Bundesfinanzhof

Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 18.5.2017, VI R 9/16
ECLI:DE:BFH:2017:U.180517.VIR9.16.0

Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen nach Änderung des § 33 EStG durch das AmtshilfeRLUmsG

Leitsätze

Scheidungskosten sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG. Sie sind durch § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen. Denn ein Steuerpflichtiger erbringt die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13. Januar 2016 14 K 1861/15 aufgehoben.
Der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 7. Mai 2015 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2015 wird dahingehend abgeändert, dass die zumutbare Belastung mit 1.063 EUR berücksichtigt wird.
Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.
Im Übrigen wird die Klage abgewiesen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Abziehbarkeit von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen nach der Änderung des § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG).

2 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2014) machte die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) u.a. Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer auf 6.975 EUR fest. Das FA berücksichtigte die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ehescheidungskosten nicht. Andere als außergewöhnliche Belastungen anerkannte Aufwendungen in Höhe von 1.137 EUR wirkten sich aufgrund der zumutbaren Belastung in Höhe von 1.216 EUR nicht aus. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage, der das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 645 veröffentlichten Gründen stattgab.

3 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

4 Es beantragt,

das Urteil des FG Köln vom 13. Januar 2016 14 K 1861/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision des FA ist überwiegend begründet. Das FG hat die Scheidungskosten zu Unrecht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.

7 Ob Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren noch als außergewöhnlich i.S. des § 33 Abs. 1 EStG anzusehen sind (ablehnend Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. Februar 2015 3 K 297/14, EFG 2015, 725), kann offenbleiben. Denn sie sind jedenfalls nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen. Die Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG für einen Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen liegen nicht vor. Die Klägerin lief nicht Gefahr, ihre Existenzgrundlage zu verlieren und ihre lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, hätte sie die Kosten für das Scheidungsverfahren nicht aufgewandt. Die bislang vom FA berücksichtigte zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG ist allerdings entsprechend den Ausführungen im Urteil

des erkennenden Senats vom 19. Januar 2017 VI R 75/14 (BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684) zu berechnen und mit 1.063 EUR anzusetzen.

8 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Abs. 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (§ 33 Abs. 1 EStG). Nach § 33 Abs. 2 EStG erwachsen Aufwendungen dem 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).

9 2. Nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

10 a) § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG trat mit Wirkung vom 30. Juni 2013 in Kraft (BGBl I 2013, 1809) und ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 --mithin für das Streitjahr-- anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUmsG).

11 b) Entgegen der Auffassung des FG werden auch die Kosten eines Scheidungsverfahrens von § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG erfasst. Denn es handelt sich um Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits.

12 aa) Der Begriff des Rechtsstreits bezeichnet im Allgemeinen die Auseinandersetzung zwischen zwei Parteien oder Beteiligten über ein Rechtsverhältnis in einem gerichtlichen Verfahren. Erfasst wird indes nicht nur das formale, kontradiktorische Verfahren zwischen Privatpersonen (Zivilprozess), sondern jedenfalls jedes gerichtliche Verfahren, insbesondere vor Verwaltungs-, Finanz- und Strafgerichten (gl.A. Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 2014, 209, 213).

13 bb) Demzufolge hat der Bundesfinanzhof (BFH) in langjähriger Rechtsprechung die Kosten sowohl einer Ehescheidung als auch von Scheidungsfolgesachen jeweils einschließlich der außergerichtlichen Kosten als (Zivil-)Prozesskosten angesehen (z.B. BFH-Urteile vom 9. Mai 1996 III R 224/94, BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596; vom 21. Februar 1992 III R 88/90, BFHE 168, 39, BStBl II 1992, 795; Senatsurteile vom 23. Februar 1968 VI R 239/67, BFHE 91, 534, BStBl II 1968, 407; vom 2. Oktober 1981 VI R 38/78, BFHE 134, 286, BStBl II 1982, 116, und vom 20. Januar 2016 VI R 70/12, BFH/NV 2016, 905). Daran hat der Senat auch für den Fall der Anwendbarkeit des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) festgehalten (z.B. Senatsurteile vom 10. März 2016 VI R 69/12, BFH/NV 2016, 1155; vom 15. Juni 2016 VI R 34/14, BFH/NV 2016, 1549, und vom 4. August 2016 VI R 63/14, BFH/NV 2017, 14). Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG abweichend hiervon nur Aufwendungen erfassen wollte, die in den jeweiligen Verfahrensordnungen ausdrücklich als "Prozesskosten", und nur Verfahren einbeziehen wollte, die hierin als "Rechtsstreit" bezeichnet werden (so aber Urban, FR 2016, 217, 219).

