



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste
Finanzbehörden der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 6. April 2022

BETREFF **Allgemeine Hinweise zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Absatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) als außergewöhnliche Belastung; Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 7. Juni 2010 (BStBl I Seite 582)**

GZ **IV C 8 - S 2285/19/10003 :001**

DOK **2022/0025940**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsübersicht

Rz.

1. Begünstigter Personenkreis	
1.1 Gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen	1
1.2 Gleichgestellte Personen	2 - 3
2. Besonderheiten bei gleichgestellten Personen	4 - 9
3. Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers	10
4. Begünstigte Unterhaltsaufwendungen	11 - 15
5. Abzugsbeschränkung / Ermittlung der abzugsfähigen Unterhaltsaufwendungen unter Berücksichtigung des verfügbaren Nettoeinkommens	
5.1. Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens	16 - 21
5.2. Anwendung der Opfergrenze auf das verfügbare Nettoeinkommen	22 - 23
5.3. Ermittlung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen bei einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft	24 - 28
6. Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person	29 - 36
7. Nachweiserfordernisse	37
8. Anwendungsregelung	38 - 39

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten für die steuerliche Behandlung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG die folgenden allgemeinen Grundsätze.

1. Begünstigter Personenkreis

1.1 Gesetzlich unterhaltsberechtigzte Personen

1 Nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person bis zu dem vorgesehenen Höchstbetrag als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Gesetzlich unterhaltsberechtigzt sind Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) oder dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) unterhaltsverpflichtet ist (siehe R 33a.1 Absatz 1 EStR 2012 und H 33a.1 „Unterhaltsanspruch der Mutter bzw. des Vaters eines nichtehelichen Kindes“ und „Unterhaltsberechtigung“ EStH 2020). Danach sind folgende Personen gegenüber dem Steuerpflichtigen unterhaltsberechtigzt:

- Verwandte in gerader Linie (z. B. Kinder, Enkel, Eltern, Großeltern),
- Ehegatten und Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft (siehe § 2 Absatz 8 EStG)¹,
- geschiedene Ehegatten und Lebenspartner einer aufgehobenen Lebenspartnerschaft,
- Mutter bzw. Vater eines nichtehelichen Kindes gegenüber dem anderen Elternteil.

Gehört die unterhaltsberechtigzte Person zum Haushalt des Steuerpflichtigen, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass ihm dafür Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen (vgl. R 33a.1 Absatz 1 Satz 5 EStR 2012). Eine bestehende Zugehörigkeit der unterhaltsberechtigten Person zum Haushalt des Steuerpflichtigen wird durch eine auswärtige Ausbildung oder durch ein auswärtiges Studium (z. B. durch die Unterbringung des studierenden Kindes am Studienort) in der Regel nicht aufgehoben. Eine gewisse räumliche Trennung ist unschädlich, wenn keine besonderen Umstände hinzukommen, die auf eine dauerhafte Trennung der unterhaltsberechtigten Person vom Haushalt des Steuerpflichtigen schließen lassen (z. B. wenn ein verheiratetes Kind mit seinem Ehegatten eine eigene Wohnung bezogen hat). Eine auswärtige Unterbringung der unterhaltsberechtigten Person (z. B. des Kindes), die nicht zu einer Beendigung der Haushaltszugehörigkeit führt, hat demzufolge keine Auswirkung auf die Annahme, dass Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen sind.

¹ nachfolgend Ehegatte

1.2 Gleichgestellte Personen

- 2 Den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen stehen nach § 33a Absatz 1 Satz 3 EStG Personen gleich, bei denen die inländische öffentliche Hand ihre Leistungen (z. B. Arbeitslosengeld II nach dem Dritten Kapitel SGB II, Hilfe zum Lebensunterhalt nach dem Dritten Kapitel SGB XII, Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung nach dem Vierten Kapitel SGB XII) wegen der Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise nicht gewährt oder, wenn ein entsprechender Antrag gestellt würde, ganz oder teilweise nicht gewähren würde.

