
Datum: 15.04.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1276/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0415.11K1276.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Revision wird nicht zugelassen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Streitig ist, ob Pflegeleistungen, welche die Klägerin für ihren pflegebedürftigen Vater selbst erbracht hat, als außergewöhnliche Belastung gem. § 33 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerlich berücksichtigungsfähig sind. 1 2

Die Klägerin ist als Ärztin beschäftigt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG. Sie wird einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. 3

Nachdem die Klägerin zunächst keine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2011 abgegeben hatte, erließ der Beklagte am 01.02.2013 einen Einkommensteuerbescheid auf Schätzungsgrundlage, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. Hiergegen legte die Klägerin am 05.02.2013 fristgemäß Einspruch ein. 4

Am 20.02.2013 gab die Klägerin sodann die Einkommensteuererklärung ab. Hierin erklärte sie Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit in Höhe von ca. 136.000,00 EUR sowie zusätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in geringer Höhe. Weiterhin erklärte die Klägerin außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG in Höhe von insgesamt 54.612,00 EUR. Dem lag zugrunde, dass die Klägerin im Jahr 2011 ihren schwer erkrankten Vater gepflegt hatte. Der Gesamtbetrag setzte sich zusammen aus den von der Klägerin 5

kalkulierten Pflegekosten in Höhe von 53.712,00 EUR sowie zusätzlich angefallenen Fahrtkosten in Höhe von 900,00 EUR. Die Pflegekosten ermittelte die Klägerin, indem sie einen Stundensatz für die von ihr erbrachten Pflegeleistungen in Höhe von 29,84 EUR ansetzte und diesen mit einem Stundenaufwand von 45 Stunden je Woche sowie eine Wochenanzahl von 40 multiplizierte (45 Stunden x 40 Wochen x 29,84 EUR/Std. = 53.712,00 EUR).

Am 18.03.2013 erließ der Beklagte einen geänderten Einkommensteuerbescheid und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Im Rahmen dieser Festsetzung setzte der Beklagte den Pflegepauschbetrag gem. § 33b Abs. 6 EStG in Höhe von 924,00 EUR steuermindernd an. Die von der Klägerin darüberhinausgehend geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen erkannte der Beklagte nicht an. In den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid führte der Beklagte zur Begründung aus, dass Pflegeeigenleistungen nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten. Der geänderte Einkommensteuerbescheid wurde Gegenstand des bereits anhängigen Einspruchsverfahrens. Am 22.03.2013 erließ der Beklagte eine Einspruchsentscheidung, mit welcher er den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückwies. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Mit der vorliegenden Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Berücksichtigung der von ihr selbst erbrachten Pflegeleistungen als außergewöhnliche Belastungen. Der Vater der Kläger habe an Diabetes im fortgeschrittenen Stadium gelitten. Diese habe schwerwiegende Begleiterscheinungen gezeigt, so dass im Jahr 2011 und 2012 die Amputation von Gliedmaßen unausweichlich war. Im Jahr 2011 habe der Vater der Klägerin infolge einer Operation zudem eine schwere Sepsis erlitten. Der Bewegungsfähigkeit ihres Vaters sei durch eine Spinalstenose und eine Plexusparese stark eingeschränkt gewesen. Im Jahr 2011 sei ihr Vater in Pflegestufe 2 eingestuft gewesen; im Jahr 2012 sei eine Hochstufung auf Pflegestufe 3 erfolgt. Die in § 33b Abs. 6 Satz 3 und 4 EStG genannten Voraussetzungen der Pflegedürftigkeit seien erfüllt gewesen.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass ihr im gesamten Jahr 2011 – unterbrochen allein durch die Krankenhausaufenthalte ihres Vaters – außergewöhnliche Belastungen angefallen seien, als sie ihren Vater zusammen mit ihrer Mutter pflegte. Als approbierte und promovierte Ärztin habe die Klägerin über die notwendige Vorbildung verfügt, um ihren Vater zu pflegen und zusätzlich einer Behandlungspflege zu unterziehen. Sie habe durchschnittlich 6,5 Stunden pro Tag zusätzliche Pflegeleistungen erbracht, welche die Pflegedienste nicht hätten erbringen können. Die Klägerin habe sich dabei auf ihre fachlichen Fähigkeiten und auf eine kollegiale Rücksprache mit dem Hausarzt ihres Vaters, Herrn Dr. med. W., gestützt. Der von der Klägerin angesetzte Stundensatz von 29,84 EUR entspreche den Stundensätzen der Bereitschaftsdienste in Kliniken. Zu berücksichtigen sei, dass durch diesen Stundensatz nicht permanente medizinische Pflege- und Intensivleistungen abgegolten würden. Denn der Bereitschaftsdienst umfasse auch, dass der Arzt auf Abruf zur Verfügung stehe. Die Klägerin habe hingegen in den angesetzten 6,5 Stunden pro Tag tatsächlich Pflegeleistungen und Behandlungspflegeleistungen erbracht. Der von der Klägerin angesetzte Stundensatz von 29,84 EUR bilde daher den Mindestsatz. Andere Pflegeleistungen habe der Vater der Klägerin nur in geringem Umfang in Anspruch genommen; so habe der X. Pflegedienst seit November 2011 relativ unbedeutende Pflegeleistungen in Form von Waschungen ausgeführt. Dieser Pflegevertrag sei im Oktober 2012 wegen aufgetretener Unstimmigkeiten über die Qualifikation der Pflegekräfte durch den Pflegedienst gekündigt worden.

