

Urteil vom 04. August 2011, III R 48/08

Einkünfte mindernde Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen des verheirateten Kindes an dessen Ehegatten und an dessen eigenes Kind - Zweck des Familienleistungsausgleichs - Unterhaltlastquoten der Eltern - Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 33a Abs. 1 EStG - Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers

BFH III. Senat

BGB § 1360, BGB § 1360a, BGB § 1606 Abs 3, BGB § 1608 S 1, BGB § 1612 Abs 2, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 32 Abs 6, EStG § 33a Abs 1 S 1, DA-FamEStG Abschn 63.4.1.1 Abs 2, DA-FamEStG Abschn 63.4.3.4 Abs 1, EStG § 31, BGB § 1602

vorgehend FG Münster, 28. April 2008, Az: 6 K 3889/05 E

Leitsätze

Bei der Jahresgrenzbetragsberechnung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG können Unterhaltsleistungen des verheirateten Kindes an dessen Ehegatten nicht, solche an dessen eigenes Kind im Grundsatz allenfalls in hälftiger Höhe Einkünfte mindernd berücksichtigt werden .

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden im Jahr 2004 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie bezogen während des Streitjahrs für ihre beiden Kinder, die Tochter G (geboren am ... Januar 1986) und den Sohn P (geboren am ... Dezember 1980), laufend Kindergeld in Höhe von jeweils 1.848 €. P befand sich während des gesamten Streitjahrs in Berufsausbildung (Hochschulstudium). Er ist seit Dezember 2002 verheiratet und seinerseits Vater des im Mai 2003 geborenen Kindes N, für das er ebenfalls während des Streitjahrs Kindergeld in Höhe von 1.848 € erhielt. P erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 12.326 € (Bruttoarbeitslohn: 18.100 €; Werbungskosten: 5.774 €). Die Sozialversicherungsbeiträge des P beliefen sich auf 1.758 €. Dessen Ehefrau hatte keine eigenen Einkünfte. Die Kläger unterstützten P im Streitjahr mit monatlichen Zahlungen in Höhe von 650 €.
- 2** Die Kläger beantragten in der Einkommensteuererklärung für 2004 u.a. für P die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) und den Ausbildungsfreibetrag gemäß § 33a Abs. 2 EStG. Anlässlich einer Kontaktaufnahme mit den Klägern erfuhr der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--), dass wegen der Einkünfte des P das Kindergeld zurückgezahlt werden müsse. Daraufhin trug das FA in der Einkommensteuererklärung unter den außergewöhnlichen Belastungen in der Zeile "Unterhalt für bedürftige Personen" P ein und ergänzte den Eingabebogen um Angaben zur Prüfung des § 33a Abs. 1 EStG. In dem Einkommensteuerbescheid für 2004 wurden für G die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG unter Hinzurechnung des Kindergeldes von 1.848 € gewährt, für P jedoch weder die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG berücksichtigt noch außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 und 2 EStG zum Abzug zugelassen. In den Bescheiderläuterungen heißt es, dass "ihre Unterhaltsleistungen ... wegen der Einkünfte und Bezüge der unterstützten Personen nicht berücksichtigt" wurden.
- 3** Der Einspruch blieb erfolglos.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 1809). Es berücksichtigte für P die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG von 5.808 €. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Einkünfte des P hätten den Jahresgrenzbetrag von 7.680 € i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht überschritten. P habe nach Abzug der Werbungskosten und Sozialversicherungsbeiträge zwar Einkünfte von 10.568 € erzielt. Dieser Betrag sei aber um die Unterhaltsleistungen des P an N zu mindern, und zwar --entgegen Abschn. 63.4.1.1 Abs. 2 der Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamEStG)-- in voller Höhe des Differenzbetrages, der sich aus dem für N

anzusetzenden steuerlichen Existenzminimum (5.808 €) und dem für N gezahlten Kindergeld (1.848 €) ergebe (= 3.960 €). Ein lediglich hälftiger Abzug von 1.980 €, wie es die DA-FamEStG vorsehe, scheide aus, weil die Ehefrau von P über keine eigenen Einkünfte verfüge. Ein von der Ehefrau in anderer Form geleisteter Unterhalt (Naturalunterhalt, Betreuung) führe bei P zu keiner wirtschaftlichen Entlastung. Da sich die Einkünfte des P demnach auf lediglich 6.608 € belaufen, könne dahinstehen, ob auch Unterhaltsleistungen des P an seine Ehefrau abziehbar seien.

