

Urteil vom 25. April 2018, VI R 35/16

Abzug von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung

ECLI:DE:BFH:2018:U.250418.VIR35.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 33a Abs 1, EStG § 33a Abs 3, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 12. July 2016, Az: 5 K 19/16

Leitsätze

1. Unterhaltsleistungen können nur insoweit nach § 33a Abs. 1 EStG zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung) .
2. Liegen die Voraussetzung des § 33a Abs. 1 EStG nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag des § 33a Abs. 1 EStG gemäß § 33a Abs. 3 Satz 1 EStG entsprechend aufgeteilt werden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 13. Juli 2016 5 K 19/16 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde für das Streitjahr (2010) mit seiner Ehefrau (E) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2 In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Eheleute unter Vorlage einer Unterhaltsbescheinigung eine am 2. Dezember 2010 an den in Brasilien lebenden Vater der E geleistete Zahlung in Höhe von 3.000 € als Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend.
- 3 Am 6. Mai 2011 überwies der Kläger erneut 3.000 € an den Vater der E.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte mit der Einspruchsentscheidung für das Streitjahr Unterhaltszahlungen nur in Höhe von 161 € als außergewöhnliche Belastungen an, die er wie folgt berechnete:

Höchstbetrag Brasilien (1/2 von 8.004 €, also 4.002 €, zeitanteilig für 1 Monat): 333 €

Rente des Vaters (12 x 221,57 €): 2.658 €
abzüglich Kostenpauschale (180 €), Werbungskostenpauschbetrag (102 €) und anrechnungsfreier Betrag (312 €): 2.064 €, zeitanteilig für 1 Monat: 172 €

Anzuerkennender Unterhalt für 1 Monat: 161 €

- 5 Die Klage hatte mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1527 veröffentlichten Gründen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, die Unterhaltsaufwendungen könnten entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch berücksichtigt werden, soweit sie für einen Zeitraum über den Wechsel des Kalenderjahres hinaus geleistet worden seien. Der Höchstbetrag gemäß § 33a Abs. 3 EStG sei in einem solchen Fall nicht anteilig zu kürzen. Vorliegend beziehe sich die Unterhaltszahlung wirtschaftlich auf den Zeitraum bis zur nächsten Zahlung am 6. Mai 2011, also auf die Monate Dezember 2010 bis April 2011. Daher seien weitere 595 €, insgesamt also 756 €, im Streitjahr als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht weitere Unterhaltsleistungen in Höhe von 595 € gemäß § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung anerkannt.
- 10 1. Erwachsen einem 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 bis zu 8.004 € im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 33a Abs. 1 Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung).
- 11 Bei Unterhaltszahlungen an --wie im Streitfall-- nicht unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger bestimmt § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbsatz 1 EStG zusätzlich, dass die Aufwendungen nur abgezogen werden dürfen, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Der Höchstbetrag von 8.004 € mindert sich danach bei Aufwendungen für den Unterhalt von in Brasilien lebenden unterhaltsberechtigten Personen auf 1/2 je unterhaltener Person (s. hierzu Senatsurteile vom 9. März 2017 VI R 33/16, BFH/NV 2017, 1042; vom 27. Juli 2011 VI R 13/10, BFHE 234, 307, BStBl II 2011, 965, und vom 7. Mai 2015 VI R 32/14, BFH/NV 2015, 1248; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 17. November 2003, BStBl I 2003, 637, zuletzt ersetzt durch BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2016, BStBl I 2016, 1183; für das Streitjahr s. BMF-Schreiben vom 6. November 2009, BStBl I 2009, 1323).
- 12 Nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG darf die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzen. 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 um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 € im Kalenderjahr übersteigen; zu den Bezügen gehören insbesondere auch die nach § 19 Abs. 2 EStG steuerfrei bleibenden Einkünfte (§ 33a Abs. 1 Satz 5 EStG).
- 13 Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die in § 33a Abs. 1 und Abs. 2 EStG bezeichneten Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigen sich die dort bezeichneten Beträge um je ein Zwölftel (§ 33a Abs. 3 Satz 1 EStG).
- 14 2. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können Unterhaltsleistungen nur insoweit nach § 33a Abs. 1 EStG zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Streitjahr zu dienen. Dabei können auch gelegentliche, z.B. nur ein- oder zweimalige Leistungen im Jahr, Aufwendungen für den Unterhalt i.S. des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG sein (BFH-Urteile vom 5. September 1980 VI R 75/80, BFHE 131, 475, BStBl II 1981, 31, und vom 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483). Liegen die Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 EStG nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag des § 33a Abs. 1 EStG gemäß § 33a Abs. 3 Satz 1 EStG gezwölftelt werden (BFH-Urteile vom 22. Mai 1981 VI R 140/80, BFHE 133, 521, BStBl II 1981, 713; vom 13. Februar 1987 III R 196/82, BFHE 149, 61, BStBl II 1987, 341; vom 13. März 1987 III R 206/82, BFHE 149, 532, BStBl II 1987, 599; vom 6. April 1990 III R 193/85, BFH/NV 1990, 767; vom 9. August 1991 III R 63/89, BFH/NV 1992, 101; in

BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483; vom 5. Mai 2010 VI R 40/09, BFHE 230, 123, BStBl II 2011, 164, und vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966). Daran hält der Senat nach nochmaliger Überprüfung fest.

