Urteil vom 16. Dezember 2020, VI R 46/18

§ 35a EStG in Bezug auf zumutbare Belastung und Haushaltsersparnis

ECLI:DE:BFH:2020:U.161220.VIR46.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 1, EStG § 33 Abs 3, EStG § 33a Abs 1, EStG § 35a Abs 2, EStG § 35a Abs 5 S 1 Halbs 1, ZPO § 554 Abs 3, ZPO § 554 Abs 2, FGO § 151, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. April 2018, Az: 11 K 212/17

Leitsätze

1. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG ist auch für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen zu gewähren, die dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wegen der zumutbaren Belastung aber nicht als solche berücksichtigt worden sind.

2. In der Haushaltsersparnis, die bei der Ermittlung der abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung zu berücksichtigen ist, sind keine Aufwendungen enthalten, die eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG rechtfertigen.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 19.04.2018 - 11 K 212/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 04.09.2017 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 05.10.2016 wird dahingehend geändert, dass außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.109 € berücksichtigt werden und die tarifliche Einkommensteuer der Klägerin für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen um 408 € ermäßigt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Anschlussrevision der Klägerin wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens einschließlich der Kosten der Anschlussrevision hat die Klägerin zu tragen.

Die Kosten des Klageverfahrens haben die Klägerin zu 46 % und der Beklagte zu 54 % zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig im Revisionsverfahren ist (nur noch) die Frage, ob im Fall einer krankheitsbedingten Heimunterbringung in Bezug auf die Haushaltsersparnis eine Steuerermäßigung nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu gewähren ist.

2 Die 1929 geborene Klägerin, Revisionsbeklagte und Anschlussrevisionsklägerin (Klägerin) bewohnt seit Mitte November 2014 ein Apartment in einer Seniorenresidenz. Aus dem Wohnvertrag entstanden ihr im Streitjahr (2015) für die ca. 63 qm große --mit einer Küchenzeile, zwei Balkonen, zwei Bädern und einem Kellerraum ausgestattete-- Zwei-Zimmer-Wohnung Aufwendungen von 33.883,50 € für Miete mit Nebenkosten. Die Klägerin war im Streitjahr nicht im Pflegebereich des Altersheims untergebracht, auch bezog sie keine Pflegeleistungen.

3 Sie leidet an einer schweren Osteoporose, fortgeschrittenen verschleißbedingten Veränderungen der gesamten Wirbelsäule sowie der Knie- und Hüftgelenke, Schmerzen im Bereich des Rückens und der Beine, welche sie zeitweise immobilisierten, sowie einer mittelgradigen Depression. Im Januar 2017 wurde für die Klägerin rückwirkend ein Grad der Behinderung von 50 ohne zusätzliche Merkzeichen festgestellt.

4 Gemäß einem Attest ihres Hausarztes von Juni 2017 war die Klägerin aufgrund ihrer diversen Krankheiten seit dem 01.10.2014 derart in ihrer Alltagskompetenz eingeschränkt, dass sie sich nicht mehr selbst im eigenen Haushalt versorgen konnte. Im Klageverfahren legte die Klägerin ein weiteres Attest desselben Arztes von April 2018 vor, wonach ein Verbleib in der eigenen Wohnung trotz privater Hilfe zur Pflege und Haushaltsführung nicht mehr möglich gewesen sei. Der Umzug in das Pflegeheim habe letztlich zu einer erheblichen Erleichterung der Situation der Klägerin geführt.

5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin die Aufwendungen für die Seniorenresidenz unter Ansatz einer Haushaltsersparnis (8.472 €) in Höhe von noch 25.411,50 € als außergewöhnliche Belastung geltend. Der Beklagte, Revisionskläger und Anschlussrevisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen nicht an. Die Klägerin sei nicht krankheits-, sondern altersbedingt in der Seniorenresidenz untergebracht. Aufwendungen für eine altersbedingte Unterbringung in einem Alters- oder Pflegeheim seien jedoch als typische Kosten der Lebensführung nicht zwangsläufig und daher nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Das FA ermäßigte jedoch die Einkommensteuer der Klägerin um die von der Seniorenresidenz bescheinigten haushaltsnahen Dienstleistungen (6.799 € x 20 %) in Höhe von 1.360 € nach § 35a Abs. 2 EStG. Hinzu kam noch eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen in Höhe von 16 €.

6 Den Einspruch der Klägerin wies das FA als unbegründet zurück.

7 Die hiergegen gerichtete Klage war insoweit erfolgreich, als das Finanzgericht (FG) die Unterbringung der Klägerin in der Seniorenresidenz als krankheitsbedingt beurteilte und die geltend gemachten Aufwendungen ("Miet- und Servicekosten") dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung anerkannte. Unter Bezugnahme auf die Senatsurteile vom 14.11.2013 - VI R 20/12 (BFHE 244, 285, BStBl II 2014, 456) und VI R 21/12 sowie das Urteil des FG Düsseldorf vom 05.04.2016 - 10 K 1080/14 E (Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 911) war es jedoch der Auffassung, die Aufwendungen seien der Höhe nach nur insoweit berücksichtigungsfähig, als sie auf eine übliche und angemessene Wohnfläche von 30 qm entfielen.

