

Urteil vom 28. April 2020, VI R 43/17

Keine Kürzung des Unterhaltshöchstbetrags bei Unterhaltsleistungen an ein mit dem Lebensgefährten zusammenlebendes Kind

ECLI:DE:BFH:2020:U.280420.VIR43.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 33a Abs 1, SGB 2 § 7, SGB 2 § 9, BGB § 1360, BGB § 1601, BGB § 1589, LPartG § 5, EStG § 33a Abs 1 S 3, EStG § 33a Abs 1 S 5, EStG § 33a Abs 1 S 7, EStG § 33a Abs 1 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Sächsisches Finanzgericht, 04. September 2017, Az: 3 K 1098/16

Leitsätze

1. Unterhaltsbeiträge von Personen, die die Voraussetzungen von § 33a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG nicht erfüllen, führen nicht zu einer anteiligen Kürzung des Unterhaltshöchstbetrags nach § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG. Sie sind jedoch als "andere Einkünfte und Bezüge" der unterhaltenen Person gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG zu berücksichtigen (Anschluss an BFH-Urteil vom 19.05.2004 - III R 30/02, BFHE 206, 244, BStBl II 2004, 943).
2. Bei einem in einem gemeinsamen Haushalt zusammenlebenden Paar, das weder verheiratet noch verpartnert ist und bei dem jeder über eigene auskömmliche Mittel zur Deckung des eigenen Lebensbedarfs verfügt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass sich die Lebensgefährten einander keine Leistungen zum Lebensunterhalt gewähren, sondern jeder für den eigenen Lebensunterhalt aufkommt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 05.09.2017 - 3 K 1098/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, in welcher Höhe Unterhaltsleistungen an die mit ihrem Lebensgefährten zusammenlebende Tochter (T) der Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger sind Ehegatten, die für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten sie Unterhaltsaufwendungen an die studierende T in Höhe von monatlich 800 € sowie Semesterbeiträge zu je 242,30 € und damit insgesamt 10.084,60 € gemäß § 33a EStG geltend. Die monatlichen Unterhaltszahlungen überwiesen sie auf ein Konto der T. Die Semesterbeiträge leisteten sie unbar an die Hauptkasse Sachsen. T lebte im Streitjahr mit Herrn N, mit dem sie seit 2015 verheiratet ist, in einer gemeinsamen von N angemieteten Wohnung. Sie hatte im Streitjahr eigene Einnahmen in Höhe von 3.052 €, über eigenes Vermögen verfügte sie nicht. N bezog Arbeitslohn in Höhe von 32.460 €.
- 3 Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für 2014 berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen nur zur Hälfte (5.042 €). Da T im Streitjahr in einer Haushaltsgemeinschaft mit N gelebt habe, sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu vermuten, dass beide aus einem Topf gewirtschaftet hätten. Folglich sei T auch von N aus dessen Einkommen unterhalten worden. Werde der Unterhaltsberechtigte von mehreren Steuerpflichtigen unterhalten, könne der Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG nur anteilig und damit den Klägern vorliegend nur hälftig gewährt werden.

