noch analog dieser Vorschrift begünstigt (FG Ba.-Württ. v. 16. 2. 68, EFG S. 258, rkr.; glA *Offerhaus*, DStR 1979 S. 476). Für eine entsprechende gesetzl. Regelung *Nissen*, DStZ 1978 S. 399, betr. Anmerkung zu BFH VI R 145/75 v. 28. 4. 78, BStBl. S. 456; aA StRefKomm. II, 524). Derartige Aufwendungen sind daher nur nach § 33 zu berücksichtigen (s. § 33 Anm. 74 bis 78). Haushaltshilfe kann auch eine männliche Person sein (s. Anm. 271 betr. Hausgehilfen).

**Arbeitsverhältnis nicht erforderlich:** Nach hM erfordert der Begriff der Haushaltshilfe kein Dienstverhältnis zwischen Stpfl. und Hilfsperson, so daß auch der Arbeitnehmer eines Dritten oder ein selbständiger Dritter Haushaltshilfe iSd. Abs. 3 sein können, wenn sie im Haushalt des Stpfl. tätig werden (s. Anm. 277). BFH VI R 28/77 v. 19. 1. 79, BStBl. S. 326, und FG Berlin v. 16. 12. 76, EFG 1977 S. 118, best. (EFG 1978 S. 54 nv.), jeweils betr. selbständige Fensterputzer; glA FinVerw. Abschn. 192/69 Abs. 1 Satz 3 u. 4 EStR/LStR 1984; OFD München v. 25. 11. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 16; glA *v. Bornhaupt*, BB 1979 S. 408; s. auch das ein Arbeitsverhältnis ablehnende Schrifttum zu Anm. 271; aA *Oepen*, FR 1979 S. 118; ablehnend auch FG Düss. v. 14. 11. 79, EFG 1980 S. 240 (aufgehoben BFH VI R 40/80 v. 30. 3. 82, BStBl. S. 399), jedoch nicht entscheidungserheblich, da keine Beschäftigung im Haushalt (s. dazu Anm. 277). Zu den Nachweisanforderungen in derartigen Fällen s. Anm. 267.

Der den hauswirtschaftl. Arbeiten zugrunde liegende Vertrag (s. Anm. 271) muß jedoch vom Stpfl. geschlossen sein, so daß zB Umlagen des Vermieters für die Treppenhausreinigung durch eine Putzfrau keine „Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Haushaltshilfe“ sind (FG Düss. v. 5. 2. 76, EFG S. 340, rkr.; wohl aA OFD München v. 25. 11. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 16 betr.

Treppenhausreinigung); soweit ein Gewerbetreibender mit der Verrichtung hauswirtschaftl. Arbeiten betraut wird, kann die StErmäßigung nicht auf die Beschäftigung von „Kleinunternehmern“ beschränkt werden (glA *Söffing*, FR 1982 S. 391; aA BFH VI R 28/77 aaO; BFH VI R 40/80 v. 30. 3. 82, BStBl. S. 399, jeweils ohne Begründung).

Zum Erfordernis eines Arbeitsverhältnisses bei Beschäftigung Angehöriger s. Anm. 275 und zur Notwendigkeit einer Beschäftigung im Haushalt s. Anm. 277. Zu den estl. Pflichten des Stpfl. als Arbeitgeber s. Anm. 267.

**Typische hauswirtschaftl. Arbeiten:** Wie die Hausgehilfin (s. Anm. 271) muß auch die Haushaltshilfe typische hauswirtschaftl. Arbeiten verrichten. Wegen des weiteren Begriffs der Haushaltshilfe bedarf dies jedoch besonderer Feststellungen (s. Anm. 270). Gegen die Einschränkung durch das Merkmal „typisch“ die BundesStbKammer in DStR 1984 S. 635 betr. Stellungnahme zu den EStR 1984. Typische hauswirtschaftl. Arbeiten sind regelmäßig im Haushalt wiederkehrende Tätigkeiten, wie alle Reinigungsarbeiten (Putzen, Waschen, Fensterputzen, Teppichreinigung, Geschirrspülen), Kochen, Nähen und Bügeln, also Arbeiten, die sowohl stundenweise von Putz- und Aufwartefrauen oder Näherinnen als auch bedarfsweise, aber regelmäßig wiederkehrend, von Gewerbetreibenden im Haushalt erledigt werden. Dazu gehört auch die Betreuung der Kinder, zB Beaufsichtigung der Schularbeiten (BFH VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142) oder Nachhilfeunterricht durch Schüler und Studenten (*Offerhaus*, DStR 1979 S. 476) und die Beaufsichtigung von Kleinkindern (*Offerhaus* aaO); uE abzulehnen, da keine hauswirtschaftl. Betätigung und durch die Regelung über den Kinderlastenausgleich bereits abgegolten, s. § 33 Anm. 17, ferner § 33c Anm. 85 betr. Kinderbetreuungskosten).

Nach Auff. der FinVerw. gehören auch Gartenarbeiten zu den hauswirtschaftl. Tätigkeiten (Abschn. 192 Abs. 1 Satz 4 EStR 1981; allerdings nicht mehr in den LStR 1984 geregelt; uE auch als zu weitgehend abzulehnen). Keine Haushaltshilfen sind Musiklehrer (v. *Bornhaupt*, BB 179 S. 408, mit der abzulehnenden Unterscheidung von Musik-Unterricht und Nachhilfe für musische Fächer) und Handwerker, die Wohnräume, Mobiliar, Haushaltsgeräte oder Installationen wiederherstellen, ausbessern oder anschließen (*Offerhaus* aaO, da nicht wiederkehrend).

Zum Begriff der Beschäftigung s. Anm. 277.

## 275. d) Angehörige als Hausgehilfin oder Haushaltshilfe

**Schrifttum:** *Heuer*, Beschäftigung einer Familienangehörigen als Hausgehilfin, Inf. A 1961 S. 207; Inf. L 1961 S. 182; *Scholz*, Ermäßigung der ESt bei vermögenswirksamen Leistungen an Hausgehilfinnen, FR 1966 S. 291; o. V., Hausgehilfinnen-Freibetrag auch bei Beschäftigung einer noch nicht 18jährigen Tochter als Hausgehilfin im eigenen Haushalt?, b + p 1973 S. 66; ferner § 33c Anm. 41 betr. Betreuungsleistungen durch Angehörige.

**Verwaltungsanordnungen:** Erl. Bayern v. 11. 3. 63, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 3, betr. Ehefrau; OFD Kobl. v. 3. 6. 65 u. OFD Hannover v. 24. 10. 75, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 5 u. 6, betr. Tochter als Hausgehilfin; OFD Bremen v. 13. 9. 76, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 7, betr. Arbeitsverhältnis.

**Angehörige des Stpfl.** (§ 15 AO 1977) können auf der Grundlage eines ernsthaft gewollten und tatsächlich durchgeführten Arbeitsverhältnisses Hausgehilfin oder Haushaltshilfe iSd. Abs. 3 sein.

BFH VI 244/61 U v. 6. 10. 61, BStBl. S. 549, betr. Mutter im Haushalt der Tochter; FG München v. 15. 4. 69, EFG S. 492, best. (EFG 1973 S. 2); FG Nürnberg v. 27. 10. 76, EFG 1977 S. 68, rkr. (EFG 1977 S. 409) betr. Mutter im Haushalt der Tochter; glA FinVerw. Abschn. 192 Abs. 1 Satz 5 EStR 1984; Abschn. 69 Abs. 1 Satz 5 LStR 1984 betr. Tochter oder Mutter des Stpfl. unter Hinweis auf BFH VI 244/61 U; OFD Bremen v. 13. 9. 76, StEK EStG § 33a Abs. 3 Nr. 7; glA *Blümich/Falke* XII. § 33a Anm. VI 3a; *Lademann/Söffing/Brocke-*

*hoff*, § 33a Anm. 103; *Littmann* XIV. § 33a Anm. 80b; *Oepen*, FR 1979 S. 118; *Offerhaus*, DStR 1979 S. 478; aA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 6, betr. minderjährige Kinder im Haushalt des Stpfl. und die ältere, aber überholte Rspr.: RFH v. 21. 12. 37, RStBl. 1938 S. 84, und v. 19. 1. 39, RStBl. S. 310; s. auch *o. V.*, DStZ 1939 S. 430. Zur Ausnahme für Ehegatten s. unten.

Handelt es sich um Kinder des Stpfl. so stehen die Regelungen über den Kinderlastenausgleich der Anwendung des Abs. 3 nicht entgegen (s. Anm. 265). Erbringt der Stpfl. vermögenswirksame Leistungen für die Hausgehilfin oder Haushaltshilfe, so kann er die Steuerermäßigung nach § 14 Drittes VermBG beanspruchen (glA *Scholz*, FR 1966 S. 291; s. auch Anm. 266).

► *Ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis* ist uE deshalb zu fordern, weil Familienangehörige anders als fremde Dritte hauswirtschaftl. Arbeiten idR nicht auf Grund eines Werkvertrags leisten, andererseits aber die unentgeltliche Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage auch das Bestehen reiner Gefälligkeitsverhältnisse (wie zB beim Au-pair) und damit den Abzug von Aufwendungen auf dieser Grundlage ausschließt.

AA Nds. FG v. 5. 8. 74, EFG 1975 S. 114, rkr., betr. Mutter des Stpfl., uE abzulehnen, da die Entschdg. nur auf Billigkeitserwägungen beruht; aA ferner *Hoffmann*, FR 1978 S. 530; *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 6, fordern unter Berufung auf BFH VI R 40/80 v. 30. 3. 82, BStBl. S. 399 (Wäschereifall) ein ernstgemeintes Hausgehilfen-Verhältnis, um die Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage auszuschließen; das ist uE ein Arbeitsverhältnis.

► *Abgrenzung zur Mitarbeit auf familienrechtlicher Grundlage, zu § 12 Nr. 1 oder § 42 AO 1977*: Für ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis kann eine Reihe von Beweisanzeichen sprechen: zB, ob die Beteiligten die sozialversicherungsrechtlichen und lohnsteuerlichen Folgerungen aus dem Arbeitsverhältnis gezogen haben, ob der Angehörige eine fremde Hausgehilfin oder Haushaltshilfe ersetzt (BFH VI 244/61 U aaO), ob der Angehörige einen eigenen Haushalt führt oder zum Haushalt des Stpfl. gehört, dann uU Mitarbeit auf familienrechtl. Grundlage (BFH VI 244/61 U aaO, und BFH VI 281/60 v. 1. 9. 61 (zit. v. *Grass* in Loep., zu VI 244/61 U) betr. Schwiegermutter im Haushalt des Stpfl. zur Pflege der körperl. hilflosen Großmutter; uE abzulehnen, da die Zugehörigkeit zum Haushalt des Stpfl. gerade Merkmal des Hausgehilfen-Begriffs ist (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 103). Anders jedoch bei Wohngemeinschaft zwischen Ehepaar und Eltern eines Ehegatten (FG Kassel v. 25. 5. 51, WPg. 1952 S. 114; glA *Brockhoff*, BB 1958 Beil. zu Heft 34). Gegen ein Arbeitsverhältnis kann auch ein (im Verhältnis zur Hilfeleistung) außergewöhnlich geringes Entgelt sprechen (FG Stuttg. v. 12. 2. 63, EFG S. 359, rkr.; FG Nürnberg. v. 27. 10. 76, EFG 1977 S. 68, rkr., EFG 1977 S. 409). Bei Verrichtung hauswirtschaftl. Arbeiten durch die Kinder des Stpfl. muß die Mitarbeit über den Umfang der Dienstleistungspflicht des Kindes nach § 1619 BGB hinausgehen (FG Berlin v. 5. 8. 75, EFG 1976 S. 7, rkr.; grundsätzlich abl. *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 6). Zum Abzugsverbot für Sachzuwendungen im Rahmen von Arbeitsverhältnissen mit Kindern s. Anm. 265.

**Der Ehegatte des Stpfl.** kann niemals Hausgehilfe oder Haushaltshilfe im eigenen Haushalt sein (glA Bayern v. 11. 3. 63, StEK EStG bis 1975 § 33a Abs. 3 Nr. 3). Die Grundsätze zu Ehegatten-Arbeitsverhältnissen (s. § 26a Anm. 18) sind wegen § 1360 BGB nicht anwendbar (glA BFH VI R 166, 173, 174/76 v. 27. 10. 78, BStBl. 1979 S. 80, betr. Reinigung des Arbeitszimmers durch Ehefrau als Werbungskosten).

Entscheiden sich nämlich die Ehegatten für eine sog. Haushaltsführungsehe (Hausfrauen- oder Hausmannsehe), so ist die Verrichtung typischer Hausarbeiten stets Erfüllung der Beitragsverpflichtung aus § 1360 BGB; in der sog. Doppelverdienerehe ist die Haushaltstätigkeit gemeinsame Pflicht der Ehegatten (Arg. § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB), der sich nicht einer der Ehegatten durch Abschluß eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses entziehen kann. Anders die Rechtslage beim Partner einer Lebensgemeinschaft (s. Anm. 271).

Zum Begriff der Beschäftigung s. Anm. 277.

276 Einstweilen frei.

## 2. Erwachsenen von Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe

### 277 a) Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe

„**Beschäftigung**“: Der Begriff „Beschäftigung“ iSd. Abs. 3 Satz 1 ist weder auf eine nichtselbständige Tätigkeit noch auf eine Betätigung zur Einkunftserzielung, wie zB in § 19 Abs. 1 Nr. 1 beschränkt (glA BFH VI R 28/77 v. 19. 1. 79, BStBl. S. 326, betr. selbständigen Fensterputzer); er umfaßt vielmehr jede Tätigkeit zur Verrichtung hauswirtschaftl. Arbeiten, der außer dem Dienstvertrag auch andere Vertragsgestaltungen zugrunde liegen können, wie zB ein Werkvertrag beim selbständigen Unternehmer, ein Dienstverschaffungsvertrag beim Leiharbeitsverhältnis sowie ein Auftrag oder Gefälligkeitsverhältnis beim Au-pair und dem Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (s. dazu Anm. 271 u. 274). Der Begriff der Beschäftigung iSd. Abs. 3 Satz 1 ist insoweit auch weiter als der Begriff „Dienstleistungen“ iSd. Abs. 3 Satz 2 (s. dazu Anm. 366); er ist insoweit jedoch enger, als er ein Vertragsverhältnis zum Stpfl. voraussetzt (s. § 33 Anm. 40).

► „*Beschäftigung im Haushalt*“ des Steuerpflichtigen: Begünstigt sind nach hM nur Aufwendungen durch eine Beschäftigung im Haushalt des Stpfl., so daß die Verrichtung typisch hauswirtschaftl. Arbeiten außerhalb des Haushalts nicht von Abs. 3 Satz 1 erfaßt wird.

BFH VI R 40/80 v. 30. 3. 82, BStBl. S. 399, betr. Aufwendungen für Waschen und Bügeln durch eine Wäscherei; in Bestätigung von FG Düss. v. 14. 11. 79, EFG 1980 S. 240; FG Nürnberg v. 17. 9. 80, EFG 1981 S. 23, rkr., betr. stundenweise Beaufsichtigung der Hausaufgaben von Kindern in einem Schülerheim. Zweifelnd *Nissen*, RWP SG 1.3 S. 170.

*Stellungnahme*: Das Erfordernis der Beschäftigung im Haushalt des Stpfl. für die Hausgehilfin ergibt sich uE bereits aus dem Begriff der Hausgehilfin, die entweder im Haushalt untergebracht oder dort vollbeschäftigt sein muß (s. Anm. 271). Dies gilt aber auch für die Haushaltshilfe, die sich nur durch den geringeren zeitlichen Umfang ihrer Tätigkeit von der Hausgehilfin unterscheidet (s. Anm. 274). Der BFH (VI R 40/80 aaO) führt dazu aus, „eine Ausdehnung des Begriffs der Haushaltshilfe über den häuslichen Bereich hinaus“ sei „vom Regelungsinhalt“ der Vorschrift nicht mehr getragen. Das ist uE im Ergebnis zutreffend, weil Abs. 3, typisierend zwar, bestimmte außergewöhnliche (und zwangsläufige) Aufwendungen begünstigen soll (s. Anm. 255), die nicht durch den Grundfreibetrag oder andere Freibeträge und Vergünstigungen abgegolten sind (s. auch § 33 Anm. 7). Der Wäscherei-Fall (BFH VI R 40/80 aaO) aber betrifft Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl. iSd. § 12 Nr. 1 (glA FG Düss. v. 14. 11. 79 aaO) und die Entscheidung des FG Nürnberg v. 17. 9. 80 (aaO), Aufwendungen, die durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind (s. Anm. 265).

► „*Haushalt des Steuerpflichtigen*“. Aufwendungen durch die Beschäftigung in einem anderen Haushalt als dem des Stpfl. werden daher nicht von Abs. 3 Satz 1 erfaßt, sondern sind ggf. nach § 33 zu berücksichtigen (s. Anm. 263). Das gilt uE auch für den Fall, daß der Stpfl. zwar einem Haushalt angehört, ohne ihn jedoch selbst zu führen.

**Beispiel**: Der Stpfl., der im Haushalt seiner körperlich hilflosen oder schwer körperbehinderten Eltern lebt, beschäftigt eine Hausgehilfin. Die Aufwendungen können uE nicht nach Abs. 3 Satz 1, sondern nur als agB nach § 33 abgezogen werden. Zur Aufteilung des Freibetrags auf mehrere einen gemeinsamen Haushalt führende Stpfl. s. Anm. 286.

Ebenso konnten die Bewohner eines Altersheims bis zum VZ 1975 (s. Anm. 251) Aufwendungen für die Verrichtung hauswirtschaftl. Arbeiten deshalb nicht abziehen, weil sie keinen eigenen Haushalt hatten (im Ergebnis glA BFH VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159, jedoch mangels Beschäftigungsverhältnisses).

Zum Begriff der Haushaltszugehörigkeit s. Anm. 354; zum Haushalt des Stpfl. im Ausland s. Anm. 261.

**Beschäftigung „einer“ Hausgehilfin oder Haushaltshilfe:** Nachdem der Sondertatbestand der Berücksichtigung von Aufwendungen für mehr als eine Hilfskraft ab VZ 1980 entfallen ist (s. Anm. 251 „StÄndG 1979“), zwingt die Formulierung „Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe“ nicht mehr den Begriff „eine“ (betont) als Kardinalzeichen aufzufassen; versteht man ihn (unbetont) als unbestimmten Artikel, so entspricht diese Auslegung eher der Bedeutung des Abs. 3 (s. Anm. 255). Daher sind in den Grenzen des Höchstbetrages auch die Kosten mehrerer Hausgehilfinen oder Haushaltshilfen abziehbar (s. Anm. 286).

### b) Erwachsen von Aufwendungen durch die Beschäftigung

278

**„Aufwendungen“** sind alle Geld- und Sachzuwendungen, die durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe erwachsen. Grundsätzlich wird es sich um regelmäßig wiederkehrende Ausgaben handeln; abziehbar sind jedoch auch einmalige oder außergewöhnliche Aufwendungen.

Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 33; zu Art und Umfang der abziehbaren Aufwendungen und zur Anrechnung von Erstattungen und Ersatzleistungen s. unten „Durch“. Zur Aufteilung gemischter Aufwendungen s. Anm. 262 betr. Abgrenzung zu betrieblich/beruflich veranlaßten Aufwendungen und Anm. 263 betr. Abgrenzung zu Aufwendungen, die nach § 33 abziehbar sind.

**„Erwachsen“** müssen die Aufwendungen, dh. zwangsläufig entstehen (vgl. zur ähnlichen Rechtslage bei § 33 c Abs. 1; s. § 33 c Anm. 54, 55). Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1 und 2 (früher Nrn. 1–4) enthalten gesetzliche Typisierungen der Zwangsläufigkeit (s. Anm. 255). Eine weitere Prüfung der Zwangsläufigkeit entfällt daher, eine Ausnahme besteht nur für die krankheitsbedingte Beschäftigung (Nr. 2 zweite Alternative, s. Anm. 358); über das Erfordernis der Zwangsläufigkeitsprüfung in weiteren Fällen nach früherem Recht (s. Anm. 301).

**„Durch“ . . .:** Die abziehbaren Aufwendungen müssen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe im Abzugsjahr „erwachsen“ (s.o.). Pensionen und Ruhegelder fallen daher ebensowenig unter Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 262) wie etwa Abfindungsleistungen (s. § 33 Anm. 300 „Abfindung“).

Durch die Beschäftigung erwachsene Aufwendungen sind im einzelnen:

- ▷ **Geldleistungen**, also insbesondere Löhne einschließlich vermögenswirksamer Leistungen (s. Anm. 266) und (ggf. pauschalierter) Lohnsteuer (s. Anm. 267) sowie die Beiträge zur Sozialversicherung (BFH VI 137/61 U v. 20. 10. 61, BStBl. S. 567; s. Anm. 262 aE) oder zu anderen Versicherungen, die durch ein Arbeitsverhältnis veranlaßt sind (zB Direktversicherungen), nicht jedoch Krankheitskosten für eine Hausgehilfin (zum Verhältnis des Abs. 3 zu § 33 s. im übrigen Anm. 263). Abziehbar sind ferner andere Vergütungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen (s. Anm. 274) bzw. Taschengeld bei Gefälligkeitsverhältnissen oder ähnlichen Beziehungen (zB Au-pair); schließlich auch der Aufwendungsersatz, wie zB die der Haushaltshilfe erstatteten Fahrtkosten oder die für ein Au-pair übernommenen Reisekosten. Durch die Beschäftigung veranlaßt sind uE auch die Kosten für Inserate (aA Hess. FG v. 16. 8. 66, EFG 1967 S. 235, rkr.).

- ▷ *Sachzuwendungen* sind Unterkunft und Verpflegung des Hauspersonals, für die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als Einnahmen die in § 8 Abs. 2 Satz 2 genannten und jährlich neu festzusetzenden Sachbezugswerte maßgebend sind (s. Sachbezugs-Verordnung 1985 v. 18. 12. 84, BGBl. I S. 1642; BStBl. I S. 656; für 1986 ÄndVO v. 20. 12. 85, BGBl. I S. 2556; BStBl. I S. 733). Aus Vereinfachungsgründen können diese Werte uE auch für die Bemessung der Aufwendungen des Stpfl. (Ausgabenseite) maßgebend sein; der Stpfl. kann uE jedoch auch die (höheren) tatsächlichen Werte ansetzen. Anders als zB § 33 Abs. 2 Satz 1 oder § 33 c Abs. 1 Satz 4 sieht Abs. 3 keine Angemessenheitsprüfung vor, die angesichts des geringen Höchstbetrages (1200 DM) auch entbehrlich ist. Zum Abzugsverbot für Sachzuwendungen im Rahmen von Arbeitsverhältnissen mit Kindern s. Anm. 265.
- ▷ *Erstattungen und Ersatzleistungen*: Nicht durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe erwachsen sind Aufwendungen, soweit ihnen Erstattungen und Ersatzleistungen durch Dritte gegenüberstehen. Solche Leistungen (zB vom Sozialversicherungsträger oder aus unerlaubter Handlung Schadensersatzpflichtiger) sind nach den allgemeinen Grundsätzen zur Vorteilsausgleichung abzuziehen (s. § 33 Anm. 36–39). Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 32.

279 Einstweilen frei.

## II. Allgemeines zu den persönlichen Voraussetzungen des Hausgehilfinnen-Freibetrags (Aufzählung in Abs. 3 Satz 1 Nrn. 1–2; früher Nrn. 1–4)

### 280 1. Überblick zu der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1

Abs. 3 Satz 1 in der jeweils geltenden Fassung (s. unten) zählt Fallgruppen auf, in denen die Zwangsläufigkeit der Beschäftigung einer Hausgehilfin gesetzlich typisiert wird (s. Anm. 255). Seit Inkrafttreten des § 33a mit StNG 1954 bis zum StÄndG 1979 waren es drei Fallgruppen (in drei Nrn., seit dem StÄndG v. 5. 10. 56 in vier Nrn., Wortlaut s. Anm. 281):

- der *kinderbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag* (ursprünglich Nr. 1 u. 2; *weggefallen*),
- der *altersbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag* (ursprünglich Nr. 3, heute Nr. 1) und
- der *krankheitsbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag* (ursprünglich Nr. 4, heute Nr. 2).

Davon ist die erste Fallgruppe (kinderbez. Hausgehilfinnen-Freibetrag und der zwischenzeitlich eingeführte Kinderbetreuungsbeitrag) weggefallen (*Rechtslage bis VZ 1982*), verblieben sind die beiden Fallgruppen altersbez. und krankheitsbez. Hausgehilfinnen-Freibetrag (Nr. 1 und 2 nach geltendem Recht). Die weitere Darstellung folgt dieser Zweiteilung.

**Rechtslage bis VZ 1982** (s.u. Anm. 281 u. 290 ff): An die Stelle des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags nach Satz 1 Nr. 2 idF bis zum EStÄndG 1979 (s. Anm. 295f) trat nach Feststellung der Verfassungswidrigkeit durch das BVerfG auf Grund des EStÄndG 1979

- ▷ für die Vergangenheit (bis VZ 1979) eine *Neuregelung des Hausgehilfinnen-Freibetrags* in § 53a EStG 1979 (Wortlaut s. Anm. 300) und
- ▷ für die Zukunft ein Abzugsbetrag für *Kinderbetreuungskosten* (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des EStG 1979, Wortlaut s. Anm. 325), der für die VZ 1980 bis 1982 galt und durch HBegleitG 1983

- für die Vergangenheit in § 53a EStG 1983 (Wortlaut s. Anm. 340) neuregelt und
- für die Zukunft (ab VZ 1983) aufgehoben wurde (s. Anm. 311).

**Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 nach geltendem Recht:** Seit dem HBegleitG 1983 enthält Abs. 3 Satz 1 nurmehr zwei Fallgruppen:

- ▷ den altersbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag (Nr. 1, s. Anm. 350 u. 351) und
- ▷ den krankheitsbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag (Nr. 2, s. Anm. 353 bis 358),

aber keinen kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag und keine Kinderbetreuungskosten für Ehegatten mehr; für Alleinstehende sind dagegen Kinderbetreuungskosten seit dem StBereinigungsG 1985 im Rahmen des § 33c abziehbar (s. Erl. dort). Eingeführt wurde ein neuer Kinderfreibetrag von 432 DM (§ 32 Abs. 8, s. dazu Erl. auf grünen Blättern).

## 2. Rechtsentwicklung der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1

281

**Durch StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) wurde § 33 a und damit auch der Hausgehilfinnen-Freibetrag eingeführt (s. Anm. 251). Danach wurde die Steuerermäßigung auf Stpfl. mit nur zwei Kindern (Nr. 2) erstreckt (StÄndG v. 5. 10. 56), der abziehbare Betrag von ursprünglich 720 DM auf 900 DM (StÄndG v. 18. 7. 58) und dann auf 1 200 DM (StÄndG 1961) erhöht, ferner der Abzug vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ (früher Einkommen) angeordnet (EStRG v. 5. 8. 74).

**Seit dem EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) lautete Abs. 3 Satz 1 bis zur Änderung durch das StÄndG 1979 unverändert wie folgt:

(3) *1Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, wenn*

1. *zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens drei Kinder gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, oder*
2. *zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens zwei Kinder gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, und*
  - a) *der Steuerpflichtige verheiratet ist, von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und beide Ehegatten erwerbstätig sind, oder*
  - b) *der Steuerpflichtige unverheiratet und erwerbstätig ist, oder*
3. *der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat oder*
4. *der Steuerpflichtige oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte oder ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind oder eine andere zu seinem Haushalt gehörige unterhaltene Person, für die eine Ermäßigung nach Absatz 1 gewährt wird, nicht nur vorübergehend körperlich hilflos oder schwer körperbeschädigt ist oder die Beschäftigung einer Hausgehilfin wegen Krankheit einer der genannten Personen erforderlich ist.*

**Nach BVerfG 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 v. 11. 10. 77** (BVerfGE 47 S. 1; BStBl. 1978 S. 174) verstieß es gegen den Gleichheitssatz, daß die berufsfördernde Beschäftigung einer Hausgehilfin gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 a erst bei zwei zum Haushalt des Stpfl. gehörigen Kindern zu einer Steuerermäßigung führte, obwohl die Leistungsfähigkeit bereits bei einem Kind ebenso gemindert ist (ua. gegen BFH IV R 181/70 v. 10. 5. 73, BStBl. S. 631 und FG Berlin v. 16. 1. 73, EFG S. 492, best., EFG 1978 S. 54).

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479) wurde daraufhin an Stelle des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags nach dem bisherigen § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2

- rückwirkend eine *Neuregelung* des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags in § 53a in Geltung gesetzt (s. Anm. 300 ff) und
- für die Zukunft ein *Abzugsbetrag für Kinderbetreuungskosten* eingeführt (§ 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1; s. Anm. 325 ff).

