

3. ANLAGE AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN

Was ist zu beachten – neu und wichtig – Checkliste

Behinderten-Pauschbeträge erfragen	Berücksichtigung schon ab 20 % , ohne weitere Bedingungen
Hilflose, Blinde und Taubblinde erhalten den Höchstbetrag von 7.400 € jährlich	Gesonderter Nachweis erforderlich; siehe § 65 EStDV
Übertragung des Behinderten-Pauschbetrages des Kindes nach § 33b Abs. 5 EStG	Sollte das Kind hilflos sein, ist zusätzlich der Pflegepauschbetrag zu gewähren
Hinterbliebenen-Pauschbetrag bleibt unverändert bei 370 €	Nur bei Hinterbliebenenbezüge i.S.d. § 33b Abs. 4 EStG
Pflegepauschbeträge: Ab Pflegegrad 2 = 600 €, Pflegegrad 3 = 1.100 € und ab Pflegegrad 4 = 1.800 €	Hilflose Personen erhalten den Pauschbetrag von 1.800 €
Abfrage nach behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale in Zeilen 17 + 18	Ab einem Behinderungsgrad von 70 % + Merkzeichen „G“ oder ab 80 %
Anspruch auf zu erwartende oder erhaltene Erstattungen sind jeweils anzugeben	Abweichend von § 11 EStG sind schon im Jahr der Aufwendungen Erstattungen abzuziehen
Elektronische Rezepte (E-Rezept)	Kassenbon der Apotheke oder die Rechnung der Online-Apotheke sind ausreichend.
Prozesskosten wegen Scheidung, Schmerzensgeld, Baumängel, Umgangsrecht	Prozesskosten sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen
Behindertengerechter Gartenumbau keine außergewöhnliche Belastung	BFH-Urteil vom 26.10.2022, VI R 25/20
Steuerpflichtigen Ersatzleistung – Sterbegeld – kürzt nicht die a.B. nach § 33 EStG	BFH-Beschluss vom 15.06.2023, VI R 33/20

Fettabsaugung/Liposuktion kann (ohne amtsärztliches Gutachten) dennoch durch privatärztliche Schreiben begünstigt sein.	BFH-Urteil vom 23.03.2023, VI R 39/20
Kosten für künstliche Befruchtung	Als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen
Jede Form von Aufwendungen für Diäten, Marderbefall, Tomatis-Therapie	Keine außergewöhnliche Belastung
Überwintern, wo es warm ist kann eine außergewöhnliche Belastung sein	FG Münster vom 23.02.2022, 7 K 2261/20
Gleichgeschlechtliches Ehepaar kann Kosten für eine Leihmutter nicht als außergewöhnliche Belastungen geltend machen	FG Münster, Pressemitteilung vom 17.01.2022 zum Urteil 10 K 3172/19 vom 07.10.2021 (nrkr. – BFH-Az.: VI R 29/21) – Verstoß gegen ESchG
Aufwendungen eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen	BFH-Urteil vom 10.08.2023, VI R 29/21
In den Zeilen 36–38 sind Lohnkostenanteile für § 35a EStG aufzuführen, die unter der zumutbaren Belastung bleiben	Keine weiteren Angaben in der Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen erforderlich

Künstliche Befruchtung nach ICSI-Methode als außergewöhnliche Belastung, wenn nicht gegen Embryonenschutzgesetz (ESchG) verstoßen wird**BFH vom 17.05.2017, VI R 34/15 (DStR 33/34/2017)**

Nach dem Urteil des BFH liegt kein Verstoß gegen das ESchG vor, wenn zwar mehr als drei Eizellen befruchtet werden, aber lediglich ein oder zwei entwicklungsfähige Embryonen zum Zwecke der Übertragung entstehen sollen und der Behandlung eine vorherige sorgfältige individuelle Prognose zugrunde liegt (sogenannter deutscher Mittelweg).

Der BFH hat sich sehr ausführlich mit dem Sachverhalt auseinandergesetzt und die Verfahrensabläufe einer künstlichen Befruchtung beschrieben. Wenn der „deutsche Mittelweg“ dabei nicht verletzt/verlassen wird, sind die Aufwendungen von rund 18.000 € grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

ANLAGE
AUSSERG.
BELAST.**Keine außergewöhnlichen Belastungen bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft, BFH-Urteil vom 10.08.2023, VI R 29/21**

Aufwendungen eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

In der Begründung führt der BFH aus, dass Krankheitskosten und damit Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel erbracht werden, die Krankheit erträglich zu machen. Nach diesen Grundsätzen stellen die Kosten der Kläger im Zusammenhang mit der Ersatzmutterschaft keine krankheitsbedingten Aufwendungen dar. Denn die ungewollte Kinderlosigkeit der Kläger gründet nicht auf einem regelwidrigen Zustand eines oder beider Partner, sondern auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung.