Aufgrund dessen kann beim Vorliegen einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft regelmäßig davon ausgegangen werden, dass der gleichgestellten Person i. S. d. § 33a Absatz 1 Satz 3 EStG zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden (BFH-Urteil vom 9. März 2017, BStBl II Seite 890), vgl. hierzu Rz. 6. Ob eine Gemeinschaft in diesem Sinne vorliegt, ist ausschließlich nach sozialrechtlichen Kriterien zu beurteilen.

- 3 Als Personen, die i. S. d. Rz. 2 eine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft bilden und demzufolge gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gleichstehen, kommen insbesondere Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft (§ 7 Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe c i. V. m. Absatz 3a, § 9 Absatz 2 SGB II und § 20 Satz 1 SGB XII) in Betracht.

2. Besonderheiten bei gleichgestellten Personen

- 4 Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen für seinen bedürftigen im Inland lebenden ausländischen Lebensgefährten können auch nach § 33a Absatz 1 Satz 3 EStG abziehbar sein, wenn der Lebensgefährte bei Inanspruchnahme von Sozialhilfe damit rechnen müsste, keine Aufenthaltsgenehmigung zu erhalten oder ausgewiesen zu werden (BFH-Urteil vom 20. April 2006, BStBl 2007 II Seite 41).
- 5 Hat die unterhaltene Person Leistungen der inländischen öffentlichen Hand erhalten, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, sind diese Leistungen als Bezüge der unterhaltenen Person im Rahmen des § 33a Absatz 1 Satz 5 EStG zu berücksichtigen. Bei Vorliegen einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft zwischen der unterhaltenen Person und dem Steuerpflichtigen werden typischerweise Sozialleistungen gekürzt oder nicht gewährt, da bei Prüfung der Bedürftigkeit der unterhaltenen Person nicht nur deren eigenes Einkommen und Vermögen, sondern auch das Einkommen und Vermögen der mit ihr in der Bedarfsgemeinschaft lebenden Personen berücksichtigt wird.
- 6 Da die Vorschriften der § 7 Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe c i. V. m. Absatz 3a, § 9 Absatz 2 SGB II und des § 20 Satz 1 SGB XII die Partner von eheähnlichen Gemeinschaften faktisch

wie Ehegatten behandeln, bestehen keine Bedenken, wenn in diesen Fällen grundsätzlich davon ausgegangen wird, dass bei der unterstützten Person die Voraussetzungen des § 33a Absatz 1 Satz 3 EStG vorliegen, auch wenn sie keinen Antrag auf Arbeitslosengeld II nach dem Dritten Kapitel SGB II oder Hilfe zum Lebensunterhalt nach dem Dritten Kapitel SGB XII oder Grundsicherung im Alter und bei Erwerbsminderung nach dem Vierten Kapitel SGB XII gestellt hat (bestätigt durch das BFH-Urteil vom 9. März 2017, BStBl II Seite 890).

- 7 Liegt ein Kürzungs- oder Ablehnungsbescheid nicht vor, setzt die steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen voraus, dass die unterstützte Person schriftlich versichert,
- dass sie für den jeweiligen Veranlagungszeitraum keine zum Unterhalt bestimmten Mittel aus inländischen öffentlichen Kassen erhalten und auch keinen entsprechenden Antrag gestellt hat,
 - dass im jeweiligen Veranlagungszeitraum eine eheähnliche Gemeinschaft (§ 7 Absatz 3 Nummer 3 Buchstabe c i. V. m. Absatz 3a, § 9 Absatz 2 SGB II und des § 20 Satz 1 SGB XII) mit dem Steuerpflichtigen bestand und darüber hinaus darlegt,
 - über welche anderen zum Unterhalt bestimmten Einkünfte und Bezüge sowie über welches Vermögen sie verfügt hat.
- 8 Die oben genannte Erklärung ist vom Steuerpflichtigen vorzuhalten und der Finanzbehörde auf Anforderung vorzulegen. Dies schließt im Einzelfall nicht aus, dass die Finanzbehörde weitere Nachweise oder Auskünfte verlangen und ggf. ein Auskunftersuchen an die zuständigen Behörden (§ 93 AO) stellen kann.
- 9 In entsprechender Anwendung der R 33a.1 Absatz 1 Satz 5 EStR 2012 ist auch bei Unterhaltsaufwendungen an gleichgestellte Personen davon auszugehen, dass dem Steuerpflichtigen Unterhaltsaufwendungen in Höhe des maßgeblichen Höchstbetrags erwachsen. Wegen möglicher Abzugsbeschränkungen wird auf Rz. 23 ff. verwiesen.

3. Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers

- 10 Die Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen setzt - neben der Unterhaltsberechtigung - voraus, dass der Unterhaltsempfänger bedürftig ist, d. h. er darf kein oder nur ein geringes Vermögen besitzen und kein ausreichendes Einkommen haben; vgl. hierzu R 33a.1 Absatz 2 und 3 EStR 2012 und H 33a.1 „Unterhaltsberechtigung“, EStH 2020.

4. Begünstigte Unterhaltsaufwendungen

- 11** Abziehbare Aufwendungen i. S. d. § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG sind solche für den typischen Unterhalt, d. h. die üblichen für den Lebensunterhalt bestimmten Leistungen, sowie Aufwendungen für eine Berufsausbildung. Typische Unterhaltsaufwendungen - insbesondere für Ernährung, Kleidung, Wohnung, Hausrat und notwendige Versicherungen - können nur nach § 33a Absatz 1 EStG berücksichtigt werden. Erwachsen dem Steuerpflichtigen außer Aufwendungen für den typischen Unterhalt und einer etwaigen Berufsausbildung Aufwendungen für einen besonderen Unterhaltsbedarf der unterhaltenen Person, z. B. Krankheitskosten, kommt dafür eine Ermäßigung nach § 33 EStG in Betracht (BFH-Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl 2009 II Seite 365).
- 12** Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim fallen unter § 33 EStG, während Aufwendungen für deren altersbedingte Heimunterbringung nur nach § 33a Absatz 1 EStG berücksichtigt werden können (BFH-Urteil vom 30. Juni 2011, BStBl 2012 II Seite 876).
- 13** Ausbildungsunterhalt i. S. v. § 1610 BGB, zu dem auch Studiengebühren gehören können, ist typischer Unterhaltsaufwand (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009, BStBl 2010 II Seite 341).
- 14** Auch gelegentliche oder einmalige Leistungen können typische Unterhaltsaufwendungen sein, diese dürfen aber regelmäßig nicht als Unterhaltsleistungen für Vormonate und auch nicht zur Deckung des Unterhaltsbedarfs für das Folgejahr berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 5. Mai 2010, BStBl 2011 II Seite 164 und BFH-Urteil vom 11. November 2010, BStBl 2011 II Seite 966).
- 15** Die Abgrenzung der typischen von den untypischen Unterhaltsaufwendungen richtet sich nach deren Anlass und Zweckbestimmung, nicht nach deren Zahlungsweise. So kann eine Kapitalabfindung, mit der eine Unterhaltsverpflichtung abgelöst wird, nur im Rahmen des § 33a Absatz 1 EStG berücksichtigt werden (BFH-Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl 2009 II Seite 365).

5. Abzugsbeschränkung / Ermittlung der abzugsfähigen Unterhaltsaufwendungen unter Berücksichtigung des verfügbaren Nettoeinkommens

5.1. Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens

- 16** Eine Beschränkung der Abziehbarkeit von Aufwendungen für den Unterhalt kann sich durch die Berücksichtigung der Verhältnisse des Steuerpflichtigen selbst ergeben. Es ist zu prüfen, inwieweit der Steuerpflichtige zu Unterhaltsleistungen unter Berücksichtigung seiner persönlichen Einkommensverhältnisse verpflichtet ist bzw. bis zu welcher Höhe ihm die Übernahme

der Unterhaltsleistungen überhaupt möglich ist. Hierfür ist es notwendig, das verfügbare Nettoeinkommen des Steuerpflichtigen zu ermitteln.

