

Urteil vom 12. April 2022, VI R 2/20

Steuerermäßigung nach § 35a EStG bei ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2022:U.120422.VIR2.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 35a Abs 2 S 2 Halbs 1, EStG § 35a Abs 4 S 1, EStG § 35a Abs 2 S 2 Halbs 2, EStG § 35a Abs 5 S 3, EStG VZ 2016
vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 11. Dezember 2019, Az: 3 K 3210/19

Leitsätze

1. Pflege- und Betreuungsleistungen i.S. von § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG sind insbesondere Maßnahmen der unmittelbaren Pflege am Menschen (betreffend Körperpflege, Ernährung und Mobilität) sowie Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung (wie einkaufen, kochen und reinigen der Wohnung).
2. Die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG kann auch von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, denen Aufwendungen für die ambulante Pflege und Betreuung eines Dritten erwachsen. Dies gilt auch dann, wenn die Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht werden.
3. Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für ambulant erbrachte Pflege- und Betreuungsleistungen ist weder Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten noch in den Zahlungsvorgang ein Kreditinstitut eingebunden hat.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.12.2019 - 3 K 3210/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen für die ambulante Pflege zugunsten der nicht im Haushalt der Steuerpflichtigen, sondern in ihrem eigenen Haushalt lebenden Mutter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gemäß § 35a des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr (2016) geltenden Fassung (EStG).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die 1933 geborene Mutter der Klägerin wohnte in einem eigenen Haushalt in C, knapp 100 km vom Wohnort der Kläger entfernt. Sie bezog im Streitjahr eine Rente sowie ergänzende Leistungen der Sozialhilfe.
- 3 Am 26.01.2015 schloss die Klägerin mit der Sozialstation in C eine Vereinbarung zur Erbringung von Pflegeleistungen ab. Im Anhang zu diesem Vertrag sind die Leistungen wie folgt aufgeschlüsselt: S211 Einkaufen; P05 Betreuung, Begleitung, Pflege; P04 Hauswirtschaft. Im Eingang des Vertrags ist die Mutter der Klägerin als Leistungsnehmerin aufgeführt. Der Vertrag sowie der Anhang hierzu sind im Textfeld "Leistungsnehmer/in" von der Klägerin unterschrieben. Die von der Sozialstation gestellten Rechnungen weisen die Mutter als Rechnungsempfängerin aus. Übersandt wurden die Rechnungen an die Klägerin, die sie auch durch

Banküberweisung beglich. Der Gesamtbetrag für die Inanspruchnahme der von der Sozialstation gegenüber der Mutter der Klägerin erbrachten Leistungen betrug im Streitjahr 1.071 €.

- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger diesen Betrag nach § 35a EStG geltend.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) lehnte dies ab. Zur Begründung führte das FA aus, gemäß § 35a EStG müsse der Steuerpflichtige (selbst) eine Rechnung erhalten haben. Vorliegend seien die Rechnungen jedoch an die Mutter der Klägerin gerichtet gewesen.
- 6 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 530 veröffentlichten Gründen ab. Es führte u.a. aus, zwar stehe der Umstand, dass Leistungsempfänger und Zahlender vorliegend nicht identisch seien, der Steuerermäßigung nach § 35a EStG nicht entgegen. Gleichwohl sei sie im Streitfall nicht zu gewähren. Denn Aufwendungen für die ambulante Pflege und Betreuung von nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern in ihrem eigenen Haushalt lebenden Familienangehörigen seien im Rahmen von § 35a EStG nicht zu berücksichtigen.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 11.12.2019 - 3 K 3210/19 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 23.07.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 20.11.2017 dahingehend zu ändern, dass für Aufwendungen in Höhe von 1.071,25 € die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG gewährt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht entscheidungsreifen Sache an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Deren Feststellungen lassen keine abschließende Beantwortung der Frage zu, ob den Klägern für die geltend gemachten Aufwendungen die Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 EStG zu gewähren ist.
- 11 1. Nach § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen auf Antrag um 20 %, höchstens 4.000 €, der Aufwendungen des Steuerpflichtigen. Dies gilt auch für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 12 a) Nach § 35a EStG sind nur eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die dessen persönliche Leistungsfähigkeit mindern, begünstigt. Denn es entspricht allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass ein Steuerpflichtiger Aufwendungen eines Dritten grundsätzlich nicht abziehen kann (z.B. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.2.). Deshalb setzt die Steuerermäßigung nach § 35a EStG voraus, dass der Steuerpflichtige selbst verpflichtet ist, die Aufwendungen für die Inanspruchnahme der begünstigten Leistungen zu tragen. Aufwendungen Dritter sind auch im Rahmen von § 35a EStG steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- 13 b) Pflege- und Betreuungsleistungen i.S. von § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG sind personen- wie haushaltsbezogene Dienstleistungen, die zu den im Leistungskatalog der Pflegeversicherung aufgeführten Pflege- und Betreuungsleistungen zählen (Bode in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 35a Rz C 20 f., C 61). Hierzu gehören insbesondere neben sogenannten Grundpflegemaßnahmen --und damit Maßnahmen der unmittelbaren Pflege am Menschen (Körperpflege, Ernährung und Mobilität)-- auch Leistungen zur hauswirtschaftlichen Versorgung --wie einkaufen, kochen, reinigen der Wohnung-- (Bode in KSM, EStG, § 35a Rz C 20 f., C 61; Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 35a Rz 11; KKB/Schumann, § 35a EStG, 7. Aufl., Rz 76; BeckOK EStG/Widmann, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 35a Rz 74; Apitz in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 35a EStG Rz 14; Fischer in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 35a Rz 7b; Brandis/Heuermann/Schießl, § 35a EStG Rz 24a; Durst in Korn, § 35a

