

Die Anlage U kann blanko unterschrieben werden

Eine geschiedene Frau kann für ihren Ex-Gatten die „Anlage U“ für dessen Unterhaltszahlungen blanko unterschreiben, damit dieser seine Zahlungen im Rahmen des Realsplitting steuermindernd (maximal in Höhe von 13.805 €) absetzen kann. Die pauschal erteilte Zustimmung gilt auch für die Folgejahre, solange sie nicht widerrufen oder der Höhe nach beschränkt wird. Die Frau kann nachträglich nicht geltend machen, sie sei mit dem vom geschiedenen Mann eingetragenen Betrag nicht einverstanden, weil sie ihren Einwand vor Beginn des Kalenderjahrs hätte geltend machen müssen. (Sind in den Unterhaltszahlungen allerdings auch Beträge für die bei der Mutter lebenden Kinder enthalten, so dürfen diese nicht im Realsplitting geltend gemacht werden, sondern nur die der Mutter zustehenden Summen.)

Quelle: Wolfgang Büser

Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen als Sonderabgaben des Unterhaltsleistenden bei Zustimmung des Empfängers; Änderung des Rechtscharakters der Ausgaben auf Grund eines mit Zustimmung des Empfängers gestellten Antrages und dadurch bewirkte Steuerpflicht der Unterhaltsleistungen beim Empfänger; Wirksamkeit einer bereits blanko erteilten Zustimmung (Einwilligung) bis zu deren Widerruf

Gericht: BFH

Datum: 12.12.2007

Aktenzeichen: XI R 36/05

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2007, 47529

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 26.11.2003 - AZ: 12 K 291/99

Rechtsgrundlagen:

§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 3, 4 EStG

§ 22 Nr. 1a EStG

Fundstellen:

BFH/NV 2008, 792-794 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2008, 169-170 (Kurzinformation)

HFR 2008, 697-698 (Volltext mit red. LS)

HFR 2008, VII Heft 6 (amtl. Leitsatz)

KÖSDI 2008, 16050 (Kurzinformation)

NWB 2008, 1736 (Kurzinformation)

NWB 2008, 10

NWB (Beilage) 2008, 10 (amtl. Leitsatz)

BFH, 12.12.2007 - XI R 36/05

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und die Beigeladene sind geschiedene Eheleute. Die drei aus der Ehe hervorgegangenen Kinder lebten im Streitjahr 1998 bei der Beigeladenen. Nach einer vom Kläger behaupteten Absprache sollen ab 1996 von dem monatlich geleisteten Unterhalt in Höhe von 1 860 DM auf den Unterhalt der Beigeladenen 1 151 DM (entsprechend 13 812 DM pro Jahr) und auf den der Kinder insgesamt 709 DM entfallen.

2 In seiner Einkommensteuererklärung für 1998 beantragte der Kläger den Abzug von Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von insgesamt 14 500 DM (entsprechend 1 208,33 DM pro Monat). In Zeile 75 seiner Steuererklärung verwies er insoweit auf das Vorjahr. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte zwar die geltend gemachten Unterhaltszahlungen im Einkommensteuerbescheid 1998 vom 26. April 1999 als Sonderausgaben an, lehnte aber den für den Sohn ... begehrten Abzug eines Haushaltsfreibetrages ab. Nach erfolglosem Einspruch erhob der Kläger am 31. August 1999 hiergegen eine Klage, die beim Finanzgericht (FG) unter dem Az. 12 K 291/99 geführt wurde.

3 Während des Klageverfahrens erließ das FA am 26. Februar 2003 einen nach § 174 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 und setzte den Abzugsbetrag gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf 8 582 DM herab. Zu diesem Betrag war das FA in dem die Beigeladene betreffenden Veranlagungsverfahren für das Streitjahr gelangt, nachdem sich diese im Wege eines Einspruchs gegen die Zurechnung sonstiger Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG in Höhe von 14 500 DM gewandt hatte. In dem dortigen Einspruchsverfahren, zu welchem der Kläger nach § 360 Abs. 3 AO hinzugezogen worden war, vertrat das FA die Auffassung, dass der vom Kläger tatsächlich geleistete monatliche Unterhaltsbetrag in Höhe von 1 860 DM den Gesamtbedarf der Beigeladenen und der drei gemeinsamen Kinder nach der Düsseldorfer Tabelle unterschreite, weshalb der Betrag den vier unterhaltsberechtigten Personen verhältnismäßig zuzurechnen sei. Gegen die Einspruchsentscheidung vom 28. Juni 2001 im Besteuerungsverfahren der Beigeladenen, in der das FA die auf die Beigeladene entfallenden Unterhaltszahlungen mit 715,17 DM monatlich berechnete (entsprechend 8 582 DM pro Jahr), erhob der Kläger ebenfalls eine Klage, die beim FG unter dem Az. 12 K 256/01 geführt wurde.

