
Datum: 23.11.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 5329/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1123.8K5329.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen der Klägerin an ihren volljährigen Adoptivsohn. | 1 |
| Die Klägerin erzielte im Streitjahr - 2000 - als ... im wesentlichen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. | 2 |
| In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 beantragte die Klägerin u.a. die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an ihren 1963 geborenen Adoptivsohn I in Höhe von 16.504 DM im Rahmen des Höchstbetrags von 13.500 DM, | 3 |
| Dem folgte der Beklagte in dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheid 2000 vom 4. September 2002 nicht. In den Erläuterungen zum Bescheid führte er hierzu aus, Unterhaltsaufwendungen für den Sohn könnten nur berücksichtigt werden, wenn die Unterhaltsberechtigung des Sohnes durch geeignete Belege nachgewiesen werde (z.B. Ausbildung = Ausbildungsbescheinigung, Arbeitslosigkeit = Bescheinigung des Arbeitsamtes, dass arbeitssuchend). Weiterhin sollte die Zwangsläufigkeit der Unterhaltsaufwendungen dargelegt werden. | 4 |
| Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 16. September 2002 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie unter Bezugnahme auf R 190 EStR an, dass es für den Abzug der | 5 |
| | 6 |

Unterhaltsaufwendungen ausreiche, dass die unterhaltsberechtigte Person dem Grunde nach gesetzlich unterhaltsberechtigt (z.B. verwandt in gerader Linie) und bedürftig sei. Da es sich bei Herrn I um ihren Sohn handle, sei die gesetzliche Unterhaltsberechtigung nach dem BGB gegeben. Dieser habe nach dem Abitur u.a. Musik studiert und in den USA einem dem MA entsprechenden Abschluss erworben. Er habe weder einen Anspruch auf Arbeitslosenbezüge, da er nie in einem nichtselbständigen Beschäftigungsverhältnis gewesen sei, noch lägen die Voraussetzungen für eine Anstellung im öffentlichen Dienst als Musikpädagoge vor, so dass er seit langer Zeit beschäftigungslos sei. Seine intensiven Versuche, eine eigene Musikproduktion aufzubauen, wären ebenfalls fehlgeschlagen, so dass er ohne jedes Einkommen und ohne Bezüge sein Leben durch die Unterstützungsleistungen seiner Mutter fristen müsse. Die einzige Möglichkeit, seine Arbeitskraft einzusetzen und zu verwerten, so wie es der Beklagte fordere, sei es, auf Hauptgeschäftsstraßen, Einkaufspassagen usw. ein Musikinstrument zu spielen und so zu versuchen, vom "Publikum" Geld zu erbetteln. Die Einkommensteuerrichtlinien könnten und wollten eine solche Vorgehensweise nicht erzwingen, zumal die Gesetzesbestimmung eindeutig sei. Im Übrigen sei es nicht Sache des Beklagten, in Fragen der persönlichen Lebensgestaltung der Steuerpflichtigen einzudringen und - entgegen der Auffassung der unmittelbar Beteiligten - festzustellen, dass der Sohn berufstätig sein und sich den Unterhalt selbst verdienen könne. Dies ergebe sich aus dem Urteil des BFH vom 28. April 1961 VI 308/60.

Nachdem der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom 10. Februar 2003 aufgehoben hatte, wies er mit Einspruchsentscheidung vom 3. September 2003 den Einspruch als unbegründet zurück.