Prozesskosten im Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden,**BFH-Urteil vom 13.08.2020, VI R 15/18**

Zivilprozesskosten sind auch dann vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen, wenn sie für einen Umgangsrechtsstreit zwecks Rückführung eines entführten Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland entstanden sind.

Für Prozesskosten gelte ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ein grundsätzliches Abzugsverbot (§ 33 Abs. 2 Satz 4 EStG). Nur wenn der Steuerpflichtige ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, sei ein Abzug der Prozesskosten (ausnahmsweise) zulässig.

Existenzgrundlage im Sinne des Gesetzes sei aber nach dem eindeutigen Willen des Gesetzgebers allein die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen. Durch die Kindesentführung sei ungeachtet der besonderen emotionalen und auch finanziellen Belastung für den Kläger allein dessen immaterielle Existenzgrundlage betroffen.

Es sei auch verfassungsrechtlich nicht geboten, die Begriffe der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG (auch) in einem immateriellen Sinne zu deuten.

Zeilen 34–36

Werden im Rahmen des § 33 EStG Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 EStG als auch bei § 35a EStG berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Eigenbelastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt. Daher kann für diese Beträge eine entsprechende Steuerermäßigung beantragt werden, BMF-Schreiben vom 03.11.2016 (BStBl I 2016, 1187) „Anwendungsschreiben zu § 35a EStG“ Rz. 32 + 33.

Zu beachten ist hierbei, dass diese Beträge **nicht zusätzlich** in die Anlage Haushaltsnahe Aufwendungen einzutragen sind.

3.2 Abbildungen zu Kapitel 3

Abb. 3.1: "Pass uff" – Anlage Außergewöhnliche Belastungen



1. Behinderten-Pauschbeträge schon ab 20 % ohne weitere Bedingung steuermindernd. Ohne Behindertenausweis wird erst ab Pflegegrad 4 auch der Behinderten-Pauschbetrag gewährt.
2. Anspruch auf zu erwartende oder erhaltene Erstattungen sind im Jahr der Aufwendungen zu berücksichtigen.
3. Keine außergewöhnlichen Belastungen sind: Prozesskosten, Scheidung, Gartenumbau, Diäten, Kosten für Ersatzmutter-schaft, Marderbefall, Atemschutzmasken.
4. Krankheitskosten immer, wenn Arzt, Heilpraktiker verordnet oder amtsärztliche Bescheinigung vorliegt.

ABBIL-
DUNGEN
KAP. 3

Abb. 3.2: Systematik der Außergewöhnlichen Belastungen

§ 33 EStG	§ 33a EStG	§ 33 bEStG
<p>Hier werden individuelle Einzelfälle unter Anrechnung der zumutbaren Belastung (Stufenberechnung) berücksichtigt.</p> <p>Hierunter fallen z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Krankheitskosten – Beerdigungskosten – Kfz-Kosten Behinderter – Prozesskosten nicht <p>Nachweis § 33 Abs. 4 EStG und § 64 EStDV. Verordnung durch Arzt, Heilpraktiker, Amtsarzt/medizinischer Dienst der KV.</p>	<p>Hier handelt es sich um pauschalisierte Beträge, aber ohne Möglichkeit, diese Aufwendungen gem. § 33 EStG zu berücksichtigen.</p> <p>Hierunter fallen:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Unterhalt/Berufsausbildung bestimmter Personen gem. § 33a Abs. 1 EStG. – Sonderbedarf eines voll-jährigen und auswärtig untergebrachten Kindes gem. § 33a Abs. 2 EStG 	<p>Hier handelt es sich um pauschalisierte Beträge, mit der Möglichkeit, die höheren Aufwendungen gem. § 33 EStG zu berücksichtigen.</p> <p>Bestimmte Pauschbeträge:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Behinderten-Pauschbetrag gem. § 33b Abs. 1-3 EStG – Hinterbliebenen-Pauschbetrag gem. § 33b Abs. 4 EStG – Pflege-Pauschbetrag gem. § 33b Abs. 6 EStG

Abb. 3.3: Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 2 EStG

... bei einem Grad der Behinderung von	ist ein Pauschbetrag von ... zu gewähren
20	384 €
30	620 €
40	860 €
50	1.140 €
60	1.440 €
70	1.780 €
80	2.120 €
90	2.460 €
100	2.840 €

Hilflose, blinde und taubblinde Personen erhalten einen Pauschbetrag von 7.400 €.

Nachweis „H“ auch bei Pflegegrad 4 oder 5 erbracht (§ 65 Abs. 2 S. 2 EStDV).
Auch ohne Behindertenausweis!

Der Hinterbliebenen-Pauschbetrag verbleibt bei 370 €.

Abb. 3.4: § 33b Abs. 5 EStG, Übertragung des Behinderten-Pauschbetrages des Kindes

- Steht der Behinderten-Pauschbetrag oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag
- einem Kind zu, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat,
- so wird der Pauschbetrag auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt.

Aufgepasst!

