

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Gesetzliche Klarstellung, dass auf Kürzungsmonate entfallende Einkünfte und Bezüge nur beim Unterhaltsabzug und nicht beim Ausbildungsfreibetrag zu ermitteln sind.
- Verpflichtende Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenen Person, wenn diese unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig ist.
- Fundstelle: Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatienAnpG) v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126).

§ 33a

Außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch KroatienAnpG v. 25.7.2014
(BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126)

(1) ¹Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8004 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. ²Der Höchstbetrag nach Satz 1 erhöht sich um den Betrag der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge; dies gilt nicht für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die bereits nach § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 1 anzusetzen sind. ³Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden. ⁴Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt; ein angemessenes Hausgrundstück im Sinne von § 90 Abs. 2 Nummer 8 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch bleibt unberücksichtigt. ⁵Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich die Summe der nach Satz 1 und Satz 2 ermittelten Beträge um den Betrag, um den diese Ein-

ESTG § 33a

künfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse; zu den Bezügen gehören auch steuerfreie Gewinne nach den §§ 14, 16 Absatz 4, § 17 Absatz 3 und § 18 Absatz 3, die nach § 19 Absatz 2 steuerfrei bleibenden Einkünfte sowie Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, soweit sie die höchstmöglichen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 übersteigen. ⁶Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig, so können die Aufwendungen nur abgezogen werden, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind, höchstens jedoch der Betrag, der sich nach den Sätzen 1 bis 5 ergibt; ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen. ⁷Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht. ⁸Nicht auf Euro lautende Beträge sind entsprechend dem für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkurs umzurechnen. **⁹Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist die Angabe der erteilten Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) der unterhaltenen Person in der Steuererklärung des Unterhaltsleistenden, wenn die unterhaltene Person der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt. ¹⁰Die unterhaltene Person ist für diese Zwecke verpflichtet, dem Unterhaltsleistenden ihre erteilte Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) mitzuteilen. ¹¹Kommt die unterhaltene Person dieser Verpflichtung nicht nach, ist der Unterhaltsleistende berechtigt, bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde die Identifikationsnummer der unterhaltenen Person zu erfragen.**

(2) *unverändert*

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

(4) *unverändert*

Autor: Dr. Volker **Pfirschmann**, Richter am BFH, München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Meyering/Friegel/Gröne, Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, DStZ 2014, 556; Paintner, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2014, 1621.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen: Die auf sog. Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind nur bei der zeitanteiligen Gewährung des Unterhaltsabzugs gem. § 33a Abs. 1 zu ermitteln, nicht aber im Rahmen des Ausbildungsfreibetrags gem. § 33a Abs. 2. J 14-1

Der Abzug von Unterhaltsaufwendungen ist zukünftig von der Angabe der Identifikationsnummer (§ 139b AO) der unterhaltenen Person in der StErklärung des Stpfl. abhängig. Dies gilt allerdings nur, wenn die unterhaltene Person der beschränkten oder unbeschränkten StPfl. unterliegt.

Rechtsentwicklung: J 14-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2011** s. § 33a Anm. 2.

► **AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Dem Abs. 1 Satz 4 wird ein Halbs. 2 hinzugefügt, wonach ein angemessenes Hausgrundstück iSd. § 90 Abs. 2 Nr. 8 SGB XII bei der Ermittlung des eigenen Vermögens des Unterhaltsempfängers nicht berücksichtigt wird. Nach dem neu eingefügten Abs. 1 Satz 8 sind nicht auf Euro lautende Beträge nach dem Referenzkurs der Europäischen Zentralbank umzurechnen (s. § 33a Anm. J 13-2).

► **KroatienAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Abs. 3 Sätze 2 und 3 werden klarstellend dahin geändert, dass bei zeitanteiliger StErmäßigung die auf die sog. Kürzungsmonate entfallenden Einkünfte und Bezüge nur noch im Rahmen des Unterhaltsabzugs gem. Abs. 1 ermittelt werden müssen. Dem Abs. 1 werden die Sätze 9 bis 11 angefügt, wonach der Unterhaltsabzug im Falle der unbeschränkten oder beschränkten StPfl. des Unterhaltsempfängers von der Angabe seiner Identifikationsnummer in der StErklärung des Stpfl. abhängt. Bei pflichtwidriger Nichtangabe der Identifikationsnummer durch die unterhaltene Person darf der Unterhaltsleistende diese bei der Finanzbehörde erfragen.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die klarstellende Bestimmung zur Einkünfte- und Bezügeermittlung bei zeitanteiliger Gewährung der Ermäßigung in Abs. 3 Sätze 2 und 3 ist gem. Art. 28 Abs. 1 KroatienAnpG am Tag nach der Verkündung, also am 31.7.2014 in Kraft getreten und gem. § 52 Abs. 1 iVm. Art. 2 Nr. 34 KroatienAnpG rückwirkend bereits für den VZ 2014 anzuwenden.