14 cc) Auch aus den Vorschriften des FamFG ergibt sich nicht, dass Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht unter den Begriff "Prozesskosten" i.S. des § 33 EStG fallen. § 113 Abs. 5 Nr. 1 FamFG sieht zwar vor, dass "bei der Anwendung der Zivilprozessordnung" an die Stelle der Bezeichnung "Prozess" oder "Rechtsstreit" die Bezeichnung "Verfahren" tritt. Hieraus folgt jedoch nicht, dass es sich insoweit nicht um Rechtsstreitigkeiten i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG handelt (vgl. auch § 113 Abs. 1 FamFG "Ehesachen und Familienstreitsachen"). Vielmehr wollte der Gesetzgeber mit der Herausbildung einer eigenen Terminologie zum Ausdruck bringen, dass es in den nach dem FamFG zu entscheidenden Materien nicht um eine echte Gegnerstellung der Beteiligten gehe (Kemper/Schreiber, Familienverfahrensrecht, § 113 Rz 25; Prütting/Helms, FamFG, § 113 Rz 37).

15 c) Nach § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG greift das grundsätzliche Abzugsverbot für Prozesskosten nur dann nicht ein, wenn der Steuerpflichtige ohne die Aufwendungen Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Prozesskosten für ein Scheidungsverfahren zählen nicht hierzu. Denn ein Ehegatte erbringt die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren regelmäßig nicht zur Sicherung seiner Existenzgrundlage und seiner lebensnotwendigen Bedürfnisse.

16 aa) Als Existenzgrundlage i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG ist die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen (gl.A. Kanzler, FR 2014, 209, 216). Zwar kann der gesetzlich nicht definierte Begriff der Existenzgrundlage auch in einem immateriellen Sinn gedeutet werden, etwa als die Summe der Überzeugungen und Wertvorstellungen einer Person oder als die Eingebundenheit einer Person in eine Familie und/oder einen Freundeskreis; daher könnte man im Fall einer gescheiterten Ehe auch eine seelische Existenzgrundlage als gefährdet ansehen (Bleschick, FR 2013, 932, 936; Nieuwenhuis, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 1701). Der Wortlaut der Regelung und insbesondere der Zusatz "in dem üblichen Rahmen" legen aber einen Bezug auf die wirtschaftlichen Verhältnisse nahe. Denn im Gegensatz zu seelischen und sozialen Bedürfnissen sind wirtschaftliche Umstände messbar und quantifizierbar.

17 bb) Dementsprechend hat die Steuerrechtsprechung den Begriff der Existenzgrundlage bislang immer in einem materiellen Sinn verstanden. So wurden als Existenzgrundlage eines Steuerpflichtigen etwa ein Betrieb (BFH-Urteile vom 13. August 2003 II R 48/01, BFHE 203, 275, BStBl II 2003, 908; vom 11. März 1992 X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499), ein Beruf und die daraus erzielten Einkünfte (BFH-Beschluss vom 16. März 2006 IV B 157/04, BFH/NV 2006, 1459), ein Arbeitsplatz (Senatsurteil vom 20. Januar 2016 VI R 14/13, BFH/NV 2016, 1142) oder sonstige dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehende Mittel (BFH-Urteil vom 21. Juli 2004 X R 33/03, BFHE 207, 183, BStBl II 2004, 1063) bezeichnet.

18 cc) Auch bei den außergewöhnlichen Belastungen hat die Rechtsprechung mit der in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG verwendeten Formulierung nur die wirtschaftlichen Grundlagen des Steuerpflichtigen gemeint. Der BFH hat erstmals im Urteil in BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596 den Begriff der Existenzgrundlage im Zusammenhang mit Prozesskosten verwendet und hierzu Folgendes ausgeführt:

"Berührt ein Rechtsstreit allerdings einen für den Steuerpflichtigen existentiell wichtigen Bereich, kann jener unter Umständen in eine Zwangslage geraten, in der für ihn die Verfolgung seiner rechtlichen Interessen trotz unsicherer Erfolgsaussichten existentiell erforderlich ist (vgl. Urteil des Senats vom 19. Mai 1995 III R 12/92, BFHE 178, 207, BStBl II 1995, 774) und sich folglich die Frage stellt, ob die Übernahme eines Prozesskostenrisikos nicht insoweit als i.S. des § 33 EStG zwangsläufig anzusehen ist. Ein solcher Ausnahmefall kann aber nur dann unter hier nicht näher zu erörternden engen Voraussetzungen in Betracht gezogen werden, wenn der Steuerpflichtige, ohne sich auf den Rechtsstreit trotz unsicheren Ausgangs einzulassen, Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können."