8 Diesen Betrag bezifferte das FG mit 22.619,28 €, kürzte diesen um die entsprechend § 33a Abs. 1 EStG geschätzte Haushaltsersparnis in Höhe von 8.472 € sowie um die zumutbare Belastung in Höhe von 2.039 € und ließ daher außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.108,28 € zum Abzug zu.

9 Zudem entschied das FG unter Verweis auf § 35a Abs. 5 EStG, dass die tarifliche Einkommensteuer nach § 35a Abs. 2 EStG um 798 € und nicht --wie vom FA bislang-- um 1.376 € zu ermäßigen sei.

10 Mit der Revision rügen sowohl das FA als auch die Klägerin mit ihrer Anschlussrevision die Verletzung materiellen Rechts.

11 Das FA ist der Auffassung, die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG sei nur für Aufwendungen in Höhe der zumutbaren Belastung (2.039 €), mithin in Höhe von 408 € zu gewähren.

12 Es beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 05.10.2016 dergestalt zu ändern, dass außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.109 € berücksichtigt werden und die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen in Höhe von 408 € vermindert und die Klage im Übrigen abgewiesen wird.

13 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen sowie im Wege der Anschlussrevision das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2017 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 05.10.2016 dahingehend zu ändern, dass ein Betrag in Höhe von 22.619 €, mithin weitere 8.472 € über den vom FG bereits zugesprochenen Betrag hinaus, vor Abzug der zumutbaren Belastung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Stattgabe der Klage insoweit, als außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 12.109 € berücksichtigt werden und die tarifliche Einkommensteuer für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen in Höhe von 408 € ermäßigt und die Klage im Übrigen abgewiesen wird.

15 1. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG kann gemäß § 35a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG u.a. nur in Anspruch genommen werden, soweit die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind. Hierdurch soll eine ansonsten mögliche Doppelbegünstigung vermieden werden (Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 35a Rz 33).

16 a) Aufwendungen, die durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG nicht als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, sind nicht i.S. von § 35a Abs. 5 EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden. Für diese Aufwendungen ist eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG mithin zulässig (z.B. Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35a EStG Rz 24; Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl., § 35a Rz 25).

17 b) Werden im Rahmen des § 33 EStG Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl bei § 33 EStG als auch bei § 35a EStG berücksichtigt werden können, geht die Finanzverwaltung typisierend davon aus, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 09.11.2016 - IV C 8-S 2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Rz 32).

18 2. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die vom FA nach § 35a Abs. 2 EStG bereits gewährte Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer in Höhe von 408 € zu Recht erfolgt ist, da Aufwendungen für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen in Höhe von 2.039 € durch den Ansatz der zumutbaren Belastung im Rahmen von § 33 EStG nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind.

19 Nach den vom FA nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und im Revisionsverfahren auch ansonsten nicht in Frage gestellten bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sind der Klägerin krankheitsbedingt Aufwendungen für die Unterbringung in der Seniorenresidenz in Höhe von 22.619,28 € entstanden. In diesem Betrag sind haushaltsnahe Dienstleistungen i.S. des § 35a Abs. 2 EStG in Höhe von 6.799 € enthalten, die in Höhe von 2.039 € (zumutbare Belastung) nicht als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen worden sind. Der Ausschlusstatbestand in § 35a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG greift in diesem Betragsumfang daher nicht. Soweit die Finanzverwaltung typisierend davon ausgeht, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a EStG begünstigten Aufwendungen entfällt (BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 1213, Rz 32), ist dies nicht zu beanstanden.

20 Die tarifliche Einkommensteuer der Klägerin ist daher nach § 35a Abs. 2 EStG um 408 € zu ermäßigen.

21 3. Eine über den Betrag von 408 € hinausgehende Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG kommt nicht in Betracht.

22 a) Soweit die von der Seniorenresidenz bescheinigten haushaltsnahen Dienstleistungen die zumutbare Belastung übersteigen (4.760 €) und sie sich als außergewöhnliche Belastungen (12.109 €) ausgewirkt haben, scheidet eine (weitere) Berücksichtigung gemäß § 35a Abs. 2 EStG nach § 35a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG aus.

23 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass sich ein Teil der vom FG anerkannten Unterbringungskosten (22.620 €) infolge der Kürzung um die Haushaltsersparnis (8.472 €) im Rahmen des § 33 EStG nicht steuermindernd ausgewirkt hat. Zwar handelt es sich insoweit nicht um außergewöhnliche Belastungen, so dass --anders als das FA offenbar meint-- eine Berücksichtigung nicht am Verbot der Doppelberücksichtigung des § 35a Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG scheitert.

24 Eine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG setzt allerdings voraus, dass in dem Betrag (hier in der Haushaltsersparnis) überhaupt Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen enthalten sind. Dies kann in

Bezug auf die Haushaltsersparnis nicht typisierend unterstellt werden.

