
Datum: 22.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2444/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0522.10K2444.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit von Unterstützungsleistungen des Klägers im Streitjahr 1999 an seinen Lebensgefährten als außergewöhnliche Belastung.

2

Der Lebensgefährte des Klägers, Herr M, reiste 1986 als Flüchtling in die Bundesrepublik Deutschland ein. Bis Juli 1999 bezog er Sozialhilfe. M hatte im Streitjahr eine Aufenthaltserlaubnis beantragt, die im Hinblick auf einen Erlass des Innenministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 4. Februar 1998 I B 2/43.33 zum Führen einer gleichgeschlechtlichen Beziehung erforderlich war. Voraussetzung für die Erteilung einer Aufenthaltserlaubnis war die Verpflichtung zur vollständigen Übernahme der Unterhaltskosten des M. Am 31. August 1999 schlossen der Kläger und sein Lebensgefährte vor der Notarin E in L einen Partnerschaftsvertrag (Urk.-Nr. 898/1999). Der Kläger verpflichtete sich darin, seinem Lebensgefährten Unterhalt zu gewähren. In der Folgezeit verzichtete der Lebensgefährte des Klägers auf die Stellung eines Folgeantrages zur Gewährung von Sozialhilfe; zu einer konkreten Kürzung öffentlicher Leistungen kam es daher unstreitig nicht.

3

Der Kläger erbrachte im Streitjahr Unterhaltsleistungen für seinen Lebensgefährten in Form von Lebensunterhalt, Aufwendungen für Medikamente und anteiligen Mietkosten. In seiner Einkommensteuererklärung 1999 machte der Kläger hierfür einen Betrag von 13.020 DM als außergewöhnliche Belastung geltend. Des Weiteren legte er eine Bescheinigung der C vom 16. Juni 2000 vor. Danach sind M nach Abschluss des Partnerschaftsvertrags keine Leistungen nach dem Asylbewerberleistungsgesetz gewährt worden, weil im Hinblick auf die Verpflichtungserklärung des Klägers kein Anspruch auf solche Leistungen bestanden habe.

4

5

Der Beklagte lehnte die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen im Einkommensteuerbescheid 1999 vom 31. Juli 2000 ab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 22. März 2001 aus, dass Unterhaltsleistungen ab dem Veranlagungszeitraum 1996 nur bei gesetzlich Unterhaltsberechtigten und diesen gleichgestellten Personen abzugsfähig seien. M sei einem gesetzlich Unterhaltsberechtigten auch nicht gleichgestellt. Dies seien Personen, bei denen zum Unterhalt bestimmte öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt würden. Eine solche Kürzung komme für den Bereich der Sozialhilfe (§ 122 Bundessozialhilfegesetz -BSHG-) und der Arbeitsförderung (§ 137 Abs. 2a Arbeitsförderungsgesetz -AFG-) bei eheähnlichen Lebensgemeinschaften in Betracht. Der Anwendungsbereich dieser Vorschriften sei auf das Zusammenleben von Personen verschiedenen Geschlechts beschränkt. Auch ein Abzug der Aufwendungen nach § 33 EStG scheide aus, weil der Gesetzgeber den Abzug von Unterhaltsaufwendungen in § 33 a Abs. 1 EStG abschließend geregelt habe.

Der Kläger macht geltend, die Unterhaltsaufwendungen seien in entsprechender Anwendung des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigen, zumal Homosexuelle im Streitjahr keine Möglichkeit gehabt hätten, ihre Beziehung auf eine rechtliche Grundlage zu stellen. Jedenfalls seien die Unterhaltsaufwendungen gemäß § 33 EStG abziehbar, der wegen der erheblichen Einschränkungen, die § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 erfahren habe, ohne weiteres anwendbar sei. Die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen aus sittlichen Gründen und damit die psychische Zwangssituation für den Steuerpflichtigen zur Leistung von Unterhaltsaufwendungen habe im Streitfall ebenso wie bei einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft bestanden. 6

Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 31. Juli 2000 in Form der Einspruchsentscheidung vom 22. März 2001 dahin zu ändern, dass Unterhaltsaufwendungen für den Lebenspartner des Klägers in Höhe von 13.020 DM steuermindernd berücksichtigt werden. 7

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 8

Entscheidungsgründe 9

Die Klage ist unbegründet. Die Unterhaltsaufwendungen des Klägers sind mangels konkreter Kürzung öffentlicher Leistungen nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. 10

1. Ein Abzug gemäß § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG kommt nicht in Betracht. Danach kann die Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen dadurch ermäßigt werden, dass Unterhaltsaufwendungen bis zur Höhe von 13.020 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden, wenn einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person entstanden sind, für die weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld hat. Da nach bürgerlichem Recht nur Verwandte in gerader Linie (§ 1601 BGB) und Ehegatten verpflichtet sind, einander Unterhalt zu gewähren, hat M gegenüber dem Kläger keinen gesetzlichen Unterhaltsanspruch. 11

