

Nur gesetzliche Verpflichtung bringt Fiskus ins Spiel

Unterhaltsaufwendungen können nur dann als außergewöhnliche Belastung vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden, wenn damit gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen unterstützt wurden. Zahlungen an einen zivilrechtlich nicht unterhaltsberechtigten Angehörigen (hier: eine Schwester) werden vom Finanzamt auch dann nicht anerkannt, wenn deswegen die Empfänger eine geringere oder gar keine Sozialhilfe beziehen.

Quelle: Wolfgang Büser

Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 2 Einkommenssteuergesetz (EStG) ; Außergewöhnliche Belastung; Nicht im Haushalt zusammenlebende Angehörige; Fehlende zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung; Minderung oder Entfallen des Sozialhilfeanspruchs des Angehörigen

Gericht: BFH

Datum: 23.10.2002

Aktenzeichen: III R 57/99

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 11705

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Hessen - 23.09.1999 - AZ: 11 K 1056/99

Rechtsgrundlagen:

§ 2 Abs. 1 BSHG

§ 16 BSHG

§ 122 BSHG

§ 33 EStG i. d. F. des JStG 1996

§ 33a Abs. 1 S. 1 EStG i. d. F. des JStG 1996

§ 33a Abs. 1 S. 2 EStG i. d. F. des JStG 1996

Verfahrensgang:

Hessen 11 K 1056/99 vom 23.09.1999 FG

Fundstellen:

BFHE 201, 31 - 36

BB 2003, 350 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2003, 387-388 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 187-189 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 369-371 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2003, 343-345
EStB 2003, 89-90
EzFamR aktuell 2003, 132
FamRB 2003, 153-154 (Volltext mit amtl. LS)
FamRZ 2003, 451 (amtl. Leitsatz)
FR 2003, 367-369
GStB 2003, 11
HFR 2003, 354-355
INF 2003, 127
KFR 2003, 167
KÖSDI 2003, 13638
NJW 2003, 1415-1416 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2003, 330
stak 2003
SteuerBriefe 2003, 496-497
StuB 2003, 231
ZAP 2003, 338

BFH, 23.10.2002 - III R 57/99

Amtlicher Leitsatz:

Nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des JStG 1996 sind nur noch Unterhaltsaufwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Unterstützt der Steuerpflichtige Angehörige, die nicht mit ihm zusammen in einem Haushalt leben und denen gegenüber er zivilrechtlich nicht zum Unterhalt verpflichtet ist, kann er die Unterhaltszahlungen auch dann nicht nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG i. d. F. des JStG 1996 als außergewöhnliche Belastung abziehen, wenn der Anspruch der Angehörigen auf Sozialhilfe wegen dieser Unterhaltsleistungen gemäß § 2 BSHG entfällt oder gemindert wird.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1996 Unterstützungsleistungen an ihre Schwester in Höhe von 18 000 DM als außergewöhnliche Belastung nach § 33a des Einkommensteuergesetzes i. d. F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 --im Folgenden EStG 1996-- (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 1996 die Unterstützungsleistungen nicht, weil die Schwester gegenüber der Klägerin nicht gesetzlich unterhaltsberechtigt sei und somit die

Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 1996 nicht gegeben seien.

