

Urteil vom 29. June 2022, X R 33/20

Trennungsunterhalt durch Naturalleistungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.290622.XR33.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1a Nr 1, BewG § 15 Abs 2, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 2, BGB § 1361, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. June 2020, Az: 1 K 99/19

Leitsätze

1. Die auf einem entgeltlichen Rechtsverhältnis beruhende Überlassung einer Wohnung an den geschiedenen oder dauerhaft getrennt lebenden Ehegatten unterfällt nicht dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG.
2. Dagegen handelt es sich bei einer unentgeltlichen Nutzungsüberlassung um Naturalunterhalt, der in sinngemäßer Anwendung von § 15 Abs. 2 BewG in Höhe der ortsüblichen Miete als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG berücksichtigt werden kann (Anschluss an BFH-Urteil vom 12.04.2000 - XI R 127/96, BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1.).
3. Die ortsübliche Miete ist auch dann anzusetzen, wenn die Parteien unterhaltsrechtlich einen betragsmäßig geringeren Wohnvorteil vereinbart haben.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.06.2020 - 1 K 99/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und die Beigeladene waren im Streitjahr 2015 noch miteinander verheiratet, lebten aber dauernd voneinander getrennt. Die Beigeladene und die beiden gemeinsamen minderjährigen Kinder bewohnten noch bis Dezember 2015 die bisherige Familienwohnung, deren Eigentümer der Kläger und die Beigeladene je zur ideellen Hälfte waren.
- 2 Der Kläger und die Beigeladene schlossen im November 2015 eine notarielle Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung, in der sich der Kläger u.a. dazu verpflichtete, der Beigeladenen für die Zeit ab August 2015 bis zur Rechtskraft des Scheidungsurteils Trennungsunterhalt von monatlich 200 € als Elementar- und Versorgungsunterhalt zu zahlen. Der Kläger und die Beigeladene erzielten hierbei Einigkeit, dass der Trennungsunterhalt monatlich 600 € betrug, allerdings ein mit 400 € zu bewertender Wohnvorteil für die Überlassung des Miteigentumsanteils an der zuvor gemeinsam genutzten Familienwohnung in Abzug zu bringen war. Die Beigeladene verpflichtete sich, für den Kläger die Anlage U zur Einkommensteuererklärung zu unterzeichnen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger, die Beigeladene von "allen hieraus erwachsenden steuerlichen Nachteilen" freizuhalten.

- 3 Der Kläger machte für das Streitjahr zunächst Unterhaltsleistungen an die Beigeladene von 9.450 € als Sonderausgaben geltend. In der von der Beigeladenen unterschriebenen Anlage U stimmte sie einem Abzug der Leistungen nur in Höhe von 7.050 € zu; hiervon entfielen 2.250 € auf Geld- und 4.800 € auf Sachleistungen. In dieser Höhe berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) für den Kläger Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Der Einkommensteuerbescheid wurde ebenso bestandskräftig wie ein nachfolgender Änderungsbescheid.
- 4 Im Juli 2018 beantragte der Kläger die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung und begehrte, Unterhaltsleistungen von 12.066 € in Abzug zu bringen. Für die Nutzungsüberlassung der ehemaligen Familienwohnung sei nicht der in der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung zugrunde gelegte Betrag von 400 €, sondern der tatsächliche Mietwert seines Miteigentumsanteils, der mit monatlich 818,07 € anzusetzen sei, zu berücksichtigen. Dem Antrag beigefügt war eine familiengerichtliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und der Beigeladenen aus Mai 2018, in der die Beigeladene u.a. für das Streitjahr unter Hinweis auf eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 29.04.1998 - XII ZR 266/96 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1999, 53) dem Realsplitting zugestimmt hatte. Der Kläger hatte sich verpflichtet, der Beigeladenen alle aus deren Zustimmung entstehenden --weiteren-- steuerlichen Nachteile für das Streitjahr 2015 zu ersetzen.