Das ist der **Behinderten-Pauschbetrag** des Kindes.
Ist das Kind hilflos (Eintrag H im Behindertenausweis) kommt zusätzlich der **Pflegepauschbetrag** nach § 33b Abs. 6 EStG der pflegenden Eltern hinzu.

7.400 €

+ 1.800 €

= 9.200 €

7.2 Unterhaltsleistungen an im Ausland lebende Personen (Zeilen 13–20)

Problemzone: Nachweis der Unterhaltsleistungen im Ausland (Zeilen 13–20)

Bei Sachverhalten im Ausland müssen sich die Steuerpflichtigen in besonderem Maße um die Aufklärung und Beschaffung geeigneter Unterlagen und Beweismittel bemühen. Bei Bank- oder Postüberweisungen wird dieser Nachweis nicht schwerfallen.

Problematisch wird es immer dann, wenn der Empfänger eine andere Person ist als die unterstützte Person, beispielsweise weil diese kein eigenes Bankkonto hat. Für derartige Fälle trägt immer der Steuerpflichtige die Beweislast und muss den Sachverhalt aufklären. Es sind in diesen Fällen Bescheinigungen der Bank über die Kontovollmacht, über den Zeitpunkt, die Höhe und den Empfänger der Auszahlung vorzulegen. Gem. § 33a Abs. 1 S. 8 EStG sind nicht auf Euro lautende Beträge entsprechend dem für Ende September des Jahres vor dem Veranlagungszeitraum von der Europäischen Zentralbank bekannt gegebenen Referenzkurs umzurechnen.

Mit dem BMF-Schreiben vom 06.04.2022, IV C 8 – S 2285/19/10002 :001, DOK 2022/0025379 wird die Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG neu dargestellt.

Beispiel 7.3: Der Vater lebt in der Kroatien. Er erzielt keine eigenen Einkünfte oder Bezüge. Bei Besuchsreisen in Kroatien am 01.04. + 01.10.2024 werden nachweislich jeweils 4.000 € Bargeld übergeben. Reisenachweise, Bankabhebungen etc. liegen vor.

Lösung: Es erfolgen mehrere **Kürzungen des Höchstbetrages**.

Zunächst liegt Kroatien in der **Ländergruppe 2**, womit die Werte des § 33a Abs. 1 EStG jeweils zu 75 % zu berücksichtigen sind (von 11.784 € auf **8.838 €**) werden.

Da die erste Besuchsreise erst am **01.04.2024** erfolgte, bleiben – zeitanteilige Kürzung – **die ersten drei Monate unberücksichtigt**.

Als außergewöhnliche Belastung sind daher nur noch ($\frac{9}{12}$ von 8.838 €) **6.629 €** verblieben.

Problemzone: Opfergrenze (Zeile 20)

Die Opfergrenze ist unabhängig davon zu beachten, ob die unterstützte Person im In- oder im Ausland lebt. Mit dieser Opfergrenze soll eine außergewöhnliche Belastung nur insoweit berücksichtigt werden, als sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden steht.

Dem Leistenden müssen nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch angemessene Mittel zur Bestreitung des eigenen Lebensbedarfs für sich und seine Angehörigen verbleiben.

Die Einzelheiten zur Berechnung der Opfergrenze sind dem BMF-Schreiben vom 06.04.2022, IV C 8 – S 2285/19/10002 :001, DOK 2022/0025379 Rz. 38 zu entnehmen (mit Beispielsrechnung).

Der Nettolohn der unterstützten Person kann erheblich von den sonst eingetragenen Werten der Steuererklärung abweichen!

Insbesondere BAFÖG, Wohngeld, Steuererstattungen (außer Kirchensteuer) und andere steuerfreie Einnahmen können den Wert der Opfergrenze deutlich erhöhen.

Beispiel 7.4: Das nachgewiesene Nettoeinkommen des alleinstehenden Steuerpflichtigen beträgt im Kalenderjahr 2024 nur 15.000 €. Bis zu welcher Grenze können außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs.1 EStG (Opfergrenze) berücksichtigt werden?

Lösung: Die Finanzverwaltung hat hierzu in dem vorgenannten BMF-Schreiben vom 06.04.2022 allgemeine Hinweise zur Berücksichtigung nach § 33a Abs.1 EStG als außergewöhnliche Belastung) die Opfergrenze weiterhin mit **1 % je volle 500 € des Nettoeinkommens** und höchstens 50 % festgelegt. Für Ehegatten und Kinder wird dieser Wert erhöht.

Im vorliegenden Fall könnten somit höchstens 30 % ($15.000 \text{ €} : 500 \text{ €} = 30 \text{ \%}$) des Nettoeinkommens, somit **4.500 €** als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden.