6

7

8

9

Nach Auffassung der Klägerin fallen auch selbst erbrachte Pflegeleistungen unter den Begriff der außergewöhnlichen Belastungen gem. § 33 EStG. Dies werde durch § 33b Abs. 6 EStG bestätigt, da nach dieser Regelung auch dann außergewöhnliche Belastungen vorliegen, wenn diese durch die Pflege einer Person erwachsen. Diese Regelung erfasse nicht nur angefallene Aufwendungen, sondern auch selbst erbrachte Pflegeleistungen. Die Klägerin verweist auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.06.2003, aus welchem folge, dass bei Krankheitskosten, die Außergewöhnlichkeit der Belastungen unwiderleglich vermutet werde. Nach Meinung der Klägerin dürfe nicht zu ihrem Nachteil gereichen, dass kein Pflegedienst beauftragt worden, sondern diesem vielmehr wegen Inkompetenz gekündigt worden sei. Die Klägerin führt aus, dass hinsichtlich des Aufwendungsbegriffes gem. §§ 9, 10 EStG anerkannt sei, dass eigene Dienstleistungen nicht zu steuerlich anzuerkennendem Aufwand führen; dies könne jedoch nicht auf die außergewöhnlichen Belastungen gem. § 33 EStG übertragen werden.

Die zuvor zuständige Berichterstatteerin hat die Beteiligten mit Schreiben vom 28.02.2014 darauf hingewiesen, dass die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ihres Erachtens nicht anerkannt werden könnten, und dies ausführlich begründet. Die Klägerin hat hierzu mit Schriftsatz vom 10.03.2014 Stellung genommen. Wegen der weiteren Einzelheiten der Klagebegründung wird auf die Schriftsätze der Klägerseite vom 27.05.2013, 01.08.2013 und 10.03.2014 Bezug genommen. 10

Die Klägerin beantragt, 11

den Einkommensteuerbescheid vom 18.03.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.03.2013 dergestalt zu ändern, dass außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG in Höhe von insgesamt 54.612,00 € dem Grunde nach berücksichtigt werden, der bislang berücksichtigte Pflegepauschbetrag in Höhe von 924,00 € jedoch nicht steuermindernd in Abzug gebracht wird, 12

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er führt zur Begründung aus, dass die von der Klägerin selbst erbrachten Pflegeleistungen nach der bestehenden Gesetzeslage nicht berücksichtigt werden könnten. Es liege insoweit kein steuerlich anzuerkennender Aufwand vor. Weitere Aufwendungen habe die Klägerin nicht dargelegt. 16

Entscheidungsgründe: 17

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO. Der Beklagte hat die von der Klägerin geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen zu Recht nicht steuermindernd berücksichtigt. 18

Gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG wird auf Antrag des Steuerpflichtigen die Einkommensteuer ermäßigt, wenn diesem zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder 19

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.

