Urteil vom 05. Mai 2010, VI R 29/09

Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Angehörige - geldwerter Vorteil aus unentgeltlich überlassener Wohnung durch den Unterhaltsleistenden an den Angehörigen als Unterhaltszahlung in Form eines Sachbezugs

BFH VI. Senat

EStG § 33a Abs 1, BGB § 1601, BGB § 1602, BGB § 1603, BGB § 1606, BGB § 1608

vorgehend FG Köln, 19. Mai 2008, Az: 6 K 1542/07

Leitsätze

1. Voraussetzung für die Annahme einer gesetzlichen Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 EStG ist die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers i.S. des § 1602 BGB. Nach der sog. konkreten Betrachtungsweise kann die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers nicht typisierend unterstellt werden (Änderung der Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 18. Mai 2006 III R 26/05, BFHE 214, 129, BStBl II 2007, 108).

2. Die konkrete Betrachtungsweise führt dazu, dass die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs (§§ 1601 bis 1603 BGB) vorliegen müssen und die Unterhaltskonkurrenzen (§§ 1606, 1608 BGB) zu beachten sind.

3. Bei landwirtschaftlich tätigen Angehörigen greift die widerlegbare Vermutung, dass diese nicht unterhaltsbedürftig sind, soweit der landwirtschaftliche Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen betrieben wird (Bestätigung des BFH-Urteils vom 13. März 1987 III R 206/82, BFHE 149, 532, BStBl II 1987, 599).

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Aufwendungen für den Unterhalt von in der Türkei lebenden Angehörigen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen sind.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wird mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte im Streitjahr (2005) ein Nettoeinkommen von 32.833 €. Zwischen Mitte Januar und Mitte Oktober 2005 zahlte der Kläger in Teilbeträgen insgesamt 17.400 € bei einer Bank in Deutschland ein, die die Beträge an ihre Muttergesellschaft in der Türkei überwies. Die Beträge wurden dann vor Ort jeweils an einen der beiden Söhne des Klägers ausgezahlt. Neben den beiden Söhnen lebt auch noch die Tochter des Klägers in derselben Ortschaft in der Türkei. Alle drei Kinder sind verheiratet und haben jeweils drei minderjährige Kinder. Die drei Familien bewirtschaften Land, das dem Kläger gehört, und wohnen in Häusern, die ebenfalls dem Kläger gehören. Alle erwachsenen Kinder des Klägers haben keine Berufsausbildung. Für sie liegen von den türkischen Behörden erstellte Unterhaltsbescheinigungen sowie Meldungen darüber vor, dass sie arbeitslos und arbeitssuchend sind.

3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger den Abzug von insgesamt 14.500 € als Unterhaltszahlungen nach § 33a Abs. 1 EStG. 2.900 € sollten für seine Tochter S, je 1.450 € für seine Söhne Z und F sowie je 2.900 € für die minderjährigen Enkelkinder Ci, Ca (von Sohn F) und H (von Tochter S) bestimmt sein. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen nicht, da der Kläger die Unterhaltsbedürftigkeit seiner Kinder nicht ausreichend nachgewiesen habe. Nach erfolglosem Vorverfahren erhob der Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG). Im Klageverfahren begrenzte der Kläger im Hinblick auf die sog. Opfergrenze den Abzug von Unterhaltsaufwendungen auf einen Betrag von 13.134 €. Das FG gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1465 veröffentlichten Gründen statt.

4 Mit der Revision rügt das FA die unzutreffende Anwendung von § 33a EStG.

5 Das FA beantragt,

das Urteil des FG Köln vom 20. Mai 2008 6 K 1542/07 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass die Zahlungen des Klägers als Unterhaltszahlungen i.S. von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen sind. Das FG wird nach Maßgabe der nachstehenden teilweise neuen Rechtsgrundsätze des Senats die entsprechenden Feststellungen nachzuholen und erneut zu entscheiden haben.

