
Datum: 28.03.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 4897/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0328.7K4897.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, inwieweit die Kläger in den Streitjahren 1999 und 2000 Unterhaltsleistungen an ihren am 16.03.1974 geborenen Sohn als außergewöhnliche Belastung im Sinne § 33 a EStG geltend machen können.
- 3 Für das Streitjahr 1999 beantragten die Kläger im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung Aufwendungen i.H.v. 6.000 DM für Wohnung, Kleidung und Kost für ihren Sohn, geboren am 16.03.1974, als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 a EStG anzuerkennen. Ihrer Einkommensteuererklärung legten sie eine Bescheinigung des Sohnes vom 31.12.1999 bei, wonach dieser in der Zeit vom 01.01. bis 31.12.1999 folgende Leistungen kostenlos von seinen Eltern erhalten habe, da er kein eigenes Einkommen gehabt habe: ein möbliertes Zimmer ca. 20 qm, Bad und Toilette, Kost, Kleidung und Taschengeld.
- 4 Im Rahmen des erstmaligen Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr 1999 vom 15.10.2001 wurden die geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen für den Sohn nicht berücksichtigt.
- 5 Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein und machten geltend, dass sie ihren Sohn ganzjährig unterstützt hätten. Da der Sohn im Haushalt der Kläger untergebracht gewesen sei, sei nach Richtlinie 190 Abs. 1 S. 9 der Einkommensteuerrichtlinien der Höchstbetrag von 13.020 DM nach § 33 a Abs. 1 EStG anzusetzen. Der Sohn habe keine Einkünfte erzielt. Für den Kläger seien die Unterhaltsaufwendungen für seinen Sohn zwangsläufig gewesen, da er hierzu gesetzlich verpflichtet gewesen sei. Hierzu legten die Kläger eine Bescheinigung der Stadt vom 13.02.2002 vor, wonach für den Fall, dass von der Stadt Hilfe zum Lebensunterhalt nach den Bestimmungen des

Bundessozialhilfegesetzes dem Sohn gezahlt werden würde, im Rahmen einer Einzelfallprüfung eine Heranziehung der Kläger als Eltern zum Unterhalt unter bestimmten Umständen möglich sein würde. In diesem Schreiben wurde weiterhin ausgeführt, dass für den Fall, dass in einem gemeinsamen Haushalt mit seinen Eltern lebe, die Eltern gemäß § 16 BSHG ohnehin auf ihre Unterhaltsfähigkeit hin überprüft und gegebenenfalls zu Unterhaltsleistungen herangezogen werden würden. Sollte bereits im Vorfeld bei einer Überprüfung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der Eltern erkennbar sein, dass ein über der Sozialhilfe liegender Unterhaltsbetrag bezahlt werden könne, so würde es erst gar nicht zur Gewährung von laufender Hilfe zum Lebensunterhalt kommen.

Hierauf entgegnete der Beklagte, dass nach den Ausführungen in Richtlinie 190 Abs. 3 der Einkommensteuerrichtlinien die unterstützte Person zunächst ihre eigene Arbeitskraft zur Bestreitung ihres Lebensunterhaltes einzusetzen habe. Eine entsprechende Anfrage vom 22.06.2001 an die Kläger sei insoweit jedoch unbeantwortet geblieben. Auch die vorgelegte Bescheinigung des Sozialamtes gebe hierzu letztlich keine konkrete Auskunft. Es würden lediglich allgemein gültige Auskünfte erteilt, da ein Sozialhilfeantrag wegen der mangelnden Erfolgsaussichten wohl nicht gestellt worden sei. Der Beklagte bat im Rahmen dieses Schreibens darum, in anderer Weise geeignet nachzuweisen, dass der Sohn der Kläger seinen Lebensunterhalt aus eigener Kraft nicht habe bestreiten können, z.B. durch Meldung beim Arbeitsamt, Anzahl der erfolglosen Bewerbungen und eventueller Bescheinigungen vom Arbeitsamt über erfolglose Vermittlungen im betreffenden Veranlagungszeitraum. 6

