
Datum: 10.08.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 77/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0810.6K77.02.00

Tenor:

Unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001 wird der Einkommensteuerbescheid 1999 vom 04.08.2003 dahin gehend geändert, dass für den Sohn A. der volle Ausbildungsfreibetrag gewährt wird. Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die Möglichkeit der Übertragung von Kinder- und Ausbildungsfreibetrag für ein über 18-jähriges Kind.

Der Kläger heiratete 1971 Frau B. und lebte mit dieser im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Der gesetzliche Güterstand wurde mit notariellem Vertrag vom 21.12.1971 u.a. dahin gehend modifiziert, dass kein Ausgleich des Zugewinns erfolgen solle, wenn die Ehe auf andere Weise als durch Tod ende. Seit dem 01.03.1998 leben der Kläger und Frau B. getrennt. Mit notariellem Vertrag vom 01.12.1998 ergänzten die Noch-Ehegatten den o.g. Ehevertrag. Es wurde u.a. der Versorgungsausgleich und der Ehegattenunterhalt ausgeschlossen sowie der Ehefrau ein lebenslanges Nießbrauchsrecht an dem hälftigen Miteigentümeranteil des Klägers an einer Grundstücks-GbR eingeräumt, die zwei Mietobjekte in X hält. Daneben wurde der Rückübertragungsanspruch des Klägers für die im Eigentum seiner Ehefrau stehende, ehemals gemeinsam bewohnten Immobilie in Y. derart eingeschränkt, dass sich der Kläger für den Fall der Eigentumsübertragung auf ihn

1

2

3

verpflichtete, ein lebenslanges Nießbrauchsrecht zu Gunsten seiner Ehefrau eintragen zu lassen. Weiterhin stellte der Kläger seine Ehefrau von jeglichen Unterhaltsverpflichtungen gegenüber den gemeinsamen Kindern frei. Die Ehe wurde am 10.12.1999 geschieden.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 1999 begehrte der Kläger die Übertragung des hälftigen Kinder- und Ausbildungsfreibetrages für seinen 24-jährigen Sohn A. von seiner geschiedenen Ehefrau. Laut Anlage Kinder lebte der Sohn im Streitjahr nicht bei seinen Eltern, befand sich in Schulausbildung und hatte eigene Einkünfte von 3.600,00 DM. Der Beklagte versagte die Übertragung. Im Rahmen des hiergegen geführten Einspruchsverfahrens reichte der Kläger eine von ihm und seiner geschiedenen Ehefrau unterschriebene Anlage K ein, wonach die Letztgenannte der Übertragung des Kinderfreibetrages für den Sohn A. für 1999 und die Folgejahre zustimmt. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. 4

Mit der nunmehr erhobenen Klage begehrt der Kläger weiterhin die Übertragung des hälftigen Kinder- und Ausbildungsfreibetrages. Er ist der Ansicht, dass trotz der grundsätzlichen Freistellung der Mutter von Unterhaltszahlungen, deren Unterhaltungspflicht gegenüber den Kindern zivilrechtlich fort bestehe. Auch habe er unentgeltlich die Unterhaltungspflicht gegenüber den Kindern übernommen. Denn seine damalige Ehefrau habe im Gegenzug auf nichts verzichtet. Der Verzicht sei vielmehr bereits mit dem Ehevertrag aus 1971 erfolgt. Auch habe er mit der notariellen Ergänzung des Ehevertrages in 1998 seiner Ehefrau mehr zugestanden, als er verpflichtet gewesen wäre. Da seine ehemalige Ehefrau während der gesamten Ehe als beamtete Lehrerin tätig war, bestünden keine Unterhaltsansprüche. Daneben gelte dies auch für den Versorgungsausgleich, da seine Ehefrau als Beamtin wesentlich höhere Pensionsansprüche habe als er. Auch widerspräche die Berücksichtigung der Freibeträge bei der Mutter dem Leistungsfähigkeitsprinzip, da er die Unterhalts- und Ausbildungskosten getragen hat. Hierbei handele es sich um unvermeidbare Kosten, die nach der Rechtsprechung des BVerfG einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen seien. 5