- 2 Mit dem Einspruch brachte die Klägerin vor, die Unterhaltsleistungen seien aufgrund von § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 mit dem Höchstbetrag von 12 000 DM abziehbar. Danach sei der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt eine Person, soweit bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt würden. Aufgrund der freiwilligen Unterhaltszahlungen habe die Schwester keinen Anspruch auf Sozialhilfe gehabt. Zum Nachweis legte die Klägerin einen Bescheid des Sozialamts vom 22. Januar 1998 vor, in dem der Antrag der Schwester vom 19. Januar 1998 auf Hilfe zum Lebensunterhalt abgelehnt worden war. In dem Bescheid war außerdem ausgeführt, aufgrund der freiwilligen Unterhaltszahlungen in den Jahren 1996 und 1997 sei in diesen beiden Jahren ebenfalls keine Sozialhilfe gezahlt worden. Hilfsweise begehrte die Klägerin, die Unterhaltszahlungen nach § 33 EStG 1996 zu berücksichtigen. Da die Schwester keine Sozialhilfe habe in Anspruch nehmen wollen, habe sie --die Klägerin-- sich aus tatsächlichen oder sittlichen Gründen zur Unterstützung der Schwester verpflichtet gefühlt.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab, weil die Schwester der Klägerin bewusst keinen rechtzeitigen Antrag auf Gewährung von Sozialhilfe gestellt habe und somit konkret keine öffentlichen Mittel gekürzt oder versagt worden seien. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 436 veröffentlicht.
- 4 Mit der Revision trägt die Klägerin vor, ihre Schwester hätte ohne die Unterstützungsleistungen unstreitig einen Anspruch auf Gewährung von Sozialhilfe nach § 4 Abs. 1 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG) gehabt. Der Anspruch ergebe sich unmittelbar aus dem Gesetz und werde nicht erst durch einen Antrag begründet; der Antrag löse lediglich das Tätigwerden des Sozialhilfeträgers aus. Nach § 2 Abs. 1 BSHG sei die Sozialhilfe um Zuwendungen zu kürzen, die der Bedürftige von anderen, insbesondere von Angehörigen, erhalte. Dieser Grundsatz des Nachrangs von Sozialhilfe sei bindend und nach § 78 Abs. 2 BSHG auch auf freiwillige Zahlungen anzuwenden, wenn eine sittliche Verpflichtung zur Unterstützung bestehe. Diese sei insbesondere bei Familienangehörigen gegeben, die sich in einer Notlage befänden.
- 5 Die Kürzung der Sozialhilfe um die Unterhaltszahlungen ergebe sich somit zwangsläufig aus dem BSHG. Eines Antrags bedürfe es hierzu nicht. Diese Auslegung werde bestätigt durch R 190 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 1998 sowie durch die Rundverfügungen der Oberfinanzdirektion (OFD) Koblenz vom 9. November 1998 und der OFD Kiel vom 8. Juli 1999 (Der Betrieb 1999, 2238). Danach könne in Fällen, in denen die unterstützte Person keinen Antrag auf Sozialhilfe gestellt habe, durch eine Bescheinigung der zuständigen Stelle nachgewiesen werden, um welchen Betrag die öffentlichen Mittel bei entsprechender Antragstellung aufgrund der Unterhaltszahlungen gekürzt worden wären.
- 6 Dieser die Finanzverwaltung bindenden Auslegung widersprächen sowohl die Einspruchsentscheidung als auch das FG-Urteil, das unter Hinweis auf Schmidt (Einkommensteuergesetz, 18. Aufl. 1999, § 33a Rz. 22) eine "konkrete" Beurteilung bei rechtzeitigem Antrag auf Gewährung von Sozialhilfe verlange. FA und FG übersähen hierbei, dass eine "konkrete" Beurteilung auch nachträglich durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde möglich sei.
- 7 Sollten die Aufwendungen nicht nach § 33a Abs. 1 EStG 1996 abgezogen werden können, seien sie nach § 33 EStG 1996 zu berücksichtigen. § 33a Abs. 5 EStG 1996 stehe dem nicht entgegen, da dieser nur Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 1996 ausschließe, d. h. solche an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen.
- 8 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 1996 Unterhaltsleistungen in Höhe von 12 000 DM als außergewöhnliche Belastung nach § 33a EStG 1996, Hilfsweise nach § 33 EStG 1996, zu berücksichtigen.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 II.

Die Revision ist unbegründet. Sie war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Das FG hat zu Recht die Unterhaltszahlungen an die Schwester der Klägerin nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt.

12 1.

Ein Abzug gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 1996 kommt nicht in Betracht. Danach dürfen Aufwendungen für den Unterhalt einer Person, für die weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld hat, bis zu einem bestimmten Betrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, wenn die unterhaltene Person gegenüber dem Steuerpflichtigen gesetzlich unterhaltsberechtigt ist. Da nach bürgerlichem Recht nur Verwandte in gerader Linie verpflichtet sind, einander Unterhalt zu gewähren (§ 1601 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), hat die Schwester gegenüber der Klägerin keinen gesetzlichen Anspruch auf Unterhalt.

13 2.

Die Unterhaltsleistungen sind auch nicht nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 zu berücksichtigen.

14 a)

Nach dieser Vorschrift ist der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gleichgestellt "*eine Person, soweit bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden*".