- 4 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage, mit der die Kläger die vollständige Berücksichtigung der von ihnen geleisteten Unterhaltszahlungen begehrten, gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 127 veröffentlichten Gründen statt.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Es beantragt,
das Urteil des Sächsischen FG vom 05.09.2017 - 3 K 1098/16 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die nicht vertretenen Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8.354 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Höchstbetrag erhöht sich gemäß § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG um den Betrag der im jeweiligen Veranlagungszeitraum nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge; dies gilt nicht für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die bereits (beim Unterhaltsverpflichteten) nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG anzusetzen sind. Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden (§ 33a Abs. 1 Satz 3 EStG). Voraussetzung ist nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich die Summe der nach Satz 1 und Satz 2 ermittelten Beträge 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 5 EStG).
- 10 2. Demgemäß hat das FG im Ergebnis zu Recht entschieden, dass bei der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 6.926 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sind.
- 11 Der Unterhaltshöchstbetrag von 8.354 € ist vorliegend nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG um die eigenen Einkünfte der T und damit um 1.428 € zu vermindern. Dies ist --ebenso wie die Unterhaltsverpflichtung der Kläger und die Unterhaltsberechtigung von T-- zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 12 3. Dieser Betrag ist vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Kläger --entgegen der Auffassung des FA-- in voller Höhe abzuziehen. Er ist insbesondere nicht nach § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG zu kürzen.
- 13 a) Werden die Aufwendungen für eine unterhaltene Person von mehreren Steuerpflichtigen getragen, so wird nach § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG bei jedem der Teil des sich hiernach ergebenden Betrags abgezogen, der seinem Anteil am Gesamtbetrag der Leistungen entspricht.
- 14 b) Eine Aufteilung des Unterhaltshöchstbetrags auf mehrere Personen kommt allerdings nur in Betracht, wenn jeder von ihnen die Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllt, d.h. gegenüber dem Unterhaltsempfänger gesetzlich unterhaltsverpflichtet ist, und alle nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen berechtigt sind (BFH-Urteil vom 06.06.1986 - III R 212/81, BFHE 147, 60, BStBl II 1986, 805; zum Unterhalt an im Ausland lebende Personen, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 07.06.2010 - IV C 4-S 2285/07/0006:001, BStBl I 2010, 588, Rz 20 f.). Denn § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG soll sicherstellen, dass bei einer Unterhaltsgewährung durch mehrere Steuerpflichtige kein höherer Betrag an Unterhaltsleistungen anerkannt wird als bei der Gewährung durch eine Einzelperson (BTDrucks 481, 2. Wahlperiode, 92). Deshalb sind auch Steuerpflichtige, die an eine gemäß § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen gleichgestellte Person Unterhalt leisten, in die anteilige Aufteilung des

Unterhaltshöchstbetrags einzubeziehen (Schmidt/ Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 33a Rz 34; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 33a Rz 27; Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz B 91; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 33a EStG Rz 113; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG Rz 42; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 33a EStG Rz 101). Auch sie sind nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen berechtigt.