7

Zur Begründung führte er aus, eine Unterhaltsberechtigung sei zwar grundsätzlich gegeben, da die Klägerin ihrem Sohn gemäß § 1601 BGB gegenüber zum Unterhalt verpflichtet sei. Eine Unterhaltsberechtigung setze jedoch gemäß § 1602 Abs. 1 BGB voraus, dass der Unterstützte außerstande sei, sich selbst zu unterhalten. Als Spezialvorschrift zu § 33 EStG seien bei der Anwendung des § 33 a Abs. 1 EStG die allgemeinen Voraussetzungen für den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen, insbesondere die Zwangsläufigkeit, zu beachten. Wenn z.B. der Unterhaltsempfänger die ihm zur Verfügung stehenden eigenen Quellen, also auch den Einsatz der eigenen Arbeitskraft nicht ausschöpfe, würden die Aufwendungen als nicht zwangsläufig im Sinne des § 33 EStG gelten. Die Klägerin habe es trotz besonderer Aufforderung versäumt, durch Vorlage von Bewerbungsunterlagen, Absagen von Firmen, Bescheinigungen des Arbeitsamtes nachzuweisen, dass ihr Sohn im Veranlagungszeitraum arbeitssuchend (gemeldet) war. Ferner würden Nachweise über die Unterhaltsleistungen fehlen. Wegen der nicht nachgewiesenen Zwangsläufigkeit der Unterhaltsaufwendungen sei davon auszugehen, dass der Sohn als Unterhaltsempfänger nicht unterhaltsberechtigt im Sinne des § 1602 BGB sei, so dass ein Abzug von Unterhaltsaufwendungen nicht in Betracht komme.

8

Hierauf hat die Klägerin am 2. Oktober 2003 die vorliegende Klage erhoben und zum Nachweis der Unterhaltsleistungen einen Ausdruck des in der Buchführung hierfür eingerichteten Privatentnahmekontos "Konto I" beigelegt.

9

Ergänzend zu ihrer Einspruchsbegründung trägt sie vor, wenn der Beklagte in der Einspruchsentscheidung erstmals einen Nachweis der Bedürftigkeit verlange, sei dieses Verlangen unzulässig, weil die Bedürftigkeit nicht nachgewiesen werden könne. Der Eintrag in Zeile 111 der Einkommensteuererklärung, dass die unterhaltene Person über keine eigenen Einkünfte verfüge, dürfe absolut ausreichen. Aus tatsächlichen Gründen sei es ihr

10

jedoch nicht möglich, den Nachweis zu erbringen, dass ihr Sohn seiner Erwerbsobliegenheit gemäß § 1602 BGB im Streitjahr nachgekommen sei. Dies sei aber auch gar nicht notwendig. Seit der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 sei der Hinweis auf § 33 Abs. 2 EStG und damit das Erfordernis, eine Zwangsläufigkeit dem Grunde nach zu recherchieren, entfallen. Der Gesetzgeber habe den § 33 a EStG nunmehr als eine typisierende und abschließende Regelung für Unterhaltsaufwendungen zu Gunsten anderer Personen ohne Anrechnung einer zumutbaren Eigenbelastung konstruiert. Einzige Voraussetzung sei der zivilrechtliche Status des Leistungsempfängers als Unterhaltsberechtigter. Ein Rückgriff auf das Zivilrecht sei nur geboten, um die Unterhaltsberechtigung dem Grunde nach festzustellen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Regelung in R 190 Abs. 1 EStR.

Die Klägerin beantragt, 11

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung des Beklagten den Einkommensteuerbescheid 12 vom 4. September 2002 dahingehend zu ändern, dass ihre Unterhaltszahlungen für ihren Sohn I nach § 33a Abs. 1 EStG als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des Höchstbetrags abgezogen werden.

Der Beklagte beantragt, 13

die Klage als unbegründet zurückzuweisen. 14

Er macht geltend, Voraussetzung für den Abzug der Unterhaltszahlungen sei es, dass der Unterhaltsberechtigte alle ihm zur Verfügung stehenden Quellen ausschöpft und außerstande sei, sich selbst zu unterhalten. Im übrigen verweist er auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung. Zur Frage des Nachweises des Unterhalts hat er sich nicht mehr geäußert. 15

Der Beklagte hat mit Schriftsatz vom 11. November 2004, die Klägerin mit Schriftsatz vom 18. November auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. 18

1. 19

Der Einkommensteuerbescheid 2000 vom 4. September 2002 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 20

Zu Recht hat der Beklagte in dem Bescheid die Unterhaltsaufwendungen der Klägerin für ihren Sohn in Höhe von 16.504 DM nicht als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 a Absatz 1 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes - EStG - berücksichtigt. 21

Gemäß § 33 a Abs. 1 Satz 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 13.500 DM im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. 22

Der Sohn der Klägerin ist keine unterhaltsberechtigten Person im Sinne dieser Vorschrift. 23