EStG Rz 41; Köhler in Bordewin/Brandt, § 35a EStG Rz 230; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 09.11.2016 - IV C 8-S 2296-b/07/10003:008, BStBl I 2016, 1213, Tz 13).

- 14** Voraussetzungen oder Einschränkungen hinsichtlich eines Grads der Pflegebedürftigkeit enthält das Gesetz ab dem 01.01.2009 und damit in der im Streitjahr geltenden Fassung nicht mehr (allgemeine Ansicht z.B. Bode in KSM, EStG, § 35a Rz C 20).
- 15** c) Anders als die Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG, die nur für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen im eigenen Haushalt beansprucht werden kann (§ 35a Abs. 4 Satz 1 EStG), ist die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen nach § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG Steuerpflichtigen auch dann zu gewähren, wenn die Pflege- und Betreuungsleistungen nicht im eigenen Haushalt, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht werden (§ 35a Abs. 4 Satz 1 EStG). Dahingehende Aufwendungen können daher auch von Steuerpflichtigen (z.B. Angehörigen) geltend gemacht werden, die diese Aufwendungen getragen haben (allgemeine Meinung: BTDrucks 16/643, 10; BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 1213; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 23.12.2014 - 6 K 2688/14, EFG 2015, 730; Bode in KSM, EStG, § 35a Rz C 21; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 35a Rz 11; Brandis/Heuermann/Schießl, § 35a EStG Rz 22, 24; BeckOK EStG/Widmann, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 35a Rz 80; HHR/Apitz, § 35a EStG Rz 22; Durst in Korn, § 35a EStG Rz 41; Köhler in Bordewin/Brandt, § 35a EStG Rz 221, 235).
- 16** aa) Aus dem Senatsurteil vom 03.04.2019 - VI R 19/17 (BFHE 264, 30, BStBl II 2019, 445) folgt nichts anderes. Denn diese Entscheidung ist im Gegensatz zum Streitfall zu Aufwendungen für die Heimunterbringung eines Dritten (Elternteil) und damit zu § 35a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG ergangen. Danach sind "Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind" begünstigt. Mithin kann die Steuerermäßigung für Aufwendungen im Rahmen der stationären Unterbringung/Pflege nur der Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, dem die Aufwendungen wegen seiner eigenen Unterbringung/Pflege entstanden sind. Denn Steuerpflichtiger i.S. des § 35a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG ist ausweislich des Gesetzeswortlauts die stationär untergebrachte oder gepflegte Person, also der Leistungsempfänger. Steuerpflichtige, die für die stationäre Unterbringung/Pflege anderer Personen aufkommen, können für diese Aufwendungen die Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG daher nicht beanspruchen.
- 17** bb) Anders als das FG sieht der erkennende Senat keinen erheblichen Wertungswiderspruch, weil eine Steuerermäßigung für Aufwendungen, die für stationär erbrachte Pflege- und Betreuungsleistungen zugunsten Dritter getätigt werden, nicht in Anspruch genommen werden kann. Mit der Neuregelung und Weiterung von § 35a EStG durch das Familienleistungsgesetz vom 22.12.2008 (BGBl I 2008, 2955) wollte der Gesetzgeber u.a. die steuerliche Berücksichtigung familienunterstützender und pflegebegleitender Dienstleistungen stark vereinfachen und den Spielraum für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung erweitern. Dadurch soll die Vereinbarkeit von Pflege naher Angehöriger und Beruf verbessert und Familien entlastet werden, die pflegebedürftige Angehörige zu Hause betreuen und versorgen. Schalten sie zusätzlich zu der familiären Pflege professionelle Leistungserbringer ein, um eine Überforderung der Pflegepersonen zu vermeiden und somit die häusliche Pflege auf Dauer sicherzustellen, sollen sie die dadurch entstehenden Aufwendungen steuerlich geltend machen können (BTDrucks 16/10809, 10). Dabei unterscheidet das Gesetz nicht danach, ob die Leistungen im Haushalt des Steuerpflichtigen oder im Haushalt des pflege-/betreuungsbedürftigen Angehörigen erbracht werden. Insoweit soll die Steuerermäßigung auch dazu beitragen, dass pflege- und betreuungsbedürftige Menschen in ihrer gewohnten häuslichen Umgebung verbleiben können. Die im Gesetz angelegte Unterscheidung zwischen Aufwendungen betreffend die häusliche (ambulante) sowie die stationäre Betreuung und Pflege berücksichtigt mithin, dass Steuerpflichtige bei der Pflege und Betreuung von Angehörigen im häuslichen Umfeld in stärkerem Maße gefordert sind als bei einer Unterbringung des Pflege- und Betreuungsbedürftigen in einer entsprechenden Einrichtung.
- 18** d) Die Steuerermäßigung für die Inanspruchnahme von ambulanten Pflege- und Betreuungsleistungen i.S. von § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG ist auch nicht auf die Kosten für Dienstleistungen beschränkt, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Die dahingehende Beschränkung in § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG bezieht sich nach Wortlaut ("soweit") und (grammatikalischem) Sinnzusammenhang lediglich auf Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege (in einem Heim) erwachsen (Schmidt/Krüger, a.a.O., § 35a Rz 12, m.w.N.; Bode in KSM, EStG, § 35a Rz 25; Durst in Korn, § 35a EStG Rz 28; KKB/Schumann, § 35a EStG, 7. Aufl., Rz 65; BMF-Schreiben in BStBl I 2016, 1213, Tz 14 und Tz 16, sowie Kanzler, Finanz-Rundschau 2019, 864; anderer Ansicht Köhler in Bordewin/Brandt, § 35a EStG Rz 220; Brandis/Heuermann/Schießl, § 35a EStG Rz 24a).