2. Auch ein Abzug der Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. Satz 2 der Vorschrift ist nicht möglich. Gleichgestellt ist der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person danach eine Person, soweit bei ihr zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden. Im Streitfall kam 12

es jedoch unstreitig nicht zu einer Kürzung öffentlicher Mittel; den diese waren im Hinblick auf die Unterhaltsverpflichtung gar nicht erst beantragt worden.

a) Der BFH hat im Urteil vom 23. Oktober 2002 III R 57/99 (BFH/NV 2003, 387) ausdrücklich offen gelassen, ob ein Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. Satz 2 der Vorschrift 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. Er hat dies damit begründet, die Unterhaltszahlungen eines Steuerpflichtigen an bedürftige, *nicht in seinem Haushalt lebende* Geschwister würden in keinem Fall von § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 1996 erfasst. Gerade diese Erwägung gilt im Streitfall nicht, weil es um eine gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaft geht, die in einem gemeinsamen Haushalt lebt. 13

b) 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 wäre vor diesem Hintergrund auch eine Auslegung dahin gedeckt, dass freiwillige Unterhaltsleistungen eines Angehörigen abziehbar sind, die nach § 2 Abs. 1 BSHG zum Wegfall oder zur Minderung des Anspruchs auf Sozialhilfe führen. § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG 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 (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2002 III R 57/99, BFH/NV 2003, 387). 14

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 Unterhaltungspflicht 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). 15

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 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. 2a 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). 16

Ohne die Ergänzung durch Satz 2 hätten Unterhaltsleistungen an bedürftige Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft nach der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 1996 nicht mehr berücksichtigt werden dürfen. Deshalb wurden zur Beseitigung der Diskrepanz zwischen Steuer- und Sozialrecht in Satz 2 den gesetzlich Unterhaltsberechtigten diejenigen Personen gleichgestellt, deren Sozialleistungen "mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des Steuerpflichtigen gekürzt werden". Da vom Grundsatz her aber nur noch Unterhaltsleistungen abziehbar sein sollen, die aus rechtlichen Gründen zwangsläufig sind, ist diese Formulierung dahin auszulegen, dass "freiwillige" Unterhaltszahlungen steuerlich nur dann wie zivilrechtlich geschuldete Unterhaltszahlungen zu behandeln sind, wenn für den Unterhalt Leistenden - unabhängig von der Frage einer sog. "sittlichen Verpflichtung" - eine vergleichbare Zwangslage wie bei einem gesetzlich Unterhaltsverpflichteten gegeben ist (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2002, BFH/NV 2003, 387; vgl. für Fälle gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaft bereits BFH-Urteil vom 12. April 1991 III R 85/89, BStBl II 1991, 518, BFHE 164, 82).

bb) Nach Ansicht des BFH in BFH/NV 2003, 387 ist eine solche vergleichbare Zwangslage *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.* Diese Einschränkung durch eine "gesetzlich unwiderlegbare Vermutung" teilt der erkennende Senat nicht. Sie ergibt sich weder aus dem Gesetz und noch aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift. Die Entwicklung der Vorschrift erlaubt lediglich die Einschränkung, 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, sodass nicht alle Fälle in den Anwendungsbereich des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG einzubeziehen sind, in denen der Anspruch des Unterstützten auf Sozialhilfe infolge freiwilliger Unterhaltszahlungen nach § 2 Abs. 1 BSHG entfällt oder gemindert wird. 18

Die Auslegung des § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG in BFH/NV 2003, 387 dahin, dass eine solche Zwangslage nur in den Fällen vorliegt, *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,* ist daher jedenfalls dann zu weitgehend, wenn man den Begriff der eheähnlichen Gemeinschaft in Vorschriften wie § 122 BSHG und § 137 Abs. 2a AFG (jetzt § 193 Abs. 2 SGB III) auf das Zusammenleben von Personen verschiedenen Geschlechts beschränkt (so BVerfG-Urteil vom 17. November 1992 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 im Hinblick auf § 137 Abs. 2 a AFG; BVerwG-Urteil vom 20. Januar 1977 V C 62.75, BVerwGE 52, 11, im Hinblick auf § 122 BSHG). Unabhängig von der Frage, ob das BVerfG bei der Auslegung dieser Vorschriften angesichts der Regelung der eingetragenen Lebenspartnerschaft auch heute noch dabei bleiben würde, dass eine eheähnliche Lebensgemeinschaft auf das Zusammenleben von Personen verschiedenen Geschlechts beschränkt ist, zeigen gerade die besonderen Umstände des Streitfalls, dass die mit einer gesetzlichen Unterhaltspflicht vergleichbare Zwangslage nicht nur bei eheähnlichen Gemeinschaften von heterosexuellen Partnern vorliegen kann. Bei Letzteren wird die Unterhalts- und Beistandspflicht nur in Ausnahmefällen vertraglich dokumentiert sein; dem Grunde nach sind Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft einander nicht zum Unterhalt verpflichtet. Daher wird man eine entsprechende psychische Zwangslage jedenfalls in den Fällen gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften nicht verneinen können, in denen sich die Partner in einem 19

