

Urteil vom 05. Mai 2010, VI R 40/09

Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Angehörige - Verschonungsregelung des § 13a EStG

BFH VI. Senat

EStG § 13a, EStG § 33a Abs 1

vorgehend FG Köln, 18. Juni 2008, Az: 6 K 838/06

Leitsätze

1. Unterhalten die unterstützten Angehörigen einen landwirtschaftlichen Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen, so besteht eine widerlegbare Vermutung, dass die dem Haushalt angehörenden Familienmitglieder nicht unterhaltsbedürftig sind (Anschluss an das BFH-Urteil vom 13. März 1987 III R 206/82, BFHE 149, 532, BStBl II 1987, 599).
2. Die Verschonungsregelung des § 13a EStG ist ungeeignet, Erträge aus im Ausland befindlichen landwirtschaftlichen Betrieben zu verproben.
3. Unterhaltszahlungen können nicht auf Monate vor ihrer Zahlung zurückbezogen werden; der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 EStG ist daher zeitanteilig zu kürzen, wenn bei laufenden Unterhaltszahlungen die erste Zahlung erst im Laufe des Jahres erfolgt.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger) für den Unterhalt seiner in Serbien lebenden Schwiegereltern als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen sind.
- 2 Der Kläger wurde im Streitjahr (2004) zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Eheleute Unterhaltsleistungen in Höhe von 4.990 € beschränkt auf den Höchstbetrag nach der sog. Ländergruppeneinteilung für Serbien von insgesamt 3.840 € an die in Serbien lebenden Schwiegereltern des Klägers als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG geltend.
- 3 Nach den vom Kläger vorgelegten Unterhaltsbescheinigungen vom 3. März und 29. Juli 2005 waren der 1951 geborene Schwiegervater und die 1953 geborene Schwiegermutter nicht berufstätig, bezogen keine Einkünfte, verfügten über kein Vermögen, erhielten keine Unterstützung von anderen Personen und wurden seit 2002 vom Kläger unterstützt. In einer Unterhaltsbescheinigung vom 25. August 2006 wurden für den Schwiegervater jährliche Einkünfte aus Landwirtschaft in Höhe von 64,81 Din. angegeben. Dieser Betrag deckt sich mit Bescheinigungen des serbischen Katasteramtes vom 8. Mai und 17. Juli 2006, wonach der Schwiegervater über Grundbesitz von 1,9096 Hektar mit einem Ertrag von 64,81 Din. (=0,78 bis 0,90 €) verfügt. Während des Klageverfahrens wurde zudem bekannt, dass die Schwiegereltern mit dem Schwager des Klägers in einem gemeinsamen Haushalt leben.
- 4 Zum Nachweis der Zahlungen an die Schwiegereltern legte der Kläger Kopien seines Geldmarkt-Sparbuchs bei der Sparkasse X vor, in denen Auszahlungen am 14. Mai 2004 (1.000 €) und am 29. Juni 2004 (3.000 € und 500 €) ersichtlich sind. Ausweislich der Kopie des Reisepasses des Klägers war er am 3. Juli 2004 in Serbien ein- und am 31. Juli 2004 wieder ausgereist. Eine Geldübergabe in Höhe von 4.000 € am 5. Juli 2004 durch den Kläger an die Schwiegereltern wird durch eine Empfangsbestätigung der Schwiegereltern vom 3. März 2005 dargetan. Durch eine weitere Empfangsbestätigung vom 18. Juli 2005 wird eine Geldübergabe des Schwagers des Klägers an den Schwiegervater in Höhe von 990 € dargelegt. Ein Zahlungsauftrag im Außenwirtschaftsverkehr vom 14. September 2004 und ein entsprechender Auszug des Kontos des Klägers bei der Sparkasse X belegen für den 15. September

2004 eine Zahlung des Klägers von 1.000 € auf das Konto des Schwagers des Klägers bei einer Bank in Y, da die Schwiegereltern nicht über ein eigenes Bankkonto verfügten.