- 17** Bei der Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens sind alle steuerpflichtigen Einkünfte i. S. d. § 2 Absatz 1 EStG, alle steuerfreien Einnahmen sowie etwaige Steuererstattungen (Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag) anzusetzen. Zu den Einkünften nach § 2 Absatz 1 EStG zählen sämtliche Gewinneinkünfte i. S. d. §§ 13-18 EStG sowie sämtliche Überschusseinkünfte i. S. d. §§ 19-23 EStG. Darüber hinaus sind Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 EStG (der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitalerträge) ohne Abzug des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Absatz 9 EStG einzubeziehen. Steuerfreie Einnahmen sind z. B. das Kindergeld und vergleichbare Leistungen, Leistungen nach dem SGB II, SGB III und BEEG, die ausgezahlten Arbeitnehmer-Sparzulagen nach dem 5. VermBG, das Baukindergeld und der steuerfreie Teil der Rente. Wegen der Besonderheiten bei der Berücksichtigung von Kindergeld wird auch auf die Ausführungen unter Rz. 25 und 26 verwiesen.
- 18** Ein ggf. in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG ist dem Nettoeinkommen wieder hinzuzurechnen, da dem Abzugsbetrag mangels Investition keine Ausgaben bzw. kein Werteverzehr zugrunde liegen und somit die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen effektiv nicht beeinflusst wird (BFH-Urteil vom 6. Februar 2014, BStBl II Seite 619).
- 19** Abzuziehen sind die entsprechenden Steuervorauszahlungen und -nachzahlungen sowie die Steuerabzugsbeträge (Lohn- und Kirchensteuer, Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag). Ferner sind die unvermeidbaren Versicherungsbeiträge mindernd zu berücksichtigen (gesetzliche Sozialabgaben bei Arbeitnehmern, gesetzliche Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge bei Rentnern, für alle Übrigen die eigenen Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung).
- 20** Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist auch dann abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige keine Werbungskosten hatte (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997, BStBl 1998 II Seite 292). Entsprechendes gilt für den Abzug anderer Werbungskosten-Pauschbeträge nach § 9a EStG und des Sparer-Pauschbetrags nach § 20 Absatz 9 EStG (ausgenommen der Abgeltungsteuer unterliegende Kapitalerträge, vgl. Rz. 17) bei der Ermittlung der anderen Einkünfte.
- 21** Die Berechnung des verfügbaren Nettoeinkommens ist bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften i. S. d. §§ 13 - 18 EStG regelmäßig auf Grundlage eines Dreijahreszeitraumes vorzunehmen. Steuerzahlungen sind dabei in dem Jahr abzuziehen, in dem sie gezahlt worden sind. Führen Steuerzahlungen für mehrere Jahre allerdings zu nicht unerheblichen Verzerrungen des unterhaltsrechtlich maßgeblichen Einkommens des Veranlagungszeitraumes sind die im maßgeblichen Dreijahreszeitraum geleisteten durchschnittlichen Steuerzahlungen zu ermitteln

und vom „Durchschnittseinkommen“ des Veranlagungszeitraumes abzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 2016, BStBl II Seite 742).

5.2. Anwendung der Opfergrenze auf das verfügbare Nettoeinkommen

- 22** Unter Berücksichtigung seiner Verhältnisse ist ein Steuerpflichtiger nur insoweit zu Unterhaltsleistungen verpflichtet, als diese in einem vernünftigen Verhältnis zu seinen Einkünften stehen und ihm nach Abzug der Unterhaltsaufwendungen genügend Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs für sich und ggf. für seinen Ehegatten und seine Kinder verbleiben - sog. Opfergrenze (BFH-Urteil vom 27. September 1991, BStBl 1992 II Seite 35).
- 23** Soweit keine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft i. S. d. Rz. 2 mit der unterhaltenen Person besteht, sind Unterhaltsaufwendungen im Allgemeinen höchstens insoweit als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, als sie einen bestimmten Prozentsatz des verfügbaren Nettoeinkommens nicht übersteigen. Dieser beträgt 1 Prozent je volle 500 Euro des verfügbaren Nettoeinkommens, höchstens 50 Prozent, und ist um je 5 Prozent für den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten und für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Absatz 6 EStG, Kindergeld (§ 66 EStG) oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG) hat, zu kürzen, höchstens um 25 Prozent. Bei der Berechnung der Opfergrenze ist die kinderbezogene 5-Prozent-Pauschale monatsbezogen zu kürzen, wenn nur für einen Teil des Jahres Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Absatz 6 EStG, Kindergeld (§ 66 EStG) oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG) besteht (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2016, BStBl 2017 II Seite 454).