- 5 Nach alledem sei die Einkommensteuer --unter Zugrundelegung des während des Klageverfahrens aus nicht streitbefangenen Gründen ergangenen Änderungsbescheids vom 5. November 2007-- entsprechend herabzusetzen. Das für P bezogene Kindergeld sei nicht gemäß § 31 Satz 4 EStG der Einkommensteuer hinzuzurechnen, weil es die Familienkasse zwischenzeitlich zurückgefordert habe.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Die Auffassung des FG widerspreche den Regelungen der DA-FamEStG, wonach bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge von Kindern, die eigene Kinder hätten, die hieraus entstehenden Unterhaltslasten wegen der in der Regel bestehenden Unterhaltungspflicht des anderen Elternteils nur zur Hälfte abziehbar seien. Daneben habe das FG § 31 Satz 4 EStG fehlerhaft angewendet, da diese Vorschrift allein auf einen bestehenden Kindergeldanspruch, nicht auf die Zahlung des Kindergeldes abstelle. Im Übrigen sei das für P gezahlte Kindergeld nicht zurückgefordert worden.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat den Klägern für P zu Unrecht die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG gewährt. Im Übrigen fehlen tatsächliche Feststellungen, um beurteilen zu können, ob die Unterhaltsleistungen der Kläger gemäß § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.
- 11 1. Den Klägern stehen für P keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG zu.
- 12 a) Nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes nach den Absätzen 3 bis 5 zu berücksichtigende Kind ein Freibetrag von 1.824 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1.080 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen abgezogen. Bei Ehegatten, die --wie die Kläger-- zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Beträge, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht (§ 32 Abs. 6 Satz 2 EStG). Ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie P im Streitjahr 2004-- das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, wird u.a. dann nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 4 Satz 2 EStG berücksichtigt, wenn es für einen Beruf ausgebildet wird und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge 7.680 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.
- 13 Nach den den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG befand sich P während des gesamten Streitjahrs i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Berufsausbildung.
- 14 b) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) haben jedoch die Eltern eines verheirateten Kindes für dieses grundsätzlich keinen Anspruch auf die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG mehr, weil mit der Eheschließung des Kindes nicht mehr die Eltern vorrangig, sondern der Ehegatte des Kindes zu seinem Unterhalt verpflichtet ist (§ 1608 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- i.V.m. §§ 1360, 1360a BGB). Anders liegt der Fall nur, wenn das Einkommen des Ehepartners so gering ist, dass er zum (vollständigen) Unterhalt nicht in der Lage ist, das Kind ebenfalls nicht über ausreichende eigene Einkünfte und Bezüge verfügt und die Eltern deshalb weiterhin für das Kind aufkommen müssen --sog. Mangelfall-- (vgl. Senatsurteil vom 19. Mai 2004 III R 30/02, BFHE 206, 244, BStBl II 2004, 943). Danach ist ein solcher Fall anzunehmen, wenn die Einkünfte und Bezüge des Kindes einschließlich

der Unterhaltsleistungen des Ehepartners den Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG von 7.680 € nicht überschreiten (vgl. Senatsurteil vom 19. April 2007 III R 65/06, BFHE 218, 70, BStBl II 2008, 756).

