

Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 1 K 221/16
Revision eingelegt - Az. BFH III R 2/17



Im Namen des Volkes

Urteil

In dem Rechtsstreit

- Kläger -

gegen Finanzamt

- Beklagter -

wegen Einkommensteuer 2014

hat der I. Senat des Thüringer Finanzgerichts aufgrund mündlicher Verhandlung
in der Sitzung vom 1. Dezember 2016 für Recht erkannt:

Tatbestand

Die Parteien streiten über die Frage, ob der Kläger im Rahmen einer Einzelveranlagung einen hälftigen Behinderten-Pauschbetrag seiner Ehefrau beanspruchen kann.

Der verheiratete Kläger beantragte bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2014 die Einzelveranlagung. Übereinstimmend mit seiner Ehefrau beantragte er Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen sowie die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gemäß § 26a Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufzuteilen.

Der Beklagte versagte im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15. Januar 2014 die hälftige Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrages der Klägerin bei dem Kläger. Im Rahmen des angestrebten Einspruchsverfahrens begründete das Finanzamt seine Haltung damit, dass eine hälftige Aufteilung des Behinderten-Pauschbetrages auf die Ehegatten nach aktueller Rechtslage nicht möglich sei. Der Betrag stelle keine „Aufwendungen“ dar und falle deshalb nicht unter die Regelung des § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG. Der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG sei an persönliche Voraussetzungen gekoppelt, die im vorliegenden Fall nur die Ehefrau erfülle. Der Pauschbetrag werde bei der Einzelveranlagung daher auch nur bei ihr berücksichtigt. Mit Entscheidung vom 10. März 2016 hat der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Mit der vorliegenden Klage beansprucht der Kläger weiterhin die hälftige Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrages bei der Einkommensteuer 2014 bei sich. Er trägt insoweit vor, dass die gesetzliche Regelung des § 26a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG sich auf Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG und nicht - wie der Beklagte meine - auf die damit verbundenen Aufwendungen beziehe. Denn diese könnten auch sehr viel höher sein als die zulässigen Abzugsbeträge.

Unabhängig davon handelte es sich bei außergewöhnlichen Belastungen um Aufwendungen i.S.d. § 33 Abs. 1 EStG, also um - im Vergleich zur überwiegenden Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Verhältnisse - größere, zwangsläufige Aufwendungen. Zwangsläufig seien die Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen, tatsächlichen und sittlichen Gründen nicht entziehen könne (§ 33 Abs. 2 EStG). Auch eine Behinderung führe - im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen - zu größeren - auch tatsächlichen Gründen - zwangsläufigen Mehraufwendungen für Betroffene und Angehörige.

In § 33b EStG habe der Gesetzgeber für Behinderte eine Vereinfachungsregelung für deren Mehraufwand in Form von Pauschbeträgen geschaffen. In § 33b Abs. 1 Satz 1 EStG gehe es um Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens. Für Pflege und er-

höhten Wäschebedarf Behinderter könnten hierfür „anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33“ ein Pauschbetrag nach Abs. 3 geltend gemacht werden (§ 33b Abs. 1 Satz 1 EStG). Mit „Pauschbetrag“ seien also Aufwendungen in vereinfachter, pauschalierter Form ohne gesonderte Nachweise angesprochen. Die Argumentation des Finanzamts gehe daher fehl.

In der bis zum 31. Dezember 2012 geltenden Fassung des § 26a Abs. 2 EStG habe man Sonderausgaben nach § 9c und außergewöhnliche Belastungen i.S.d. §§ 33 bis 33b in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abziehen können, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragt hätten. Der ursprüngliche Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (BR-Drs. 54/11) habe vorgesehen, dass Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG hälftig aufzuteilen seien. Auf Antrag hätte eine abweichende wirtschaftliche Aufteilung möglich sein sollen.