Unterhaltsleistungen auch bei mehrjähriger Steuernachzahlung abziehbar – BFH-Urteil vom 28.04.2016, VI R 21/15

Im Streitfall erzielte der Kläger Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und gewährte seinen beiden volljährigen Söhnen, die auswärtig studierten, Unterhalt in Höhe von jeweils 8.004 €. Diese Aufwendungen machte er in seiner Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a Abs.1 EStG geltend.

Danach ermäßigt sich die Einkommensteuer dadurch, dass Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen für den Unterhalt einer ihm oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erwachsen, bis zu einer Höchstgrenze vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Voraussetzung ist hierfür insbesondere, dass dem Leistenden nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch angemessene Mittel zur Bestreitung des eigenen Lebensbedarfs verbleiben (sog. **Opfergrenze**).

Das Finanzamt berücksichtigte die Unterhaltsleistungen im Hinblick auf diese Opfergrenze nicht. Der Kläger habe zwar im Streitjahr – nach einem Dreijahresmittel berechnet – ein Jahreseinkommen in Höhe von etwa 480.000 € erzielt. Dem stünden im Streitjahr jedoch Einkommensteuernachzahlungen für die Jahre 2010 bis 2012 in Höhe von ca. 564.000 € gegenüber.

Demgegenüber hatte das Finanzgericht die Unterhaltsleistungen zum Abzug nach § 33a EStG zugelassen.

Der BFH hat das Urteil des FG im Ergebnis bestätigt. Zwar sind auch nach der Rechtsprechung des BFH Steuerzahlungen bei der Berechnung des maßgeblichen Nettoeinkommens grundsätzlich in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem sie gezahlt wurden.

Steuerzahlungen für mehrere Jahre dürfen jedoch nicht zu erheblichen Verzerrungen des unterhaltsrechtlich maßgeblichen Einkommens im Jahr der Unterhaltsleistung führen, wie der BFH in seinem neuen Urteil betont.

Daher sind die im maßgeblichen Dreijahreszeitraum geleisteten durchschnittlichen Steuerzahlungen zu ermitteln und vom „Durchschnittseinkommen“ des Streitjahres abzuziehen.

7.3 Wer ist unterhaltsberechtig? (Zeilen 21–32)

Problemzone: Wer ist unterhaltsberechtig? (Zeilen 21–32)

Nach § 33a Abs. 1 EStG **gesetzlich zum Unterhalt berechtigte Personen** ergeben sich aus den Vorschriften des BGB und des LPartG. So sind die Verwandten in gerader Linie und die nach § 5 LPartG eingetragenen Lebenspartner grundsätzlich begünstigt.

In Zeile 21 wird die **Identifikationsnummer der unterstützten Person** abgefragt und ist für inländische Unterhaltsempfänger gesetzlich vorgeschrieben. Sollte der Unterhaltsempfänger im Ausland leben, ist eine Unterhaltserklärung (hier ist die Erklärung für Kroatien beigelegt) über die Bedürftigkeit der unterstützten Person beizufügen. Zeile 32 ist entsprechend auszufüllen.

Darüber hinaus sind aber auch die **diesen Personen gleichgestellten** Personen als unterhaltsberechtigten Personen zu berücksichtigen.

Unterhaltsleistungen an Personen mit einer Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis nach § 23 AufenthG können nach dem ergänzenden BMF-Schreiben vom 27.05.2015, BStBl I 2015, 474 berücksichtigt werden, wenn eine Verpflichtungserklärung nach § 68 AufenthG abgegeben wurde und sämtliche Kosten zur Bestreitung des Unterhalts vom Steuerpflichtigen übernommen werden.

Werden inländische öffentliche Mittel dieser unterstützten Personen gekürzt, weil die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen angerechnet werden, gelten diese Personen als Berechtigte nach § 33a Abs. 1 EStG. Dazu gehören insbesondere Empfänger von Arbeitslosen- oder Sozialhilfe.

7.4 Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person (Zeilen 33–42)

Problemzone: Was sind Einkünfte und Bezüge? (Zeilen 33–42)

Der Höchstbetrag des § 33a Abs. 1 EStG von 11.784 € ist um den Wert zu vermindern, um den die eigenen Einkünfte und Bezüge der unterstützten Person 624 € im Kalenderjahr überschreiten.

Während für die Ermittlung der Einkünfte der unterstützten Person die Vorschriften des EStG anzuwenden sind und sich die Ermittlung damit nachvollziehbar darstellt, sind Bezüge nur auszugsweise im § 32 Abs. 4 S. 4 EStG genannt.

Der **R 33a Abs. 3 EStR** ist zu entnehmen, dass Bezüge alle Einnahmen sind, die nicht schon in der Ermittlung der steuerrechtlichen Einkünfte erfasst sind. Dazu gehören insbesondere:

- die steuerfrei verbleibenden Teile der Renten,
- die sonstigen steuerfreien Einnahmen,

13.1.6 Sparer-Pauschbetrag (Zeilen 16–17)

Auch in der Anlage KAP 2024 bleiben diese Eintragungen mit einer angemessenen Fettüberschrift versehen. Denn in der Tat sind hier die häufigsten Eintragungen und Korrekturen vorzunehmen. Unabhängig aus welchem Grund die Anlage KAP abgegeben wird, diese beiden Zeilen 16+17 bedürfen der besonderen Aufmerksamkeit.

