

Außergewöhnliche Belastung: Falscher Kinderfreibetrag stört nicht

Die Unterhaltszahlungen eines nichtehelichen Vaters an die Mutter des gemeinsamen Kindes mindern bis zu 3 Jahre seine Steuern, es sei denn, den Eltern der Frau stünde der steuerliche Kinderfreibetrag zu (hier geschehen, weil der Vater seine Tochter unterstützte). Bei irrtümlichem Ansatz des Freibetrages (hier: weil der Vater des Kindes der Mutter vorrangig unterhaltspflichtig war) entfällt der Steuervorteil für den jungen Papa nicht.

Quelle: Wolfgang Büser

**Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung;
Unterhaltsverpflichtungen gegenüber nicht verheirateten Müttern; Voraussetzungen der
Unterhaltsverpflichtung eines Kindsvaters**

Gericht: BFH

Datum: 19.05.2004

Aktenzeichen: III R 30/02

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 15629

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 29.05.2002 - AZ: 14 K 2778/99

Rechtsgrundlagen:

§ 33a Abs. 1 EStG

Art. 6 Abs. 1 GG

§ 1615 I BGB

Fundstellen:

BFHE 206, 244 - 248

BB 2004, 2005 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2004, 1458-1460 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 943-945 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2004, VIII Heft 36 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2004, 1143-1144 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2004, 623 (Volltext mit red. LS)

EStB 2004, 402 (Volltext mit amtl. LS)

FamRB 2004, 361-362 (Volltext mit amtl. LS)

FamRZ 2004, 1643-1645 (Volltext mit amtl. LS)

FPR 2005, 530
FPR 2005, 220
FR 2004, 1125-1127
GStB 2004, 45-46
HFR 2004, 1102-1103
INF 2004, 726-727
JWO-FamR 2004, 282
KFR 2004, 451-452
KÖSDI 2004, 14355 (amtl. Leitsatz)
NWB 2006, 1516 (Volltext)
NWB 2004, 2777 (Kurzinformation)
stak 2004
StB 2004, 322
StBW 2004, 5-6
StuB 2004, 1119
ZAP EN-Nr. 0/2004

BFH, 19.05.2004 - III R 30/02

Amtlicher Leitsatz:

Aufwendungen des Vaters in Erfüllung des gesetzlichen Unterhaltsanspruchs der nicht mit ihm verheirateten Mutter seines Kindes aus Anlass der Geburt können als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden, sofern für die Mutter des Kindes kein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld besteht.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 1996 ledig und lebte mit seiner 1972 geborenen Lebensgefährtin, Frau L zusammen. Sie haben ein am 26. Oktober 1993 geborenes gemeinsames Kind. L studierte im Streitjahr in N und B. Ihr Vater zahlte für sie monatlichen Unterhalt in Höhe von 665,00 DM und erhielt für sie einen Kinderfreibetrag. L erhielt keine Sozialhilfe. Wäre ihr Anspruch nicht aufgrund des Einkommens des Klägers gekürzt worden, hätte ihr nach einer Bescheinigung der Stadt K ein Sozialhilfeanspruch von 996,11 DM im Monat zugestanden. Der Kläger und L wohnten im Streitjahr zunächst in N und nach dem durch den Beruf des Kläger bedingten Ortswechsel in K.

- 2** Wegen der Betreuung des Kindes und der Berufstätigkeit des Klägers war L eine eigenständige Sicherung des Lebensunterhalts bei Weiterführung ihres Studiums nicht möglich. Der Kläger bezahlte daher die Miete für die Wohnungen in N und K.