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.07.2002 wurde der Einspruch der Kläger dann als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte maßgeblich darauf ab, dass neben der generellen Unterhaltsverpflichtung der Steuerpflichtigen gegenüber der unterhaltenen Person jedoch Voraussetzung sei, dass die unterstützte Person zunächst ihre eigene Arbeitskraft und ihr eigenes Vermögen zur Bestreitung des Unterhalts eingesetzt habe. In diesem Zusammenhang reiche es völlig aus, wenn nachgewiesen werden könne, dass sich die unterstützte Person unter Aufbietung aller ihr zur Verfügung stehenden Kräfte darum bemüht habe, ihre eigene Arbeitskraft zur Bestreitung des Unterhalts einzusetzen, ihre Anstrengungen jedoch nachweislich nicht oder nur unzureichend von Erfolg gekrönt gewesen seien. Ein diesbezüglicher Nachweis habe ohne weiteres auch durch Vorlage einer arbeitsamtlichen Meldung bzw. erfolglosen Bewerbungs- bzw. Vermittlungsversuche des Arbeitsamts erbracht werden können. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn die unterstützte Person in Folge Alters, Krankheit oder Behinderung ernsthaft oder auf Dauer am Einsatz der eigenen Arbeitskraft gehindert sei. Hierzu hätten die Kläger jedoch nichts vorgetragen. Die Steuervergünstigung des § 33 a EStG könne jedoch nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ihre Voraussetzungen im Einzelfall nachgewiesen oder glaubhaft gemacht worden seien. Dieser Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. 7

Im Rahmen der Einspruchsentscheidung erging ein Teilabhilfebescheid wegen anderweitiger, im vorliegenden Klageverfahren nicht mehr streitiger Sachverhalte. 8

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2000 machten die Kläger wiederum Unterhaltsaufwendungen für ihren Sohn geltend und zwar nunmehr in einer Höhe von 10.000 DM. Als Aufwendungen wurden insoweit Unterkunft, Kost, Kleidung und Taschengeld angegeben. Auch dieser Einkommensteuererklärung war wiederum eine Bescheinigung des Sohnes vom 31.12.2000 über die erhaltenen Unterhaltsleistungen in Form eines möblierten Zimmers von 20 qm, Bad und Toilette, Kost, Kleidung und Taschengeld beigelegt. 9

Im Rahmen des erstmaligen Einkommensteuerbescheids vom 03.12.2001 berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Unterhaltsaufwendungen wiederum nicht.

Hiergegen legten die Kläger fristgerecht Einspruch ein und machten wiederum geltend, dass sie auch im Jahre 2000, ebenso wie im Jahre 1999 ihren Sohn ganzjährig unterstützt hätten. Dabei sei der Sohn im Haushalt der Kläger untergebracht gewesen, so dass nach Richtlinie 190 Abs. 1 S. 9 EStR der Höchstbetrag von 13.500 DM nach § 33 a Abs. 1 EStG anzusetzen sei. Der Sohn habe keinerlei Einkünfte erzielt. Die dem Kläger erwachsenen Unterhaltsaufwendungen für seinen Sohn seien danach zwangsläufig, da er gesetzlich zur Leistung dieser Unterhaltsaufwendungen verpflichtet gewesen sei. 11

Ebenfalls mit Einspruchsentscheidung vom 30.07.2002 wurde der Einspruch der Kläger als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte auch für dieses Streitjahr maßgeblich darauf ab, dass die Kläger nicht nachgewiesen hätten, dass ihr Sohn zunächst seine eigenen Arbeitskraft und sein gesamtes Vermögen zur Bestreitung des Unterhalts eingesetzt habe. Dies sei jedoch Voraussetzung für eine Berücksichtigungsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen für einen Familienangehörigen gemäß § 33 a Abs. 1 EStG. 12

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage machen die Kläger geltend, dass in den Jahren 1999 und 2000 ihr Sohn unstreitig im Haushalt der Kläger untergebracht gewesen sei und von diesen unterstützt worden sei. Der Sohn habe in diesen Jahren kein eigenes Vermögen gehabt und auch keine eigenen Einkünfte erzielt. Der Sohn habe bereits vor Jahren eine Ausbildung begonnen, diese jedoch später wieder abgebrochen. Er verfolge seit dem keine Tätigkeit mehr, da er sich dem Streß einer regelmäßigen Tätigkeit nicht gewachsen sehe. 13