**Nach BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82** (BVerfGE 61 S. 319; BStBl. S. 717) widersprach die auf den Beschluß des BVerfG v. 11. 10. 77 (aaO) ergangene Neufassung des Abs. 3 Nr. 1 ebenfalls dem Gleichheitssatz, aber auch Art. 6 Abs. 1 GG, da sie Alleinerziehende mit Kindern gegenüber Ehepaaren mit Kindern „ohne jeden sachlichen Grund“ benachteiligte. Der ab 1980 geltende Kinderbetreuungsbetrag (s. Anm. 325 ff.) betrug nämlich 600 DM und wurde nur bei Zusammenveranlagung verdoppelt.

**Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 972) wurde

- rückwirkend die verfassungswidrige Differenzierung durch eine Neuregelung des Kinderbetreuungsbetrags in § 53a EStG 1983 beseitigt (s. Anm. 340 ff) und
- ab VZ 1983 der Kinderbetreuungsbetrag wieder abgeschafft und statt dessen ein Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 8) eingeführt.

**Durch StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84** (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde mit § 33c eine Neuregelung der „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ eingefügt (s. § 33c Anm. 7).

### 282 3. Bedeutung der Aufzählung in Abs. 3 Satz 1

Die in Abs. 3 Satz 1 enthaltenen persönl. Voraussetzungen stellen Typisierungen der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen iSd. § 33 Abs. 2 dar (s. § 33 Anm. 189). Eine Prüfung der Zwangsläufigkeit entfällt daher mit Ausnahme der krankheitsbedingten Beschäftigung einer Hilfskraft, die nach dem Gesetzeswortlaut „erforderlich“ sein muß (s. Anm. 358). Eine (inzidente) Prüfung der Zwangsläufigkeit erfolgt aber auch in dem Fall des Satz 1 Nr. 2, wonach die StErmäßigung wegen eines anderen Unterhaltsberechtigten begehrt wird (s. Anm. 353).

Die Anerkennung zwangsläufiger Aufwendungen beruht seit VZ 1980 (s. Anm. 251) nur noch auf alters- oder krankheitsbedingten Gründen.

Bis zum VZ 1979 gab es zur weiteren Berücksichtigung zwangsläufiger Aufwendungen noch kinderbezogene Hausgehilfinnen-Freibeträge nach Abs. 3 idF bis StÄndG 1979, wobei das Vorhandensein von drei Kindern, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, genügte (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1). Bei Haushaltszugehörigkeit von mehr als fünf Kindern unter 18 Jahren konnten Freibeträge für mehrere Hilfskräfte abgezogen werden (Abs. 3 Satz 4); s. Anm. 251. Hatte der Stpfl. weniger als drei Kinder, so forderte das Gesetz zusätzlich die Erwerbstätigkeit des Stpfl. und später die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2). In den VZ 1980–1982 galt vorübergehend ein Kinderbetreuungsbetrag (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des StÄndG 1979).

283, 284 Einstweilen frei.



### III. Rechtsfolge: Abzug der Aufwendungen bis 1 200 DM

#### 1. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

285

Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe beschränkt auf einen Höchstbetrag (s. Anm. 286) ohne Abzug einer zumutbaren Belastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte (dazu Anm. 2 „EStRG v. 5. 8. 74“ und § 33 Anm. 55). Zu Art und Umfang der abziehbaren Aufwendungen s. Anm. 278.

#### 2. Höchstbetrag

286

Der Abzug war stets auf einen Höchstbetrag begrenzt:

Seit StNG v. 26. 12. 54:	720 DM;
seit StÄndG v. 18. 7. 58:	900 DM;
seit StÄndG v. 13. 7. 61:	1 200 DM.

Dabei galt bis StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 für eine Haushaltshilfe der halbe Höchstbetrag (zuletzt also 600 DM). Die Höchstbeträge sind auch bei Auslandsaufwendungen nicht zu kürzen; eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 und der dazu ergangenen Ländergruppeneinteilung ist unzulässig (s. Anm. 261).

**Beschäftigung mehrerer Hausgehilfinnen:** Grundsätzlich ist der Höchstbetrag nur einmal abziehbar. Dies gilt insbesondere für Ehegatten (s. Anm. 370), aber auch für den Fall, daß der Stpfl. mehrere Haushalte führt, wie etwa bei beruflich veranlaßter doppelter Haushaltsführung. Eine Vervielfachung des Höchstbetrages ist auch für den Fall ausgeschlossen, daß der Stpfl. und seine haushaltszugehörigen Unterhaltsberechtigten jeder für sich einen Tatbestand des Abs. 3 Satz 1 erfüllen.

Zur Aufteilung des Höchstbetrages bei gemeinsamer Haushaltsführung s. unten und zum Verhältnis des Höchstbetrags nach Abs. 3 Satz 1 zum Pauschbetrag nach Satz 2 s. Anm. 369; zum Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen, wenn die Hilfskraft zugleich im Betrieb des Stpfl. beschäftigt ist, s. Anm. 262.

Beschäftigt der Stpfl. mehr als eine Haushaltshilfe gleichzeitig und erreichen die Aufwendungen für jede von ihnen im Ausnahmefall nicht den Höchstbetrag von 100 DM monatlich (zB Putzfrau und Fensterputzer), so kann er die Aufwendungen auch für mehrere Hilfskräfte bis zum einmaligen Höchstbetrag von 1 200 DM absetzen (im Ergebnis glA *Horlemann*, StWa. 1979 S. 133; zur Rechtslage vor 1980 mit unterschiedlichem Höchstbetrag für Haushaltshilfen und Hausgehilfinnen s. Anm. 270). Dem steht der Wortlaut des Abs. 3 nach Abschaffung der Regelung für mehr als eine Hausgehilfin bei Haushaltszugehörigkeit von mehr als fünf Kindern (zum 1. 1. 80; s. Anm. 251 und 282) uE nicht mehr entgegen (s. Anm. 277).

**Aufteilung des Freibetrags bei gemeinsamem Haushalt:** Der Abzug von Aufwendungen ist auch dann auf einen Höchstbetrag begrenzt, wenn mehrere Stpfl. eine Hausgehilfin in ihrem gemeinsamen Haushalt beschäftigen. Erfüllen diese Stpfl. auch die persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 350–358), so ist nur eine Aufteilung des Freibetrags möglich (glA FG Münster v. 25. 1. 62, EFG S. 260, rkr.). Tatsächlich wird jedoch in derartigen Fällen immer nur ein Stpfl. Vertragspartner der Hilfskraft sein, dem Haushalt allein vorstehen und allein die Aufwendungen erbringen (vgl. RFH v. 5. 6. 35, RStBl. S. 1046, der auf den Beitragsschuldner der Krankenkasse abgestellt hat. S. auch Anm. 277 aE

zum Fall des Stpfl., der Aufwendungen für eine Hilfskraft in einem Haushalt übernimmt, dem er zwar angehört, ohne ihn jedoch zu führen.

287–289 Einstweilen frei.

**C. Rechtslage bis VZ 1982: Persönliche Voraussetzungen  
des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags  
(bis VZ 1979: Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)  
und des Kinderbetreuungsbetrags  
(VZ 1980–1982: Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)**

**I. Überblick**

**290 Zeitlicher Überblick:**

- ▶ *Bis zum VZ 1979* galt ein kinderbezogener Hausgehilfinnen-Freibetrag, und zwar
  - seit StNG 1954 aufgrund des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 (s. Anm. 251 u. Wortlaut s. Anm. 281) und
  - seit StÄndG 1979 aufgrund einer rückwirkenden Neuregelung in § 53a (s. Anm. 300).
- ▶ *Während der VZ 1980–1982* galt an Stelle des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags ein Kinderbetreuungsbetrag, und zwar
  - seit StÄndG 1979 aufgrund des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 310–335) und
  - seit HBegleitG 1983 aufgrund einer Neuregelung in § 53a zur Beseitigung verfassungsrechtlicher Bedenken (s. Anm. 340–343).
- ▶ *Seit dem VZ 1983* gibt es für Ehegatten mit Kindern weder einen kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag noch einen Kinderbetreuungsbetrag (s. Anm. 311).

**Überblick nach der Paragraphengliederung:**

- ▶ *Satz 1 Nr. 1*
  - ▷ regelte in früheren Fassungen
    - *bis VZ 1979*: den kinderbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag bei Haushaltszugehörigkeit von mindestens drei Kindern,
    - *von VZ 1980 bis 1982*: den Kinderbetreuungsbetrag,
  - ▷ regelt in der geltenden Fassung
    - *ab VZ 1983*: den altersbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag.
- ▶ *Satz 1 Nr. 2*
  - ▷ regelte in früheren Fassungen
    - *bis VZ 1979*: den kinderbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag bei Haushaltszugehörigkeit von mindestens zwei Kindern,
    - *von VZ 1980 bis 1982*: den altersbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag (Nr. 1 Buchst. a) und den krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag (Nr. 1 Buchst. b, früher Nr. 4),
  - ▷ regelt in der geltenden Fassung
    - *ab VZ 1983*: den krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag.

291–294 Einstweilen frei.

## II. Persönliche Voraussetzungen des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrages (bis VZ 1979: Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)

### 1. Hausgehilfinnen-Freibetrag bei mindestens zwei bzw. drei Kindern aufgrund des Satz 1 Nr. 1 und 2 in der vor 1980 geltenden Fassung

#### a) Allgemeines

295

Seit dem EStRG v. 5. 8. 74 bis zum StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (s. Anm. 251) galt als Rechtsgrundlage des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrages § 33a Abs. 3 in folgender Fassung:

(3) *1Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, wenn*

1. *zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens drei Kinder gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, oder*
2. *zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens zwei Kinder gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, und*
  - a) *der Steuerpflichtige verheiratet ist, von seinem Ehegatten nicht dauernd getrennt lebt und beide Ehegatten erwerbstätig sind, oder*
  - b) *der Steuerpflichtige unverheiratet und erwerbstätig ist, oder*
3. *... (altersbezogener Hausgehilfinnen-Freibetrag)*
4. *... (krankheitsbezogener Hausgehilfinnen-Freibetrag)*

*2Wird statt einer Hausgehilfin stundenweise eine Haushaltshilfe beschäftigt, so tritt an die Stelle des Betrags von 1 200 Deutsche Mark ein Betrag von 600 Deutsche Mark. 3. . . (Heimfreibetrag) 4Eine Steuerermäßigung für mehr als eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe oder für eine Hausgehilfin und eine Haushaltshilfe steht dem Steuerpflichtigen nur zu, wenn zu einem Haushalt mindestens fünf Kinder gehören, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. 5Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können für die Zeit des Vorliegens dieser Voraussetzungen die nach den Sätzen 1 bis 3 in Betracht kommenden Beträge insgesamt nur einmal abziehen.*

#### Zeitlicher Geltungsbereich des Abs. 3 (in der vor 1980 geltenden Fassung):

Die vorstehende Fassung war bis einschließlich VZ 1979 anzuwenden.

► *Anwendung im VZ 1979:* An der Auffassung, Abs. 3 könne im VZ 1979 nicht mehr angewendet werden (so hier bis Lfg. 138 auf grünen Blättern), weil durch das am 3. 12. 78 in Kraft getretene StÄndG 1979 § 33a Abs. 3 neu gefaßt worden sei, die Neufassung aber gem. § 52 Abs. 25 EStG 1979 erstmals für den VZ 1980 anzuwenden sei, wird nicht mehr festgehalten. UE folgt aus § 53a EStG 1979 (s. Anm. 300), daß Abs. 3 trotz Inkrafttreten des StÄndG 1979 für Kj. vor 1980 weiter anzuwenden war, soweit § 53a EStG 1979 keine abweichende Regelung enthielt.

► *Rückwirkende Nichtanwendung des Abs. 3 Nr. 2:* Gem. § 53a EStG 1979 (Wortlaut s. Anm. 300) war an Stelle des § 33a Abs. 3 Nr. 2 in der vor 1980 geltenden Fassung (Wortlaut s.o.), § 53a Abs. 1 anzuwenden. Die rückwirkende Neuregelung in § 53a Abs. 1 bezog sich auf Bescheide, die am 11. 10. 77 (Entscheidung des BVerfG, BStBl. 1978 S. 174) noch nicht bestandskräftig waren (s. im einzelnen § 53a Abs. 2 EStG 1979, Anm. 302).

296 **b) Regelungsinhalt des Abs. 3 (id vor 1980 geltenden Fassung)**

Freibetrag für eine Hausgehilfin von 1 200 DM (Satz 1) bzw. eine Haushaltshilfe von 600 DM (Satz 2) und für mehrere Hilfen bei Haushaltszugehörigkeit von mindestens fünf unter 18jähr. Kindern (Satz 4), und zwar jeweils für Ehegatten nur einmal (Satz 5) in folgenden Fällen:

- Haushaltszugehörigkeit von mindestens drei unter 18jähr. Kindern (Satz 1 Nr. 1) oder
- Haushaltszugehörigkeit von mindestens zwei unter 18jähr. Kindern (Satz 1 Nr. 2), wenn beide Eltern erwerbstätig (Buchst. a) sind oder der Stpfl. unverheiratet und erwerbstätig ist (Buchst. b).

**Haushaltszugehörigkeit von mindestens drei unter 18jähr. Kindern (Satz 1 Nr. 1):** Anwendbar bis einschließlich VZ 1979 ohne Beeinträchtigung durch § 53a EStG 1979:

- ▶ *Kinder unter 18 Jahren:* Kinder iSd. Vorschrift waren die dem Stpfl. nach § 32 Abs. 4–7 estl. zuzuordnenden Kinder, also
  - leibliche Kinder
  - Adoptivkinder
  - Pflegekinder
  - Stiefkinder, solange die Ehe besteht, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet worden ist (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nrn. 1–4)

Die in Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 enthaltene Verweisung auf § 32 Abs. 6 und 7 ist uE gegenstandslos; dort wird die Berücksichtigung von Kindern geregelt, die das 18. und das 27. Lebensjahr vollendet haben, während Abs. 3 als Sonderregelung nur auf Kinder anzuwenden ist, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Genauer daher die Verweisung in Abs. 3 Satz Nr. 1 EStG 1979 und § 53a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983, die nur auf § 32 Abs. 4 beschränkt ist (s. Anm. 328).

Vollendet ein Kind das 18. Lebensjahr am letzten Tag eines Kalendermonats, so ist es für diesen Monat zu berücksichtigen, da die Voraussetzungen des § 33a nur während eines Teils des Kalendermonats vorzuliegen brauchen (§ 33a Abs. 4; s. auch Anm. 375–394).

- ▶ *Haushaltszugehörigkeit:* Die Kinder gehören zum Haushalt des Stpfl., wenn sie bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilen oder sich mit seiner Einwilligung außerhalb seiner Wohnung zu anderen als Erwerbszwecken, besonders zur Erziehung, Ausbildung oder Erholung im Inland oder Ausland aufhalten (Abschn. 192 EStR 1955 ff.). Danach gehören also auch diejenigen Kinder zum Haushalt des Stpfl., die zur Berufsausbildung auswärts untergebracht sind.

Zum Begriff der Haushaltszugehörigkeit s. auch Anm. 354 und § 33c Anm. 49–52.

**Haushaltszugehörigkeit von mindestens zwei unter 18jähr. Kindern (Satz 1 Nr. 2):** Anwendbar, soweit nicht § 53a EStG 1979 eingreift (s. Anm. 300–302).

- ▶ Zu den Begriffen „*Kinder unter 18 Jahren*“ und „*Haushaltszugehörigkeit*“ s.o.
- ▶ *Erwerbstätigkeit:* Soweit nicht § 53a EStG 1979 eingriff (s. Anm. 301), war Voraussetzung für den kinderbezogenen Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe, daß der Stpfl. mit zwei Kindern erwerbstätig war (Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b); bei verheirateten nicht dauernd getrennt lebenden Stpfl. mußten beide Elternteile erwerbstätig sein (Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a). Aus Billigkeitsgründen war der getrennt lebende Ehegatte wie ein unverheirateter Stpfl. zu behandeln (Abschn. 192 Abs. 3 Satz 2 EStR 1975).

Als Erwerbstätigkeit war jede auf Einkunftserzielung gerichtete Betätigung (zB auch Ehegatten-Arbeitsverhältnisse) anzusehen (FG Düss. v. 19. 6. 78, EFG 1979 S. 27, rkr., EFG 1979 S. 157); bejahend auch BFH VI R 229/70 v. 8. 2. 74, BStBl.

S. 299, betr. Heimarbeiter; dagegen kein Freibetrag, wenn einer der Ehegatten in Berufsausbildung steht: BFH VI R 143/73 v. 16. 5. 75, BStBl. S. 537; aA FG München v. 19. 12. 58, EFG 1959 S. 324, rkr.). Zur Gleichstellung von Erwerbstätigkeit und Berufsausbildung andeutungsweise auch BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174, 182, zu VI 2b, und zur Gleichbehandlung bei Prüfung der Zwangsläufigkeit s. Anm. 301.

Die (verfassungswidrige) Vorschrift (s. Anm. 258) wurde durch § 53a EStG idF des StÄndG 1979 rückwirkend geändert (s. Anm. 251): Das die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen typisierende Merkmal der „Erwerbstätigkeit“ wurde aufgegeben und statt dessen für den kinderbezogenen Freibetrag die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ausdrücklich gefordert.

Einstweilen frei.

297–299

## 2. Haushaltsgehilfinnen-Freibetrag ab einem Kind auf Grund rückwirkender Anwendung des § 53a EStG 1979

### a) Allgemeines zu § 53a EStG 1979

300

§ 53 a EStG 1979 hatte folgenden Wortlaut:

#### *Schlussvorschriften*

*(Sondervorschriften für die Berücksichtigung von zwangsläufig entstandenen Kosten für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe)*

*An Stelle des § 33 a Abs. 3 Nr. 2 in den vor 1980 geltenden Fassungen sind bei Steuerfestsetzungen für Kalenderjahre vor 1980 folgende Vorschriften anzuwenden:*

*(1) <sup>1</sup>Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, wenn zum Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens ein Kind gehört, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. <sup>2</sup>Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 vorliegen, erhalten den Betrag von 1 200 Deutsche Mark nur einmal. <sup>3</sup>Wird statt einer Hausgehilfin stundenweise eine Haushaltshilfe beschäftigt, so tritt an die Stelle des Betrags von 1 200 Deutsche Mark ein Betrag von 600 Deutsche Mark.*

*(2) <sup>1</sup>Voraussetzung ist, daß die Steuerfestsetzungen am 3. Dezember 1978 noch nicht bestandskräftig sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. <sup>2</sup>Nach dem 11. Oktober 1977 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide sind entsprechend den vorstehenden Vorschriften zu ändern, wenn der Steuerpflichtige innerhalb einer Frist von sechs Monaten nach Verkündung des Steueränderungsgesetzes 1979 vom 30. November 1978 (BGBl. I S. 1849) beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift die Anwendung der in Absatz 1 bezeichneten Vorschriften beantragt.*

**Bedeutung des § 53a EStG 1979:** § 53a EStG 1979 ersetzt für den VZ 1979 und unter den Anwendungsvoraussetzungen seines Abs. 2 (s. Anm. 302) auch für frühere VZ den § 33a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1975/1977.

Nach früherer Regelung mußten mindestens zwei Kinder unter 18 Jahren zum Haushalt des Stpfl. gehören, damit Ehegatten, die beide erwerbstätig waren, oder ein unverheirateter erwerbstätiger Stpfl. für die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe den Freibetrag beanspruchen konnten. Mit Beschl. 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77 (BStBl. 1978 S. 174) hatte das BVerfG diese Regelung für nicht verfassungsgemäß erklärt, da der Betreuungsaufwand erwerbstätiger Stpfl. für ihre Kinder durch Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe auch anfällt, wenn zum Haushalt des Stpfl. nur ein Kind unter 18 Jahren gehört, und

sich durch das Vorhandensein von mehr als einem Kind idR nur unwesentlich erhöht. Die Neufassung (Gesetzestext s. o.) beseitigte deshalb die Abhängigkeit der Freibeträge für eine Hausgehilfin von 1 200 DM oder eine Haushaltshilfe von 600 DM von mehr als einem Kind unter 18 Jahren und ließ es genügen, wenn zum Haushalt des Stpfl. nur ein Kind gehörte, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte.

### 301 b) Persönliche Voraussetzungen für den Hausgehilfinnen-Freibetrag nach § 53a Abs. 1 EStG 1979

Dem Stpfl. müssen „zwangsläufig Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin“ erwachsen; den Abzug dieser Kosten muß er beantragen (§ 53a Abs. 1 Satz 1 EStG 1979).

Zur Bedeutung der Unterscheidung Hausgehilfin oder Haushaltshilfe s. Anm. 270; zum Begriff der Hausgehilfin und der Haushaltshilfe s. Anm. 271 und 274; s. auch Anm. 275 betr. Angehörige als Hausgehilfin/Haushaltshilfe und Anm. 261 betr. Beschäftigung einer Hausgehilfin im Ausland.

**Zwangsläufigkeit der Aufwendungen:** Zwangsläufigkeit wird von FinVerw. anerkannt, wenn die Hausgehilfin oder Haushaltshilfe beschäftigt wird wegen Erwerbstätigkeit eines alleinstehenden Elternteils oder beider Ehegatten oder weil sich der alleinstehende Elternteil oder beide Ehegatten in der Berufsausbildung befinden oder weil ein Ehegatte erwerbstätig und der andere in Berufsausbildung ist (BdF v. 7. 12. 78, BStBl. I S. 539; BdF v. 7. 2. 79, BStBl. I S. 118). Gehören zum Haushalt drei oder mehr Kinder unter 18 Jahren, brauchen diese Voraussetzungen nicht erfüllt zu sein, weil es auf Zwangsläufigkeit nicht ankommt; vielmehr wird der Freibetrag jedenfalls bis zum VZ 1978 ohne Prüfung der Zwangsläufigkeit über § 33a Abs. 3 Nr. 1 EStG 1975/1977 gewährt, der so lange fortgilt (s. auch Anm. 300).

**Haushaltszugehörigkeit mindestens eines unter 18jähr. Kindes:** Es gilt der Kind-Begriff gem. § 32 Abs. 4 (s. Erl. dazu auf grünen Blättern). Zur Altersberechnung s. Erl. § 32 Abs. 5 auf grünen Blättern. Über Haushaltszugehörigkeit s. Anm. 296, 354 und § 33c Anm. 49–52.

**Höhe des Freibetrags von 600 DM oder 1 200 DM:** Bei Beschäftigung einer Hausgehilfin beträgt der Freibetrag 1 200 DM, bei stundenweiser Beschäftigung einer Haushaltshilfe 600 DM (§ 53a Abs. 1 Satz 3 EStG 1979); ab VZ 1980 ist diese Differenzierung fortgefallen (s. Anm. 251 und 270).

### 302 c) Formelle Anwendungsvoraussetzungen nach § 53a Abs. 2 EStG 1979

Wie bei § 53a EStG 1983 hingen auch für die Anwendung des § 53a EStG 1979 die formellen Voraussetzungen an zwei Daten, nämlich am Tag der Entscheidung des BVerfG (11. 10. 77) und am Tag des Inkrafttretens des StÄndG 1979 (3. 12. 78); die Anwendungsvoraussetzungen sind in § 53a Abs. 2 EStG 1979 (zum Gesetzestext s. o. Anm. 300) geregelt. Im einzelnen:

**Bis zum 11. 10. 77 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide:** Für Kj., die von diesen Bescheiden betroffen sind, ist eine rückwirkende Anwendung des § 33a Abs. 1 EStG 1979 ausgeschlossen (§ 53a Abs. 2 Satz 2 EStG 1979).

**Nach dem 11. 10. 77 bestandskräftig gewordenen Steuerbescheiden:** Bei nach dem 11. 10. 77 bestandskräftig gewordenen Steuerbescheiden kann ein Freibetrag noch nachträglich berücksichtigt werden, unabhängig davon, welches Kj. der Steuerbescheid betrifft. Voraussetzung ist allerdings, daß der Stpfl. innerhalb der 6-Monats-Frist, dh. also bis zum **5. 6. 79**, einen entsprechenden Antrag schriftlich

oder beim FA durch Erklärung zur Niederschrift gestellt hatte (§ 53a Abs. 2 Satz 2 EStG 1979).

**Am 3. 12. 78 noch nicht bestandskräftige oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzungen:** Bei Steuerfestsetzungen, die bis zum 2. 12. 78 für ein früheres Kj. (zB Kj. 1973) erfolgt sind, findet § 53a Abs. 1 EStG 1979 Anwendung, wenn die Steuerfestsetzung am 3. 12. 78 noch nicht bestandskräftig war oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht. Solange in diesen Fällen noch keine Bestandskraft eingetreten oder der Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 3 oder 4 AO noch nicht aufgehoben oder entfallen ist, kann der Antrag nach Abs. 1 Satz 1 jederzeit gestellt werden.

**Am 3. 12. 78 bestandskräftige Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung:** Mit dem Eintritt der Bestandskraft oder mit Aufhebung des Vorbehalts vor dem 4. 12. 78 ist die Anwendung des § 53a Abs. 1 EStG 1979 nur unter den Voraussetzungen des § 53a Abs. 2 Satz 2 EStG 1979 (s. o.) zulässig.

Einstweilen frei.

303–309

### III. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Kinderbetreuungsbetrages (VZ 1980–1982: Satz 1 Nr. 1)

#### 1. Allgemeine Erläuterungen zum Kinderbetreuungsbetrag

**Schrifttum:** *Wank*, Die Hausgehilfin in der Doppelverdiener-Ehe, *StuW* 1978 S. 375; *Diebold*, Überlegungen zum StÄndG 1979 S. 303; *Offerhaus*, Zur stl. Berücksichtigung von Aufwendungen zur Kinderbetreuung, *DStR* 1979 S. 475; *Bachmann*, Die stl. Behandlung der Kinderbetreuungskosten, *StuW* 1979 S. 379; *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981; *Malten*, Sozialabgaben als Vorsorgeaufwendungen sowie Kinderbetreuungskosten und Ausbildungsfreibeträge beim LoSt-Jahresausgleich 1982, *B* 1983 S. 196; *Mennel*, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht – Ein internationaler Vergleich, *StuW* 1984 S. 287.

S. auch das Schrifttum zu Anm. 340 und zur Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs Alleinstehender vor Anm. 2 zu § 33c.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 a/68a EStR/LStR 1981; ferner BdF v. 22. 2. 83, *BStBl. I* S. 250.

#### a) Überblick zum Abzug von Kinderbetreuungskosten

310

Der Kinderbetreuungsbetrag war in den VZ 1980–1982 abziehbar, und zwar zunächst gem. § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (s. Anm. 251 und Wortlaut Anm. 325), sodann (in den Grenzen des § 53a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG 1983) nach § 53a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983 (s. Anm. 340–343). Seither kommt ein Abzug nur noch gem. § 33c für Alleinstehende in Betracht (s. dort).

#### b) Rechtsentwicklung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten

311

Bis zum VZ 1979 konnten Kinderbetreuungskosten nur über den Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe berücksichtigt werden. Zur Rechtsentwicklung des kinderbezogenen Hausgehilfinen-Freibetrags s. Anm. 290.

**Durch StÄndG 1979 v. 30. 11. 78** (*BGBl. I* S. 1849; *BStBl. I* S. 479) wurde in Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 erstmals der Abzug von Kinderbetreuungskosten unabhängig von der Beschäftigung einer Hausgehilfin zugelassen (zu Einzelheiten des Gesetzgebungsverfahrens s. *Koch*, *JbFStR* 1979/80 S. 28). Der Höchstbetrag von 600 DM verdoppelte sich bei Zusammenveranlagung von Ehegatten. Der kinderbezogene Hausgehilfinen-Freibetrag entfiel.

Zuvor hatte das BVerfG den kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag insoweit als gleichheitswidrig angesehen, als die Steuerermäßigung nicht bereits erwerbstätigen Eltern mit nur einem Kind gewährt wurde (1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174); s. Anm. 281.

*Erstmalige Anwendung* im VZ 1980 (§ 52 Abs. 25 EStG 1979).

**Durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82** (BGBl. I S. 1857; BStBl. I S. 1972) wurden für den Abzug von Kinderbetreuungskosten folgende Bestimmungen getroffen:

- für die VZ 1980 bis 1982 wurde der Abzug unter Vereinheitlichung des Höchstbetrags von 1 200 DM in § 53a EStG 1983 neu geregelt (s. Anm. 342) und
- mit der Neufassung des § 33a Abs. 3 ab VZ 1983 wurde Abzug wieder abgeschafft. Der kinderbezogene Hausgehilfinnen-Freibetrag (§ 33a Abs. 3 Nrn. 1 u. 2 EStG 1975 und § 53a EStG 1979) wurde jedoch nicht wieder eingeführt, statt dessen aber ein neuer Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 8 von 432 DM gewährt (vgl. Erl. zu § 32 Abs. 8 auf grünen Blättern; *Bals*, DStR 1983 S. 72; *Kieschke*, DStZ 1983 S. 13).

