Urteil vom 06. Februar 2014, VI R 34/12

Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags beim Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen

BFH VI. Senat

EStG § 33a Abs 1 S 1, EStG § 2 Abs 1, EStG § 7g Abs 1, BGB § 1602, BGB § 1603, EStG § 7g Abs 2, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. April 2012, Az: 15 K 234/11

Leitsätze

1. Unterhaltsaufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen .

2. Zum Nettoeinkommen gehören im Wesentlichen alle steuerpflichtigen Einkünfte und alle steuerfreien Einnahmen .

3. Das Nettoeinkommen ist um den in § 7g EStG geregelten Investitionsabzugsbetrag zu erhöhen .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob zur Ermittlung des verfügbaren Nettoeinkommens beim Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ein Investitionsabzugsbetrag zu berücksichtigen ist.

2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger haben drei Kinder, und zwar einen volljährigen Sohn (S), eine volljährige Tochter (T) und eine minderjährige Tochter (M). T wohnte im Streitjahr (2009) mit ihrem Kind ebenso wie M ganz im Haushalt der Kläger in A. Sie ist vom Kindesvater geschieden, der zur Zahlung von Unterhalt nicht in der Lage war. S studierte in B; dort verfügte er über eine Mietwohnung. Allerdings verbrachte er die Wochenenden und --überwiegend-- die Semesterferien bei den Klägern in A. S und T waren im Streitjahr nicht erwerbstätig. Auch verfügten sie nicht über eigenes unterhaltsrechtlich relevantes Vermögen.

3 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gaben die Kläger Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb (./. 255.572 €), aus selbständiger Arbeit (25.200 €) und aus nichtselbständiger Arbeit (366.119 €) an. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb brachte der Kläger einen Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von rd. 178.000 € in Ansatz; die gewerblichen Einkünfte ohne diesen Betrag beliefen sich demnach auf ./. 77.172 €.

4 Die Kläger leisteten im Streitjahr an S und T Unterhaltszahlungen in Höhe von jeweils 8.400 € (= 12 Monate x 700 €). In Höhe von insgesamt 15.360 € (= 2 Kinder x 7.680 €) machten die Kläger diese Zahlungen als außergewöhnliche Belastungen geltend.

5 Dies lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ab. Im Einspruchsverfahren machten die Kläger geltend, die Opfergrenze belaufe sich im Streitjahr auf rd. 53.310 €. Ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags sei von einem verfügbaren Nettoeinkommen in Höhe von rd. 133.273 € auszugehen. Die Opfergrenze betrage unter Berücksichtigung ihres dritten, noch minderjährigen Kindes 40 %.

6 Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das FA aus, Unterhaltsaufwendungen seien nur zu berücksichtigen, soweit sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stünden und diesem nach Abzug der Unterhaltsaufwendungen für sich sowie seinen Ehegatten und seine Kinder genügend

Mittel zur Bestreitung des Lebensunterhalts verblieben. Dies sei vorliegend nicht der Fall, wie sich aus folgender Berechnung ergäbe:

7 Einnahmen:

§ 15 EStG	./. 255.572 €	
§ 18 EStG	25.200 €	
§ 19 EStG	366.119 €	
Kindergeld	2.068 €	
Summe:		137.815 €
Ausgaben:		
Sozialabgaben	6.915 €	
Lohnsteuer	152.947 €	
Solidaritätszuschlag	8.405 €	
Kirchensteuer	13.755 €	
Werbungskosten	920 €	
Summe:		182.942 €
Nettoeinkommen:		./. 45.127 €

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1349 veröffentlichten Gründen statt.

9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

10 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist unbegründet. Das FG hat zu Recht bei der Ermittlung des Leistungsfähigkeitsmerkmals den im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb gewinnmindernd erfassten Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g EStG nicht berücksichtigt.

13 1. Erwachsen dem 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).

14 Die von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzte gesetzliche Unterhaltsberechtigung richtet sich ebenso nach dem Zivilrecht wie die Unterhaltsbedürftigkeit (Pfirrmann in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 33a EStG Rz 42, m.w.N.). Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind damit diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige unterhaltsverpflichtet ist. Nach der sog. konkreten Betrachtungsweise setzt die Abziehbarkeit von Leistungen des Steuerpflichtigen an dem Grunde nach unterhaltsberechtigte Personen zudem voraus, dass die unterhaltene Person bedürftig ist (§ 1602 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--; Senatsurteil vom 5. Mai 2010 VI R 29/09, BFHE 230, 12,