- 5 Ausweislich mehrerer Bescheinigungen der serbischen Arbeitsverwaltung ist der Schwiegervater des Klägers seit 2002 arbeitslos gemeldet. Der Schwiegermutter wird von der Gemeindeverwaltung bescheinigt, nicht in einem Arbeitsverhältnis zu stehen und auch nicht über eigene Einkünfte zu verfügen.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Unterhaltsleistungen nicht an, da insbesondere der Zahlungsnachweis nicht erbracht sowie die Bedürftigkeit der unterstützten Personen nicht nachgewiesen sei. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wandte sich der Kläger dagegen mit der Klage.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1948 veröffentlichten Gründen teilweise statt.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die unzutreffende Anwendung von § 33a EStG.
- 9 Das FA beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 19. Juni 2008 6 K 838/06 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 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 an seine in Serbien lebenden Schwiegereltern 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.
- 12 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.
- 13 a) Nach der neuen Rechtsprechung des Senats ist die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers i.S. des § 1602 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) Voraussetzung für die Annahme einer gesetzlichen Unterhaltsberechtigung i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Senat folgt damit der sog. konkreten Betrachtungsweise, nach der die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers nicht typisierend unterstellt werden kann (so aber Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Mai 2006 III R 26/05, BFHE 214, 129, BStBl II 2007, 108). Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf sein Urteil vom 5. Mai 2010 VI R 29/09 (BFHE 230, 12, www.bundesfinanzhof.de). Im Ergebnis bedeutet dies, dass es zwar auf die Höhe der Unterhaltsverpflichtung nicht ankommt, die zivilrechtlichen Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs --Anspruchsgrundlage, Bedürftigkeit und Leistungsfähigkeit (§§ 1601 bis 1603 BGB)-- aber vorliegen müssen und auch zu beachten sind.
- 14 b) Die bisherigen Feststellungen des FG gestatten keine Entscheidung darüber, ob die von dem Kläger unterstützten Schwiegereltern tatsächlich bedürftig sind. Nach den Feststellungen des FG bewirtschaftet der Schwiegervater des Klägers 1,9096 Hektar Land. Nach der Rechtsprechung des BFH greift für den Fall, dass der unterstützte Angehörige einen landwirtschaftlichen Betrieb in einem nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates üblichen Umfang und Rahmen betreibt, eine widerlegbare Vermutung, dass die im Heimatstaat als Landwirt erwerbstätigen 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 den anderen, dem Haushalt des Schwiegervaters angehörenden Familienmitgliedern --also auch der Schwiegermutter-- zu Gute kommen und deren Unterhaltsbedürftigkeit entfallen lassen. 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 zu prüfen.