Zuvor hatte BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82 (BStBl. S. 717) festgestellt (S. 727):

„An der unzureichenden Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bei Alleinerziehenden gegenüber Ehepaaren mit Kindern hat sich auch seit 1980 durch Einführung der Kinderbetreuungsbeträge gemäß § 33a Abs. 3 und § 52 Abs. 25 EStG 1979 nichts geändert. Diese Vorschrift *benachteiligt im Gegenteil* die Alleinerziehenden *zusätzlich ohne jeden sachlichen Grund* gegenüber den Ehepaaren mit Kindern und verletzt auch deshalb den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Während nach der genannten Regelung bei Ehegatten für jedes Kind bis zu 1 200 DM Betreuungsaufwand als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt werden kann, ist es den Alleinerziehenden nur gestattet, je Kind die Hälfte, also 600 DM, geltend zu machen.“

Aber schon vor dem Urteil des BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, hatte die BReg. im RegE des HBegleitG 1983 (BTDrucks. 9/2140 S. 9 u. S. 68) den neuen § 53a vorgesehen (s. Anm. 251, 281 u. 313). Daran hielt die BReg. auch nach der Entscheidung des BVerfG (aaO) fest, so daß ab 1983 nicht nur der Abzug allgemeiner Kinderbetreuungskosten abgeschafft wurde, sondern auch der Freibetrag für die zwangsläufige (berufsfördernde) Beschäftigung einer Hausgehilfin (§ 33a Abs. 3 Nr. 2 iVm. § 53a EStG 1979) entfiel.

### 312 c) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugs von Kinderbetreuungskosten

**Bedeutung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten:** Die Steuerersparnis pro Kind beträgt bei Anwendung der Nichtbeanstandungsgrenze (s. Anm. 319) mindestens 132 DM und höchstens 264 DM; bei Abzug des Höchstbetrages von 1 200 DM mindestens 336 DM und höchstens 672 DM (vgl. *Matten*, B 1983 S. 202).

► *Systematisch* gehören die Kinderbetreuungskosten zu § 32. UE. rechtfertigen derartige Aufwendungen jedoch keinen Sonderfreibetrag; sie sind bereits durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (s. Anm. 326 und § 33 Anm. 17). Im Rahmen der durch Verwaltungsvorschrift eingeführten „Nichtbeanstandungsgrenze“ (s. Anm. 319) erweist sich der Kinderbetreuungsbetrag daher als zusätzlicher, jedoch antragsgebundener Kinderfreibetrag.

Etwas anderes muß uE jedoch für erwerbstätige Alleinerziehende (für diese gilt § 33c) und Doppelverdiener-Ehen gelten, wie dies auch in anderen westlichen Ländern der Fall ist (zB Frankreich, Kanada, Luxemburg, Norwegen und Schweden); s. den rechtsvergleichenden Überblick von *Mennel*, StuW 1984 S. 293. Dazu im einzelnen Anm. 313 und § 33c Anm. 18.

► *Sozialpolitisch* verfolgt die unterschieds- und zT voraussetzungslose Gewährung (VZ 1980 bis 1982) ebenso wie die unterschiedslose Versagung eines Abzugs derartiger Aufwendungen eine gezielte Benachteiligung berufstätiger Eltern (idR



Mütter) zugunsten der traditionellen Hausfrauen-Ehe (so StRefKomm. II, 531; krit. *Simon*, NJW 1978 S. 882, betr. Sondervotum zu BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174; glA *Wank*, StuW 1978 S. 375; s. auch § 33 c Anm. 18).

**Verfassungsmäßigkeit des Abzuges von Kinderbetreuungskosten in den VZ 1980–1982:** Die *ursprünglich unterschiedlichen Höchstbeträge* nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des StÄndG 1979:

- 1 200 DM für zusammenveranlagte Eltern, ferner wenn der andere Elternteil nicht unbeschränkt stpfl. war oder seiner Unterhaltspflicht nicht nachkam und
  - 600 DM für Alleinstehende und getrennt zu veranlagende Eltern
- waren verfassungswidrig (BVerfG v. 3. 11. 82, s. Anm. 281 u. 311). Mit der *Vereinheitlichung der Höchstbeträge* für Ehegatten und alleinerziehende Elternteile auf 1 200 DM je Kind wurde der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nachträglich, jedoch nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 53 a EStG 1983 auch rückwirkend beseitigt.

Im übrigen widerspricht die unterschiedslose und im Rahmen der sog. Nichtbeanstandungsgrenze (s. Anm. 319) voraussetzungslose Anerkennung von Kinderbetreuungskosten dem Leistungsfähigkeitsprinzip, was uE einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz indiziert: Stpfl. mit zwangsläufigen (berufsbedingten), meist den Höchstbetrag von 1 200 DM übersteigenden Aufwendungen werden stl. ebenso belastet wie andere Stpfl., die keinerlei oder nur übliche Aufwendungen für die Kinderbetreuung haben; derartige übliche Aufwendungen sind jedoch durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (s. § 33 Anm. 17). Benachteiligt sind daher insbesondere erwerbstätige Alleinstehende mit Kindern (vgl. BVerfG v. 3. 11. 82 aaO) und beiderseits erwerbstätige Ehegatten mit Kindern (vgl. *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981 S. 36). Auch nach Abschaffung des Kinderbetreuungsbetrags bleibt es bei diesem Gleichheitsverstoß. Sachlich nicht gerechtfertigt ist schließlich die Anknüpfung des Freibetrags an die Kinderzahl, da der Umfang der Aufwendungen und damit die Minderung der Leistungsfähigkeit nicht unbedingt von der Anzahl der Kinder abhängt (glA *Bachmann*, StuW 1979 S. 386).

Nach BVerfG bestanden keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten idF des § 33 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1979 (Beschluß gemäß § 93 a BVerfGG: BVerfG 1 BvR 148/79 v. 3. 4. 79, StRK EStG 1975 § 33 a R. 5, betr. VerfBeschwerde eines Stpfl. ohne entspr. Aufwendungen).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Kinderbetreuungskosten, zur ausnahmsweisen Berücksichtigung als allgemeine agB nach § 33, zum Neuregelungsgebot des BVerfG (bis 31. 12. 84) und zur Neuregelung der Kinderbetreuungskosten berufstätiger Alleinstehender durch § 33 c s. Anm. 313.

#### d) Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Kinderbetreuungskosten für verheiratete Stpfl. ab VZ 1983 313

**Schrifttum:** *Bopp*, Die Entscheidung des BVerfG v. 3. 11. 82 zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten und ihre Bedeutung für den Kinderlastenausgleich, DStR 1983 S. 131; *Buob*, Die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten, DStR 1983 S. 386; *o. V.*, Zur Einkommensbesteuerung alleinerziehender Elternteile, FR 1983 S. 168; *Herbst*, Besteuerung von Halbfamilien, ZRP 1984 S. 71. Ferner das Schrifttum zu § 33 c vor Anm. 2 u. 3.

#### Bedeutung des Abzugsverbots:

► *Beschränkung der Geltung des § 53 a EStG 1983 auf die VZ 1980–1982:* Bereits vor dem Urteil des BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717 hatte die BReg. unter Abschaffung der Kinderbetreuungskosten den neuen § 53 a EStG 1983

vorgesehen, um damit der vielfach geäußerten Kritik an den Kinderbetreuungskosten Rechnung zu tragen.

Zur Kritik: *Bachmann*, *StuW* 1979 S. 386 f.; *Blümich/Falke* XII. § 33a Anm. VI 2a; *Diebold*, *DStR* 1979 S. 306; *Schmidt/Drenseck* I. § 33a Anm. 5; *Uelner*, *DStZ* 1979 S. 16; s. auch die Nachweise bei *Offerhaus*, *DStR* 1979 S. 477.

Zur finanzwissenschaftlichen und steuersystematischen Bedeutung der Tatbestände des § 33a allgemein s. Anm. 255 und § 33 Anm. 6–9.

► *Keine Anwendung des § 33*: Für Stpfl., die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen, hat es das BVerfG in seinem Beschluß 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77 (BStBl. 1978 S. 174) zwar ausdrücklich offengelassen, „ob der Gesetzgeber auf die Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berufstätiger Eltern durch Beschäftigung einer Hausgehilfin angesichts seiner Gestaltungsfreiheit im Einkommensteuerrecht Bedacht nehmen muß“ (aaO S. 182 zu VI 2). Einem Abzug der tatsächlichen Aufwendungen nach § 33 stehen jedoch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kindergeld nach BKGg und Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG) entgegen, die alle laufenden Aufwendungen für den Unterhalt und die Erziehung des Kindes abgelten.

St. Rspr. des BFH, zuletzt IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410; s. auch Anm. 312 und § 33 Anm. 17; nach BVerfG 1 BvR 150/75 v. 23. 11. 76, BStBl. 1977 S. 135, ist eine derartige Pauschalabgeltung auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

#### **Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für verheiratete Stpfl.:**

► *Grundsatz*: Nicht *zwangsläufig* erwachsende Kinderbetreuungskosten (zB in einer Hausfrauehe) sind weder nach § 33 c (s. § 33 c Anm. 18) noch nach § 33 (s.o.) abziehbar; sie sind in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise pauschal durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (BVerfG 1 BvR 150/75 v. 23. 11. 76, BStBl. 1977 S. 135; s. Anm. 312).

► *Ausnahme: Zwangsläufig* erwachsende Kinderbetreuungskosten können vorliegen bei beiderseitiger Berufstätigkeit der Eltern sowie Krankheit eines Elternteils, wenn der andere Ehegatte berufstätig oder ebenfalls krank ist.

► *Beiderseits berufstätige Eltern*: Ein Abzugsverbot für Kinderbetreuungskosten besteht nur noch bei beiderseitiger Berufstätigkeit der Ehegatten. Da es sich um sog. gemischte Aufwendungen handelt, ist ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausgeschlossen (s. Anm. 316); für eine Berücksichtigung als agB nach § 33 fehlt es grundsätzlich an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, denn der Splittingtarif gewährleistet die „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe“ (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717; s. auch § 33 c Anm. 3 u. 18). Ausnahmsweise können Betreuungskosten jedoch zwangsläufig sein, wenn Ehegatten aufgrund ihres niedrigen Einkommens beide zur Berufstätigkeit gezwungen sind (BVerfG aaO S. 728). Nach FG Düss. (v. 12. 6. 85, EFG 1986 S. 26, rkr.) ist dies erst der Fall, wenn das verfügbare Familieneinkommen unter den Sozialhilfesätzen liegt, die die Familie im Falle der Mittellosigkeit erhalten würde. UE sind die Aufwendungen in einem solchen Fall – mangels einer Sonderregelung – nach § 33 abziehbar.

► *Gesundheitsbedingte Zwangslage der Ehegatten*: Zwangsläufige Betreuungskosten in derartigen Fällen unterliegen nur bis zum VZ 1985 einem Abzugsverbot; nach den beiläufigen Ausführungen des BVerfG v. 3. 11. 82 (aaO S. 728) liegt darin ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG, so daß entsprechende Aufwendungen uE nach § 33 abziehbar sind. Ab VZ 1986 gilt § 33 c Abs. 5 (die durch StSenkG 1986/1988 erweiterte Fassung des § 33 c), der einen Abzug von Betreuungskosten bei gesundheitsbedingten Zwangslagen der Ehegatten ermöglicht (s. § 33 c Anm. 130–147).

**e) Geltungsbereich des Abzugs von Kinderbetreuungskosten**

315

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen. Nach § 50 Abs. 1 letzter Satz gilt § 33a und damit auch § 53a EStG 1983 nicht für beschr. Stpfl., und zwar auch nicht für die unter das AGGrenzNL (v. 21. 10. 80, BGBl. I S. 1999; BStBl. I S. 725) fallenden beschr. estpfl. Arbeitnehmer aus den Niederlanden (dazu § 33a Anm. 7 und zum AGGrenzNL allgemein § 33 Anm. 14 u. 22).

**Sachlicher Geltungsbereich:** Als zeitlich begrenzt anwendbarer Tatbestand des § 33a ist § 53a EStG 1983 wie § 33a lex specialis zu § 33 (s. § 33a Anm. 10); es gilt daher insbesondere § 33a Abs. 5 (s. Anm. 400). Zum Verhältnis der Kinderbetreuungskosten zu den agB nach § 33 s. Anm. 316.

*Aufwendungen im Ausland:* Aufwendungen für die Betreuung eines Kindes im Ausland kann der Stpfl. ebenfalls bis zum Höchstbetrag von 1 200 DM im Kj. abziehen. Das Gesetz sieht weder eine Kürzung des Höchstbetrages gemäß der zu § 33a Abs. 1 Satz 4, erster Halbsatz, ergangenen Vereinfachungsregelung der FinVerw. (sog. Ländergruppeneinteilung; s. § 33a Anm. 131) vor, noch ist eine entsprechende Anwendung des § 33a Abs. 1 Satz 4 zulässig (s. dazu auch Anm. 261). Die FinVerw. wendet die Ländergruppeneinteilung jedoch auf die Nichtbeanstandungsgrenze an (Abschn. 191 a/68a Abs. 3 Satz 3 EStR/LStR 1981). Zum sachlichen Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 124 und zur Nichtbeanstandungsgrenze s. Anm. 319.

**f) Verhältnis zu anderen Vorschriften**

316

**Verhältnis zu § 4 Abs. 4 und zu § 9:** Kinderbetreuungskosten sind auch dann nicht (teilweise) nach § 4 Abs. 4 oder § 9 Abs. 1 abziehbar, wenn sie teilweise betrieblich/beruflich veranlaßt sind; als „gemischte“ Aufwendungen unterliegen sie dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2. Dazu im einzelnen Anm. 262 mwN aus der Rspr. auch zur Abgrenzung und Aufteilung von Aufwendungen für Hausgehilfen, die sowohl im Betrieb als auch zur Kinderbetreuung im Haushalt beschäftigt sind. Welche Beträge als Kinderbetreuungskosten abgezogen wurden, ist für die Frage der maßgeblichen finanziellen Beteiligung am Familienhaushalt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ohne Bedeutung (BFH VI R 16/83 v. 17. 1. 86, BStBl. S. 306).

**Verhältnis zu § 33:** Für seinen zeitlichen Geltungsbereich (VZ 1980 bis 1982) stellt § 53a EStG 1983 eine abschließende Regelung dar und hat als Tatbestand des § 33a Vorrang vor § 33; § 33a Abs. 5 findet Anwendung (s. § 33a Anm. 10, 263 u. 400). Ebenso die Kürzungsvorschrift des § 33a Abs. 4 (s. Anm. 335). Nach Streichung des Kinderbetreuungsbetrags (ab VZ 1983) kann in Ausnahmefällen wieder ein Abzug nach § 33 – unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung – in Betracht kommen (glA *Kieschke*, DStZ 1983 S. 14; s. Anm. 313). Für erwerbstätige Alleinerziehende gilt § 33c „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“, der unter den Voraussetzungen des § 53b rückwirkend – ab VZ 1971 – anwendbar ist (s. § 33c Anm. 10–13b). Aus dem Charakter der abschließenden Regelung folgt auch, daß Kinderbetreuungskosten eines nichtzuordnungsberechtigten Elternteils (§ 32 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG 1979/81) nicht nach § 53a EStG 1983 abziehbar sind; auch insoweit handelt es sich um Aufwendungen, die durch die Regelung über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind und die auch dem nichtzuordnungs- oder kindergeldberechtigten Elternteil zT zukommen (zB § 33a Abs. 2 Satz 3 ff. EStG 1979/81).

Zur Abgrenzung und Aufteilung von Aufwendungen, die sowohl nach § 33 als auch nach § 53a EStG 1983 zu berücksichtigen sind, zB Krankenpflegerin, die zugleich auch mit Kinderbetreuung beschäftigt ist, s. § 33a Anm. 263.

**Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 33a:**

► *Unterhaltsleistungen* gemäß § 33a Abs. 1 und *Kinderbetreuungskosten* können für ein und dasselbe Kind nebeneinander abgesetzt werden, sofern es sich um ein Kind iSd. § 32 Abs. 4 EStG 1979/81 handelt, für das weder der Stpfl. noch eine andere Person Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen hat (zB für das Kind eines tunesischen Gastarbeiters; s. § 33a Anm. 81 f.).

► Der *Freibetrag für den unterhaltsverpflichteten Elternteil* (§ 33a Abs. 1 a) und der *Kinderbetreuungsbetrag* schließen einander aus, weil beide Regelungen an die Zuordnungsregeln des § 32 Abs. 4 EStG 1979/81 geknüpft sind.

► *Ausbildungsfreibetrag* (§ 33a Abs. 2 Satz 1) und *Kinderbetreuungsbetrag* können nebeneinander gewährt werden. Dazu und zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen s. Anm. 190; glA FG Berlin v. 29. 3. 84, EFG S. 555, rkr..

► *Hausgehilfinnen-Freibetrag* (§ 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 idF des StÄndG 1979) und *Kinderbetreuungsbetrag* können nebeneinander gewährt werden. Bei Beschäftigung einer Hausgehilfin sowohl mit hauswirtschaftlichen Arbeiten als auch mit Kinderbetreuung ist nach Auff. der FinVerw. zunächst der auf die Kinderbetreuung entfallende Teil der Aufwendungen abzuziehen und sodann der Restbetrag zu berücksichtigen (Abschn. 191 a/68 a Abs. 4 Satz 1 EStR/LStR 1981). Nach aA hat der Hausgehilfinnen-Freibetrag Vorrang, wenn die hauswirtschaftliche Tätigkeit überwiegt (*Horlemann*, BB 1981 S. 776, unter Hinweis auf FG Nürnberg, v. 30. 9. 60, EFG 1961 S. 161, rkr., betr. Abgrenzung von Hausarbeit zur Krankenpflege; dazu aA hier Anm. 263 und § 33c Anm. 38). Beide Auff. haben im Hinblick auf die sog. Nichtbeanstandungsgrenze (s. Anm. 319) nur dann unterschiedliche Auswirkungen, wenn die Gesamtaufwendungen unter den Höchstbeträgen beider Tatbestände liegen, dh. geringer als 2 400 DM sind. UE sind die Gesamtkosten nach dem Verhältnis des zeitlichen Aufwands aufzuteilen und ggf. beide Höchstbeträge zu gewähren (aA hier Vorkommentierung auf grünen Blättern; s. auch Anm. 263 betr. Verhältnis des Abs. 3 zu § 33). Daß eine vollbeschäftigte Arbeitskraft für den Tätigkeitsbereich Haushalt dann uU nur noch Haushaltshilfe sein kann, hat ab VZ 1980 keinen Einfluß auf den abziehbaren Höchstbetrag (s. Anm. 251 und 270). Die Auff. der FinVerw. (aaO) ist insofern widersprüchlich, als sie in Sonderfällen die (von der FinVerw. eingeführte) Nichtbeanstandungsgrenze unterläuft (s. das Beispiel bei *Horlemann* aaO).

**Verhältnis zu §§ 33b, 33c:** Der Körperbehinderten-Pauschbetrag und der Kinderbetreuungsbetrag sind nebeneinander zu gewähren (glA *Schmidt|Drenseck* II. Anm. zu § 53a). Dies gilt insbesondere für den auf den Stpfl. übertragenen Freibetrag des Kindes (§ 33b Abs. 5), der Mehraufwendungen des Kindes abgilt, während durch den Kinderbetreuungsbetrag Aufwendungen des Stpfl. berücksichtigt werden (im Ergebnis glA FG Berlin v. 9. 7. 80, EFG 1981 S. 92, rkr.). Für die VZ 1980 bis 1982 ist der *Abzugsbetrag für Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Alleinstehender* nach § 53b Abs. 2 idF StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) anstelle des § 53a EStG 1983 anzuwenden, wenn sich § 33c zugunsten des Stpfl. auswirkt (s. § 33c Anm. 12–12b).

317, 318 Einstweilen frei.

### 319 g) Verfahrensfragen, insbes. Nachweisanforderungen und „Nichtbeanstandungsgrenze“

**Antrag:** Der Abzug von Kinderbetreuungskosten verlangt wie § 53a EStG 1983 stets einen Antrag (s. Anm. 331).

**Nachweis oder Glaubhaftmachung:** Die Aufwendungen sind dem Grunde und der Höhe nach vom Stpfl. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (s. § 33

Anm. 26 u. § 33a Anm. 15). Mißlingt dies und finden auch die Regeln über den Anscheinsbeweis keine Anwendung, so trägt der Stpfl. die Feststellungslast (s. § 33 Anm. 27). Von diesem Grundsatz hat die FinVerw. durch Einführung der sog. Nichtbeanstandungsgrenze eine Ausnahme zugelassen (Abschn. 191 a 68 a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStR/LStR 1981; s. unten).

**Nichtbeanstandungsgrenze:** Nachdem bereits die unionsregierten Länder (Ba.-Württ., Bayern, Niedersachsen, Rhld.-Pfalz, Saarland und Schlesw.-Holst.) in Höhe der halben Höchstbeträge auf Nachweise verzichtet hatten (s. die Nachweise bei *Zeitler/Scheidel*, BB 1980 S. 1368), kam es zu dem BdF-Schreiben v. 10. 7. 80 (BStBl. I S. 436) und schließlich zu folgender Regelung einer Nichtbeanstandungsgrenze in Abschn. 191 a/68 a Abs. 3 Satz 2 EStR/LStR 1981: „Werden je Kind im Kj. nicht mehr geltend gemacht als 300 DM . . . oder 600 DM . . . , so kann das Finanzamt in der Regel von einer Nachprüfung absehen (Nichtbeanstandungsgrenze)“.

Diese Regelung ist das Ergebnis des politisch motivierten Streits um den Freibetrags- bzw. Pauschbetragscharakter der Kinderbetreuungskosten, den die CDU/CSU und die unionsregierten Länder im BRat gegenüber der SPD durchsetzen wollten. Nachdem dieses Ziel nicht durch eine Gesetzesänderung verwirklicht werden konnte, hat man es im Wege einer Verwaltungsanweisung zu erreichen versucht. Das ist nur unvollkommen gelungen (s. unten „Kritik“).

► *Anwendung der Nichtbeanstandungsgrenze:* Nach Vereinheitlichung des Höchstbetrages auf 1 200 DM je Kind und Kj. durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 (s. Anm. 251, 286 und 340) ist die Nichtbeanstandungsgrenze uE ebenfalls einheitlich mit 600 DM anzusetzen; andererseits bedarf es unter den Voraussetzungen des § 33a Abs. 4 (s. § 33a Anm. 375–394) einer zeitanteiligen Kürzung auch der Nichtbeanstandungsgrenze (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 136 aE). Zur Kürzung der Nichtbeanstandungsgrenze bei Kinderbetreuungskosten im Ausland s. Anm. 315.

Auch nach Einführung der Nichtbeanstandungsgrenze in den EStR/LStR 1981 war eine einheitliche Rechtsanwendung für die Kinderbetreuungskosten nicht gewährleistet. Während dem Kinderbetreuungsbetrag durch die Nichtbeanstandungsgrenze überwiegend – wie beabsichtigt – Freibetragscharakter zukam, wurde in einigen Ländern der Nachweis verlangt, daß die Aufwendungen dem Grunde nach entstanden waren (vgl. *Bordewin/Gérard*, FR 1983 S. 62). Noch weitergehend wird die Regelung zur Nichtbeanstandungsgrenze nur als Ermächtigung und nicht als Gebot verstanden, von Nachweisen oder Glaubhaftmachung abzusehen (FG Saarland v. 14. 5. 82, EFG 1983 S. 26, rkr.; aA FG Münster v. 21. 5. 80, EFG 1982 S. 134, rkr., betr. LStErmäßigungsverfahren). Da nach EStR/LStR (aaO) nur für den Regelfall von einer Nachprüfung abgesehen werden kann, ist in Ausnahmefällen Nachweis oder Glaubhaftmachung der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach zu fordern (glA *Zeitler/Scheidel*, BB 1980 S. 1370).

► *Die Nichtbeanstandungsgrenze übersteigende Aufwendungen* sind in vollem Umfang nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Mißlingt dies, so ist jedenfalls der Nichtbeanstandungsbetrag zu gewähren (aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 136 aE).

► *Kritik:* Die Nichtbeanstandungsgrenze ist uE nicht überzeugend als Vereinfachungsregelung zu rechtfertigen, solange bei anderen Tatbeständen des § 33a zT übertriebene Nachweisanforderungen gestellt werden (s. auch § 33a Anm. 126 u. 127). Die Regelung stellt vielmehr den ungenierten Versuch dar, durch Verwaltungsvorschrift unter Umgehung der Art. 70 ff. GG eine Gesetzesänderung zu bewirken (glA *J. Martens*, VerwVorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980 S. 128 f.). Vgl. *Gaddum* in Stenografischer Bericht des

BRats v. 24. 11. 78, 466. Sitzung: „Ziel muß es bleiben, diese Regelung in eine allgemeine Vergünstigung umzuwandeln, durch die finanzielle Lasten für Kinder steuerlich umfassend berücksichtigt werden.“ Die Nichtbeanstandungsregelung ist uE im Rahmen von Art. 108 Abs. 7 GG als typisierende VerwVorschrift anzusehen, die nur insoweit zu beachten ist, als ihre Anwendung im Einzelfall nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt (*Mauz|Dürig|Herzog*, GG, Art. 108 Anm. 61). Daraus folgt uE jedoch, daß der Stpfl. zumindest die Entstehung der Aufwendungen dem Grunde nach glaubhaft machen muß, denn gerade bei älteren Kindern sind Betreuungskosten keineswegs typisch; ähnlich *Charlier* (StJB 1979/80 S. 499), der vorschlägt, nur für Kinder über 10 Jahre Nachweise zu fordern.

320–324 Einstweilen frei.

## 2. Gestaffelter Kinderbetreuungsbetrag aufgrund des Satz 1 Nr. 1 (in der in den VZ 1980–1982 geltenden Fassung)

### 325 a) Allgemeines

§ 33a Abs. 3 Satz 1 lautet in der in den VZ 1980–1982 geltenden Fassung:

(3) <sup>1</sup>*Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen*

1. *für Dienstleistungen zur Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes im Sinne des § 32 Abs. 4 oder*

2. *durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe, wenn*

a) *... (altersbedingter Hausgehilfinnen-Freibetrag)*

b) *... (krankheitsbedingter Hausgehilfinnen-Freibetrag)*

*so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, und zwar im Fall der Nummer 1 höchstens 600 Deutsche Mark oder bei Zusammenveranlagung von Ehegatten höchstens 1 200 Deutsche Mark im Kalenderjahr für jedes Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat; die Erhöhung auf 1 200 Deutsche Mark gilt auch, wenn der andere Elternteil nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist oder seiner Unterhaltspflicht gegenüber dem Kind für den Veranlagungszeitraum nicht nachkommt, im Fall der Nummer 2 . . .*

Der Abzug von Kinderbetreuungskosten wurde durch StÄndG 1979 mit Wirkung für den VZ 1980 eingeführt (s. Anm. 251). Die unterschiedlichen Höchstbeträge für zusammenveranlagte Eltern und Alleinstehende führten zur Verfassungswidrigkeit (BVerfG v. 3. 11. 82, s. Anm. 281), die in § 53a EStG 1983 durch eine Vereinheitlichung der Höchstbeträge beseitigt wurde (s. Anm. 281 u. 340, § 53a Anm. 5). Die Abzugsvoraussetzungen blieben unverändert (s. Anm. 342). Gem. § 53a Abs. 1 Satz 1 EStG 1983 kann der Abzug letztmals im VZ 1982 vorgenommen werden (s. Anm. 311 u. 313).

### 326 b) Dienstleistungen zur Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes

**Begriff der Dienstleistung:** Der Begriff „Dienstleistungen“ wurde erstmals durch EStRG v. 5. 8. 74 mit dem Freibetrag für Heimunterbringung in das EStG eingeführt (s. Anm. 251 u. 366). Da er in § 33c wiederverwendet wird, ist er auch nach Abschaffung des Kinderbetreuungsbetrags von Bedeutung (vgl. dazu auch § 33c Anm. 40).

Dienstleistung ist jede (berufliche) Tätigkeit, zu der man sich verpflichtet hat oder die man freiwillig erbringt. UE setzt dieses Tatbestandsmerkmal ebenso wie der gleichlautende bürgerlich-rechtliche Begriff der Dienstleistung (vgl. §§ 611, 612,

§ 613 u. § 706 Abs. 3 BGB) ein Dienstverhältnis voraus; dies muß jedoch nicht notwendig ein Arbeitsverhältnis (§ 611 BGB) sein. Es kann sich auch um eine (selbständige) entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) oder um unentgeltliche Auftrags- u. Gefälligkeitsverhältnisse handeln; als abziehbarer Aufwendungen kommen daher nicht nur Vergütungen und Löhne (§ 612 BGB), sondern zB auch steuerfreie Leistungen wie Aufwendungsersatz oder Taschengeld für ein Au-pair (s. Anm. 329 ferner Anm. 278 aE). GlA *Hartz/Meeßen/Wolf*, ABC-Führer LSt. „Kinderbetreuungsbetrag“; wohl aA *Blümich/Falk*, XII. § 33a Anm. VI 2b. Gleichgültig ist auch, wem gegenüber das Dienstverhältnis besteht; entscheidend ist allein, ob die Dienstleistung ua. auch dem Stpfl. gegenüber erbracht wird, wie zB bei Kindergartenbetreuung (glA Nds. FG v. 11. 2. 83, EFG S. 351, rkr.).