Wurden Kapitalerträge in den Zeilen 7–15 erklärt, müssen die dafür beanspruchten Teile der Sparer-Pauschbeträge **in der Zeile 16** eingetragen werden.

Zusätzlich ist in der **Zeile 17** der Teil der Sparer-Pauschbeträge einzutragen, der auf Kapitalerträge entfällt, die hier in der Anlage KAP **nicht erklärt werden; hier ist ggf. eine 0 einzutragen**. Damit soll sichergestellt werden, dass diese Eintragung bewusst vorgenommen worden ist und nicht nur versehentlich vergessen wurde, sie auszufüllen.

§ 20 Abs. 9 EStG

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen ist als Werbungskosten ein Betrag von 1.000 € abzuziehen (Sparer-Pauschbetrag); der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ist ausgeschlossen. Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, wird ein gemeinsamer Sparer-Pauschbetrag von 2.000 € gewährt. Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag ist bei der Einkunftsermittlung bei jedem Ehegatten je zur Hälfte abzuziehen; sind die Kapitalerträge eines Ehegatten niedriger als 1.000 €, so ist der anteilige Sparer-Pauschbetrag insoweit, als er die Kapitalerträge dieses Ehegatten übersteigt, bei dem anderen Ehegatten abzuziehen. Der Sparer-Pauschbetrag und der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag dürfen nicht höher sein als die nach Maßgabe des Absatzes 6 verrechneten Kapitalerträge.

13.1.7 Welche Kapitalerträge wurden bisher nicht besteuert und unterliegen der Abgeltungsbesteuerung? (Zeilen 18–26a)

Hier sind die Kapitalerträge einzutragen, die bisher nicht der Besteuerung unterworfen worden und nicht der tariflichen Besteuerung zuzurechnen sind. Da diese Erträge nicht mit einer Steuerbescheinigung versehen worden sind, bedarf es der besonderen Aufmerksamkeit bei der Bearbeitung dieser Kapitalerträge. Dabei handelt es sich insbesondere um:

- **Zeile 18: Zinsen aus Privatdarlehen, Instandhaltungsrücklagen, Mietkautionen.**
- **Zeile 19: Ausschüttungen und Vorabpauschalen aus Investmentfonds sind ausschließlich in der Anlage KAP-INV einzutragen.**
- **Zeile 26:** Hier wird die Eintragung der vom Finanzamt erhaltenen **Zinsen für Steuererstattungen** verlangt. Erstattungszinsen i.S.d. § 233a AO gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 S. 3 EStG zu den steuerpflichtigen Kapitalerträgen. Ein Kapitalertragsteuerabzug durch die Finanzverwaltung und damit eine Möglichkeit der Abgeltung ist auch weiterhin nicht vorgesehen. Vom Steuerpflichtigen auf Steuernachzahlungen zu leistende Zinsen sind dagegen nicht zu berücksichtigen; BFH vom 12.11.2013, VIII R 36/10. Mit Urteil vom 24.06.2014, VIII R 29/12 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Steuerbarkeit der Erstattungszinsen bestätigt. Auch die rückwirkende Inkraftsetzung sei nicht verfassungswidrig.

- **Zeile 26a:** In der neuen Zeile 26a sind die **Prozess- und/oder Verzugszinsen** einzutragen, die im Jahr 2024 zugeflossen sind und die nicht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit und/oder Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind.

Für bisher nicht besteuerte Investmenterträge ist die Anlage KAP-INV zu beachten.

13.1.8 Welche Kapitalerträge unterliegen der tariflichen Einkommensteuer? (Zeilen 27–34)

In diesen Zeilen sind nur Einkünfte aus Kapitalvermögen einzutragen, die der tariflichen Einkommensteuer unterliegen. Einkünfte aus den anderen Einkunftsarten sind hier **nicht einzutragen**, sondern in den Anlagen G, S oder V.

Der in der **Zeile 27** abgefragte und einzutragende Hinzurechnungsbetrag nach **§ 10 AStG** ist ein Wert im Sinne des § 20 Abs.1 Nr.1 EStG. Da für diesen Wert, anders als beim § 32d Abs.2 Nr.1 und Nr.3 dort jeweils der Satz 2 EStG, die Anwendung des § 20 Abs.9 EStG nicht ausgeschlossen wird, sind hier keine tatsächlichen Werbungskosten, sondern **nur der Sparer-Pauschbetrag** zu berücksichtigen. **Insoweit unterscheidet sich Zeile 27 von den folgenden Zeilen 28 und 29.**