Im Rahmen der Steuererklärung sowie den folgenden Rechtsbehelfsverfahren hätten die Kläger den Abzug von Unterhaltsaufwendungen nach § 33 a EStG begehrt. Die Höhe der beantragten Unterhaltsaufwendungen habe letztlich 13.020 DM pro Jahr betragen. Die Höhe der Beantragung beruhe auf der Tatsache, dass bei einer zum Haushalt gehörigen Person regelmäßig durch die Gewährung von Wohnraum, Kleidung und Kost von dem gesetzlichen Höchstbetrag ausgegangen werden könne. Hierzu verweisen die Kläger auf Abschnitten 190 Abs. 1 S. 9 EStR. Nach der Aufforderung, die Zwangsläufigkeit der Unterstützung nachzuweisen, habe der Beklagte den Abzug der Unterhaltsleistungen mit der Begründung abgelehnt, dass die unterstützte Person nicht zunächst ihre eigene Arbeitskraft eingesetzt habe, bzw. sich bemüht habe, diese - wenn auch vergebens - einzusetzen. Dieser Auffassung des Beklagten könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden: 14

Gemäß § 33 a EStG seien Unterhaltsaufwendungen abzugsfähig, die gegenüber einer unterhaltsberechtigten Person gezahlt worden seien, für die weder der Leistende noch eine andere Person einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld habe. Weiterhin dürfe die unterstützte Person kein oder lediglich ein geringes Vermögen besitzen. Diese Kriterien seien von den Klägern erfüllt worden und würden auch von Seiten des Beklagten nicht in Abrede gestellt. Die zusätzlich von dem Beklagten geforderte Zwangsläufigkeit sowie der Einsatz der eigenen Arbeitskraft der unterstützten Person lasse sich jedoch nicht aus dem Gesetz ableiten. Das Merkmal der Zwangsläufigkeit sei bereits mit dem Veranlagungszeitraum 1996, nämlich mit dem Wegfall der Verweisung auf § 33 Abs. 2 EStG zu Gunsten einer Typisierung weggefallen. Der Einsatz der eigenen Arbeitskraft sei nicht in § 33 a EStG erwähnt. Auch würden die Formulierungen des § 33 a EStG nicht den Schluss zulassen, dass dies so vom Gesetzgeber gewollt sei, da der Gesetzgeber in einem solchen Fall nicht ganz gezielt nur auf das Kriterium des Vermögens Bezug genommen hätte. 15