25 Die Haushaltsersparnis entspricht der Höhe nach vielmehr den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten (Senatsurteil vom 04.10.2017 - VI R 22/16, BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179, Rz 12, m.w.N.). Sie wird realitätsgerecht entsprechend dem in § 33a Abs. 1 EStG vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen geschätzt, wobei Maßgröße insoweit die üblichen Kosten eines Einpersonenhaushalts sind (Senatsurteil in BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179, Rz 13 f.). Mit der Haushaltsersparnis werden Fixkosten wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungsaufwand und Verpflegungskosten typisiert (Senatsurteil in BFHE 259, 352, BStBl II 2018, 179, Rz 17). Insoweit ist davon auszugehen, dass in dem typisierten Betrag von im Streitjahr 8.472 € Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen nicht in einer belastbaren Größenordnung enthalten sind.

26 4. Da die Vorentscheidung teilweise von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war sie aufzuheben. Die Sache ist spruchreif.

27 a) Wie unter II.2. dargelegt, ist die tarifliche Einkommensteuer der Klägerin um 408 € zu ermäßigen.

28 b) Die Unterbringungskosten der Klägerin in der Seniorenresidenz sind, wie vom FG entschieden, in Höhe von 12.109 € als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 Abs. 1 EStG abzuziehen. Der erkennende Senat muss sich dabei nicht dazu verhalten, ob er sich der Sichtweise des FG anschließen könnte, die Aufwendungen der Klägerin seien dem Grunde nach krankheitsbedingte Unterbringungskosten und nicht solche infolge einer altersbedingten Unterbringung, die der Höhe nach nur insoweit zu berücksichtigen seien, als sie "rechnerisch auf eine übliche Wohnfläche von 30 qm" entfielen. Denn die Abziehbarkeit der Aufwendungen der Klägerin als außergewöhnliche Belastungen steht im Revisionsverfahren weder dem Grunde noch der Höhe nach in Streit. Das FA wendet sich im Revisionsverfahren allein gegen die vom FG ausgesprochene Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 35a EStG, soweit sich die vom FG anerkannten Unterbringungskosten der Klägerin infolge ihrer Kürzung durch die Haushaltsersparnis nicht ausgewirkt haben. Eine Verböserung zu Lasten der Klägerin durch (teilweise) Nichtanerkennung ihrer Unterkunftskosten wäre daher unzulässig.

III.

29 Die Anschlussrevision der Klägerin ist unzulässig, da sie weder bis zum Ablauf eines Monats nach der Zustellung der Revisionsbegründung des FA erklärt noch innerhalb dieses Zeitraums begründet worden ist (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 554 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--; s. Senatsurteil vom 16.03.1990 - VI R 88/86, BFH/NV 1990, 639, m.w.N., und Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.02.2019 - IX R 20/17, Rz 18).

30 1. Das Revisionsbegehren der Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 21.03.2019 ist als Anschlussrevision zu werten, soweit sie den Abzug der Haushaltsersparnis abweichend zum FG-Urteil und damit einen Ansatz weiterer außergewöhnlicher Belastungen beantragt. Unerheblich ist insoweit, dass die Klägerin nicht ausdrücklich Anschlussrevision eingelegt hat, weil hierfür jede Erklärung ausreicht, die den Willen des Anschlussrevisionsklägers zum Ausdruck bringt, ebenfalls eine Änderung des angefochtenen Urteils zu erreichen (BFH-Urteil vom 23.04.2015 - V R 32/14, Rz 16, m.w.N.).

31 2. Die Zulässigkeit einer Anschlussrevision setzt jedoch u.a. voraus, dass sie innerhalb eines Monats nach Zustellung der Revisionsbegründung eingelegt und begründet wird (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 554 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 ZPO).

32 Die Revisionsbegründung des FA vom 23.01.2019 ist dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin ausweislich des Empfangsbekenntnisses (§ 174 ZPO) am 30.01.2019 zugestellt worden. Der Schriftsatz der Klägerin vom 21.03.2019, der die Anschlussrevision und deren Begründung enthält, ist beim BFH jedoch erst am 25.03.2019 und damit verspätet eingegangen.

33 3. Zwar ist eine unzulässige Revision grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen (s. § 126 Abs. 1 FGO). Hat aber einer der Beteiligten eine zulässige Revision, der andere Beteiligte eine unzulässige Anschlussrevision eingelegt, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (s. BFH-Urteil vom 19.02.2019 - IX R 20/17, Rz 23).

IV.

34 Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und § 135 Abs. 1 und 2 FGO. Da sich der Streitwert im Revisionsverfahren gegenüber dem Klageverfahren verringert hat, ist eine Kostenentscheidung nach Verfahrensabschnitten angemessen (z.B. BFH-Urteile vom 05.11.2009 - IV R 99/06, BFHE 228, 98, BStBl II 2010, 593, und vom 03.07.2014 - III R 41/12, BFHE 247, 125, Rz 31). Dies führt dazu, dass die Kosten des Klageverfahrens die Klägerin zu 46 %, das FA zu 54 % zu tragen hat. Die Kosten des Revisionsverfahrens einschließlich der Kosten der Anschlussrevision hat die Klägerin zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de