§ 10 Abs.2 AStG: „Der Hinzurechnungsbetrag gehört zu den Einkünften im Sinne des § 20 Abs.1 Nr.1 des Einkommensteuergesetzes und gilt unmittelbar nach Ablauf des maßgebenden Wirtschaftsjahrs der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen. ... Auf den Hinzurechnungsbetrag sind § 3 Nr.40 Satz 1 Buchstabe d, § 32d des Einkommensteuergesetzes und § 8b Abs.1 des Körperschaftsteuergesetzes **nicht** anzuwenden. § 3c Abs.2 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“

Die Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7 ff. AStG sind für den Anwendungsbereich innerhalb der EU so umstritten, dass hier eine Anwendung wohl nur in Ausnahmefällen greifen kann. Dies gilt jedoch nicht für den Rest der Welt! Der BFH hat mit Urteil vom 13.10.2010, I R 61/09 zur Reichweite der sogenannten Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG Stellung genommen.

Von dieser Form der Besteuerung werden im Inland ansässige Steuerpflichtige getroffen, die sich:

- in einem sogenannten **Niedrigsteuerland** als Gesellschafter,
- an einer **ausländischen Kapitalgesellschaft** beteiligen,
- welche als „**Zwischengesellschaft**“,
- keine oder nur „**passive**“ eigene Aktivität entwickelt und nicht „wirklich“ am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilnimmt.

Die Folgen daraus sind:

1. Fiktive Vollausschüttung bei der ausländischen Gesellschaft,
2. §§ 3 Nr.40d, 32d EStG sowie 8b Abs.1 KStG sind nicht anwendbar,
3. Anrechnung der ausländischen Steuer auf Antrag möglich (§ 12 AStG),

4. kein Ansatz der tatsächlichen Werbungskosten, sondern nur der Sparer-Pauschbetrag,
5. zu erklären in Zeile 27 Anlage KAP 2024 und Zeilen 17–26 Anlage AUS 2024.

Die Zeile 27a betrifft die Minderungen des Hinzurechnungsbetrages nach § 10 Abs. 6 AStG.

Soweit die dem Hinzurechnungsbetrag zugrunde liegenden Einkünfte oder Einkunftsquellen **zu Erträgen** des Steuerpflichtigen:

- im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Verbindung mit § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG
 - oder im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Verbindung mit § 34 Abs. 1 Nr. 2 InvStG
- führen, ist der Hinzurechnungsbetrag **in Höhe dieser Erträge zu mindern**.

Nach **§ 32d Abs. 2 EStG** sollen mögliche Vorteile, die durch Gestaltungen der Steuersatzspreizung entstehen könnten, verhindert werden.

Beispiel 13.1.1: A gewährt seinem Freund ein Darlehen, das zu 10 % verzinst wird.

Lösung: A erhält die Zinsen und versteuert davon nur 25 %. Sein Freund hingegen, der bei seinem Steuersatz von 42 % diese Aufwendungen als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend macht, spart 17 % Steuern mehr als A zahlt.

Diese und weitere Gestaltungsmöglichkeiten sollen durch den § 32d Abs. 2 S. 1 **Nr. 1** Buchstabe a–c EStG verhindert werden. Unter „Nahestehenden“ ist § 32d Abs. 1 EStG, der den gesonderten Steuersatz von 25 % ermöglicht, nicht anzuwenden. Es verbleibt dann bei der ganz normalen tariflichen Einkommensteuer.

Beispiel 13.1.2: A ist (zu mindestens 10 %) Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft. Er gewährt dieser Kapitalgesellschaft ein Gesellschafterdarlehen. Die angemessenen Zinsen fließen A zu.

Lösung: Gem. § 32d Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG ist auch hier die Anwendung des § 32d Abs. 1 EStG ausgeschlossen. Die Zinsen sind **nach Abzug der tatsächlichen Werbungskosten** in Zeile 28 einzutragen und unterliegen der tariflichen Einkommensteuer.

§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b S. 1 EStG

In § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 ist der Punkt am Ende durch die Wörter „,soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Absatz 9 Satz 1 zweiter Halbsatz keine Anwendung findet.“ ersetzt worden.

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass die Regelungen in § 32d Abs. 2 EStG dazu dienen, die Ausnutzung von Steuersatzspreizungen zu verhindern. Wesentlicher Regelungsgehalt ist, dass Einkünfte des Gläubigers von Kapitalerträgen nicht dem Abgeltungsteuertarif unterliegen sollen, wenn die betreffenden Zahlungen auf Seiten des Schuldners der Kapitalerträge Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, die zur Minderung von Einkünften führen, die der tariflichen Besteuerung unterliegen.