- 19** e) Die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, setzt weder den Erhalt einer Rechnung noch die Einbindung eines Kreditinstituts in den Zahlungsvorgang voraus.
- 20** aa) Diese Voraussetzungen müssen nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG lediglich "für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nach Absatz 2 oder für Handwerkerleistungen nach Absatz 3" vorliegen. Die Regelung erstreckt sich daher nicht auf Pflege- und Betreuungsleistungen (anderer Ansicht Bode in KSM, EStG, § 35a Rz F 8; Durst in Korn, § 35a EStG Rz 47; Plenker/Schaffhausen, Der Betrieb 2009, 191, 193; Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2015, 730).
- 21** Ein gesetzgeberisches Versehen vermag der Senat darin nicht zu erblicken. Das Gesetz unterscheidet in § 35a Abs. 2 EStG zwischen "haushaltsnahen Dienstleistungen, die nicht Dienstleistungen nach Absatz 3", d.h. Handwerkerleistungen, sind (§ 35a Abs. 2 Satz 1 EStG) und "Pflege- und Betreuungsleistungen" sowie "Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen" (§ 35a Abs. 2 Satz 2 EStG). Hätte der Gesetzgeber die Voraussetzungen des § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG auch auf die Pflege- und Betreuungsleistungen erstrecken wollen, hätte eine allgemeine Bezugnahme auf die Steuerermäßigungen nach dem Abs. 2 nahegelegen, wie sie das Gesetz in § 35a Abs. 5 Sätze 1, 2 und 4 EStG verwendet hat.
- 22** Die Unterscheidung zwischen allgemeinen Regelungen betreffend Umfang und Höhe des Abzugs einerseits und speziellen Regelungen betreffend die vorgenannten formellen Ermäßigungsvoraussetzungen (Rechnung und Zahlungsvorgang) andererseits ist daher bewusst im Gesetz angelegt. Dafür spricht auch, dass die formellen Erfordernisse nach § 35a Abs. 5 Satz 3 EStG ebenso wenig für die Steuerermäßigung für haushaltsnahe geringfügige wie sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse gemäß § 35a Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 erste Alternative EStG gelten. Dies ist damit zu erklären, dass die aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Bestimmungen auszustellenden Nachweise zur Vermeidung von "Schwarzarbeit" ausreichen (Kempny in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl., 2019, § 35a Rz 40; Bode in KSM, EStG, § 35a Rz F 9; vgl. auch KKB/Schumann, § 35a EStG, 7. Aufl., Rz 151; Köhler in Bordewin/Brandt, § 35a EStG Rz 346). Entsprechendes gilt nach Auffassung des Senats auch bei Pflege- und Betreuungsleistungen. Denn sie werden im Hinblick darauf, dass derartige Leistungen zumindest teilweise auch mit den Pflegekassen abgerechnet werden können, regelmäßig von Pflegediensten i.S. von § 71 Abs. 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch auf Rechnung erbracht.
- 23** 2. Nach diesen Maßstäben kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Der Senat kann jedoch nicht in der Sache entscheiden, da es an Feststellungen fehlt, ob die Klägerin eigene Aufwendungen getragen hat.
