Dipl.-Jur. Torsten Bock, Greifswald*

Anmerkung zu BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09

Außergewöhnliche Belastungen belasten entgegen § 33 EStG den nicht pflegebedürftigen Ehepartner steuerlich außergewöhnlich

Der BFH urteilte am 15.04.2010 (VI R 51/09), dass die Aufwendungen, die einem nicht pflegebedürftigen Steuerpflichtigen, der mit seinem pflegebedürftigen Ehepartner in ein Wohnheim übersiedelt, keine außergewöhnlichen Belastungen darstellen. Somit können diese Aufwendungen nicht von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Die folgende Anmerkung setzt sich kritisch mit der Begründung des BFH auseinander.

I. Sachverhalt

Der Ehemann war pflegebedürftig erkrankt. Die Kläger siedelten in ein Pflegeheim über, nachdem sicher war, dass die Ehefrau alsbald die Versorgung ihres Ehemannes nicht mehr würde leisten können. Die Eheleute machten daraufhin außergewöhnliche Belastungen in Höhe von insgesamt 51.405,40 € steuermindernd geltend. Das zuständige Finanzamt erkannte im Wesentlichen lediglich die Kosten des Ehemanns abzüglich geschätzter ersparter Aufwendungen in Höhe von 7.680 € als außergewöhnliche Belastungen (insgesamt 19.172 €) an. Einspruch, Klage und Revision der Kläger blieben erfolglos.

II. Außergewöhnliche Belastungen im System der Einkommensteuer

Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist nach Maßgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips das disponible Einkommen des Steuerpflichtigen. Als Maßgröße der objektiven Leistungsfähigkeit dient die Summe der Einkünfte (sog. objektives Nettoprinzip) des Steuerpflichtigen.[1] Einkommensteuerlich sind Aufwendungen grundsätzlich nur dann abziehbar, wenn sie im Zusammenhang mit Einkünften stehen.[2] Private Aufwendun-

* Der Autor ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Strafrecht, insbesondere Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (*Prof. Dr. Wolfgang Joecks*) an der Universität Greifswald.

1 Vgl. *Joachim Lang,* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 42.

2 *Heinrich Weber-Grellet,* in: Ludwig Schmidt EStG Kommentar,

gen werden grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen. Das Grundgesetz (Art. 1 Abs. 1 S. 1 GG i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip) verlangt jedoch, dass dem Steuerpflichtigen ein nicht mit der Einkommensteuer belegtes Existenzminimum verbleiben muss.[3] Dem Steuerpflichtigen verbleibt daher ein sog. Grundfreibetrag derzeit in Höhe von 8.004 € (im Streitjahr 7.664 €) einkommensteuerfrei. Dies lässt zunächst unberücksichtigt, dass Steuerpflichtige auch ein höheres Existenzminimum und damit ein geringeres disponibles Einkommen haben können. Um ein etwaiges höheres Existenzminimum steuerfrei zu belassen, existieren Steuertatbestände, die private Aufwendungen zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte zulassen (sog. subjektives Nettoprinzip). Hierzu gehört auch der Abzug von außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG.[4]

III. Kritische Würdigung des Sachverhalts

1. Zwangsläufigkeit

Nach § 33 Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte zum Abzug bringen, die ihm zwangsläufig erwachsen, soweit sie einen zumutbaren Betrag nach Abs. 3 und die Aufwendungen übersteigen, die der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstehen. Nach § 33 Abs. 2 EStG erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen 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.