UE liegt darin der eigentliche Zweck des Tatbestandsmerkmals „Dienstleistung“, das den Begriff „Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin“ in § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG bis 1979 ersetzen sollte. Der bis VZ 1979 geltende kinderbezogene Hausgehilfinen-Freibetrag setzte nämlich stets ein Dienstverhältnis zum Stpfl. voraus (s. § 33a Anm. 277). Nach aA hat der Gesetzgeber mit der Wahl des Begriffs „Dienstleistungen“ lediglich Aufwendungen für Sachleistungen vom Abzug ausschließen wollen (*Blümich/Falk* XII., § 33a Anm. VI 2b; *Zeitler/Scheidel*, BB 1980 S. 1370; *Offerhaus*, DStR 1979 S. 478, der jedoch widersprüchlich Aufwendungen für bestimmte Sachleistungen berücksichtigen will). Ähnlich auch die Bedeutung des Begriffs „Dienstleistungen“ in Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtl. (v. 17. 5. 77, ABl. EG Nr. L 145) zur Abgrenzung von der Lieferung eines Gegenstands. UE abzulehnen, da schon die Anschaffung von Gegenständen niemals eine Betreuungsleistung sein kann.

**Dienstleistungen Angehöriger** des Stpfl. (§ 15 AO 1977) können ebenfalls zu abziehbarer Aufwendungen führen; Voraussetzung ist uE jedoch ein klares und eindeutiges Arbeitsverhältnis; glA *Bals*, BB 1979 S. 211; *Offerhaus*, DStR 1979 S. 478; krit. zum Gestaltungsmissbrauch: *Diebold*, DStR 1979 S. 306; aA *Lang*, Inf. 1982 S. 475, und hier Vorkommentierung auf grünen Blättern. Ein ernsthaftes Arbeitsverhältnis ist uE zur Abgrenzung von Betreuungsleistungen auf familienrechtlicher Grundlage geboten, die nicht vom Begriff der „Dienstleistung“ iSd. Abs. 1 Satz 2 erfaßt werden. Betreuungsleistungen des Ehegatten des Stpfl. fallen ebenfalls nicht unter den Dienstleistungsbegriff. S. auch Anm. 275 betr. Angehörige als Hausgehilfen und § 33c Anm. 41 betr. Betreuungsleistungen durch Angehörige.

#### **Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes:**

- ▷ *Beaufsichtigung* bedeutet allgemein, über jemanden die Aufsicht ausüben, dh. die Einhaltung bestimmter Vorschriften beachten. Zivilrechtlich dient die Beaufsichtigung als Maßnahme des Personensorgerechts (§ 1631 Abs. 1 BGB) dem Schutz des Kindes und im Rahmen von § 832 BGB dem Schutz Dritter.
- ▷ *Betreuung* ist ebenfalls eine Maßnahme der Personensorge (betreuen = für jemanden sorgen). Zu unterscheiden ist die in § 1631 Abs. 1 BGB als *Pflege des Kindes* bezeichnete körperliche Betreuung (von Säuglingen oder behinderten Kindern), von der *Erziehung*, dh. der Sorge für die sittliche, geistige und seelische Entwicklung des Kindes. Im Gegensatz zum Begriff der „Beaufsichtigung“, der stets einen Bezug zu Dritten aufweist, bezieht sich das Tatbestandsmerkmal der „Betreuung“ allein auf die Person des Kindes; die Begriffe kennzeichnen gewissermaßen das Außen- und Innenverhältnis ein und desselben Sachverhalts.

*Nach Auff. der FinVerw.* muß die persönliche Fürsorge für das Kind der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen, braucht aber nicht ihr alleiniger Zweck zu sein (Abschn. 191 a/68 a Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1981; glA *Koch*, JbFStR 1970/80 S. 28: „Fürsorgerische Beaufsichtigung und Betreuung“).

Nach EStR/LStR (aaO) ist daher ua. begünstigt

- „1. die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen, Kinderkrippen und ähnliches sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und Ganztagspflegestellen,
2. die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern,
3. die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe.

Zur Beaufsichtigung und Betreuung von Kindern rechnet neben der Sorge, daß die Kinder ihre häuslichen Schulaufgaben erledigen, auch die Hilfe bei diesen Arbeiten (vgl. BFH-Urteil v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142). Unter Satz 1 fallen ferner regelmäßig Mitgliedsbeiträge zu gemeinnützigen Jugend- und Sportvereinen. Nicht begünstigt sind Kosten, die ausschließlich der Aus- und Fortbildung dienen, sowie Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fertigkeiten, wie zB Schreibmaschinenkurse, Fachschule.“

*Stellungnahme:* UE schließt es die unterschiedliche Bedeutung beider Tatbestandsmerkmale „Beaufsichtigung“ und „Betreuung“ aus, den einen oder anderen Begriff als Oberbegriff anzusehen. Nach aA ist der Begriff „Betreuung“ weitergehender als der der „Beaufsichtigung“ (*Zeitler/Scheidel*, BB 1980 S. 1369; widersprüchlich: *Offerhaus*, DStR 1979 S. 477 f.). Für die Auslegung läßt sich aus einer Unterscheidung beider Begriffe nichts ableiten. Es ist daher ohne Bedeutung, daß der Begriff „Beaufsichtigung“ in § 33 c weggefallen ist (s. § 33 c Anm. 42). Für die Zukunft maßgebend bleibt damit der Begriff der „Betreuung“. Nach der hier (s.o.) vertretenen Bestimmung dieses Begriffs umfaßt die Betreuung alle Maßnahmen der Pflege und Erziehung eines Kindes; es werden daher auch übliche Unterhaltskosten begünstigt, die eigentlich durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind (s. Anm. 312 und § 33 Anm. 17).

Einer einschränkenden Auslegung des Begriffs „Betreuung“ iSv. „behütender“ oder „fürsorglicher“ Betreuung widerspricht insbesondere die Entstehungsgeschichte der Vorschrift (aA *Koch*, JbFStR 1979/80 S. 28). Der Kinderbetreuungsbetrag diente der (kompromißweisen) Vermeidung eines Kinderfreibetrags, den der Bundesrat wiederereinführen wollte (s. Stenografischer Bericht des BRats v. 10. 11. 78, 465. Sitzung S. 415). Die „weite“ Auslegung der FinVerw. entspricht daher nicht nur der Praktikabilität (*Uelner*, DStZ 1979 S. 16), sondern den im Vermittlungsausschuß zum Ausdruck gekommenen Absichten des Gesetzgebers. Will man daher „übliche“ bereits durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegoltene Aufwendungen von einer weiteren Begünstigung ausschließen, so bedarf es uE eines ausdrücklichen Abzugsverbots, wie es der Gesetzgeber später in § 33 c vorgesehen hat: Nach § 33 c Abs. 1 Satz 5 werden nämlich Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen nicht berücksichtigt (s. § 33 c Anm. 82ff.).

327 Einstweilen frei.

### 328 c) Kind iSd. § 32 Abs. 4 unter 18 Jahren

**Kinder iSd. § 32 Abs. 4:** Berücksichtigt werden Kinder iSd. § 32 Abs. 4, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Das sind leibliche Kinder, Adoptiv-, Pflege- und Stiefkinder. Leben die Eltern des Kindes dauernd getrennt, sind sie geschieden oder nicht miteinander verheiratet, so steht die StErmäßigung nur dem Elternteil zu, dem das Kind nach § 32 Abs. 4 Satz 2 bis 3 zuzuordnen ist (Abschn. 68a Abs. 1 Satz 2 LStR 1981). Für den anderen Elternteil kommt der Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 a EStG 1979/81 von 600 DM zur Anwendung, wenn er seinen Unterhaltsverpflichtungen gegenüber dem Kind nachkommt (s. § 33 a Anm. 167).

**Vollendung des 18. Lebensjahrs:** Auch das Lebensalter von 18 Jahren spricht für den Freibetragscharakter der Vorschrift (s. Anm. 312), denn Betreuungskosten für ältere Kinder sind keineswegs stets zwangsläufig. Der erste Vorschlag zur Einführung des Kinderbetreuungsbetrags ging daher auch von einer Altersgrenze



ze von 14 Jahren aus (*Gaddum* in Stenografischer Bericht des BRats v. 10. 11. 78, 465. Sitzung S. 471; zur Rechtsentwicklung u. Bedeutung der Altersvoraussetzung für § 33 c, s. § 33 c Anm. 47).

Das Kind vollendet das 18. Lebensjahr mit Ablauf des Tages, der seinem 18. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB; s. auch Abschn. 178 Abs. 2 EStR 1984 betr. Altersgrenze beim Altersfreibetrag). Vollendet das Kind sein 18. Lebensjahr im Laufe des Kalenderjahrs, so ermäßigt sich der Höchstbetrag gemäß Abs. 4 (s. Anm. 335).

#### d) Aufwendungen für Dienstleistungen

329

**Abziehbar sind** alle Aufwendungen des Stpfl. für Dienstleistungen zur Beaufsichtigung oder Betreuung seines Kindes, also insbesondere: Löhne und Vergütungen für die vom Stpfl. selbst beschäftigte Kinderpflegerin, Erzieherin, Kinderschwester, Hausgehilfin, Tagesmutter oder Babysitter, Aufwendersersatz oder Taschengeld im Rahmen von Gefälligkeitsverhältnissen oder ähnlichen Beziehungen (z.B. Au-pair), Beiträge für Kindergärten und ähnliche Einrichtungen und schließlich Mitgliedsbeiträge zu Vereinen, denen die sportliche oder musische Betreuung von Kindern obliegt. S. auch Anm. 278 betr. Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin.

UE kann weder die Gemeinnützigkeit der Vereine vorausgesetzt werden, noch gilt nach dem hier vertretenen Betreuungsbegriff (s. Anm. 326) ein Abzugsverbot für Unterrichtskosten (aA Abschn. 191 a/68 a Abs. 2 Satz 6 EStR/LStR 1981). Zutreffend insoweit OFD Hannover v. 4. 1. 82, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 17, wonach weitergehend als EStR/LStR u.a. folgende Aufwendungen begünstigt sind: Schulgeld für Unterricht an Privatschulen, soweit nicht auf Unterbringung und Verpflegung entfallend oder als Spende abziehbar; Gebühren für Volkshochschulen oder Musikschulen bzw. Honorare für Einzelmusikunterricht (aA FinMin Hessen v. 29. 10. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 14), Kosten für Sprachkurse im In- und Ausland, Tanzkurse und Ballettunterricht, Erste-Hilfe-Kurse sowie Jugendgruppenreisen, Freizeiten, Ferienlager oder Aufenthalte in Schullandheimen; krit. dazu *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 a Anm. 131; nach aA sind Aufwendungen für einen Nachhilfelehrer keine Kinderbetreuungskosten (FG Saarl. v. 13. 9. 84, NWB 1984 F. 1 S. 350). Zur Aufteilung von Pauschal aufwendungen s. unten.

**Nicht abziehbar sind** Aufwendungen, die nur einen mittelbaren Zusammenhang mit der Kinderbetreuung haben; so Kosten für Hilfskräfte, die der Stpfl. beschäftigt, um sich selbst der Kinder annehmen zu können (zweifeln: *Koch*, JbFStR 1979/80 S. 29) oder eigene Fahrtkosten des Stpfl., der seine Kinder zur Betreuung fährt und abholt (Nds. FG v. 26. 11. 82 u. v. 11. 2. 83, EFG 1983 S. 238 u. 351, beide rkr.; aA FG Köln v. 20. 10. 82, EFG 1983 S. 238, rkr.). Etwas anderes gilt für Fahrtkosten, die der Stpfl. einem Dritten als Aufwendersersatz dafür leistet, daß er die Kinder fährt und dabei zugleich beaufsichtigt.

**Aufteilung von Gesamtaufwendungen:** Bei Überschreitung der Nichtbeanstandungsgrenze (s. Anm. 319) ist uU eine Aufteilung von Gesamtkosten in begünstigte und nichtbegünstigte Aufwendungen im Wege der Schätzung (§ 162 AO) geboten. Pauschalpreise für Jugendgruppenreisen und Freizeiten können vereinfachend zu 50 vH als Kinderbetreuungskosten abgezogen werden (so OFD Hannover v. 4. 1. 82, StEK EStG § 33 a Abs. 3 Nr. 17).

Die Aufwendungen müssen dem Stpfl. „erwachsen“, dh. entstanden und damit abgeflossen sein (§ 11 Abs. 2). Siehe dazu Anm. 278 und § 33 Anm. 32. Zum Aufwendungsbegriff allgemein s. § 33 Anm. 33.

Einstweilen frei.

330

## 331 e) Antrag auf Steuerermäßigung

Wie die übrigen Tatbestände des § 33a und die agB nach § 33 ist der Kinderbetreuungsbetrag antragsgebunden (s. § 33 Anm. 53 und § 33a Anm. 15). Dieser auf Abzug von Aufwendungen gerichtete Antrag nach Abs. 3 Satz 1 und § 53a Abs. 1 Satz 2 ist von dem Änderungsantrag gemäß § 53a Abs. 2 zu unterscheiden, der die nach dem 3. 11. 82 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide betrifft (s. Anm. 343). Zu den formellen Voraussetzungen des § 53a EStG 1983 s. Anm. 340 ff.

332–334 Einstweilen frei.

## 335 f) Abzug im Rahmen von Höchstbeträgen

**Höchstbeträge:** § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 sah verfassungswidrige (s. Anm. 312) unterschiedliche Höchstbeträge vor:

- 1 200 DM für zusammenveranlagte Eltern, ebenso wenn der andere Elternteil nicht unbeschr. stpfl. war oder seiner Unterhaltspflicht nicht nachkam,
- 600 DM für Alleinstehende und getrennt veranlagte Eltern.

Die verfassungswidrige Regelung wurde rückwirkend in den Grenzen des § 53a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG 1983 durch einen einheitlichen Höchstbetrag gem. § 53a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983 ersetzt (s. Anm. 340).

**Nichtbeanstandungsgrenze:** In Höhe der halben Höchstbeträge konnte das FA „in der Regel“ von einer Nachprüfung absehen (s. Anm. 319).

**Abzug für jedes Kind des Stpfl.:** Der Höchstbetrag kann für jedes Kind iSd. § 32 Abs. 4, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (s. Anm. 328), beansprucht werden. Es ist daher insbesondere zulässig, für ein Kind oder mehrere Kinder Aufwendungen im Rahmen der Nichtbeanstandungsgrenze geltend zu machen und im übrigen höhere Aufwendungen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (s. auch *Malten*, B 1983 S. 202). Entscheidend ist jedoch, daß die Aufwendungen durch die Betreuung des Kindes veranlaßt sind, für das der Abzug begehrt wird.

Der für ein Kind nachgewiesene Höchstbetrag kann daher nicht auf ein anderes Kind übertragen werden, für das derartige Aufwendungen nicht entstanden sind. Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1; uE ist die Vorschrift jedoch so auszulegen, daß sich Voraussetzungen und Rechtsfolge auf jeweils ein und dasselbe Kind beziehen.

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Wie alle übrigen agB sind die Kinderbetreuungskosten vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Dazu § 33 Anm. 55 und zur Rangfolge des Abzugs bei Vorliegen von Sonderausgaben und einem Verlustabzug s. § 33 Anm. 16; ferner § 33c Anm. 68.

**Zeitanteilige Kürzung der Höchstbeträge:** Die Höchstbeträge sind nach § 33a Abs. 4 für die Monate, in denen die Voraussetzungen für den Abzug nicht wenigstens an einem Tage vorgelegen haben, um je  $\frac{1}{12}$  zu ermäßigen (s. Anm. 375–394). Die Ermäßigung kommt in Betracht, wenn das Kind nicht während des ganzen Kj. gelebt hat (Geburt bzw. Tod im Laufe des VZ), im Laufe des Kj. sein 18. Lebensjahr vollendet hat (Abschn. 191 a/68a Abs. 5 Satz 2 EStR/LStR 1981) oder nur einen Teil des VZ betreut worden ist. Eine zeitanteilige Kürzung ist auch bei Anwendung der Nichtbeanstandungsgrenze geboten (s. Anm. 319); sie ist ferner in den Fällen erforderlich, in denen sich die Voraussetzungen für die unterschiedlichen Höchstbeträge im Laufe des VZ geändert haben (aA Abschn. 191 a/68a Abs. 1 Satz 4 EStR/LStR 1981).

336–339 Einstweilen frei.

### 3. Rückwirkende Geltung eines einheitlichen Kinderbetreuungsbetrages auf Grund des § 53a EStG 1983

#### a) Allgemeines zu § 53a EStG 1983

340

**Schrifttum:** *Diebold*, Überlegungen zum StÄndG 1979, DStR 1979 S. 303, *Offerhaus*, Zur strechtlichen Berücksichtigung von Aufwendungen zur Kinderbetreuung, DStR 1979 S. 475; *Bachmann*, Die stl. Behandlung der Kinderbetreuungskosten, StuW 1979 S. 379; *Charlier*, Kinderbetreuungskosten, NWB F. 3 S. 4793 (3. 3. 80); *ders.*, Familienbesteuerung – wachsende Probleme, StbJB 1979/80 S. 479; *Koch*, Kinderbetreuungskosten als agB, JbFStR 1979/80 S. 27; *Zeitler/Scheidel*, Zur Auslegung der Bestimmungen zum Kinderbetreuungsbetrag, BB 1980 S. 1368; o.V., Musik- und Sportunterricht als Kinderbetreuung, FR 1981 S. 194; *Lang*, Kinderbetreuungskosten – Vorteil oder Last?, Inf. 1982 S. 475; s. auch das Schrifttum vor Anm. 310 und das allg. Schrifttum zum StÄndG 1979: Einf. Anm. 354.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 a/68 a EStR/LStR 1981.

§ 53a EStG 1983 hat folgenden Wortlaut:

#### Schlußvorschrift

#### (Sondervorschrift zum Abzug von Aufwendungen für Dienstleistungen zur Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes)

(1) <sup>1</sup> § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes 1981 in der Fassung der Bekanntmachung vom 6. Dezember 1981 (BGBl. I S. 1249) ist bei Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 1980 bis 1982 in der folgenden Fassung anzuwenden, wenn am 24. Dezember 1982 die betreffende Steuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig ist oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht:

<sup>2</sup> Erachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für Dienstleistungen zur Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes im Sinne des § 32 Abs. 4, wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 1200 Deutsche Mark im Kalenderjahr für jedes Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

(2) Nach dem 3. November 1982 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide sind auf Antrag entsprechend Absatz 1 zu ändern, soweit sich die vorstehende Fassung zugunsten des Steuerpflichtigen auswirkt, der Antrag ist beim Finanzamt schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift zu stellen.

**Einheitlicher Höchstbetrag für VZ 1980 bis 1982:** Die in § 33a Abs. 3 Nr. 1 EStG 1979/81 vorgesehenen unterschiedlichen Höchstbeträge für Ehegatten (1200 DM je Kind) und für alleinerziehende Elternteile (600 DM je Kind) stellen eine gezielte stl. Benachteiligung alleinstehender Elternteile dar. Die nachträgliche Vereinheitlichung der Höchstbeträge beseitigt diese sachlich nicht gerechtfertigte und vom BVerfG beanstandete Ungleichbehandlung (s. Anm. 312), soweit dies unter den formellen Voraussetzungen des § 53a EStG 1983 rückwirkend überhaupt möglich ist. Die Neufassung des § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 ist daher nur für alleinerziehende Elternteile mit einem Kind oder mehreren Kindern von Bedeutung. Wegen der in § 33c vorgesehenen Neuregelung der Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Alleinerziehender, die rückwirkend ua. auch die VZ 1980 bis 1982 erfaßt (s. § 33c Anm. 12–12b), hat die Regelung des § 53a EStG 1983 für diesen Kreis von Steuerpflichtigen nur vorübergehende Bedeutung; die entsprechenden Steuerfestsetzungen waren bis zum Inkrafttreten des § 33c vorläufig durchzuführen (BdF v. 22. 2. 83, BStBl. I S. 250; s. auch § 33c Anm. 5).

#### Überblick über die formellen Anwendungsvoraussetzungen:

- ▷ Auf *erstmalige Steuerfestsetzungen* für die VZ 1980 bis 1982 nach Inkrafttreten des § 53a EStG 1983 ist in jedem Fall § 53a Abs. 1 Satz 2 anzuwenden.
- ▷ Für die *Änderung* bereits ergangener Steuerfestsetzungen sind nach § 53a zwei Stichtage entscheidend:

- der 3. 11. 82 als Tag der Entscheidung des BVerfG (s. Anm. 312) und
- der 24. 12. 82 als Tag nach der Verkündung des HBegleitG 1983 vom 20. 12. 1982 im BGBl. (s. Anm. 311).

Diese Stichtage sind nur für diejenigen Stpfl. von Bedeutung, auf die § 53 a EStG 1983 endgültig Anwendung findet, d.h. nicht erwerbstätige Alleinstehende. Erwerbstätige Alleinerziehende können ihre Kinderbetreuungskosten auch für die VZ 1980 bis 1982 rückwirkend nach § 33 c geltend machen; insoweit sieht § 53 b Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG idF des StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) vor, daß entsprechende Steuerfestsetzungen, die nach dem 3. 11. 82 bestandskräftig geworden sind, auf Antrag des Stpfl. (bis 31. 12. 85) geändert werden (s. § 33 c Anm. 10–12b).

#### 341 b) Anwendung bzw. Änderung von Amts wegen (§ 53 a Abs. 1 Satz 1 EStG 1983)

**Am 24. 12. 82 noch nicht bestandskräftige Steuerfestsetzung:** War die Steuerfestsetzung am 24. 12. 82 noch nicht bestandskräftig (über frühere Bestandskraft s. u.), so ist die Neuregelung gem. Satz 2 von Amts wegen zu berücksichtigen (§ 53 a Abs. 1 Satz 1 EStG 1983). Es ist also kein Antrag auf *Anwendung* der neuen Vorschrift erforderlich, wohl aber der Antrag auf *Abzug* der Aufwendungen selbst, also der Antrag nach § 53 a Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 331).

**Am 24. 12. 82 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzungen:** War die Steuerfestsetzung am 24. 12. 82 für die VZ 1980–1982 noch nicht bestandskräftig, so ist ebenfalls von Amts wegen die Neuregelung gem. § 53 a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983 anzuwenden; Voraussetzung ist die antragsmäßige Geltendmachung der Kinderbetreuungskosten (§ 53 a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983).

**Am 24. 12. 82 bestandskräftige Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung:** Gem. § 53 a Abs. 2 EStG 1983 Änderung auf schriftlichen Antrag möglich (s. Anm. 343).

#### 342 c) Der Abzug der Kinderbetreuungskosten (§ 53 a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983)

**Die Voraussetzungen** für den Abzug decken sich mit denen des § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des StÄndG 1979 (s. Anm. 310–331).

**Höchstbetrag von 1200 DM:** Abziehbar sind die Aufwendungen, höchstens jedoch ein Betrag von 1200 DM im Kj, für jedes Kind vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 335; dort auch zur zeitanteiligen Kürzung). Ursprünglich galt dieser Höchstbetrag nur bei Zusammenveranlagung und für den Fall, daß der andere Elternteil nicht unbeschränkt estpfl. war (dh. nicht im Inland lebte oder verstorben war) oder seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für den VZ nicht nachkam (§ 33 a Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz idF. des StÄndG 1979; vgl. auch Abschn. 191 a/68 a Abs. 1 Satz 3 EStR/LStR 1981). Für Alleinstehende und getrennt zu veranlagende Elternteile galt ein Höchstbetrag von 600 DM (s. Anm. 335), der nach Vereinheitlichung des Höchstbetrags auf 1200 DM nur noch für die vor dem 4. 11. 82 bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzungen gilt (s. Anm. 343).

#### 343 d) Änderung auf Antrag (§ 53 a Abs. 2 EStG 1983)

**Bis zum 3. 11. 82 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide:** Steuerbescheide, die bis zum 3. 11. 82 (Tag der Entscheidung des BVerfG) bestandskräftig geworden sind, können nicht mehr geändert werden (§ 53 a Abs. 2 EStG 1983); eine rückwirkende Erhöhung des Abzugshöchstbetrags ist somit für die Kj. ausgeschlossen, die von diesen Bescheiden betroffen sind.

**Nach dem 3. 11. 82 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide:** Steuerbescheide für die VZ 1980–1982, die nach dem 3. 11. 82 bestandskräftig geworden sind, können zugunsten von alleinerziehenden Stpfl. geändert werden (§ 53a Abs. 2 EStG 1983); dh. Kinderbetreuungskosten können nachträglich bis zu 1 200 DM abgezogen werden. Voraussetzung ist, daß der Stpfl. beim FA schriftlich oder durch Erklärung zur Niederschrift einen entsprechenden Antrag stellt (zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten s. Anm. 319).

*Keine Antragsfrist:* Anders als zB § 53a Abs. 2 Satz 2 EStG 1979 (s. Anm. 302) oder § 53b Abs. 1 Satz 4 (s. § 33c Anm. 11) sieht § 53a Abs. 2 EStG 1983 keine Frist für den Antrag auf Änderung der nach dem 3. 11. 82 bestandskräftig gewordenen Steuerfestsetzungen. Nach Verkündung des HBegleitG 1983, dh. nach dem 24. 12. 82 bestandskräftig gewordene Steuerbescheide, sind uE nicht mehr zu ändern, falls nicht die allgemeinen Korrekturvorschriften der AO eingreifen; als Sondervorschrift zur Änderung von Steuerfestsetzungen ist § 53a Abs. 2 EStG 1983 erkennbar nur für die Beurteilung von Steuerfestsetzungen vor Verkündung des HBegleitG 1983 maßgebend.

Einstweilen frei.

344–349

## D. Rechtslage ab VZ 1983: Persönliche Voraussetzungen des alters- und krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrages (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)

### I. Rechtsentwicklung zum alters- und krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag

350

Die persönlichen Voraussetzungen des altersbedingten (Nr. 1) und des krankheitsbedingten (Nr. 2) Hausgehilfinnen-Freibetrages sind seit Einführung durch das StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) inhaltlich gleichgeblieben. Selbst im Wortlaut besteht Übereinstimmung:

Lediglich beim krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag wurde ergänzt, daß es sich um Kinder „im Sinne des § 32 Abs. 1 Satz 1“ handeln muß (s. Anm. 251); statt ursprünglich „körperbeschädigt“ heißt es jetzt „körperbehindert“, ergänzt wurde zur „Hausgehilfin“ die „Haushaltshilfe“.

Geändert hat sich lediglich die Nummernfolge in Abs. 3 Satz 1:

Rechtsgrundlage	altersbedingter Hausgehilfinnen-Freibetrag	krankheitsbedingter Hausgehilfinnen-Freibetrag
StNG v. 16. 12. 54	Nr. 2	Nr. 3
StÄndG v. 5. 10. 56	Nr. 3	Nr. 4
StÄndG 1979 v. 30. 11. 78	Nr. 2	Nr. 3
HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82	Nr. 1	Nr. 2

### II. Persönliche Voraussetzungen des altersbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrages (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)

351

**Der Stpfl. oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte hat das 60. Lebensjahr vollendet:** Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe sind nach Satz 1 Nr. 1 abziehbar, wenn der Stpfl. oder

sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat. Der Stpfl. oder sein Ehegatte vollendet das 60. Lebensjahr mit Ablauf des Tages, der seinem 60. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB; s. auch Abschn. 178 Abs. 2 EStR 1984 betr. Altersfreibetrag). Von diesem Zeitpunkt an erhält der Stpfl. den Freibetrag ggf. ermäßigt nach Monaten (Abs. 4; s. dazu Anm. 394).

**Ehegatte im Ausland:** Daß der Ehegatte unbeschränkt estpfl. ist, wird nicht vorausgesetzt; abziehbar sind daher auch die Aufwendungen für eine Hausgehilfin des Ehegatten im Ausland, der das 60. Lebensjahr vollendet hat (s. Anm. 261). Hat in einem solchen Fall nur der Ehegatte im Inland das 60. Lebensjahr vollendet, so könnte der Freibetrag nach dem Gesetzeswortlaut auch für die Hausgehilfin des noch nicht 60jährigen Ehegatten im Ausland gewährt werden. UE widerspricht das jedoch dem Normzweck der Vorschrift. Die Altersgrenze ist eine Typisierung der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (s. Anm. 255), so daß die Hausgehilfin bei dem Stpfl. beschäftigt sein muß, bei dem auch die Altersvoraussetzung vorliegt. Erfüllt auch der andere Ehegatte die Voraussetzungen des Satzes 1 Nr. 1 oder Nr. 2 oder des Satzes 2 (Heimfreibetrag), so findet die Abzugsbegrenzung für Ehegatten in Abs. 3 Satz 3 keine Anwendung (s. Anm. 370 aE).