4 Am 13. August 2003 reichte der Kläger anlässlich eines für beide Klageverfahren durchgeführten Erörterungstermins beim FG für das Jahr 1995 eine Anlage U für Unterhaltsleistungen im Original und für das Jahr 1997 die Fotokopie einer Anlage U ein. Laut Protokoll gewährte der Vertreter des FA zudem Einsicht in das Original der Anlage U für 1996 aus der Steuerakte der Beigeladenen. Bei der Urkunde für 1995 waren die Teile A und B im Wesentlichen mit blauer Tintenschrift ausgefüllt. Der DM-Betrag der Unterhaltsleistungen war demgegenüber mit blauem Kugelschreiber eingetragen. Die Beigeladene hatte ihre mit blauer Tintenschrift auf den 25. November 1994 datierte Unterschrift mit schwarzem Kugelschreiber angebracht.

5 Das FA erließ am 17. Oktober 2003 erneut einen geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 und erkannte den vom Kläger begehrten Haushaltsfreibetrag an.

6 In der mündlichen Verhandlung vom 26. November 2003 wurde über die beiden Klageverfahren verhandelt. Die unter dem Az. 12 K 256/01 geführte Klage nahm der Kläger zurück. Die dem

Streitfall zugrunde liegende Klage wies das FG ab. Die Klage sei bereits unschlüssig, soweit der Kläger einen höheren Sonderausgabenabzug als 13 812 DM pro Jahr (entsprechend 1 151 DM pro Monat) begehre, da er nach seinem eigenen Vorbringen nicht mehr bezahlt habe. Im Übrigen sei sie unbegründet. Der Kläger habe auf der Anlage U des Jahres 1995 den DM-Betrag erst nach Anbringung der Unterschrift durch seine frühere Ehefrau eingetragen. Die Unterschrift der früheren Ehefrau umfasse somit jedenfalls für das Jahr 1995 nicht die angebliche Höhe der Unterhaltsleistungen für dieses Jahr. Das Gleiche gelte für die Anlage U des Jahres 1997, die nur eine Fotokopie sei. Da für das Streitjahr 1998 somit bezüglich eines 8 582 DM übersteigenden Betrages eine wirksame Zustimmung der früheren Ehefrau fehle, komme es nicht weiter darauf an, dass nach dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 3 und 4 EStG eine Zustimmung bis zu ihrem Widerruf gelte. Auch sei nicht zu entscheiden, wie der Gesamtunterhalt auf die frühere Ehefrau und die gemeinsamen Kinder aufzuteilen sei.

- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das FG sei davon ausgegangen, die Unterschrift der Beigeladenen auf der Anlage U sei vor der Einfügung eines Betrages und damit blanko geleistet worden. Zu Unrecht halte das FG eine blanko unterzeichnete Anlage für unwirksam. Grundsätzlich seien auch blanko geleistete Unterschriften wirksam, soweit dem nicht ein besonderer Schutzzweck entgegenstehe. Dies sei im Falle der Anlage U nicht der Fall, da der Unterhaltsleistende nur den effektiv geleisteten Betrag geltend machen könne und der Unterhaltsberechtigte --wie auch vom FG ausgeführt-- Anspruch auf Ersatz der bei ihm auf die Unterhaltszahlungen entfallenden Einkommensteuer habe. Die erklärten und nach seinem Leistungsbestimmungsrecht erbrachten Unterhaltszahlungen an seine frühere Ehefrau entsprächen auch der vereinbarten Unterhaltsverpflichtung.
- 8 Im Übrigen habe das FG den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt. Wie sich aus dem Protokoll des Erörterungstermins ergebe, habe das zuständige FA dort erklärt, dass auch die Zustimmungserklärungen der Beigeladenen für die Jahre 1996 und 1997 jeweils im Original in den Akten vorlägen. Das FG habe sie auch eingesehen. Die Zustimmungserklärungen seien unstrittig nicht widerrufen worden. Das FG hätte sich ausgehend von seiner Rechtsauffassung die betreffenden Zustimmungserklärungen der anderen Jahre vom FA im Original vorlegen lassen müssen.
- 9 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 17. Oktober 2003 dahingehend zu ändern, dass der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG von 8 582 DM auf 14 500 DM erhöht wird,
- 10 hilfsweise,