8 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 7.680 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei Unterhaltszahlungen an Empfänger im Ausland bestimmt § 33a Abs. 1 Satz 5 2. Halbsatz EStG zusätzlich, dass nach inländischen Maßstäben zu beurteilen ist, ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist.

9 a) Die von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG verlangte gesetzliche Unterhaltsberechtigung setzt u.a. voraus, dass der potentiell Unterhaltsberechtigte außerstande ist, sich zu unterhalten, mithin bedürftig ist (§ 1602 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Urteil vom 18. Mai 2006 III R 26/05, BFHE 214, 129, BStBl II 2007, 108) ist aber im Rahmen einer typisierenden Betrachtungsweise die Bedürftigkeit der unterstützten Person dem Grunde nach zu unterstellen. Danach reichte es aus, dass die unterhaltene Person dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtigt und bedürftig war. Auf das Bestehen einer konkreten Unterhaltsberechtigung kam es nach dieser sog. abstrakten Betrachtungsweise nicht an. Hieran hält der erkennende Senat nicht mehr fest.

10 aa) Die von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzte gesetzliche Unterhaltsberechtigung richtet sich nach dem Zivilrecht (Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33a Rz 142; Görke in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 33a Rz 22; Heger in Blümich, § 33a EStG Rz 121; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 33a Rz 11). Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind damit diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch unterhaltsverpflichtet ist. Dies sind nach § 1601 BGB Verwandte in gerader Linie i.S. des § 1589 Satz 1 BGB, wie z.B. Kinder, Enkel, Eltern und Großeltern, nicht hingegen Verwandte in der Seitenlinie; gesetzlich unterhaltsberechtigt sind ferner nach §§ 1360 ff., 1570 BGB Ehegatten untereinander.

11 Der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung der Verwandten in gerader Linie gemäß § 1601 BGB ist jedoch die gesetzliche Unterhaltsberechtigung i.S. des § 1602 BGB gegenüberzustellen. Gemäß § 1602 Abs. 1 BGB ist unterhaltsberechtigt nur, wer außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten. Nach § 1602 Abs. 1 BGB setzt die Unterhaltsberechtigung somit die Bedürftigkeit der unterhaltenen Person voraus (sog. konkrete Betrachtungsweise). Dabei sind die Ursachen der Bedürftigkeit grundsätzlich unerheblich. Die Bedürftigkeit volljähriger Kinder ist beispielsweise gegeben, wenn diese weder Vermögen haben noch Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit stehen der Bedürftigkeit entgegen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar ist. Insoweit besteht insbesondere für volljährige Kinder eine generelle Erwerbsobliegenheit, es sei denn, dieser kann aufgrund besonderer Umstände wie z.B. Krankheit oder Behinderung oder Arbeitslosigkeit, trotz ordnungsgemäßer Bemühung um eine Beschäftigung, nicht Folge geleistet werden (vgl. zur zivilrechtlichen Rechtslage grundlegend Palandt/Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, 69. Aufl., § 1602 Rz 7 ff., m.w.N. zur Rechtsprechung der Zivilgerichte).

12 bb) An dieser Rechtslage hat sich nach Auffassung des erkennenden Senats auch durch die Änderung des § 33a Abs. 1 EStG im Jahressteuergesetz 1996 nichts geändert. Das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit war zwar durch den Begriff der gesetzlichen Unterhaltsberechtigung ersetzt worden (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 29. Aufl., § 33a

Rz 19). Dies ist jedoch nicht in dem Sinn zu verstehen, dass die Bedürftigkeit der unterstützten Person nicht mehr zu prüfen ist (Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz B 6; a.A. Schmidt/ Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 19; Stöcker in Lademann, EStG, § 33a Rz 264; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 33a Rz 145; Görke in Frotscher, a.a.O., § 33a Rz 23; Heger in Blümich, § 33a EStG Rz 134; Mellinghoff in Kirchhof, a.a.O., § 33a Rz 11, und im Ergebnis BFH in BFHE 214, 129, BStBl II 2007, 108). Das im Jahressteuergesetz 1996 unverändert beibehaltene Tatbestandsmerkmal "gesetzlich unterhaltsberechtigt" setzt vielmehr die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen voraus, wie sie bis zur gesetzlichen Änderung bestanden hat. Im Ergebnis bedeutet dies, dass es zwar auf die Höhe der Unterhaltsverpflichtung nicht ankommt, die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs --Anspruchsgrundlage, Bedürftigkeit, Leistungsfähigkeit (§§ 1601 bis 1603 BGB)-- aber vorliegen müssen und auch die Unterhaltskonkurrenzen (z.B. §§ 1606, 1608 BGB) zu beachten sind.