Die Neuregelungen in Abs. 1 Sätze 9 bis 11 zur Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenen Person sind gem. Art. 28 Abs. 5 KroatienAnpG am 1.1.2015 in Kraft getreten und nach § 52 Abs. 1 iVm. Art. 3 Nr. 8 KroatienAnpG erstmals für den VZ 2015 anzuwenden.

J 14-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:** Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für den Unterhaltsabzug gem. Abs. 1 oder für den Ausbildungsfreibetrag gem. Abs. 2 nicht in allen Monaten eines Jahres vor, dann werden die StErmäßigungen in den sog. Kürzungsmonaten nicht gewährt. Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person oder – im Falle des Ausbildungsfreibetrags – des Kindes, die auf diese Monate entfallen, sind dann konsequenterweise nicht anzurechnen und vermindern die zeitanteilig gewährten StErmäßigungen nicht. Dies entsprach der bisherigen Regelungslage in Abs. 3 Sätze 2 und 3. Da mit dem StVereinfG 2011 (s. § 33a Anm. 2) die Anrechnung der Kindeseinkünfte auf den Ausbildungsfreibetrag bereits ab dem VZ 2012 generell entfallen war, ging die Regelung seitdem im Hinblick auf den Freibetrag gem. Abs. 2 ins Leere (s. § 33a Anm. 143 und 146). Die nicht mehr erforderlichen Ausführungen zur Einkünfte- und Bezügeberücksichtigung bei zeitanteiliger Gewährung des Ausbildungsfreibetrags wurden daher im Interesse der Rechtsklarheit gestrichen (BTDrucks. 18/1529, 55).

Der Unterhaltsabzug galt dem Gesetzgeber als verwaltungsaufwendig sowie fehler- und missbrauchs anfällig. Mit der Angabe der Identifikationsnummer des Unterhaltsempfängers kann dessen Identität zweifelsfrei festgestellt werden, was die Finanzbehörden in ihrer Ermittlungsarbeit entlastet und zugleich Missbrauch verhindert. Nach § 139a Abs. 1 Satz 1 AO wird jedem Stpfl. eine Identifikationsnummer mitgeteilt, daher wird die Angabe dieser Nummer auch nur bei solchen unterhaltenen Personen gefordert, die der unbeschränkten oder beschränkten StPfl. unterliegen (BTDrucks. 18/1529, 65).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die Änderungen in Abs. 3 haben im Hinblick auf die generelle Irrelevanz der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags seit Inkrafttreten des StVereinfG 2011 (s. § 33a Anm. 2) rein klarstellende Bedeutung.

Der Unterhaltsabzug wird mit der in Abs. 1 Satz 9 vorgesehenen Verpflichtung zur Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenden Person von einer zusätzlichen Voraussetzung abhängig gemacht. Insofern hat die Neuregelung konstitutiven Charakter. Nennenswerte Effekte im Hinblick auf die vom Gesetzgeber genannten Ziele (Entlastung der Behörden von Ermittlungsarbeit, Verhinderung von Missbräuchen) dürften sich mit der Neuregelung kaum erreichen lassen. Zum einen greift sie typischerweise nur im Inlandsfall ein, wenn also sowohl der unbeschränkt stpfl. Unterhaltleistende als auch der Unterhaltsempfänger im Inland leben. Lebt Letzterer im Ausland und hat er, was auf die weitaus meisten Fälle zutreffen wird, auch keine inländ. Einkünfte iSd. § 49, so greifen die Neuregelungen tatbestandlich nicht ein. Damit bleiben gerade diejenigen Fälle, die uE in der Praxis die größten Nachweisprobleme (s. § 33a Anm. 19ff.) bereiten und angesichts der objektiv kaum überprüfbaren Angaben zu den im Ausland verwirklichten oder eben auch nicht verwirklichten Besteuerungsmerkmalen das größte Missbrauchspotential beinhalten, von der Gesetzesänderung unberührt. Zum anderen kann zwar künftig im Inlandsfall der Unterhaltsempfänger anhand seiner Identifikationsnummer sicher und eindeutig identifiziert werden. Doch gab es in dieser Hinsicht auch bisher schon die geringsten Probleme bei der Gesetzesanwendung. Ermittlungsaufwendig und missbrauchsanfällig ist typischerweise die Feststellung anderer tatbestandlicher Voraussetzungen, etwa die Prüfung der Unterhaltsbedürftigkeit mit all ihren Facetten (s. § 33a Anm. 42ff. und 84ff.). Diesbezüglich bleibt aber alles beim Alten.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Sätze 9 bis 11 (Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenen Person)

Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenen Person in der Steuererklärung des Unterhaltsleistenden: Gemäß Abs. 1 Satz 9 ist die Angabe der erteilten Identifikationsnummer der unterhaltenen Person formelle Voraussetzung für den Abzug der Unterhaltsaufwendungen. Die Vorschrift weist damit Parallelen zu einigen anderen Bestimmungen des EStG auf, die mittlerweile die Inanspruchnahme von StVergünstigungen von der Angabe der Identifikationsnummer abhängig machen, so zB jüngst durch das Gesetz zur Änderung des Freizügigkeitsgesetzes/EU und weiterer Vorschriften v. 2.12.2014 (BGBl. I 2014, 1922) bei der Kindergeldberechtigung gem. §§ 62, 63. Die Angabe ist in der StErklärung zu machen. Da diese gem.

J 14-5

§ 150 Abs. 1 Satz 1 AO grds. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben ist (zur Datenfernübertragung vgl. § 25 Abs. 4), ist die Identifikationsnummer dort einzutragen. Bereits die aktuell gültigen Formulare sehen bei der „Anlage Unterhalt 2014“ ein entsprechendes Feld vor, obgleich die gesetzliche Angabeverpflichtung erst ab VZ 2015 greift (s. Anm. J 14-3).

J 14-6 **Unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht der unterhaltenen Person:**

Die Angabe der Identifikationsnummer in der StErklärung ist nach Abs. 1 Satz 9 Halbs. 2 nur erforderlich, wenn die unterhaltene Person der unbeschränkten oder beschränkten StPflcht unterliegt. Mit dieser Regelung knüpft der Gesetzgeber an § 139a AO an. Danach wird die Identifikationsnummer jeder stpfl. natürlichen Person erteilt, wobei § 139a Abs. 2 AO als Stpfl. jeden definiert, der nach einem Steuergesetz stpfl. ist. Im Falle des EstG können dies nur unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Personen sein. Die Verpflichtung zur Angabe der Identifikationsnummer der unterhaltenen Person greift damit nur ein, wenn diese im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1) oder sie, ohne inländ. Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, zumindest inländ. Einkünfte bezieht (§ 1 Abs. 4). Da der bloße Bezug von Unterhaltsleistungen als solcher eine StPflcht nicht auslöst (§ 22 Nr. 1 Satz 2, s. § 33a Anm. 13 und § 22 Anm. 233), müssen im zweitgenannten Fall demnach tatsächlich Einkünfte der enumerativ in § 49 aufgezählten Art erzielt werden. Dies dürfte in der Praxis nur selten vorkommen, weshalb der Neuregelung im typischen Auslandsfall (einkommens- und vermögenslose Angehörige von Gastarbeitern uÄ) keine große Bedeutung zukommen wird (s. Anm. J 14-4). Werden in seltenen Einzelfällen tatsächlich inländ. Einkünfte bezogen und erreichen sie zugleich eine nennenswerte Höhe, dann wird der Unterhaltsabzug bereits deswegen zu versagen sein (Abs. 1 Satz 5), auf die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 9 kommt es dann nicht mehr an. Die Fälle der erweiterten unbeschränkten StPflcht gem. § 1 Abs. 2 und der fiktiven unbeschränkten StPflcht gem. § 1 Abs. 3 werden zwar tatbestandlich ebenfalls von Abs. 1 Satz 9 erfasst, doch wird auch hier der Unterhaltsabzug typischerweise bereits an den eigenen Einkünften des von § 1 Abs. 2 und 3 erfassten Personenkreises scheitern. Sollten in den Fällen der beschränkten StPflcht der unterhaltenen Person die allgemeinen Voraussetzungen des Unterhaltsabzugs im Einzelfall gegeben sein, so wird der im Ausland lebende Unterhaltsempfänger im Zusammenhang mit seiner Besteuerung gem. § 1 Abs. 4 iVm. § 49 ggf. bereits über eine Identifikationsnummer verfügen. Diese ist sodann in der StErklärung des Unterhaltsleistenden anzugeben.