das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Der Kläger könne dem Grunde nach Unterhaltsaufwendungen als Sonderausgaben abziehen, da seitens der Beigeladenen auf der Anlage U eine wirksame Zustimmung für die Vorjahre erteilt worden sei. Diese Zustimmung gelte aber nicht der Höhe nach, weil die Beigeladene vor Beginn des Streitjahres nicht habe wissen können, ob und in welcher Höhe Unterhalt geleistet werde. Der Kläger könne nur soviel im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG absetzen, wie er Unterhalt an seine frühere Ehefrau leiste. Nach den Ermittlungen des FA seien dies nur 8 582 DM. Es komme daher nicht mit darauf an, von wem, wann und welcher Betrag in der Anlage U eingetragen worden sei.
- 13 Die Beigeladene hat sich nicht geäußert.

14 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Zu Unrecht hat das FG die blanko erteilte Zustimmungserklärung der Beigeladenen auf der Anlage U als unwirksam behandelt.

16 1.

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG können Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen (Geber) an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten (Empfänger) bis zur Höhe von 27 000 DM im Kalenderjahr als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Der Antrag kann jeweils nur für ein Kalenderjahr gestellt und nicht zurückgenommen werden. Die Zustimmung ist seit dem Veranlagungszeitraum 1990 mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam. Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem FA zu erklären.

17 a)

Antrag und Zustimmung im Sinne der Vorschrift wirken rechtsgestaltend. Ohne Antragstellung sind die Unterhaltsleistungen nach § 12 Nr. 2 EStG ertragsteuerrechtlich --vom Ausnahmefall des § 33a Abs. 1 EStG abgesehen-- unbeachtlich. Durch die Antragstellung werden sie --die Zustimmung des Empfängers vorausgesetzt-- zu Sonderausgaben, die vom Gesamtbetrag der Einkünfte bis zu der in § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG bestimmten Höchstgrenze abgezogen werden müssen. Ein derartiger mit Zustimmung des Empfängers gestellter Antrag ändert den Rechtscharakter der Ausgaben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Juli 1989 X R 8/84 , BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957) und bewirkt die Steuerpflicht der Unterhaltsleistungen beim Empfänger gemäß § 22 Nr. 1a EStG . Das Gleiche gilt, wenn Antrag und Zustimmung auf einen bestimmten Betrag begrenzt werden, der unterhalb des in § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG genannten Höchstbetrages liegt (BFH-Urteil vom 22. September 1999 XI R 121/96 , BFHE 190, 320, BStBl II 2000, 218).

18 Weil die Gestaltungswirkung an den "mit Zustimmung des Empfängers" gestellten Antrag des Gebers geknüpft ist, dürfen Antrag und Zustimmung nicht voneinander losgelöst beurteilt werden; das Wahlrecht ist einvernehmlich auszuüben (vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz C 3 und C 55). Rechtlich relevant ist nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG allein der durch die Zustimmungserklärung des Empfängers qualifizierte Antrag des Gebers. Die Zustimmung ist eine einseitige, empfangsbedürftige, öffentlich-rechtliche Willenserklärung, deren Voraussetzungen im Zivilrecht und deren Rechtsfolgen im Steuerrecht liegen. Zustimmung ist die Einverständniserklärung zu dem von einem anderen vorgenommenen Rechtsgeschäft (vgl. MünchKommBGB/Schramm, 5. Aufl., Vor § 182 Rz 2, 13); sie kann bereits im Voraus als Einwilligung i.S. des § 183 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) oder nachträglich als Genehmigung nach § 184 BGB erteilt werden.

19 b)

Stimmt die Empfängerin von Unterhaltszahlungen in den Vorjahren einem der Höhe nach beschränkten Antrag auf Abzug der Zahlungen als Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu, so beinhaltet dies keine der Höhe nach unbeschränkte Zustimmung auch für die Folgejahre (BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 33/03 , BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825). Eine einmal erteilte beschränkte Zustimmung bis auf Widerruf als der Höhe nach unbeschränkte Blanko-Zustimmung aufzufassen, würde nach Auffassung des Senats zu einer nicht zu vertretenden Benachteiligung der jeweiligen Unterhaltsempfänger führen und im Widerspruch zu den gegenläufigen Motiven des Gesetzgebers bei Einführung des Zustimmungserfordernisses im Jahre 1979 stehen. Die zu einem

bestimmten Abzugsbetrag erteilte Zustimmung gilt daher auch für zukünftige Veranlagungszeiträume nur in dieser Höhe, es sei denn, Unterhaltsleistender und Unterhaltsempfänger einigten sich einvernehmlich auf einen anderen Wert (Senatsurteil in BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825).