- 15** 2. Soweit die Revision darauf hinweist, dass der Nachweis der Zahlungen im Streitfall nicht erbracht worden sei, ist die tatrichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Vorliegend ist nicht erkennbar --und auch nicht vorgetragen--, dass die Tatsachen, aufgrund derer das FG seine Überzeugung gebildet hat, widersprüchlich sind oder die Folgerung aus den festgestellten Tatsachen nicht nachvollziehbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze ist daher nicht erkennbar.
- 16** 3. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Der Senat kann jedoch nicht durcherkennen, da die Sache nicht spruchreif ist.
- 17** a) Das FG hat im weiteren Rechtsgang festzustellen, ob die widerlegbare Vermutung, dass die im Heimatstaat 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 Schwiegereltern des Klägers, wird es die Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger im Einzelfall festzustellen haben.
- 18** b) In diesem Fall wird das FG weiter festzustellen haben, ob die Schwiegereltern des Klägers relevantes Vermögen besitzen. Ob der jeweilige Unterhaltsempfänger über kein oder nur geringes Vermögen i.S. von § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG verfügt, ist unabhängig von der Anlageart nach dem Verkehrswert zu entscheiden; ein Vermögen von bis zu 15.500 € ist in der Regel gering (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2002 III R 41/01, BFHE 201, 192, BStBl II 2003, 655). Der Wert von 15.500 € ist entsprechend der sog. Ländergruppeneinteilung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 17. November 2003 IV C 4 -S 2285- 54/03 (BStBl I 2003, 637) im Streitfall um 3/4 auf 3.875 € je unterhaltener Person zu mindern, da nur so das Vermögen der Unterhaltsempfänger typisierend nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person angemessen abgebildet werden kann (BFH-Urteil vom 2. Dezember 2004 III R 50/03, BFH/NV 2005, 1009).
- 19** Das FG wird daher sowohl das eigengenutzte Haus als auch den Grundbesitz von 1,9096 Hektar beim jeweiligen Unterhaltsempfänger, dem das Vermögen zuzurechnen ist, mit dem Verkehrswert anzusetzen haben (BFH-Urteil in BFHE 201, 192, BStBl II 2003, 655). Hinsichtlich des Bewertungsmaßstabes wird auf die Entscheidung des erkennenden Senats vom 11. Februar 2010 VI R 65/08 (BFH/NV 2010, 1026) verwiesen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass den Kläger nach § 90 Abs. 2 der Abgabenordnung erhöhte Mitwirkungspflichten zur Aufklärung des Sachverhalts und für die Vorsorge sowie Beschaffung von Beweismitteln treffen, wenn er Unterhaltszahlungen an im Ausland lebende Angehörige steuermindernd geltend macht.
- 20** c) Ist auch kein relevantes Vermögen feststellbar, wird das FG die Einkünfte aus dem landwirtschaftlichen Betrieb zu ermitteln haben. Die in der Bescheinigung des serbischen Katasteramtes ausgewiesenen Erträge von 0,78 bis 0,90 € jährlich können dabei nicht zugrunde gelegt werden. Die in der Bescheinigung ausgewiesenen Erträge sind --wie die Revision zutreffend ausführt-- nicht aussagekräftig, da angesichts der angegebenen geringfügigen Beträge offensichtlich nicht der tatsächliche Ertrag ausgewiesen wird. Gleiches gilt für die vom FG vorgenommene Überprüfung des Ertragsausweises der Bescheinigung anhand einer überschlägigen Durchschnittssatzermittlung nach § 13a EStG. Das FG hat dabei nicht berücksichtigt, dass die Durchschnittssätze nach § 13a EStG in der Regel nur einen Teil des tatsächlichen Gewinns ausweisen (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 28/02, BFHE 201, 175, BStBl II 2003, 345) und damit als Verschonungsregelung ungeeignet sind, um die in der Bescheinigung des serbischen Katasteramtes ausgewiesenen Erträge zu verproben (vgl. auch Urteil des Amtsgerichts Backnang vom 23. Februar 1996 1 F 192/95, Der Amtsvormund 1996, 403). Die Erträge aus diesen landwirtschaftlich genutzten Flächen sind dann im Rahmen von § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG zu ermitteln und anzusetzen. Dabei wird es auch darauf ankommen, ob der Schwiegervater des Klägers so leistungsfähig ist, dass er seiner vorrangigen Unterhaltsverpflichtung gegenüber der Schwiegermutter des Klägers nach § 1608 BGB nachkommen kann.
- 21** d) Zudem wird das FG den Unterhaltshöchstbetrag zeitanteilig zu kürzen haben, denn nach den Feststellungen des FG erfolgten die Unterhaltszahlungen am 5. Juli und am 14. September 2004. Das FG hat zu Unrecht keine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags nach § 33a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EStG vorgenommen. Unterhaltsleistungen können nach der Rechtsprechung des BFH nur insoweit abgezogen werden, als hierdurch der Lebensbedarf des Empfängers im Kalenderjahr der Zahlung sichergestellt werden soll (BFH-Urteil vom 22. Mai 1981 VI R 140/80, BFHE 133, 521, BStBl II 1981, 713). Daher können Unterhaltsleistungen nicht auf Monate vor ihrer Zahlung zurückbezogen werden. Es besteht eine --im Einzelfall widerlegbare-- tatsächliche Vermutung dafür,

dass der Unterhaltsverpflichtete seine Zahlungen so einrichtet, dass sie zur Deckung des Lebensbedarfs des Empfängers bis zum Erhalt der nächsten Unterhaltszahlung ausreichen. Anhaltspunkte, dass die Vermutung im Streitfall als widerlegt anzusehen ist, sind nach den bisherigen Feststellungen des FG nicht ersichtlich.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de