19 (1) Dieselbe Formulierung findet sich in zahlreichen nachfolgenden Urteilen (z.B. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2001 III R 31/00, BFHE 198, 94, BStBl II 2002, 382; vom 18. März 2004 III R 24/03, BFHE 206, 16, BStBl II 2004, 726; vom 20. April 2006 III R 23/05, BFHE 213, 351, BStBl II 2007, 41; vom 27. August 2008 III R 50/06, BFH/NV 2009, 553). In keinem dieser Urteile hat der BFH die Gefahr des Verlustes einer psychischen oder ideellen Existenzgrundlage auch nur erörtert. Vielmehr hat er es nur in Fällen für möglich gehalten, dass der Steuerpflichtige ohne den Prozess seine Existenzgrundlage verlieren und seine notwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen könne, in denen entweder die Nutzung des Wohnhauses zu eigenen Wohnzwecken ernsthaft in Frage gestellt war (Senatsurteile vom 20. Januar 2016 VI R 40/13, BFH/NV 2016, 908, und VI R 62/13, BFH/NV 2016, 1436) oder der Steuerpflichtige durch eine Vertragsverletzung oder eine unerlaubte Handlung schwerwiegende körperliche Schäden erlitten hatte (Senatsurteile in BFH/NV 2016, 1142, und vom 19. November 2015 VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739).

20 (2) Eine Existenzbedrohung hat der BFH jedoch auch insoweit nur angenommen, als der Steuerpflichtige Ausgleich seiner materiellen Schäden begehrte. Soweit mit den Klagen immaterielle Schäden --etwa Ansprüche auf Schmerzensgeld-- geltend gemacht wurden, hat er darin keinen existenziell wichtigen Bereich im Sinne der Rechtsprechung zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten gesehen, selbst wenn sie auf den Ausgleich von Nichtvermögensschäden durch eine Beeinträchtigung der körperlichen Gesundheit gerichtet waren (Senatsurteile in BFH/NV 2016, 1142, und vom 17. Dezember 2015 VI R 7/14, BFHE 252, 418). Dasselbe galt für ein von einem Kind eingeleitetes Vaterschaftsfeststellungsverfahren. Die Feststellung oder Nichtfeststellung der Vaterschaft greift nicht unmittelbar in die Existenz des Steuerpflichtigen ein, da selbst bei weitestgehenden Unterhaltsansprüchen eines Kindes dem Elternteil zumindest der Betrag verbleibt, der zur Existenz unbedingt erforderlich ist (BFH-Urteil in BFHE 206, 16, BStBl II 2004, 726). Auch berühren nach der Rechtsprechung des BFH Streitigkeiten über das Umgangsrecht der Eltern mit ihren Kindern regelmäßig nicht die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen. Insofern nahm der BFH nicht an, dass die Existenz des Steuerpflichtigen ohne einen entsprechenden Prozess gefährdet sei, sondern statuierte explizit eine weitere Ausnahme für einen möglichen Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen (BFH-Urteil in BFHE 198, 94, BStBl II 2002, 382).

21 (3) Scheidungskosten hat der BFH nicht der Fallgruppe der Existenzgefährdung zugerechnet. Durch Ehescheidungsverfahren entstandene Prozesskosten hatte der BFH schon vor dem BFH-Urteil in BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596 als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Die Begründung dafür wechselte im Laufe der Zeit. Während zunächst auf den rechtsgestaltenden Charakter der Ehescheidung, also auf rechtliche Gründe abgestellt wurde (Senatsurteil vom 8. November 1974 VI R 22/72, BFHE 114, 90, BStBl II 1975, 111), prüfte der BFH die Zwangsläufigkeit von Ehescheidungskosten später unter dem Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (Senatsurteil in BFHE 134, 286, BStBl II 1982, 116). Dabei vertrat er die Auffassung, es könne insbesondere wegen des im Ehescheidungsrecht maßgebenden Zerrüttungsprinzips im Regelfall davon ausgegangen werden, dass sich Ehepartner nur scheiden ließen, wenn die Ehe so zerrüttet sei, dass ihnen ein Festhalten an ihr nicht mehr möglich sei. Deshalb sei die Zwangsläufigkeit bei Ehescheidungen grundsätzlich zu bejahen (Senatsurteil in BFH/NV 2016, 905). Eine existenzielle Betroffenheit hat der BFH in Scheidungsfällen demnach nicht bejaht. Er hat vielmehr die Fallgruppe der Existenzgefährdung in dem BFH-Urteil in BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596 erstmals neben dem bereits als außergewöhnliche Belastungen anerkannten Fall der Scheidungskosten zusätzlich genannt; nicht hingegen wurden Scheidungskosten unter die Fallgruppe der Existenzgefährdung subsumiert (s.a. Heim, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2014, 165).