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

Beispiel 1:

Der ledige Steuerpflichtige A unterstützt seinen im Kalenderjahr 2021 nicht mit ihm in einem Haushalt lebenden Sohn B und zahlt für diesen zusätzlich begünstigte Beiträge zu dessen Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung in Höhe von 1.200 Euro, die nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt werden. Für B besteht kein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 EStG oder Kindergeld.

A erzielte in den Kalenderjahren 2019 bis 2021 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von jährlich durchschnittlich 30.000 Euro.

Im Kalenderjahr 2021 erzielt A einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.000 Euro. Er entrichtet im Kalenderjahr 2021 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 5.000 Euro und eigene Beiträge zu einer Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung in Höhe von 6.000 Euro.

Des Weiteren erhält A im April 2021 eine Einkommensteuererstattung für den Veranlagungszeitraum 2019 in Höhe von 1.000 Euro. B hat keine eigenen Einkünfte und Bezüge.

Berechnung der außergewöhnlichen Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG:

Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG:			9.744 Euro
zuzüglich Beiträge zur Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung des B nach § 33a Absatz 1 Satz 2 EStG:			1.200 Euro
Gesamthöchstbetrag nach § 33a Absatz 1 EStG:			10.944 Euro
Nettoeinkommen des A:			
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	30.000 Euro		
abzüglich Verlust aus Vermietung und Verpachtung	- 5.000 Euro		
zuzüglich Einkommensteuererstattung	1.000 Euro		
abzüglich eigene Beiträge zur Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung	- 6.000 Euro		
abzüglich Einkommensteuervorauszahlungen	<u>- 5.000 Euro</u>		
verfügbares Nettoeinkommen für die Berechnung der Opfergrenze:		<u>15.000 Euro</u>	
Opfergrenze: 1 % je volle 500 Euro des Nettoeinkommens (15.000 Euro : 500 Euro = 30) maßgebender Prozentsatz für die Berechnung der Opfergrenze		30 %	
30 % von 15.000 Euro			4.500 Euro
Es können maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 4.500 Euro als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG berücksichtigt werden.			

5.3. Ermittlung der abziehbaren Unterhaltsaufwendungen bei einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft

- 24** Bei einer bestehenden sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft mit der unterhaltenen Person ist die Opfergrenze nicht anzuwenden (BFH-Urteil vom 29. Mai 2008, BStBl 2009 II Seite 363). Für die Ermittlung der nach § 33a Absatz 1 EStG maximal abziehbaren Unterhaltsaufwendungen sind die verfügbaren Nettoeinkommen des Unterhaltsleistenden und der unterhaltenen Person(en) zusammenzurechnen und dann nach Köpfen auf diese Person(en) zu verteilen (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009, BStBl 2010 II Seite 343).
- 25** Für zur sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft gehörende *gemeinsame Kinder* (i. S. d. § 32 EStG) des Steuerpflichtigen und der unterhaltenen Person wird das hälftige Kindergeld sowie der hälftige Kinderbonus (Sonderzahlung in den Jahren 2020 und 2021 aufgrund der Coronapandemie, § 66 Absatz 1 Satz 2 ff. EStG i. d. F. vom 29. Juni 2020 bzw. 10. März 2021) jeweils dem Nettoeinkommen des Steuerpflichtigen und der unterhaltenen Person zugerechnet. Bei der Ermittlung der maximal abziehbaren Unterhaltsaufwendungen sind die den Eltern

gemeinsam zur Verfügung stehenden Mittel um den nach § 1612a BGB zu ermittelnden Mindestunterhalt der Kinder zu kürzen (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2009, BStBl 2010 II Seite 343). Der verbleibende Betrag ist auf die Eltern nach Köpfen zu verteilen und ergibt die maximal abziehbaren Unterhaltsaufwendungen i. S. d. § 33a Absatz 1 EStG.