13 § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG kann auch nicht entnommen werden, dass generell jede abstrakte Unterhaltsberechtigung, die das Zivilrecht dem Grund nach normiert, genügt. Dem erkennenden Senat erscheint es angesichts des klaren Gesetzeswortlauts ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht von einer tatsächlich gegebenen zivilrechtlichen Unterhaltsberechtigung ausgegangen ist. Allein auf die Tatsache abzustellen, dass zwischen dem leistenden Steuerpflichtigen und dem Empfänger ein Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie besteht und mithin eine Unterhaltsverpflichtung i.S. des § 1601 BGB gegeben ist, erscheint demgegenüber auch aus Gründen der Verwaltungspraktikabilität nicht sachgerecht. Das Gesetz stellt ausdrücklich darauf ab, dass Aufwendungen gegenüber einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erbracht werden. Diese gesetzliche Unterhaltsberechtigung i.S. des § 1602 BGB ist aber gerade nur im Falle der Bedürftigkeit gegeben. Hätte der Gesetzgeber dies nicht gewollt, so hätte er allein auf die Aufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung des Steuerpflichtigen i.S. des § 1601 BGB abstellen können. In diesem Fall wäre die Bedürftigkeit i.S. des § 1602 BGB für die Berücksichtigungsfähigkeit der betreffenden Aufwendungen nicht Voraussetzung gewesen.

14 Auch aus den gesetzgeberischen Motiven zur Neufassung des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG lässt sich nicht entnehmen, dass mit dem Wegfall der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit i.S. des § 33 Abs. 2 EStG gleichzeitig auch bezweckt gewesen ist, solche Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen, deren der Empfänger an sich nicht bedarf. Den Gesetzesmaterialien ist vielmehr zu entnehmen, dass der Begriff der Zwangsläufigkeit auf die Fälle beschränkt werden sollte, in denen die unterstützte Person gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigt ist. Es sollte lediglich im Hinblick auf die Einheitlichkeit der Rechtsordnung an die zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung angeknüpft werden, damit zukünftig die aufwändige Prüfung, ob eine sittliche Verpflichtung besteht, entfällt (BTDrucks 13/1686, S. 42).

15 cc) Die Regelung bezüglich der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG kann auch nicht dahingehend verstanden werden, dass der Steuergesetzgeber in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG auf eine Unterhaltsbedürftigkeit i.S. des § 1602 BGB verzichten wollte. Die Grenzbeträge in § 33a Abs. 1 Satz 1, 4 und 5 EStG sowie das zu berücksichtigende eigene Vermögen des Unterstützten in § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG ergänzen, aber ersetzen insoweit nicht die zivilrechtlichen Regelungen (so aber Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 19).

16 b) Die bisherigen Feststellungen des FG gestatten keine Entscheidung darüber, ob die vom Kläger unterstützten Kinder und Enkelkinder tatsächlich bedürftig sind. Denn nach den Feststellungen des FG bewirtschaften die Familien der Kinder des Klägers Land. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt für den Fall, dass der unterstützte Angehörige einen landwirtschaftlichen Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen betreibt, die widerlegbare Vermutung, dass die landwirtschaftlich tätigen Angehörigen nicht unterhaltsbedürftig sind (BFH-Urteil vom 13. März 1987 III R 206/82, BFHE 149, 532, BStBl II 1987, 599, m.w.N.). Dabei kann grundsätzlich auch davon ausgegangen werden, dass die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb dazu führen, dass die Familien der drei Kinder --also auch die Enkelkinder-- nicht unterhaltsbedürftig sind. Ist der Umfang der Erwerbstätigkeit allerdings zu gering, um den Lebensunterhalt der Familienangehörigen abzudecken, ist die Vermutung widerlegt und die Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger im Einzelfall festzustellen.