- 15** a) Nach allgemeiner Meinung in Rechtsprechung und Schrifttum können gemäß § 33a Abs. 1 EStG nur übliche, typische Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden (z.B. BFH-Urteile in BFHE 131, 475, BStBl II 1981, 31; vom 22. Juli 1988 III R 253/83, BFHE 154, 111, BStBl II 1988, 830; vom 22. September 2004 III R 25/03, BFH/NV 2005, 523, und vom 19. Juni 2008 III R 57/05, BFHE 222, 338, BStBl II 2009, 365; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 33a Rz 5; Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 100; Schmidt/Loschelder, EStG, 37. Aufl., § 33a Rz 9; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 33a EStG Rz 28; Hufeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33a Rz B 1; Schmieszek in Bordewin/ Brandt, § 33a EStG Rz 55; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33a Rz 106). Dazu gehören insbesondere Aufwendungen für Ernährung, Kleidung, Wohnung, Hausrat sowie notwendige Versicherungen (BFH-Urteil in BFHE 222, 338, BStBl II 2009, 365, m.w.N.) und auch für eine altersbedingte Heimunterbringung (BFH-Urteil vom 24. Februar 2000 III R 80/97, BFHE 191, 280, BStBl II 2000, 294; Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 102; HHR/Pfirrmann, § 33a EStG Rz 28). Untypische Unterhaltsleistungen, mit denen ein besonderer und außergewöhnlicher Bedarf abgedeckt wird --z.B. die Übernahme von Krankheits- oder Pflegekosten--, können dagegen nur nach § 33 EStG abgezogen werden, wenn der Unterhaltsberechtigte nicht in der Lage ist, diese Aufwendungen selbst zu tragen (BFH-Urteile in BFHE 154, 111, BStBl II 1988, 830; vom 11. Juli 1990 III R 111/86, BFHE 162, 231, BStBl II 1991, 62, und in BFHE 191, 280, BStBl II 2000, 294; Schmieszek, a.a.O., § 33a EStG Rz 57; Pust, a.a.O., § 33a Rz 108). Die Abgrenzung der typischen von den untypischen Unterhaltsaufwendungen richtet sich nach Anlass und Zweckbestimmung der Aufwendungen (BFH-Urteil in BFHE 222, 338, BStBl II 2009, 365, m.w.N.).
- 16** b) Erfasst § 33a Abs. 1 EStG hiernach nur die typischen Unterhaltsaufwendungen, durch die die "laufenden" Bedürfnisse des Unterhaltsberechtigten befriedigt werden sollen, folgt daraus, dass eine Rückbeziehung der Zahlung auf einen vor dem Monat der Zahlung liegenden Zeitraum grundsätzlich ausgeschlossen ist (BFH-Urteile in BFH/NV 1992, 101, m.w.N., und in BFHE 230, 123, BStBl II 2011, 164; Pust, a.a.O., § 33a Rz 113; Blümich/ Heger, § 33a EStG Rz 113). Denn die Befriedigung der "laufenden" Bedürfnisse durch eine erst in der Zukunft liegende Zahlung ist in der Regel nicht möglich. Etwas anderes kann allenfalls bei einer erstmaligen Unterhaltsleistung des Steuerpflichtigen gelten, wenn diese zur Abtragung entsprechender, durch die Bestreitung der "laufenden" Bedürfnisse des Unterhaltsempfängers entstandener Schulden verwandt werden soll (BFH-Urteile in BFHE 133, 521, BStBl II 1981, 713; in BFHE 149, 61, BStBl II 1987, 341, und in BFH/NV 1992, 101). Dieser vom FG so bezeichnete "Ausnahmefall" stellt entgegen der Auffassung der Vorinstanz weder das Prinzip der Abschnittsbesteuerung noch das Belastungsprinzip in Frage. Denn der Abzug der Unterhaltsleistung des Steuerpflichtigen kommt auch hier nur im Jahr der Zahlung für in jenem Jahr bestehende Schulden des Unterhaltsempfängers in Betracht, die durch die Bestreitung des "laufenden" Unterhalts aufgelaufen sind.
- 17** c) § 33a Abs. 1 EStG gestattet nicht den Abzug von Unterhaltsaufwendungen, soweit sie zur Deckung "laufender" Bedürfnisse des Unterhaltsempfängers nach Ablauf des Veranlagungszeitraums geleistet werden. Schon dem Wortlaut des § 33a Abs. 1 EStG lässt sich entnehmen, dass ein außerhalb des Veranlagungszeitraums der Zahlung liegender Unterhaltsbedarf nicht zum Abzug der auf diesen Bedarf entfallenden Zahlung berechtigt. Daher folgt der Senat auch nicht der im Schrifttum überwiegend vertretenen Auffassung, die davon ausgeht, dass die Rechtsprechung des BFH, nach der Unterhaltsvorauszahlungen über den Jahreswechsel nicht zu berücksichtigen sind, im Gesetz keine Stütze finde (so z.B. Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 115; HHR/ Pfirrmann, § 33a EStG Rz 29; Schmieszek, a.a.O., § 33a EStG Rz 59; Mellinghoff, a.a.O., § 33a Rz 8; Pust, a.a.O., § 33a Rz 1; a.A. Hufeld, a.a.O., § 33a Rz D 4).
- 18** aa) Das Gesetz knüpft in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Bemessung des abzugsfähigen Unterhaltshöchstbetrags an den Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) an. Hierbei handelt es sich um einen Jahresbetrag, durch den das sächliche Existenzminimum des Steuerpflichtigen von der Einkommensteuer freigestellt wird (Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 32a Rz 1). § 33a Abs. 1 EStG entlastet Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen in nämlicher Weise. Die Vorschrift trägt der verminderten subjektiven Leistungsfähigkeit des Unterhaltsleistenden insoweit Rechnung, als er Unterhaltsaufwendungen erbringt, die zur Abdeckung des steuerlichen Existenzminimums eines Unterhaltsempfängers jenseits seiner eigenen Einkünfte und Bezüge erforderlich sind. Ein Mehr an steuerlicher Entlastung des Unterhaltsleistenden ist verfassungsrechtlich nicht geboten (Senatsurteil vom 18. Juni 2015 VI R 45/13, BFHE 250, 138, BStBl II 2015, 928; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 1, 3; Hufeld, a.a.O., § 33a Rz A 1; HHR/Pfirrmann, § 33a EStG Rz 4; Mellinghoff, a.a.O., § 33a Rz 3). Folgerichtig lässt das Gesetz Unterhaltsaufwendungen in Höhe des Grundfreibetrags, der das sächliche Existenzminimum abbildet, ab dem

