

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 29.5.2008, III R 23/07

Keine Opfergrenze bei Unterhalt an Lebensgefährtin - Gleichstellung der unterhaltenen Person nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. vom 20.12.2001

Leitsätze

Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen an seine mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebende, mittellose Lebenspartnerin sind ohne Berücksichtigung der sog. Opfergrenze als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG abziehbar (gegen BMF-Schreiben vom 28. März 2003, BStBl I 2003, 243) .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) lebte im Streitjahr 2003 mit seiner damaligen Verlobten und jetzigen Ehefrau in einer eheähnlichen Gemeinschaft. Die Verlobte war wegen einer chronischen Erkrankung nicht erwerbstätig und erzielte keine eigenen Einkünfte. Nach einer Bescheinigung der Stadt erhielt sie im Streitjahr keine Hilfe zum Lebensunterhalt. Anfang 2003 hatte sie für die Zahlung des Krankenversicherungsbeitrags Sozialhilfe beantragt. Der Antrag erledigte sich in sonstiger Weise, ohne dass das Sozialamt Zahlungen aufgenommen hätte. Im Mai 2004 führte das Sozialamt eine Probeberechnung für die Gewährung von Sozialhilfe durch. Ausgehend von einem Nettoverdienst des Klägers in Höhe von 1 100 EUR wurde dessen anrechenbares Einkommen mit 943,13 EUR errechnet. Da dieses den mit 812 EUR (Regelsätze für den Kläger 296 EUR und für die Verlobte 237 EUR, Warmmiete 279 EUR) ermittelten Bedarf überstieg, ergab sich kein Sozialhilfeanspruch der Verlobten.
- 2 Der Kläger erhielt im Streitjahr 2003 einen Bruttoarbeitslohn von 16 169 EUR, dazu 594 EUR Kurzarbeitergeld, 395 EUR steuerfreie Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, 19 EUR steuerfreie Auslösung sowie eine Einkommensteuererstattung für das Vorjahr in Höhe von 1 129,55 EUR. Er zahlte Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von 1 771 EUR und den Arbeitnehmeranteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag in Höhe von 3 038 EUR. Ihm entstanden Werbungskosten in Höhe von 1 560 EUR. Der danach verbleibende Nettobetrag von 11 937 EUR stand dem Kläger und seiner Verlobten für die gemeinsame Lebensführung zur Verfügung.
- 3 Beide wohnten im Streitjahr im 1. Obergeschoss eines Einfamilienhauses, in dem sich Wohnzimmer, Schlafzimmer und ein Badezimmer befanden. Das Erdgeschoss mit Wohnzimmer, Küche, Bad und Schlafzimmer sowie zwei Souterrainräume des Hauses nutzten die Mutter der Verlobten und deren Ehemann. Diese wirtschafteten nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) getrennt vom Kläger und seiner Verlobten (z.B. getrennte Kühlschränke), was u.a. mit dem geringen Einkommen der Mutter in Höhe von ca. 1 300 EUR monatlich begründet wurde. Das Dachgeschoss mit Wohn- und Schlafzimmer bewohnte der Bruder der Verlobten, der das Badezimmer des Klägers und seiner Verlobten mitbenutzen durfte. Alle Personen teilten die im Erdgeschoss gelegene Küche. Hauptmieter des Gebäudes waren die Mutter der Verlobten und ihr Ehemann. Der Kläger gab an, für seine Verlobte und sich an die Mutter Miete gezahlt zu haben.
- 4 In seiner Einkommensteuererklärung für 2003 machte der Kläger Unterhaltsleistungen für Miete und Lebensunterhalt seiner Verlobten in Höhe von 7 188 EUR geltend. Der

Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte lediglich 2 741 EUR und begründete dies damit, dass nach der sog. Opfergrenze nur 23 % des Nettoeinkommens des Klägers abziehbar seien. Diese errechnete das FA, indem es für jede vollen 500 EUR des mit 11 918 EUR angenommenen Nettoeinkommens 1 % des Nettoeinkommens zum Abzug zuließ. Das zu versteuernde Einkommen betrug danach 9 760 EUR und die Einkommensteuer 657 EUR.