notariellen Vertrag zu Unterhalt und Beistand verpflichtet haben, weil dieser Umstand die Unterhaltsgewährung bei Würdigung der Gesamtumstände als unausweichlich erscheinen lässt. Schließlich hat sich auch der BFH bereits im Urteil vom 12. April 1991 III R 85/89 (BStBl II 1991, 518, BFHE 164, 82) für Übertragbarkeit der für eheliche Lebensgemeinschaften geltenden Grundsätze auf gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften ausgesprochen, ungeachtet etwa vorhandener sozialetischer Vorbehalte gegen derartige Verbindungen (für die Berücksichtigungsfähigkeit von Unterstützungsleistungen in den seit dem 1. August 2001 eingetragenen Lebenspartnerschaften auch im BMF-Schreiben vom 23. März 2002 IV C 4 - S 2285 - 16/03, DB 2003, 798).

c) Die Entscheidung des Streitfalls hängt deshalb davon ab, ob ein Abzug von Unterhaltsleistungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. Satz 2 der Vorschrift 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 (so Hessisches FG, Urteil vom 23. September 1999 11 K 1056/99, EFG 2000, 436; FG Köln, Urteil vom 19. September 2002 3 K 5313/00 nicht veröffentlicht, für eine Verpflichtungserklärung zur Erreichung einer Aufenthaltserlaubnis bei einer heterosexuellen Lebensgemeinschaft). Für diese Auslegung spricht der im Streitjahr noch geltende Wortlaut "soweit bei ihr ... gekürzt werden". Die Formulierung "soweit" ist erst durch Art. 1 Nr. 16 des StÄndG 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) durch die Formulierung "wenn" ersetzt worden. Mit dieser Gesetzesänderung sollte erreicht werden, dass es nur noch auf die Kürzung als solche ankommt und nicht mehr auf ihre Höhe, um zu einheitlichen Höchstbeträgen für Leistungen an Unterhaltsberechtigte und Gleichgestellte zu gelangen. Ferner sollten sowohl Fälle erfasst werden, in denen wegen der Unterhaltsleistungen überhaupt kein Anspruch auf Sozialleistungen besteht als auch Fälle, in denen Sozialhilfe - wie im Streitfall - nicht beantragt worden ist (BR-Drucks. 399/01, 44); die Finanzbehörden haben den Kürzungstatbestand somit für Veranlagungszeiträume ab 2002 nur noch dem Grunde nach zu prüfen. Für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2001 hingegen ist die konkrete Kürzung öffentlicher Mittel im Hinblick auf die Unterhaltsleistungen unverzichtbar (Schmidt/Glanegger, EStG 21. Aufl., § 33a Rz 22).

20

d) Da im Streitfall im Hinblick auf die Unterstützungsleistungen vonseiten des Klägers erst gar keine Sozialleistungen beantragt worden sind, konnte es zu keiner konkreten Kürzung von Sozialleistungen kommen. Dies wäre aber jedenfalls für das Streitjahr unabdingbare Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Unterstützungsleistungen beim Kläger gewesen. Eine Berücksichtigung gemäß § 33a Abs. 1 EStG scheidet daher aus.

21

3. Entgegen der Ansicht des Klägers ergibt sich schließlich auch aus § 33 EStG auch dann keine Grundlage für die Abziehbarkeit der getätigten Aufwendungen, wenn man eine sittliche Verpflichtung des Klägers zur Unterhaltsleistung unterstellt. Für die Fallgruppe der typischen Unterhaltsaufwendungen enthält § 33a EStG 1996 eine abschließende Regelung (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2002 III R 57/99, BFH/NV 2003, 387; ferner BFH-Urteile vom 4. Juli 2002 III R 53/98, BFH/NV 2003, 20 und vom 4. Juli 2002 III R 8/01, BFH/NV 2002, 1529 für im Ausland lebende Angehörige). Hintergrund der Regelung durch das Jahressteuergesetz 1996 war unter anderem, dass den Finanzbehörden die aufwendige Prüfung erspart werden sollte, ob eine sittliche Verpflichtung besteht. Die Zielvorstellung dieser verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Regelung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. Juli 2002 III R 8/01, BFH/NV 2002, 1529) würde in ihr Gegenteil verkehrt, wenn der Abzug typischer Unterhaltsleistungen über § 33 EStG zugelassen würde. Dies hat der Gesetzgeber letztlich durch die Neufassung des § 33a Abs. 5 EStG (Art. 1 Nr. 11 des Gesetzes zur Familienförderung vom 22. Dezember 1999,

22

BGBI I 1999, 2552) klargestellt.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

23