Die Entwurfsfassung habe gelautet: „Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigungen nach § 35a EStG werden den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet.“

Wie auch in der bis zum 31. Dezember 2012 gültigen Fassung habe der Entwurf nicht die Bezeichnung „Aufwendungen“ verwendet. Auch bestimmte außergewöhnliche Belastungen würden nicht von der hälftigen Aufteilung ausgenommen.

Auf Anregung und Vorschlag des Bundesrates habe man später der wirtschaftlichen Aufteilung vor der hälftigen Aufteilung den Vorrang eingeräumt (Hinweis auf die Begründung der BR-Drs. 54/11). Hintergrund hierfür sei die Überlegung gewesen, dass bei der hälftigen Aufteilung die Hälfte der Beträge nicht berücksichtigt würde, wenn nur einer der Ehegatten eine Erklärung abgebe. Mit der Änderung habe man demnach an der bisherigen Abzugsmöglichkeit keine Änderung herbeigeführt. Auch die BT-Drs. 17/6146, auf die sich der Beklagte bezogen habe, bringe zum Ausdruck, dass es auf Antrag bei der jeweils hälftigen Zurechnung der Aufwendungen habe bleiben sollen.

Der Kläger beantragt,

1. den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 15. Januar 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. März 2016 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung eines hälftigen Behinderten-Pauschbetrages in Höhe von 360,00 € mit einem Betrag in Höhe von 92,00 € niedriger festgesetzt wird,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen,
3. das Urteil wegen der Kosten für vorläufig vollstreckbar zu erklären,
4. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er trägt vor, dass nach § 26a Abs. 2 EStG Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG demjenigen Ehegatten zugerechnet würden, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen habe. Dies entspreche - dies sei die Intention des Gesetzgebers bei der Neuregelung des § 26a EStG gewesen (BT-Drs. 17/6146) - dem Grundsatz der Individualbesteuerung.

Die Vorschrift gelte nicht für die Zurechnung des Sonderausgaben-Pauschbetrages nach § 10c EStG, Freibeträge nach § 33a Abs. 2 EStG und für Pauschbeträge nach § 33b EStG. Diese Abzugsbeträge seien allein dem Ehegatten zuzurechnen, der die gesetzlichen Voraussetzungen für deren Gewährung erfülle.

Dies ergebe sich daraus, dass § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG die Zurechnung an die Kostentragung der Ehegatten knüpfe. Die genannten Pausch- und Freibeträge seien unabhängig davon in der Höhe zu gewähren oder zu übertragen, in welcher dem Steuerpflichtigen tatsächlich entsprechende Aufwendungen erwachsen seien. Für diese Auslegung spreche auch, dass das in § 26 Abs. 2 Satz 1 a.F. noch enthaltene Klammerzitat zu den außergewöhnlichen Belastungen - hier wurden die §§ 33 bis 33b noch ausdrücklich erwähnt - weggefallen sei (Hinweis auf Blümich/Ettlich, EStG, § 26a Rn. 25).

Gegenteiliges könne er auch dem ursprünglichen Gesetzesentwurf nicht entnehmen. In der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 54/11, Seite 55) werde ausgeführt: „Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a (die bei Zusammenveranlagung den Ehegatten gemeinsam zugerechnet würden) werden den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugerechnet. Die Ehegatten können aber auch übereinstimmend eine Zurechnung entsprechend der tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung (Prinzip der Individualbesteuerung) beantragen. Lediglich die bisherige Möglichkeit der freien steueroptimalen Zuordnung bestimmter Kosten nach § 26a EStG entfällt.“

Von einer ursprünglich vorgesehenen Aufteilung der Pauschbeträge sei demnach nicht die Rede gewesen. Die Änderung des Wortlauts des § 26a Abs. 2 EStG sei dann im Gesetzgebungsverfahren auf Empfehlung des Finanzausschusses erfolgt (BT-Drs. 17/6146), der einen Vorschlag des Bundesrates aufgegriffen und damit dem Prinzip der Individualbesteuerung habe Rechnung tragen wollen. Den Pauschbetrag habe daher lediglich die Ehefrau des Klägers abziehen können.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Die Entscheidung des Beklagten, die Übertragung des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG von der Ehefrau auf den Ehemann zu versagen, verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-).