- 15** c) Unterhaltsbeiträge von Personen, die die Voraussetzungen von § 33a Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG nicht erfüllen, führen daher nicht zu einer anteiligen Kürzung des Unterhaltshöchstbetrags eines weiteren Unterhaltsleistenden nach § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG. Sie sind jedoch als "andere Einkünfte und Bezüge" der unterhaltenen Person gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG zu berücksichtigen, so dass der Unterhaltshöchstbetrag des unterhaltspflichtigen Abzugsberechtigten entsprechend zu mindern ist (BFH-Urteile vom 19.05.2004 - III R 30/02, BFHE 206, 244, BStBl II 2004, 943, unter II.2.b, und in BFHE 147, 60, BStBl II 1986, 805; zum Unterhalt an im Ausland lebende Personen, BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 588, Rz 20 f.; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 33a Rz 27; Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz B 91; HHR/Pfirrmann, § 33a EStG Rz 113; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG Rz 42; Schmieszek in Bordewin/ Brandt, § 33a EStG Rz 101). Gelegentliche freigebige Zuwendungen nicht unterhaltsverpflichteter Dritter sind hingegen keine Bezüge i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG. Sie sind zur Bestreitung des Unterhalts weder bestimmt noch geeignet, wenn sie sich im sozialüblichen Rahmen bewegen.
- 16** 4. Demgemäß kommt eine anteilige Aufteilung des Unterhaltshöchstbetrags zwischen den Eltern und N nach § 33a Abs. 1 Satz 7 EStG vorliegend nicht in Betracht. Denn im Streitfall war N der T weder gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG gesetzlich unterhaltsverpflichtet, noch war T eine gemäß § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG einer gesetzlich Unterhaltsberechtigten gleichgestellte Person.
- 17** a) Die gesetzliche Unterhaltsberechtigung i. S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG richtet sich nach dem Zivilrecht. Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind damit diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige unterhaltsverpflichtet ist (z.B. Senatsurteile vom 14.12.2016 - VI R 15/16, BFHE 256, 332, BStBl II 2017, 454, Rz 10, und vom 28.03.2012 - VI R 31/11, BFHE 237, 79, BStBl II 2012, 769, Rz 9), und damit nur Ehegatten, Lebenspartner oder Verwandte in gerader Linie (§ 1360 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--, § 5 des Lebenspartnerschaftsgesetzes --LPartG--, §§ 1601, 1589 BGB). Danach war N der T unstreitig nicht zivilrechtlich unterhaltsverpflichtet. Denn im Streitjahr zählte er nicht zu dem vorgenannten Personenkreis.
- 18** b) Das FG hat im Ergebnis auch zutreffend entschieden, dass T nicht eine gemäß § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG einer gesetzlich Unterhaltsberechtigten gleichgestellte Person war.
- 19** aa) Der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt ist eine Person, wenn bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden (§ 33a Abs. 1 Satz 3 EStG i.d.F. des Bürgerentlastungsgesetzes Krankenversicherung, § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.).
- 20** bb) Davon ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige mit einer erwerbsfähigen leistungsberechtigten, d.h. hilfebedürftigen (§§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 9 Abs. 1 des Zweiten Buchs Sozialgesetzbuch --SGB II--) Person in einem gemeinsamen Haushalt so zusammenlebt, dass nach verständiger Würdigung der wechselseitige Wille anzunehmen ist, Verantwortung füreinander zu tragen und füreinander einzustehen (§ 7 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c SGB II). Denn bei Personen, die in einer solchen Bedarfsgemeinschaft leben, bestimmt sich die Hilfebedürftigkeit des Leistungsberechtigten gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 SGB II auch nach dem Einkommen und Vermögen des Partners. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass innerhalb einer Bedarfsgemeinschaft aus "einem Topf" gewirtschaftet wird, die hilfebedürftige Person mithin von den anderen Mitgliedern der Bedarfsgemeinschaft Leistungen zum Lebensunterhalt erhält (Senatsurteil vom 09.03.2017 - VI R 16/16, BFHE 257, 279, BStBl II 2017, 890, Rz 14, m.w.N.). Hat ein Mitglied der Bedarfsgemeinschaft ein Einkommen, das den zur Deckung des eigenen (sozialrechtlichen) Lebensunterhaltsbedarfs benötigten Umfang übersteigt, wird der Überschuss folglich auf den Bedarf des Leistungsberechtigten angerechnet und mindert dessen Ansprüche nach dem SGB II.
- 21** Hilfebedürftig i.S. von § 9 Abs. 1 SGB II ist, wer seinen Lebensunterhalt nicht oder nicht ausreichend aus dem zu berücksichtigenden Einkommen oder Vermögen sichern kann und die erforderliche Hilfe nicht von anderen, insbesondere von Angehörigen oder von Trägern anderer Sozialleistungen, erhält. Hieran fehlt es nach den unangefochtenen und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG. Danach haben die Kläger T im Streitjahr Unterhalt in Höhe von 10.084,60 € geleistet. Daneben erzielte T eigene (Erwerbs-)Einnahmen in Höhe von 3.052 €. Folglich war T keine hilfebedürftige Person i. S. von § 9 Abs. 1 SGB II. Zwischen ihr und N

bestand im Streitjahr daher keine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft, die eine der gesetzlichen Unterhaltspflicht gleichzusetzende konkrete Beistandsverpflichtung des N für T hätte begründen können.