- Der Senat vertritt hierzu den Standpunkt, dass sich die von § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG verlangte gesetzliche Unterhaltsberechtigung nach dem Zivilrecht richtet und insbesondere die Vorschrift des § 1602 BGB zu beachten ist (ebenso FG Köln, Urteil vom 28. März 2003 7 K 4897/02, EFG 2003, 1167 m.w.N; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27. Juni 2001 1 K 2924/00, DStRE 2002, 11). Gesetzlich unterhaltsberechtig sind u.a. diejenigen Personen, denen gegenüber der Steuerpflichtige nach § 1901 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB - unterhaltsverpflichtet ist, nämlich Verwandte in gerader Linie im Sinne des § 1589 Satz 1 BGB. Dazu gehören gemäß §§ 1754 Abs. 2, 1589 Abs.1 Satz 1 BGB auch Adoptivkinder, 24
- Der gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung der Verwandten in gerader Linie gemäß § 1601 BGB ist die gesetzliche Unterhaltsberechtigung im Sinne von § 1602 BGB gegenüberzustellen. Gemäß § 1602 Abs. 1 BGB ist nur derjenige unterhaltsberechtig, der außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Die Unterhaltsberechtigung setzt somit Bedürftigkeit voraus. Die Bedürftigkeit volljähriger Kinder ist gegeben, wenn diese weder Vermögen haben noch 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 besonderer Umstände wie z.B. Krankheit, Behinderung oder Arbeitslosigkeit, trotz ordnungsgemäßer Bemühung um eine Beschäftigung, nicht Folge geleistet werden (Palandt/Diederichsen, BGB, 62. Aufl. 2003, § 1602 Rn. 12 ff). 25
- Unter Zugrundelegung dieses Maßstabes hat die Klägerin das Vorliegen der Unterhaltsberechtigung ihres Adoptivsohnes nicht hinreichend dargelegt und nachgewiesen. Sie hat hierzu lediglich vorgetragen, es sei ihr aus tatsächlichen Gründen nicht möglich, den Nachweis zu erbringen. Weshalb dies der Fall ist, hat die Klägerin nicht dargelegt. Es wird von ihr insoweit auch nichts tatsächlich Unmögliches verlangt, da abgelehnte Bewerbungsgesuche oder eine Bescheinigung des Arbeitsamtes, dass der Sohn dem Arbeitsmarkt zur Verfügung steht oder an einer Umschulungsmaßnahme teilgenommen hat, durchaus erhältlich sind. 26
- Soweit die Klägerin geltend macht, ein solcher Nachweis gehe an der Sache vorbei, weil seit der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 1996 ein derartiger Nachweis entbehrlich geworden sei, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Es trifft zwar zu, dass teilweise vertreten wird, eine potentielle Unterhaltsberechtigung der unterstützten Person nach § 1601 BGB genüge für die Anwendung des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG, so dass es keiner Überprüfung bedürfe, ob zivilrechtlich tatsächlich ein Unterhaltsanspruch bestehe (vgl. FG München, Urteil vom 20. November 2002 1 K 4864/01, EFG 2003, 464 f; FG Münster, Urteil vom 20. Februar 2002, 10 K 7470/00, EFG 2002, 911; Schmidt/Glanegger, EStG, 23. Auflage, § 33 a Rn. 19, 28), Dem vermag sich der Senat aber nicht anzuschließen. 27
- Gegen diese Auffassung spricht zunächst der Wortlaut der Vorschrift. § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG setzt ausdrücklich voraus, dass Aufwendungen gegenüber einer gesetzlich unterhalts berechtigten Person erbracht wurden. Diese gesetzliche Unterhaltsberechtigung ist in § 1602 BGB geregelt und nur im Falle der Bedürftigkeit gegeben, die wiederum voraussetzt, dass der generellen und allgemeinen Erwerbsobliegenheit nachgekommen wurde. 28
- Auch das Argument dieser Ansicht, aus der Abschaffung des Tatbestandsmerkmals der Zwangsläufigkeit durch Streichung des Verweises in § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. auf § 33 II EStG ab dem Jahr 1996 sei zu schließen, ein steuerrechtlich eigenständiges Merkmal zur Prüfung der Bedürftigkeit der unterstützten Person gebe es seitdem - abgesehen vom eigenen Vermögen und eigenen Einkünften und Bezügen - nicht mehr, so dass die 29