- 5 Das FA lehnte die Änderung ab. Das hiergegen gerichtete Einspruchs- und Klageverfahren blieb jeweils erfolglos. Das Finanzgericht (FG) ging zwar davon aus, dass die formellen Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) gegeben seien, da der Abschluss der familiengerichtlichen Vereinbarung als rückwirkendes Ereignis anzusehen sei. Die Beigeladene habe dem Realsplitting in weiterem Umfang als zuvor zugestimmt. In der Sache komme allerdings kein höherer als der bislang berücksichtigte Abzug für Unterhaltsleistungen in Betracht. Der Kläger und die Beigeladene hätten eine mietsvertragsähnliche Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung der Familienwohnung geschlossen und hierfür ein monatliches Entgelt von 400 € festgelegt. Dieser Betrag sei auch steuerrechtlich maßgeblich. Unabhängig hiervon habe der Kläger die Immobilie nicht nur der Beigeladenen, sondern zugleich den beiden gemeinsamen Kindern überlassen, sodass selbst bei einer Anerkennung des vom Kläger ermittelten Mietwerts nur der auf die Beigeladene entfallende Drittelanteil relevant sei; dieser liege unter 400 €.
- 6 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Rechtsansicht, die Überlassung des auf ihn entfallenden Miteigentumsanteils an der ehemaligen Familienwohnung, die als Gewährung von Naturalunterhalt zu werten und nicht Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses gewesen sei, müsse mit dem ortsüblichen Mietwert bewertet werden.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2015 dahingehend zu ändern, dass die als Sonderausgaben abzugsfähigen Unterhaltsleistungen in Höhe von 12.067 € berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Das FA geht --im Einklang mit der Ansicht des FG-- davon aus, der Nutzungsüberlassung habe ein entgeltliches Rechtsverhältnis zugrunde gelegen. Daher verbiete es sich, eine von der tatsächlich vereinbarten Miete abweichende ortsübliche Miete in Abzug zu bringen. Unabhängig hiervon sei zu berücksichtigen, dass nicht nur der Beigeladenen, sondern ebenso den beiden Kindern die Immobilie überlassen worden sei.
- 10 Die Beigeladene, die keinen eigenen Antrag gestellt hat, ist der Auffassung, die vom Kläger begehrte Änderung sei bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen ausgeschlossen. Es fehle an einem rückwirkenden Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, da die Beigeladene schon im Jahr 2015 dem Realsplitting zugestimmt habe; die bloße Wiederholung im Jahr 2018 habe keine eigenständige Bedeutung. Ferner habe der Kläger die Immobilie nicht unentgeltlich überlassen. Er habe lediglich den geschuldeten Barunterhalt von monatlich 600 € in Abkürzung des Zahlungsweges in Höhe des für den Sachunterhalt vereinbarten Werts von 400 € getilgt.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision 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--).
- 12** Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass höhere als die bislang berücksichtigten Sonderausgaben für Unterhaltsleistungen bereits deshalb nicht abziehbar seien, da die Nutzungsüberlassung des Miteigentumsanteils des Klägers an der ehemals ehelichen Wohnung an die Beigeladene auf einer mietvertragsähnlichen Vereinbarung beruht habe und keine unentgeltliche Naturalunterhaltsleistung gewesen sei (dazu unten 1.). Auch die weitere vom FG für die Klageabweisung angeführte Begründung hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand (unten 2.). Die vorinstanzliche Entscheidung erweist sich zudem nicht aus anderen Gründen als im Ergebnis richtig und ist daher aufzuheben (unten 3.). Die nicht spruchreife Sache wird an das FG zurückverwiesen (unten 4.).
- 13** 1. Die vom Kläger begehrte Änderung des Einkommensteuerbescheids kann nicht mit der von der Vorinstanz als die Entscheidung tragend angeführten Begründung abgelehnt werden, die Nutzungsüberlassung des Miteigentumsanteils an der ehemaligen Familienwohnung sei keine unentgeltliche Naturalunterhaltsleistung, sondern beruhe auf einer entgeltlichen mietvertragsähnlichen Vereinbarung. Diese außerhalb des sachlichen Anwendungsbereichs des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG (dazu unten a) liegende Würdigung des Inhalts der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung ist rechtsfehlerhaft und bindet den Senat nicht (unten b).
- 14** a) Nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG zählen zu den Sonderausgaben die Aufwendungen für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt, und zwar bis zu 13.805 € im Kalenderjahr. Der Empfänger hat jene Leistungen als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern (sog. begrenztes Realsplitting).
