
Datum: 09.04.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2965/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0409.15K2965.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 40/19

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 14.10.2015 nebst Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 wird mit der Maßgabe geändert, dass weitere außergewöhnliche Belastungen (vor Abzug einer zumutbaren Belastung) i.H.v. 5.000 € berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklagte und die Kläger zu je 50 %.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Festsetzung nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner den Klägern das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit geändertem Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Unterhaltsaufwendungen an die Schwester der Klägerin, sowie deren Ehemann und Tochter.

1

2

3

Die Kläger sind deutsche Staatsangehörige. Sie wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie haben ein gemeinsames, im Jahr 2006 geborenes Kind. Der Kläger erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.	
Die Schwester der Klägerin lebte zu Beginn des Streitjahres gemeinsam mit ihrem Ehemann und ihrer Tochter in der Ukraine.	4
Unter dem 24. April 2014 unterzeichnete der Kläger folgende Verpflichtungserklärung:	5
<i>„Ich, der Unterzeichnende L ... verpflichte mich gegenüber der Ausländerbehörde/Auslandsvertretung für ... Schwägerin... Ehegatte und begleitende Kinder .. vom Tag der voraussichtlichen Einreise am 16.06.2014 bis zur Beendigung des Aufenthalts ... nach § 68 des Aufenthaltsgesetzes die Kosten für den Lebensunterhalt...zu tragen...“</i>	6
Ferner unterzeichnete er am selben Tag folgende Erklärung:	7
<i>„...Die Verpflichtung umfasst die Erstattung sämtlicher öffentlicher Mittel, die für den Lebensunterhalt einschließlich der Versorgung mit Wohnraum und Versorgung im Krankheitsfall und bei Pflegebedürftigkeit aufgewendet werden, z.B. Kosten für Ernährung , Bekleidung Wohnraum (privat oder im Hotel) sowie Kosten für Arzt, Medikamente, Krankenhaus.. ...“</i>	8
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Verpflichtungserklärung und die Erklärung des Verpflichtungsgebers, jeweils vom 14. April 2014 (Bl. 12 ff. der Gerichtsakten), Bezug genommen.	9
Die Schwester der Klägerin, sowie deren Ehemann und Tochter reisten im Streitjahr (zunächst zu Besuchszwecken) nach Deutschland ein. Die Kläger nahmen die Familie in C auf. Sie stellten ihr Wohnräume zur Verfügung und übernahmen die Aufwendungen für Lebensmittel, Versicherungen, Rechtsanwalt (wegen Aufenthaltstitel) und (freiwilligen) Sprachkurs.	10
Für die Krankenversicherung wurden Aufwendungen von 204,94 € (2 Monate á 33,10 € für die Schwester der Klägerin + 33,10 € für die Nichte der Klägerin + 36,27 € für den Schwager der Klägerin) übernommen.	11
Die aufgenommenen Personen erhielten im Streitjahr den Status „Aussetzung der Abschiebung“ (= Duldung).	12
Im Rahmen der Einkommensteuerklärung machten die Kläger einen Betrag von insgesamt 15.827 € als außergewöhnliche Belastungen geltend. Der Betrag setzte sich aus Anwaltskosten, Aufwendungen für Lebensmittel und Sprachkurse und der Zurverfügungstellung von Wohnräumen zusammen.	13
Im Rahmen einer Anhörung gemäß § 91 Abgabenordnung (AO) teilte der Beklagte den Kläger daraufhin mit, er beabsichtige von der Einkommensteuererklärung wie folgt abzuweichen: Die Anwaltskosten seien nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Auch die Kosten für Deutschkurse seien nur dann abzugsfähig, wenn eine Teilnahme verpflichtend sei. Die typischen Unterhaltsaufwendungen seien in § 33 a Einkommensteuergesetz (EStG) abschließend geregelt. Da jedoch keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung bestehe, seien die Unterhaltsleistungen nicht nach § 33 a EStG abzugsfähig. Die Kläger erhielten Gelegenheit zur Stellungnahme.	14

Anschließend setzte der Beklagte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 14. Oktober 2015 ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen fest.