- 22** 5. Schließlich ist der Unterhaltshöchstbetrag nach § 33a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG nicht --über die von T erzielten Einkünfte in unstreitiger Höhe von 1.428 € hinaus-- gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG zu vermindern. Insbesondere sind vorliegend keine Unterhaltsleistungen des N als eigene Bezüge der T anzusetzen.
- 23** a) Denn N hat an T im Streitjahr keine Unterhaltszahlungen geleistet. Dahingehendes hat das FA weder belastbar vorgetragen noch ist solches aus den Akten ersichtlich. Vielmehr haben T und N die Kosten des gemeinsamen Haushalts jeweils zur Hälfte getragen. Nach den auch insoweit unangefochtenen und damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat T die Miete für die gemeinsame Wohnung aus den Unterhaltsleistungen der Kläger bestritten und N einen entsprechenden Beitrag für die darüber hinausgehenden Kosten des gemeinsamen Haushalts aufgewandt. Unerheblich ist insoweit, dass N die gemeinsame Wohnung angemietet hatte und damit alleiniger Schuldner des Vermieters war. Entgegen der Auffassung des FA waren die Zahlungen der Kläger an T keine mittelbaren Zuwendungen/Unterhaltsleistungen an N. Vielmehr ist T damit ihrer Verpflichtung gegenüber N, die hälftigen Kosten des gemeinsamen Haushalts zu tragen, aus eigenen Mitteln nachgekommen. Folglich kann keine Rede davon sein, dass T --wie das FA meint-- durch die Übernahme der Miete N entgegenkommen wollte, ohne hierzu rechtlich verpflichtet gewesen zu sein. Entsprechendes gilt, soweit das FA den Kostenbeitrag des N zum gemeinsamen Haushalt als Unterhaltszahlung an T beurteilt bzw. den Unterhaltscharakter der Zahlungen der Kläger an T insoweit in Abrede stellt. Das FA verkennt insoweit, dass N durch diese Zahlungen weder den Unterhaltsbedarf von T gemindert noch ihr dadurch --ohne Rechtspflicht-- Unterhalt geleistet hat, sondern seiner eigenen Verpflichtung zur Übernahme der hälftigen Kosten des gemeinsamen Haushalts nachgekommen ist.
- 24** b) Die Vorlage einer Vereinbarung über die Kostentragung oder eine wechselseitige Abrechnung der Haushaltskosten nach Art eines Mittelverwendungsnachweises ist --anders als das FA meint-- insoweit nicht erforderlich. Verfügenden Lebensgefährten, die in einem gemeinsamen Haushalt leben, aber weder verheiratet noch verpartnert sind, jeweils über auskömmliche finanzielle Mittel zur Deckung des eigenen Lebensbedarfs, ist regelmäßig davon auszugehen, dass sie sich einander keine Leistungen zum Lebensunterhalt gewähren, sondern jeder für den eigenen Lebensunterhalt --durch die Übernahme der hälftigen Haushaltskosten-- aufkommt. Woraus die "eigenen" finanziellen Mittel stammen, insbesondere ob es sich um (steuerbare) Einkünfte, Bezüge oder Unterhaltsleistungen Dritter handelt, ist insoweit unerheblich.
- 25** c) Der von FA und FG aufgestellte Erfahrungssatz, dass Lebensgefährten stets aus "einem Topf" wirtschafteten und daher das Gesamteinkommen der Gemeinschaft jedem gleichermaßen zur Verfügung stehe, lässt sich der Rechtsprechung nicht entnehmen und wäre auch von der Lebenswirklichkeit nicht getragen.
- 26** aa) Soweit sich FA und FG hierfür auf die Entscheidung des BFH vom 29.05.2008 - III R 23/07 (BFHE 222, 250, BStBl II 2009, 363) berufen, übersehen sie, dass diese Entscheidung zu einem anderen Sachverhalt ergangen ist. Denn dort ging es anders als im Streitfall um zusammenlebende Partner einer sozialrechtlichen Bedarfsgemeinschaft, in der nur einer der Partner Einkünfte/Bezüge erwirtschaftete, der andere hingegen mittellos war. In diesen Fällen nimmt der BFH die im Tatbestand der Bedarfsgemeinschaft geregelte Vermutung, dass hilfsbedürftige (mittellose) Personen wegen der Kürzung/ Versagung von Sozialleistungen am Einkommen und Vermögen des Lebensgefährten teilhaben, auf (z.B. Senatsurteile in BFHE 257, 279, BStBl II 2017, 890, Rz 17, und vom 17.12.2009 - VI R 64/08, BFHE 227, 491, BStBl II 2010, 343, Rz 13, sowie BFH-Urteile vom 19.05.2004 - III R 11/03, BFHE 206, 248, BStBl II 2004, 1051; in BFHE 222, 250, BStBl II 2009, 363, und vom 19.06.2002 - III R 28/99, BFHE 199, 355, BStBl II 2002, 753).
- 27** bb) Entsprechendes gilt in einer kinderlosen Ehe, in der ein Ehepartner allein verdient und ein durchschnittliches Nettoeinkommen erzielt. Auch in einem solchen Fall entspricht es der Lebenserfahrung, dass dem nicht verdienenden Ehepartner ungefähr die Hälfte dieses Nettoeinkommens zufließt, soweit dem verdienenden Ehepartner ein verfügbares Einkommen in Höhe des steuerrechtlichen Existenzminimums verbleibt (BFH-Urteil vom 19.04.2007 - III R 65/06, BFHE 218, 70, BStBl II 2008, 756, Rz 20, m.w.N.). Auch über einen solchen Sachverhalt ist aber vorliegend nicht zu entscheiden.
- 28** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.