- 5 Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 6 Das FG gab der Klage mit Urteil vom 20. Februar 2007 13 K 206/05 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1169) statt und setzte die Einkommensteuer auf 0 EUR fest. Es führte aus, die Opfergrenze sei nicht anzuwenden, wenn die unterhaltsbedürftige Lebensgefährtin auf Grund des Zusammenlebens mit dem Steuerpflichtigen keine Sozialhilfe erhalte; dem entgegenstehenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28. März 2003 (BStBl I 2003, 243) werde nicht gefolgt.
- 7 Das FA begründet seine Revision damit, dass die Opfergrenze auch Unterhaltsleistungen an bedürftige Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft betreffe. Seit dem Ausschluss des Abzuges von sittlich gebotenen Unterhaltsleistungen durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 könnten nur noch rechtlich zwangsläufige Unterhaltsleistungen berücksichtigt werden. Eine derartige Zwangslage bestehe gegenüber den durch § 33a Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gleichgestellten Personen nach der Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 23. Oktober 2002 III R 57/99, BFHE 201, 31, BStBl II 2003, 187) nur, wenn gesetzlich unwiderleglich vermutet werde, dass der Unterhalt durch eine andere Person sichergestellt sei und deshalb zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel gekürzt würden. Da nach § 1603 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) keinen Unterhalt zu leisten brauche, wer dazu ohne Gefährdung seines eigenen angemessenen Unterhalts außerstande sei, und Verlobte keinen Unterhaltsvorrang genössen, sei der Abzug durch die Opfergrenze beschränkt. Das FG leite einen vorrangigen Unterhaltsanspruch zu Unrecht aus § 122 des Bundessozialhilfegesetzes ab. Diese Vorschrift setze nicht die sich aus § 1615i Abs. 3 BGB ergebende Nachrangigkeit der Unterhaltsverpflichtung zwischen nichtehelichen Partnern außer Kraft. Auch begründe sie keinen Unterhaltsanspruch, sondern betreffe die Ermittlung des Sozialhilfeanspruchs. Da nichteheliche Partner --im Gegensatz zu Ehegatten und minderjährigen Kindern-- keinen Unterhaltsvorrang genössen, stehe die im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 243 vertretene Ansicht mit Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes im Einklang; ihr komme zudem als norminterpretierende Verwaltungsansicht die Qualität einer Beweisregel zu. Eine über die Opfergrenze hinausgehende Unterstützung der Verlobten sei vom Kläger nicht erwartet worden.
- 8 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet.
- 11 Zu Recht hat das FG die Unterhaltsleistungen des Klägers ohne Berücksichtigung einer Opfergrenze als außergewöhnliche Belastung zum Abzug zugelassen.

- 12 1. Aufwendungen für den Unterhalt einer gegenüber dem Steuerpflichtigen gesetzlich unterhaltsberechtigten Person können nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG auf Antrag bis zu einem bestimmten Betrag (im Streitjahr bis zu 7 188 EUR) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Den gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen ist nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG eine Person gleichgestellt, wenn ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden.
- 13 Dem Abzug der Unterhaltsleistungen des Klägers steht nicht entgegen, dass seiner Verlobten mangels Antragstellung zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel tatsächlich nicht gekürzt wurden.
- 14 Zu § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996, nach dem eine Person gleichgestellt war, "soweit ihr ... Mittel ... gekürzt werden", wurde die Auffassung vertreten, es müsse tatsächlich zu einer Kürzung oder Versagung von öffentlichen Mitteln gekommen sein; eine hypothetische Minderung oder Ablehnung von Sozialleistungen genüge nicht (so Hessisches FG, Urteil vom 23. September 1999 11 K 1056/99, EFG 2000, 436; offen gelassen im Senatsurteil in BFHE 201, 31, BStBl II 2003, 187). Seit der Änderung der Vorschrift durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BStBl I 2002, 4) --Ersetzung des Wortes "soweit" durch "wenn"-- ist es nach vorherrschender Auffassung nicht erforderlich, dass beantragte Sozialleistungen gekürzt oder abgelehnt worden sind; es reicht aus, dass die unterhaltene Person wegen der Unterhaltsleistungen keinen Anspruch auf Sozialleistungen hat (BTDrucks 14/6877, 26; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33a Rz 161; Schmidt/Loschelder, EStG, 27. Aufl., § 33a Rz 22; BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 243, 244). Der Senat folgt dem schon deshalb, weil Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf die Verwaltungsansicht von einer erfolglosen Antragstellung bei der Sozialbehörde abgesehen haben, nicht benachteiligt werden dürfen.
- 15 2. Die Opfergrenze ist auf Unterhaltsleistungen an den in Haushaltsgemeinschaft lebenden nichtehelichen Partner nicht anzuwenden.
- 16 a) Unterhaltsaufwendungen für andere als gemäß § 1609 BGB vorrangig unterhaltsberechtigte Personen können nach der ständigen Rechtsprechung des Senats 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 für sich sowie ggf. für seine Ehefrau und seine Kinder verbleiben (sog. Opfergrenze; vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. Juni 1989 III R 258/83, BFHE 157, 422, BStBl II 1989, 1009, m.w.N.). Denn nach § 1603 BGB ist nicht unterhaltspflichtig, wer bei Berücksichtigung seiner sonstigen Verpflichtungen außerstande ist, ohne Gefährdung seines angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren. Auf Ehegatten wird die Opfergrenze wegen deren vorrangigen Unterhaltsansprüchen nicht angewandt (Mellinghoff in Kirchhoff, EStG, 8. Aufl., § 33a Rz. 37).
- 17 b) Gegenüber den nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG gleichgestellten Personen besteht keine Unterhaltspflicht. Der gesetzgeberische Grund der Gleichstellung liegt darin, dass der Unterhalt Leistende sich in einer vergleichbaren --sittlichen, nicht rechtlichen-- Zwangslage wie der gesetzlich zum Unterhalt Verpflichtete befindet, wenn der Unterhaltsbedürftige durch Versagung von Sozialleistungen praktisch auf