Soweit sich der Beklagte auf eine angeblich fehlende Unterhaltspflicht nach § 1602 BGB beziehe aufgrund nicht nachgewiesenem Einsatz der Arbeitskraft durch den Unterhaltsberechtigten, so sei diese Rechtsmeinung des Beklagten unzutreffend. Insbesondere führe der Beklagte unzutreffender Weise an, dass es gar nicht bestritten worden sei, dass der Sohn des Klägers seine eigene Arbeitskraft einsetzen könne.	16
Der Beklagte äußere sich in keiner Form zu der Auffassung der Kläger, dass die Zwangsläufigkeit mit dem Veranlagungszeitraum 1996 zu Gunsten einer Typisierung weggefallen sei. Verwandte gerader Linie gehörten somit ohne Prüfung einer im Einzelfall tatsächlich vorliegenden Unterhaltsverpflichtung zum Personenkreis des § 33 a EStG.	17
Unabhängig hiervon sehe sich jedoch der Sohn der Kläger nicht in der Lage, einer regelmäßigen Tätigkeit nachzugehen. Er sehe sich dem Streß einer solchen Tätigkeit nicht gewachsen. Von einer mutwilligen Verweigerung des Einsatzes der Arbeitskraft könne, anders als dies der Beklagte behaupte, gar nicht die Rede sein.	18
Somit stehe fest, dass einerseits § 33 a EStG aufgrund der Typisierung unabhängig vom tatsächlichen Einsatz der Arbeitskraft im vorliegenden Fall eingreife. Andererseits sei § 33 a EStG selbst bei Prüfung dieses Einsatzes anzuwenden, da der Sohn der Kläger aus tatsächlichen Gründen am Einsatz der Arbeitskraft gehindert sei.	19
Die Kläger beantragen,	20
die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 in der Fassung der Einspruchsentscheidungen vom 30.07.2002 dahingehend zu ändern, dass Unterhaltsleistungen in 1999 in Höhe von 13.020 DM und in 2000 in Höhe von 13.500 DM als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden.	21
Der Beklagte beantragt,	22
die Klage abzuweisen.	23
Er hält an seiner Rechtsauffassung fest, dass § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG voraussetze, dass die unterhaltene Person gegenüber dem Steuerpflichtigen eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung besitze. Ergebe sich diese Unterhaltsberechtigung für Eltern und deren Kinder auch grundsätzlich aus den Vorschriften des BGB, so sei jedoch in § 1602 Abs. 1 BGB ausdrücklich geregelt, dass unterhaltsberechtigt nur derjenige sei, der außer Stande sei, sich selbst zu unterhalten. Es könne daher von dem Unterhaltsberechtigten verlangt werden, dass er zunächst seine eigene Arbeitskraft einsetze, um sich zu unterhalten. Gründe, die den Sohn der Kläger berechtigterweise hindern würden, wie z.B. eine Behinderung oder eine schwere Erkrankung, seien nicht angeführt worden bzw. nachgewiesen worden. Im Streitfall würde darüber hinaus auch gar nicht bestritten, dass der Sohn der Kläger grundsätzlich selber in der Lage sei, seine eigene Arbeitskraft zur Bestreitung seines Lebensunterhalts einzusetzen. Es sei lediglich erklärt worden, dass dem Sohn der Kläger es an Antrieb fehle, einer Beschäftigung nachzugehen. Mangels gesetzlicher Unterhaltsberechtigung entfalle daher auch der Anspruch der Kläger auf den Abzug von Unterhaltsleistungen.	24
Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter einverstanden erklärt.	25

Die Klage ist nicht begründet.	27
Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die von den Klägern geltend gemachten Unterhaltskosten für ihren Sohn in den Streitjahren i.H.v. 13.020 DM bzw. 13.500 DM als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 a Abs. 1 EStG steuermindernd anzuerkennen.	28
1. Gemäß § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG wird, soweit einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und einer etwaigen Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erwachsen, auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass diese Aufwendungen bis zu 13.020 DM (13.500 DM) im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Gemäß § 33 a Abs. 1 S. 3 EStG ist hierfür 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 ein geringes Vermögen besitzt.	29
Hat die unterhaltene Person andere Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindert sich gemäß § 33 a Abs. 1 S. 4 EStG der Betrag i.H.v. 13.020 DM (13.500 DM) um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 1.200 DM im Kalenderjahr übersteigen.	30
Nach der seit dem Veranlagungszeitraum 1996 geltenden Gesetzesfassung sind Aufwendungen nur dann zu berücksichtigen, wenn die Person, für deren Unterhalt oder Berufsausbildung dem Steuerpflichtigen die Aufwendungen erwachsen, gegenüber dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gesetzlich unterhaltsberechtig ist. Damit ist abweichend von der früheren Rechtslage das Merkmal der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen entfallen. Entscheidend kommt es somit darauf an, inwieweit im Einzelfall eine gesetzliche Unterhaltsberechtigung besteht.	31
2. Im Streitfall vermag das Gericht nicht zu erkennen, dass eine derartige, von § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG vorausgesetzte gesetzliche Unterhaltsberechtigung des Sohnes der Kläger gegenüber diesen gegeben ist.	32
a. Das Gericht vertritt insoweit den Rechtsstandpunkt, dass die von § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG verlangte gesetzliche Unterhaltsberechtigung sich nach dem Zivilrecht richtet (ebenso FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27. Juni 2001, 1 K 2924/00, DStRE 2002, 11; Pust in Littmann/Bütz/Pust, Stand Februar 2003, § 33 a EStG Rdn. 142; Görke in Frotscher, Stand Juli 2000, § 33 a EStG Rdn. 19 ff.; Oepen in Blümich, Stand Januar 2002, § 33 a EStG Rdn. 107).	33
Gesetzlich unterhaltsberechtig sind aber nur diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch unterhaltsverpflichtet ist. Dies sind insbesondere Verwandte in gerader Linie im Sinne des § 1589 S. 1 BGB, wie z.B. Kinder, Enkel, Eltern und Großeltern, § 1601 BGB, nicht hingegen Verwandte in der Seitenlinie; gesetzlich unterhaltsberechtig sind ferner Ehegatten untereinander, §§ 1360 ff. BGB..	34
Der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung der Verwandten in gerader Linie gemäß § 1601 BGB ist gegenüberzustellen die gesetzliche Unterhaltsberechtigung im Sinne § 1602 BGB. Gemäß § 1602 Abs. 1 BGB ist unterhaltsberechtig nur, wer außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten. Gemäß § 1602 Abs. 1 BGB setzt die Unterhaltsberechtigung somit Bedürftigkeit voraus. Dabei sind die Ursachen der Bedürftigkeit grundsätzlich unerheblich. Die Bedürftigkeit volljähriger Kinder ist gegeben, wenn diese weder Vermögen haben noch	35

Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit erzielen. Dabei sind Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit stets anzurechnen. Mögliche Einkünfte aus einer unterlassenen Erwerbstätigkeit stehen der Bedürftigkeit entgegen, falls eine Erwerbstätigkeit zumutbar ist. Insoweit besteht insbesondere für volljährige Kinder eine generelle Erwerbsobliegenheit, es sei denn, dieser kann aufgrund besondere Umstände wie z.B. Krankheit oder Behinderung oder Arbeitslosigkeit, trotz ordnungsgemäßer Bemühung um eine Beschäftigung, nicht Folge geleistet werden (vgl. zu dieser zivilrechtlich/familienrechtlichen grundlegenden Rechtslage nur Berger in Jauernig, Bürgerliches Gesetzbuch, 10. Auflage 2003, §§ 1601 - 1604 Rdn. 3 ff., mit Nachweisen zur Rechtsprechung der Zivilgerichte).

Damit ist festzustellen, dass in zivilrechtlicher Hinsicht eine Unterhaltsberechtigung dann nicht gegeben ist, wenn insoweit eine Bedürftigkeit im Sinne des § 1602 Abs. 1 BGB nicht feststellbar ist. Eine solche Unterhaltsbedürftigkeit ist dann nicht gegeben, wenn der vermeintlich Unterhaltsberechtigte der ihm obliegenden Erwerbspflicht nicht nachkommt und mithin seine vermeintliche Bedürftigkeit nur darauf zurückzuführen ist, dass er es unterlässt, Einkünfte aus einer ihm möglichen Erwerbstätigkeit zu erzielen. Die unterlassene Erwerbstätigkeit trotz der Möglichkeit, hieraus Einkünfte zu erzielen, steht mithin einer zivilrechtlichen Unterhaltsberechtigung entgegen.

36

Nach dem Sachvortrag der Kläger ist deren Sohn, der in den Streitjahren 1999 und 2000 bereits 25 Jahre alt gewesen ist, nicht durch eine Krankheit, Behinderung oder durch Arbeitslosigkeit daran gehindert, eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen und hieraus die für seinen Lebensunterhalt notwendigen Einkünfte zu erzielen. Die Kläger haben auch nicht geltend gemacht, dass der Sohn durch eine Ausbildung daran gehindert ist, die insoweit notwendigen Einkünfte zur Bestreitung seines Lebensunterhalts zu erzielen.

37

Eine Verpflichtung zur Erbringung von Unterhaltsleistungen kann sich im Streitfall auch nicht daraus ergeben, daß im Falle einer Sozialhilfegewährung an den Sohn der Kläger, die Sozialhilfebehörde diese Hilfe zum Lebensunterhalt wiederum von den Klägern zurückfordern würde. Denn hierfür wäre Voraussetzung, daß die Sozialhilfebehörde nach der Bestimmung des § 90 BSHG den Unterhaltsanspruch des Bedürftigen auf sich überleitet und sodann beim Unterhaltsverpflichteten geltend macht. Da aber eine solche Unterhaltsverpflichtung gerade nicht besteht, kann dieser Begründungsansatz auch nicht durchgreifen.