J 14-7 **Rechtsfolgen der Angabeverpflichtung:** Greift die Angabeverpflichtung tatbestandlich ein, dann muss der Stpfl. die Identifikationsnummer der un-

terhaltenen Person in seiner StErklärung angeben. Unterlässt er die Angabe, dann muss das FA uE den Unterhaltsabzug versagen. Das Gesetz geht, wie die Folgebestimmungen in Abs. 1 Sätze 10 und 11 zeigen, nicht davon aus, dass das für den Stpfl. zuständige FA anhand der – möglicherweise nur lückenhaft – mitgeteilten Personalien der unterhaltenen Person dessen Identifikationsnummer selbst festzustellen hätte. Eine derartige Ermittlungspflicht der Behörde würde im Übrigen den vom Gesetzgeber erhofften Entlastungseffekt (s. Anm. J 14-4) zunichtemachen. Es spricht uE aber nichts dagegen, dass das FA die Identifikationsnummer dann selbst ermittelt, wenn der Stpfl. zusammen mit seiner StErklärung darlegt und nachweist, dass die unterhaltene Person ihrer Verpflichtung zur Mitteilung der Identifikationsnummer gem. Abs. 1 Satz 10 nicht nachgekommen ist und deshalb ein Anfragerecht gem. Abs. 1 Satz 11 besteht. Es wäre eine unnötige Förmelerei, den Stpfl. auf eine vorherige gesonderte Anfrage gem. Abs. 1 Satz 11 zu verweisen, damit er in der nachfolgend abzugebenden StErklärung die Identifikationsnummer der unterhaltenen Person selbst in den Vordruck eintragen kann.

Greift die Angabeverpflichtung nicht ein, weil die unterhaltene Person nicht stpfl. ist, dann spielen die Regelungen in Abs. 1 Sätze 9 bis 11 für den Unterhaltsabzug keine Rolle.

Mitteilungsverpflichtung der unterhaltenen Person: Um den Unterhaltsleistenden überhaupt in die Lage zu versetzen, die gebotene Angabe der Identifikationsnummer zu machen, statuiert Abs. 1 Satz 10 eine Verpflichtung der unterhaltenen Person, ihre Identifikationsnummer mitzuteilen. Wie aus der Verwendung der Worte „für diese Zwecke“, also Besteuerungszwecke, hervorgeht, handelt es sich hierbei um eine öffentlich-rechtl. Verpflichtung der unterhaltenen Person gegenüber dem Stpfl. Da der Unterhaltsabzug eine gesetzliche Unterhaltspflicht voraussetzt (Abs. 1 Satz 1, s. § 33a Anm. 39 ff.), handelt es sich uE um eine öffentliche-rechtl. Nebenpflicht aus dem Unterhaltsverhältnis. Die Erfüllung der Pflicht dürfte nicht isoliert erzwingbar sein. Auch eine Sanktionierung der Pflichtverletzung kommt uE nicht in Betracht, denn das Gesetz sieht als einzige Reaktion auf die Nichterfüllung der Pflicht den Auskunftsanspruch des Unterhaltsleistenden gem. Abs. 1 Satz 11 vor (s. Anm. J 14-9). In Betracht kommt allerdings für den Fall der Verletzung der Mitteilungspflicht ein Leistungsverweigerungsrecht des Stpfl. hinsichtlich der gesetzlich von ihm geschuldeten Unterhaltsleistungen, denn die einschlägige Vorschrift des § 273 Abs. 1 BGB ist im Privatrecht, grds. aber auch im öffentlichen Recht analog anwendbar (Artz in Erman, 13. Aufl. 2011, § 273 BGB Rn. 8).

J 14-8

Anfrageberechtigung des Unterhaltsleistenden bei Nichterfüllung der Mitteilungspflicht der unterhaltenen Person: Kommt die unterhaltene

J 14-9

Person ihrer Pflicht, die Identifikationsnummer dem Unterhaltsleistenden mitzuteilen nicht nach, dann hat dieser das Recht, bei der für ihn zuständigen Finanzbehörde die Nummer zu erfragen. Die Vorschrift enthält damit hinsichtlich der dem Steuergeheimnis unterliegenden Daten der unterhaltenen Person eine gesetzliche Offenbarungsbefugnis iSd. § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO. Problematisch dürfte in der Praxis allein sein, welche Nachweise das für den Unterhaltsleistenden zuständige FA von diesem im Einzelfall verlangt, bevor es die Daten offenbart (vgl. Meyering/Friegel/Gröne, DStZ 2014, 556). Der Unterhaltsleistende hat uE nachzuweisen, dass er der unterhaltenen Person gegenüber gesetzlich unterhaltsverpflichtet ist, er tatsächlich Unterhaltszahlungen im fraglichen Jahr geleistet und vergeblich die unterhaltene Person um Mitteilung der Identifikationsnummer ersucht hat. Die beiden ersten Voraussetzungen muss der Stpfl. ohnehin im Rahmen seiner StErklärung nachweisen. Bei der dritten Voraussetzung wird man die Vorlage einer schriftlichen Anfrage des Stpfl. und die ablehnende Antwort der unterhaltenen Person verlangen müssen. Hat diese, was häufiger vorkommen dürfte, auf die Anfrage des Stpfl. nicht geantwortet, dann reicht uE die glaubhafte Versicherung aus, dass die unterhaltene Person auf das Schreiben nicht reagiert hat.