

Urteil vom 08. Juni 2022, VI R 45/20

Anrechnung eigener Einkünfte der unterhaltenen Person beim Abzug von Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG

ECLI:DE:BFH:2022:U.080622.VIR45.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 2 Abs 2, EStG § 2 Abs 3, EStG § 33a Abs 1 S 1, EStG § 33a Abs 1 S 2, EStG § 33a Abs 1 S 4, EStG § 33a Abs 1 S 5, BAföG § 11 Abs 1, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 13. Februar 2020, Az: 6 K 1753/19

Leitsätze

1. Anrechenbare Einkünfte i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG sind die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG.
2. Negative Einkünfte der unterhaltenen Person mindern die gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anrechenbaren Ausbildungshilfen --hier BAföG-Zuschüsse-- nicht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 13.02.2020 - 6 K 1753/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind für das Streitjahr (2017) zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Sie haben eine 1988 geborene Tochter (T).
- 2 T studierte in X und wohnte dort in einer den Klägern gehörenden Wohnung. Im Streitjahr erhielt sie öffentliche Ausbildungshilfen (Zuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz --BAföG--) in Höhe von 4.020 €. Daneben bezog sie aus einem geringfügigen Arbeitsverhältnis Arbeitslohn in Höhe von 1.830 €. Im Einkommensteuerbescheid der T waren außerdem Werbungskosten in Höhe von 2.180 € angesetzt, so dass sich für das Streitjahr negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 350 € (1.830 € - 2.180 €) ergaben.
- 3 Die Kläger begeherten in ihrer Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen an T in Höhe von 9.920 € gemäß § 33a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Sie gaben an, Unterhaltsleistungen in Höhe von über 8.820 € in Form von Sachleistungen (Wohnungsüberlassung, Ernährung, Kleidung, Hausrat) sowie in Höhe von 1.100 € durch Übernahme von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung der T geleistet zu haben.
- 4 Im Einspruchsverfahren erkannte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33a EStG wie folgt an:

Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG

8.820 €

Erhöhungsbetrag gemäß § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1.099 €

Gesamt 9.919 €

Anrechenbare Einkünfte, Bezüge und Zuschüsse der T

Einkünfte

Arbeitslohn 1.830 €

Werbungskosten - 2.180 €

- 350 €

anzurechnende Einkünfte 0 €

Bezüge 0 €

Zuschüsse

BAföG 4.020 €

Kosten gemäß R 33a.1 Abs. 3 Satz 5 der Einkommensteuer-Richtlinien - 180 €

anzurechnende Zuschüsse 3.840 €

- 3.840 €

abzugsfähige Unterhaltsleistungen 6.079 €

- 5 Mit ihrer Klage begehren die Kläger weiterhin die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen gemäß § 33a EStG in Höhe von 9.920 €. Dem lag folgende Berechnung zugrunde:

Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 8.820 €

Erhöhungsbetrag gemäß § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1.100 €

Gesamt 9.920 €

Anrechenbare Einkünfte, Bezüge und Zuschüsse der T

Einkünfte

Arbeitslohn 1.830 €

Werbungskosten - 2.915 €

- 1.085 €

anzurechnende Einkünfte 0 €

<u>Bezüge</u>	0 €
<u>Zuschüsse</u>	
BAföG	4.020 €
Kosten (Studium, doppelte Haushaltsführung)	- 6.404 €
anzurechnende Zuschüsse	0 €
	<u>- 0 €</u>
abzugsfähige Unterhaltsleistungen	9.920 €

- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 768 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Das FA habe bei der Berechnung des nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG maßgeblichen Kürzungsbetrags die von T als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln erhaltenen Zuschüsse (BAföG-Zuschüsse) zu Unrecht nicht mit den negativen Einkünften der T aus nichtselbständiger Arbeit saldiert. Daher seien weitere Unterhaltsleistungen der Kläger in Höhe von 350 € steuermindernd anzuerkennen.
- 7** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8** Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Kläger weitere 350 € Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung steuermindernd geltend machen können.
- 11** 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8.820 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Höchstbetrag nach dieser Vorschrift 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 nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG anzusetzen sind. Voraussetzung ist nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG ferner, 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.
- 12** Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich die Summe der nach § 33a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG ermittelten Beträge gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG 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.
- 13** 2. Das FG hat hiernach rechtsfehlerhaft weitere 350 € als Unterhaltsaufwendungen der Kläger zum Abzug nach § 33a Abs. 1 EStG zugelassen.