22 dd) Der Gesetzgeber hat die Formulierung in § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG wörtlich der BFH-Rechtsprechung seit dem BFH-Urteil in BFHE 181, 12, BStBl II 1996, 596 entnommen. Er hat damit auch inhaltlich an diese Rechtsprechung angeknüpft. Denn fügt der Gesetzgeber in ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung geprägte Begriffe in ein Gesetz ein, ist davon auszugehen, dass er diese auch entsprechend dieser Prägung verwenden und im Gesetz

festschreiben will (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 68). Kosten für ein Scheidungsverfahren sind daher regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, selbst wenn das Festhalten an der Ehe für den Steuerpflichtigen eine starke Beeinträchtigung seines Lebens darstellt (so auch Heim, DStZ 2014, 165; Kanzler, FR 2014, 209; a.A. Bleschick, FR 2013, 932; Gerauer, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2014, 2621; Nieuwenhuis, DStR 2014, 1701).

23 ee) Für diese Auslegung spricht auch die Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG.

24 (1) Der Gesetzesänderung gingen mehrere Schritte voraus:

25 Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 vom 19. Juni 2012 (BTDrucks 17/10000) sah eine Änderung des § 33 EStG zunächst nicht vor. In seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 vom 6. Juli 2012 (BRDrucks 302/12 --Beschluss--, S. 34, 35) schlug der Bundesrat vor, nach § 33 Abs. 3 EStG folgenden Abs. 3a einzufügen:

"3a) Prozesskosten sind nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige Kläger oder Beklagter ist. Abweichend von Satz 1 können die notwendigen und angemessenen Prozesskosten berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige ohne den Rechtsstreit Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Satz 2 gilt für die unmittelbaren und unvermeidbaren Scheidungskosten entsprechend."

26 Diese Gesetzesfassung sollte in allen Fällen anzuwenden sein, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt war.

27 Zur Begründung führte der Bundesrat aus, entgegen dem Senatsurteil vom 12. Mai 2011 VI R 42/10 (BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015) entspreche die generelle steuermindernde Berücksichtigung von Prozesskosten nicht den sonst bei außergewöhnlichen Belastungen geltenden Grundsätzen. Es sei daher angezeigt, die Anwendbarkeit auf "den bisherigen engen Rahmen" zu beschränken.

28 Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag des Bundesrats "zum gegenwärtigen Zeitpunkt" ab. Sie verwies zum einen auf den Nichtanwendungserlass zum Senatsurteil in BFHE 234, 30, BStBl II 2011, 1015 (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20. Dezember 2011, BStBl I 2011, 1286), zum anderen auf mehrere Verfahren beim BFH, die sich mit der Berücksichtigung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung beschäftigten; der BFH erhalte daher kurzfristig Gelegenheit, die Rechtsfrage erneut zu entscheiden. Dabei teile die Bundesregierung die Auffassung des Bundesrats, die Berücksichtigung von Prozesskosten auf "einen engen Rahmen" zu beschränken (BTDrucks 17/10604, S. 45, 46).

29 Der Vermittlungsausschuss (BTDrucks 17/11844 vom 13. Dezember 2012, S. 6) empfahl daraufhin, an § 33 Abs. 2 EStG folgenden Satz anzufügen:

"Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können."

30 Der Bundestag lehnte die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses am 17. Januar 2013 ab (BRDrucks 33/13, S. 1). Der Bundesrat stimmte am 1. Februar 2013 dem vom Deutschen Bundestag am 25. Oktober 2012 verabschiedeten Gesetz nicht zu (BRDrucks 33/13 --Beschluss--).

31 Im Februar 2013 brachten die Fraktionen der CDU/CSU und FDP --zunächst ohne eine Änderung des § 33 EStG-- einzelne im Jahressteuergesetz 2013 vorgesehene Regelungen im AmtshilfeRLUmsG wieder in den Bundestag ein (BTDrucks 17/12375, Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 19. Februar 2013). Der Vermittlungsausschuss schlug erneut vor, Satz 4 i.d.F. der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses zum Jahressteuergesetz 2013 in § 33 Abs. 2 einzufügen (BTDrucks 17/13722 vom 5. Juni 2013, S. 9).

