Urteil vom 15. April 2015, VI R 5/14

Außergewöhnliche Belastung durch Unterhaltszahlungen: Erwerbsobliegenheit bei im Ausland ansässigen Angehörigen i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG

BFH VI. Senat

AO § 90 Abs 2, BGB § 1602 Abs 1, EStG § 33a Abs 1 S 1, EStG § 33a Abs 1 S 3, EStG § 33a Abs 1 S 4, EStG § 33a Abs 1 S 5, SGB 6 § 35 S 2, SGB 6 § 235 Abs 2, EStG VZ 2008 , GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, AO § 162 Abs 1

vorgehend FG Köln, 05. November 2013, Az: 3 K 2728/10

Leitsätze

1. Das jederzeitige Bereitstehen für einen eventuellen Pflegeeinsatz bei behinderten Angehörigen ("Pflege auf Abruf") ist kein besonderer Umstand, der die generelle Erwerbsobliegenheit volljähriger Personen entfallen lässt .

2. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich nachzuweisen, dass sich die unterhaltene Person um eine Beschäftigung bemüht hat. Fehlt es hieran, kommt eine Schätzung der (fiktiven) Einkünfte in Betracht .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 6. November 2013 3 K 2728/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Aufwendungen für den Unterhalt einer in Russland lebenden Angehörigen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ihr Nettoeinkommen betrug 19.000 €.

3 Die geschiedene und allein in Russland lebende, im Streitjahr 60-jährige Mutter der Klägerin bezog seit Vollendung ihres 55. Lebensjahres eine Altersrente und erhielt zudem staatliche Sozialleistungen. Insgesamt stand ihr im Streitjahr ein Betrag von umgerechnet 2.173 € zur Verfügung. Vermögen hatte die Mutter der Klägerin nicht.

4 Die Klägerin unterstützte ihre Mutter im Streitjahr mit einem Betrag von insgesamt umgerechnet 2.497 €. Dieser setzte sich aus drei Bargeldübergaben in Höhe von 600 € (Januar), 300 € (April) und 600 € (Mai) zusammen sowie aus Aufwendungen der Klägerin für Unterbringung und Verpflegung der Mutter während eines Besuchs von März bis Mai in Höhe von 900 € und aus Kosten für eine Krankenversicherung der Mutter in Höhe von 97 €.

5 Die Mutter der Klägerin wiederum unterstützte im Streitjahr ihre eigene, 82-jährige, verwitwete Mutter, die Großmutter der Klägerin. Diese lebte allein in der Ukraine und benötigte seit einem 2007 erlittenen Schlaganfall eine lebenslange Pflege, die an drei Werktagen pro Woche von einem ambulanten Pflegedienst sichergestellt wurde und an den übrigen Tagen und den Wochenenden auf freiwilliger Basis von den Nachbarn der Großmutter übernommen wurde. Dabei kam es immer wieder zu plötzlichen und unerwarteten Engpässen. In solchen Fällen reiste die Mutter der Klägerin jeweils kurzfristig in die zwei Flugstunden entfernte Ukraine, um die Pflege der

Großmutter zu übernehmen, und zwar im Streitjahr vom 30. Juni 2008 bis zum 27. Juli 2008 und vom 8. September 2008 bis zum 17. Oktober 2008. Die Aufenthaltsdauer für ausländische Bürger war nach den Einreisebestimmungen der Ukraine auf maximal 90 Tage pro Halbjahr begrenzt.

6 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte die Klägerin den Abzug von insgesamt 2.685 € als Unterhaltszahlungen nach § 33a Abs. 1 EStG.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2008 die geltend gemachten Unterhaltszahlungen nicht, da im Ausland lebende Personen im erwerbsfähigen Alter bis 65 Jahre grundsätzlich eine Erwerbsobliegenheit treffe.

8 Nach erfolglosem Vorfahren erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG). Im Klageverfahren begrenzte die Klägerin ihr Begehren auf den Abzug von Unterhaltsleistungen in Höhe von 2.497 €.

9 Das FG gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1007 veröffentlichten Gründen im Wesentlichen statt.

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

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 6. November 2013 3 K 2728/10 aufzuheben und die Klage insoweit abzuweisen, als mehr als 800 € an Unterhaltsaufwendungen geltend gemacht werden.

12 Die Klägerin hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass ein jederzeitiges Bereitstehen für einen eventuellen Pflegeeinsatz bei behinderten Angehörigen ("Pflege auf Abruf") ein besonderer Umstand ist, der die generelle Erwerbsobliegenheit volljähriger Personen entfallen lässt.

14 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).