- 15** aa) Das für den Abzug von Sonderausgaben bestehende Erfordernis des Vorliegens von "Aufwendungen" setzt voraus, dass dem Steuerpflichtigen Ausgaben in Geld oder Geldeswert entstanden und bei ihm abgefließen sind. Entgangene Einnahmen sind grundsätzlich keine Aufwendungen. Das zentrale Merkmal der "Unterhaltsleistungen" in § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG entspricht dem in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG verwendeten Begriff "Aufwendungen für den Unterhalt", wobei die Aufwendungen für Zwecke des Unterhalts gemacht worden sein müssen. Danach sind Unterhaltsleistungen die typischen Aufwendungen zur Bestreitung der Lebensführung, z.B. für Ernährung, Kleidung oder Wohnung. Der Unterhalt kann in Geld oder geldwerten Sachleistungen erbracht werden (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.04.2000 - XI R 127/96, BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1., m.w.N.; ebenso statt vieler Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 10 Rz 9).
- 16** bb) Der BFH hat bereits entschieden, dass die unentgeltliche Überlassung einer Wohnung eine Naturalunterhaltsleistung darstellt, die für Zwecke des Sonderausgabenabzugs nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG in sinngemäßer Anwendung von § 15 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen ist (Urteil in BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1.; allgemeine Auffassung im Schrifttum, vgl. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 227; Brandis/Heuermann/Vogel, § 10 EStG Rz 61; BeckOK EStG/Fissenewert, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 10 Rz 323; Hoheisel/Tippelhofer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10 Rz 427; Stöcker in Bordewin/Brandt, § 10 EStG Rz 435; Bauschatz in Korn, § 10 EStG Rz 230.2.5). Zur Begründung hat er angeführt, hierdurch werde der Anspruch des Unterhaltsberechtigten auf Barunterhalt vermindert, sodass die Wohnungsüberlassung einer geldwerten Sachleistung (Ausgabe) gleichzusetzen sei, die mit der Überlassung zur Nutzung abfließe. Die Wohnungsüberlassung unter gleichzeitiger Verminderung des Barunterhalts kürze den Zahlungsweg der Unterhaltsleistungen ab. Der Fall, dass der Unterhaltsberechtigte mit dem ihm gewährten --höheren-- Barunterhalt selbst eine Wohnung mietet, könne im vorliegenden rechtlichen Kontext nicht anders behandelt werden als der Fall, in dem sich die Unterhaltsleistung aus --niedrigerem-- Barunterhalt und unentgeltlicher Wohnungsüberlassung zusammensetze (BFH-Urteil in BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1.).
- 17** cc) Wird die Wohnung auf Grundlage einer Unterhaltsvereinbarung zwischen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten an den unterhaltsberechtigten Ehegatten überlassen, ist geklärt, dass der unterhaltsverpflichtete Ehegatte mangels eines Entgelts insoweit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (BFH-Urteil vom 17.03.1992 - IX R 264/87, BFHE 168, 78, BStBl II 1992, 1009, unter 1.). Auf der anderen Seite hat der BFH entschieden, dass die entgeltliche --d.h. auf einem Mietvertrag beruhende-- Überlassung einer Immobilie an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten keinen Missbrauch von rechtlichen

Gestaltungsmöglichkeiten darstellt und somit zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann, selbst wenn die Miete mit dem geschuldeten Barunterhalt verrechnet wird (Urteil vom 16.01.1996 - IX R 13/92, BFHE 179, 400, BStBl II 1996, 214). Hieraus folgt, dass der sachliche Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG insoweit nicht eröffnet ist, als die Nutzungsüberlassung Gegenstand eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses ist.

- 18** b) Das FG hat die vom Kläger und der Beigeladenen getroffene Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung dahingehend gewürdigt, dass der Kläger dessen Miteigentumsanteil an der ehemaligen Familienwohnung "mietvertragsähnlich" gegen ein monatliches Entgelt von 400 € überlassen und deshalb keine Naturalunterhaltsleistung vorgelegen habe. Diese zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. von § 118 Abs. 2 FGO zählende Vertragsauslegung (vgl. Senatsurteil vom 16.06.2021 - X R 29/19, BFH/NV 2022, 577, Rz 25, m.w.N.) bindet den Senat nicht, da sie gegen die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) verstößt und daher rechtsfehlerhaft ist (hierzu u.a. Senatsurteil vom 19.08.2015 - X R 30/12, HFR 2016, 430, Rz 38, m.w.N.).