- 14** a) Die Vorinstanz ist --insoweit übereinstimmend mit dem FA-- davon ausgegangen, dass T im Streitjahr negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 350 € erzielt hat, die sich aus Einnahmen in Höhe von 1.830 € und Werbungskosten in Höhe von 2.180 € zusammensetzen. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob er sich dieser Auffassung anschließen könnte. Denn selbst wenn T negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der genannten Höhe erzielt haben sollte, würde dies --entgegen der Ansicht des FG-- nicht dazu führen, dass zugunsten der Kläger über den vom FA bereits anerkannten Betrag von 6.079 € hinaus weitere Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 350 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen wären. Wegen der Bindung an den Revisionsantrag des FA und des Verbots einer verbösernden Entscheidung kann der Senat ebenfalls offenlassen, ob die Anerkennung des vom FA als außergewöhnliche Belastung berücksichtigten Betrags von 6.079 € zu Recht erfolgt ist.
- 15** b) Anrechenbare Einkünfte i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG sind die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.06.2015 - VI R 45/13, BFHE 250, 138, BStBl II 2015, 928, Rz 13; vom 26.03.2009 - VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418, zu § 33a Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG a.F.; vom 19.05.2004 - III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631, zu § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG a.F.; vom 07.03.2002 - III R 22/01, BFHE 198, 493, BStBl II 2002, 802, zu § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.; vom 21.07.2000 - VI R 153/99, BFHE 192, 316, BStBl II 2000, 566, zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG a.F.; vom 08.05.1992 - III R 66/90, BFHE 167, 534, BStBl II 1992, 900, zu § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG a.F.; vom 17.10.1980 - VI R 98/77, BFHE 132, 34, BStBl II 1981, 158, zu § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG a.F.; vom 23.09.1980 - VI R 53/79, BFHE 131, 486, BStBl II 1981, 92, zu § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.; vom 02.08.1974 - VI R 148/71, BFHE 114, 37, BStBl II 1975, 139, zu § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG a.F.). Innerhalb desselben Gesetzes ist eine einheitliche Auslegung von Grundbegriffen des Einkommensteuerrechts geboten, soweit nicht zwingende Gründe eine unterschiedliche Auslegung erfordern (Senatsentscheidungen vom 26.03.2013 - VI R 22/11, BFHE 240, 400, BStBl II 2013, 631, Rz 11; vom 22.05.2006 - VI R 50/04, BFHE 214, 141, BStBl II 2006, 801, und in BFHE 131, 486, BStBl II 1981, 92). Solche zwingenden Gründe sind hier nicht ersichtlich. Finanzverwaltung und Schrifttum gehen ebenfalls einhellig davon aus, dass der Begriff "Einkünfte" in § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG dem des § 2 Abs. 2 EStG entspricht (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 06.04.2022 - IV C 8-S 2285/19/10003:001, 2022/0025940, BStBl I 2022, 617, Rz 30; Schmidt/Loschelder, EStG, 41. Aufl., § 33a Rz 26; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 33a EStG Rz 94; Brandis/Heuermann/K. Heger, § 33a EStG Rz 208; Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 33a Rz 19; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33a Rz 192; Hufeld in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 33a Rz B 63 f.; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 33a EStG Rz 88; Endert, in Frottscher/Geurts, EStG, § 33a Rz 34; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG Rz 35.2; Lentfer in Lademann, EStG, § 33a EStG Rz 383).
- 16** Bei verschiedenen Einkünften und Einkünften aus verschiedenen Einkunftsarten ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) maßgeblich, so dass auch Verluste zu berücksichtigen sind und außerdem eine Verrechnung von negativen Einkünften mit positiven Bezügen zulässig ist (BFH-Urteile in BFHE 198, 493, BStBl II 2002, 802, unter II.2.f, zu § 32 Abs. 4 Satz 2 und § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.; vom 20.07.2000 - VI R 121/98, BFHE 192, 480, BStBl II 2001, 107, unter 2.a, zu § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG a.F.; HHR/Pfirrmann, § 33a Rz 94; Hufeld in KSM, EStG, § 33a Rz B 63; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 26; Brandis/Heuermann/K. Heger, § 33a EStG Rz 208; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG Rz 35.2). Verlustabzüge nach § 10d EStG, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind hingegen nicht zu berücksichtigen (Senatsurteil in BFHE 250, 138, BStBl II 2015, 928, Rz 13, m.w.N.).
- 17** c) Danach scheidet im Streitfall eine Verminderung der Summe der nach § 33a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG ermittelten Beträge um Einkünfte und Bezüge der T aus. Denn T hatte negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 350 € erzielt und damit zu saldierende anrechenbare Bezüge nicht erhalten.
- 18** d) Die Summe der nach § 33a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG ermittelten Beträge ist jedoch gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG um die BAföG-Zuschüsse zu vermindern. Die BAföG-Zuschüsse sind nicht mit den negativen Einkünften der T zu saldieren.
- 19** aa) T erhielt im Streitjahr BAföG-Zuschüsse in Höhe von 4.020 €. Hierbei handelt es sich um als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln gezahlte Zuschüsse i.S. von § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG (ebenso BFH-Urteile vom 18.05.2006 - III R 5/05, BFHE 214, 124, BStBl II 2008, 354, zu § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F., und in BFHE 198, 493, BStBl II 2002, 802, zu § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a EStG Rz 28; HHR/Pfirrmann, § 33a EStG Rz 97; Brandis/Heuermann/K. Heger, § 33a EStG Rz 233; Hufeld in KSM, § 33a EStG Rz B 72; Fuhrmann in Korn, EStG, § 33a EStG Rz 39; Hillmoth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 118. Lfg. 02.2020 § 33a EStG Rz 71; anderer Ansicht Lehmann, Finanz-Rundschau 2009, 466).