- 20** Daraus folgt allerdings nicht, dass eine bereits blanko erteilte Zustimmung (Einwilligung) unwirksam wäre. Dass die abzugebende Zustimmung der Höhe nach beschränkt sein müsse oder nur auf einem bereits vom Unterhaltsleistenden vollständig ausgefüllten Formular vorgenommen werden dürfe, ist weder dem Gesetz noch der Rechtsprechung zu entnehmen. Wie der Senat in BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825 ausgeführt hat, spricht vielmehr einiges dafür, dass der Gesetzgeber bei Einführung der Sätze 3 und 4 in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Vorstellung hatte, eine einmal erteilte Zustimmung sei bis zu ihrem Widerruf im Grundsatz als eine Art Blanko-Zustimmung der Höhe nach unbeschränkt wirksam. Auch das von der Finanzverwaltung ab dem Streitjahr vorgesehene Formular der Anlage U geht von der Zulässigkeit einer blanko erteilten Zustimmung aus (vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., Rz C 84a; Risthaus, Finanz-Rundschau 1999, 650, 652).
- 21** **2.**
- Gemessen an diesen Grundsätzen ist der Vorinstanz nicht darin zu folgen, dass die von der Beigeladenen erteilte Zustimmung unwirksam ist.
- 22** Das FG ist zu der Auffassung gelangt, dass der Kläger auf der Anlage U des Jahres 1995 den DM-Betrag erst nach der Unterschrift seiner früheren Ehefrau eingetragen habe. Die demnach von der Beigeladenen bereits im Voraus blanko erteilte Einwilligung ist entgegen der Auffassung des FG wirksam.
- 23** Die im Jahre 1995 erteilte Zustimmung ist nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten weder widerrufen noch in späteren Jahren der Höhe nach beschränkt worden; es ist auch nicht ersichtlich, dass sie durch eine auf einen niedrigeren Betrag beschränkte Zustimmung ersetzt worden wäre. Die nach den Angaben des FG nur als Fotokopie vorliegende Anlage U des Jahres 1997 lautete wie die des Jahres 1995 auf 14 500 DM. Soweit die Beigeladene 1999 bei ihrer Einkommensteuerveranlagung für 1998 erklärt hat, die Unterhaltsleistung habe nur 6 780 DM betragen, stellt dies für das Streitjahr 1998 keinen wirksamen Widerruf der Zustimmung im Sinne der Vorschrift dar, da dieser vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht mehr gelten soll, gegenüber dem FA zu erklären gewesen wäre.
- 24** **3.**
- Das FG-Urteil ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 25** Im zweiten Rechtsgang wird das FG zunächst zu prüfen haben, ob durch die Rücknahme der Klage im Verfahren zum Az. 12 K 256/01 eine materiell-rechtliche Bindung an die im Besteuerungsverfahren der Beigeladenen getroffene Entscheidung des zuständigen FA zur Höhe der Unterhaltszahlungen besteht (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1987 IX R 158/83, BFHE 152, 203, BStBl II 1988, 404; v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 174 Rz 135, m.w.N.). In diesem Zusammenhang wird auch zu entscheiden sein, ob eine etwaige Bindungswirkung ausnahmsweise nach dem Grundsatz von Treu und Glauben entfällt, weil konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass seitens des FG ausdrücklich auf die Rücknahme der Klage in dem Verfahren zum Az. 12 K 256/01 hingewirkt wurde.
- 26** Das FG hat --ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt folgerichtig-- noch keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen zur Aufteilung der vom Kläger geleisteten Unterhaltszahlungen auf die Beigeladene und die gemeinsamen Kinder getroffen.

27

Aus Gründen der Prozessökonomie weist der Senat darauf hin, dass die Aufteilung der Unterhaltsleistungen im Hinblick auf den Sinn und Zweck des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht nach Köpfen, sondern nach zivilrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen ist. Dabei kann auf zivilrechtliche Unterhaltstitel bzw. übereinstimmende Berechnungen der Familienrechtsanwälte der Beteiligten zurückgegriffen werden, sofern nicht einer der Beteiligten die Berechnungen in substantiiert nachvollziehbarer Weise bestritten hat.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.