

---

**Datum:** 11.03.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 1446/12  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0311.2K1446.12.00

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid 2010 vom 13.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung wird dahingehend abgeändert, dass Krankheitskosten in einer Höhe von 4.346,72 € steuermindernd zu berücksichtigen sind. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben (§ 100 Abs. 2 S. 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 40% und der Beklagte zu 60%.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages sowie den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen von 5.525 € für die Heimunterbringung des Kindes der Klägerin (A, ....05.1990) im Jahr 2010. 1 2

Die Klägerin ist seit dem 1.6.2009 verwitwet. Neben dem Sohn A hat sie noch einen weiteren 1984 geborenen Sohn. 3

Mit Ihrer Steuererklärung machte sie außergewöhnliche Belastungen für Unterstützungsleistungen an ihren Sohn i.H.v. 525 € monatlich ab Februar 2010 geltend. Darüber hinaus bat sie darum, diese Ausgaben „innerhalb der günstigsten Angabe“ zu berücksichtigen.

- Der Sohn A bezog im Streitjahr eine Halbwaisenrente i.H.v. 2852 €. 5
- Der Sohn der Klägerin litt – belegt durch ärztliche Gutachten vom 13.05.2009 und 14.04.2010 durch B – unter einer psychischen Erkrankung, weshalb für ihn durch Beschlüsse des Amtsgerichts C vom 22.5.2009 und 29.4.2010 ein Betreuer bestellt wurde. 6
- Auf den Antrag der Klägerin vom 14.12.2009 wurde ihr darüber hinaus durch den D Kreis Hilfe gemäß § 41 SGB VIII gewährt. Diese umfasste die Übernahme der Kosten für „Heimpflege inklusive Taschen- und Bekleidungs-geld“ gemäß § 34 SGB VIII (Bescheide des Landrats des D Kreises vom 3.2.2010 und 6.1.2011). Durch den D Kreis wurde die Klägerin verpflichtet, monatlich einen Kostenbeitrag i.H.v. 525 € inklusive Kindergeld zu leisten. 7
- Der Sohn war seit Februar 2010 in der Wohngemeinschaft E des Sozialwerks F in G untergebracht. Hierbei handelte es sich um ein Betreuungsangebot für Menschen mit psychischen Erkrankungen in Verbindung mit einer Suchtproblematik. 8
- Mit Bescheid vom 13.9.2011 veranlagte der Beklagte die Klägerin. 9
- Im Rahmen der Berechnung der Einkommensteuer berücksichtigte er keine Freibeträge, bei der Berechnung des Solidaritätszuschlags berücksichtigte er zwei Freibeträge für die Kinder in einer Gesamthöhe von 14.016 €. 10
- Er wies im Bescheid darauf hin, dass die außergewöhnlichen Belastungen für die auswärtige Unterbringung des Sohnes durch den gewährten Kinderfreibetrag abgegolten seien. Im Weiteren erläuterte der Beklagte, dass die Vergleichsberechnung ergeben habe, dass die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums der Kinder durch das ausgezahlte Kindergeld bewirkt worden sei. 11
- Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 16.9.2011. 12
- Das Kindergeld sowie die Halbwaisenrente für ihr Kind A sei seit Februar 2010 auf das Jugendamt als Leistungsträger übergeleitet worden. Sie habe zusätzlich einen Unterhaltsbeitrag i.H.v. 525 € je Monat geleistet. Diese Kosten müssten entweder beim Kinderfreibetrag i.H.v. 7008 € Berücksichtigung finden oder der Unterhalt sei als außergewöhnliche Belastung anzusetzen. 13
- Ergänzend wies sie auf das Urteil des BFH vom 30.6.2011 (VI R 14/10) hin, wonach Unterbringungskosten, die krankheitsbedingt erfolgten, außergewöhnliche Belastungen seien. 14
- Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.4.2012 als unbegründet zurück. 15
- Nach § 31 EStG werde in Bezug auf die Einkommensteuer die steuerliche Freistellung des Existenzminimums für ein Kind entweder durch das ausgezahlte Kindergeld oder durch den Kinderfreibetrag bewirkt. Insoweit werde eine Günstigerprüfung durchgeführt, welche bei der Klägerin zu dem Ergebnis geführt habe, dass die Auszahlung von Kindergeld für die Klägerin am Günstigsten sei. Der Anspruch auf Kindergeld sei demjenigen zuzurechnen, der für das Kind einen Anspruch auf einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG habe, auch wenn das 16

Kindergeld an einen Dritten (z.B. einen Träger von Sozialleistungen) ausgezahlt werde. Daher käme die Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages einkommensteuerlich nicht in Betracht.