- 15** Ein Mangelfall liegt entgegen der Auffassung des FG aber nicht vor, weil nach den bindenden Feststellungen des FG bereits die Einkünfte des P den maßgeblichen Grenzbetrag von 7.680 € überschreiten. Etwaige Unterhaltsleistungen des P an dessen Ehefrau sind --wie der Senat jüngst in seinem Urteil vom 7. April 2011 III R 72/07 (BFHE 233, 449) entschieden hat-- bei der Berechnung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht Einkünfte mindernd zu berücksichtigen. Dahinstehen kann, ob etwaige Unterhaltsleistungen des P an dessen Kind N zu berücksichtigen sind. Jedenfalls scheidet ein höherer als hälftiger Abzug der typisierend --nach der in Abschn. 63.4.1.1 Abs. 2 DA-FamEStG (BStBl I 2004, 742, 773) genannten Methode-- zu ermittelnden Unterhaltsbelastung aus. Danach ergibt sich allenfalls ein zu berücksichtigender Betrag von 1.980 €, so dass sich die Einkünfte des P auf mindestens 8.588 € belaufen (= 10.568 € ./. 1.980 €).
- 16** aa) Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Erzielt das Kind --wie im Streitfall P-- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sind daher von den Bruttoeinnahmen die Werbungskosten abzuziehen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17. Juni 2010 III R 59/09, BFHE 230, 142, BStBl II 2011, 121). Darüber hinaus sind nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02 (BVerfGE 112, 164) im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Einkünfte --ebenso wie die Bezüge-- nur zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Es ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstoßes im Wege verfassungskonformer Einschränkung nicht angesetzt werden dürfen (z.B. Senatsurteil vom 21. Oktober 2010 III R 18/10, BFH/NV 2011, 251).
- 17** bb) Entgegen der Meinung des FG sind etwaige Unterhaltsleistungen des P an N nicht in voller (= 3.960 €), sondern --wenn überhaupt-- nur in hälftiger Höhe (= 1.980 €) Einkünfte mindernd zu berücksichtigen.
- 18** Nach der jüngsten Senatsrechtsprechung sind etwaige Unterhaltsleistungen des Kindes an dessen Ehefrau nicht Einkünfte mindernd zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteil vom 7. April 2011 III R 72/07, BFHE 233, 449). Daher ist zweifelhaft, ob Abweichendes für etwaige Unterhaltsleistungen des Kindes an dessen eigenes Kind gelten kann. Der Familienleistungsausgleich soll eine verminderte Leistungsfähigkeit ausgleichen bzw. steuerlich berücksichtigen, die auf Unterhaltspflichten der Eltern gegenüber ihren Kindern beruht. Von anderer Seite gegen ein Kind gerichtete Unterhaltsforderungen --wie hier etwaige Unterhaltsansprüche des N-- erhöhen nicht den Bedarf des Kindes (P) i.S. des § 1610 BGB gegenüber seinen Eltern (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 6. Dezember 1984 IVb ZR 53/83, BGHZ 93, 123; Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., § 1610 Rz 8; Mutschler in BGB-RGRK, 12. Aufl., § 1610 Rz 25). Würde man gleichwohl etwaige Unterhaltsleistungen des P an N Einkünfte mindernd berücksichtigen, legte man im Verhältnis der Kläger zu P einen über das gesetzliche Maß hinausgehenden Bedarf des P zugrunde. Dies dürfte verfassungsrechtlich nicht geboten sein. Selbst für den Fall, dass die Kläger bereits zivilrechtlich --ggf. anteilig-- gegenüber N zum Unterhalt verpflichtet sein sollten (vgl. § 1601 BGB), bliebe die Abzugsfähigkeit der Unterhaltsbelastung des P zweifelhaft. Das Kinderexistenzminimum des N wird nämlich bereits bei seinen Eltern, d.h. bei P und dessen Ehefrau freigestellt. Damit bestünde kein Bedürfnis, dieses nochmals --mittelbar über P-- bei den Klägern freizustellen.
- 19** Die vorstehend genannte Frage kann jedoch unbeantwortet bleiben, weil der Höhe nach --wie auch in der DA-FamEStG (Abschn. 63.4.1.1 Abs. 2 DA-FamEStG, BStBl I 2004, 742, 773; Abschn. 63.4.3.4 Abs. 1 DA-FamEStG, BStBl I 2009, 1030, 1084) geregelt und von mehreren FG (FG Düsseldorf, Urteil vom 14. Juni 2007 14 K 2833/06 Kg, EFG 2007, 1887; FG des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 4. Dezember 2006 4 K 1015/03, EFG 2007, 696) entschieden-- allenfalls eine Unterhaltsbelastung des P in Höhe von 1.980 € berücksichtigt werden könnte.
- 20** Für Zwecke der Jahresgrenzbetragsberechnung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG ist der Unterhaltsbedarf des N (Enkel der Kläger) typisierend mit einem Betrag von 3.960 € anzusetzen, der sich aus der Differenz des in § 32 Abs. 6 EStG geregelten Betrags von 5.808 € für das Kinderexistenzminimum (Kinderfreibetrag von 3.648 €; Betreuungsfreibetrag von 2.160 €) und dem für N bezahlten Kindergeld von 1.848 € ergibt (FG Düsseldorf in EFG 2007, 1887). Auch wenn die Eltern zivilrechtlich ihrem minderjährigen Kind Unterhalt nicht hälftig, sondern anteilig nach dem Verhältnis der Mittel aus Arbeit und Vermögen (§ 1360 Satz 1 BGB) bzw. nach ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen schulden (§ 1606 Abs. 3 Satz 1 BGB), ist aus Gründen der Vereinfachung und Praktikabilität grundsätzlich von hälftigen Unterhaltslastquoten der Eltern auszugehen. Maßgeblich hierfür ist, dass die Eltern ihre

