

Urteil vom 14. Dezember 2016, VI R 15/16

Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung - Berechnung der Opfergrenze

ECLI:DE:BFH:2016:U.141216.VIR15.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 33a Abs 3 S 1, EStG § 32 Abs 6, EStG § 65, EStG § 2 Abs 7 S 1, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes, 04. April 2016, Az: 2 K 1213/13

Leitsätze

Hat der Steuerpflichtige nur einen Teil des Jahres Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, Kindergeld oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG), ist dies bei der Berechnung der Opfergrenze durch eine monatsbezogene Kürzung der anzusetzenden kinderbezogenen 5 %-Pauschale zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 5. April 2016 2 K 1213/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob bei der Berechnung der Opfergrenze eine monatsbezogene Betrachtungsweise angezeigt ist, wenn der Steuerpflichtige für ein Kind nicht ganzjährig Anspruch auf Kindergeld hat.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist verheiratet und wird mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr (2011) bezog er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 38.002 € und erwirtschaftete einen Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 144 €. Seine Ehefrau bezog keine Einkünfte. Im Haushalt des Klägers leben seine drei Söhne. A (geb. ... 1985) war Student und erhielt Ausbildungszuschüsse nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz in Höhe von monatlich 218 € bzw. 277 €. B (geb. ... 1985) war Schüler. Er ist behindert. Der Grad der Behinderung beträgt 70. Im Streitjahr erzielte er Bruttoeinkünfte in Höhe von insgesamt 1.347,24 € aus nichtselbständiger Arbeit. C (geb. ... 1987) erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8.335,02 € brutto und bezog für ca. zwei Monate Arbeitslosengeld. Ab Oktober 2011 war er an der Hochschule ... immatrikuliert, und der Kläger erhielt Kindergeld für ihn.
- 3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger Unterhaltsleistungen in Höhe von 16.008 € für A und B als außergewöhnliche Belastung nach § 33a des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ nach Anwendung der Opfergrenze nur 9.216 € zum Abzug zu. Den dagegen erhobenen Einspruch wies das FA zurück.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1173 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Das FA habe die Opfergrenze insoweit fehlerhaft berechnet, als es das Nettoeinkommen des Klägers wegen des Sohnes C um weitere 5 % gekürzt habe, obwohl der Kläger gegenüber diesem Kind nicht ganzjährig, sondern nur drei Monate zu Unterhaltsleistungen verpflichtet gewesen sei. Dieser Umstand sei bei der Berechnung der Opfergrenze durch eine entsprechende Kürzung der hierfür anzusetzenden 5 %-Pauschale --vorliegend um 9/12-- auf 1,25 % zu berücksichtigen.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