38

b. Nach Auffassung des Gerichts stellt der Tatbestand des § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG aber gerade auf das Vorliegen einer solchen zivilrechtlichen Unterhaltsberechtigung ab (so auch Görke, a.a.O., § 33 a EStG Rdn. 23). Danach besteht eine gesetzliche Unterhaltspflicht im Sinne des § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG insbesondere dann nicht, wenn die unterhaltene Person ihren Lebensunterhalt selbst verdienen könnte. Es erscheint dem Gericht insoweit ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung des § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG davon ausgegangen ist, dass es insoweit unerheblich ist, ob tatsächlich eine zivilrechtliche Unterhaltsberechtigung gegeben ist. Allein auf die Tatsache abzustellen, dass zwischen dem leistenden Steuerpflichtigen und dem Empfänger ein Verwandtschaftsverhältnis in gerader Linie besteht und mithin eine Unterhaltsverpflichtung im Sinne des § 1601 BGB gegeben ist, erscheint dem Gericht nicht sachgerecht. So lässt sich den gesetzgeberischen Motiven zur Neufassung des § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG nicht entnehmen, dass mit dem Wegfall der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG gleichzeitig auch bezweckt gewesen ist, solche Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen, denen der Empfänger an sich nicht bedarf, weil er sich bei ordnungsgemäßen Einsatz seiner Arbeitskraft selbst unterhalten könnte.

39

Darüber hinaus stellt auch der Gesetzeswortlaut ausdrücklich darauf ab, dass insoweit Aufwendungen gegenüber einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erbracht werden. Diese gesetzliche Unterhaltsberechtigung im Sinne § 1602 BGB ist aber gerade nur im Falle der Bedürftigkeit gegeben, die wiederum voraussetzt, dass der generellen und allgemeinen Erwerbsobliegenheit nachgekommen wird.

Hätte der Gesetzgeber dies nicht gewollt, so hätte er allein auf die Aufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung des Steuerpflichtigen im Sinne des § 1601 BGB abstellen können. In diesem Fall wäre die Bedürftigkeit im Sinne des § 1602 BGB für die Berücksichtigungsfähigkeit der betreffenden Aufwendungen nicht Voraussetzung gewesen. 41

Von daher kann sich das Gericht auch nicht der Auffassung anschließen, dass § 33 a Abs. 1 EStG die Bedürftigkeit des Empfängers der Unterhaltsleistungen nicht mit berücksichtige (so aber das FG Münster, Urteil vom 20. Februar 2002, 10 K 7470/00 E, EFG 2002, 911; Glanegger in Schmidt, 22. Auflage 2003, § 33 a Rdn. 19). 42

c. Die Kläger können insoweit auch nicht darauf verweisen, dass die Regelung bezüglich der eigenen Einkünfte und Bezüge der unterhaltenen Person in § 33 a Abs. 1 S. 4 EStG zeige, dass der Steuergesetzgeber in § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG nicht auf eine Unterhaltsbedürftigkeit im Sinne der zivilrechtlichen Wertungen des § 1602 BGB Bezug nehme. 43

Zwar stellt sich insoweit tatsächlich die Frage, ob die verminderte Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen bei eigenen Einkünften und Bezügen des Steuerpflichtigen in § 33 a Abs. 1 S. 4 EStG tatsächlich erforderlich wäre, wenn der Gesetzgeber in § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG doch bereits auf die zivilrechtliche Bedürftigkeit im Sinne des § 1602 BGB Bezug nimmt. Denn dann würde bei Vorhandensein der betreffenden Einkünfte und Bezüge bereits die zivilrechtliche Bedürftigkeit des betreffenden Unterhaltsempfängers entfallen und würde hieran bereits die Berücksichtigungsfähigkeit der betreffenden Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG scheitern. 44

Dem steht jedoch andererseits entgegen, dass unterhaltsrechtliche und steuerrechtliche Wertungen insoweit unterschiedliche Wege gehen. So berücksichtigt zum Beispiel das Steuerrecht Einkünfte und Bezüge i.H.v. 1.200 DM nicht, daß heißt die Unterhaltsbedürftigkeit in steuerrechtlicher Hinsicht wird durch Einkünfte und Bezüge in Höhe dieses Betrages nicht vermindert, während hingegen das Unterhaltsrecht solche "Freibeträge" nicht kennt und zumindest in dieser Höhe eine Verminderung der Unterhaltsbedürftigkeit annimmt. 45