- I. Der Kläger und seine Ehefrau sind nach § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr 2014 geltenden Fassung dazu berechtigt, den hälftigen Behinderten-Pauschbetrag der Ehefrau gemäß § 33b EStG auf den Kläger zu übertragen.

§ 26a Abs. 2 Satz 1 EStG bestimmt, dass Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35 a demjenigen Ehegatten zugerechnet werden, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Abweichend davon werden sie nach Satz 2 auf übereinstimmenden Antrag der

Ehegatten, den der Kläger und seine Ehefrau vorliegend gestellt hatten, jeweils zur Hälfte abgezogen.

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 ersetzte die „Einzelveranlagung von Ehegatten“ die bisher in § 26 a EStG geregelte „getrennte Veranlagung“. Die Änderung des § 26a Abs. 2 erfolgte auf Vorschlag des Bundesrates, dem Prinzip der Individualbesteuerung stärker Rechnung zu tragen (BT-Drs. 17/6146, S. 14). In der ab dem Kalenderjahr 2013 gültigen Fassung des Abs. 2 regelte der Gesetzgeber, dass Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a grundsätzlich nicht mehr generell den Ehegatten jeweils zur Hälfte zugeordnet werden. Vielmehr soll sie grundsätzlich nur der Ehegatte geltend machen können, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Nach § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG bleibt jedoch die hälftige Zurechnung der Aufwendungen möglich.

Wollen die Ehegatten außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG aufteilen, führt dies dazu, dass die zumutbare (Eigen)Belastung nicht mehr auf der Grundlage des Gesamtbetrages der Einkünfte beider Ehegatten – wie bisher bei der getrennten Veranlagung - sondern nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte eines jeden Ehegatten ermittelt wird. Der Gesetzgeber hat mit der Neuregelung auch die bisher bestehende Möglichkeit abgeschafft, den Anteil der Abzugsbeträge nach eigener Wahl auf die Ehegatten zu verteilen. Eine Verteilung der Ausgaben im Sinne des § 26 a Abs. 2 Satz 1 EStG ist lediglich hälftig möglich, § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG.

§ 26a Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. sprach davon, dass „außergewöhnliche Belastungen (§ 33 – 33b) in Höhe des bei einer Zusammenveranlagung in Betracht kommenden Betrags bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen werden, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine andere Aufteilung beantragen.“ Die Neufassung des § 26a EStG erwähnt lediglich „Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35 a“ ohne Klammerzusatz.

1. Ob und inwieweit Pauschbeträge für behinderte Menschen im Sinne des § 33b EStG (noch) nach § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG zwischen den Ehegatten (häufig) aufgeteilt werden können, unterliegt in der Literatur verschiedenen Ansichten.

- a) Lochte vertritt die Ansicht, dass § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG ab dem Kalenderjahr 2013 für Pausch- und Freibeträge der §§ 10c, 33a Abs. 2 und 33b EStG nicht anwendbar ist (Rz. 37 zu § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG; Marcus Lochte, Düsseldorf, in Frotscher/Geurts, EStG, § 26a Rz. 30, 37, Stand 24. November 2015). Hierfür lägen eigene gesetzliche Regelungen vor, die dem § 26a Abs. 2 EStG vorgingen (wohl auch Seiler in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 15. Auflage 2016, § 26a EStG Rz. 4).