Nach dem klaren Wortlaut des § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG können nur „Aufwendungen“ als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden. Der Begriff der Aufwendungen umfasst nur bewusste und gewollte Vermögensverwendungen, also insbesondere Geldausgaben und Zuwendungen von Sachwerten (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.1991 III R 26/89, BFHNV 1991, 669). Auf dieser Grundlage hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass z.B. entgangene Einnahmen keine Ausgaben bzw. Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG sind (BFH-Entscheidung vom 04.11.2009 VI B 43/09, BFH/NV 2010, 852). 20

Die Klägerin hat keine Aufwendungen im Sinne des Gesetzes getragen. Vielmehr hat sie selbst Pflegeleistungen an ihren Vater erbracht. Eine solche unentgeltlich erbrachte eigene Arbeitsleistung fällt, soweit im Rahmen der Arbeit keine finanziellen Aufwendungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG anfallen, nicht unter den Begriff der außergewöhnlichen Belastung. 21

Eine andere rechtliche Beurteilung würde nach Auffassung des Senats gegen die Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts verstoßen. Die Regelung des § 33 Abs. 1 EStG dient der Verwirklichung des sog. subjektiven Netto-Prinzips, welches seinerseits Element des sog. Leistungsfähigkeitsprinzips ist. Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass jeder Steuerpflichtige nach Maßgabe seiner individuellen finanziellen Leistungsfähigkeit zur Einkommensteuer herangezogen werden soll. Demzufolge müssen zum einen die Werbungskosten und Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden, die der Steuerpflichtige zur Erzielung von Einkünften aufwendet (sog. objektives Nettoprinzip). Zum anderen dürfen jene Einkünfte nicht der Einkommensteuer unterworfen werden, die der Steuerpflichtige zur Deckung seines Existenzminimums benötigt (sog. subjektives Nettoprinzip). Die Regelung des § 33 EStG soll in Ergänzung zum Grundfreibetrag bestimmte zusätzliche, nicht vom Grundfreibetrag erfasste untypische Aufwendungen von der Besteuerung ausnehmen, soweit diese eine bestimmte Zumutbarkeitsschwelle überschreiten. Dies dient der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips in Gestalt des subjektiven Netto-Prinzips. Es wird verhindert, dass Einkünfte des Steuerpflichtigen der Einkommensteuer unterworfen werden, obwohl ihm diese aufgrund besonderer rechtlicher, sittlicher oder tatsächlicher Verpflichtungen tatsächlich nicht zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes frei zur Verfügung stehen. Da § 33 EStG eine solche geminderte finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigen soll, dürfen nach dem Sinn und Zweck der Norm grundsätzlich nur sich vermögensmindernd auswirkende Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Selbst erbrachte Arbeiten, wie z.B. auch die im vorliegenden Fall erbrachten Pflegeleistungen, mindern die finanzielle Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht und bilden daher keine berücksichtigungsfähige Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG. 22

Entgegen der Auffassung der Klägerin kann auch aus der Regelung des §§ 33b Abs. 6 EStG nicht abgeleitet werden, dass abweichend von den allgemeinen Grundsätzen selbst erbrachte Arbeiten als Aufwendungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG anzuerkennen sind. Denn auch der Pauschbetrag für Pflegeleistungen gem. § 33b Abs. 6 EStG soll nicht die erbrachten Pflegeleistungen selbst, sondern vielmehr die mit den Pflegeleistungen typischerweise verbundenen Aufwendungen (z.B. für Hygieneprodukte, Pflegematerialien etc.) erfassen. Durch die Pauschbetragsregelung wird das Entstehen von mit der Pflege verbundenen Aufwendungen typisierend unterstellt (so ausdrücklich auch BFH-Urteil vom 29.08.1996 III R 4/95, BStBl. II 1997, 199). 23

Da die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen schon dem Grunde nach nicht anerkannt werden können, braucht der Senat nicht zu prüfen, in welchem Umfang die Klägerin tatsächlich Pflegeleistungen erbracht hat. Die von der Klägerin in diesem Zusammenhang gestellten Anträge auf Vernehmung der Zeugen J. V. und Dr. med. W., auf Einholung eines Sachverständigengutachtens sowie auf Beteiligtenvernehmung der Klägerin sind nicht entscheidungserheblich.

Die von der Klägerin geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe von 900,00 EUR, sind bereits in dem vom beklagten Finanzamt angesetzten Pflegepauschbetrag in Höhe von 924,00 EUR berücksichtigt. Die Klägerin ist insoweit nicht beschwert. 25

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 26

Gründe für die Zulassung der Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO sind nicht ersichtlich. Das vorliegende Urteil steht in Übereinstimmung mit der bisherigen finanzgerichtlichen Rechtsprechung. Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, noch ist die Revision zur Fortbildung des Rechts oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO erforderlich. 27