In Bezug auf den Solidaritätszuschlag sei für das Kind A ein Kinderfreibetrag i.H.v. 7008 € berücksichtigt worden. 17

Die Berücksichtigung von Unterstützungsleistungen im Rahmen von § 33a Abs. 1 Einkommenssteuergesetz in Bezug auf das Kind A scheitere daran, dass für das Kind ganzjährig Kindergeld gewährt worden sei. 18

Hinsichtlich der Zahlung von 5775 € im Zusammenhang mit der Unterbringung des Kindes A sei nicht nachgewiesen worden, welche Kosten mit diesem Betrag abgegolten worden seien. Es sei nicht aufgeschlüsselt worden, inwieweit die Kosten einen krankheitsbedingten Mehrbedarf abgedeckt hätten und in welcher Höhe die Kosten auf den typischen Lebensunterhalt entfallen seien. 19

Grundsätzlich seien alle Aufwendungen für ein Kind mit dem Kindergeld abgegolten. Zusätzlich könnten Krankheitskosten bei außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 33 EStG berücksichtigt werden, wenn es sich um Kosten zur Linderung und Heilung einer Krankheit handele. Es sei nicht nachgewiesen, dass es sich bei der ab dem 1.2.2010 für den Sohn A angegebenen Wohnanschrift in G um eine therapeutische Einrichtung handele. Ebenso fehle der Nachweis über die medizinische Notwendigkeit einer Unterbringung anhand eines vorher erteilten amtsärztlichen oder vertrauensärztlichen Gutachtens. Daher käme die Berücksichtigung von Krankheitskosten nicht in Betracht. 20

Hiergegen richtet sich die Klage vom 9.5.2012. 21

Die Klägerin macht geltend, dass sie Anspruch auf einen Kinderfreibetrag i.H.v. 7008 € habe. Dies ergebe sich aus III. DA-Fam EStG, wonach zusammenveranlagte Eltern Anspruch auf einen doppelten Kinderfreibetrag hätten. Diese Beträge stünden dem Steuerpflichtigen auch dann zu, wenn der andere Elternteil verstorben sei. 22

Die Unterbringung des Sohnes in G sei krankheitsbedingt erfolgt und medizinisch notwendig gewesen. Dies ergebe sich aus dem Bescheid des D Kreises vom 12.1.2010, welcher auf Basis eines ärztlichen Gutachtens Hilfe nach § 41 SGB VIII gewährt habe. Der Gesetzgeber setze für die Hilfestellung nach § 41 SGB VIII die seelische Behinderung voraus. Bei der Einrichtung in G handele es sich um eine therapeutische Wohnform. 23

Gemäß dem Bewilligungsbescheid vom 12.1.2010 seien nur die Wohn- und Betreuungsleistungen sowie ein Taschengeld vom D Kreis übernommen worden. Das Taschengeld habe 94,60 € abzgl. 30 € für Gemeinschaftsveranstaltungen betragen. Die Klägerin habe im Rahmen ihrer Unterhaltspflicht den Sohn ernähren und unterstützen sowie zusätzlich einen Kostenbeitrag zahlen müssen. Die tatsächlichen Lebenshaltungskosten seien in der Einkommensteuererklärung nicht geltend gemacht worden. Berücksichtigt worden sei nur der Kostenbeitrag, welcher durch den D Kreis erhoben worden sei. Der Beitrag habe ausschließlich in der Krankheit des Sohnes seinen Ursprung gehabt. Dieser wäre nicht angefallen, wenn das Kind gesund gewesen wäre und sich selbst hätte unterhalten können. 24