- 19** aa) Das FG hat bereits den Wortlaut der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung nicht ausreichend beachtet. Dessen Aussage, der Kläger und die Beigeladene hätten "ausdrücklich" einen zugunsten der Beigeladenen zu erbringenden *Barunterhalt* von 600 €/Monat festgelegt, trifft nicht zu. Tz 6 der Vereinbarung regelt vielmehr, dass der *Trennungsunterhalt* 600 € betrage, allerdings nur 200 € als Elementar- und Vorsorgeunterhalt auszuführen sei, solange die Beigeladene noch in der ehemals gemeinsam genutzten Familienwohnung lebe und somit ein Wohnvorteil zu verrechnen sei. Ebenso deutlich heißt es dort, dass der Trennungsunterhalt erst ab dem 01.01.2016 --nach dem erwarteten Auszug der Beigeladenen-- in voller Höhe ausgezahlt werde.
- 20** bb) Seine anderslautende Würdigung konnte das FG nicht damit begründen, dass der Kläger grundsätzlich zur Leistung von Barunterhalt in voller Höhe verpflichtet gewesen sei. Die vom FG hierfür benannten Normen des Unterhaltsrechts sind im Streitfall nicht einschlägig, da sie den Geschiedenenunterhalt (§§ 1569 ff., 1585 BGB) und nicht den vorliegend maßgeblichen Unterhaltsanspruch während des Getrenntlebens von Ehegatten (§ 1361 BGB) betreffen. Ferner ist trotz der Regelung in § 1361 Abs. 4 Satz 1 BGB, wonach der laufende Trennungsunterhalt durch Zahlung einer Geldrente zu gewähren ist, allgemein anerkannt, dass hiervon abweichend auch Naturalunterhaltsleistungen vereinbart werden können (vgl. BGH-Urteil vom 13.11.1996 - XII ZR 125/95, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1997, 731, unter 3.a; Oberlandesgericht Koblenz vom 16.05.2018 - 13 UF 99/18, Zeitschrift für das Gesamte Familienrecht 2018, 1751; MüKoBGB/Weber-Monecke, 9. Aufl., § 1361 Rz 77).
- 21** cc) Das FG hat zudem nicht erwogen, dass die Regelungen zum Trennungsunterhalt in der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung weder wörtlich noch sinngemäß irgendwelche Anhaltspunkte für eine dem Mietrecht zuzuordnende Nutzungsüberlassung enthalten. Vielmehr spricht die Vereinbarung von einem "Wohnvorteil" und nicht von einer "Wohnraumvermietung". Zudem verwendet der Vertragstext nicht die Begriffe "Miete" oder "Entgelt". Hätten der Kläger und die Beigeladene keine unentgeltliche --dem Unterhaltsrecht unterfallende-- Nutzungsüberlassung, sondern eine mietvertragsähnliche Vereinbarung treffen wollen, wären weder der Inhalt der ursprünglich von der Beigeladenen unterzeichneten Anlage U zur Einkommensteuererklärung noch der nachfolgende Rechtsstreit vor dem Familiengericht über die Höhe des im Streitjahr geleisteten Trennungsunterhalts verständlich gewesen. Denn im Fall eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses wäre der Wohn- bzw. Nutzungswert der Immobilie --unabhängig von dessen Höhe-- nicht Gegenstand des begrenzten Realsplittings gewesen. Für den Kläger hätte insbesondere kein Anlass bestanden, die Beigeladene zur Zustimmung zu einem betragsmäßig höheren Realsplittung zu verklagen.
- 22** dd) Die weiteren vom FG für eine mietvertragsähnliche Vereinbarung angeführten Erwägungen liegen im Hinblick auf die Eindeutigkeit des Vertragstextes und der Gesamtumstände außerhalb einer rechtlich möglichen Würdigung. Insbesondere ist das von der Vorinstanz angeführte beiderseitige Interesse des Klägers und der Beigeladenen, die Immobilie bis zur Besitzübergabe an die Käufer weiter zu nutzen, kein geeignetes Argument, um von einem entgeltlichen Rechtsverhältnis auszugehen. Unzutreffend ist zudem die Wertung des FG, der zusätzlich zu zahlende Barunterhalt sei in Höhe des Entgelts für die Wohnungsnutzung reduziert worden. Nicht der Barunterhalt, sondern der mit 600 €/Monat veranschlagte gesamte Trennungsunterhalt wurde mit dem Wohnvorteil, den der Kläger und die Beigeladene unterhaltsrechtlich mit 400 € bewerteten, verrechnet. Soweit das FG anführt, die Vermietung einer Wohnung an den unterhaltsberechtigten Ehegatten sei nicht fremdunüblich, trifft dies zwar im Grundsatz zu (s.a. BFH-Urteil in BFHE 179, 400, BStBl II 1996, 214); im Streitfall fehlt es aber an einer entsprechenden Vereinbarung.