Abb. 14.33: Gebäudeabschreibungen (§ 7 Abs. 5 EStG „degressiv“)

Bei Bauantrag (im Herstellungsfall) oder bei rechtswirksamem Abschluss des obligatorischen Vertrags (im Anschaffungsfall)	
vor dem 1. Januar 1995	8 Jahre je 5 %, 6 Jahre je 2,5 % und 36 Jahre je 1,25 %
vor dem 1. Januar 1996, soweit das Objekt Wohnzwecken dient	4 Jahre je 7 %, 6 Jahre je 5 %, 6 Jahre je 2 % und 24 Jahre je 1,25 %
nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004, soweit das Objekt Wohnzwecken dient	8 Jahre je 5 %, 6 Jahre je 2,5 % und 36 Jahre je 1,25 %
nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006, soweit das Objekt Wohnzwecken dient	10 Jahre je 4 %, 8 Jahre je 2,5 % und 32 Jahre je 1,25 %
der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	



Abb. 14.34: Gebäudeabschreibungen (§ 7 Abs. 5a EStG „degressiv“) ab 01.10.2023

5 % jährlich

Vom jährlichen **Buchwert (Restbuchwert)**
Zeitanteil im Jahr der Anschaffung/Herstellung

Neu!

Bemessungsgrundlage ist
der **Restbuchwert**, nicht die
AK/HK!

Voraussetzungen:

1. Das Gebäude muss **Wohnzwecken** dienen.
2. Innerhalb der EU/EWR belegen sein.
3. Innerhalb der EU/EWR belegen sein.
4. **Beginn** der Herstellung **nach dem 30.09.2023 und vor 01.10.2029**.

Abb. 14.35: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, § 7b EStG

1. Der **Bauantrag** muss zwischen 01.09.2018 und 31.12.2021 **oder nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027** gestellt werden. Belegenheit innerhalb der EU/EWR. **In Polen, Spanien ...**
2. Anschaffung oder Herstellung. Aber **bei Anschaffung muss bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden**. Fertigstellung Dezember und Anschaffung Januar des Folgejahres wäre nicht begünstigt.
3. Mindestens **10 Jahre entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen**, sonst (rückwirkend mit Verzinsung) wird die Sonderabschreibung versagt.
4. Die Wohnung muss **mindestens 20 m² groß** sein (§ 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG + § 181 Abs. 9 BewG).
5. Eine **betriebliche** oder **Eigennutzung** ist **ausgeschlossen**. Vermietung zur **vorübergehenden Beherbergung** ist **schädlich**. Bei Verkauf der Immobilie innerhalb der 10 Jahre ist die Vermietung vom Käufer fortzusetzen.

2022 = Lücke!

„Effizienzhaus 40“
ab 01.01.2023

Abb. 14.36: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, § 7b EStG**Baukostenobergrenze!**01.09.2018-31.12.2021 = 3.000 € je m²01.01.2022-31.12.2022 = 4.800 € je m²01.01.2023-30.09.2029 = 5.200 € je m²**Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung!**= 2.000 € je m²= 2.500 € je m²= 4.000 € je m²

4 Jahre lang 5 % der AK/HK als Sonderabschreibung, also **neben** der Abschreibung nach:

- **§ 7 Abs. 4 EStG von 2 %**
- **ab 01.01.2023, § 7 Abs. 4 EStG von 3 %**
- **oder § 7 Abs. 5a EStG von 5 %**

Der Gesamtbetrag der Förderung darf in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200.000 € nicht übersteigen.

Abb. 14.37: Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau, § 7b EStG

„,, und warum wird die Vorschrift so selten genutzt?

Diese zusätzliche Bedingung ist für die Preisvorstellung des Gesetzgebers nicht, oder nur in Ausnahmefällen zu erfüllen!



Wohnungen, die aufgrund eines **nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2029** gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „**Effizienzhaus 40**“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllt und dies durch Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“ nachgewiesen wird.

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des § 1 Abs. 1 EStG führt dazu, dass sämtliche Einkünfte, die ein Steuerpflichtiger weltweit erzielt („unbeschränkt“), in Deutschland zu erklären und nach deutschem Recht zu ermitteln und zu versteuern sind.

Dazu sind diese ausländischen Einkünfte den deutschen Einkunftsarten zuzuordnen und somit grundsätzlich in den Anlagen G, S, N, R-AUS, SO, V, V-Sonstige zu erfassen. Ausgenommen sind hier die nach Doppelbesteuerungsabkommen im Inland (Deutschland) steuerfreien Einkünfte. Diese sind nur für den dann immer noch möglichen Progressionsvorbehalt in Anlage AUS Zeilen 34–42 einzutragen.

Mit der Anlage AUS soll (vereinfacht ausgedrückt) eine mögliche Doppelbesteuerung – unter Anrechnung der ausländischen Steuern oder Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt – ausgeglichen werden.

Für **ausländische Kapitalerträge** ist dabei zu bedenken, dass die Anlage AUS nur für tarifliche (die Ausnahmen nach § 32d Abs. 2 EStG) Einkünfte aus Kapitalvermögen gilt.

Ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sind nur in der Anlage N-AUS einzutragen. Nur in den seltenen Ausnahmefällen der Anrechnung der ausländischen Steuer kann auch in Anlage AUS Zeile 12/13 auszufüllen sein.