Bedürftigkeit der unterstützten Person dem Grunde nach unterstellt werde, wenn sie potentiell unterhaltsberechtigter sei und tatsächlich Unterhalt erhalte (so Schmidt/Glanegger, EStG, § 33 a Rn. 19), überzeugt nicht. Denn den gesetzgeberischen Motiven zur Neufassung des § 33 a I S. 1 EStG lässt sich nicht entnehmen, dass mit dem Wegfall der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG auch bezweckt werden sollte, solche Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen, denen der Empfänger an sich nicht bedarf, weil er sich bei ordnungsgemäßer Einsatz seiner Arbeitskraft selbst unterhalten könnte. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, so hätte er allein auf die Aufwendungen im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung des Steuerpflichtigen im Sinne des § 1601 BGB abstellen können (so auch FG Köln, a.a.O.).

Soweit argumentiert wird, das Abstellen auf die Unterhaltungspflicht diene der Vereinfachung, weil ansonsten die Steuerbehörde jeweils die zivilrechtlichen Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung von Unterhalt überprüfen müsse, was das Besteuerungsverfahren merklich erschweren würde und zudem ein Eindringen in die persönlichen Verhältnisse der unterhaltenen Person erforderte, überzeugt dies ebenfalls nicht. Dem ist entgegenzuhalten, dass es einer Vereinfachung in diesem Bereich nicht bedarf, weil insoweit kein Massensachverhalt vorliegt. Denn es ist jedenfalls nicht der Regelfall, dass ein Kind nach Abschluss der Berufsausbildung dem Arbeitsmarkt nicht zur Verfügung steht und auf Unterhaltsleistungen anderer angewiesen ist. Dass der Gesetzgeber angesichts dessen eine Vereinfachung dergestalt hatte regeln wollen, dass Unterhaltszahlungen auch in Fällen der vorliegenden Art steuerlich abzugsfähig sein sollen, in denen Kinder nach Abschluss der Berufsausbildung ihrer Erwerbsobliegenheit nicht nachzukommen - und demzufolge zivilrechtlich gar kein Unterhaltsanspruch besteht - erscheint dem Senat nicht plausibel. 30

Es liegt auch kein übergebührlicher Eingriff in die Privatsphäre des Sohnes der Klägerin vor. Denn auch an anderer Stelle des EStG werden Angaben zur Berufsausbildung gefordert, die nicht über den hier geforderten Nachweis über die Erfüllung der Erwerbsobliegenheit hinausgehen. So ist im Rahmen des Ausbildungsfreibetrags nach § 33 a Abs. 2 EStG die Berufsausbildung durch Bescheinigungen nachzuweisen. Auch in dem in § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. c. EStG geregelten Fall ist gegebenenfalls die Tatsache, dass eine Berufsausbildung mangels eines Arbeitsplatzes nicht begonnen werden kann, nachzuweisen. 31

Auch der Hinweis der Gegenauffassung auf den Begriff der gesetzlich unterhaltsberechtigten Person in § 12 Nr. 2 EStG, der nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die potentielle Unterhaltungspflicht ausreichen lasse (so FG Münster, a.a.O). führt zu keiner abweichenden Beurteilung durch den Senat. Es ist nämlich durchaus gerechtfertigt, den Begriff in beiden Normen unterschiedlich auszulegen. Denn bei der Regelung des § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG handelt es sich um einen Ausnahmetatbestand zu der in § 12 Nr. 2 EStG enthaltenen Regelung, dass private Aufwendungen der dort bezeichneten Art grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Dem Grundsatz, dass Ausnahmetatbestände eng auszulegen sind, wird entsprochen, wenn der Grundtatbestand des § 12 Nr. 2 EStG weit gefasst wird, indem bereits auf die potenzielle Unterhaltungspflicht abgestellt wird und lediglich für den Ausnahmetatbestand des § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG zusätzlich die Unterhaltungsberechtigung geprüft wird. 32

2. 33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO 34

3. 35

36

Die Revision war angesichts divergierender finanzgerichtlicher Urteile zu der hier entscheidungserheblichen Frage gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen.