BStBl II 2011, 116). Darüber hinaus ist § 1603 BGB zu beachten. Nach dieser Vorschrift ist nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, den Unterhalt zu gewähren. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können daher Unterhaltsaufwendungen im Allgemeinen nur dann als zwangsläufig und folglich als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen und diesem nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs verbleiben (sog. Opfergrenze, vgl. z.B. Senatsurteil vom 17. Dezember 2009 VI R 64/08, BFHE 227, 491, BStBl II 2010, 343, m.w.N.). Dieses von der Finanzverwaltung und ihr folgend der Rechtsprechung entwickelte spezifisch steuerrechtliche Verständnis der zivilrechtlichen Leistungsfähigkeit (HHR/ Pfirrmann, § 33a EStG Rz 42) ist allerdings auf Ehegatten und minderjährige Kinder, mit denen der Steuerpflichtige alle ihm verfügbaren Mittel teilen muss (§ 1603 BGB), sowie bei einer bestehenden Haushaltsgemeinschaft mit der unterhaltenen Person (sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft) nicht anzuwenden (Senatsurteil vom 28. März 2012 VI R 31/11, BFHE 237, 79, BStBl II 2012, 769; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 7. Juni 2010, BStBl I 2010, 582, Tz 12). In einem solchen Fall ist für die Ermittlung der gemäß § 33a Abs. 1 EStG abziehbaren Unterhaltsaufwendungen das verfügbare Nettoeinkommen vielmehr nach Köpfen zu verteilen (Senatsurteil in BFHE 227, 491, BStBl II 2010, 343; BFH-Urteil vom 29. Mai 2008 III R 23/07, BFHE 222, 250, BStBl II 2009, 363). Allerdings kann vorliegend dahinstehen, ob die Opfergrenze auf die Familiensituation der Kläger anzuwenden ist.

15 2. Denn nach den Feststellungen des FG waren im Streitjahr die von den Klägern unterstützten Kinder S und T tatsächlich bedürftig und die Kläger sind entgegen der Auffassung des FA auch unter Berücksichtigung der Opfergrenze entsprechend leistungsfähig.

16 a) Gemäß § 1603 Abs. 1 BGB ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren. Dabei kommt es auf das Vermögen und die Einkünfte des Unterhaltsverpflichteten (sog. Nettoeinkommen) an.

17 aa) Zum Nettoeinkommen gehören im Wesentlichen alle steuerpflichtigen Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 EStG und alle steuerfreien Einnahmen (HHR/Pfirrmann, § 33a EStG Rz 43). Allerdings gelten die steuerrechtlichen Maßstäbe im Unterhaltsrecht nicht uneingeschränkt. So sind die Einkünfte um Beträge zu kürzen, die dem Verpflichteten faktisch nicht zur Verfügung stehen (z.B. steuerliche und sozialrechtliche Belastungen; s. dazu BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 III R 214/94, BFHE 185, 168, BStBl II 1998, 292). Andererseits sind steuerrechtlich zulässige Gewinnminderungen zu korrigieren, soweit kein tatsächlicher Mittelabfluss vorliegt. Dies gilt etwa für Rücklagen (Erman/Hammermann, BGB, 13. Aufl., § 1603 Rz 44; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19. Februar 2003 XII ZR 19/01, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2003, 741), trifft aber auch auf den in § 7g EStG geregelten Investitionsabzugsbetrag zu (HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 5; Bartone in Korn, § 7g EStG Rz 7.0).

18 bb) Der Investitionsabzugsbetrag gemäß § 7g EStG ermöglicht die Verlagerung von Abschreibungspotential in Wirtschaftsjahre vor Anschaffung und Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter und soll damit der Verbesserung der Liquidität und Eigenkapitalausstattung dienen. Seine Wirkung erschöpft sich in einer zinslosen Steuerstundung (HHR/Meyer, § 7g EStG Rz 3; BGH-Urteil vom 2. Juni 2004 XII ZR 217/01, BFH/NV 2005, Beilage 1, 56). Dem Abzugsbetrag liegen mangels Investition keine Ausgaben bzw. kein Wertverzehr zugrunde, so dass die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen effektiv nicht beeinflusst wird. Das hat nach Auffassung des Senats unterhaltsrechtlich zur Folge, dass der Abzugsbetrag nicht zu berücksichtigen und dem Gewinn zuzuschreiben ist (Urteil des Oberlandesgerichts Brandenburg vom 2. August 2007 9 UF 185/06, juris; s. auch Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 73. Aufl., § 1361 Rz 32). Erst im Zeitpunkt der gewinnerhöhenden Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 EStG bzw. im Fall der Rückgängigmachung der Fördermaßnahme (§ 7g Abs. 3 und 4 EStG) beeinflussen die entsprechenden steuerlichen Auswirkungen das Unterhaltsrecht.

19 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht den Investitionsabzugsbetrag im Streitjahr nicht in Ansatz gebracht. Auf dieser Grundlage und der nicht in Zweifel gezogenen Feststellungen des FG standen den Klägern nach Abzug der streitigen Unterhaltsleistungen noch genügend Mittel zur Bestreitung des eigenen Lebensunterhalts zur Verfügung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de