a) Tatsächlich

Die Zwangsläufigkeit ergibt sich aus tatsächlichen Gründen, wenn die Aufwendungen durch ein unausweichliches Ereignis (Katastrophen, Krankheit u. ä.) entstanden sind.[5] Hiernach waren die Kosten für den Pflegeheimaufenthalt des Ehemanns zum Abzug zu bringen. Die übrigen Kosten für die Ehefrau waren nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, da sie selber im Streitjahr nicht pflegebedürftig war.[6]

b) Rechtlich

Eine rechtliche Zwangsläufigkeit liegt vor, wenn die Aufwendungen wegen einer aus dem Gesetz abgeleiteten Verpflichtung geleistet werden.[7] Eine Verpflichtung zur Übersiedlung in das Pflegeheim könnte sich hier aus § 1353 Abs. 1 S. 2 BGB ergeben, wonach die Eheleute zur ehelichen Lebensgemeinschaft und Tragung gegenseitiger Verantwortung verpflichtet sind. Nach außen gehört hierzu die Pflicht zur Bildung einer häuslichen Gemeinschaft.[8] Diese ist mit der Eheherstellungsklage, deren primäres Ziel die Wiederherstellung der häuslichen Gemeinschaft ist, einklagbar.[9]

Der BFH vermochte eine solche Pflicht aus § 1353 BGB nicht zu erblicken. Er stützt seine Auffassung darauf, dass eine häusliche Gemeinschaft dann nicht zwingend ist, wenn die Lebensverhältnisse der Eheleute dem entgegenstehen oder im gegenseitigen Einvernehmen eine abweichende Lebensgestaltung vereinbart ist. Deshalb heben Haft oder ein längerer Klinikaufenthalt die eheliche Lebensgemeinschaft nicht auf. Das gelte selbst dann, wenn ein Ehegatte aller Voraussicht nach dauernd in einem Pflegeheim lebt.[10]

Dies vermag nicht zu überzeugen. Der Kern der Ehe besteht in der Bildung einer ehelichen Lebensgemeinschaft, zu der auch nach außen hin die Pflicht zur Bildung einer häuslichen Gemeinschaft gehört. Vorübergehende Trennungen der Eheleute (Haft, Krankenhausaufenthalt) ändern nichts an der grundsätzlichen Pflicht zur Bildung einer häuslichen Gemeinschaft. Lediglich in Ausnahmefällen ist eine häusliche Gemeinschaft für eine eheliche Lebensgemeinschaft nicht zwingend erforderlich. So beruft sich auch der BFH in seiner Begründung auf ein Urteil des BGH,[11] in dem ein homosexuell veranlagter Ehemann mit seiner geistig behinderten, 56 Jahre älteren Ehefrau nie eine häusliche Gemeinschaft gebildet hat. In solchen ungewöhnlich gelagerten Fällen mag eine Pflicht zur Bildung der häuslichen Gemeinschaft ausnahmsweise nicht bestehen. In einer nach gesellschaftlichen Vorstellungen gewöhnlichen Ehe, die stets eine häusliche Gemeinschaft kannte (so wie die Ehe der Kläger), sind jedoch Kosten, die dem nicht pflegebedürftigen Ehepartner dadurch entstehen, dass er seinem pflegebedürftigen Ehegatten in ein Pflegeheim folgt, nach hier vertretener Auffassung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig i. S. d. § 33 Abs. 2 S. 1 EStG. Die Entscheidung der Eheleute, wie sie ihre Ehe führen – das ist maßgeblich für die Pflicht aus § 1353 BGB – ist auch im Steuerrecht hinzunehmen. Das Steuerrecht muss nicht nur die Eigenschaft der Ehe als Wirtschaftsgemeinschaft berücksichtigen, sondern auch beachten, dass das Grundrecht nach Art. 6 Abs. 1 GG den Eheleuten das Recht gibt, ihre Gemeinschaft nach

29. Aufl. 2010, § 2 Rn. 10 f.

3 BVerfGE 82, 60 (85); 99, 246 (259); offen gelassen BVerfGE 87, 153 (169).

4 *Lang,* in: Tipke/Lang (Fn. 1), § 9 Rn. 83.

5 *Karin Heger,* in: Blümich, EStG – KStG – GewStG Kommentar, 105. EL Stand: März 2010, § 33 EStG Rn. 110.

