

Finanzgericht Rheinland-Pfalz

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

§ 33 Abs. 1 EStG

- 1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen.**
- 2. Von der Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis ist aber dann abzusehen, wenn dem Steuerpflichtigen nur vorübergehend, etwa anlässlich eines Sanatoriumsaufenthaltes im Anschluss an eine Krankenhausbehandlung, ausschließlich krankheitsbedingte Unterbringungskosten entstehen. Denn dem Steuerpflichtigen kann dann nicht zugemutet werden, seine Wohnung aufzugeben.**
- 3. Ferner sind Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim dann nicht um eine Haushaltsersparnis zu kürzen, solange der Pflegebedürftige seinen normalen Haushalt beibehält.**
- 4. Hat der Steuerpflichtige seine ursprüngliche Wohnung aus mietrechtlichen Gründen (Kündigungsfrist) nicht vor einem bestimmten Termin aufgeben können, ist eine Kürzung um die Haushaltsersparnis nicht geboten. Eine darüber hinaus begehrte Berücksichtigung der Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastung ist nicht geboten, da dies eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung bewirken würde.**

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 17.12.2012 - 5 K 2017/10

Tatbestand:

Streitig ist, ob Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden können.

Die im Jahre 1926 geborene Klägerin wird einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielt mit ihren Versorgungsbezügen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 2 EStG. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte sie die Berücksichtigung einer Steuerermäßigung nach § 35a EStG. Desweiteren

machte sie u.a. Aufwendungen für die Weiterzahlung der Miete ihrer gekündigten Wohnung bis zum Ende der gesetzlichen Kündigungsfrist in Höhe von 830,- € als außergewöhnliche Belastung geltend. Hierzu führte sie zur Erläuterung aus: Im Mai 2009 habe sie sich im ...-Stift in W operieren lassen müssen. Anschließend sei ihr Gesundheitszustand so schlecht gewesen, dass sie nicht mehr in ihre Wohnung habe zurückkehren können. Sie habe sich nur noch in Krankenhäusern, Rehas und Pflegeheimen aufgehalten. Seit August 2009 sei sie als Pflegefall der Pflegestufe 2 im Altenheim des DRK in W untergebracht. Im Streitjahr seien Heil - und Pflegekosten in Höhe von 48.938,94 € entstanden, von denen ihr durch die Beihilfe 31.674,80 € und die Krankenversicherung 13.404,26 € erstattet worden seien. Den nicht erstatteten Betrag von 3.859,88 € habe sie selbst getragen. Da sie nicht mehr in ihre Wohnung habe zurückkehren können, sei sie gezwungen gewesen, ihr Mietverhältnis zu kündigen. Sie habe zum 30.11.2009 gekündigt, es habe sich aber dann heraus gestellt, dass das Mietverhältnis tatsächlich erst Ende April 2010 ende. Ihre Schwester habe ihren – der Klägerin - Haushalt schon vor Ende November 2009 aufgelöst. Gleichwohl sei sie gezwungen gewesen, weiterhin Miete und Nebenkosten zu zahlen. Die ihr für den Monat Dezember 2009 entstandenen Kosten mache sie als außergewöhnliche Belastung geltend.

In dem gem. § 165 Abs. 1 EStG teilweise vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 16.03.2010 berücksichtigte der Beklagte einen Betrag von 1.638,- € als außergewöhnliche Belastung. Dabei ging er von den geltend gemachten Aufwendungen für Krankheitskosten in Höhe 48.939,- € aus, zog hiervon die von dritter Seite erfolgte Erstattung in Höhe von 45.079,- € ab und gelangte zu Aufwendungen nach § 33 EStG von 3.860,- €. Sodann legte er ausgehend von einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 37.037,- € eine zumutbare Eigenbelastung nach § 33 Abs. 3 EStG von 6 v.H (= 2.222,- €) zu Grunde. Daraus errechnete sich ein nach § 33 EStG abziehbarer Betrag von 1.638,- €. Die von der Klägerin desweiteren geltend gemachten Aufwendungen für die Miete für den Monat Dezember 2009 in Höhe von 830,- € blieben mit der Begründung unberücksichtigt, die Aufwendungen seien nicht außergewöhnlich im Sinne des § 33 EStG. Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der ebenfalls beanspruchten Steuerermäßigung nach § 35a EStG seien nicht nachgewiesen.

Zur Begründung ihres gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruchs machte die Klägerin geltend, die Zahlung der Miete für die leerstehende Wohnung sei außergewöhnlich, da sie im Altenheim wohne und die Wohnung auf Grund eines Kündigungsschutzes seitens des Vermieters weiterhin bezahlen müsse. Die Aufwendungen für eine Haushaltshilfe seien als haushaltsnahe Dienstleistung zu berücksichtigen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.06.2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, gem. § 33 Abs.1 EStG ermäßige sich auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen

als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen lägen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten seien, seien aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen. Bei der Zahlung von Miete handele es sich grundsätzlich um Aufwendungen der Lebensführung, die durch den Grundfreibetrag abgegolten seien. Ebenso entstehe eine Weiterzahlung von Miete auch jeder anderen Person, die einen Mietvertrag kündige. Deshalb seien die Aufwendungen aus dem Fortbestehen des Mietverhältnisses nicht außergewöhnlich im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG. Die ebenfalls geltend gemachte haushaltsnahe Dienstleistung sei nicht anzuerkennen.