- 23** ee) Aufgrund der nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Auslegung der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung und des Umstands, dass das FG alle für die Würdigung erforderlichen Tatsachen

festgestellt hat und weitere tatsächliche Feststellungen nicht in Betracht kommen (vgl. Senatsurteil vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 40, m.w.N.), ist der Senat berechtigt, die Vereinbarung selbst zu würdigen. Aus den bereits dargelegten Erwägungen bestehen keine Zweifel, dass die Nutzungsüberlassung des Miteigentumsanteils an der ehemaligen Familienwohnung unterhalts- und steuerrechtlich als Naturalunterhaltsleistung des Klägers anzusehen ist. Die im Revisionsverfahren vorgebrachten gegenteiligen Auffassungen des FA und der Beigeladenen überzeugen nicht. Sie beruhen ebenfalls auf der fehlerhaften Beurteilung, es sei im Streitjahr ein Barunterhalt von monatlich 600 € vereinbart gewesen.

- 24** 2. Auch die weitere vom FG für seine klageabweisende Entscheidung angeführte Begründung enthält Rechtsfehler.
- 25** a) Die Vorinstanz hat aus dem Umstand, dass die Immobilie nicht nur der Beigeladenen, sondern auch den beiden gemeinsamen Kindern zur Nutzung überlassen worden sei, gefolgert, dass keine höheren als die bislang berücksichtigten Unterhaltsaufwendungen als Sonderausgaben abziehbar seien. Geteilt nach Köpfen --so die Erwägung des FG-- ergäbe sich selbst bei Zugrundelegung der vom Kläger errechneten ortsüblichen Miete von monatlich 818,07 € ein geringerer Betrag als 400 €.
- 26** b) Diese Begründung hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand. Richtig ist insoweit nur, dass der Unterhaltsverpflichtete lediglich denjenigen Aufwand nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG abziehen kann, der gegenüber dem geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten zu erbringen ist. Kindesunterhalt wird durch das Kindergeld bzw. die kindbedingten Freibeträge nach § 32 EStG berücksichtigt. Einheitlich geleisteter Unterhalt ist somit für steuerrechtliche Zwecke aufzuteilen.
- 27** aa) Hierzu hat der BFH entschieden, dass derartige Unterhaltsleistungen im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG eben nicht nach Köpfen, sondern vielmehr nach zivilrechtlichen Grundsätzen aufzuteilen sind, wobei im Regelfall sowohl auf zivilrechtliche Unterhaltstitel als auch auf übereinstimmende Berechnungen der Familienrechtsanwälte zurückgegriffen werden kann (BFH-Urteil vom 12.12.2007 - XI R 36/05, HFR 2008, 697, unter II.3.; ebenso u.a. Bleschick in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 10 Rz 10).
- 28** bb) Diesen Anforderungen wird die Entscheidung des FG nicht gerecht. Anhaltspunkte dafür, dass die von der Vorinstanz angenommene "Kopf- bzw. Drittellösung" aus Unterhaltstiteln oder einvernehmlichen unterhaltsrechtlichen Berechnungen abzuleiten wären, sind in dem angefochtenen Urteil nicht im Ansatz dargelegt. Ebenso wenig kann der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung entnommen werden, inwiefern bei der Bewertung des Wohnvorteils der Beigeladenen die Nutzungsüberlassung an die beiden Kinder eine Rolle gespielt und in welcher Höhe der Kläger für die Kinder auch den Wohnbedarf abdeckenden Unterhalt geleistet hat. Sollte dem Grunde nach der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG um den Wohnvorteil der Kinder zu kürzen sein, kämen hierfür allenfalls die Beträge in Betracht, die in den Sätzen der für den jeweiligen Oberlandesgerichtsbezirk maßgeblichen unterhaltsrechtlichen Leitlinien für den Wohnbedarf eines unterhaltsberechtigten Kindes pauschalierend enthalten sind (Hinweis auf BGH-Beschluss vom 09.03.2016 - XII ZB 693/14, BGHZ 209, 243, Rz 19 - Wohnkostenanteil von 20 %). Die Entscheidung der Vorinstanz, selbst nach Maßgabe des vom Kläger ermittelten Mietwerts seien jedenfalls keine höheren als die bislang berücksichtigten Unterhaltsleistungen zum Abzug zuzulassen, berücksichtigt diese Grundsätze nicht.