Veranlagungszeitraum 2010 gegebenenfalls erhöht um die Beiträge für eine sozialhilfegleiche Kranken- und Pflegeversicherung des Unterhaltsempfängers, zum Abzug nach § 33a EStG zu (Senatsurteil in BFHE 250, 138, BStBl II 2015, 928).

- 19** Knüpft § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Bemessung des Unterhaltshöchstbetrags somit an einen Jahresbetrag in Höhe des sächlichen Existenzminimums an, spricht dies gegen eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung, da der Gesetzgeber mit § 33a EStG Unterhaltsleistungen nur insoweit berücksichtigen wollte, als es die Abdeckung des steuerlichen Existenzminimums eines Unterhaltsempfängers jenseits seiner eigenen Einkünfte und Bezüge erfordert. Einen darüber hinausgehenden Abzug von Unterhaltsaufwendungen eröffnet § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht. Ein solcher würde sich aber ergeben, wenn man es zuließe, einen künftigen --nach Ablauf des Veranlagungszeitraums-- erst entstehenden Unterhaltsbedarf zum Anlass zu nehmen, Aufwendungen zur Deckung dieses künftigen Bedarfs schon im Veranlagungszeitraum vor Entstehung des betreffenden Unterhaltsbedarfs zu berücksichtigen.
- 20** Dabei ist es unerheblich, ob im Jahr der Zahlung des Unterhaltsvorschusses für das Folgejahr der Unterhaltshöchstbetrag bereits ausgeschöpft ist oder nicht. Denn selbst wenn dies nicht der Fall ist, ändert dies nichts daran, dass ein künftiger Unterhaltsbedarf (im Folgejahr) nicht zum steuerlichen Existenzminimum des Unterhaltsempfängers im Zahlungsjahr gehören kann. Darüber hinaus kann die Unterhaltsbedürftigkeit des Unterhaltsempfängers im Zahlungsjahr und im Folgejahr unterschiedlich sein.
- 21** bb) In § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG legt das Gesetz hinsichtlich der Erhöhung des Höchstbetrags nach Satz 1 der Vorschrift ausdrücklich den Betrag der "im jeweiligen Veranlagungszeitraum" nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgewandten Beträge zugrunde. Damit bringt es deutlich zum Ausdruck, dass sich die Unterhaltsaufwendungen auf die Verhältnisse des Veranlagungszeitraums der Zahlung und nicht auch auf diejenigen des folgenden Veranlagungszeitraums beziehen.
- 22** cc) § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG sieht ferner die Anrechnung anderer "Einkünfte und Bezüge" der unterhaltenen Person vor. Anrechenbare "andere Einkünfte" in diesem Sinn sind nach allgemeiner Meinung die nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG; Verlustabzüge nach § 10d EStG, Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen sind nicht zu berücksichtigen (Senatsurteil in BFHE 250, 138, BStBl II 2015, 928; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 33a Rz 26; Hufeld, a.a.O., § 33a Rz B 63 f.; HHR/Pfarrmann, § 33a EStG Rz 94; Blümich/Heger, § 33a EStG Rz 208; Mellinshoff, a.a.O., § 33a Rz 19). Die anzurechnenden Einkünfte sind damit ebenfalls ein auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum bezogener Betrag. Eine periodenübergreifende Betrachtung findet auch insoweit nicht statt, da Verlustabzüge nach § 10d EStG unberücksichtigt bleiben. Der Veranlagungszeitraum bezogenen Betrachtung würde es aber widersprechen, Unterhaltsleistungen des laufenden Jahres für das Folgejahr mit zu berücksichtigen, obwohl die anderen Einkünfte des Unterhaltsempfängers im Folgejahr von denen des laufenden Jahres verschieden sein können (so bereits Senatsurteil in BFHE 133, 521, BStBl II 1981, 713).