- 6 Es beantragt,
das Urteil des FG des Saarlandes vom 5. April 2016 2 K 1213/13 insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 7 Der nicht vertretene Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision des FA ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei der Berechnung der Opfergrenze zu Recht eine monatsbezogene Betrachtungsweise angelegt und das verfügbare Nettoeinkommen des Klägers wegen der zeitlich beschränkten Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Sohn C nicht um 5 %, sondern nur um 1,25 % gekürzt.
- 9 1. Erwachsen dem 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 (im Streitjahr) bis zu 8.004 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG).
- 10 a) Die von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG vorausgesetzte gesetzliche Unterhaltsberechtigung richtet sich ebenso nach dem Zivilrecht wie die Unterhaltsbedürftigkeit (Senatsurteil vom 28. März 2012 VI R 31/11, BFHE 237, 79, BStBl II 2012, 769). Gesetzlich unterhaltsberechtigt sind damit diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige unterhaltsverpflichtet ist. Nach der sog. konkreten Betrachtungsweise setzt die Abziehbarkeit von Leistungen des Steuerpflichtigen an dem Grunde nach unterhaltsberechtigte Personen zudem voraus, dass die unterhaltene Person bedürftig ist (§ 1602 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--; Senatsurteil vom 5. Mai 2010 VI R 29/09, BFHE 230, 12, BStBl II 2011, 116). Darüber hinaus ist § 1603 BGB zu beachten. Nach dieser Vorschrift ist nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, den Unterhalt zu gewähren.
- 11 b) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können daher Unterhaltsaufwendungen im Allgemeinen nur dann als zwangsläufig und folglich als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zum Nettoeinkommen des Leistenden stehen und diesem nach Abzug der Unterhaltsleistungen noch die angemessenen Mittel zur Bestreitung des Lebensbedarfs verbleiben (sog. Opfergrenze, z.B. Senatsurteile vom 28. April 2016 VI R 21/15, BFHE 253, 403, BStBl II 2016, 742, und vom 6. Februar 2014 VI R 34/12, BFHE 245, 127, BStBl II 2014, 619; jeweils m.w.N.).
- 12 aa) Wo die steuerliche Opfergrenze im Einzelfall liegt, hängt zunächst von der tatsächlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen und damit seinem Vermögen ab, Unterhalt zu leisten. Maßgröße ist insoweit das verfügbare Nettoeinkommen des Steuerpflichtigen (Senatsentscheidungen in BFHE 253, 403, BStBl II 2016, 742; in BFHE 245, 127, BStBl II 2014, 619, und in BFHE 237, 79, BStBl II 2012, 769, sowie BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 III R 214/94, BFHE 185, 168, BStBl II 1998, 292; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 7. Juni 2010, BStBl I 2010, 582, Tz 9 f.).
- 13 bb) Sodann wird bemessen, welcher Anteil des verfügbaren Nettoeinkommens für Unterhaltsleistungen steuererheblich "geopfert" werden kann. Denn die geleisteten Unterhaltsaufwendungen müssen in einem "vernünftigen Verhältnis zu den Einkünften stehen" (BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 582, Tz 11), d.h. sie dürfen einen bestimmten Prozentsatz des verfügbaren Nettoeinkommens nicht übersteigen. Dieser beträgt 1 % je volle 500 € des verfügbaren Nettoeinkommens, höchstens 50 %, und ist um je 5 % für den (ggf. auch geschiedenen) Ehegatten und für jedes Kind, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, Kindergeld oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG) hat, zu kürzen, höchstens um 25 % (BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 582, Tz 11).
- 14 cc) Für alle in § 33a Abs. 1 und Abs. 2 EStG genannten Beträge kommt abweichend vom Jahressteuerprinzip (§ 2 Abs. 7 Satz 1 EStG) das Monatsprinzip zur Anwendung (Schmidt/Loschelder, EStG, 35. Aufl., § 33a Rz 53; Blümich/K. Heger, § 33a EStG Rz 402; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 33a EStG Rz 141). Der Höchstbetrag für den Abzug von Unterhaltsaufwendungen (§ 33a Abs. 1 EStG) und der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG sowie der anrechnungsfreie Betrag nach § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen für die Anwendung der betreffenden Vorschrift nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel (§ 33a Abs. 3 Satz 1 EStG). Eigene Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person sind nur anzurechnen, soweit sie auf den Unterhaltszeitraum entfallen (§ 33a Abs. 3 Satz 2 EStG). Ist in einem

Kalenderjahr der Höchstbetrag nach § 33a Abs. 1 EStG oder der Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG in unterschiedlicher Höhe anzusetzen, z.B. bei Anwendung der Ländergruppeneinteilung für einen Teil des Kalenderjahres, wird für den Monat, in dem die geänderten Voraussetzungen eintreten, der jeweils höhere Betrag angesetzt (R 33a.3 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012). Entsprechendes gilt für den Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, Kindergeld oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG). Auch insoweit ist eine dem Monatsprinzip folgende Betrachtungsweise angezeigt (dazu Senatsurteil vom 21. Oktober 2015 VI R 35/14, BFH/NV 2016, 178). Dieser Wertung des Gesetzgebers ist auch bei der Berechnung der Opfergrenze zu folgen (BFH-Urteil vom 25. September 1996 III R 102/95, BFH/NV 1997, 221; HHR/Pfarrmann, § 33a EStG Rz 43). Folglich ist das verfügbare Nettoeinkommen nicht pauschal um 5 % im Jahr für jedes Kind, sondern nur insoweit zu kürzen, als der Steuerpflichtige Anspruch auf Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, Kindergeld oder eine andere Leistung für Kinder (§ 65 EStG) hat. Denn nur in diesen Fällen geht die Opfergrenzenregelung davon aus, dass der Steuerpflichtige für dieses Kind vorrangig unterhaltsverpflichtet ist und ihm Mittel für den Unterhalt einer nachrangig unterhaltsberechtigten Person deshalb nicht zur Verfügung stehen. Dies steht auch im Einklang mit dem Zivilrecht. Denn der Steuerpflichtige ist in den Monaten, in denen er zivilrechtlich nicht zum Unterhalt verpflichtet ist, in seiner unterhaltsrechtlichen Leistungsfähigkeit nicht gemindert. Daher ist für diese Zeit auch kein Abzug bei der Ermittlung seines zum Unterhalt einsetzbaren Einkommens (Opfergrenze) gerechtfertigt.

- 15** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Opfergrenze vorliegend zutreffend mit 10.125 € (41,75 % des Nettoeinkommens in Höhe von 24.251 €) beziffert. Das Nettoeinkommen des Klägers war bei der Berechnung der Opfergrenze wegen seines Sohnes C nicht um 5 %, sondern nur um 1,25 % ($5\% \times 3/12$) zu kürzen. Denn der Kläger war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) für seinen Sohn C nur in der Zeit von Oktober 2011 bis Dezember 2011 kindergeldberechtigt. Damit war die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de