352 Einstweilen frei.

### III. Persönliche Voraussetzungen des krankheitsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrages (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

**Schrifttum:** Hoffmann, Anm. zu BFH VI 12/57 U v. 1. 8. 58, FR 1959 S. 283; Albrod/Friele, Zum Begriff der körperl. Hilflosigkeit iSd. § 33a Abs. 3 Ziff. 4 EStG, FR 1975 S. 211; Heyen, Erforderlichkeit der Hausgehilfin wegen Krankheit nach § 33a Abs. 3 Nr. 4 EStG, DStR 1976 S. 463; Oepen, Aufwendungen für die Unterbringung in einem Altenpflegeheim als agB, FR 1980 S. 215.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 192/69 Abs. 2 EStR/LStR 1981/84; Richtlinien über Ausweise für Schwerbeschädigte und Schwerbehinderte (Stand: Januar 1977), BStBl. I 1977 S. 321.

#### 1. Behinderung des Stpfl., seines Ehegatten, Kindes oder eines anderen Unterhaltsberechtigten

##### 353 a) Behinderte Person

**Überblick:** Nach Satz 1 Nr. 2 können die persönl. Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit (körperl. Hilflosigkeit usw.) außer *beim Stpfl.* und seinem *nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten* auch bei einem *Kind* iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1 oder einer *anderen Person* vorliegen, für die eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt wird; weitere Voraussetzung ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes oder anderen Unterhaltsberechtigten.

**Kinder iSd. Satz 1 Nr. 2** sind die in § 32 Abs. 1 Satz 1 bezeichneten Kinder, also leibliche Kinder und Pflegekinder. Die Haushaltszugehörigkeit des (behinderten) Kindes einer Hausgehilfin kann die StErmäßigung nicht begründen, da kein Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. besteht (FG Rheinl.-Pf. v. 14. 9. 67, EFG 1968 S. 66, rkr.). Anders als bei den bis zum VZ 1979 geltenden kinderbedingten Hausgehilfinnen-Freibeträgen (s. Anm. 296) muß es sich dabei nicht um ein minderjähriges Kind handeln, also um ein Kind, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

**Besonderheiten bei Stiefkindern:**

► *Rechtslage bis VZ 1985:* Die frühere Verweisung auf die in § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG 1981–85 bezeichneten Kinder erfaßte auch die zum Haushalt des Stpfl. gehörenden *Stiefkinder*, sofern die das Stiefkindschaftsverhältnis begründende Ehe noch bestand (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aF). Auf die estl. Zuordnung der Kinder gem. § 32 Abs. 4 Satz 2 und 3, Abs. 5 bis 7 EStG aF kam es nicht an (glA Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 3 EStR/LStR 1981/84).

► *Rechtslage ab VZ 1986 (Abzugsverbot für Stiefkinder):* Die Verweisung auf § 32 Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG 1986/1988 (s. o.) erfaßt nicht mehr die Stiefkinder des Stpfl.

▷ *Unbeachtlichkeit des Abzugsverbots:* Dieses Abzugsverbot ist unbeachtlich, sofern das Stiefkind – wie idR üblich – zugleich Pflegekind des Stpfl. ist oder wenn neben dem Stiefkindschaftsverhältnis ein Kindschaftsverhältnis nach § 32 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 zu dem Ehegatten des Stpfl. besteht und ein gemeinsamer Haushalt geführt wird.

Das Stiefkind wäre dann nicht nur bei Zusammenveranlagung, sondern auch bei getrennter Veranlagung der Ehegatten zu berücksichtigen; Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 370) und das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit (s. Anm. 354) stellen sicher, daß der Freibetrag wegen des gleichen Kindes nicht doppelt gewährt wird. Bei der besonderen Veranlagung im VZ der Eheschließung (§ 26c) ist das Stiefkind uE jedoch nicht zu berücksichtigen. Eine Benachteiligung ist ferner in den Fällen ausgeschlossen, in denen die Ehe nicht mehr besteht, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet wurde; in diesen Fällen ist das Stiefkind auch vor 1986 nicht zu berücksichtigen, sofern nicht zugleich ein Pflegekindschaftsverhältnis vorliegt.

▷ *Beachtlichkeit des Abzugsverbots:* Gegenüber der Rechtslage vor 1986 (s. o.) führt das Abzugsverbot daher nur dann zu einer Benachteiligung, wenn die das Stiefkindschaftsverhältnis begründende Ehe zwar (noch) besteht, die Ehegatten aber nicht der Ehegattenveranlagung (Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung) unterliegen, weil sie entweder dauernd getrennt leben oder einer der Ehegatten nicht unbeschränkt estpfl. ist.

*Beispiel:* Die Stiefmutter versorgt vorübergehend das schwerbehinderte Kind in ihrem inländischen Haushalt; der Vater des Kindes befindet sich im Ausland oder lebt von seiner Frau dauernd getrennt. Der Stiefmutter erwachsenen Aufwendungen für eine Hausgehilfin. Für den Fall des Getrenntlebens kann das Stiefkind auch nicht als andere unterhaltene Person berücksichtigt werden (s. u.), weil für das Stiefkind eine Ermäßigung nach Abs. 1 ausgeschlossen ist, wenn der Vater Anspruch auf einen Kinderfreibetrag hat (s. Anm. 83f.).

▷ *Stellungnahme zum Abzugsverbot ab VZ 1986:* UE verstößt das Abzugsverbot gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. In den Beispielfällen (s. o.) ist die Leistungsfähigkeit des Stpfl. durch Aufwendungen für eine Hausgehilfin ebenso beeinträchtigt wie aufgrund der Behinderung eines leiblichen Kindes, eines Adoptiv- oder Pflegekindes. Der Begriff der Familie iSd. Art. 6 Abs. 1 GG umfaßt neben verwandtschaftlichen Beziehungen auch das Stiefkindschaftsverhältnis, ebenso wie ein Pflegekindschaftsverhältnis (vgl. zB *Pirson* in Bonner Kommentar, Art. 6 RdNr. 25). Die Benachteiligung ist sachlich nicht gerechtfertigt, denn die Gründe für die Abschaffung des Stiefkindschaftsverhältnisses in § 32 Abs. 1 Satz 1 rechtfertigen nicht die Einschränkung des sachlichen Geltungsbereichs des Abs. 3 Satz 1 Nr. 2. Der Gesetzgeber wollte eine Mehrfachberücksichtigung kinderbedingter Ermäßigungen verhindern (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 102), die beim Hausgehilfinen-Freibetrag durch Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 370) und das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit (s. Anm. 354) bereits ausgeschlossen ist; s. auch § 33c Anm. 45 betr. die vergleichbare Rechtslage bei Betreuungskosten für ein Stiefkind Alleinstehender.

**Eine andere unterhaltene Person, für die eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt wird:**

► *Verweisung auf Abs. 1:* Wird der Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe wegen eines anderen Unterhaltsberechtigten begehrt, so führt die weitere Voraussetzung der Gewährung eines Unterhaltsfreibetrags nach Abs. 1 praktisch zu einer Prüfung der nach Abs. 1 Satz 1 erforderlichen Zwangsläufigkeit. Der Relativsatz „für die eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt wird“ wirkt wie eine Rechtsgrundverweisung auf Abs. 1: Die StErmäßigung hängt damit neben der typisierten Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 auch noch von einer Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen nach Abs. 1 ab (s. dazu Anm. 65 bis 73). Voraussetzung ist nicht, daß die StErmäßigung nach Abs. 1 in voller Höhe gewährt wird, so daß ein um anrechenbare Einkünfte und Bezüge oder unter Anwendung der Ländergruppeneinteilung geminderter ebenso wie ein nach Abs. 1 Satz 5 nur anteilig gewährter Unterhaltsfreibetrag nicht zum Ausschluß des Freibetrags für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe führt. Haben die Voraussetzungen des Unterhaltsfreibetrags nur einen Teil des VZ vorgelegen, so ist auch der Hausgehilfinnen-Freibetrag nur zeitanteilig zu gewähren (s. Anm. 394).

► *Durch die Ermäßigung nach Abs. 1 begünstigte Person:* Nach dem Wortlaut des Satzes 1 Nr. 2 ist unklar, wem die StErmäßigung nach Abs. 1 gewährt sein muß; dies kann entweder der Stpfl. sein, der den Hausgehilfinnen-Freibetrag beansprucht, oder ein Dritter. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 2/961 S. 92f.) gibt keinen Aufschluß über den Regelungszweck. UE ist die Vorschrift jedoch nur sinnvoll, wenn der Hausgehilfinnen-Freibetrag als zusätzliche Ermäßigung zu Abs. 1 verstanden wird. Es muß sich daher um „eine andere . . . unterhaltene Person“ handeln, „für die“ *dem Stpfl.* „eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt wird“.

**Ehegatte, Kind oder anderer Unterhaltsberechtigter im Ausland:** Das diese Personen unbeschränkt estpfl. sein müssen, ist nicht Voraussetzung. Satz 1 Nr. 2 verweist nicht auf § 32 Abs. 2 (unbeschränkt estpfl. Kind). Aufwendungen des Stpfl. sind daher auch dann abziehbar, wenn die Hausgehilfin im ausländischen Haushalt des Stpfl. beschäftigt ist, dem diese Unterhaltsberechtigten angehören (s. Anm. 261). Die Abzugsbegrenzung für Ehegatten findet keine Anwendung (s. Anm. 370 aE).

354 **b) Haushaltzugehörigkeit des Kindes und des anderen Unterhaltsberechtigten**

Kinder des Stpfl. und andere Unterhaltsberechtigte müssen ferner zum Haushalt des Spfl. gehören. Das ist nach Auff. der FinVerw. der Fall, „wenn sie bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung etilen oder sich mit seiner Einwilligung außerhalb seiner Wohnung zu anderen als Erwerbszwecken, insbesondere zur Erzielung, Ausbildung oder Erholung im Inland oder Ausland aufhalten“ (Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1981/84). Danach wäre der Freibetrag für eine Hilfskraft zB auch dann zu gewähren, wenn der Stpfl. sein schwer körperbehindertes Kind in einem Internat untergebracht hat und dafür den Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung erhält (so *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 107).

*Stellungnahme:* UE ist die Auffassung der FinVerw. als zu weitgehend abzulehnen. Der Begriff „zu seinem Haushalt gehörig“ in Satz 1 Nr. 2 ist nicht abstrakt, sondern im Hinblick auf den Normzweck konkret zu verstehen: Da ersichtlich die zusätzlichen Belastungen ausgeglichen werden sollten, die durch das Zusammen-



leben mit hilfsbedürftigen Personen entstehen, muß die Zwangslage, an die die Rechtsfolge Freibetrag geknüpft ist, uE auch im Haushalt des Stpfl. bestehen. Dieser Normzweck wird besonders deutlich, wenn der Freibetrag wegen Krankheit einer der genannten Personen beansprucht wird und die zusätzliche Voraussetzung der Erforderlichkeit einer Hilfskraft zu prüfen ist. Dieses Erfordernis aber wird allgemein auf die Schwere der Erkrankung bezogen (s. Anm. 358), so daß die Unterbringung der kranken Person im Haushalt des Stpfl. eigentlich schon Grundvoraussetzung ist. Für die hier vertretene Auffassung spricht im übrigen die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. In Abschn. 152 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStR 1954 (s. Anm. 251) hieß es noch „zum Haushalt des Stpfl. gehören und in seinem Haushalt leben“; daraus wurden in § 33a Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 4 des Entwurfs eines StNG (BTDrucks. 2/481 S. 36 f.) die Formulierungen „zum Haushalt des Stpfl. . . . gehören“ und „ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind“, ohne daß die Gesetzesbegründung einen Hinweis auf eine geänderte Bedeutung enthalten hätte. Das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit ist uE daher ebenso wie in Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a im Sinne von Unterbringung im Haushalt zu verstehen, wobei eine kurzfristige Abwesenheit (zB Krankenhausaufenthalt) unschädlich ist. Daraus folgt ua., daß sich der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung und der wegen Behinderung eines Kindes beanspruchte Hausgehilfinnen-Freibetrag idR ausschließen (s. Anm. 264).

Zur abweichenden Auslegung des Begriffs der „Haushaltszugehörigkeit“ in § 33c Abs. 1 Satz 1 s. § 33c Anm. 51 und zum Begriff des „Haushalts“ § 33c Anm. 50.

Einstweilen frei.

355

### c) Körperliche Hilflosigkeit oder schwere Körperbehinderung

356

**Nicht nur vorübergehend körperlich hilflos** sind Personen, die infolge einer alters- oder krankheitsbedingten Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens in erheblichem Umfang dauernd fremder Hilfe bedürfen. UE ist dieser Begriff ebenso auszulegen wie das Merkmal „ständige Hilflosigkeit“ in § 33b Abs. 3 Satz 3, dessen Begriffsbestimmung sich aus den „Richtlinien über Ausweise für Schwerbeschädigte und Schwerbehinderte“ (Stand: Januar 1977), BStBl. I 1977 S. 321, ergibt. *Gesunde Kleinstkinder* fallen daher nicht unter den Begriff der körperl. Hilflosigkeit.

GlA BFH VI 12/57 U v. 1. 8. 58, BStBl. S. 377; Tipke in Loep. zu BFH VI 12/57 U v. 1. 8. 58; *Blümich/Falk* XII. § 33a Anm. VI 3; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33a Anm. 18a; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 109; *Littmann XIV.* § 33a Anm. 85b; aA *Hoffmann*, FR 1959 S. 283; *Albrod/Friele*, FR 1975 S. 211.

Aufwendungen für eine Hilfskraft wegen eines Kleinkindes sind im übrigen durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (s. Anm. 265). Dies gilt nicht für solche Kleinstkinder, deren Hilflosigkeit auf einer Behinderung beruht (dazu auch BFH VI R 107/76 v. 26. 1. 79, BStBl. S. 260; § 33 Anm. 83 betr. „*Aufwendungen für ein körperbehindertes Kind*“).

*Der Nachweis der körperl. Hilflosigkeit* kann vom Stpfl. oder den anderen in Satz 1 Nr. 2 genannten Personen durch einen amtlichen Ausweis (Merkzeichen H) geführt werden, wenn sie im Geltungsbereich des Schwerbehindertengesetzes wohnen oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, maW wenn sie unbeschränkt estpfl. sind. Nicht unbeschränkt estpfl. Personen – zB der Stpfl. als niederländischer Arbeitnehmer (s. Anm. 7 u. 260) oder im Ausland lebende Angehörige des Stpfl. (s. Anm. 261) – müssen den Nachweis in anderer geeigneter Weise führen; so etwa durch ärztliche Bescheinigung oder entspr. Bescheide der ausländischen Gesundheitsbehörde.

**Eine schwere Körperbehinderung** iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 liegt nach Auff. der FinVerw. vor, wenn die Erwerbsfähigkeit des Stpfl. oder einer der genannten anderen Personen um mindestens 45 vH gemindert ist (Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 5 EStR/LStR 1981/84). Das Gesetz sieht in diesem Fall nicht vor, daß es sich um einen nicht nur vorübergehenden Zustand wie bei der körperl. Hilflosigkeit oder einen Dauerzustand handeln muß, der für die Höhe des Pauschbetrags nach § 33b Abs. 3 maßgebend ist. UE erfüllt daher auch eine nur vorübergehende schwere Körperbehinderung die Voraussetzungen des Satz 1 Nr. 2, so daß eine kurzzeitige (bis zu sechs Monaten; s. OFD Köln v. 21. 12. 76, StEK EStG § 33b Nr. 10) Überschreitung des MdE-Satzes von 44 vH zB unmittelbar nach einem Autounfall (s. etwa BFH VI R 181/72 v. 6. 12. 74, BStBl. 1975 S. 394) zwar nicht den Körperbehinderten-Pauschbetrag nach dem höheren MdE-Satz, jedoch den Abzug der Aufwendungen für eine Hilfskraft im Haushalt rechtfertigen würde. Der Freibetrag ist dann für jeden vollen Kalendermonat des Vorliegens der vorübergehenden MdE von mindestens 45 vH zu gewähren (Abs. 4). Wegen des Verhältnisses zum Pauschbetrag für Körperbehinderte siehe auch Anm. 264.

**Die Nachweisanforderungen** sind die gleichen wie für die Inanspruchnahme der Körperbehinderten-Pauschbeträge (Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 5 EStR/LStR 1981/84; s. Anm. 267). Dies kann sich jedoch nur auf Stpfl. und andere in Satz 1 Nr. 2 genannte Personen im Geltungsbereich des Schwerbehindertengesetzes beziehen (s. Anm. 356).

357 Einstweilen frei.

## 358 2. Erforderlichkeit einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe wegen Krankheit des Stpfl. oder seiner Unterhaltsberechtigten

**Erforderlichkeit:** Der Höchstbetrag wird nach Satz 1 Nr. 2 auch bei Krankheit des Stpfl. und der anderen genannten Personen gewährt, wenn die Beschäftigung der Hilfskraft wegen dieser Erkrankung erforderlich ist. Ausreichend ist auch eine nur vorübergehende Erkrankung.

Dieser Tatbestand war bis zum VZ 1955 nicht in der Hausgehilfinnenregelung enthalten, sondern außerhalb der Pauschalgrenzen des Abschn. 152 Abs. 3 EStR 1954 nach § 33 als Teil der abzugsfähigen Krankheitskosten zu beurteilen (s. Abschn. 152 Abs. 4 EStR 1954). Darauf beruht das gesetzliche Erfordernis einer Prüfung der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen. Diese Ausnahme ist geboten, weil sich die Schwere einer Krankheit im Unterschied zu den anderen Gründen des Abs. 1 Nr. 2 einer Typisierung entzieht.

Ist die Zwangsläufigkeit iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 abzulehnen, so entfällt wegen § 33 Abs. 2 Satz 1 auch eine Berücksichtigung der Aufwendungen als agB. Bei Bejahung der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen schließt Abs. 5 ein Wahlrecht auf Abzug nach Abs. 3 oder § 33 aus (s. auch Anm. 263). Im Rahmen des Höchstbetrags entfällt eine Angemessenheitsprüfung der Aufwendungen.

**Krankheit** ist jede mehr oder weniger schwerwiegende körperliche, geistige oder seelische Störung, die an bestimmten Symptomen erkennbar ist. Darunter fällt zwar nicht die normal verlaufende Schwangerschaft (FinVerw., Inf. 1959 S. 74 = B 1959 S. 274); uE ist jedoch Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 entsprechend anzuwenden, wenn der Stpfl. für die Zeit des Krankenhausaufenthalts seiner Frau zur Entbindung eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe beschäftigt. Es liegt uE eine verdeckte Regelungslücke vor, die durch Anwendung des Abs. 3 auszufüllen ist; ein Abzug dieser unabweisbaren, aber nur vorübergehenden Aufwendungen nach § 33 wird wegen des Ansatzes einer zumutbaren Belastung idR nicht möglich sein.

Die Krankheitsbegriffe in Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und § 33c Abs. 1 Nr. 3 sind nur bedingt vergleichbar, s. § 33c Anm. 61.

„**Wegen Krankheit erforderlich** ist die Beschäftigung einer Hausgehilfin nicht nur dann, wenn die normalerweise den Haushalt führende Person (Hausfrau, Hausmann, erwachsene Tochter oder sonstige Angehörige) so schwer erkrankt ist, daß sie durch eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe ersetzt werden muß, sondern uE auch dann, wenn die Betreuung des Erkrankten eine geordnete Verrichtung hauswirtschaftlicher Arbeiten nicht mehr zuläßt.

**Beispiel:** Der Stpfl. beschäftigt eine Hausgehilfin, weil sich die Ehefrau vorübergehend bei ihrem erkrankten Kind im Krankenhaus aufhält (sog. rooming-in).

Entfällt nur die Mithilfe der erkrankten Person bei der Verrichtung hauswirtschaftlicher Arbeiten, so ist die Beschäftigung einer Hilfskraft solange nicht erforderlich iSd. Satz 1 Nr. 2, als die Übernahme der Tätigkeiten durch andere Haushaltszugehörige zumutbar ist.

**Als Nachweis** dafür, daß die Beschäftigung der Hausgehilfin wegen Krankheit notwendig ist, genügt grundsätzlich eine ärztliche Bescheinigung. Die Gesamtumstände können jedoch gegen eine solche Bescheinigung sprechen, wenn die erkrankte Person zB. ständig mit Arbeiten beschäftigt ist, die mit der bescheinigten Krankheit unvereinbar sind (OFD Düss. v. 12. 1. 61, FR S. 275 = Inf. S. 72; glA OFD Frankf. v. 20. 9. 63, StEK EStG LStDV aF § 25 a Nr. 11).

Einstweilen frei.

359

## E. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Heimfreibetrages (Abs. 3 Satz 2)

**Schrifttum:** *Open*, Aufwendungen für die Unterbringung in einem Altenpflegeheim als agB, FR 1980 S. 215; s. auch das Schrifttum zu § 33 Anm. 300 „*Altersheim*“.

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 192/69 Abs. 3 EStR/LStR 1981/84.

### I. Überblick zu Abs. 3 Satz 2

360

**Voraussetzungen für den Freibetrag** sind, daß der Stpfl.

- keine Steuerermäßigung für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe nach Satz 1 erhält (s. Anm. 363)
- selbst oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte in einem Heim oder dauernd zur Pflege untergebracht ist (Anm. 364 und 365)
- die Aufwendungen für die Unterbringung Kosten für Dienstleistungen enthalten, die mit Dienstleistungen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind (Anm. 366) und
- den Abzug des Freibetrags beantragt; zum Antragsersfordernis das im Gesetz nicht ausdrücklich enthalten ist, s. Anm. 267.

**Rechtsfolge** ist der Abzug eines Freibetrags von 1 200 DM, für den es auf die tatsächlichen Aufwendungen nicht ankommt (s. Anm. 367).

Zur Rechtsentwicklung der Vorschrift s. Anm. 251; zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 255 und 258; zum Geltungsbereich der Vorschrift s. Anm. 260 und 261 und zum Verhältnis des Heimfreibetrags zu § 33 s. Anm. 263.

Einstweilen frei

361, 362

## II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 2

### 363 1. Keine Steuerermäßigung nach Satz 1

Die Formulierung zu Beginn des Satz 2 „wird hiernach (Anmerkung: gemeint ist Satz 1) eine Steuerermäßigung nicht gewährt, so kann ...“ deutet auf den Ursprung der Regelung hin. Mit der Regelung sollte die von der Rspr. (BFH VI R 144/69 v. 30. 8. 72, BStBl. 1973 S. 159) verweigerte Analogie zum Hausgehilfinnen-Freibetrag hergestellt werden (s. Anm. 255 aE).

Gesetzestechisch könnte die Formulierung auch Ausdruck eines Subsidiaritäts- oder Ausschließlichkeitsverhältnisses zwischen Heimfreibetrag und Hausgehilfinnen-Freibetrag sein, mit der Folge, daß jede auch noch so geringe StErmäßigung nach Satz 1 eine Ermäßigung nach Satz 2 ausschloesse. Schließlich wäre es denkbar, die Formulierung als ausdrücklichen Verzicht auf Prüfung der persönlichen Voraussetzungen des Satz 1 Nr. 1 und 2 zu verstehen (s. Anm. 364). Beide Möglichkeiten scheidet nach Auff. der FinVerw. aus, die Satz 2 weder subsidiär anwendet noch auf die Prüfung der persönlichen Voraussetzungen des Satz 1 verzichtet: denn liegen sowohl die Voraussetzungen des Satz 1 als auch die des Satz 2 vor, so kann zwar nur ein Freibetrag, aber der höchste von beiden in Anspruch genommen werden (Abschn. 192/69 Abs. 3 Satz 5 EStR/LStR 1981/84; s. dazu Anm. 369). Zur Prüfung der persönlichen Voraussetzungen des Satz 1 im Rahmen des Satz 2 s. Anm. 364.

#### **Konkurrenzregelung zur Begrenzung auf den Höchstbetrag von 1 200 DM:**

UE ist der Eingangssatz „Wird hiernach eine Steuerermäßigung nicht gewährt ...“ echtes Tatbestandsmerkmal zur Regelung des Verhältnisses der beiden Tatbestände des Satz 1 und 2 unabhängig von der nur Ehegatten betreffenden Sonderregelung des Satz 3 (s. Anm. 370). Wie Satz 3 führt diese Voraussetzung des Satz 2 zur Begrenzung auf einen Höchstbetrag von 1 200 DM, wenn der Stpfl. im gleichen VZ beide Tatbestände nacheinander verwirklicht.

**Beispiel:** Ein Stpfl., der das 60. Lebensjahr vollendet hat, beschäftigt bis zu seinem Umzug in ein Altersheim zum 15. 6. eine Haushaltshilfe, der er 200 DM monatlich zahlt. Bei Anwendung des Abs. 4 ist der Höchstbetrag nach Abs. 3 Satz 1 um  $\frac{1}{12}$  und der Freibetrag nach Satz 2 um  $\frac{1}{12}$  zu kürzen, so daß insgesamt ein Freibetrag von 1 300 DM gewährt würde. Satz 2 schließt jedoch eine Doppelberücksichtigung für den Monat Juni aus: Da für Juni bereits eine StErmäßigung nach Satz 1 gewährt wird, ist ein Abzug nach Satz 2 nicht mehr möglich.

### 2. Der Stpfl. oder sein Ehegatte sind in einem Heim untergebracht

#### 364 a) Unterbringung des Stpfl. oder seines nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten

**Persönliche Voraussetzungen:** Begünstigt ist nur die Unterbringung des Stpfl. oder seines nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten. Die übrigen in Satz 1 genannten Angehörigen des Stpfl. werden von der StErmäßigung nicht erfaßt. Voraussetzung ist wie in Satz 1 nur, daß der Ehegatte nicht dauernd getrennt lebt (s. § 26 Anm. 17), nicht, daß er unbeschr. estpfl. ist; daher kann der Heimfreibetrag auch bei Unterbringung im Ausland gewährt werden, wie zB bei der Unterbringung der Ehefrau eines Gastarbeiters im Heimatland (s. auch Anm. 261 aE zugleich zur Nichtanwendung der Ländergruppeneinteilung).

Aus der dauernden Unterbringung zur Pflege (außerhalb des eigenen Haushalts) darf die FinVerw. uE gegen den Willen der Ehegatten kein dauerndes Getrenntleben ableiten. Auch wenn Ehegatten durch äußere Umstände gezwungen sind, für unabsehbare Zeiten räumlich voneinander getrennt zu leben, so besteht die eheli-

che Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft solange, wie die Ehegatten die Absicht haben, diese Gemeinschaft im möglichen Rahmen aufrechtzuerhalten und nach Wegfall der Hindernisse in vollem Umfang wiederherzustellen. Die Angaben der Ehegatten, sie lebten nicht dauernd getrennt, sind im Rahmen des § 33a Abs. 3 Satz 2 ohne Prüfung der Veranlagung zugrunde zu legen (s. im einzelnen dazu § 26 Anm. 17).

**Weitere persönl. Voraussetzungen iSd. Satz 1 Nr. 1 und 2:** FinVerw. und die wohl hM im Schrifttum fordern über den Gesetzeswortlaut hinausgehend, daß der Stpfl. oder sein Ehegatte auch die persönl. Voraussetzungen des Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen. Voraussetzung für den Heimfreibetrag ist danach also, daß der Stpfl. oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte entweder das 60. Lebensjahr vollendet haben (s. Anm. 351) oder als körperl. hilflose (s. Anm. 356), schwer körperbehinderte Personen (s. Anm. 357) oder wegen einer Krankheit (s. Anm. 358) im Heim untergebracht sind.

Abschn. 192/69 Abs. 3 Satz 4 EStR/LStR 1981/84; daß der Hinweis in den LStR 1984 immer noch auf Satz 1 Nr. 2 beschränkt ist, kann uE nur ein Versehen sein; es handelt sich um den inzwischen überholten Hinweis auf Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 idF des EStG 1979, bei dem Nr. 2 Buchst. a und b dem Satz 1 Nr. 1 und 2 der geltenden Fassung entsprechen.

GlA *Krab*, Inf. 1975 S. 196, und ohne Begründung: *Blümich/Falke* XII. § 33a Anm. VI 4; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 121; *Littmann* XIV. § 33a Anm. 91 a; *Schmidt/Drenseck* V. § 33 Anm. 7; wohl aA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33a Anm. 19; *Littmann* XIII. § 33a Anm. 83.

*Stellungnahme:* UE ist die Auffassung der FinVerw. (aaO) abzulehnen. Sie entspricht zwar durchaus der Bedeutung und dem Zweck der Regelung (Gleichbehandlung der Heimbewohner; s. Anm. 255), kann sich jedoch weder auf die Auslegung eines Tatbestandsmerkmals in Satz 2 noch auf eine Gesetzeslücke stützen. Die Formulierung „wird hiernach eine Steuerermäßigung nicht gewährt“ spricht eher gegen die Prüfung zusätzlicher in Satz 1 enthaltener Voraussetzungen. Für eine Gesetzeslücke ergibt sich auch nichts aus der Gesetzesbegründung. Daß Satz 2 einen echten Freibetrag gewährt, während nach Satz 1 die tatsächlichen Aufwendungen maßgebend sind (s. Anm. 285 und 367), spricht uE dafür, daß Satz 2 ein eigenständiger von Satz 1 unabhängiger Tatbestand ist, andernfalls hätte es für den Gesetzgeber nahegelegen, in Satz 2 eine Rechtsgrundverweisung auf Satz 1 Nr. 1 und 2 aufzunehmen.