- 29** 3. Die vorgenannten Rechtsfehler führen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Die Entscheidung des FG erweist sich nicht aus anderen Gründen als richtig i.S. von § 126 Abs. 4 FGO. Denn der für unterhaltsrechtliche Zwecke festgelegte Wohnvorteil bestimmt nicht zwingend dessen steuerrechtliche Bewertung, sodass ein höherer als der bisher anerkannte Sonderausgabenabzug für Unterhaltsleistungen in Betracht kommt (dazu unten a). Wäre dies der Fall, lägen auch die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids des Klägers für das Streitjahr vor (unten b).
- 30** a) Die zwischen dem Kläger und der Beigeladenen getroffene unterhaltsrechtliche Vereinbarung über die Höhe des Vorteils aus der Nutzungsüberlassung der ehemaligen Familienwohnung ist in Bezug auf die Höhe des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG nicht bindend.
- 31** aa) Nach den bereits dargelegten, allgemein anerkannten Rechtsgrundsätzen ist die als Naturalunterhaltsleistung zu wertende unentgeltliche Überlassung einer Wohnung in sinngemäßer Anwendung des § 15 Abs. 2 BewG mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsorts anzusetzen (s. BFH-Urteil in BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1.). Es handelt sich um den Geldbetrag, den der Berechtigte --hier die Beigeladene-- aufwenden müsste, um sich die geldwerten Güter im freien Verkehr zu verschaffen (statt vieler Esskandari in Stenger/Loose, Bewertungsrecht, § 15 BewG Rz 31). Die Wertbestimmung erfolgt objektiv (BFH-Urteil vom 27.03.1981 - VI R 132/78, BFHE 133, 206, BStBl

II 1981, 577 zur gleichlautenden Vorschrift des § 8 Abs. 2 EStG 1969), die subjektive Meinung der Vertragsbeteiligten hierüber ist somit unerheblich (Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 15 Rz 3).

- 32** bb) Nach diesen Grundsätzen ist eine Naturalunterhaltsleistung gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG auch dann mit dem objektiven Wert anzusetzen, wenn die Parteien in einer Unterhaltsvereinbarung subjektiv einen geringeren Betrag zugrunde gelegt haben (s. HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 227). Dies deckt sich mit der vom BFH bereits getroffenen Entscheidung, dass Unterhaltsaufwendungen durch die Überlassung einer Wohnung für Zwecke eines Abzugs nach § 33a Abs. 1 EStG mit dem ortsüblichen Mietzins --d.h. einer objektiven Komponente-- zu bewerten sind (Urteil vom 09.11.1993 - IX R 74/90, BFH/NV 1994, 474, unter 3.). Diese Bewertung wendet der BFH entsprechend für den Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG an (Urteil in BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130, unter II.1.). Bezieht sich --wie im Streitfall-- die Nutzungsüberlassung nur auf den dem Unterhaltsverpflichteten zuzuordnenden Miteigentumsanteil, ist der entsprechende Anteil des ortsüblichen Mietzinses anzusetzen (vgl. BeckOK EStG/Fissenewert, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 10 Rz 323).
- 33** cc) Der Senat vermag nicht zu erkennen, ob der in Tz 6 der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung benannte Wohnvorteil, den der Kläger und die Beigeladene mit 400 € je Monat bewerteten, dem ortsüblichen Mietzins für den Miteigentumsanteil des Klägers an der ehemaligen Familienwohnung im Streitjahr entsprach.
- 34** (1) Der Kläger hat eine ortsübliche Miete von 818,07 € ermittelt (= 8,68 € x 235,62 qm = 2.045,18 € ./ 20 % Abschlag wegen Übergröße = 1.636,14 € x 50 % Miteigentumsanteil). Dieser Wert ist vom FG --auf der Grundlage seiner abweichenden Rechtsauffassung-- bisher nicht überprüft worden.