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte u.a. die Mietaufwendungen bei der Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr nicht.
- 4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren, das sich im Wesentlichen gegen die Nichtanerkennung nicht mehr im Streit befindlicher Aufwendungen richtete, erhob der Kläger Klage, mit der er geltend machte, er sei L gegenüber als Mutter des gemeinsamen Kindes nach § 1615 I Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) drei Jahre nach der Geburt, somit bis Oktober 1996, zum Unterhalt verpflichtet gewesen. Der Unterhaltsanspruch der Kindsmutter gegen den Kindsvater sei gegenüber dem Unterhaltsanspruch gegen ihre Eltern vorrangig und daher steuerlich zu berücksichtigen. Im Übrigen habe die Unterhaltsleistung des Vaters von L nicht deren Existenzminimum gedeckt, so dass für ihn, den Kläger, auch eine sittliche Verpflichtung zur Deckung des Unterhalts von L bestanden habe. Die von ihm, dem Kläger, getragenen Mietaufwendungen für die gemeinsamen Wohnungen seien, da sie insoweit auf L entfielen, zur Hälfte als Unterhaltsleistungen gemäß § 33a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuerkennen.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Es führte im Wesentlichen aus: Es könne dahinstehen, ob die geltend gemachten Zahlungen gemäß § 1615 I BGB zu den gesetzlichen Unterhaltsleistungen i.S. von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG zählten. Denn die Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG seien nicht erfüllt, weil der Vater von L für diese Anspruch auf einen Kinderfreibetrag gehabt habe. Deshalb sei auch unerheblich, dass L wegen des Einkommens des Klägers keinen Anspruch auf Sozialhilfe gehabt habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 318 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger, die Auffassung des FG sei nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar. Der vom Vater eines nichtehelichen Kindes an die Mutter geleistete Unterhalt müsse ebenso wie in anderen Fällen gesetzlicher Unterhaltspflichten steuerlich berücksichtigt werden. Zwischen dem Vater eines gemeinsamen nichtehelichen Kindes, der an die Mutter Unterhalt zahlen müsse, und Personen, die Unterhalt an Kinder, Ehegatten oder ehemalige Ehegatten zahlten, beständen keine erheblichen Unterschiede. In beiden Fällen sei eine gesetzliche Unterhaltspflicht gegeben, an deren Erfüllung der Staat ein Interesse habe, weil sie den Rückgriff auf staatliche Leistungen vermeide. Dass aber nur bei den Unterhaltsleistungen an die nichteheliche Mutter eines gemeinsamen Kindes der steuerliche Abzug versagt werde, nämlich dann, wenn ein Dritter einen Kinderfreibetrag erhalte, sei nicht gerechtfertigt. In der Vergleichsgruppe könne diese Konstellation nicht auftreten. Es sei willkürlich, in dem Freibetrag eines Dritten einen rechtfertigenden Grund für eine Differenzierung zu sehen. Die gesetzliche Regelung sei auch insofern verfassungswidrig, als sie zu einer Besteuerung des familiären Existenzminimums führe. In der nichtehelichen Lebens- und Erziehungsgemeinschaft falle die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen in den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1996 i.d.F. der Einspruchsentscheidung dahin gehend zu ändern, dass Unterhaltsaufwendungen in Höhe von 7.521,75 DM nach § 33a Abs. 1 EStG berücksichtigt werden.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 **II.**
Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 1.

Nach § 33a Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr 1996 geltenden Fassung wird die Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen dadurch ermäßigt, dass Aufwendungen für den Unterhalt oder eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtigten Person bis zu 12.000,00 DM im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (Satz 1). Nach Satz 3 ist Voraussetzung, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur geringes Vermögen besitzt.

11 a)

Sinn dieser Regelung ist es, die wirtschaftlichen Belastungen, die durch den Unterhalt und die Berufsausbildung von Kindern und anderen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen erwachsen, zu berücksichtigen. Das Gesetz geht typisierend davon aus, dass das Existenzminimum des Unterhaltsempfängers bereits sichergestellt ist und die Unterhaltsaufwendungen nicht zwangsläufig erwachsen, wenn der Steuerpflichtige oder eine andere Person für den Unterhaltsempfänger Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld hat (Senatsurteil vom 4. Dezember 2003 III R 32/02, BFHE 204, 200, BStBl II 2004, 275).