- 20** bb) Die Anrechnung der BAföG-Zuschüsse nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG ist im Streitfall nicht (ausnahmsweise) ausgeschlossen. Eine Anrechnung öffentlicher Ausbildungshilfen ist nach der Rechtsprechung des BFH lediglich dann nicht gerechtfertigt, wenn diese zum einen für Maßnahmen geleistet werden, deren Kosten die Eltern aufgrund ihrer bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsverpflichtung gemäß § 1610 Abs. 1 und 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht zu tragen hätten; denn in diesem Falle werden die Eltern nicht von ihrer Unterhaltspflicht entlastet. Zum anderen soll eine Anrechnung unterbleiben, wenn die Ausbildungshilfe eine besondere Leistung des Auszubildenden belohnen soll oder die Anrechnung mit dem besonderen Förderungszweck unvereinbar wäre (BFH-Urteile in BFHE 198, 493, BStBl II 2002, 802, und in BFHE 214, 124, BStBl II 2008, 354).
- 21** Für einen solchen Ausnahmefall bestehen nach dem vom FG bindend festgestellten Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) im Streitfall jedoch keine Anhaltspunkte. Die Ausbildungsförderung nach dem BAföG wird für die Ausbildung und den Lebensunterhalt geleistet (s. § 11 Abs. 1 BAföG). Insoweit decken die Zuschüsse typischerweise den Unterhaltsbedarf, zu dessen Zahlung die Eltern gesetzlich verpflichtet sind. Abweichendes haben die Kläger im Streitfall auch nicht geltend gemacht.
- 22** cc) Die negativen Einkünfte der T mindern die gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anzurechnende Ausbildungsbeihilfe (BAföG-Zuschüsse) nicht.
- 23** (1) § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung unterscheidet zwischen Einkünften und Bezügen einerseits und den Ausbildungszuschüssen andererseits. Erstere sind nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut auf den Unterhaltshöchstbetrag erst bei Überschreiten des Betrags von 624 € anzurechnen. Ausbildungszuschüsse sind dagegen ohne Einschränkung und damit in voller Höhe anzurechnen (Grundsatz der Vollarrechnung).
- 24** (2) Dieses aus dem Gesetzeswortlaut gewonnene Auslegungsergebnis steht auch in Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers. In der Begründung des Gesetzentwurfs zur Neufassung des § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, der insoweit § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung entspricht, wird ausdrücklich ausgeführt, dass Ausbildungsbeihilfen aus öffentlichen Mitteln künftig auch beim Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen ohne Berücksichtigung eines anrechnungsfreien Betrags auf die abziehbaren Höchstbeträge angerechnet werden sollen (BTDrucks 12/5630, S. 60). Danach können auch negative Einkünfte nur zur Minderung im Grundsatz anzurechnender Einkünfte oder Bezüge genutzt werden, nicht aber zur Minderung anrechenbarer Ausbildungszuschüsse (ebenso BFH-Urteile in BFHE 198, 493, BStBl II 2002, 802, zu § 33a Abs. 1 Satz 4 und § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F., und in BFHE 214, 124, BStBl II 2008, 354, zu § 33a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F.; HHR/Pfaffmann, § 33a EStG Rz 97; Hufeld in KSM, EStG, § 33a Rz B 71; Pust in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 33a Rz 203; Fuhrmann in Korn, § 33a EStG Rz 39). Insoweit wird zudem eine sonst mögliche doppelte staatliche Förderung durch die Ausbildungszuschüsse einerseits und die Steuerentlastung andererseits vermieden.
- 25** (3) Da die Ausbildungshilfen aus öffentlichen Mitteln in § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG eine separate Regelung erfahren haben, wird entgegen der Auffassung des FG die Auslegung des Begriffs der Einkünfte in § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG i.S. der Einkünftermittlung nach § 2 Abs. 2 EStG --wie dargelegt-- nicht in Frage gestellt.
- 26** 3. Nach diesen Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die negativen Einkünfte der T aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 350 €, die das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, können nicht mit den von T bezogenen BAföG-Zuschüssen verrechnet werden. Die BAföG-Zuschüsse sind vielmehr anzurechnen und mindern die als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Unterhaltsaufwendungen der Kläger.
- 27** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de