In dieselbe Richtung argumentiert Selder in seiner Kommentierung des BFH-Urteils vom 19. April 2012 (BFH-Urteil III R 1/11 zur alten Rechtslage bei der getrennten Veranlagung hinsichtlich der Übertragung eines Behinderten-Pauschbetrages für ein Kind gemäß § 33 b Abs. 5 EStG; Selder, jurisPR-SteuerR 42/2012 Anm. 4 D). Er weist darauf hin, dass für den Behinderten-Pauschbetrag in der Neuregelung des § 26a Abs. 2 EStG keine besondere Regelung mehr vorgesehen sei. Es gebe somit keine spezielle Zuordnungsnorm – wie im bisherigen § 26a Abs. 2 EStG – mehr, die der Zuordnungsregel nach § 33b Abs. 5 Satz 3 EStG vorgehen könne. Nichts anderes könne dann jedoch für einen Pauschbetrag gemäß § 33b Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 und 3 EStG gelten.

- b) Ettlich sieht einen Vorrang speziellerer Regelungen - im vorliegenden Fall § 33b EStG - auch dadurch begründet, dass der Begriff der „außergewöhnlichen Belastungen“ nicht mehr - wie in der Vorgängerregelung des § 26a Abs. 2 EStG - durch das Klammerzitat der §§ 33 – 33b definiert wird (Ettlich in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 26a EStG, Rz. 25, 26 Stand März 2015).

Die Folge dieser Ansichten wäre, dass § 33b EStG als spezielle Regelung dem § 26a EStG - und damit der Verteilungsmöglichkeit in Abs. 2 Satz 2 - mit folgenden Folgen vorginge: Den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 1 EStG könnte grundsätzlich (nur) ein behinderter Steuerpflichtiger geltend ma-

chen, der die qualifizierten Voraussetzungen des § 33b Abs. 2 EStG erfüllt. Eine Übertragung des hälftigen Pauschbetrages auf den nicht behinderten Ehegatten wäre danach nicht möglich.

Anders stellt sich die Sachlage dar, wenn der Behinderten- oder der Hinterbliebenen-Pauschbetrag einem Kind zusteht, für das der Steuerpflichtige Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat. Der Pauschbetrag kann in diesem Falle auf Antrag auf den Steuerpflichtigen übertragen werden, wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt. Dabei ist gemäß § 33b Abs. 5 Satz 2 EStG der Pauschbetrag grundsätzlich auf beide Elternteile je zur Hälfte aufzuteilen, es sei denn, der Kinderfreibetrag wurde auf den anderen Elternteil übertragen. Nach Satz 3 des § 33b Abs. 5 EStG ist auf gemeinsamen Antrag der Eltern eine andere Aufteilung möglich. In Fällen dieser Art bedarf es daher nicht der Anwendung des § 26a EStG.

- c) Lochte, Ettlich und Pflüger verweisen darauf, dass in § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG an die Kostentragung angeknüpft wird (Marcus Lochte, Düsseldorf, in Frotscher/Geurts, EStG, § 26a Rz. 30, Stand 24. November 2015; Ettlich in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 26a EStG, Rz. 25, Stand März 2015; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 26a EStG Anm. 60 unter „Pausch- und Freibeträge“, Stand Juli 2013). Pausch- und Freibeträge seien keine Aufwendungen. Sie würden lediglich typisierend regelmäßig entstehende Aufwendungen abgelden, ohne dass eine tatsächliche Belastung im Sinne einer Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entstanden sein müsse.

Die Kommentierungen nehmen hier Bezug auf den Wortlaut des § 26a Abs. 2 Satz 1 Hs. 2. EStG. Danach erfolgt die Zurechnung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen usw. an denjenigen Ehegatten, „der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat.“ Satz 2 nimmt auf Satz 1 Bezug. Die Autoren schlussfolgern daraus, dass - wegen des Grundsatzes der Individualbesteuerung - eine Aufteilung nach Satz 2 lediglich auf den Ehegatten erfolgen kann, der Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Pauschbeträge kön-

nen nicht „wirtschaftlich getragen“ sein, sodass sie nicht übertragen werden können.