12 b)

Ein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld setzt eine "typische Unterhaltsituation" der Eltern voraus. Eine solche Unterhaltssituation besteht nicht mehr, wenn vorrangig eine andere Person (z.B. nach der Eheschließung des Kindes der Ehegatte) zum Unterhalt des Kindes verpflichtet ist. Bei einer nur noch nachrangigen Unterhaltspflicht der Eltern besteht grundsätzlich kein Bedarf mehr für eine Entlastung der Eltern im Wege des Familienleistungsausgleichs durch einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld, es sei denn, der vorrangig Unterhaltsverpflichtete ist zum Unterhalt nicht in der Lage, so dass die Eltern weiterhin für das Kind aufkommen müssen (BFH-Urteil vom 2. März 2000 VI R 13/99, BFHE 191, 69, BStBl II 2000, 522).

13 c)

Eine mit dem Vater ihres Kindes nicht verheiratete Mutter erwirbt aus Anlass der Geburt ihres Kindes einen Unterhaltsanspruch gegenüber dem Kindsvater nach § 1615 I BGB. Diese Unterhaltsverpflichtung des Kindsvaters geht der Verpflichtung der Eltern der Kindsmutter vor (§ 1615 I Abs. 3 Satz 2 BGB). Die gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihrer Tochter gemäß § 1601 ff. BGB tritt zurück. Das Entstehen eines vorrangigen Unterhaltsanspruchs gegenüber dem Kindsvater führt ebenso wie die vorrangige Unterhaltsberechtigung gegenüber dem Ehepartner des Kindes (vgl. dazu das BFH-Urteil in BFHE 191, 69, BStBl II 2000, 522 [BFH 02.03.2000 - VI R 13/99]) bei entsprechender Leistungsfähigkeit des vorrangig Unterhaltsverpflichteten zum Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen für den Kinderfreibetrag bzw. das Kindergeld.

14 d)

Haben die Eltern wegen der vorrangigen Unterhaltsverpflichtung des Kindsvaters keinen Anspruch mehr auf einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld, kann der Kindsvater unter den weiteren Voraussetzungen des § 33a EStG seine Unterhaltsaufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Die Ausschlussregelung in § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG greift nicht ein.

15 2.

Die Feststellungen des FG reichen nicht aus, um zu entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe die vom Kläger als Unterhaltsleistungen geltend gemachten Aufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG zu

berücksichtigen sind.

16 a)

Im Streitfall ist § 1615 I BGB i.d.F. durch Art. 6 des Schwangeren- und Familienhilfeänderungsgesetzes (SFHÄndG) vom 21. August 1995 (BGBl I 1995, 1050) anwendbar. Die Neuregelung, mit der die Höchstdauer des Unterhaltsanspruchs der Mutter eines nichtehelichen Kindes von einem Jahr auf drei Jahre nach der Geburt verlängert wurde, ist auch in Fällen, in denen --wie im Streitfall-- die Jahresfrist nach altem Recht bereits abgelaufen war, anzuwenden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13. Februar 2003 1 BvR 1597/99 , Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 2003, 662). Die Frist, die mit der Entbindung am 26. Oktober 1993 in Lauf gesetzt wurde, endete somit am 26. Oktober des Streitjahres. Dementsprechend macht der Kläger nur die bis Oktober des Streitjahres geleisteten Zahlungen in Höhe von 7.521,75 DM als Unterhaltsleistungen i.S. von § 33a Abs. 1 EStG geltend.