32 Der Bundestag nahm die Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses nun an (BRDrucks 477/13 vom 6. Juni 2013, S. 1). Nach Zustimmung des Bundesrats (BRDrucks 477/13 --Beschluss-- vom 7. Juni 2013) trat das AmtshilfeRLUmsG schließlich mit Wirkung vom 30. Juni 2013 in Kraft.

33 (2) Aus der beschriebenen Entstehungsgeschichte der heute gültigen Fassung des § 33 Abs. 2 EStG ist der Wille des Gesetzgebers erkennbar, Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Denn die vom Bundesrat im Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 vorgeschlagene Fassung des § 33 Abs. 3a EStG, in dessen Satz 3 eine Ausnahme für die "unmittelbaren und unvermeidbaren Scheidungskosten" vorgesehen war, ist gerade nicht Gesetz geworden. Vielmehr beschränkt sich der Gesetzgeber auf eine einzige Ausnahme vom generellen Abzugsverbot, nämlich die "Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können" (gl.A. Kanzler, FR 2014, 209; Heim, DStZ 2014, 165).

34 Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber mit dieser Formulierung die Scheidungskosten einbeziehen wollte, gibt es nicht. Soweit in der Literatur (Nieuwenhuis, DStR 2014, 1701; Gerauer, NWB 2014, 2621) angeführt wird, ein dementsprechender Wille sei aus der Stellungnahme des Bundesrats zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 (BRDrucks 302/12 --Beschluss--, S. 34, 35) zu ersehen, wonach sich die Anwendbarkeit des § 33 EStG auf "den bisherigen engen Rahmen" beschränken sollte, wird nicht berücksichtigt, dass dieser Vorschlag des Bundesrats gerade nicht Gesetz geworden ist. Die Bundesregierung wollte jedoch die Prozesskosten nur auf "einen engen Rahmen" beschränken. In Verbindung mit der Tatsache, dass der letzte Satz des vom Bundesrat vorgeschlagenen § 33 Abs. 3a EStG vom Vermittlungsausschuss nicht übernommen wurde, spricht dies dafür, dass der "enge Rahmen" durchaus enger sein dürfte als der bisherige, mithin der durch die bisherige Rechtsprechung des BFH vor der Gesetzesänderung gesteckte Rahmen weiter eingeschränkt werden sollte.

35 ff) Es ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich, dass Scheidungskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden können.

36 (1) Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) ist Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Beurteilung, ob eine einkommensteuerrechtliche Regelung Aufwendungen des Steuerpflichtigen aus dem Bereich der privaten Lebensführung hinreichend berücksichtigt, das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums, das aus Art. 1 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes abzuleiten ist. Danach hat der Staat das Einkommen des Bürgers insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt. Dem Grundgedanken der Subsidiarität, wonach Eigenversorgung Vorrang vor staatlicher Fürsorge hat, entspricht es, dass sich die Bemessung des einkommensteuerrechtlich maßgeblichen Existenzminimums nach dem im Sozialhilferecht niedergelegten Leistungsniveau richtet. Was der Staat dem Einzelnen voraussetzungslos aus allgemeinen Haushaltsmitteln zur Verfügung zu stellen hat, das darf er ihm nicht durch Besteuerung seines Einkommens entziehen (BVerfG-Beschlüsse vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125; vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653; jeweils m.w.N.; Senatsurteil vom 2. September 2015 VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151).

37 (2) Zu diesem einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimum gehören Prozesskosten grundsätzlich nicht (Senatsurteil vom 18. Juni 2015 VI R 17/14, BFHE 250, 153, BStBl II 2015, 800). Soweit Prozesse zur Sicherung des Existenzminimums notwendig sind, trägt dem § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG Rechnung, indem Prozesskosten ausnahmsweise zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zugelassen werden, falls die Existenz des Steuerpflichtigen gefährdet wäre, würde er sich nicht auf einen Prozess einlassen.

38 3. Im Streitfall ist weder vorgetragen noch ersichtlich, dass die Klägerin Gefahr gelaufen wäre, ihre berufliche Existenzgrundlage zu verlieren und ihre lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können, hätte sie sich nicht auf das Scheidungsverfahren eingelassen. Die Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 Satz 4 EStG für eine Abziehbarkeit von Prozesskosten lagen mithin nicht vor.

39 4. Die bislang vom FA berücksichtigte zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG ist entsprechend den Ausführungen im Urteil des erkennenden Senats in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684 stufenweise zu ermitteln und demnach mit 1.063 EUR anzusetzen.

40 5. Die Berechnung der Steuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

41 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Siehe auch: **Pressemitteilung Nr. 53/17 vom 16.8.2017**