- 26 Für zur sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft gehörende *Kinder* (i. S. d. § 32 EStG) *des Steuerpflichtigen*, die zu der unterhaltenen Person in keinem Kindschaftsverhältnis stehen, wird bei der Berechnung des verfügbaren Nettoeinkommens das hälftige Kindergeld sowie der hälftige Kinderbonus (siehe Rz. 25) hinzugerechnet. Bei der Ermittlung der maximal abziehbaren Unterhaltsaufwendungen ist das gemeinsame verfügbare Nettoeinkommen um die Hälfte des nach § 1612a BGB zu ermittelnden Mindestunterhalts für diese Kinder bzw. dieses Kind zu kürzen und der verbleibende Betrag nach Köpfen zu verteilen.
- 27 Gemäß § 1612a BGB richtet sich der Mindestunterhalt nach dem steuerfrei zu stellenden sächlichen Existenzminimum eines Kindes. Er beträgt monatlich entsprechend dem Alter des Kindes für die Zeit bis zur Vollendung des sechsten Lebensjahres 87 Prozent (erste Altersstufe), für die Zeit vom siebten bis zur Vollendung des zwölften Lebensjahres 100 Prozent (zweite Altersstufe) und für die Zeit vom dreizehnten Lebensjahr an 117 Prozent (dritte Altersstufe) des steuerfrei zu stellenden sächlichen Existenzminimums des Kindes (siehe Düsseldorfer Tabelle).
- 28 Soweit zur sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft bei einer eheähnlichen Gemeinschaft auch Kinder (i. S. d. § 32 EStG) des Lebensgefährten / der Lebensgefährtin gehören, die zum Steuerpflichtigen in keinem Kindschaftsverhältnis stehen und denen gegenüber der Steuerpflichtige nicht unterhaltsverpflichtet ist, ist aus Vereinfachungsgründen typisierend zu unterstellen, dass deren Unterhaltsbedarf in vollem Umfang durch das Kindergeld und die Unterhaltsaufwendungen des anderen Elternteils abgedeckt wird und sie damit nicht der sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft angehören. Dies hat zur Folge, dass diese Kinder bei der Ermittlung und Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens nicht berücksichtigt werden. Kindergeld, das der unterhaltenen Person für ein solches Kind zufließt, ist demnach bei der Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 2:

Der Steuerpflichtige A und dessen Lebensgefährtin B leben zusammen mit dem leiblichen Kind von B in eheähnlicher Gemeinschaft und bilden eine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft. A ist nicht der leibliche Vater des Kindes. A unterstützt B und zahlt für B zusätzlich begünstigte Beiträge zu deren Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung in Höhe von 1.200 Euro, die nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt werden.

Im Kalenderjahr 2021 erzielt A Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 40.000 Euro und einen Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 5.000 Euro.

Er entrichtet im Kalenderjahr 2021 Lohn- und Kirchensteuer in Höhe von 6.300 Euro und gesetzliche Sozialabgaben in Höhe von 8.000 Euro. Des Weiteren erhält A im April 2021 eine Einkommensteuererstattung für den

Veranlagungszeitraum 2019 in Höhe von 1.000 Euro. B erhält Kindergeld und hat darüber hinaus keine eigenen Einkünfte und Bezüge.

Berechnung der außergewöhnlichen Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG:

Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG:			9.744 Euro
zuzüglich Beiträge zur Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung der B nach § 33a Absatz 1 Satz 2 EStG:			1.200 Euro
Gesamthöchstbetrag nach § 33a Absatz 1 EStG:			10.944 Euro
Nettoeinkommen des A:			
Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	40.000 Euro		
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	<u>- 1.000 Euro</u>	<u>39.000 Euro</u>	
abzüglich Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften	- 5.000 Euro		
zuzüglich Einkommensteuererstattung	1.000 Euro		
abzüglich gesetzliche Sozialabgaben	- 8.000 Euro		
abzüglich Lohn- und Kirchensteuer	<u>- 6.300 Euro</u>		
Nettoeinkommen des A:		20.700 Euro	
Nettoeinkommen der B:		0 Euro	
gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen:		<u>20.700 Euro</u>	
Aufteilung des Nettoeinkommens nach Köpfen		: 2	10.350 Euro
Es können maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 10.350 Euro als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG anerkannt werden. Die Opfergrenze ist nicht anzuwenden. Bei der Ermittlung und Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens ist das Kind von B nicht zu berücksichtigen.			

Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige A lebt im Kalenderjahr 2021 mit seiner Lebensgefährtin B in einer eheähnlichen Gemeinschaft in einem gemeinsamen Haushalt. A hat zwei leibliche Kinder (Kind X vollendet im Juni 2021 das sechste Lebensjahr, Kind Y vollendet im Juni 2021 das fünfzehnte Lebensjahr) mit in den Haushalt gebracht, die zu B in keinem Kindschaftsverhältnis stehen. Die zwei von B mit in die Haushaltsgemeinschaft gebrachten Kinder stehen in keinem Kindschaftsverhältnis zu A. Für alle Kinder wird noch Kindergeld gezahlt. A unterstützt B und zahlt für diese zusätzlich begünstigte Beiträge zu deren Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung in Höhe von 1.200 Euro, die nicht im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt werden.

A erzielt im Kalenderjahr 2021 Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 40.000 Euro sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.000 Euro.

Er entrichtet im Kalenderjahr 2021 gesetzliche Sozialabgaben in Höhe von 7.900 Euro und Lohn- und Kirchensteuer in Höhe von 6.300 Euro.

Außerdem hat A im Kalenderjahr 2021 Einkommensteuervorauszahlungen in Höhe von 2.000 Euro und eine Einkommensteuernachzahlung für den Veranlagungszeitraum 2019 in Höhe von 4.000 Euro geleistet. B hat keine weiteren Einkünfte oder Bezüge und kein eigenes Vermögen.

Kind X:

monatlicher Mindestunterhalt von Januar bis Mai nach der ersten Altersstufe:

393 Euro (x 5 = gesamt 1.965 Euro)

monatlicher Mindestunterhalt von Juni bis Dezember nach der zweiten Altersstufe:

451 Euro (x 7 = gesamt 3.157 Euro)

Jahresmindestunterhalt für Kind X = 5.122 Euro

davon hälftiger Anteil des A = 2.561 Euro

Kind Y:

monatlicher Mindestunterhalt von Januar bis Dezember nach der dritten Altersstufe:

528 Euro (x 12 = gesamt 6.336 Euro)

Jahresmindestunterhalt für Kind Y = 6.336 Euro

davon hälftiger Anteil des A = 3.168 Euro

Berechnung der außergewöhnlichen Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG:

Höchstbetrag nach § 33a Absatz 1 Satz 1 EStG:			9.744 Euro
zuzüglich Beiträge zur Basiskranken- und Pflegepflichtversicherung der B nach § 33a Absatz 1 Satz 2 EStG:			1.200 Euro
Gesamthöchstbetrag nach § 33a Absatz 1 EStG:			10.944 Euro
Nettoeinkommen A:			
Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit	40.000 Euro		
abzüglich Arbeitnehmer-Pauschbetrag	<u>- 1.000 Euro</u>	<u>39.000 Euro</u>	
abzüglich gesetzliche Sozialabgaben	- 7.900 Euro		
abzüglich Lohn- und Kirchensteuer	- 6.300 Euro		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.000 Euro		
abzüglich Einkommensteuernachzahlung	- 4.000 Euro		
abzüglich Einkommensteuervorauszahlungen	- 2.000 Euro		
zuzüglich hälftiges Kindergeld und Kinderbonus für die Kinder X und Y von A	<u>2.778 Euro</u>		
Nettoeinkommen A:		22.578 Euro	
Nettoeinkommen B:		0 Euro	
gemeinsames Nettoeinkommen von A und B:		22.578 Euro	
abzüglich Mindestunterhalt für die Kinder X und Y von A (2.561 Euro + 3.168 Euro =)		- 5.729 Euro	
gemeinsames verfügbares Nettoeinkommen:		<u>16.849 Euro</u>	
Aufteilung des Nettoeinkommens nach Köpfen auf A und B		: 2	8.424 Euro

Es können maximal Unterhaltsleistungen in Höhe von 8.424 Euro als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG anerkannt werden. Die Opfergrenze ist nicht anzuwenden. Bei der Ermittlung und Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens sind die leiblichen Kinder von B nicht zu berücksichtigen.

6. Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person

- 29** Hat die unterhaltene Person andere eigene Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindert sich der Höchstbetrag um die eigenen Einkünfte und Bezüge, soweit diese den Betrag von insgesamt 624 Euro jährlich übersteigen sowie um die vom Unterhaltsempfänger als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse (§ 33a Absatz 1 Satz 5 EStG).
- 30** Als anrechenbare “andere Einkünfte“ i. S. d. § 33a Absatz 1 Satz 5 EStG sind alle Einkünfte i. S. d. Einkommensteuergesetzes (§ 2 Absatz 1 EStG) zu verstehen; Verlustabzüge nach § 10d EStG, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 18. Juni 2015, BStBl II Seite 928). Fiktive Einkünfte sind nicht anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 9. März 2017, BStBl II Seite 890).
- 31** Bezüge i. S. d. § 33a Absatz 1 Satz 5 EStG sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung erfasst werden. Zu den Bezügen zählt in vollem Umfang auch das Elterngeld einschließlich des Sockelbetrags; § 2 Absatz 4 BEEG (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Oktober 2016, BStBl 2017 II Seite 194).
- 32** Weitere Einzelheiten, welche Einkünfte und Bezüge angerechnet bzw. nicht angerechnet werden, sind in H 33a.1 „Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge“ EStH 2020 mit Verweis auf R 33a.1 Absatz 3 EStR 2012 dargestellt.
- 33** Bei der Feststellung der anzurechnenden Bezüge sind aus Vereinfachungsgründen insgesamt 180 Euro im Kalenderjahr abzuziehen, wenn nicht höhere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Zufluss der entsprechenden Einnahmen stehen, geltend gemacht werden (vgl. R 33a.1 Absatz 3 Satz 5 EStR 2012).
- 34** Die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die der Mindestversorgung dienen, werden bei der Bemessung des Höchstbetrages berücksichtigt. Sie dürfen daher zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung nicht zusätzlich die Einkünfte der unterhaltenen Person mindern. Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung sowie die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung für Leistungen, die über das sozialhilferechtliche Niveau hinausgehen, dürfen ebenfalls nicht abgezogen werden (BFH-Urteil vom 18. Juni 2015, BStBl II Seite 928).

- 35** Im Rahmen der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge sind Kapitalerträge, soweit die tarifliche Einkommensteuer zur Anwendung kommt, unter Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Absatz 9 EStG als Einkünfte zu erfassen. Kapitalerträge, die nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 EStG der Abgeltungsteuer unterliegen, sind als Bezüge ohne Abzug des Sparer-Pauschbetrages nach § 20 Absatz 9 EStG nach § 33a Absatz 1 Satz 5 EStG zu erfassen (vgl. R 33a.1 Absatz 3 Satz 4 Nummer 1 EStR 2012).
- 36** Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind nur anzurechnen, soweit sie auf den Unterhaltszeitraum entfallen (§ 33a Absatz 3 Satz 2 EStG) (vgl. H 33a.3 „Allgemeines“ EStH 2020).

7. Nachweiserfordernisse

- 37** Bei Bargeldzahlungen ist die Rz. 17 des BMF-Schreibens „Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 Einkommensteuergesetz (EStG)“ vom 06. April 2022 sinngemäß anzuwenden.

8. Anwendungsregelung

- 38** Die vorstehenden Grundsätze sind ab sofort auf alle offenen Fälle anzuwenden und ersetzen das BMF-Schreiben vom 7. Juni 2010 (BStBl I Seite 582).
- 39** Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.