Der Kläger beantragt, 6
unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2001 den 7
Einkommensteuerbescheid 1999 vom 04.08.2003 dahin gehend zu ändern, dass für den
Sohn A. der volle Kinderfreibetrag und der volle Ausbildungsfreibetrag gewährt wird
sowie hilfsweise die Revision zuzulassen. 8

Der Beklagte beantragt, 9
den vollen Ausbildungsfreibetrag zu gewähren und 10
im übrigen die Klage abzuweisen. 11

Der Beklagte ist der Ansicht, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - 12
dann keine Übertragung des Kinderfreibetrages in Betracht komme, wenn der andere
Elternteil nicht zur Leistung von Unterhalt verpflichtet sei. Dies sei so im vorliegenden Fall, da
die ehemalige Ehefrau des Klägers durch die Ergänzung des Ehevertrages von sämtlichen
Unterhaltungspflichten gegenüber den Kindern freigestellt worden sei.

Im Klageverfahren reichte der Kläger einen von ihm und seiner ehemaligen Ehefrau 13
unterzeichneten Antrag ein, den Ausbildungsfreibetrag 1999 für den gemeinsamen Sohn A. in
voller Höhe auf den Kläger zu übertragen.

Der Einkommensteuerbescheid 1999 wurde im Klageverfahren mehrfach geändert, zuletzt mit Bescheid vom 04.08.2003. 14

Entscheidungsgründe: 15

Die Klage ist hinsichtlich der Übertragung des hälftigen Ausbildungsfreibetrages begründet und im übrigen unbegründet. 16

Die geschiedene Ehefrau des Klägers war weder als "anderer Elternteil" im Sinne des § 32 Abs. 6 Satz 5 Einkommensteuergesetz in der 1999 gültigen Fassung (EStG (1999) noch als der "eine Elternteil" nach § 33 a Abs. 2 Satz 8 EStG (1999) gemäß § 63 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - notwendig zum Verfahren beizuladen. Es besteht kein Bedürfnis für eine Beiladung, da die Steuerfestsetzung der geschiedenen Ehefrau im Falle der Übertragung des hälftigen Kinder- oder Ausbildungsfreibetrages über § 174 Abs. 4 und Abs. 5 der Abgabenordnung - AO - berichtigt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juli 2001 VI B 301/98, BFHE 195, 50, BStBl II 2001, 729). 17

Der Kläger hat keinen Anspruch auf Übertragung des hälftigen Kinderfreibetrages, denn die Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 Satz 5 EStG (1999) liegen nicht vor. 18

Nach § 32 Abs. 6 Satz 5 EStG (1999) darf auf Antrag eines Elternteils der Kinderfreibetrag des anderen Elternteils nur dann auf ihn übertragen werden, wenn er, nicht jedoch der andere Elternteil, seiner Unterhaltsverpflichtung im wesentlichen nachkommt. 19

Die Übertragung des Kinderfreibetrages setzt danach eine Unterhaltsverpflichtung des anderen Elternteils voraus. Denn einer Unterhaltsverpflichtung nachkommen kann nur, wer unterhaltspflichtig ist. Besteht keine Verpflichtung, ist eine Abweichung vom Halbteilungsgrundsatz des Kinderfreibetrages zwischen den Eltern nicht gerechtfertigt (BFH-Urteil vom 25. Juli 1997 VI R 107/96, BFHE 184, 60, BStBl II 1998, 329 mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur). 20

Entgegen der Ansicht des Beklagten ist die geschiedene Ehefrau des Klägers durch die notarielle Übertragung der Unterhaltspflicht für die Kinder auf den Kläger nicht ihrer Unterhaltspflicht gegenüber dem Sohn A. im Sinne dieser Rechtsprechung enthoben worden. Vielmehr besteht ihre Unterhaltsverpflichtung gegenüber den Kindern so lange weiter, bis der Kläger die Unterhaltszahlung geleistet hat. 21