Zwar handele es sich bei der Unterbringung um eine vollstationäre Betreuung, deren Kosten unmittelbar mit dem Kostenträger abgerechnet worden seien. Die Unterhaltskosten seien 25

tatsächlich jedoch nicht gedeckt gewesen, da die untergebrachten Personen monatlich lediglich 141 € ausgezahlt bekommen hätten. Es habe keine Gemeinschaftsverpflegung gegeben, so dass von diesem Geld Nahrungsmittel, Hygienemittel sowie sämtliche Leistungen zur Teilhabe am sozialen Leben hätten finanziert werden müssen. Diese Kosten habe die Klägerin über den Kostenbeitrag hinaus übernommen und auch an den Wochenenden Betreuungsleistungen erbracht. Auch hierfür seien Kosten entstanden. Diese seien insgesamt mit 428,06 € (inkl. 248,00 € für Lebensmittel/ Hygieneartikel) monatlich zu beziffern (Bl. 83 Gerichtsakte).

Der Kostenbeitrag sei somit mindestens in Höhe eines Freibetrages für gleichgestellte Behinderte zu berücksichtigen. 26

Die Klägerin beantragt, 27

den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 13.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass für das Kind A ein Kinderfreibetrag i.H.v. 7008 € sowie darüber hinaus Krankheitskosten in einer Höhe von 5775 € steuermindernd berücksichtigt werden. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen 30

Der Beklagte weist darauf hin, dass ein Kinderfreibetrag nicht angesetzt werden könne, da bereits Kindergeld ausgezahlt worden sei dieses der Höhe nach für die Klägerin günstiger gewesen sei. Auf die konkrete Berechnung auf Bl. 52 der Gerichtsakte wird Bezug genommen. 31

Darüber hinaus können gemäß § 33 EStG steuermindernd nur Krankheitskosten und nicht Kosten der allgemeinen Lebensführung berücksichtigt werden. Die tatsächlichen Kosten der Unterbringung seien durch die Klägerin nicht nachgewiesen worden. Eine Trennung zwischen Krankheitskosten und Kosten der Lebensführung könne auf Basis des Vortrags der Klägerin nicht erfolgen. Die Kosten der Lebensführung seien durch Auszahlung des Kindergeldes steuerlich abgegolten worden. Nach den Informationen des Beklagten handele es sich bei der Einrichtung in G um eine vollstationäre Unterbringung welche sämtliche Leistungen einschließlich der Verpflegung beinhalte. Darüber hinaus seien auch Taschengeld und Bekleidungsgeld durch den Kostenträger gezahlt worden. 32

Auf Basis der Einkünfte der Klägerin sei diese nach der Düsseldorfer Tabelle verpflichtet gewesen, monatlich an ihren Sohn Unterhalt i.H.v. 572 € zu leisten. Der Beitrag an den Kostenträger habe darunter gelegen, so dass die Zahlungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten. 33

Dass die Klägerin über ihren Beitrag an den D Kreis hinaus verpflichtet gewesen wäre, zwangsläufig erwachsene krankheitsbedingte Kosten zu tragen, sei nicht belegt worden. 34

Die Beteiligten haben übereinstimmend einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt. 35

**Entscheidungsgründe** 36

I. Das Gericht entscheidet im Hinblick auf die übereinstimmende Zustimmung der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung. 37