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18. Oktober 2016 als unbegründet zurück. Er führte aus, es sei keine Zwangsläufigkeit der getätigten Aufwendungen gegeben. Das sittliche Gebot für die Übernahme der Aufwendungen für den Unterhalt (Lebenshaltungskosten und Beiträge zur Krankenversicherung) der ohne gesetzliche Unterhaltsverpflichtung aufgenommenen Familienmitglieder sei nicht erkennbar. Zudem bestimme das BMF-Schreiben in der Fassung vom 27. Mai 2015, BStBl I 2015, 474, das Folgende: Aufwendungen für den Unterhalt von Personen, die eine Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis nach § 23 Aufenthaltsgesetzes haben, können unabhängig von einer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung nach § 33 Abs. 1 Satz 3 EStG berücksichtigt werden. 16

Voraussetzung sei aber, dass der Steuerpflichtige eine Verpflichtungserklärung nach § 68 Aufenthaltsgesetz abgegeben habe und sämtliche Kosten zur Bestreitung des Unterhalts übernehme. Eine Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis nach § 23 Aufenthaltsgesetz ordne die oberste Landesbehörde bzw. das Bundesministerium des Innern aus völkerrechtlichen oder humanitären Gründen oder zur Wahrung politischer Interessen der Bundesrepublik Deutschland an. Durch die behördliche Anordnung wird in besonderer Weise zum Ausdruck gebracht, dass sich die Betroffenen in einer außerordentlichen Notlage befinden. Im Streitfall hätten die Kläger sich zwar gegenüber der Ausländerbehörde verpflichtet alle Lebensunterhaltungskosten zu tragen, aber die unterhaltenden Angehörigen verfügten über keine Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis gemäß § 23 Aufenthaltsgesetz. Eine außerordentliche Notlage und damit die Zwangsläufigkeit der Übernahme der Unterhaltskosten sei somit nicht gegeben. Eine tatsächliche Zwangslage hinsichtlich der Übernahme der Aufwendungen für die Sprachkurse sei vorliegend schon deshalb nicht gegeben, da die gesetzlich verpflichtende Teilnahme an den Sprachkursen nicht nachgewiesen worden sei. Hinsichtlich der Rechtsanwaltskosten könne dahingestellt bleiben, ob diese zwangsläufig i.S.d. § 33 EStG seien, da die zumutbare Eigenbelastung durch diese Aufwendungen nicht überschritten werde. Ferner sei es der unterstützten Familie durch die spätere Erwerbstätigkeit des Schwagers zwischenzeitlich möglich, die erhaltenen Leistungen zurückzuzahlen. 17

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 18. Oktober 2016 (Bl. 2 ff der Gerichtsakten) Bezug genommen. 18

Hiergegen wenden sich die Kläger mit der vorliegenden Klage. 19

Im Verlauf des Verfahrens wurden durch die Kläger verschiedene Berechnungen angestellt und verschiedene Beträge geltend gemacht. 20

Die Kläger führen nunmehr aus, die Aufwendungen seien jedenfalls i.H.v. 5.000 Euro zu berücksichtigen. Die Aufwendungen für die Sprachkurse und den Rechtsanwalt würden nicht mehr geltend gemacht. 21

Das Land Nordrhein-Westfalen habe entschieden, dass das vom Beklagten zitierte Schreiben des BMF in Nordrhein-Westfalen nur für syrische Staatsangehörigkeit gelte. Hierin liege ein eklatanter Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Grundgesetzes. 22

Zur Erörterung der Sach- und Rechtslage hat ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 3. Mai 2018 Bezug 23

genommen.

Die Kläger beantragen,	24
den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 4.10.2015, nebst Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass weitere außergewöhnliche Belastungen vor Abzug einer zumutbaren Eigenbelastung in Höhe von 5.000 Euro berücksichtigt werden.	25
Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen.	27
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. Zur weiteren Begründung führt er zusammengefasst aus, die unterstützten Personen hätten keine Aufenthalts- oder Niederlassungserlaubnis nach § 23 Aufenthaltsgesetz. Daher komme eine Berücksichtigung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht. Die verfassungsrechtlichen Bedenken der Prozessbevollmächtigten würden seitens des Beklagten nicht geteilt.	28
Den unterstützten Personen sei es zwischenzeitlich möglich die erhaltenen Leistungen zurückzuzahlen.	29
Entscheidungsgründe	30
I. Die Klage ist begründet.	31
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO-).	32
Im Streitjahr sind (mindestens) 5.000 Euro als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuerfestsetzung zu berücksichtigen.	33
Nach § 33 Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Die Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).	34
Diese Voraussetzungen sind jedenfalls im tenorierten Umfang gegeben.	35
1. Den Klägern sind dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen entstanden.	36
a) Die getätigten Aufwendungen für den Unterhalt sind aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.	37
Eine die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG begründende sittliche Pflicht ist dann zu bejahen, wenn diese so unabwendbar auftritt, dass sie - ähnlich einer Rechtspflicht - von außen her als eine Forderung oder zumindest Erwartung der Gesellschaft derart auf den Steuerpflichtigen einwirkt, dass sie ihre Erfüllung als eine	38