- 35** (2) Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Vorteil aus der Überlassung einer Wohnung an den Unterhaltsberechtigten in der Trennungsphase von Ehegatten bei zivilrechtlicher Betrachtung regelmäßig nicht mit dem objektiven --ortsüblichen-- Mietwert übereinstimmt. Maßgeblich ist vielmehr der Mietwert, den der Unterhaltsberechtigte auf dem örtlichen Wohnungsmarkt für eine dem ehelichen Lebensstandard entsprechende angemessen kleinere Wohnung zahlen müsste (BGH-Urteil vom 28.03.2007 - XII ZR 21/05, NJW 2007, 1974, unter II.1.a, m.w.N.). Grund hierfür ist, dass in der Trennungsphase noch keine Notwendigkeit besteht, das bisherige Familienheim zu verwerfen, da während jener Phase eine Wiederherstellung der ehelichen Lebensgemeinschaft noch nicht ausgeschlossen ist (BGH-Urteil vom 20.10.1999 - XII ZR 297/97, NJW 2000, 284, unter B.2.b, m.w.N.; Ende ggf. bereits mit Rechtshängigkeit des Scheidungsantrags, vgl. BGH-Urteil vom 05.03.2008 - XII ZR 22/06, NJW 2008, 963, unter II.1.b). Würde der Wohnvorteil in Höhe des objektiven Mietwerts auf den Unterhaltsanspruch angerechnet, benachteiligte dies den Berechtigten. Feststellungen dazu, inwiefern diese unterhaltsrechtliche Beurteilung Maßstab für die vom Kläger und der Beigeladenen getroffene Bewertung des Wohnvorteils im Streitjahr war, hat das FG bislang nicht getroffen.
- 36** (3) Der erkennende Senat setzt sich hiermit nicht in Widerspruch zur Entscheidung des XI. Senats des BFH in BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130. Wenn dort der unterhaltsrechtlich vereinbarte Wohnvorteil mit der ortsüblichen Miete offensichtlich gleichgesetzt wurde, dürfte dies allein darauf zurückzuführen sein, dass dort eine mögliche Divergenz zwischen den beiden Werten nicht im Streit stand. Jedenfalls hat der XI. Senat die Aussage, dass die Höhe des unterhaltsrechtlich maßgeblichen Wohnvorteils verbindlich die Höhe des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG bestimme, in der vorgenannten Entscheidung ersichtlich nicht getroffen.
- 37** b) Eine Klageabweisung käme auch nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen in Betracht. Im Einklang mit der Auffassung der Vorinstanz und abweichend zur Ansicht der Beigeladenen wäre der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid des Klägers nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern, sollten materiell-rechtlich höhere Unterhaltsleistungen als 7.050 € in Ansatz zu bringen sein. Der vom Kläger im Juli 2018 gestellte Antrag auf einen erweiterten Abzug von Unterhaltsleistungen stellt in Verbindung mit der von der Beigeladenen vor dem Familiengericht am (...)2018 abgegebenen --ebenfalls erweiterten-- Zustimmung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Vorschrift dar.
- 38** aa) Nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).
- 39** (1) Ein solches Ereignis liegt vor, wenn sich nach Ergehen eines Steuerbescheids der rechtserhebliche Sachverhalt in der Weise ändert, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach den Normen des materiellen Steuerrechts (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.c, m.w.N.).

- 40** (2) Nach den allgemein anerkannten Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung wirken der erst nach Erlass eines Steuerbescheids gestellte Antrag auf einen Sonderausgabenabzug für geleisteten Unterhalt und die für einen solchen Abzug erforderliche Zustimmung des Empfängers wegen deren rechtsgestaltender Bedeutung im vorgenannten Sinne in die Vergangenheit zurück. Antrag und Zustimmung überführen die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und ändern so ihren Rechtscharakter (statt vieler zuletzt Senatsurteil vom 28.07.2021 - X R 15/19, HFR 2022, 422, Rz 8, m.w.N.). Dies gilt gleichermaßen, wenn nachträglich ein erweiterter Abzug von Unterhaltsleistungen vom Leistenden beantragt wird und eine ebenso erweiterte Zustimmung des Empfängers vorliegt (BFH-Urteil vom 28.06.2006 - XI R 32/05, BFHE 214, 314, BStBl II 2007, 5, unter II.2.).