15 b)

Im Streitfall kann unentschieden bleiben, ob ein Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 voraussetzt, dass die unterhaltene Person tatsächlich einen Antrag auf Gewährung öffentlicher Mittel für den Unterhalt gestellt hat und die beantragten Mittel aufgrund der Unterhaltsleistungen einer anderen Person gekürzt oder ggf. verweigert worden sind. Denn Unterhaltszahlungen eines Steuerpflichtigen an bedürftige, nicht in seinem Haushalt lebende Geschwister werden in keinem Fall von § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 erfasst.

16 c)

Nach § 2 Abs. 1 BSHG erhält keine Sozialhilfe, wer die erforderliche Hilfe von anderen, besonders von Angehörigen bekommt (sog. Nachrang der Sozialhilfe). Freiwillige Unterhaltszahlungen mindern daher grundsätzlich den Anspruch der unterstützten Person auf Sozialhilfe oder lassen ihn ganz entfallen. Vom möglichen Wortsinn des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 (Kürzung zum Unterhalt bestimmter öffentlicher Mittel mit Rücksicht auf Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen) wäre auch eine Auslegung gedeckt, dass freiwillige Unterhaltsleistungen eines Angehörigen, die nach § 2 Abs. 1 BSHG zum Wegfall oder zur Minderung des Anspruchs auf Sozialhilfe führen, abziehbar sind.

17 § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 ist jedoch aufgrund seiner Entstehungsgeschichte, seiner Stellung im Gesetz sowie des mit der Änderung verfolgten Zwecks einschränkend auszulegen. Unterhaltsleistungen an gesetzlich nicht Unterhaltsberechtigte sind deshalb steuerlich nur dann zu berücksichtigen, wenn der Unterhalt Leistende sich in einer vergleichbaren Zwangslage wie der

gesetzlich zum Unterhalt Verpflichtete befindet.

18 aa)

Nach § 33a Abs. 1 i. V. m. § 33 Abs. 2 EStG i. d. F. vor dem JStG 1996 waren Unterhaltsleistungen in bestimmtem Umfang abziehbar, wenn sie dem Steuerpflichtigen aus rechtlichen, sittlichen oder tatsächlichen Gründen zwangsläufig entstanden waren. Mit der Anknüpfung an die zivilrechtliche Unterhaltspflicht in § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG 1996 sollte der Begriff der Zwangsläufigkeit bei Unterhaltsleistungen eingeschränkt werden. Den Finanzbehörden sollte die aufwändige Prüfung erspart werden, ob eine sittliche Verpflichtung besteht; gleichzeitig sollte mit der Änderung auch der Einheitlichkeit der Rechtsordnung Rechnung getragen werden (BTDrucks 13/1686, S. 42).

19 Wie der Hinweis in der Gesetzesbegründung auf nichteheliche Lebensgemeinschaften zeigt (BTDrucks 13/1686, S. 42), knüpft § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Abzug von Unterhaltszahlungen an den bedürftigen Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft an. Der BFH hatte die Unterhaltszahlungen zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zugelassen, wenn der unterstützte Partner wegen seines Zusammenlebens mit dem unterstützenden Partner gemäß § 137 Abs. 2 a des Arbeitsförderungsgesetzes --AFG-- (jetzt § 193 Abs. 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch --SGB III--) keine Arbeitslosenhilfe oder gemäß § 122 BSHG keine Sozialhilfe erhalten hatte. Der BFH war der Auffassung, der Bedürftige werde aufgrund dieser Vorschriften praktisch auf das Einkommen seines Lebenspartners verwiesen; dieser sei deshalb sittlich verpflichtet, für dessen Lebensunterhalt zu sorgen (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juli 1993 III R 38/92 , BFHE 174, 19, BStBl II 1994, 442; vom 21. September 1993 III R 15/93 , BFHE 172, 516, BStBl II 1994, 236; vom 4. August 1994 III R 62/93 , BFHE 175, 127, BStBl II 1994, 897).