Unterhaltsverpflichtung gegenüber ihren minderjährigen Kindern nicht allein durch die Aufbringung der erforderlichen Geldmittel, sondern gerade auch durch nichtmonetäre Leistungen wie Haushaltsführung sowie Erziehung und Betreuung des Kindes erfüllen (vgl. § 1360 Satz 2 BGB, § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB). Leben die minderjährigen Kinder gemeinsam mit beiden Eltern, wird der Unterhalt von den Eltern regelmäßig in Natur (Naturalunterhalt) erbracht (§ 1612 Abs. 2 BGB; vgl. Erman/Hammermann, BGB, 12. Aufl., § 1612 Rz 13). Dabei stellt die alleinige Haushaltsführung durch einen Ehegatten (sog. Haushaltsführungsehe) gemäß § 1360 Satz 2 BGB regelmäßig einen gleichwertigen, nicht ergänzungsbedürftigen Beitrag zum Familienunterhalt dar (Staudinger/Voppel (2007), § 1360 Rz 25, m.w.N.). Leben die Ehegatten getrennt und ist nur ein Elternteil barunterhaltspflichtig, steht der Betreuungsunterhalt des einen Ehegatten dem Barunterhalt des anderen gemäß § 1606 Abs. 3 Satz 2 BGB in der Regel ebenfalls gleichwertig gegenüber. Aber auch in den anderen möglichen Ehe- bzw. Betreuungsmodellen, in denen die nichtmonetären Unterhaltsleistungen eines Elternteils keinen gleichwertigen Beitrag zum Kindesunterhalt darstellen, ist zur Vermeidung schwieriger Bewertungsfragen von hälftigen Unterhaltslastquoten der Eltern auszugehen; anderenfalls stünde man vor der nur schwer lösbaren Aufgabe, den nichtmonetären Unterhaltsleistungen einen angemessenen Geldwert beizumessen.

- 21** Danach ist es unerheblich, dass die Ehefrau des P ihren Beitrag zum Familien- bzw. Kindesunterhalt in anderer Form als durch Aufbringung von Geldmitteln erbracht hat.
- 22** cc) Etwaige Unterhaltsleistungen des P an seine Ehefrau sind nicht Einkünfte mindernd zu berücksichtigen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Senatsurteil vom 7. April 2011 III R 72/07 (BFHE 233, 449) verwiesen.
- 23** c) Eine Hinzurechnung des Kindergeldes gemäß § 31 Satz 4 EStG zur Einkommensteuer scheidet daher bereits deshalb aus, weil für P keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG zu gewähren sind.
- 24** 2. Das FG hat im Streitfall --aus seiner Sicht zu Recht-- nicht geprüft, ob die von den Klägern erbrachten Unterhaltsleistungen, soweit sie auf P entfallen (vgl. hierzu Senatsurteil vom 19. Juni 2002 III R 28/99, BFHE 199, 355, BStBl II 2002, 753), gemäß § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können. Insoweit fehlen Feststellungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 33a Abs. 1 EStG, so dass der erkennende Senat nicht über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids entscheiden kann.
- 25** Bei erneuter Verhandlung wird das FG insbesondere die neue Rechtsprechung des BFH zu § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen haben. Danach 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 nach §§ 1606, 1608 BGB (BFH-Urteile vom 5. Mai 2010 VI R 29/09, BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116; vom 30. Juni 2010 VI R 35/09, BFHE 230, 538, BStBl II 2011, 267). Das bedeutet, dass die Bedürftigkeit des Unterhaltsempfängers nach § 1602 BGB nicht mehr typisierend unterstellt werden darf, sondern konkret zu bestimmen ist. Dies muss nach Auffassung des erkennenden Senats unabhängig davon gelten, ob sich der Sachverhalt im In- oder Ausland ereignet (gleicher Ansicht Bergkemper, jurisPR-SteuerR 47/2010 Anm. 6).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de