selbstverständliche Handlung erwartet und die Missachtung dieser Erwartung als moralisch anstößig empfunden wird (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofes - BFH - vom 11. März 1988 III B 122/86, BStBl II 1988, 535 und vom 11. November 1988 III R 262/83, BStBl II 1989, 280 m. w. N.). Es kann nicht jede aus moralischen Gründen naheliegende Verhaltensweise als zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 EStG angesehen werden und damit eine steuerliche Entlastung rechtfertigen. Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen zur Übernahme von Verpflichtungen ist nur dann anzunehmen, wenn nach dem Urteil der Mehrzahl billig und gerecht denkender Mitbürger ein Steuerpflichtiger sich zu einem solchen Verhalten verpflichtet sehen kann. Sittlich zu billigende oder besonders aner kennenswerte Gründe allein genügen deshalb nicht. Es reicht vor allem nicht aus, dass die Leistung menschlich verständlich ist. Im Verhältnis zwischen Geschwistern kann eine sittliche Verpflichtung nur angenommen werden, wenn es sich darum handelt, dem Familienangehörigen in einer akuten Notlage zu helfen (Littmann, EStG, § 33 Rz. 175 und Schmidt/Drenseck, EStG, § 33 Rz. 26).

aa) Im Streitfall ist eine moralische, unabwendbare Verpflichtung i.S.d. § 33 EStG gegeben. 39

In der Gesellschaft gibt es eine Forderung oder (zumindest) eine Erwartung, nach welcher die Aufnahme der Schwester (mit Ehemann und Kind), die in einem Land lebt, welches sich - wie für das Streitjahr allgemein bekannt - im Kriegszustand befindet als selbstverständliche Handlung erwartet wird und die Missachtung dieser Erwartung als anstößig empfunden wird. Ein Verhalten, welches zur Folge hätte, dass die Schwester mit Ehemann und minderjährigem Kind zur (möglicherweise durch staatlichen Zwang durchgesetzten) Ausreise in ein Land verpflichtet wird, welches sich im Kriegszustand befindet, obgleich die rechtliche, finanzielle und tatsächliche Möglichkeit besteht der Familie in Deutschland einen Aufenthalt zu ermöglichen, wird in der Gesellschaft als moralisch anstößig empfunden. Der Senat hat keine Zweifel daran, dass die Schwester der Klägerin und ihre Familie angesichts der Entwicklung in der Ukraine im Sommer 2014 begründete Furcht um Leib und Leben bei Rückkehr in die Ukraine hatten. Er hat auch keine Zweifel daran, dass die Klägerin sich als ältere Schwester (moralisch) verpflichtet sah, ihre jüngere Schwester mit Ehemann und Kind bei sich aufzunehmen und zu unterhalten. 40

bb) Der Berücksichtigung steht weder das sog. „Prinzip der Eigenverantwortung“ entgegen, d.h. der Grundsatz, dass eine Person im arbeitsfähigen Alter grundsätzlich bis zum Erreichen der Regelaltersgrenze ihre Arbeitskraft vollumfänglich nutzen muss, um ihren Lebensbedarf selbst zu erwirtschaften (vgl. hierzu z.B. Palandt/Brudermüller, Kommentar BGB, § 1361 Rz.40) noch eine möglicherweise später bestehende Fähigkeit die erhaltenen Leistungen zurückzuzahlen. 41

Es ist nicht ersichtlich, dass die im Streitjahr nur geduldeten, unterstützen Personen ihren Lebensbedarf selbst hätten erwirtschaften dürfen und können. Für außergewöhnliche Belastungen gilt nach § 11 Abs. 2 EStG das sog. „Abflussprinzip“. Dass in Veranlagungszeiträumen nach 2014 tatsächlich Zahlungen an die Kläger erfolgt sind ist vom Beklagten nicht vorgetragen und auch sonst nicht ersichtlich. 42

b) Der Berücksichtigung steht ferner nicht entgegen, dass die Aufwendungen nicht unmittelbar durch die Klägerin, sondern durch den Kläger getragen wurden und dieser mit den unterhaltenen Personen selbst nicht verwandt, sondern nur verschwägert ist. Die Kläger waren im Streitjahr verheiratet, der Kläger ging einer nichtselbständigen Tätigkeit nach, während die Klägerin sich um das gemeinsame sieben- bzw. achtjährige Kind kümmerte. Nach herrschender Auffassung, die der Senat für zutreffend hält und der er folgt, gilt für außergewöhnliche Belastungen der sog. „Einheitsgedanke“. Danach werden Ehegatten beim 43

Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Einheit behandelt (z.B. BFH-Urteil vom 03. August 2005, XI R 76/03, BStBl II 2006, 121). Nicht entscheidend ist daher, welcher Ehegatte die Aufwendungen wirtschaftlich getragen und welcher die Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug der außergewöhnlichen Belastung in seiner Person erfüllt hat (vgl. z.B. Pflüger in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 26b EStG, Rz. 43). Diese einheitliche Betrachtungsweise ergibt sich bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten aus § 26b EStG, nach dem das Einkommen beider Ehegatten und damit auch diese einkommensmindernden Aufwendungen als Ganzes zu erfassen sind.	
c) Der Berücksichtigung dem Grunde nach steht auch § 33a EStG nicht entgegen.	44
§ 33a EStG kann die Anwendung von § 33 EStG nur dann ausschließen, wenn Aufwendungen für den Unterhalt einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person geltend gemacht werden. Zutreffend hat der Beklagte eine Berücksichtigung nach § 33a EStG abgelehnt, da die Kläger die Aufwendungen nicht in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht erbrachten. Als Schwester/Schwager und damit allenfalls als Verwandter in der Seitenlinie sind die Kläger gegenüber den unterhaltenen Personen nicht nach den inländischen Vorschriften des Zivilrechts (vgl. §§ 1589, 1601 Bürgerliches Gesetzbuch) unterhaltsverpflichtet.	45
2. Die Voraussetzungen des § 33 EStG sind jedenfalls i.H.v. 5.000 € gegeben.	46
Der Senat ist davon überzeugt, dass mindestens i.H.v. 5.000 € berücksichtigungsfähige Aufwendungen entstanden sind. Der Senat hat dabei allgemeine Lebenshaltungskosten (ohne Wohnkosten) und Aufwendungen für die Krankenversicherung berücksichtigt.	47
a) Für das Streitjahr sind 4.835 € Lebenshaltungskosten zu berücksichtigen; das Gericht macht insoweit von seiner Schätzungsbefugnis Gebrauch. Die Finanzbehörde und ebenso das Finanzgericht hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit diese nicht ermittelt oder berechnet werden können (§ 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 Satz 1 AO).	48
Seiner Schätzung hat der Senat die Anlage zu § 28 Sozialgesetzbuch (SGB) Zwölftes Buch (XII) Sozialhilfe zugrunde gelegt.	49
Danach ergibt sich für jede erwachsene Person, wenn sie in einer Wohnung...mit einem Ehegatten...zusammenlebt, ein Regelbedarf i.H.v. 353 €/Monat und für jedes Kind vom Beginn des siebten bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres ein Regelbedarf i.H.v. 261 € so dass sich für die unterhaltenen Personen für den Zeitraum August bis Dezember 2014 ein monatlicher Betrag i.H.v. 967 € und ein Gesamtbetrag i.H.v. 4.835 € ergibt.	50
b) Die Kläger haben ferner Aufwendungen für die Krankenversicherung i.H.v. 204,94 € getragen, welche ebenfalls zu berücksichtigen sind.	51
c) Ob und unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für Sprachkurse und Rechtsanwalt abzugsfähige außergewöhnliche Belastungen darstellen, kann im Streitfall dahinstehen.	52
Das Gericht kann mit seiner Entscheidung über das Klagebegehren nicht hinausgehen (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Mit den - wie ausgeführt - anzuerkennenden Aufwendungen für die Lebenshaltung und die Krankenversicherung sind bereits die begehrten 5.000 € zu berücksichtigen.	53

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs.1 Satz 1 FGO. Dabei hat das Gericht berücksichtigt, dass die Kläger zwar mit ihrem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag in vollem Umfang obsiegt haben, dieser Antrag jedoch erst auf Hinweis des Gerichts auf die letztendlich gestellte Höhe reduziert wurde.

Die Übertragung der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 55

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 56