Positive ausländische Einkünfte, die im Quellenstaat nach dortigem Recht besteuert wurden, sind auf der Vorderseite der Anlage AUS zu erfassen. Hierbei handelt es sich insbesondere um Fälle mit anzurechnender ausländischer Steuer, pauschalbesteuerte Sachverhalte, Fälle des AStG und die Familienstiftungen.

Negative ausländische Einkünfte sind sowohl für den Fall des Ausgleichs nach § 2a EStG, als auch für die Fälle des Progressionsvorbehalts auf der Rückseite der Anlage AUS zu erfassen. Ob ein DBA vorliegt oder nicht, bleibt für die Eintragungen unerheblich.

Das BMF hat mit Schreiben vom 22.08.2013, IV B 2 – S 1301/13/10009 zur **Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen** im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen Stellung genommen.

Deutschland hat mit sehr vielen Staaten auch neue Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt. Auch wenn durch die OECD ein Verhandlungsgerüst vorgegeben wird, an das sich auch fast alle Staaten grundsätzlich halten, gibt es zu jedem Abkommen individuelle Vereinbarungen, die von anderen DBAs abweichen. Die zuvor genannte Verhandlungsgrundlage gibt nur die deutschen Ziele der Verhandlungen, nicht jedoch das tatsächliche Ergebnis wieder. Es verbleibt daher bei der altbekannten Übung, dass jedes DBA für sich gesondert und aufmerksam studiert werden muss.

Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH vom 17.10.2007, I R 96/06, BStBl II 2008, 953

Doppelbesteuerungsabkommen können unterschiedliche Regelungen enthalten, um zu verhindern, dass die Abkommensanwendung zur **Nichtbesteuerung** von Einkünften bzw. zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen führt. Je nach Ausgestaltung dieser Bestimmungen unterscheidet man hauptsächlich zwischen:

- Rückfall- bzw. Subject-to-tax-Klauseln (Besteuerungsvorbehalten),
- Remittance-base-Klauseln (Überweisungsklauseln) und
- Switch-over-Klauseln (Umschaltklauseln).

Diese Klauseln sind vorrangig vor den nationalen Vorschriften (u.a. § 50d Abs. 8 und 9 EStG) anzuwenden.

Die nähere Anwendung ist dem **BMF-Schreiben vom 20.06.2013, IV B 2 – S 1300/09/10006 – 2013/0539717** zu entnehmen.

15.4.1 Ausländische Einkünfte und Steuern (Zeilen 4–13)

Die Eintragungen auf der Anlage AUS stellen immer nur eine abrundende Ergänzung der Eintragungen in den Anlagen L, G, S, V, R und SO dar.

**Für jeden Herkunftsstaat der Einkünfte eine gesonderte Spalte (Zeile 4)
Kapitalerträge und Spezial-Investmentfonds nur unter der Bedingung
des § 32d Abs. 2 EStG**

Ausländische Steuern werden unter den Bedingungen des jeweiligen DBA nur dann auf die deutsche Einkommensteuer angerechnet, wenn diese Steuer der deutschen Einkommensteuer entspricht. In Anlage 6 zu den EStR ist eine Zusammenstellung dieser Länder zu finden. Eine weitere Einschränkung erfolgt durch die maximale Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuer.

Diese Steuer wird nur insoweit angerechnet, als deutsche Einkommensteuer auf diese ausländischen Einkünfte entfällt. Ist die ausländische Steuer für diese Einkünfte höher, wird nur der nach deutschem Recht ermittelte Betrag berücksichtigt.

Beispiel 15.4.1: Die im Ausland erzielten Einkünfte betragen im Staat A und im Staat B jeweils 50.000 €. Die Besteuerung im **Staat A** hat zu dortigen Steuern von **15.000 €** und im **Staat B** von **25.000 €** geführt. Der unter Berücksichtigung der weiteren inländischen Einkünfte ermittelte deutsche Steuersatz beträgt 40 %.

Lösung:

Einkünfte im Staat A =	50.000 €	Einkünfte im Staat B =	50.000 €
deutsche Steuer darauf 40 % =	20.000 €	deutsche Steuer darauf 40 % =	20.000 €
tatsächlich gezahlte Steuern =	15.000 €	tatsächlich gezahlte Steuern =	25.000 €
höchstens anrechenbar =	15.000 €	höchstens anrechenbar =	20.000 €

Die ausländischen Einkünfte sind immer nach deutschem Recht zu ermitteln und daher ggf. anzupassen. Die Berechnungen hierfür sind der Steuererklärung ebenso beizufügen, wie die jeweils maßgeblichen Umrechnungskurse zu den ausländischen Währungen.

Anrechnung ausländischer Steuern (§ 34c EStG)

Die Begrenzung der anzurechnenden ausländischen Steuer ist § 34c Abs. 1 S. 2 + 3 EStG zu entnehmen.