II. Die Klage ist teilweise begründet.	38
Der angefochtene Verwaltungsakt ist teilweise rechtswidrig und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten.	39
1. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages hinsichtlich ihres Sohnes A bei der Berechnung der Einkommensteuer. Insoweit ist der Bescheid rechtmäßig und die Klage unbegründet.	40
Gemäß § 31 EStG erfolgt die steuerliche Freistellung des Einkommens der Eltern in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung entweder durch Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld. Die steuerliche Freistellung erfolgt jedoch nur alternativ durch Kindergeld oder die Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages (vgl. Bauhaus in Korn/ Carle/ Stahl Strahl, § 31 EStG, Rz. 14).	41
Die Klägerin hat für das Kind A Kindergeld erhalten. Dies war ausweislich der Berechnungen des Beklagten für sie günstiger als die Berücksichtigung des Freibetrages. Dass die Berechnungen des Beklagten fehlerhaft gewesen seien, hat die Klägerin nicht dargelegt und ist für das Gericht auch nicht erkennbar.	42
Einen Anspruch auf die Berücksichtigung eines Kinderfreibetrages bestand darüber hinaus dementsprechend nicht.	43
2. Die Klägerin hat jedoch einen Anspruch auf Berücksichtigung von Krankheitskosten i.H.v. 5.525 € abzüglich der zumutbaren Eigenbelastung i.H.v. 1.178,28 €, also 4.346,72 €. Diesbezüglich ist der angefochtene Bescheid rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten.	44
Die Kosten sind als krankheitsbedingte außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen, soweit sie die zumutbare Eigenbelastung übersteigen.	45
a. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird gemäß § 33 Abs. 1 EStG die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung nach Abs. 3 übersteigt vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Nach Abs. 2 erwachsen Aufwendungen 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.	46
Da § 33a EStG gegenüber § 33 EStG die speziellere Regelung ist, kommt für die in § 33a EStG typisierten Fälle einer außergewöhnlichen Belastung eine Steuerermäßigung nach § 33 EStG nicht in Betracht. Dementsprechend können typische Unterhaltsleistungen nicht nach § 33 EStG berücksichtigt werden (vgl. Fuhrmann in Korn/ Carle/ Stahl/ Strahl, § 33 EStG, Rz. 10).	47
Berücksichtigungsfähig sind gemäß § 33 EStG solche Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die krankheitsbedingte Unterbringung eines Angehörigen entstehen. Abziehbar sind grundsätzlich jedoch nur die Pflegekosten sowie solche Kosten, die auf die Unterbringung und Verpflegung entfallen, soweit es sich um Mehrkosten gegenüber der	48

normalen Lebensführung handelt. Eine Aufteilung derartiger Kosten in Unterhaltskosten gemäß § 33a und Krankheitskosten im Sinne von § 33 EStG kommt allerdings nicht in Betracht.

Zu berücksichtigen sind nur untypische Unterhaltsaufwendungen, wie z.B. solche infolge von Pflegebedürftigkeit. Nach der Rechtsprechung des BFH sind untypische Unterhaltsleistungen solche Aufwendungen, die für die krankheitsbedingte Unterbringung von Angehörigen in einem Altenpflegeheim geleistet werden, während Aufwendungen für die altersbedingte Heimunterbringung als typische Unterhaltsleistungen nicht zu berücksichtigen sind. Die abziehbaren krankheitsbedingten Mehrkosten im Falle einer Unterbringung zur krankheitsbedingten Pflege umfassen nach der Rechtsprechung des BFH ebenso wie bei einer Unterbringung in einem Krankenhaus nicht nur die Aufwendungen für Pflege und ärztliche Hilfe, sondern auch die gesamten vom Heim in Rechnung gestellten Kosten für Unterkunft und Verpflegung, die bei einem Heimaufenthalt in der Regel erheblich höher liegen als die dafür üblichen Kosten bei einem Verbleib im eigenen Haushalt (vgl. BFH vom 30.6.2011 VI R 14/10, BFHE 234,191, BStBl. II 2012,876; BFH Beschluss vom 8.11.2012 VI B 82/12, BFH/NV 2013,525; Mellinshoff in Kirchhof, § 33 EStG, Rz. 54 „Pflege“; Loschelder, § 33 EStG, Rz. 35 „Altersheim“). Abzuziehen ist allerdings die Haushaltsersparnis. Diese kann in Höhe des Höchstbetrages gemäß § 33a Abs. 1 EStG geschätzt werden. Von der Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis ist 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 (vgl. BFH, Urteil vom 13. Oktober 2010 – VI R 38/09 –, BFHE 231, 158, BStBl II 2011, 1010; BFH, Urteil vom 15. April 2010 – VI R 51/09 –, BFHE 229, 206, BStBl II 2010, 794).