15 Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt (§ 33a Abs. 1 Satz 3 EStG). Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 und 4 EStG, so vermindert sich der Betrag von 7.680 € um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € 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 (§ 33a Abs. 1 Satz 4 EStG). Ist die unterhaltene Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, 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 4 ergibt; ob der Steuerpflichtige zum Unterhalt gesetzlich verpflichtet ist, ist nach inländischen Maßstäben zu beurteilen (§ 33a Abs. 1 Satz 5 EStG).

16 2. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Senatsurteil vom 5. Mai 2010 VI R 29/09, BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116) knüpft die gesetzliche Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG an die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs --Anspruchsgrundlage, Bedürftigkeit, Leistungsfähigkeit-- an und beachtet auch die Unterhaltskonkurrenzen (§§ 1606, 1608 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers i.S. des § 1602 BGB ist daher Voraussetzung für die Annahme einer Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG. Sie kann nicht im Wege einer typisierenden Betrachtungsweise unterstellt werden, sondern ist konkret festzustellen (Senatsurteil vom 27. Juli 2011 VI R 62/10,

BFH/NV 2012, 170, m.w.N.). Bedürftig ist gemäß § 1602 BGB nur, wer außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Bei volljährigen Personen ist dies nur dann der Fall, wenn diese weder Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen noch Vermögen haben. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit stehen der Bedürftigkeit entgegen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar ist.

17 Insoweit besteht insbesondere für volljährige Personen eine generelle Erwerbsobliegenheit, es sei denn, dieser kann aufgrund besonderer Umstände, wie z.B. Krankheit, Behinderung oder Arbeitslosigkeit, trotz ordnungsgemäßer Bemühungen um eine Beschäftigung nicht Folge geleistet werden (Senatsurteil in BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116; vgl. zur zivilrechtlichen Rechtslage grundlegend Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 74. Aufl., § 1602 Rz 5 ff.).

18 3. Entgegen der Auffassung des FG ist das "jederzeitige Bereitstehen" für einen eventuellen Pflegeeinsatz bei behinderten Angehörigen ("Pflege auf Abruf") kein Umstand, der die generelle Erwerbsobliegenheit volljähriger, sich im arbeitsfähigen Alter befindender Personen entfallen lässt.

19 a) Im Verwandtenunterhalt gilt das Prinzip der Eigenverantwortung, d.h. eine Person im arbeitsfähigen Alter muss grundsätzlich bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze ihre Arbeitskraft vollumfänglich nutzen, um ihren Lebensbedarf selbst zu erwirtschaften, bevor sie einen Verwandten auf Unterhalt in Anspruch nimmt (Viefhues in: jurisPK-BGB, 7. Aufl. 2014, § 1602 BGB Rz 2; Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1602 Rz 5). Sie trifft eine generelle Erwerbsobliegenheit (vgl. Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1361 Rz 40, über Verweis in § 1602 Rz 7, § 1603 Rz 23). Daher ist eine Person im arbeitsfähigen Alter, die die zum Bestreiten des Lebensunterhalts zur Verfügung stehenden Quellen, insbesondere ihre Arbeitskraft, nicht ausschöpft, grundsätzlich nicht unterstützungsbedürftig (Senatsurteil in BFH/NV 2012, 170, m.w.N.). Die Regelaltersgrenze richtet sich dabei nach den Vorschriften des deutschen Sozialrechts, § 35 Satz 2 des Sechsten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB VI) i.V.m. § 235 Abs. 2 SGB VI (Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1361 Rz 40). So liegt etwa die Regelaltersgrenze für eine 1948 geborene Person nach §§ 35, 235 Abs. 2 Satz 2 SGB VI bei 65 Jahren und zwei Monaten.

20 Für die Bemühungen um eine Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich die Zeit aufzubieten, die ein Erwerbstätiger für seinen Beruf aufwendet (vgl. z.B. Oberlandesgericht --OLG-- Stuttgart, Beschluss vom 19. April 2006 17 UF 78/06, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 2006, 1757; grundlegend Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1603 Rz 43). Bei lang anhaltender Arbeitslosigkeit ist auch ein Orts- bzw. Berufswechsel zumutbar (OLG Köln, Beschluss vom 23. Januar 1986 4 WF 11/86, FamRZ 1986, 499; im Einzelnen vgl. Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1602 Rz 5, 7).

21 Diese Grundsätze gelten auch für Unterhaltszahlungen an nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen, da nach § 33a Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG für die Frage der gesetzlichen Unterhaltspflicht inländische Maßstäbe heranzuziehen sind. Die Beschränkung der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen auf die Fälle, in denen Unterhaltspflichten erfüllt werden, die "inländischen Maßstäben" entsprechen, ist insbesondere aus Gründen der Praktikabilität und Missbrauchsabwehr gerechtfertigt. Ein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG liegt nicht vor (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24. Mai 2005 2 BvR 1683/02, BFH/NV 2005, Beilage 4, 361; vgl. auch Senatsurteil vom 27. Juli 2011 VI R 13/10, BFHE 234, 307, BStBl II 2011, 965).