- 41** bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.
- 42** (1) Der Kläger hat mit seinem Begehren, nunmehr Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 12.067 € als Sonderausgaben abzuziehen, seinen ursprünglichen Antrag nachträglich --d.h. nach Ergehen der bisherigen Einkommensteuerbescheide für das Streitjahr-- erweitert. Zudem hat die Beigeladene im gerichtlichen Vergleich vom (...)2018 mit ihrer dortigen Erklärung, sie stimme u.a. für den Veranlagungszeitraum 2015 dem begrenzten Realsplitting "unter Berücksichtigung der BGH-Entscheidung vom 29.04.1998 (Aktenzeichen: XII ZR 266-96)" zu, ihre vorherige Zustimmung i.S. von § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 1 EStG inhaltlich erweitert.
- 43** (2) Der Beigeladenen ist zwar zuzugestehen, dass sie einem Realsplitting bereits in der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung aus dem Jahr 2015 zugestimmt hatte, indem sie sich dort verpflichtet hatte, für den Kläger "die Anlage U ... zu unterzeichnen." Allerdings kann die dortige Zustimmung im Kontext der Vereinbarungen zum Trennungsunterhalt nur so gewertet werden, als der Sachunterhalt mit monatlich 400 € (jährlich 4.800 €) in Ansatz zu bringen wäre. Eine betragsmäßig weitergehende Zustimmung auf den nunmehr begehrten Sonderausgabenabzug für Naturalunterhaltsleistungen von monatlich 818,07 € kann den Regelungen in der Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung keinesfalls entnommen werden. Dies wird durch den Inhalt der von der Beigeladenen unterzeichneten Anlage U für das Streitjahr belegt; dort stimmte sie hinsichtlich des bezogenen Naturalunterhalts einem Sonderausgabenabzug des Klägers in Höhe von nur 4.800 € zu.
- 44** (3) Eine andere als die vom FG vorgenommene Würdigung der familiengerichtlichen Vereinbarung vom (...)2018 ist --entgegen der Ansicht der Beigeladenen-- nicht möglich. Durch die ausdrückliche Bezugnahme auf die vorgenannte BGH-Entscheidung hat die Beigeladene ihre bislang betragsmäßig auf 4.800 € beschränkte Zustimmung zum Sonderausgabenabzug insoweit erweitert, als dem Kläger hierdurch die Möglichkeit eröffnet wurde, eine steuerrechtliche Klärung über die Höhe des Abzugs herbeizuführen. Dies hat der BGH damit begründet, dass der unterhaltsempfangende Ehegatte auch dann zur Abgabe der Zustimmungserklärung zum begrenzten Realsplitting verpflichtet sei, wenn es zweifelhaft erscheine, ob die steuerlich geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach als Unterhaltsleistungen anerkannt würden (Urteil in HFR 1999, 53, unter 2.b, m.w.N.). Die Zustimmung der Beigeladenen zu einem betragsmäßig weitergehenden Sonderausgabenabzug steht somit unter dem Vorbehalt, dass der Kläger einen solchen Anspruch steuerrechtlich durchzusetzen vermag.
- 45** (4) Die Einwendungen der Beigeladenen greifen nicht durch. Aus den vorgenannten Erwägungen beschränkte sich die Erklärung vom (...)2018 nicht auf eine bloße Wiederholung der Zustimmung zum Realsplitting. Zumindest missverständlich ist zudem ihre Auffassung, die Zustimmung zum Realsplitting sei "unteilbar". Dies mag hinsichtlich der Zustimmung dem Grunde nach zutreffen, nicht aber im Hinblick auf die konkrete Höhe.
- 46** 4. Die Sache ist nicht spruchreif und geht zwecks weiterer Sachaufklärung und erneuter Entscheidung an die Vorinstanz zurück. Im zweiten Rechtsgang wird das FG neben der Ermittlung der ortsüblichen Miete für die überlassene Immobilie insbesondere zu erwägen haben, ob und --bejahendenfalls-- in welcher Höhe ein auf die beiden gemeinsamen Kinder entfallender Wohnvorteil bei der Beurteilung der nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG abziehbaren Unterhaltsleistungen außer Betracht bleibt.
- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de