Darüber hinaus hat der BFH bereits entschieden, dass die Kosten für die behinderungsbedingte Unterbringung in einer betreuten Wohngemeinschaft außergewöhnliche Belastungen darstellen können. Soweit in solchen Fällen Kosten durch einen Sozialleistungsträger übernommen werden, muss die medizinische Notwendigkeit der Maßnahme nicht mehr durch einen Amtsarzt bestätigt werden, um steuerlich berücksichtigt werden zu können (vgl. BFH, Urteil vom 23. Mai 2002 III R 24/01, BFHE 199, 296, BStBl II 2002, 567).

b. In Anwendung dieser Grundsätze sind die von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die Unterbringung ihres Sohnes als krankheitsbedingte außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Der Sohn war aufgrund der attestierten Krankheit stationär untergebracht und die Kosten wurden überwiegend durch einen Sozialleistungsträger übernommen. Der Sohn war aufgrund der Überleitung seiner Halbwaisenrente finanziell auch nicht in der Lage, den von dem Sozialversicherungsträger geforderten Eigenanteil zu bestreiten. Damit liegen dem Grunde nach die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung der von der Klägerin geltend gemachten Kosten vor. Im Gegensatz zur Auffassung des Beklagten kann auf Basis der Rechtsprechung des BFH nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen der Klägerin ausschließlich auf Kosten des allgemeinen Lebensunterhalts bezogen gewesen wären. Aus der Bewilligung der Kostenübernahme für die „Heimpflege“ ergibt sich gerade, dass sich der Sohn im Haus E nicht bloß zu Wohn- sondern auch zu Therapie- bzw. Pflegezwecken aufgehalten hat. Eine Aufteilung der in diesem Zusammenhang angefallenen Kosten in Unterhaltskosten und Krankheitskosten ist im Gegensatz zur Auffassung des Beklagten gerade nicht vorzunehmen.

Die Anrechnung einer Haushaltersparnis kam nicht in Betracht, da die Unterbringung des Sohnes nach Beurteilung der Gesamtumstände nur vorübergehend sein sollte. Sie wurde 2011 auch tatsächlich wieder beendet. Es ist nicht ersichtlich, dass der Sohn dauerhaft in dem Heim untergebracht werden sollte. Ausweislich des ärztlichen Gutachtens vom 14.04.2010 war die Unterbringung zeitlich auf ein Jahr begrenzt.

c. Die Klage hat jedoch insoweit keinen Erfolg, als die geltend gemachten Kosten die zumutbare Eigenbelastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG nicht übersteigen. Diese beträgt im Streitfall 3 % des Gesamtbetrages der Einkünfte (39.276 €), mithin 1.178,28 €. 53

Der Senat hält die Vorschrift des § 33 Abs. 3 EStG für verfassungsgemäß, soweit einem Steuerpflichtigen nach Berücksichtigung der zumutbaren Belastung noch ein Regelsatz über dem Existenzminimum verbleibt, wovon im Streitfall auszugehen ist (vgl. zur Frage der Verfassungsmäßigkeit FG Rheinland-Pfalz Urteil vom 06. September 2012 4 K 1970/10, EFG 2012, 2205, Revision anhängig, Az. des BFH VI R 32/13; FG München Urteil vom 12.05.2014 7 K 3486/11, EFG 2014, 1683; Sächsisches Finanzgericht Urteil vom 24.04.2013 1 K 764/11, juris, Revision anhängig, Az. des BFH VI R 71/13; FG Baden-Württemberg Urteil vom 24.09.2014 10 K 798/14, zur Veröffentlichung in EFG mit Anm. Hennigfeld vorgesehen, Revision anhängig, Az. des BFH VI R 75/14). 54

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 55

Die Revision wird wegen der anhängigen Verfahren beim BFH zur Frage der Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Eigenbelastung (Az. des BFH: VI R 32/13, VI R 71/13 und VI R 75/14) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 56

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 57