Darüber hinaus können vielleicht Einkünfte von bis zu 600 DM monatlich oder 7.200 DM jährlich die Unterhaltsbedürftigkeit im unterhaltsrechtlichen Sinne bereits entfallen lassen, während sie hingegen im steuerrechtlichen Sinne noch als zur Bestreitung des Lebensunterhaltes anerkannt werden und bis zur Höhe von in den Streitjahren 13.020 DM bzw. 13.500 DM anerkannt werden. 46

d. Letztlich erscheint es dem Gericht auch nicht sachangemessen zu sein, dass Unterhaltsaufwendungen des Steuerpflichtigen ohne Rücksicht darauf steuermindernd anerkannt werden, inwieweit die unterstützte Person durch eine ihr durchaus mögliche, jedoch unterlassene, Erwerbstätigkeit ihre Bedürftigkeit selbst herbeigeführt hat und damit überhaupt nicht bedürftig im Sinne der zivilrechtlichen Wertungen und Maßstäbe ist. 47

Im System des Einkommensteuerrechts ist die Berücksichtigungsfähigkeit der subjektiven Leistungsfähigkeit, des subjektiven Nettoprinzips in einem exakt abgegrenzten Rahmen vorgesehen (vgl. dazu nur Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Auflage 2002, § 4 Rdn. 113ff., § 9 48

Rdn. 41 und 68 ff.). Zwar zeigt bereits § 2 Abs. 4 und 5 EStG, daß die Berücksichtigungsfähigkeit persönlicher Verhältnisse durch die Abzugsfähigkeit privat veranlasster Aufwendungen ein Grundelement bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens darstellt. Andererseits darf jedoch nicht verkannt werden, daß bereits § 12 EStG nachdrücklich darauf hinweist, daß die Berücksichtigungsfähigkeit derartiger privater Aufwendungen dennoch einen Ausnahmetatbestand darstellt, der nur in den dort genannten gesetzlich vorgesehenen Grenzen zur Geltung gelangen kann. Einen dieser Ausnahmetatbestände bilden dabei die außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen gemäß § 33 a EStG. Es erscheint dem Gericht insoweit nicht schlüssig, im Falle einer bestehenden, aber nicht nachgekommenen Erwerbsobliegenheit seitens der unterstützten Person und im Falle eines daraus resultierenden Ausschlusses eines zivilrechtlichen Unterhaltsanspruchs eine außergewöhnliche Belastungssituation anzunehmen, die zur Berücksichtigungsfähigkeit entsprechender Unterhaltsaufwendungen führt. Ebenso ergeben sich nach Auffassung des Gerichts bei der Berücksichtigungsfähigkeit dieser Fallgruppe als außergewöhnlicher Belastung Wertungswidersprüche zu denjenigen Fallgruppen, in denen sich ein Angehöriger tatsächlich nicht selbst unterhalten kann, oder in denen wie z.B. in den Fallgruppen der §§ 33 b und 33 c EStG, echte und ernsthafte Belastungssituationen weitaus schwerwiegenderer Qualität und Intensität gegeben sind und in denen die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen zudem noch wesentlich restriktiver vom Gesetz geregelt wird. Bereits unter Berücksichtigung dieses Gesamtzusammenhangs, in den die Problematik des vorliegenden Streitfalls eingebunden ist, erscheint es nach Auffassung des Gerichts als systemwidrig, die schlichte, nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigte Weigerung des vermeintlich Unterhaltsberechtigten, für seinen Lebensunterhalt in zumutbarer Art und Weise selber Sorge zu tragen, als ausreichend anzusehen, um auf Seiten des vermeintlich Unterhaltsverpflichteten von einer die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit begründenden außergewöhnlichen Belastungssituation auszugehen.

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

49

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage, inwieweit die Berücksichtigungsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen an eine gesetzliche unterhaltsberechtigte Person im Sinne § 33 a Abs. 1 S. 1 EStG eine zivilrechtliche Bedürftigkeit des Empfängers im Sinne § 1602 BGB voraussetzt, bislang höchstrichterlich noch nicht entschieden worden ist. Dies rechtfertigt die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

50