6 So auch BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09, Rn. 18.

7 *Heger,* in: Blümich (Fn. 5), § 33 EStG Rn. 108; BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09, Rn. 20.

8 Allgemeine Auffassung: BGH, NJW 1987, 1761 (1762); *Dieter Hahn,* in: Beck'scher Online-Kommentar zum BGB, Stand: 01.05.2010, § 1353 Rn. 5 m. w. N.

9 Vgl. *Andreas Roth,* in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 5. Aufl. 2006, Band 7/1, § 1353 Rn. 34.

10 BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09, Rn. 21, unter Berufung auf BGHZ 149, 140 (144) und *Roth* in: MüKo BGB (Fn. 9), § 1353 Rn. 34.

11 BGH, NJW 2002, 671 (672), insoweit in BGHZ 149, 140 nicht abgedruckt.

innen in ehelicher und familiärer Verantwortlichkeit und Rücksicht frei zu gestalten.[12] Eine freie Gestaltung ihrer Ehe wird jedoch durch die steuerrechtliche Verstrickung der hier in Rede stehenden Aufwendungen gehindert. Die Eheleute könnten gezwungen sein ihre Entscheidung für die Aufrechterhaltung der häuslichen Gemeinschaft zu revidieren. Dies verkennt der BFH, wenn er die Entscheidung der Kläger, ihre häusliche Gemeinschaft auch in einem Pflegeheim fortzusetzen, steuerlich nicht berücksichtigt.

c) Sittlich

Eine sittliche Zwangsläufigkeit ist gegeben, wenn die Mehrzahl der billig und gerecht denkenden Mitbürger der Ehefrau einen Umzug ins Pflegeheim abverlangt hätte. Gerade weil aber die Pflicht zur Bildung einer häuslichen Gemeinschaft von der Entscheidung der Eheleute abhängt, wie sie ihre Ehe führen wollen, würde die Mehrzahl der Bürger es wohl nicht als sittlich anstößig beurteilen, wenn die Ehefrau in ihrer ursprünglichen Wohnung geblieben wäre.[13]

2. Mehraufwendungen

Da lediglich Mehraufwendungen geltend gemacht werden können, sind die ersparten Aufwendungen abzuziehen, die jedem Steuerpflichtigen gleiche Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstehen (sog. Haushaltsersparnis, also ersparte Miete, Kosten für Lebensmittel etc.).[14] Mangels Kenntnis genauer Tatsachen ist die Haushaltsersparnis zu schätzen. Maßgeblich dürfte hier das Existenzminimum sein, also § 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und nicht der Unterhalt einer unterhaltsbedürftigen Person nach § 33a EStG.[15] Beide Beträge sollten eigentlich übereinstimmen.[16] Im Streitjahr lagen sie jedoch bei 7.664 € bzw. 7.680 €.

IV. Zusammenfassung

Art. 6 Abs. 1 GG verlangt, dass das Steuerrecht die Entscheidung der Eheleute, ihre häusliche Gemeinschaft auch in einem Wohnheim aufrechtzuerhalten, anerkennt. Der BFH hätte daher nach hier vertretener Auffassung auch die Kosten der Ehefrau abzüglich eines Betrags für ersparte Aufwendungen in Höhe von 7.664 € als außergewöhnliche Belastung i. S. v. § 33 EStG steuerlich mindernd anerkennen müssen.

12 *Peter Badura,* in: Maunz/Dürig, Kommentar zum Grundgesetz, 57. Aufl. 2010, Art. 6 Rn. 82 m. w. N.

13 Vgl. ebenso BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09, Rn. 22 ff.

14 BFH, NJW 2002, 3351 (3351).

15 So aber BFH, Urt. v. 15.04.2010 – VI R 51/09, Rn. 31.

16 BVerfGE 66, 214 (225); *Heger,* in: Blümich (Fn. 5), § 33a EStG Rn. 42 m. w. N.