17 2. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Der Senat kann jedoch nicht durcherkennen, da die Sache nicht spruchreif ist.

18 a) Das FG hat im weiteren Rechtsgang festzustellen, ob die widerlegbare Vermutung, dass die landwirtschaftlich tätigen Angehörigen nicht unterhaltsbedürftig sind, vorliegend greift. Insbesondere wird es darauf ankommen, ob der landwirtschaftliche Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen

betrieben wird. Ist dies nicht der Fall oder decken die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb nicht den Bedarf der gesamten Haushaltsgemeinschaft, wird es die Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger im Einzelfall festzustellen haben. Dabei wird auch entscheidend sein, ob die Eltern der Enkelkinder und die Ehepartner der Kinder des Klägers so leistungsfähig sind, dass sie ihrer vorrangigen Unterhaltsverpflichtung gegenüber den Enkelkindern und Kindern des Klägers nach § 1606 Abs. 2 BGB bzw. § 1608 BGB nachkommen können.

19 b) Weiter wird das FG festzustellen haben, inwieweit die Unterhaltszahlungen durch einen Sachbezug im Rahmen der unentgeltlichen Überlassung von Wohnraum erhöht worden sind. Nach den vorgelegten Unterhaltsbescheinigungen besitzen die unterhaltenen Personen zwar kein oder nur ein geringes Vermögen, sie nutzen jedoch unentgeltlich Wohnhäuser, die im Eigentum des Klägers stehen. Zu Unrecht hat das FG den geldwerten Vorteil aus der unentgeltlich überlassenen Wohnung unberücksichtigt gelassen. Dieser Vorteil ist als Unterhaltszahlung in Form eines Sachbezugs anzusetzen und in die Berechnung der Höchstbeträge nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen.

20 c) Zudem wird das FG eine Neuaufteilung der Unterhaltsaufwendungen vorzunehmen haben. Nach der Rechtsprechung des BFH ist beim Zusammenleben mehrerer unterstützter Personen in einem Haushalt grundsätzlich nicht darauf abzustellen, an welchen der Angehörigen jeweils einzelne Teilbeträge überwiesen worden sind (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, m.w.N.). Ein Zusammenleben in einer Haushaltsgemeinschaft liegt nach den Feststellungen des FG im Streitfall jeweils für die Familie der beiden Söhne und der Tochter vor, nicht aber für alle drei Familien gemeinsam. Die drei Familien leben danach zwar in derselben Ortschaft in der Türkei, bilden aber keinen gemeinsamen Haushalt. Denn in Anlehnung an die Legaldefinition der "Haushaltsgemeinschaft" in § 24b Abs. 2 Satz 2 EStG liegt eine Haushaltsgemeinschaft nur dann vor, wenn über das bloße gemeinsame Wohnen hinaus quasi "aus einem Topf" gewirtschaftet wird (vgl. auch BTDrucks 15/1516, S. 53 zum Begriff der Haushaltsgemeinschaft in § 9 Abs. 5 Zweites Buch Sozialgesetzbuch). Die Zahlungen von insgesamt 17.400 € sind daher zunächst entsprechend der Zweckbestimmung der Zahlungen durch den Kläger (vgl. auch BFH-Beschluss vom 25. März 2009 VI B 152/08, BFH/NV 2009, 932) auf die einzelnen Familienstämme aufzuteilen. Für die Familie der Tochter S ergibt sich danach ein Betrag von 5.800 €, für die Familie des Sohnes Z ein Betrag von 1.450 € und für die Familie des Sohnes F ein Betrag von 7.250 €. Der jeweilige Zuwendungsbetrag ist dann innerhalb des jeweiligen Familienstammes einheitlich nach Köpfen aufzuteilen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de