22 b) Die Notwendigkeit eines "Einspringens" bei der Pflege eines behinderten Angehörigen ist nicht mit den bereits vom erkennenden Senat anerkannten Ausnahmen von der generellen Erwerbsobliegenheit (Krankheit, Behinderung oder Arbeitslosigkeit trotz ordnungsgemäßer Bemühungen, vgl. Senatsurteil in BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116) vergleichbar. Im Gegensatz zu einer Krankheit, Behinderung oder Arbeitslosigkeit trotz ordnungsgemäßer Bemühungen ist die "Pflege auf Abruf" ein Umstand, der nicht unmittelbar in der unterhaltenen Person begründet ist, sondern die Situation eines Dritten oder Drittinteressen betrifft. Zudem gelten bezüglich der Erwerbsobliegenheit beim Verwandtenunterhalt grundsätzlich strenge Anforderungen. Das Maß der Erwerbsobliegenheit entspricht demjenigen des zum Barunterhalt verpflichteten Elternteils gegenüber einem minderjährigen Kind, sog. gesteigerte Unterhaltsobliegenheit (vgl. Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1602 Rz 5, § 1603 Rz 36 ff.; Erman/E. Hammermann, BGB, 14. Aufl., § 1602 Rz 15; Viefhues, a.a.O., § 1602 BGB Rz 172). Vor diesem Hintergrund wird von der Rechtsprechung der Zivilgerichte z.B. eine Erwerbsobliegenheit für eine ihr minderjähriges Kind betreuende Mutter in Bezug auf einen möglichen Verwandtenunterhalt (OLG Hamm, Urteil vom 20. April 1990 12 UF 430/89, FamRZ 1990, 1385), für Bezieher einer Berufs- bzw. Erwerbsunfähigkeitsrente (OLG Düsseldorf, Beschluss vom 21. Februar 2001 9 WF 12/01, FamRZ 2001, 1477; Thüringer OLG, Urteil vom 23. Februar 2006 1 UF 218/05, FamRZ 2006, 1299; vgl. grundlegend Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1603 Rz 44) und für eine

erwerbslose 60-Jährige (OLG Zweibrücken, Beschluss vom 19. Oktober 2011 2 UF 77/11, FamRZ 2012, 643) bejaht. Aufgrund dieser Wertung kann nur in Ausnahmefällen von einem Entfallen der Erwerbsobliegenheit ausgegangen werden. Insbesondere können nur tatsächliche Verhinderungsgründe einer Erwerbstätigkeit entgegenstehen, nicht dagegen Umstände, die nur möglicherweise eintreten werden, wie ein eventueller Pflegeeinsatz. Eine "Vorwirkung" einer in der Zukunft unter Umständen eintretenden Pflegesituation ist deshalb nicht zu berücksichtigen.

23 c) Allerdings kann Arbeitslosigkeit eine Bedürftigkeit begründen, wenn eine Beschäftigung trotz ordnungsgemäßer Bemühungen nicht gefunden werden kann (Senatsurteil in BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116; Palandt/Brudermüller, a.a.O., § 1602 Rz 6). Die Annahme einer fehlenden Beschäftigungschance setzt jedoch die substantiierte Darlegung voraus, dass und wie sich die unterhaltene Person um eine Beschäftigung bemüht hat (vgl. Erman/E. Hammermann, a.a.O., § 1603 Rz 83, m.w.N.).

24 4. Diesen Rechtsgrundsätzen entspricht die Vorentscheidung nicht. Sie war deshalb aufzuheben.

25 Die Sache ist nicht spruchreif.

26 Das FG hat --ausgehend von seiner abweichenden Rechtsauffassung-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Mutter der Klägerin sich um eine Erwerbstätigkeit bemüht hat. Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Es wird auch prüfen, ob und inwieweit die Mutter der Klägerin bei ordnungsgemäßer Erfüllung ihrer Erwerbsobliegenheit hätte Einkünfte erzielen können. Diese (fiktiven) Einkünfte sind dann bei der Bedürftigkeitsprüfung im Rahmen des § 33a EStG anzusetzen.

27 Das FG kann die Beteiligten zur Sachverhaltsaufklärung heranziehen (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO). Im Streitfall trifft die Klägerin nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) eine erhöhte Mitwirkungspflicht zur Aufklärung von Auslandssachverhalten. Angesichts dieser gesteigerten Mitwirkungspflicht weist der Senat darauf hin, dass Beweismittel vorgelegt werden müssen, die einen objektiven Nachweis der Erwerbsbemühungen ermöglichen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2012, 170). Können die objektiv erzielbaren Einkünfte, insbesondere im Falle unzureichender Erwerbsbemühungen, nicht ermittelt werden, kommt eine Schätzung der (fiktiven) Einkünfte in Betracht (§ 162 AO i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

28 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de