## b) Unterbringung in einem Heim oder dauernd zur Pflege

365

**Heimunterbringung:** Heime iSd. Abs. 3 Satz 2 sind Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und gleichartige Einrichtungen (Abschn. 192/69 Abs. 3 Satz 2 EStR/LStR 1981/84 verweisen auf § 1 Heimgesetz v. 7. 8. 74, BGBl. I S. 1873). Im Gegensatz zu dem weiteren Tatbestandsmerkmal der Unterbringung zur Pflege fordert das Gesetz keine auf Dauer angelegte Heimunterbringung, so daß auch eine nur vorübergehende Unterbringung (zB. während des Urlaubs der Kinder) zur (ggf. zeitanteiligen) Gewährung des Heimfreibetrags führt.

**Dauernd zur Pflege untergebracht** ist der Stpfl. oder sein Ehegatte, wenn er nicht nur vorübergehend wegen der Pflege außerhalb seines eigenen Haushalts oder eines Heims lebt. Darunter fällt insbesondere auch ein nicht nur vorübergehender Krankenhausaufenthalt. Als *vorübergehend* wird ein Zeitraum bis zu sechs Monaten angesehen (OFD Köln v. 21. 12. 76, StEK EStG § 33b Nr. 10 betr. „dauernde Minderung der Erwerbsfähigkeit“ iSd. ESt. § 33b Abs. 3 Satz 1; s. auch Anm. 357 betr. Körperbehinderung des Stpfl. oder seiner Unterhaltsberechtigten). Eine besondere Pflegebedürftigkeit, wie sie etwa § 33b Abs. 3 Satz 3 vorsieht, wird in Abs. 3 Satz 2 nicht vorausgesetzt.

366 **3. Kosten für Dienstleistungen, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind**

Mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbare Dienstleistungen sind alle Tätigkeiten zur Verrichtung typisch hauswirtschaftlicher Arbeiten (s. dazu Anm. 274), die das Heim- oder Pflegepersonal dem Stpfl. oder seinem Ehegatten gegenüber erbringt (zB persönlicher Essensservice oder Raumpflege).

**Der Begriff „Dienstleistungen“**, der sich auch in § 53a Abs. 1 Satz 2 EStG 1983 (Kinderbetreuungskosten) und in § 33c (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender) findet, umfaßt jede (berufliche) Tätigkeit, zu der man sich verpflichtet hat oder die man freiwillig erbringt. Voraussetzung ist ein Dienstverhältnis; dies kann ein Arbeitsverhältnis (§ 611 BGB), aber auch jede (selbständige) entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) oder ein unentgeltliches Auftrags- oder Gefälligkeitsverhältnis sein, das Aufwendungen verursacht. Gleichgültig ist, mit wem das Dienstverhältnis abgeschlossen ist (glA Nds. FG v. 11. 2. 83, EFG S. 351, rkr., betr. Kinderbetreuungskosten). Bei Heimunterbringung wird dies idR der Träger des Heims, bei Unterbringung zur Pflege der Stpfl. oder sein Ehegatte sein.

**Kosten für Dienstleistungen** iSd. Abs. 3 Satz 2 können, da es auf die Höhe nicht ankommt (s. Anm. 367) bei Heimunterbringung uE regelmäßig unterstellt werden, wenn das Leistungsangebot des Heims über die Vermietung von Wohnraum hinausgeht. Bei Unterbringung zur Pflege wird ebenfalls von der Verrichtung auch typisch hauswirtschaftlicher Arbeiten auszugehen sein. Einer besonderen Abrechnung dieser Kosten bedarf es nicht. Zur Aufteilung von Gesamtkosten wegen zusätzlichen Abzugs nach § 33 s. Anm. 263.

### III. Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 2: Abzug eines Freibetrags von 1200 DM

367 **1. Abzug von 1200 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte**

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 vor, so kann der Stpfl. einen Betrag von 1200 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen, wobei es auf die tatsächliche Höhe der Aufwendungen nicht ankommt (glA Abschn. 192/69 Abs. 3 Satz 3 EStR/LStR 1981/84). Der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt sich nicht unmittelbar aus Satz 2, folgt aber aus § 2 Abs. 4.

Zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Anm. 285 und § 33 Anm. 55. Zum Verhältnis des Heimfreibetrags zu den agB nach § 33 s. Anm. 263 u. § 33 Anm. 300 „*Altersbeim*“.

**Keine Anwendung der Ländergruppeneinteilung:** Bei *Unterbringung* des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten in einem Heim oder zur Pflege *im Ausland* ist der Heimfreibetrag uE ebensowenig wie der Hausgehilfinnen-Höchstbetrag zu kürzen; eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 und der dazu ergangenen Vereinfachungsregelung (Ländergruppeneinteilung) ist unzulässig (s. dazu im einzelnen Anm. 261.)

368 Einstweilen frei.

369 **2. Verhältnis des Freibetrags nach Satz 2 zum Höchstbetrag des Satz 1**

Wegen der unterschiedlichen Voraussetzungen beider Tatbestände kann ein Stpfl. nicht gleichzeitig beide Freibeträge beanspruchen. Ausnahmsweise kann dies der Fall sein, wenn der Stpfl. zeitlich nacheinander beide Tatbestände ver-

wirklicht (s. Anm. 363) und wenn Ehegatten gleichzeitig die Voraussetzungen für beide Freibeträge erfüllen (s. Anm. 370).

### F. Keine Verdoppelung der Freibeträge bei Ehegatten (Abs. 3 Satz 3)

370

Ehegatten, die der Ehegattenveranlagung unterliegen, dh. gemäß § 26 Abs. 1 beide unbeschr. estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben, können den Betrag von 1 200 DM nach Satz 1 und 2 grundsätzlich insgesamt nur einmal abziehen. Bei getrennter Veranlagung erfolgt Halbteilung, wenn die Ehegatten nicht eine andere Aufteilung beantragen (§ 26 a Abs. 2 Satz 1; s. auch § 33 Anm. 21). Dies gilt nicht für die ab VZ 1986 mögliche besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs., § 26 c), bei der Ehegatten so behandelt werden, als ob sie unverheiratet wären. Zwar müßte Abs. 3 Satz 3 auch in diesem Fall anwendbar sein, denn beide Ehegatten sind auch bei der Veranlagung nach § 26 c unbeschränkt estpfl.; uE hat § 26 c Abs. 1 Satz 1 als Sonderregelung Vorrang vor Abs. 3 Satz 3.

Der durch StÄndG 1968 eingefügte Zusatz „für die Zeit des Vorliegens dieser Voraussetzungen“ wurde durch HBegleitG 1983 v. 20. 12. 82 geändert in „für die Zeit des Vorliegens der Voraussetzungen des Satzes 1 oder 2 ...“. Diese in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 9/2140) nicht weiter erwähnte Änderung ist jedoch ohne sachliche Auswirkung. Nach alter und neuer Fassung handelt es sich um bloße Klarstellungen. Zur Bedeutung der ursprünglichen Formulierung s. Anm. 251 und zur Verfassungsmäßigkeit des Satz 3 s. Anm. 258.

**Sind beide Ehegatten unbeschränkt estpfl.** Ehegatten und haben sie nicht die besondere Veranlagung nach § 26 c gewählt (s. o.), so können sie entweder nur den Höchstbetrag nach Satz 1 oder den Freibetrag nach Satz 2 oder Teilbeträge nach beiden Vorschriften in Anspruch nehmen, wenn die jeweiligen Voraussetzungen nur zeitanteilig erfüllt sind. Das gilt insbes. auch dann, wenn die persönlichen Voraussetzungen des Hausgehilfinnen-Freibetrags nach Satz 1 Nr. 2 nicht bei dem Stpfl. oder seinem Ehegatten, sondern bei einer der dort genannten Personen vorliegen. In jedem Fall darf der Höchstbetrag von 1 200 DM nicht überschritten werden. Satz 3 kann insoweit der Regelung des Abs. 4 widersprechen (s. das Beispiel zu Anm. 363). Kommen beide Freibeträge in Betracht, weil zB ein Ehegatte im Heim untergebracht ist und der andere Ehegatte eine Haushaltshilfe beschäftigt, so ist nach FinVerw. der jeweils höchste Betrag abzuziehen (Abschn. 192/69 Abs. 3 Satz 5 EStR/LStR 1981/84). Das ist nur bei zeitanteiliger Gewährung eines oder beider Freibeträge oder bei Aufwendungen für eine Haushaltshilfe denkbar, die unter dem Höchstbetrag von 100 DM monatlich bleiben.

**Ist ein Ehegatte nicht unbeschr. estpfl.** und leben die Ehegatten nicht dauernd getrennt, so kann der Freibetrag auch zweimal gewährt werden; Satz 3 findet keine Anwendung (s. auch Anm. 261, 351 und 353).

**Beispiel:** Der Stpfl. ist ausländ. Arbeitnehmer, hat das 60. Lebensjahr vollendet und führt im Inland einen aus beruflichem Anlaß begründeten Haushalt, für den er eine Haushaltshilfe beschäftigt hat. Der Familienhaushalt befindet sich im Heimatland, wo ebenfalls eine Haushaltshilfe beschäftigt wird, weil ein zum Haushalt gehörender Unterhaltsberechtigter körperlich hilflos ist oder die Ehefrau ist im Heimatland dauernd zur Pflege untergebracht. Abzugsfähig sind bis zu 2 400 DM.

Bei Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Laufe eines VZ sind der einfache und der doppelte Freibetrag zeitanteilig entsprechend aufzuteilen (s. Anm. 394).

Einstweilen frei.

371–374

## Erläuterungen zu Abs. 4: Ermäßigung nach Monaten

**Schrifttum:** *Jöfving*, Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung als agB, wenn die unterhaltene Person nur in einem Teil des Kj. andere Einkünfte bezogen hat (§ 33a Abs. 1 und 4 EStG), Stbg. 1962 S. 58; *Oswald*, Die Freibeträge nach § 33a Abs. 1 bis 3 EStG – Frage der Ermäßigung nach Monaten, DStZ 1973 S. 419; *Wolf*, Der Ausbildungsfreibetrag gem. § 33a Abs. 2 EStG, DStR 1977 S. 179; *Richter*, Ermäßigung nach Monaten bei agB in besonderen Fällen, DStZ 1978 S. 372; *Lukas*, Probleme um den Ausbildungsfreibetrag, DStR 1980 S. 432; *Kassühke*, Gesetzssystematik und Gerechtigkeitsempfinden, Inf. 1981 S. 518; *Horlemann*, Ausbildungsfreibeträge: Anrechnung von Bezügen nach Abschluß der Ausbildung, FR 1983 S. 453; *Oepen*, Nochmals: Ausbildungsfreibeträge: Anrechnung von Bezügen nach Abschluß der Ausbildung, FR 1985 S. 71; *Richter*, Zeiteilige Gewährung von Ausbildungsfreibeträgen, NWBF. 3 S. 6207 (10. 3. 86); s. auch das Schrifttum vor Anm. 100 u. 216 jeweils betr. Anrechnung von Einkünften und Bezügen des Unterhaltsempfängers und das Schrifttum zum StBereinigungsG 1986 Einf. Anm. 396 betr. Abs. 4 Satz 2.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

375

#### I. Rechtsentwicklung des Abs. 4

**StNG v. 16. 12. 54** (BGBl. I 373; BStBl. I S. 575): Die Ermäßigung nach Monaten ist seit dem StNG 1954 sachlich unverändert in Abs. 4 (jetzt: Satz 1) geregelt. Davor gab es nur für den Hausgehilfen-Freibetrag eine gesetzliche Regelung über die monatliche Gewährung der StErmäßigung zunächst als zusätzliche Kinderermäßigung und später als Sonderausgabe (s. Anm. 251). Aber auch die durch Verwaltungsanordnungen vorgesehenen Höchstbeträge für Unterhaltsaufwendungen, die gemäß § 33 als agB berücksichtigt wurden (s. Anm. 3 und 23) waren in erster Linie als Monatshöchstbeträge geregelt (zB Abschn. 210/150 Nr. 2 EStR 1951/54).

**StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85** (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735): Mit Wirkung ab VZ 1986 wurde Abs. 4 ein Satz 2 angefügt; danach verändern eigene Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers die ermäßigten Abzugsbeträge insoweit nicht, als sie auf Kalendermonate entfallen, die zu einer Zwölfteilung führen.

376

#### II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4

**Ermäßigung nach Monaten als Ausnahmeregelung (Satz 1):** Bei den nach Abs. 1, 2 und 3 begünstigten Aufwendungen oder den durch Abs. 1 a abzugelenden Erschwernissen handelt es sich um regelmäßig (meist monatlich) wiederkehrende Leistungen oder Belastungen des Stpfl. Die in Satz 1 geregelte Ermäßigung nach Monaten entspricht daher für diese Tatbestände in besonderem Maße dem für die agB tragenden estl. Grundprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 4 und § 33 Anm. 6). Folgerichtig sieht das EStG bei den idR einmaligen Aufwendungen, die eine StErmäßigung nach § 33 begründen oder anderen Pauschbeträgen zur Abgeltung einmaliger bzw. unregelmäßig geleisteter Ausgaben (zB die Werbungskosten-Pauschbeträge nach § 9a) keine Zwölfteilung vor.



Trotzdem enthält die Regelung des Abs. 4 Satz 1 kein allgemeines estl. Prinzip zur Berücksichtigung regelmäßig wiederkehrender Belastungen des Stpfl., denn weder der Abzugsbetrag für Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (begrenztes Realsplitting) noch die Höchstbeträge und Pauschalen für Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3, § 10c) oder etwa die Pauschbeträge für Körperbehinderte (§ 33b) sind zeitanteilig zu kürzen. UE ist Abs. 4 Satz 1 daher eine nur historisch zu erklärende Ausnahmeregelung (s. Anm. 375), die allerdings auch in den durch StBereinigungsG 1985 eingeführten § 33c (Kinderbetreuungskosten Alleinstehender) aufgenommen wurde (s. § 33c Anm. 101 und 108–113).

**Sonderregelung zur Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge bei Zwölfteiling (Satz 2):** Durch die Regelung in Satz 2 sollen „eigene Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person oder des Kindes... gerechter als bisher auf den Unterstützungsbetrag (§ 33a Abs. 1 EStG) und den Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2 EStG) angerechnet werden“ (BTDrucks. 10/4513 S. 22). UE stellt Satz 2 eine weitere Konkretisierung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dar (s. o.)

Die Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit eines Stpfl. durch Unterhaltszuwendungen wird nicht dadurch (nachträglich) gemindert, daß die Bedürftigkeit des Empfängers später fortgefallen ist. Bessern sich die Verhältnisse des Unterstützten, so führt dies idR nicht zur Rückforderung geleisteten gesetzl. Unterhalts durch den Verpflichteten (Ausnahme: Darlehen oder § 812 BGB), denn der Grund zur Zahlung ist durch die spätere Besserung nicht weggefallen (*Palandt/Diederichsen*, BGB 45. Aufl. 1986, § 1602 Anm. 4). Etwas anderes gilt indessen für Einkünfte und Bezüge, die vor dem Bedürftigkeitszeitraum oder dazwischen (zB zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder bei kurzzeitiger Beschäftigung eines Arbeitslosen) geleistet werden. Insoweit kann die Zwangsläufigkeit nach Abs. 1 Satz 1 entfallen (glA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 8); für diesen Fall trifft Abs. 4 Satz 2 uE keine Regelung (s. Anm. 387 und Anm. 386 zur Auslegung des Begriffs „entfallen“).

Als Sonderregelung zur Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers ist Abs. 4 Satz 2 auch nicht entsprechend auf andere Fälle der Vorteilsanrechnung anzuwenden. Zur Vorteilsanrechnung bei agB allgemein s. § 33 Anm. 41–44. Zum zeitlichen Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 384.

**Keine Ausnahme vom Grundsatz der Abschnittsbesteuerung:** Abs. 4 enthält seinem Wortlaut nach weder eine Ausnahme vom Grundsatz der Abschnittsbesteuerung noch eine Änderung des Zu- und Abflußprinzips. Regelungsinhalt des Abs. 4 Satz 1 ist nicht die Zwölfteilingung des VZ, sondern der Beträge des Abs. 1 bis 3 (s. Anm. 380).

**Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 4** steht außer Zweifel. Die Ermäßigung nach Monaten (Satz 1) vermeidet eine gleichheitswidrige Benachteiligung der Stpfl., die im gesamten VZ Aufwendungen leisten gegenüber den Stpfl., die nur einen 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. Daraus folgt jedoch nicht notwendigerweise, daß die Rechtslage bis zum VZ 1986 (s. Anm. 385) verfassungswidrig war.

UE ist die Anrechnung von Jahreseinkünften unter Jahresbezügen unter Typisierungsgesichtspunkten auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; glA BVerfG 1 BvR 750/82 v. 26. 11. 82, DStR 1983 S. 143 betr. Abs. 2 Satz 2 (kein Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG). Eine andere Verf. Beschwerde gegen die Regelung des Abs. 2 Satz 2 wurde mangels Erfolgsaussicht nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG 1 BvR 177/83 v. 10. 3. 83, DStR 1984 S. 144). Ähnlich die Rechtslage bei Anrechnung unregelmäßiger Einkünfte und Bezüge, die selbst dann zum Fortfall des Unterhaltsfreibetrags führen, wenn der Empfänger in einzelnen Monaten keine Einkünfte erzielt hat, die übrigen Einkünfte im Kalenderjahr aber die Anrechnungsgrenze des Abs. 1 Satz 3 überstiegen haben; darin liegt kein Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BVerfG 1 BvR 816/83 v. 15. 5. 84, StRK EStG 1975 § 33a R. 26 betr. Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 4).

### III. Geltungsbereich des Abs. 4

**Abs. 4 Satz 1** findet auf alle Tatbestände des § 33a Anwendung, also insbesondere auch auf den Freibetrag für den unterhaltsverpflichteten Elternteil gem. Abs. 1 a und die Kinderbetreuungskosten gemäß § 53a Abs. 1 EStG 1983 für die VZ 1980 bis 1982 (s. Anm. 335 aE). Eine Anwendung auf den Pauschbetrag für Körperbehinderte war auch ausgeschlossen, solange diese StErmäßigung als Ermächtigungsnorm in § 33a Abs. 6 enthalten war (s. o. Anm. 376). Ebenso findet Abs. 4 Satz 1 keine Anwendung auf den Tatbestand des § 33a Abs. 1 EStG 1953.

**Abs. 4 Satz 2** kann nur auf die Tatbestände des § 33a Anwendung finden, die eine Anrechnung von Einkünften und Bezügen des Empfängers vorsehen, dh. Abs. 1 und Abs. 2; s. im übrigen Anm. 384 zum zeitlichen Geltungsbereich und Anm. 376 zur Unzulässigkeit einer entsprechenden Anwendung der Sonderregelung.

378, 379 Einstweilen frei.

### B. Zwölfteilung bei zeitweiser Nichterfüllung der Voraussetzungen der Abs. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 1)

#### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 4 Satz 1

**Für jeden vollen Kalendermonat**, in dem die Voraussetzungen der Absätze 1 bis 3 nicht vorgelegen haben, sind die Jahresbeträge um je ein Zwölftel zu kürzen. 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:** Der Stpfl. bezieht am 31. Januar ein Altersheim. Er kann den vollen Heimfreibetrag beanspruchen, sofern die übrigen Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 vorgelegen haben (s. Anm. 360–369).

Zur Berechnung der Altersgrenze in Abs. 2 s. Anm. 206 und Abs. 3 s. Anm. 351.

**Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Absätze 1 bis 3:** In Umkehrung dieses negativen Tatbestandsmerkmals wird zT die Auffassung vertreten, die Beträge der Absätze 1 bis 3 seien zeitanteilig für jeden vollen oder angefangenen Kalendermonat zu gewähren, in dem die entsprechenden Voraussetzungen vorgelegen haben. Dementsprechend wird Abs. 4 Satz 1 als Ausnahme vom Prinzip der Abschnittsbesteuerung gedeutet und gefordert, die Voraussetzungen der Absätze 1 bis 3 seien monatsbezogen zu prüfen, so daß zB die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge nach Abs. 1 Satz 3 oder Abs. 2 Satz 2 bei unregelmäßigem Zufluß in jedem einzelnen Monat unter den zeitanteiligen Anrechnungsgrenzen bleiben müssen (so *Söffing*, Stbg. 1962 S. 58; OFD Hamb. v. 14. 3. 74, StEK EStG § 33a Abs. 4 Nr. 2). Dem entspricht auch die Auffassung der FinVerw., wonach die anrechenbaren Einkünfte und Bezüge zeitanteilig zu kürzen sind (s. Anm. 390 aE).

**Stellungnahme:** UE widerspricht diese Auffassung dem Gesetzeswortlaut. Abs. 4 Satz 1 regelt nicht die zeitanteilige Gewährung eines der in Abs. 1 bis 3 vorgesehenen Beträge bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen bestimmten Zeitraum, sondern die zeitanteilige Ermäßigung beim Nichtvorliegen der Voraussetzungen der Absätze 1 bis 3. Durch Abs. 4 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 Absätze 1 bis 3 jeden Monat Aufwendungen erbracht werden noch zu

welchem Zeitpunkt eines VZ anrechenbare Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts dienen, zufließen. Aufwendungen können daher für mehrere Monate geleistet werden, wie etwa bei Unterhaltszuwendungen als Quartalsleistungen (s. Anm. 40) oder einem längeren Lohnzahlungszeitraum als einem Monat bei Beschäftigung einer Hausgehilfin (s. auch Anm. 278). Bis zum VZ 1985 einschließl. sind Einkünfte als Jahreseinkünfte daher auch dann anzurechnen, wenn sie außerhalb des Begünstigungszeitraums zufließen (s. Anm. 385). Im Ergebnis glA BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92, der allerdings die Minderungsregelung des Abs. 2 Satz 2 uE unzutreffend nicht zu den „Voraussetzungen“ für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags zählt. Zutreffend führt der BFH (aaO S. 97) aus, Abs. 4 gebiete „nicht die Zwölfteilung von Zeiträumen (des Kalenderjahrs), sondern von Beträgen . . .“ (ferner BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554).

## II. Ermäßigung der in Abs. 1 bis 3 bezeichneten Beträge als Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1

381

Die Beträge der Absätze 1 bis 3 ermäßigen sich um je  $\frac{1}{12}$  für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen dieser Absätze nicht vorliegen. Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 betrifft die Ermäßigung nur die Freibeträge der Absätze 1 bis 3 sowie die Anrechnungsgrenzen des Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2; nicht zu ermäßigen sind dagegen die anzurechnenden Einkünfte und Bezüge selbst (aA FinVerw., s. Anm. 390 u. 393). Verwirklicht der Stpfl. zwei verschiedene Tatbestände eines Absatzes nacheinander, so kann es nach Abs. 4 Satz 1 für einen Monat zu einer doppelten Berücksichtigung von Aufwendungen kommen.

**Beispiel:** Der auswärtig untergebrachte Sohn des Stpfl. vollendet am 14. 6. 84 sein 18. Lebensjahr. Der Freibetrag nach Abs. 2 Nr. 1 b ist um  $\frac{5}{12}$  (also 1250 DM) und der Freibetrag nach Abs. 2 Nr. 2 um  $\frac{9}{12}$  (also 600 DM) zu kürzen. Für den Monat Juni würde der Ausbildungsfreibetrag also sowohl nach Abs. 2 Nr. 1 b als auch nach Abs. 2 Nr. 2 gewährt werden (s. auch das Beispiel zu Anm. 363).

**Stellungnahme:** Da Abs. 4 kein anspruchsbegründender Tatbestand ist, bedarf es einer einschränkenden Auslegung, die eine doppelte Gewährung der Freibeträge für einen Monat vermeidet, aber für den Geburtsmonat den höheren Teil-Freibetrag gewährt, weil dies dem Regelungsgehalt des Abs. 4 Satz 1 entspricht (s. Anm. 392). Im Verhältnis des Hausgehilfinnen-Freibetrags zum Heimfreibetrag ist dies ausdrücklich gesetzlich geregelt (s. Anm. 363); ebenso bei Beanspruchung der Freibeträge des Abs. 3 durch Ehegatten, die der Ehegattenveranlagung unterliegen (s. Anm. 370).

**Eine weitere Kürzung der Freibeträge** etwa um Wochen oder Tage ist nicht durch Abs. 4 gedeckt (FG Düss. v. 15. 11. 72, EFG 1973 S. 231, rkr., betr. Pauschalregelung zu Aufwendungen anlässlich des Besuchs Angehöriger aus der DDR; s. auch Anm. 148).

Einstweilen frei.

382, 383

## C. Berücksichtigung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person bei Zwölfteilung (Abs. 4 Satz 2)

### I. Zeitlicher Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 2

384

Abs. 4 Satz 2 ist erstmals im VZ 1986 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1). Es handelt sich auch nicht um eine klarstellende Regelung, die bereits in den VZ vor 1986 anwendbar wäre.

Als Sonderregelung zur Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsberechtigten geht Abs. 4 Satz 2 davon aus, daß unter dem Begriff der „Einkünfte“ und „Bezüge“ in Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 112, 113 u. 385) und Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 217, 218 u. 385) die Einkünfte iSd. EStG, also die Jahreseinkünfte aber auch Jahresbezüge (s. Anm. 385) zu verstehen sind. Satz 2 sieht daher ein ausdrückliches Anrechnungsverbot für Einkünfte und Bezüge vor, die auf Kürzungsmonate iSd. Abs. 4 Satz 1 „entfallen“. Abs. 4 Satz 2 enthält damit eine rechtsbegründende (konstitutive) Regelung.

Zur Rechtslage bis zum VZ 1985 einschließlich s. Anm. 385 und zur Rechtslage ab VZ 1986 s. Anm. 386–388. Zum sachlichen Geltungsbereich des Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 377.

## II. Rechtslage bis zum Inkrafttreten des Abs. 4 Satz 2

**Anrechnung der Jahreseinkünfte:** Die nach Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 anzurechnenden Einkünfte des Unterhaltsberechtigten sind solche iSd. EStG (s. Anm. 112 u. 217), also die Jahreseinkünfte (§ 2 Abs. 7) des Unterhaltsempfängers (BFH VI R 140/80 v. 22. 5. 81, BStBl. S. 713). Anzurechnen sind daher insbesondere die Einkünfte, die nach Wegfall der Bedürftigkeit, nach Abschluß der Ausbildung oder zwischen zwei Ausbildungsabschnitten noch im gleichen VZ bezogen wurden.

BFH VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92 betr. Ausbildungsfreibetrag und VI R 64/79 v. 24. 9. 82, BStBl. 1983 S. 60 betr. LStErmäßigungsverfahren (s. Anm. 192); Nds. FG v. 1. 3. 79, EFG S. 335, best. (EFG 1981 S. 109, n.v.); FG Köln v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 181 rkr.; jeweils betr. Ausbildungsfreibetrag; FG Köln v. 15. 2. 84, EFG S. 553 rkr. betr. Unterhaltsfreibetrag; glA *Giloy*, DStZ 1977 S. 47; *Wolf*, DStR 1977 S. 182; *Lukas*, DStR 1980 S. 435; oV HFR 1981 S. 60; aA hier 18. Aufl. (Lfg. 124) Anm. II 3 c – grüne Blätter; *Kassühlke*, Inf. 1981 S. 518; *Paus*, FR 1985 S. 432; ebenso die durch BFH VI R 53/79, aaO, überholte FG-Rspr.: Nds. FG v. 23. 10. 78, EFG 1979 S. 128, aufgeh. (EFG 1981 S. 109, n.v.); FG Saarl. v. 20. 4. 79, EFG S. 392, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 1. 2. 79, EFG S. 447; aufgeh. BFH VI R 53/79, aaO; FG Rhld.-Pf. v. 27. 8. 79, EFG 1980 S. 76 aufgeh. (EFG 1981 S. 214, n.v.); FG Düss. v. 17. 10. 79, EFG 1980 S. 238, aufgeh. (EFG 1982 S. 441, n.v.); ferner: FG Düss. v. 31. 1. 80, EFG 1981 S. 90, rkr., betr. Gewinnerzielung durch Unterhaltsempfänger am Jahresende).

**Anrechnung von Bezügen:** Anzurechnen sind nur Bezüge, „die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind“ (Abs. 1 Satz 3; im Wortlaut ähnlich: Abs. 2 Satz 2). Dies sind grundsätzlich alle Bezüge, die der Unterhaltsempfänger im Laufe eines VZ erhält, also insbesondere auch Bezüge, die außerhalb des Bedürftigkeits- oder Ausbildungszeitraums, aber im gleichen VZ geleistet werden (zB vor Beginn oder nach Abschluß der Ausbildung und zwischen zwei Ausbildungsabschnitten).

BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554 u. III R 211/81 v. 6. 6. 86, BFH NV 1986 S. 660, jeweils betr. Anrechnung von Unterhaltsleistungen des Ehegatten auf Ausbildungsfreibetrag des Vaters. GlA *Oepen*, FR 1985 S. 71; *Schmidt|Drenseck* IV. § 33a Anm. 4 d; aA *Paus*, FR 1985 S. 432; wohl auch *Blümich|Falk* XII. § 33a Anm. V 5 und *Lademann|Söffing|Brockhoff*, § 33a Anm. 53 aE; differenzierend *Horlemann*, FR 1983 S. 453: Vor der Ausbildungszeit anfallende Bezüge sind anzurechnen, da zur Bestreitung des Unterhalts geeignet, dagegen nicht die nachträglich empfangenen Bezüge.

**Stellungnahme:** Der BFH (III R 177/80 aaO) geht auch für den Begriff der Bezüge vom Jahresprinzip aus, weil „eine unterschiedliche Behandlung von im Kalenderjahr der Ausbildung dem Kind zugeflossenen Einkünften einerseits und Bezügen andererseits ... nicht sachgerecht“ erscheint. „Zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ sind für den BFH daher nur solche Einnahmen, die „ihrer Art nach unter den Begriff der Bezüge fallen“; der Relativsatz trifft danach

keine Regelung zur Verfügbarkeit der Bezüge. UE ist dies eine vertretbare Auslegung des Abs. 1 Satz 3 und des Abs. 2 Satz 2, die nur für VZ bis 1985 einschließlich von Bedeutung ist.

Für VZ ab 1986 vermeidet diese Auslegung im übrigen einen Widerspruch: Nach aA (s.o.) müßten nämlich einerseits verfügbare Bezüge gem. Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 angerechnet werden, die andererseits deshalb unter das Anrechnungsverbot des Abs. 4 Satz 2 fallen, weil sie etwa vor Beginn des Ausbildungszeitraums vereinnahmt werden. Bezieht man den Relativsatz „zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet“ dagegen mit dem BFH (III R 177/80 aaO) auf die Art der Bezüge, so wird die Konkurrenzfrage zwischen Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 einerseits und Abs. 4 Satz 2 andererseits vermieden.

Zum Begriff der Bezüge gem. Abs. 1 Satz 3 s. Anm. 113 gem. Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 218; zur Auslegung der in diesen Vorschriften enthaltenen Voraussetzung: „zur Bestreitung des Unterhalts (oder der Berufsausbildung) bestimmte oder geeignete Bezüge“ s. Anm. 114 u. 219.

### III. Rechtslage nach Inkrafttreten des Abs. 4 Satz 2: Keine Anrechnung von Einkünften und Bezügen, die auf Kürzungsmonate entfallen

#### 1. Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2

386

Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind nach Abs. 4 Satz 2 insoweit nicht anzurechnen als sie auf Kalendermonate entfallen, die zu einer zeitanteiligen Ermäßigung geführt haben.

**Auf „diese“ Kalendermonate entfallende Einkünfte und Bezüge:** Gemeint sind Kalendermonate, in denen die Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 nicht vorgelegen haben, so daß sich die Höchstbeträge des Abs. 1 und die Freibeträge des Abs. 2 nach Abs. 4 Satz 1 um je ein Zwölftel ermäßigt haben (Kürzungsmonate).

**Die Einkünfte und Bezüge „entfallen“ auf Kalendermonate iSd. Satz 1:** „Entfallen“ bedeutet anteilig zurechnen (vgl. *Meyers Enzyklopäd. Lexikon* Bd. 30 – Deutsches Wörterbuch – 1979 S. 696). In dieser Bedeutung findet sich der Begriff „entfallen“ noch in anderen Vorschriften des EStG (zB § 13 a Abs. 6 und Abs. 7 betr. abzichbare Pachtzinsen und § 21 a Abs. 5 betr. Aufteilung bei gemischter Grundstücksnutzung). 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.

GlA *Dankmeyer/Klöckner/Publ.*, B 1986 S. 506; *Richter*, NWB F. 3 S. 6207; zT aA *Schmidt/Drenseck* V. § 33a Anm. 8.

#### 2. Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge

387

Bei Ermittlung der auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge ist das nach der Rspr. des BFH sowohl für die Einkünfte als auch für die Bezüge geltende Jahresprinzip (s. Anm. 385), aber auch das nach Abs. 1 Satz 1 erforderliche Merkmal der Zwangsläufigkeit mit dem Begriff „entfallen“ und dem Regelungszweck des Abs. 4 Satz 2 in Einklang zu bringen. Folgende Fallgruppen lassen sich unterscheiden:

**Einkünfte und Bezüge fallen 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.

*Stellungnahme:* Ausgehend vom Jahresprinzip (s.o.) könnten in diesen Fällen nur  $\frac{4}{12}$  der Einkünfte oder Bezüge auf die Kürzungsmonate September bis Dezember entfallen. Der Regelungszweck des Abs. 4 Satz 2 gebietet hier jedoch die Nichtberücksichtigung aller Einkünfte und Bezüge. Mit der Schaffung des Abs. 4 Satz 2 hat der Gesetzgeber erkennbar auf das BFH-Urteil VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92 (s. Anm. 385) reagiert. Im entschiedenen Fall hatte das Kind nach der Berufsausbildung eigene Einkünfte erzielt. Das Anrechnungsverbot greift hier, gleich ob es sich um Überschubeinkünfte oder Gewinneinkünfte (aus einem Rumpfwirtschaftsjahr) handelt (glA Richter, NWB F. 3 S. 6210).

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

- ▶ *Ausbildungsfreibetrag:* Vor *Beginn der Ausbildung* anfallende Einkünfte und Bezüge sind nicht anzurechnen; Abs. 4 Satz 2 ist anzuwenden.
- ▶ *Unterhaltshöchstbetrag:* Der *Unterhaltsempfänger erzielt Einkünfte* oder ihm werden Bezüge gewährt, bevor er bedürftig und vom Stpfl. unterstützt wird.

**Beispiele:** Der Stpfl. unterstützt seinen Vater von März bis Dezember. Der Vater hat im Januar und im Februar

- (a) 10000 DM
- (b) 6000 DM

an Einkünften bezogen. Die Aufwendungen des Stpfl. übersteigen den Höchstbetrag gem. Abs. 1 Satz 1.

*Stellungnahme:* UE geht Abs. 1 Satz 1, der die Voraussetzungen für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen regelt, dem Anrechnungsverbot des Abs. 4 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. 4 Satz 2 (glA wohl Schmidt/Drenseck V. § 33a Anm. 8).

Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen hängt von der Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers ab. Nach der gesetzl. Typisierung der Notwendigkeit von Unterhaltsleistungen in Abs. 1 Satz 3 ist ein Erwachsener mit Einkünften und/oder Bezügen von mehr als 9000 DM jährlich nicht mehr bedürftig (s. Anm. 107). Bei Anwendung dieser Typisierung auf die Beispiele wäre im Fall (a) kein Unterhaltsfreibetrag, im Fall (b) ein ermäßigter und zeitanteilig geminderter Unterhaltsfreibetrag zu gewähren (zur Berechnung s. Anm. 390); Abs. 4 Satz 2 findet nur insoweit Anwendung, als die Einkünfte des Vaters nicht bereits bei Prüfung der Notwendigkeit der Unterhaltsleistungen anzurechnen waren.

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

- ▶ *Das ganze Jahr über regelmäßig wiederkehrende Einkünfte und Bezüge* (zB Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung oder eine Leibrente) sind nicht anzurechnen, soweit sie für Monate geleistet werden, die zu einer Zwölfteilung geführt haben. Auch die Einkünfte und Bezüge sind daher zu zwölfteilen. Für ihre Ermittlung gilt jedoch das Jahresprinzip (s. Anm. 385); weder das Zuflußprinzip des § 11 Abs. 1 ist – auch nicht monatsbezogen – anzuwenden, noch kann es von Bedeutung sein, zu welchem Zeitpunkt einzelne Werbungsko-

sten, sonstige Aufwendungen oder Freibeträge entstanden oder abziehbar sind (zT aA *Richter*, NWB F. 3 S. 6210).

► *Unregelmäßig anfallende Einkünfte und Bezüge*, die aber für ein ganzes Jahr geleistet werden, sind nach dem Jahresprinzip (s. Anm. 385) zu ermitteln, anteilig den Kürzungsmonaten zuzurechnen und insoweit nicht auf den Unterhalts- bzw. Ausbildungsfreibetrag anzurechnen (glA *Dankmeyer/Klöckner/Publ*, B 1986 S. 506; aA wohl *Schmidt/Drenseck* aaO).

**Beispiele:** Der Unterhaltsempfänger hat Einkünfte aus Kapitalvermögen, erzielt einen Gewinn aus Gewerbebetrieb oder erhält eine Rentennachzahlung für das ganze Jahr.

► *Einkünfte und Bezüge fallen nur einen Teil des VZ über an*, aber auch im Unterstützungs- bzw. Ausbildungszeitraum:

**Beispiele:** Der Sohn des Stpfl. befindet sich bis November in Ausbildung, erzielt jedoch schon ab November Einkünfte und zwar

- a) im November u. Dezember Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wobei sich im November ein Verlust von 4000 DM und im Dezember ein Gewinn von 6000 DM ergeben.

*Stellungnahme:* Die Einkünfte (und Bezüge) sind nach dem Jahresprinzip zu ermitteln, zeitanteilig aufzuteilen und in beiden Beispielen (a und b) nur zu 50 vH auf den um  $\frac{1}{12}$  ermäßigten Ausbildungsfreibetrag anzurechnen; eine monatsbezogene Gewinnermittlung im Fall (b) widerspricht § 2 Abs. 7 und dem auch für Bezüge geltenden Jahresprinzip; sie wäre im übrigen nicht praktikabel.

AA wohl *Schmidt/Drenseck* aaO; unentschieden: *Dankmeyer/Klöckner/Publ* aaO, die der zeitanteiligen Aufteilung als „Regelfall“ den Vorzug geben, dem Stpfl. aber die Darlegung eines Ausnahmefalls ermöglichen wollen. UE ist die Nichtanrechnung des Gewinns im Fall (b) nur über eine Beschränkung des Antrags auf Gewährung eines Ausbildungsfreibetrags zu erreichen (s. Anm. 388).

► *Ausnahme vom Jahresprinzip:* UE sollte eine Ausnahme vom Jahresprinzip aber dann gelten, wenn der Unterhaltsempfänger nach Fortfall der Bedürftigkeit oder nach Abschluß der Ausbildung weitergehende oder neue Aktivitäten entfaltet.

**Beispiele:** Der Sohn des Stpfl. ist bereits während des Studiums Kommanditist und wird nach Abschluß der Ausbildung Komplementär in der Familien-KG.

Der Student A ist während des Studiums stundenweise bei einem Rechtsanwalt beschäftigt (ggf. pauschalierter Arbeitslohn) und wird nach Abschluß des Studiums von diesem Anwalt angestellt. UE sind die „neuen“ Einkünfte gem. Abs. 4 Satz 2 nicht anzurechnen (glA *Richter* aaO).

### 3. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 2: Keine Minderung der Abzugsbeträge

388

Die nach Abs. 4 Satz 1 zeitanteilig ermäßigten Höchstbeträge und Freibeträge werden durch die auf Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge nicht vermindert. UE kann der Stpfl. diese Rechtsfolge durch Beschränkung seines Antrags auf Abzug außergewöhnlicher Belastungen herbeiführen (glA *Dankmeyer/Klöckner/Publ*, B 1986 S. 506).

**Beispiel:** Der Stpfl. unterstützt seine Mutter bis einschl. November mit monatlich 400 DM. Die Mutter, die bereits Einkünfte und Bezüge in Höhe des anrechnungsfreien Betrags hat, erhält ab 1. November eine zusätzliche Rente von monatlich 600 DM. Beantragt der Stpfl. den Abzug aller Aufwendungen nach Abs. 1, so ist die November-Rente auf den um  $\frac{1}{12}$  geminderten Höchstbetrag von 4500 DM anzurechnen; beschränkt er dagegen seinen Antrag auf Berücksichtigung von Aufwendungen bis einschließlich Oktober, so findet Abs. 4 Satz 2 auch für November Anwendung: Der Unterhaltsfreibetrag mindert sich um weitere 375 DM; dafür entfällt die Anrechnung von 600 DM (November-Rente).

UE folgt die Möglichkeit zur Beschränkung des Antrags auf Abzug von agB auf bestimmte Monate aus der Antragsgebundenheit der StErmäßigung (s. Anm. 15, 87 und 192; ferner § 33 Anm. 53). Dies gilt auch für den Ausbildungsfreibetrag,

der als Freibetrag zwar keine Aufwendungen in Höhe der Abzugsbeträge voraussetzt; dem Grunde nach sind jedoch auch für Abs. 2 Aufwendungen nachzuweisen (s. Anm. 196).

389 Einstweilen frei.

#### D. Anwendungsfälle des Abs. 4

##### 390 I. Zeitanteilige Berücksichtigung des Unterhaltshöchstbetrags nach Abs. 1

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 190/67 Abs. 7 EStR/LStR 1981/84.

**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 die Beträge nach Satz 1 und Satz 3. 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. 40); ferner das Nichtbestehen eines Anspruchs auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen (für analoge Anwendung des Abs. 4 *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33a Anm. 19; uE unzutreffend, s. Anm. 81 „Beginn und Ende des Anspruchs“). Der Kinderfreibetrag schließt als Jahresbetrag den Unterhaltshöchstbetrag nach Abs. 1 ab VZ 1986 für den gesamten VZ aus (s. Anm. 83). Zu den Voraussetzungen gehört auch die unbeschr. StPfl. des Unterhaltsempfängers, so daß bei Fortfall oder Begründung der unbeschr. StPfl. die Beträge der Sätze 1 und 4 zeitanteilig zu gewähren sind; uE ist Abs. 4 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 (VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92, betr. Ausbildungsfreibetrag); dies wird wohl auch für die damit zusammenhängende Minderungsregelung des Abs. 1 Satz 5 gelten (s. dazu Anm. 150).

**Beispiel** (nach Abschn. 67 Abs. 7 LStR 1984): Ein Stpfl. unterstützt seine alleinstehende im Inland lebende Mutter in der Zeit vom 1. 4. bis 31. 12. 84 mit 3 600 DM. Die Mutter hat im Kj. 1984 eigene Einkünfte und Bezüge in Höhe von insgesamt 4 800 DM.

Höchstbetrag für das Kalenderjahr	3 600 DM
anteiliger Höchstbetrag für 9 Monate	2 700 DM
eigene Einkünfte und Bezüge der Mutter im Kalenderjahr	4 800 DM
davon neun Zwölftel	3 600 DM
abzüglich neun Zwölftel von 4 200 DM	— 3 150 DM — 450 DM
verbleibender Betrag	2 250 DM
zu gewährender Freibetrag höchstens	<u>2 250 DM</u>
Vereinfacht kann wie folgt gerechnet werden:	
Höchstbetrag für das Kalenderjahr	3 600 DM
eigene Einkünfte und Bezüge der Mutter im Kalenderjahr	4 800 DM
abzüglich	— 4 200 DM
anzurechnen	<u>600 DM — 600 DM</u>
Freibetrag für das Kalenderjahr höchstens	3 000 DM
Freibetrag für 9 Monate höchstens	<u>2 250 DM.</u>



**Stellungnahme:** Die Ermäßigung der anzurechnenden Einkünfte und Bezüge ist nicht vom Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 gedeckt, der nur eine Zwölfstelung der in Abs. 1 bis 3 „bezeichneten Beträge“, also des Höchstbetrags von 4500 DM für Personen über und 2484 DM für Personen unter 18 Jahren (bis VZ 1985 einschließl.: 3600 DM) und der Anrechnungsgrenze von 4500 DM (bis VZ 1985 einschließl.: 4200 DM) vorsieht (s. Anm. 380). Zur Rechtfertigung dieser Kürzung durch den BFH s. Anm. 393. Im Ergebnis wurde damit bereits vor 1986 eine teilweise Nichtanrechnung von Einkünften und Bezügen praktiziert, die außerhalb des Unterstützungs- oder Ausbildungszeitraums angefallen sind. Ab VZ 1986 gilt auch für das o.a. Beispiel Abs. 4 Satz 2, wonach die auf Kürzungsmonate „entfallenden“ Einkünfte und Bezüge nicht anzurechnen sind.

Zur Rechtslage bis VZ 1986 s. Anm. 385 und zum Anrechnungsverbot des Abs. 4 Satz 2 ab VZ 1986 s. Anm. 386 bis 388.

## II. Zeitanteilige Berücksichtigung des Freibetrages für den unterhaltsverpflichteten Elternteil nach Abs. 1 a

391

Der Freibetrag von 600 DM nach Abs. 1 a ermäßigt sich gem. Abs. 4 um je  $\frac{1}{12}$  für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 a nicht vorgelegen haben.

*VZ 1978–85:* Zu diesen Voraussetzungen gehört das Bestehen einer Unterhaltspflicht des Stpfl. gegenüber dem Kind (s. Anm. 167). Hat diese Unterhaltspflicht nur einen Teil des VZ bestanden, so kommt eine zeitanteilige Kürzung des Freibetrags in Betracht (Abschn. 190 a/67 a Abs. 2 EStR/LStR 1981/84). Kommt der Stpfl. seiner Unterhaltspflicht dagegen nur unregelmäßig nach, so führt dies praktisch nicht zu einer Ermäßigung, weil diese Voraussetzung nach Auffassung der FinVerw. bereits dann erfüllt ist, wenn der Stpfl. darlegt, daß er überhaupt Unterhaltsleistungen erbringt.

Abschn. 190 a/67 a Abs. 1 Satz 3 EStR/LStR 1981/84; glA *Blümich/Falk* XII. § 33 a Anm. IV; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 a Anm. 58; s. auch hier Anm. 167.

*VZ ab 1986:* Eine Aufteilung kommt in Betracht, wenn die Voraussetzungen für die Zuordnung des Kindes zum anderen Elternteil im Laufe eines VZ eintreten (zB Ehescheidung oder dauerndes Getrenntleben). Da der Freibetrag nach Abs. 1 a (sog. Besucherfreibetrag) an die Gewährung des Kinderfreibetrags knüpft, führt auch die Übertragung des halben Kinderfreibetrags auf den zuordnungsberechtigten Elternteil nach § 32 Abs. 6 Satz 4 zu einer Ermäßigung nach Monaten (s. Anm. 169 u. 176 aE).

## III. Zeitanteilige Berücksichtigung des Ausbildungsfreibetrags nach Abs. 2

**Verwaltungsanordnungen:** Abschn. 191 Abs. 7 EStR 1984; Abschn. 68 Abs. 6 LStR 1984.

### 1. Voraussetzungen des Abs. 2 nach Monaten

392

**Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1:** Für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 195–213) nicht wenigstens an einem Tag erfüllt sind, ermäßigt sich der in Betracht kommende Freibetrag um je  $\frac{1}{12}$ . Das gilt ab VZ 1978 auch für die Altersvoraussetzung des 18. Lebensjahrs (für den VZ 1977 gilt das sog. Stichtagsprinzip; s. Anm. 206). Dabei ist der Geburtsmo-

nat voll dem 19. Lebensjahr zuzurechnen (Abschn. 191 Abs. 7 Satz 2 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 6 Satz 2 LStR 1981/84; *Bals*, BB 1979 S. 210); uE zutreffend und insbesondere für den Fall von Bedeutung, daß die Voraussetzungen der Freibeträge für auswärtige Unterbringung im VZ wechseln (s. das Beispiel zu Anm. 381). Fällt der Geburtstag des Kindes auf den 1. eines Monats, so vollendet das Kind sein 18. Lebensjahr allerdings bereits im vorangegangenen Monat, nämlich mit Ablauf des Tages, der seinem sog. 18. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB); also bei Geburt am 1. 2. 68 zum 31. 1. 86, so daß die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 für den VZ 1986 nicht vorliegen (s. auch Anm. 351 zur Berechnung des vollendeten 60. Lebensjahrs nach Abs. 3).

**Eintritt der Voraussetzungen der Aufteilungsregelungen (Abs. 2 Sätze 4 bis 8) im Laufe eines VZ:** Dann ist Abs. 4 uE entsprechend anzuwenden. Der volle Ausbildungsfreibetrag ist dann für jeden Monat einschl. des Monats zu gewähren, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 4 (s. Anm. 232 ff. und 242 ff.) erstmals eintreten. Die Halbteilung oder anderweitige Aufteilung betrifft dann nur die übrigen Monate des VZ.

Zur zeitanteiligen Gewährung des Freibetrags im Falle des Abs. 2 Satz 3 bei Fortfall oder Begründung der unbeschr. Stpfl. s. Anm. 390 betr. Abs. 1 Satz 4.

### 393 2. Zeitanteilige Kürzung bei Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge nach Abs. 2 Satz 2

Für Monate, in denen die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 nicht wenigstens an einem Tag vorgelegen haben, ist der anteilige Ausbildungsfreibetrag um den Betrag zu kürzen, um den die (anteiligen) eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes den anteiligen Betrag von 2400 DM im Kj. übersteigen. Bis zum VZ 1985 sind dazu stets die Einkünfte eines Kalenderjahrs zugrunde zu legen (s. Anm. 385); das gilt nach Auffassung des BFH und der FinVerw. auch für die Bezüge, so daß die Anrechnung nicht auf den Zeitraum zu beschränken ist, in dem die Voraussetzungen des Abs. 2 vorgelegen haben (BFH III R 177/80 v. 7. 3. 86, BStBl. S. 554; Abschn. 191 Abs. 7 Satz 3 EStR 1981/84; Abschn. 68 Abs. 6 Satz 3 LStR 1981/84; s. Anm. 385). Abweichend davon sind die Ausbildungszuschüsse (wohl mit Ausnahme des VZ 1981; s. Anm. 216) nur insoweit anzurechnen, als sie „für den Ausbildungszeitraum“ gewährt worden sind (Abschn. 68 Abs. 6 Satz 4 LStR 1984; s. auch Abschn. 191 Abs. 5 Satz 3 EStR 1978; aA hier Anm. 222).

**Beispiel** (nach LStR aaO, betr. Rechtslage in den VZ 1984 und 1985): Das über 18 Jahre alte Kind des Stpfl. befindet sich bis Ende September in der Berufsausbildung und ist auswärtig untergebracht. Dem Stpfl. erwachsen durch die Berufsausbildung Aufwendungen. Das Kind hat im Kj. eigene Einkünfte in Höhe von 3000 DM und außerdem als Zuschuß gewährte steuerfreie Stipendien aus öffentlichen Mitteln in Höhe von 750 DM bezogen.

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr	2100 DM	
Ausbildungsfreibetrag für 9 Monate	1575 DM	
eigene Einkünfte im Kalenderjahr	3000 DM	
davon neun Zwölftel	2250 DM	
abzüglich neun Zwölftel von 2400 DM	– 1800 DM	– 450 DM
verbleibender Betrag		1125 DM
steuerfreie Stipendien aus öffentlichen Mitteln		– 750 DM
zu gewährender Ausbildungsfreibetrag		<u>375 DM</u>

Vereinfacht kann wie folgt gerechnet werden:

Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr		2100 DM
eigene Einkünfte im Kalenderjahr	3000 DM	
abzüglich	– 2400 DM	
anzurechnen	600 DM	– 600 DM
Ausbildungsfreibetrag für das Kalenderjahr		1500 DM
Ausbildungsfreibetrag für 9 Monate		1125 DM
steuerfreie Stipendien aus öffentlichen Mitteln		– 750 DM
zu gewährender Ausbildungsfreibetrag		375 DM.

**Stellungnahme:** Die in den Richtl. angeordnete Berechnungsmethode weicht von der früher üblichen Methode ab, wonach bei den anzurechnenden Einkünften und Bezügen nicht auf das Kj., sondern auf den Kalendermonat abzustellen war.

Vgl. OFD Hann. v. 9. 6. 61, FR S. 354; OFD Hamb. v. 13. 3. 74, StLex. 3, 33a, 117; FG Berlin v. 10. 12. 69, EFG 1970 S. 394, rkr.

Insoweit entspricht das Beispiel der Rspr. des BFH zur Rechtslage bis zum VZ 1985 (s. Anm. 385), der die Einkünfte des gesamten VZ anrechnet (VI R 53/79 v. 23. 9. 80, BStBl. 1981 S. 92; s. auch Anm. 385); zur Behandlung von Bezügen, auf die das für den Begriff der Einkünfte maßgebende Jahresprinzip ebenfalls anzuwenden ist (s. Anm. 385). Daß auch die anzurechnenden Einkünfte (und Bezüge) anteilig ermäßigt werden, ist vom Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 nicht gedeckt, der nur eine Zwölfteilung der in Abs. 2 Satz 1 vorgesehenen Freibeträge und der Anrechnungsgrenze des Satz 2, nämlich der „dort bezeichneten Beträge“ vorsieht (zu der vergleichbaren Frage bei Abs. 1 s. Anm. 390); der BFH (VI R 53/79 aaO S. 96) hält dies jedoch „für mit dem Gesetz vereinbar, weil auf diese Weise die zutreffende Relation zwischen der Höhe des Ausbildungsfreibetrags, der Höhe des in § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG bezeichneten Betrags von 2400 DM und dem Betrag der Jahreseinkünfte hergestellt“ werde. Obwohl für den Stpfl. günstiger, ist diese Auffassung uE abzulehnen. Sie widerspricht Abs. 4 (Satz 1) und ist insofern willkürlich, als die „zutreffende Relation“ für die öffentl. Ausbildungszuschüsse nicht hergestellt wird. Zur vollen Anrechnung von Ausbildungszuschüssen, s. auch Anm. 221 f.

Für VZ ab 1986 gilt auch für das o.a. Beispiel Abs. 4 Satz 2, wonach die auf Kürzungsmonate „entfallenden“ Einkünften und Bezüge nicht anzurechnen sind (s. Anm. 386 bis 388).

#### IV. Zeitanteilige Berücksichtigung der Freibeträge für Hausgehilfin, Haushaltshilfe oder Heimunterbringung nach Abs. 3

394

**Der altersbedingte Freibetrag** für eine Hausgehilfin, Haushaltshilfe oder für die Heimunterbringung hängt von der Vollendung des 60. Lebensjahres durch den Stpfl. oder seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ab (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2; a.A. hier Anm. 364 betr. die Altersvoraussetzung beim Heimfreibetrag). Bei Vollendung des 60. Lebensjahres im Laufe eines VZ ist der Freibetrag nur für die Monate zu gewähren, in denen die Altersvoraussetzungen vorliegen; dabei ist der Geburtsmonat voll dem 61. Lebensjahr zuzurechnen. Fällt der Geburtstag auf den 1. eines Monats, so ist bereits der vorangegangene Monat dem 61. Lebensjahr zuzurechnen (s. Anm. 392 betr. 18. Lebensjahr beim Ausbildungsfreibetrag). Zur Berechnung im übrigen Anm. 351.

**Freibetrag für eine andere Person:** Wird der Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe nach Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 wegen des Gesundheitszustandes eines anderen Unterhaltsberechtigten begehrt, für den eine Ermäßigung nach Abs. 1 gewährt werden muß (s. Anm. 353), so führt die zeitanteilige Kürzung des Unterhaltsfreibetrags in gleicher Weise zu einer Minderung des Hausgehilfinnen-Freibetrags.

**Bei Beschäftigung einer Haushaltshilfe** ist besonders dann, wenn es sich um einen selbständigen Unternehmer handelt (s. Anm. 274), zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 in allen Kalendermonaten erfüllt sind (s. BFH VI R 28/77 v. 19. 1. 79, BStBl. S. 326 aE, betr. Fensterputzer).

**Ehegatten:** Zur zeitanteiligen Gewährung des doppelten Freibetrags bei Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Stpfl eines der nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten, s. Anm. 370 aE.

Zur zeitanteiligen Gewährung des Hausgehilfinnen-Freibetrags wegen schwerer Körperbehinderung s. Anm. 357.

395–399 Einstweilen frei.

400

### Erläuterungen zu Abs. 5: Verhältnis zu § 33

Nach Abs. 5 kann der Stpfl. wegen der in Abs. 1 Satz 1 und der Absätze 1 a bis 3 bezeichneten Aufwendungen eine Steuerermäßigung nach § 33 nicht in Anspruch nehmen. Die Vorschrift, die nahezu unverändert seit dem StNG 1954 (s. Anm. 3) besteht, stellt klar, daß die Tatbestände des § 33a abschließende Regelungen enthalten, so daß § 33 auch nicht für die Höchstbeträge übersteigenden Aufwendungen Anwendung finden kann (BTDrucks. II/481 S. 93). Die Regelung schließt zugleich auch ein Wahlrecht des Stpfl. aus, die Aufwendungen nach § 33 oder § 33a abzusetzen. Da sich diese Rechtsfolgen jedoch bereits aus der Natur der Tatbestände des § 33a Abs. 1 bis 3 als *leges specialis* ergeben, kann Abs. 5 nur klarstellende Bedeutung haben. Es ist daher unschädlich, daß Abs. 1 a bis zum VZ 1985 nicht in Abs. 5 bezeichnet war (s. dazu Anm. 159).