Die Unterhaltspflicht richtet sich nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch - BGB -. Nach § 1602 BGB sind Kinder unterhaltsberechtig, wenn sie außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Für den Unterhalt, der den gesamten Lebensbedarf des Kindes umfasst (§ 1610 Abs. 2 BGB), haften die Eltern ihren Kindern gegenüber anteilig nach ihren Erwerbs- und Vermögensverhältnissen (§ 1606 Abs. 3 Satz 1 BGB). Die Eltern können sich allerdings im Verhältnis zueinander über die von ihnen zu leistenden Unterhaltsbeträge verständigen und grundsätzlich auch einen von ihnen von einer Unterhaltsleistung völlig freistellen (vgl. Palandt/Diedrichsen, BGB, 63. Aufl., § 1606 Rdnr. 21). Der Kläger hat seine frühere Ehefrau durch die Ergänzung des Ehevertrages am 01.12.1998 von jeglichen Unterhaltsverpflichtungen gegenüber den gemeinsamen Kindern freigestellt. Eine derartige Freistellungsvereinbarung ist als Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB) anzusehen und entfaltet Rechtswirkung nur zwischen den Eltern. D.h. die geschiedene Ehefrau des Klägers ist im Außenverhältnis, also ihren Kindern gegenüber immer noch unterhaltspflichtig, hat aber im Innenverhältnis gegenüber dem Kläger einen Anspruch darauf, dass dieser den Unterhaltsanspruch der Kinder befriedigt (vgl. BGH-Urteil vom 15. Januar 1986, IVb ZR 6/85, 22

NJW 1986, 1167). Erst durch die Unterhaltszahlung des Klägers erlischt die Unterhaltsverpflichtung seiner geschiedenen Ehefrau gegenüber den Kindern (§§ 267, 1612 Abs. 2 Satz 1 BGB) (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 1996 III R 137/93, BFHE 179, 409, BStBl II 1997, 21; FG Hamburg, Urteil vom 8. Dezember 2003 II 389/02, DStRE 2004, 691; Revision eingelegt BFH: VIII R 11/04).

Nach Ansicht des erkennenden Senats kommt jedoch auch derjenige der Unterhaltspflicht gegenüber seinen Kindern nach, der entgeltlich von der Unterhaltspflicht freigestellt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 1996, III R 137/93, a.a.O.; weitergehend FG Köln, Urteil vom 5. Juni 1997, 2 K 2980/93, juris STRE200070464). Denn der entgeltlich freigestellte Elternteil ist durch die Freistellungsvereinbarung wirtschaftlich belastet, was seine Leistungsfähigkeit mindert. Im Hinblick auf diese Leistung erbringt der andere Elternteil so zu sagen die Unterhaltspflicht für den freigestellten Elternteil (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 1996, III R 137/93 a.a.O.). Hierbei kommt es nach Ansicht des Senates nicht darauf an, dass sich der zukünftige Kindesunterhalt und die wirtschaftliche Belastung durch den Vergleich rechnerisch gleichwertig gegenüber stehen (vgl. in diesem Sinne BFH-Urteil vom 25. Januar 1996, III R 137/93, a.a.O.). Vielmehr ist entscheidend, dass die Eltern mit der Vereinbarung ihre wechselseitigen Ansprüche vergleichsweise regeln wollten. Denn in einem Vergleich liegt stets ein gegenseitiges Nachgeben (§ 779 Abs. 1 BGB) und damit ein Geben und Nehmen (vgl. auch Schmidt/Glanegger, EStG, 23. Aufl., § 32 Rdnr. 67 a.E.).

23

So liegt es auch im vorliegenden Fall. Durch die im Hinblick auf die anstehende Scheidung erfolgte Änderung des Ehevertrages am 01.12.1998 hat sich der Kläger mit seiner damaligen Ehefrau umfassend über sämtliche noch offenen Fragen des Unterhalts sowie des Vermögensausgleichs vergleichsweise geeinigt. Hierbei hat die damalige Ehefrau des Klägers zumindest auf Ansprüche auf Ehegattenunterhalt verzichtet, da der Lebensstandard der Ehegatten durch die damals weit überwiegenden Einkünfte des Klägers geprägt wurde. Dies hat der Kläger im Rahmen der mündlichen Verhandlung auch zugestanden. Im Gegenzug wurde die damalige Ehefrau des Klägers von der Unterhaltspflicht gegenüber den Kindern freigestellt und ihr wurden Nießbrauchrechte eingeräumt. Ob der Kläger seiner damaligen Ehefrau im Rahmen dieser Vereinbarung ggf. mehr zugestanden hat, als ihr rechtlich zugestanden hätte, ist nach den oben gemachten Ausführungen unerheblich. Die nach der Trennung und vor der Scheidung der Ehegatten getroffene Vereinbarung macht vielmehr deutlich, dass sich diese abschließend und umfassend über die sich aus der Ehe ergebenden gegenseitigen Rechte und Pflichten einigen wollten, um eine spätere gerichtliche Auseinandersetzung zu vermeiden.