- d) Seeger verweist darauf, dass mit der gesetzlichen Neuregelung des § 26a Abs. 2 EStG eine erhebliche Vereinfachung der Steuererklärung verbunden ist. Es werde nämlich der Nachweis erspart, welcher der Ehegatten die Belastungen tatsächlich wirtschaftlich getragen habe (Nachweis der Rechtsverpflichtung und der Zahlung). Nach dieser Ansicht wäre auch - nach einem entsprechenden Antrag gem. § 26a Abs. 2 Satz 2 oder 3 EStG - die Aufteilung eines Behinderten-Pauschbetrages möglich (Schmidt/Seeger, EStG, § 26a, Rz. 8, 33. Auflage 2014).

2. Abweichend von den zuvor dargestellten ablehnenden Literatur-Ansichten vertritt der Senat die Ansicht, dass § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG die Übertragung des hälftigen Behinderten-Pauschbetrags eines Ehegatten auf den anderen Ehegatten zulässt.

Der Senat verweist zunächst darauf, dass der Gesetzgeber nicht beabsichtigt hatte, mit der Neufassung des § 26a - und der damit verbundenen „Systemumstellung“ - eine Aufteilung außergewöhnlicher Belastungen auszuschließen. Insoweit sieht § 26a Abs. 2 Satz 1 EStG den Abzug „außergewöhnlicher Belastungen“ vor.

Ob und inwieweit ein in § 26a EStG a.F. vorhandener Klammerzusatz mit dem Hinweis auf § 33b EStG in der neueren Gesetzesfassung nicht mehr enthalten ist, kann zur keiner anderen Gesetzesauslegung führen. Denn unter „außergewöhnliche Belastungen“ fallen von Gesetzes wegen auch solche Aufwendungen, die - unter näher bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen - ohne Einzelnachweis als Pauschbeträge geltend gemacht werden können. Es ist nicht erkennbar, dass im Gesetzgebungsverfahren zu dieser Frage Überlegungen angestellt worden sind (BR-Drs. 54/11, Seite 55 und BT-Drs. 17/6146, Seite 14). Nach dem Vorschlag des Bundesrates sollte lediglich die bisherige Möglichkeit der freien „steueroptimalen Zuordnung“ bestimmter Kosten nach § 26a EStG entfallen (BT-Drs. 17/6146, Seite 14).

Auch der Verweis in § 26a Abs. 2 Satz 1 Hs. 2 EStG auf das „wirtschaftliche Tragen“ von Aufwendungen steht einer Aufteilung des Behindertenpauschbetrages nicht entgegen.

Zwar ist es nicht ausgeschlossen, dass derjenige, der Pauschbeträge nach § 33b EStG pauschaliert geltend macht, keine oder geringere Aufwendungen i.S.d. § 33b Abs. 1 EStG getragen hat. § 33b EStG betrifft jedoch – ausweislich seines Abs. 1 - Aufwendungen für die Hilfe bei den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen des täglichen Lebens, für die Pflege sowie für einen erhöhten Wäschebedarf ... „anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG“. Der Verweis auf § 33 EStG zeigt, dass § 33b einen Aufwand für einen behinderten Menschen voraussetzt, der wegen der Schwere der Behinderung nicht nachgewiesen werden muss (und über § 33b EStG pauschaliert nach § 33b Abs. 3 EStG bei der Einkommensteuer geltend gemacht werden kann). Außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG können hingegen nach § 26a Abs. 1 EStG - unter Berücksichtigung der individuellen zumutbaren Belastung des jeweiligen Ehegatten - hälftig auf den anderen Ehegatten übertragen werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Der Senat lässt die Revision zu, da eine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage der Übertragbarkeit eines hälftigen Behinderten-Pauschbetrags auf den anderen Ehegatten nach der gesetzlichen Neuregelung des § 26a Abs. 2 Satz 2 EStG nicht vorliegt.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).