Zum Verhältnis der einzelnen Tatbestände des § 33a zu den agB nach § 33 allgemein s. Anm. 10; ferner Anm. 30 (betr. Unterhaltshöchstbetrag) und Anm. 38 (betr. typische und atypische Unterhaltsleistungen); Anm. 189 (betr. Verhältnis des Ausbildungsfreibetrags) und Anm. 263 (betr. Verhältnis des Hausgehilfinnen- und Heimfreibetrags zu den agB des § 33).

401–449 Einstweilen frei.

## ABC der außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen

**Abfindungen** zur Abgeltung von Unterhaltsansprüchen sind uE keine typischen Unterhaltsleistungen iSd. § 33a Abs. 1 (s. § 33 Anm. 300 „*Abfindung – Unterhaltsansprüche*“; aA BFH VI 148/59 U v. 2. 12. 60, BStBl. 1961 S. 76 u. VI R 47/69 v. 22. 1. 71, BStBl. S. 325); s. auch Anm. 38.

**Altersheim:** Kosten der alters- und nicht krankheitsbedingten Unterbringung eines Angehörigen im Altersheim sind typische von § 33a Abs. 1 erfaßte Unterhaltsaufwendungen (BFH VI R 207/71 v. 12. 1. 73, BStBl. S. 442); s. auch Anm. 38 u. 263 zum Heimfreibetrag des Abs. 3 Satz 2 sowie § 33 Anm. 300 „*Altersheim*“ mwN.

**Angehörigenverträge:** Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Angehörigenverträgen s. Anm. 42 aE; zur Notwendigkeit von Aufwendungen bei bestehenden Verträgen zwischen Angehörigen s. Anm. 75; zur Zulässigkeit von Verträgen zwischen Angehörigen über die Verrichtung typischer hauswirtschaftl. Arbeiten als Hausgehilfin oder Haushaltshilfe iSd. Abs. 3 s. Anm. 275; s. auch „*Ehegattenarbeitsverhältnis*“. Zu Betreuungsleistungen Angehöriger s. Anm. 326 u. § 33c Anm. 41.

**Asylbewerber:** Zur Behandlung von Unterhaltsleistungen an Kinder von Asylbewerbern s. Anm. 8, zum Ausbildungsfreibetrag für Asylbewerber s. Anm. 197 aE „*Asylberechtigte Ausländer*“.

**Au-pair:** Zur Beschäftigung eines Au-pair als Hausgehilfin s. Anm. 277 und zur Kinderbetreuung s. Anm. 326 u. 329; ferner § 33c Anm. 36 u. 40.

**Ausbildungszuschüsse,** die auf den Ausbildungsfreibetrag anzurechnen sind, s. Anm. 221 u. 222.

**Auskunftsersuchen:** Zum Schriftverkehr der FinVerw. mit ausländischen Konsularbehörden betr. Unterstützungsbefürftigkeit der Angehörigen von Gastarbeitern s. Anm. 8aE.

**Austauschschüler:** Zum Auslandsaufenthalt eines Kindes als Berufsausbildung s. Anm. 48; s. auch § 33 Anm. 300 „*Austauschschüler*“.

### **Auswärtige Unterbringung:**

- zur Abgrenzung typischer und atypischer Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung (Verhältnis zwischen Abs. 2 und § 33) s. Anm. 189; s. ferner § 33 Anm. 17 und 300 „*Auswärtige Unterbringung*“ und „*Privatschulbesuch*“;
- zum Begriff der auswärtigen Unterbringung s. Anm. 211;
- zum Sonderfall der auswärtigen Unterbringung eines Gastarbeiterkindes s. Anm. 213;
- zur Verfassungsmäßigkeit des Erfordernisses auswärtiger Unterbringung zur Berufsausbildung betr. die ab VZ 1977 geltende Fassung des Abs. 2 s. Anm. 184;
- zur „Zwangsläufigkeit“ der auswärtigen Unterbringung und auswärtigen Unterbringung zur Berufsausbildung s. Anm. 210 betr. Rechtslage bis VZ 1980.

**BAFöG-Zuschüsse** sind auf den Ausbildungsfreibetrag anzurechnen (s. Anm. 180), nicht jedoch Darlehen nach dem BAFöG (s. Anm. 221 f.).

**Bagatellaufwendungen:** Zur Gewährung des Ausbildungsfreibetrags bei geringfügigen Aufwendungen s. Anm. 196 und im Zusammenhang mit den Aufteilungsregelungen s. Anm. 232 aE u. 235 betr. Abs. 2 Sätze 4 u. 6 aF; Anm. 242 betr. Abs. 2 Satz 5.

**Beaufsichtigung von Kindern:** s. „*Betreuung von Kindern*“.

**Bedürftigkeit** des Unterhaltsempfängers s. Anm. 75.

**Besuch:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen anlässlich des Besuchs Angehöriger aus dem Ausland (s. Anm. 131 aE), der DDR oder Ost-Berlin s. Anm. 148; s. auch „*Besuchsreisen*“.

**Besuchsreisen:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen anlässlich einer Besuchsreise zu Angehörigen in der DDR, Ost-Berlin oder den sog. Vertreibungsgebieten s. Anm. 147 und § 33 Anm. 300 „*Besuchsreisen*“.

**Betreuung von Kindern:** Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit der Betreuung von Kindern s. Anm. 329 und § 33c Anm. 36–38.

**Beweislast:** Zur objektiven Beweislast s. „*Feststellungslast*“.

**Blindenhilfe** nach § 67 BSHG stellt keinen anrechenbaren Bezug iSd. Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 dar (s. Anm. 114).

**Contergan-Renten** sind keine anrechenbaren Bezüge iSd. Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 114).

**Dienstleistungen:** Zum Begriff „Dienstleistungen“ iSd. des Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 366 u. zu „Dienstleistungen zur Beaufsichtigung und Betreuung eines Kindes“ iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1980–82 s. Anm. 326.

**Doppelehe:** Wegen Unterhaltsleistungen im Rahmen einer Doppelehe s. Anm. 59 u. 61 jeweils aE; zur Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen an einen geschiedenen Ehegatten im Rahmen der Doppelehe s. Anm. 68.

**Eheähnliche Gemeinschaft:** Zum Abzug von Unterhaltsleistungen s. Anm. 62 u. § 33 Anm. 300 „*Lebensgemeinschaft*“. Zur Hausgehilfen-Eigenschaft des Partners einer eheähnlichen Gemeinschaft s. Anm. 271 aE.

**Ehegattenarbeitsverhältnis:** Zur Unzulässigkeit eines auf Verrichtung typisch hauswirtschaftl. Arbeiten iSd. Abs. 3 Satz 1 gerichteten Ehegattenarbeitsverhältnisses s. Anm. 275 aE.

**Ehegattenunterhalt:** Zu Unterhaltsleistungen an den nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten s. Anm. 59; zu Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten s. Anm. 61; zum Verhältnis des Abs. 1 zur Ehegattenbesteuerung s. Anm. 32; zur Rechtsentwicklung der Behandlung von Unterhaltsleistungen an Ehegatten s. Anm. 23–26 und zur Zwangsläufigkeit von Ehegattenunterhalt s. Anm. 68.

**Ehegattenverträge:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen als Unterhaltsleistungen im Zusammenhang mit fehlgeschlagenen Verträgen unter nahen Angehörigen s. Anm. 42 aE.

**Fensterputzer:** Aufwendungen für die Beschäftigung eines selbständigen Fensterputzers (Kleingewerbetreibenden) können nach Abs. 3 Satz 1 einen Freibetrag für eine Haushaltshilfe begründen (BFH VI R 28/77 v. 19. 1. 79, BStBl. S. 326; s. Anm. 274).

**Feriensprachkurse:** Aufwendungen für Feriensprachkurse eines Kindes begründen keinen Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2, da der Begriff der auswärtigen Unterbringung eine gewisse Dauer voraussetzt (BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109; s. Anm. 48 u. Anm. 211 aE).

**Fernsehempfänger:** Die Zuwendung eines Schwarz-Weiß-Fernsehgeräts an Angehörige in der DDR kann eine typische nach § 33a Abs. 1 zu berücksichtigende Unterhaltungsleistung sein (FG Berlin v. 6. 9. 77, EFG 1978 S. 228, rkr.); s. auch Anm. 38 u. § 33 Anm. 196 zur Notwendigkeit von Aufwendungen.

**Feststellungslast:** Zur Feststellungslast allgemein s. Anm. 15 u. § 33 Anm. 26 f.; zur Feststellungslast bei

- der Frage nach dem Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen s. Anm. 80;
- der Berücksichtigung von Vermögen und Anrechnung eigener Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfänger s. Anm. 102;
- der Verletzung von Nachweispflichten durch ausländische Arbeitnehmer s. Anm. 128.

**Ganztagspflegestelle:** Die auswärtige Unterbringung eines Kindes in einer Ganztagspflegestelle ist eine auswärtige Unterbringung iSd. § 33a Abs. 2 (BFH VI R 203/68 v. 26. 5. 71, BStBl. S. 627); s. auch Anm. 211 zum Begriff der „Auswärtigen Unterbringung“.

**Grenzgänger Niederlande:** Zur Anwendung des § 33a auf Arbeitnehmer aus den Niederlanden s. Anm. 7; Anm. 158 (betr. Abs. 1a); Anm. 187 (betr. Abs. 2); Anm. 260 (betr. Abs. 3) und Anm. 315 (betr. Abs. 3 Nr. 1 EStG 1980-82); s. im übrigen § 33 Anm. 14, 22 und 206.

**Hausdamen u. Haushälterinnen** können Hausgehilfinnen iSd. Abs. 3 Satz 1 sein (BFH VI 260/57 U v. 13. 2. 59, BStBl. S. 170, betr. Hausdame; VI 37/58 U v. 10. 4. 59, BStBl. S. 247, betr. Haushälterin); s. Anm. 271.

**Kinderfreibetrag:**

- zum Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen bei Anspruch auf Kinderfreibetrag s. Anm. 83 u. 84;
- zum Anspruch auf Kinderfreibetrag aus Billigkeitsgründen für ein Kind mit Wohnsitz in der DDR s. Anm. 28 aE, 84 u. 144 „Anspruch auf Kinderfreibetrag (ab VZ 1986)“;
- zur Voraussetzung „Kind, für das er einen Kinderfreibetrag erhält“ nach Abs. 1 a s. Anm. 169 und nach Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 199;
- zur Voraussetzung der Gewährung eines Kinderfreibetrags für die Anwendung der Aufteilungsregelungen s. Anm. 241 u. 242.

**Kindergeld:** Zum Abzugsverbot bei Anspruch auf Kindergeld s. Anm. 78–82; zur Anrechnung von Kindergeld auf Unterhaltsleistungen an nicht unbeschr. estpfl. Empfänger s. Anm. 54 und zur Voraussetzung des Kindergeldanspruchs für den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 197 u. 198.

**Kinderpflegerin** kann Hausgehilfin iSd. Abs. 3 Satz 1 sein (BFH IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410); s. Anm. 271.

**Krankenkassenbeiträge** sind typische von § 33a Abs. 1 erfaßte Unterhaltsaufwendungen (BFH VI R 206/70 v. 31. 10. 73, BStBl. 1974 S. 86 aE); s. auch Anm. 38 u. § 33 Anm. 300 „Krankenkassenbeiträge“.

**Kreditfinanzierte Unterhaltsleistungen** sind uE abziehbar (s. Anm. 40 aE). Nach der Rspr. des BFH zu § 33 sollen allerdings erst die Tilgungsraten als agB zu berücksichtigen sein (vgl. § 33 Anm. 59 u. 132 f.).

**Ländergruppeneinteilung:** Zur Vereinfachungsregelung der FinVerw. betr. Anwendung des Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 131; zur Anwendung der Ländergruppeneinteilung auf den Ausbildungsfreibetrag s. Anm. 225 u. 226; zur Anwendung der Ländergruppeneinteilung auf den Hausgehilfinnen-Freibetrag s. Anm. 261, auf

den Freibetrag wegen Heimunterbringung s. Anm. 367 und auf den Abzugsbetrag für Kinderbetreuungskosten s. Anm. 315.

**Lebensgemeinschaft:** Zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen im Rahmen einer eheähnlichen auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft s. Anm. 62 u. § 33 Anm. 300 „*Lebensgemeinschaft*“. Zur Hausgehilfen-Eigenschaft des Partners einer Lebensgemeinschaft s. Anm. 271 aE.

**Liebhaberei:** Ausbildungskosten für eine Liebhabereitätigkeit sind nicht als Kosten für eine Berufsausbildung abziehbar (BFH VI R 139/76 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 180; FG Bremen v. 29. 8. 74, EFG 1975 S. 10, rkr.; s. Anm. 47).

**Lohnsteuerermäßigungsverfahren:** Zur Berücksichtigung der Freibeträge des § 33a im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 16; zum Besucherfreibetrag im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 162; zum Ausbildungsfreibetrag im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 192 u. zur Glaubhaftmachung von Ausbildungszuschüssen s. Anm. 222 aE; zum Hausgehilfinnen-Freibetrag im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 267.

**Möbeltransportkosten:** s. „*Umzugskosten*“.

**Nachweisanforderungen, -pflichten:** Zu Nachweisanforderungen allgemein s. Anm. 15, § 33 Anm. 26; Anm. 102 zum Nachweis von Vermögen, Einkünften oder Bezügen des Unterhaltsempfängers (Abs. 1 Satz 2 u. 3); Anm. 126–128 zu Mitwirkungspflichten und Nachweisanforderungen bei Unterhaltsleistungen durch Gastarbeiter; Anm. 140 zu Nachweisanforderungen bei Ost-Zuwendungen; Anm. 198 zum Nachweis der Zahlung von Kindergeld und Anm. 222 aE zum Nachweis von Ausbildungszuschüssen. Zum Begriff „nachweislich“ in Abs. 2 Satz 6 s. Anm. 235 u. zu Nachweisanforderungen beim Freibetrag für Hausgehilfen, Haushaltshilfen oder Heimunterbringung s. Anm. 267.

**Nachzahlung** von rückständigem Unterhalt s. Anm. 38 u. 40 sowie § 33 Anm. 300 „*Unterhaltsnachzahlung*“; zur Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen s. „*Rentenversicherungsbeiträge*“ und zur Nachzahlung von Ausbildungskosten s. Anm. 189.

**Onkelehe:** Zum Abzug von Unterhaltsleistungen im Rahmen einer Onkelehe s. Anm. 62 aE u. § 33 Anm. 300 „*Onkelehe*“.

**Opfergrenze:** Zur Minderung abziehbarer Unterhaltsaufwendungen unter Berufung auf den Begriff der Opfergrenze s. Anm. 134; s. ferner Anm. 76.

**Paket- und Päckchensendungen:** Aufwendungen für Paket- und Päckchensendungen in die DDR, Ost-Berlin und die sog. Vertreibungsgebiete als Unterhaltsleistungen iSd. § 33a Abs. 1 s. Anm. 146; keine Pauschalregelung für Gastarbeiter s. Anm. 130; s. auch § 33 Anm. 300 „*Paketsendungen*“.

**Pensionsleistungen** an ehemalige Hausangestellte können dauernde Lasten iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a sein; sie sind nicht nach § 33a Abs. 3 abziehbar (BFH VI 285/64 U v. 4. 5. 65, BStBl. S. 444; s. Anm. 262).

**Pflichtskikurs:** Die Teilnahme an einem von der Schule eines Kindes veranstalteten Pflichtskikurs ist keine auswärtige Unterbringung iSd. § 33a Abs. 2 (BFH VI R 198/81 v. 5. 11. 82, nv., EFG 1983 S. 209, unter Bezugnahme auf BFH VI R 47/79 v. 5. 11. 82, BStBl. 1983 S. 109, gegen FG Nürnberg v. 9. 10. 81, EFG 1982 S. 190; s. auch Anm. 211).

**Pkw.-Schenkung** an Angehörige in der DDR keine typische Unterhaltsleistung iSd. § 33a Abs. 1 (FG Berlin v. 12. 4. 78, EFG S. 594, rkr.; s. auch Anm. 38).

**Pro-Kopf-Aufteilung:** Zur Aufteilung eines Gesamtbetrags auf mehrere Unterhaltsempfänger BFH VI R 136/80 v. 14. 5. 82, BStBl. S. 776 (s. Anm. 52–54).



**Prozeßkosten:** Die Zahlung von Prozeßkostenvorschüssen zugunsten Unterhaltsberechtigter ist keine typische von § 33a Abs. 1 erfaßte Unterhaltsleistung (FG Düss. v. 4. 7. 77, EFG 1978 S. 81, rkr., u. Hess. FG v. 27. 5. 83, EFG S. 609, rkr.; aA BFH VI R 40/83 v. 9. 11. 84, BStBl. 1985 S. 135); s. auch Anm. 50 und § 33 Anm. 127. Zur Nichtberücksichtigung von Prozeßkostenvorschüssen eines weiteren Unterhaltsverpflichteten als Bezüge iSd. Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 219; zu Prozeßkosten allgemein s. § 33 Anm. 110–127.

**Rentenversicherungsbeiträge:** Die Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen zugunsten bedürftiger Angehöriger ist uE keine typische Unterhaltsleistung iSd. § 33a Abs. 1 (s. § 33 Anm. 300 „Rentenversicherung“; glA FG Hamb. v. 2. 2. 76, EFG S. 234, rkr.; FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr.); auch ist sie keine durch den Pauschbetrag für Körperbehinderte abgegoltene Ausgabe (FG Rhld.-Pf. v. 6. 4. 81, EFG 1982 S. 28, rkr.).

ZT werden jedoch zur Beurteilung der Zwangsläufigkeit im Rahmen der Abziehbarkeit nach § 33 die Höchstbeträge des § 33a unter Anrechnung der Einkünfte und Bezüge des Empfängers, jedoch wohl ohne Ansatz einer zumutbaren Belastung herangezogen (FG Nürnberg v. 31. 5. 79, EFG S. 549, rkr., u. FG Berlin v. 11. 3. 81 aaO); kritisch zu letzterem § 33 Anm. 148 „Unterhaltsnachzahlungen“ u. Anm. 58 zum Verzicht auf Kürzung um die zumutbare Belastung.

**Rückzahlung:** Zur Rückzahlung von BAFÖG-Leistungen aufgrund übergeleiteter Unterhaltsansprüche (§§ 36, 37 BAFÖG) als atypische Ausbildungskosten s. Anm. 189.

**Ruhegeldzahlungen** an ehemalige Hausangestellte: s. „Pensionsleistungen“.

**Schadensersatzleistungen** durch Geldrente sind nicht nach § 33a Abs. 1 abziehbar; insoweit findet § 33 dem Grunde nach Anwendung (s. Anm. 37).

**Sportkurse:** Aufwendungen für Feriensportkurse als Berufsausbildungskosten s. Anm. 48.

**Sprachkurse:** Aufwendungen für Feriensprachkurse sind nicht als Berufsausbildungskosten abziehbar (s. Anm. 48).

**Steuergeheimnis:** Zur Wahrung des Steuergeheimnisses bei Mitteilung der Einkünfte oder Bezüge einer unterhaltenen Person s. Anm. 107.

**Stichtagsprinzip:** Zur Verfassungsmäßigkeit des für den VZ 1977 geltenden in Abs. 2 enthaltenen Stichtagsprinzips s. Anm. 206.

**Stipendien** als Ausbildungszuschüsse, die auf den Ausbildungsfreibetrag anzurechnen sind, s. Anm. 221.

**Teilkindergeldanspruch:** Zum Ausbildungsfreibetrag, wenn mehrere Personen teilweise Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen haben, s. Anm. 197 u. 232. Zur Anrechnung von Einkünften und Bezügen des Kindes bei Teilkindergeldanspruch und Mehrfachgewährung des vollen Ausbildungsfreibetrags s. Anm. 224.

**Tod des Unterhaltsverpflichteten:** Die Unterhaltspflicht erlischt grundsätzlich mit dem Tod des Verpflichteten (§ 1615 Abs. 1, § 1360a Abs. 3 BGB), so daß Unterhaltsleistungen des Erben jedenfalls nicht aus rechtlichen Gründen zwangsläufig sind. Ist die Ehe geschieden (nicht bei getrennt lebenden Ehegatten), so geht die Unterhaltspflicht beim Tode des Verpflichteten jedoch gemäß § 1586 b BGB als Nachlaßverbindlichkeit auf die Erben über (s. auch § 70 EheG). Bei Erfüllung dieser Nachlaßverbindlichkeit handelt es sich uE nicht mehr um eine typische von § 33a Abs. 1 erfaßte Unterhaltsleistung, so daß nur ein Abzug nach § 33 in Frage käme. Das Ergebnis bleibt jedoch gleich, weil in derartigen Fällen nach hM eine Einkommensbelastung verneint wird (Nds. FG v. 29. 8. 79,

EFG 1980 S. 123, rkr., u. v. 14. 10. 81, EFG 1982 S. 349, rkr.). Nach der hier vertretenen aA kommt es auf die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung nicht an (§ 33 Anm. 45); der Nachlaß ist jedoch nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung anzurechnen (s. § 33 Anm. 300 „Todesfall“ und „Nachlaßverbindlichkeiten“).

**Umschulung** als Berufsausbildung s. Anm. 49.

**Umzugskosten** können typische von § 33a Abs. 1 erfaßte Unterhaltsaufwendungen sein (FG Düss./Köln v. 13. 9. 79, EDStZ S. 333, betr. Umzugskosten zugunsten der geschiedenen Ehefrau); dagegen keine typischen Unterhaltskosten, sondern Aufwendungen nach § 33, wenn der Möbeltransport durch den Tod des Unterhaltsberechtigten veranlaßt wurde (FG Berlin v. 9. 8. 66, EFG 1967 S. 70, rkr.); s. auch Anm. 38 u. § 33 Anm. 300 „Umzugskosten“.

**Unterhaltsnachzahlung:** s. Anm. 38 u. 40 u. § 33 Anm. 300 „Unterhaltsnachzahlung“. Zur Rückzahlung von BAFöG-Zuschüssen durch einen unterhaltspflichtigen Elternteil s. Anm. 189.

**Unterhaltsverzicht:** Aufwendungen für den Unterhalt des geschiedenen Ehegatten können aus sittlichen Gründen zwangsläufig sein, auch wenn dieser zuvor auf den Unterhalt für den Notbedarf verzichtet hatte (FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG S. 545, rkr.; s. auch Anm. 68 u. 73).

**Verlustabzug:** Im Rahmen der Anrechnung eigener Einkünfte oder Bezüge des Unterhaltsempfängers nach Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 2 Satz 2 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. 117). Zur Rangfolge zwischen Verlustabzug und Abzug von agB s. § 33 Anm. 55.

**Versorgungsausgleich:** Leistungen zur Durchführung des Versorgungsausgleichs (zB Zahlungsanordnungen zur Begründung von Rentenanwartschaften nach § 1587b Abs. 3 BGB) sind uE keine typischen Unterhaltsleistungen iSd. § 33a Abs. 1

S. § 33 Anm. 153; aA *Biergans*, B 1979 S. 959; *Glade*, B 1980 S. 948, die den Unterhaltscharakter leugnen; zT aA *Stubermann*, DStR 1977 S. 470, mangels Unterhaltsbedürftigkeit.

**Verträge zwischen Angehörigen:** s. „Angehörigenverträge“.

**Vertragliche Unterhaltspflichten** als Rechtsgrund iSd. § 33a Abs. 1 Satz 1 iVm. § 33 Abs. 2 Satz 1: s. Anm. 68.

**Vielehe:** Wegen Unterhaltsleistungen im Rahmen einer Doppel- oder Vielehe s. Anm. 59 u. 61 jeweils aE; zur Zwangsläufigkeit von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten im Rahmen einer Vielehe s. Anm. 68.

**Wehrpflichtige:** *Schrifttum:* o. V., Unterhaltsleistungen an Wehrpflichtige als agB?, FR 1975 S. 14; *Horlemann*, Unterhalt (§ 33a EStG): Anrechnung eigener (Sach-)Bezüge bei Wehrpflichtigen, StWa 1981 S. 27; o. V., HFR 1982 S. 64; *Riesner*, Unterhaltsleistungen an Grundwehrdienst-/Zivildienstleistende, NWB F. 6 S. 2607 (30. 5. 85); *Kutschka*, Zur Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten bei der Ermittlung der eigenen Bezüge im Rahmen eines Unterhaltsfreibetrages für Wehrpflichtige – Zum Urteil des FG Ba.-Württ. v. 14. 7. 1983, FR 1985 S. 494.

*Verwaltungsanordnungen:* BdF v. 18. 8. 75, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 26; OFD Hann. v. 11. 3. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 80; FinMin. NRW v. 18. 11. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 91 = FR S. 612 = BB S. 2239; OFD Münster v. 22. 5. 85, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 111 = FR S. 410 = B S. 1618.

*Rechtslage ab VZ 1986:* Unterhaltsaufwendungen für Wehrpflichtige sind ab VZ 1986 nicht mehr nach Abs. 1 abziehen, weil für diese Kinder nach § 32 Abs. 4

Nr. 3 u. Abs. 6 ein Anspruch auf Kinderfreibetrag besteht (s. Anm. 26 zur Rechtslage ab VZ 1986).

*Rechtslage in den VZ 1975 bis einschließl. 1985:* Unterhaltsaufwendungen für Wehrpflichtige können eine StErmäßigung nach § 33a Abs. 1 begründen, da weder die Eltern noch andere Personen Anspruch auf Kindergeld oder vergleichbare Leistungen haben. Aufwendungen der Eltern in Erfüllung ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht (§ 1601 BGB) sind aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (s. Anm. 68), soweit der Berechtigte bedürftig ist (§ 1602 Abs. 1 BGB). Obwohl wehrdienstleistende Unterhaltsempfänger Wehrsold und freie Unterkunft und Verpflegung erhalten, bejaht der BFH die Bedürftigkeit Wehrpflichtiger, weil Aufwendungen im Rahmen des § 33a Abs. 1 stets als notwendig und angemessen zu beurteilen sind, wenn sie sich innerhalb der Grenzen der typisierenden Regelung halten.

BFH VI R 67/78 v. 31. 7. 81, BStBl. S. 805; im Ergebnis glA BdF v. 18. 8. 75, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 26 = FR S. 578 = EDStZ S. 288 = DStR S. 584; s. auch Anm. 75.

Nach Abs. 1 Satz 3 sind als eigene Bezüge des Berechtigten der Wehrsold, das Weihnachtsgeld und andere Sonderzuwendungen sowie die gewährten Sachbezüge, nicht jedoch Leistungen nach § 7 Abs. 2 Nr. 7 USG (Sparpauschale) anzusetzen (BFH VI R 67/78 aaO; zT aA BdF v. 18. 8. 75 aaO). Zu den anzurechnenden Sonderzuwendungen gehört auch das Entlassungsgeld (OFD Münster v. 22. 5. 85, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 111 = FR S. 410 = B S. 1618).

Die Bewertung der Sachbezüge hat nach BFH VI R 67/78 aaO nach den gleichen Grundsätzen zu erfolgen, die für die Besteuerung des Arbeitslohns maßgebend sind; Grundlage ist daher § 8 Abs. 2 Satz 2 iVm. der jeweiligen Sachbezugs-Verordnung (zB Sachbezugs-Verordnung 1984 v. 19. 12. 83, BGBl. I S. 1473; BStBl. I S. 555 u. Sachbezugs-Verordnung 1985 v. 18. 12. 84, BGBl. I S. 1642; BStBl. I S. 656). Statt des Pauschbetrags von 360 DM können höhere Aufwendungen angesetzt werden; Fahrtkosten des Wehrpflichtigen sind uE jedoch nicht durch die Bezüge veranlaßt (glA *Horlemann*, StWa. 1981 S. 27 und FG Ba.-Württ. v. 14. 7. 83, EFG 1984 S. 236, rkr., wonach ua. die Zwangsläufigkeit der Kosten abgelehnt wird; aA *Kutschka*, FR 1985 S. 494). Zu Einzelheiten der Bewertung von Sachleistungen für Wehrpflichtige s. OFD Hann. v. 11. 3. 82, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 80 = Inf. 1983 S. 506; s. auch OFD Münster v. 22. 5. 85 (aaO) und für wehrdienstleistende Angehörige im Ausland s. FinMin. NRW v. 18. 11. 83, StEK EStG § 33a Abs. 1 Nr. 91 betr. türkischen Wehrdienst leistende Angehörige.

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

**Zwangsläufigkeit:** Zur Zwangsläufigkeit

- der Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung nach § 33a Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 65–76,
- nach inländischen Maßstäben bei nicht unbeschränkt estpfl. Unterhaltsempfängern s. Anm. 136,
- der auswärtigen Unterbringung zur Berufsausbildung nach § 33a Abs. 2 bis zum 31. 12. 74 s. Anm. 210.

**Zweitausbildung, Zweitstudium** als Berufsausbildung s. Anm. 48 aE.