- 24** a) Zwar steht im Streitfall nach den unangefochtenen und den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG fest, dass die von der Sozialstation C zugunsten der Mutter der Klägerin erbrachten Leistungen (einkaufen, Betreuung, Begleitung, Pflege sowie Hauswirtschaft) Pflege- und Betreuungsleistungen i.S. von § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG darstellen. Denn sie sind vom Leistungskatalog der Pflegeversicherung umfasst. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 25** b) Entgegen der Auffassung des FG steht der Umstand, dass die vorgenannten Pflege- und Betreuungsleistungen im Rahmen der ambulanten Pflege nicht im Haushalt der Kläger, sondern im Haushalt der Mutter der Klägerin erbracht wurden, der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung durch die Kläger nicht entgegen. Vielmehr sind ambulante Pflege- und Betreuungsleistungen gemäß § 35a Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz EStG i.V.m. § 35a Abs. 4 Satz 1 EStG --wie oben ausgeführt-- auch steuerbegünstigt, wenn diese nicht im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern im Haushalt der gepflegten oder betreuten Person ausgeübt oder erbracht werden.
- 26** c) Zudem ist die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 2 EStG nicht nach § 35a Abs. 5 Satz 1 EStG ausgeschlossen. Die Beteiligten gehen --insoweit ebenfalls übereinstimmend und zutreffend-- davon aus, dass die streitigen Aufwendungen weder Erwerbsaufwand darstellen noch als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung im Streitjahr bei der Einkommensteuerfestsetzung der Kläger berücksichtigt worden sind.
- 27** d) Gleichwohl kann der Senat nicht in der Sache entscheiden. Zwar hat die Klägerin die von der Sozialstation C zugunsten ihrer Mutter erbrachten und dieser in Rechnung gestellten Leistungen nach den Feststellungen des FG beglichen. Für den Senat ist jedoch nicht ersichtlich, ob die Klägerin hiermit eigene Aufwendungen --nur für diese könnte, wie dargelegt, die Steuerermäßigung gewährt werden-- oder Aufwand ihrer Mutter und damit insoweit

steuerunerheblichen Drittaufwand getragen hat. Insbesondere lässt sich aufgrund der Feststellungen des FG nicht erkennen, ob die Klägerin die Zahlungen auf ihre eigene oder die Schuld ihrer Mutter geleistet hat. Denn ausweislich des von der Vorinstanz festgestellten Pflegevertrags sind sowohl die Klägerin als auch ihre Mutter als Leistungnehmerinnen bezeichnet.

- 28** Die Vorinstanz erhält durch die Zurückverweisung der Sache Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen, unter Umständen durch die Einvernahme von Zeugen, insbesondere zu den Vertragsverhältnissen unter Berücksichtigung der vorstehend dargelegten Rechtsauffassung des Senats nachzuholen und insoweit zu prüfen, ob die Klägerin mit der Sozialstation in C einen Pflege- und Betreuungsvertrag in eigenem Namen, wenn auch zugunsten ihrer Mutter, abgeschlossen oder aber die Mutter hierbei nur bei deren Vertragsabschluss vertreten hat.
- 29** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de