das Einkommen seines Lebenspartners verwiesen wird.

- 18 Die der Opfergrenze zugrunde liegende Wertung lässt sich aber auch auf sittliche Unterhaltsverpflichtungen übertragen, denn grundsätzlich wird von niemandem erwartet, den eigenen angemessenen Unterhalt durch dem Grunde nach sittlich gebotene Unterhaltsleistungen zu gefährden.
- 19 c) Dies ist aber anders, wenn zusammen lebende Partner eine sozialrechtliche Bedarfsgemeinschaft bilden und daher gemeinsam wirtschaften müssen. Erzielt nur einer der Partner --wie hier der Kläger-- Einkünfte oder Bezüge, so ist es --jedenfalls bei Steuerpflichtigen in einfachen Verhältnissen-- praktisch unumgänglich, daraus die größten Ausgaben wie Miete samt Nebenkosten, Nahrungsmittel und Kleidung für beide zu begleichen.
- 20 In derartigen Fällen wäre es auch sittlich nicht zu billigen, den bedürftigen Partner, welchem mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen öffentliche Mittel verweigert werden, nur unzureichend zu unterstützen.
- 21 d) Die gleichmäßige Verteilung der zur Verfügung stehenden Mittel unter in einer Haushaltsgemeinschaft lebenden Personen wird daher auch von der Rechtsprechung als Erfahrungssatz angesehen. Nach dem Senatsurteil vom 19. April 2007 III R 65/06 (BFHE 218, 70, BFH/NV 2007, 1753, m.w.N.) entspricht es der Lebenserfahrung, dass in einer kinderlosen Ehe, in der ein Ehepartner allein verdient und ein durchschnittliches Nettoeinkommen erzielt, dem nicht verdienenden Ehepartner ungefähr die Hälfte dieses Nettoeinkommens zufließt, soweit dem verdienenden Ehepartner ein verfügbares Einkommen in Höhe des steuerrechtlichen Existenzminimums verbleibt.
- 22 Auch im Senatsurteil vom 19. Juni 2002 III R 28/99 (BFHE 199, 355, BStBl II 2002, 753) wurde unterstellt, dass mehrere in Haushaltsgemeinschaft lebende Personen zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts die zur Verfügung stehenden Beträge nach Köpfen aufteilen, ohne den unterschiedlichen Unterhaltsbedarf der einzelnen Mitglieder zu berücksichtigen (vgl. auch das Senatsurteil vom 12. November 1993 III R 39/92, BFHE 174, 317, BStBl II 1994, 731, betr. Aufteilung des einheitlichen Unterstützungsbetrags auf die Großeltern und das in ihrem Haushalt untergebrachte Kind).
- 23 e) Die Anwendung der Opfergrenze stünde zudem im Widerspruch zum Sozialrecht, da der Verlobten dann sozialrechtlich --wie auch die spätere Proberechnung des Sozialamtes belegt-- ein höherer Anteil des Einkommens des Klägers zugerechnet würde als dieser wegen der Opfergrenze abziehen könnte. Einen derartigen Widerspruch hatte der Senat bereits im Urteil in BFHE 199, 355, BStBl II 2002, 753 (unter II. 2. c, betr. die Auslegung des § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG) als nicht hinnehmbar beurteilt.