- 23** dd) Der vom BFH in ständiger Rechtsprechung zu § 33a EStG betonte Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hat damit eine hinreichende Fundierung im Gesetzeswortlaut gefunden. Deshalb ist nicht nur aus Gründen der Rechtssicherheit und der Stetigkeit der höchstrichterlichen Rechtsprechung daran festzuhalten, dass Zahlungen an unterhaltsberechtigte Personen insoweit gemäß § 33a Abs. 1 EStG steuerlich nicht berücksichtigt werden können, als sie den Unterhalt in dem auf das Jahr der Zahlung folgenden Jahr decken sollen. Dies gilt gleichermaßen für Unterhaltsleistungen an unbeschränkt wie an nicht unbeschränkt steuerpflichtige Unterhaltsempfänger.
- 24** 3. Nach den vorstehenden Grundsätzen kann sich eine einmalige Unterhaltszahlung, z.B. wie im Streitfall im Monat Dezember, gemäß § 33a Abs. 1, Abs. 3 EStG grundsätzlich nur mit 1/12 des Jahresbetrags auswirken. § 33a Abs. 3 EStG verlangt das Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen des Abs. 1 der Vorschrift in allen Kalendermonaten des betreffenden Veranlagungszeitraums, wenn nicht eine Kürzung um je 1/12 eintreten soll (s. BFH-Urteil in BFH/NV 1992, 101).
- 25** 4. Der Senat verkennt nicht, dass seine am Gesetz orientierte Auffassung für die Steuerpflichtigen zu gewissen Härten führen kann. Diese haben es aber selbst in der Hand, durch die Wahl des Zahlungszeitpunkts die Abziehbarkeit ihrer Unterhaltsleistungen in voller Höhe sicherzustellen. Den Steuerpflichtigen ist dies nach Auffassung des Senats auch zumutbar. Wollen sie den Abzug ihrer Unterhaltsleistungen nach § 33a EStG in Anspruch nehmen, haben sie ihre Verhaltensweise an den gesetzlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift auszurichten, die der BFH seit Jahrzehnten in ständiger Rechtsprechung verdeutlicht hat.

- 26** 5. Nach den vorgenannten Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Das FG hat zu Unrecht davon abgesehen, die im Dezember des Streitjahres geleisteten Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1, Abs. 3 EStG um 11/12 zu kürzen. Anhaltspunkte dafür, dass die Zahlung ausnahmsweise dazu diene, den Lebensbedarf des Vaters der E in den Kürzungsmonaten des Streitjahres, also Januar bis November, sicherzustellen, hat das FG nicht festgestellt und sind vom Kläger auch nicht geltend gemacht worden. Er hat vielmehr vorgetragen, den Vater der E bereits in den Vorjahren --jedenfalls seit 2005-- durch Unterhaltszahlungen unterstützt zu haben. Bei dieser Sachlage kommt keine weitergehende Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen des Klägers in Betracht, als sie das FA bereits anerkannt hat.
- 27** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de