Zur Begründung ihrer Klage führt die Klägerin aus: Zwar sei es richtig, dass Mietzahlungen üblicherweise keine Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG seien, da es regelmäßig an der Außergewöhnlichkeit fehle. Dass Mietzahlungen in Ausnahmefällen aber außergewöhnliche Belastungen darstellen könnten, habe das Finanzgericht Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 13.12.2007 (14 K 6385/04 E) erkannt. Demnach seien Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, sofern aufgrund des konkreten Sachverhalts eine Außergewöhnlichkeit erkannt werden könne. Dies sei vorliegend der Fall. Sie habe bis Mai 2009 in ihrer Wohnung H-Str. ..., W, gewohnt. Im Mai habe sie einen Schlaganfall erlitten, der zunächst eine stationäre Behandlung im Krankenhaus A sowie eine anschließende Reha-Behandlung erforderlich gemacht habe. Aufgrund des Schlaganfalls sei die Klägerin derart beeinträchtigt gewesen, dass eine selbständige Haushaltsführung nicht mehr möglich gewesen sei. Aus diesem Grund sei ihr auch die Pflegestufe 2 zuerkannt worden. Sie sei nicht mehr in der Lage gewesen, in ihre Wohnung zurück-zukehren. Medizinisch indiziert habe sie nach Beendigung der Reha-Maßnahme am 08.08.2009 in das Alten- und Pflegeheim in der E-Str. ..., PLZ W umziehen müssen. Sobald es ihr möglich gewesen sei, habe sie die Mietwohnung zum nächstmöglichen Zeitpunkt (30.04.2010) gekündigt. Diese Kündigung sei keinesfalls freiwillig erfolgt. Vielmehr habe ein außergewöhnlicher Umstand, nämlich die gesundheitliche Beeinträchtigung durch einen Schlaganfall und damit einhergehend der Verlust der Möglichkeit einen eigenständigen Haushalt zu führen, die Klägerin dazu gezwungen, ihr Mietverhältnis zu beenden. Anders als im gewöhnlichen Fall einer Kündigung durch den Mieter habe es bei der Klägerin an einem Entscheidungsspielraum gefehlt. Die Pflegekosten, die der Klägerin durch ihre Unterbringung in dem Alten- und Pflegeheim erwachsen seien, überstiegen die Höhe einer Mietzahlung bei weitem. Ebenso wie in dem vom Finanzgericht Düsseldorf entschiedenen Fall habe es sich bei der gezahlten Miete um Zahlungen gehandelt, die keinen Nutzungsvorteil

gebracht hätten, also um nutzlose Aufwendungen. Die Aufwendungen für eine Haushaltshilfe würden nicht mehr geltend gemacht.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012 den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 16.03.2010 dahin gehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen in Höhe von 830,- € als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Er führt noch aus:

Soweit sich die Klägerin auf das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf berufe, verkenne sie, dass der dort zu beurteilende Sachverhalt mit dem des Streitfalls nicht vergleichbar und als Begründung für die Anerkennung der Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastungen nicht geeignet sei. Aufwendungen seien außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen lägen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten seien, seien aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgenommen. Zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung rechneten regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altenheim. Dagegen seien Aufwendungen für die Pflege eines pflegebedürftigen Steuerpflichtigen ebenso wie Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG.

Liege eine krankheitsbedingte Unterbringung - wie im Streitfall mit Pflegestufe 2 - vor, seien die als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Pflegekosten um die Haushaltsersparnis zu kürzen. Eine Kürzung wegen Haushaltsersparnis komme dann nicht in Betracht, wenn der bisherige Hausstand weiterbestehe. Bei Mietzahlungen für die beibehaltende Wohnung sei ein Abzug der Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastung nicht möglich. Es komme lediglich keine Kürzung der Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim, die grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar sei, wegen Haushaltsersparnis in Betracht.

Im Streitfall seien die Pflegekosten (sowie die Heilkosten) in der geltend gemachten Höhe (48.938,94 €) als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden. Eine Kürzung wegen Haushaltsersparnis sei nicht erfolgt. Damit sei dem Umstand Rechnung getragen worden, dass die Klägerin ihren Hausstand beibehalten habe. Unerheblich sei, ob die Beibehaltung der Wohnung freiwillig oder - auf Grund der Kündigungsfrist - unfreiwillig erfolgt sei. Ausschlaggebend dafür, die Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim nicht um eine Haushaltsersparnis zu kürzen, sei die Tatsache, dass trotz Unterbringung im Pflegeheim eine

zusätzliche Belastung mit den Fixkosten des Hausstandes vorhanden sei. Unter Berücksichtigung der Erstattungen von Beihilfe und Krankenkasse sowie der zumutbaren Belastung seien 1.638,00 € steuermindernd berücksichtigt worden.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Die Klage, über die der Senat im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entscheidet (§ 90 Abs. 2 FGO), ist nicht begründet. Der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 16.03.2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28.06.2012 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Zutreffend hat der Beklagte eine Berücksichtigung der Mietzahlung in Höhe von 830,- € für den Monat Dezember 2009 als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abgelehnt.

Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich der erkennende Senat anschließt, sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 51/09, BStBl II 2010, 794). Krankheitskosten sind regelmäßig eine außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 24.02.2000 III R 80/97, BStBl II 2000, 294; vom 23.05.2002 III R 24/01, BStBl II 2002, 567; vom 18.04.2002 III R 15/00, BStBl II 2003, 70; s. auch R 33.3 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008). Insofern gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abziehbarkeit von Krankheitskosten.

Von diesen Grundsätzen ausgehend stellen die Aufwendungen der Klägerin für ihre Heimunterbringung Krankheitskosten dar. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Klägerin im Streitjahr krankheitsbedingt und nicht allein wegen ihres Alters im Pflegeheim untergebracht war.

Werden Kosten einer Heimunterbringung dem Grund nach als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) berücksichtigt, sind sie allerdings nur insoweit gemäß § 33 Abs. 1 EStG abziehbar, als sie die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) sowie die sog. Haushaltsersparnis übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 51/09, BStBl II 2010, 794). Nur in dieser Höhe entstehen dem Steuerpflichtigen hierdurch

gegenüber seiner bisherigen Lebensführung zusätzliche Kosten. Entsprechend sind Unterbringungskosten um eine Haushaltsersparnis, die der Höhe nach den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten entspricht, zu kürzen (vgl. BFH-Urteile vom 18.04.2002 III R 15/00, BStBl II 2003, 70, und vom 10.08.1990 III R 2/86, BFH/NV 1991, 231).

Von der Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis ist aber dann abzugehen, wenn dem Steuerpflichtigen nur vorübergehend, etwa anlässlich eines Sanatoriumsaufenthaltes im Anschluss an eine Krankenhausbehandlung, ausschließlich krankheitsbedingte Unterbringungskosten entstehen. Denn dem Steuerpflichtigen kann dann nicht zugemutet werden, seine Wohnung aufzugeben (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.1980 VI R 138/77, BStBl II 1981, 23). Ferner sind Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Pflegeheim dann nicht um eine Haushaltsersparnis zu kürzen, solange der Pflegebedürftige seinen normalen Haushalt beibehält. Ausschlaggebend für diese Entscheidung ist die Tatsache, dass der Steuerpflichtige in einem solchen Fall trotz der Unterbringung in einem Pflegeheim mit den Fixkosten des Hausstandes wie Miete oder Zinsaufwendungen, Grundgebühr für Strom, Wasser etc. sowie Reinigungskosten belastet bleibt. Dies gilt auch dann, wenn die frühere Wohnung eines Pflegebedürftigen von dessen Ehegatten weiter bewohnt wird. Auch in einem solchen Fall entstehen durch die dann zu große Wohnung bedingte Fixkosten, die den Abzug einer Haushaltsersparnis von den als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Kosten einer Pflegeheimunterbringung als nicht gerechtfertigt erscheinen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 51/09, BStBl II 2010, 794).

Im Streitfall hat die Klägerin ihre ursprüngliche Wohnung aus mietrechtlichen Gründen zunächst nicht, nämlich nicht vor dem Ablauf des Monats April 2010, aufgeben können, so dass eine Kürzung um die Haushaltsersparnis nicht geboten ist. Eine solche Kürzung hat der Beklagte in dem angefochtenen Bescheid auch nicht vorgenommen. Die von der Klägerin darüber hinaus begehrte Berücksichtigung der Mietzahlung für den Monat Dezember 2009 als außergewöhnliche Belastung würde damit eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung bewirken.

Soweit sich die Klägerin zur Begründung ihrer Rechtsauffassung auf die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13.12.2007 (14 K 6385/04 E) beruft, vermag sie damit nicht durchzudringen. Abgesehen davon, dass diese Entscheidung vom BFH im Revisionsverfahren aufgehoben wurde (vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2010 VI R 62/08, BStBl II 2010, 965), betraf diese Entscheidung einen anders gelagerten, mit dem vorliegenden nicht vergleichbaren Sachverhalt. In jenem Verfahren standen nicht krankheitsbedingte Aufwendungen infolge einer Heimunterbringung und die Berücksichtigung gezahlter Miete unter dem Gesichtspunkt einer Haushaltsersparnis im Streit, sondern streitig war, ob Mietzahlungen für eine ersatzweise angemietete Wohnung als außergewöhnliche Belastung zu

berücksichtigen sind, wenn eine Nutzung der bisherigen Wohnung wegen Einsturzgefahr amtlich untersagt ist.

Gegen die Höhe der von dem Beklagten angesetzten außergewöhnlichen Belastung im Übrigen hat die Klägerin keine Einwendungen erhoben. Solche sind auch nicht ersichtlich.

Die Klage ist daher mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 1 FGO abzuweisen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Für die Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch

bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.