17

Nach § 1615 I Abs. 2 Satz 2 BGB setzt die gesetzliche Unterhaltsverpflichtung des Kindsvaters bis spätestens drei Jahre nach der Entbindung voraus, dass von der Mutter wegen der Pflege oder Erziehung des Kindes eine Erwerbstätigkeit nicht erwartet werden kann. Soweit das FG dazu ausführt, L sei wegen der Kinderbetreuung und der Berufstätigkeit des Klägers eine eigenständige Sicherung des Lebensunterhalts bei Weiterführung ihres Studiums nicht möglich gewesen, lässt sich dem ohne nähere Kenntnis der Lebensumstände nicht ohne weiteres entnehmen, ob die Entscheidung, nicht erwerbstätig zu sein, von einem objektiven Standpunkt aus gerechtfertigt war (Engler in Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 1615 I Rz. 47). Im Übrigen sind die unterhaltsrechtlichen Voraussetzungen wohl erfüllt. Angesichts der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit, die sich nach den Angaben in der Einkommensteuererklärung monatlich auf durchschnittlich rund 5.000,00 DM netto beliefen, dürfte der Kläger --auch unter Berücksichtigung des gegenüber dem Kind zu leistenden Unterhalts (§ 1615a BGB)-- wirtschaftlich in der Lage gewesen sein, Unterhalt zu leisten (§ 1603 BGB). Das FG wird die Feststellungen zu den Voraussetzungen eines Unterhaltsanspruchs von L nach § 1615 I Abs. 2 Satz 2 BGB im Einzelnen zu treffen haben.

18

b)

Gelangt das FG zu dem Ergebnis, dass der Kläger gegenüber L unterhaltsverpflichtet war und dass wegen der Vorrangigkeit dieser Unterhaltsverpflichtung die Eltern von L nicht entsprechend verpflichtet waren, sind die vom Kläger geltend gemachten Unterhaltsleistungen, da den Eltern von L in diesem Fall kein Kinderfreibetrag bzw. Kindergeld zustand, dem Grunde nach zu berücksichtigen. Dass bei dem Vater von L ein Kinderfreibetrag berücksichtigt worden ist, steht dem nicht entgegen. Denn § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG stellt nicht auf die Gewährung von Kinderfreibetrag bzw. Kindergeld ab, sondern auf die Anspruchsberechtigung. Die Veranlagung des Vaters von L ist ggf. entsprechend zu ändern.

19

Die Höhe des abzuziehenden Betrags bzw. ob ein abzuziehender Betrag verbleibt, hängt davon ab, ob und in welchem Umfang L im Streitjahr andere Einkünfte oder Bezüge bzw. Ausbildungshilfen nach § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG zur Verfügung standen oder ob sie über ein nicht nur geringes Vermögen verfügte. Ohne rechtliche Verpflichtung erbrachte Unterhaltsleistungen, hier des Vaters der L, falls der Kläger allein unterhaltsverpflichtet war, sind gegenzurechnen (Senatsurteil vom 6. Juni 1986 III R 212/81 , BFHE 147, 60, BStBl II 1986, 805 [BFH 06.06.1986 - III R 212/81]). Da der Kläger nach § 1615 I Abs. 2 Satz 2 BGB nur bis Ende Oktober des Streitjahres zum Unterhalt verpflichtet war, sind bei der Ermittlung des abziehbaren Unterhalts die Beträge des § 33a Abs. 1 EStG gemäß § 33a Abs. 4 EStG zu ermäßigen.

20

c)

Nur wenn sich ergibt, dass das Einkommen des Klägers nicht ausreichte, um den Lebensbedarf der L in vollem Umfang sicherzustellen, traf deren Eltern als nachrangig Verpflichtete weiterhin eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung. Für diesen Fall ist L nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG , da sie

sich im Streitjahr noch in Ausbildung befand, bei ihren Eltern für den Kinderfreibetrag bzw. für das Kindergeld zu berücksichtigen, sofern der Grenzbetrag gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht überschritten war. Dies hätte zur Folge, dass ein Abzug der Leistungen des Klägers wegen der Ausschlussregelung nach § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG ausschiede. Denn --wie ausgeführt-- geht das Gesetz typisierend von der Sicherstellung des Existenzminimums des Unterhaltsempfängers auch in dem Fall aus, dass nicht dem Steuerpflichtigen, sondern einem Dritten ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht (Senatsurteil in BFHE 204, 200, BStBl II 2004, 275 [BFH 04.12.2003 - III R 32/02]).

21 3.

Da das Urteil des FG bereits aus materiell-rechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist, kann dahinstehen, ob die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs durchgreift.

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.