24

Ob in derartigen Fällen der Freistellung vom Kindesunterhalt die Unterhaltspflichterfüllung des freigestellten Elternteils überhaupt von der Entgeltlichkeit der Freistellungsvereinbarung abhängt, wird in Rechtsprechung und Literatur mit gewichtigen Gründen bestritten (so FG Hamburg, Urteil vom 8. Dezember 2003, II 389/02, a.a.O.; Schmidt/Glanegger, EStG, § 32 Rdnr. 9 a.E.). Dies bedarf aber aufgrund der festgestellten Entgeltlichkeit im vorliegenden Fall keiner Entscheidung.

25

Eine vom Gesetzeswortlaut des § 32 Abs. 6 EStG abweichende Auslegung ist entgegen der Ansicht des Klägers auch aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht geboten. Zwar soll der Kinderfreibetrag Eltern wegen der Aufwendungen, die ihnen durch die Pflege und Betreuung ihrer Kinder oder durch Barunterhalt entstehen, steuerrechtlich entlasten, so dass es unter dem Blickwinkel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerechtfertigt sein könnte, den Elternteil, der die kindbedingten Aufwendungen alleine trägt, auch allein zu entlasten. Der Gesetzgeber hat jedoch den ihm zustehenden Gestaltungsspielraum nicht überschritten,

26

wenn er sich für eine andere Lösung entschieden hat, nämlich es bei dem Halbteilungsgrundsatz zu belassen. Es ist zudem zu bedenken, dass die Gewährung von Kinderfreibeträgen ohnehin nicht stets von einer Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern durch Unterhaltszahlungen abhängt. Auch Eltern, die beide nicht unterhaltspflichtig sind oder zwar unterhaltspflichtig sind, aber keinen Unterhalt leisten, erhalten die Kinderfreibeträge (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juli 1997 VI R 107/96, BFHE 184, 60, BStBl II 1998, 329).

Dem Kläger steht jedoch der volle Ausbildungsfreibetrag für seinen Sohn A. zu. 27

Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes, für das er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält, so wird nach § 33 a Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG (1999) auf Antrag ein Ausbildungsfreibetrag gewährt, der um die 3.600 DM übersteigenden Einkünfte und Bezüge des Kindes gemindert wird. Steht das Kind zu zwei Steuerpflichtigen, die zusammen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfüllen, in einem Kindschaftsverhältnis, so steht jedem die Hälfte des Ausbildungsfreibetrages zu (§ 33 a Abs. 2 Satz 5 EStG (1999)). In diesem Fall kann vom Halbteilungsgrundsatz des Ausbildungsfreibetrages nach § 33 a Abs. 2 Satz 8 EStG (1999) auf gemeinsamen Antrag des Elternpaares abgewichen werden und der hälftige Ausbildungsfreibetrag auf den anderen Elternteil übertragen werden. Der entsprechende Antrag wurde im laufenden Klageverfahren schriftlich gestellt. Einkünfte oder Bezüge in anrechenbarer Höhe hat der Sohn des Klägers nicht. 28

Die Revision wird aufgrund von grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) sowie zum Zwecke der Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zugelassen. 29

Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 FGO. Zwar hat der Kläger im Verfahren teilweise obsiegt, dennoch waren ihm die gesamten Kosten des Verfahrens auf zu erlegen. Denn der Kläger hat den gemeinsamen Antrag auf Übertragung des Ausbildungsfreibetrages für seinen Sohn A. erst im Klageverfahren eingereicht. Die Entscheidung beruht nach § 33 a Abs. 2 Satz 8 EStG (1999) aber gerade auf diesem Antrag und der Kläger hätte ihn bereits im Verwaltungsverfahren stellen können. 30