20 Da der Abzug von Unterhaltsleistungen aufgrund sittlicher Verpflichtung durch die Änderung des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG ausgeschlossen wurde, hätten Unterhaltsleistungen an bedürftige Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft ohne eine besondere Regelung steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden dürfen. Deshalb wurden in § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 diejenigen Personen gesetzlich Unterhaltsberechtigten gleichgestellt, deren Sozialleistungen "*mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden*". Da grundsätzlich nur noch aus rechtlichen Gründen zwangsläufige Unterhaltsleistungen abziehbar sein sollen, ist diese Formulierung dahin auszulegen, dass "*freiwillige*" Unterhaltszahlungen steuerlich nur dann wie zivilrechtlich geschuldete Unterhaltszahlungen zu behandeln sind, wenn für den Unterhalt Leistenden eine vergleichbare Zwangslage wie bei einem gesetzlich Unterhaltsverpflichteten gegeben ist. Das ist nur in Fällen anzunehmen, in denen gesetzlich unwiderlegbar vermutet wird, dass der Unterhalt durch eine andere Person --z. B. den Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft (vgl. § 122 BSHG) oder einen in der Haushaltsgemeinschaft lebenden Verwandten oder Verschwägerten (vgl. § 16 BSHG)-- sichergestellt ist und deshalb zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel gekürzt werden.

21 bb)

Mit der Regelung, nur gesetzlich geschuldete Unterhaltsleistungen steuerlich zu berücksichtigen, hat der Gesetzgeber bewusst den Abzug von Unterhaltsleistungen, die aus sittlich oder tatsächlich zwangsläufigen Gründen erbracht werden, vom Abzug ausgeschlossen. Der mit der Änderung des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG i. d. F. des JStG 1996 verfolgte Zweck würde in sein Gegenteil verkehrt, bezöge man in den Anwendungsbereich des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 alle Fälle ein, in denen der Anspruch des Unterstützten auf Sozialhilfe infolge freiwilliger Unterhaltszahlungen nach § 2 Abs. 1 BSHG entfiere oder gemindert würde.

22 cc)

§ 33a EStG 1996 soll wie § 33 EStG 1996 Minderungen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit infolge zwangsläufig anfallender Aufwendungen im privaten Bereich erfassen, sofern diese nicht bereits durch allgemeine Freibeträge abgegolten sind. Nach § 33a EStG waren daher von jeher nur

zwangsläufige Unterhaltszahlungen abziehbar. Wie schon aus dem unmittelbaren Anschluss an § 33 EStG und aus der Überschrift ersichtlich ist, sollten auch nach der Neuregelung nur zwangsläufige Unterhaltsleistungen abziehbar sein, allerdings beschränkt auf solche, die aus rechtlichen Gründen zwangsläufig sind. Eine Auslegung des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996, dass alle freiwilligen Unterhaltszahlungen nach § 33a EStG 1996 abziehbar sind, die gemäß § 2 Abs. 1 BSHG den Anspruch auf Sozialhilfeleistungen entfallen lassen oder mindern, wäre mit der Absicht des Gesetzgebers, den Abzug von zwangsläufigen Unterhaltsleistungen zu beschränken, nicht vereinbar.

23 dd)

Sinn und Zweck des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 lassen auch keine Auslegung dahin gehend zu, dass zumindest Unterhaltsleistungen aufgrund sittlicher Verpflichtung zu berücksichtigen sind, wenn dadurch der Anspruch auf Sozialhilfe nach § 2 Abs. 1 BSHG entfällt oder gemindert wird. Denn Unterhaltszahlungen aufgrund sittlicher Verpflichtung sind wegen der häufig schwierigen Prüfung, ob eine sittliche Verpflichtung besteht, gerade vom Abzug ausgeschlossen worden. Der damit bezweckten Vereinfachung würde es zuwiderlaufen, wenn im Rahmen des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 die sittliche Verpflichtung trotz Wegfalls dieses Merkmals zu berücksichtigen wäre. Wie der Senat in seinem Urteil vom 4. Juli 2002 III R 8/01 (BFH/NV 2002, 1529) unter II. 3. c der Gründe ausgeführt hat, bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass auf sittlicher Verpflichtung beruhende Unterhaltsleistungen nicht mehr als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Es kann daher im Streitfall offen bleiben, ob Geschwister überhaupt sittlich verpflichtet sind, einander Unterhalt zu gewähren.

24 3.

Selbst bei Annahme einer sittlichen Verpflichtung könnten die Aufwendungen auch nicht nach § 33 EStG berücksichtigt werden. Für die Fallgruppe der typischen Unterhaltsaufwendungen enthält § 33a EStG 1996 eine abschließende Regelung (§ 33a Abs. 5 EStG ; vgl. das Senatsurteil in BFH/NV 2002, 1529, unter II. 2. der Gründe).