

Urteil vom 20. März 2013, XI R 49/10

Kindergeld: Berechnung des Jahresgrenzbetrags, hier Abzug von Krankheitskosten

BFH XI. Senat

EStG § 2 Abs 2, EStG § 2 Abs 4, EStG § 32 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 62 Abs 1, EStG § 63 Abs 1 S 2, SGB 5 § 28 Abs 4, SGB 5 § 61, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 11. März 2009, Az: 10 K 238/06

Leitsätze

NV: Nur solche Aufwendungen für Medikamente, die ein krankenversichertes Kind nach dem SGB V als sog. Zuzahlung leisten muss, sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Jahresgrenzbetrag (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG) von den Einkünften und Bezügen des Kindes abzuziehen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der Kindergeldanspruch der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für ihre volljährige Tochter A ab Januar 2006.
- 2 Die Klägerin bezog für ihre am 30. Januar 1985 geborene Tochter im Jahr 2005 Kindergeld. Im Spätsommer 2005 begann A eine Ausbildung zur Bankkauffrau. Aus der vorgelegten Ausbildungsbescheinigung errechnete die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) unter Berücksichtigung der Ausbildungsvergütung und der Sonderzahlungen sowie nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen und eines Werbungskosten-Pauschbetrags von 920 € voraussichtliche Jahreseinkünfte für 2006 von 7.768,48 €. Da der Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von 7.680 € demnach überschritten wurde, hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung mit dem angefochtenen Bescheid vom 16. November 2005 mit Wirkung von Januar 2006 auf. Den Einspruch wies die Familienkasse zurück.
- 3 Im Klageverfahren machte die Klägerin geltend, der gesetzliche Grenzbetrag werde nicht überschritten. Nach der vorgelegten neuen Gehaltsabrechnung für den Monat Dezember 2006 belief sich das Jahresbruttoeinkommen 2006 für A auf 11.099,20 €. Der Arbeitnehmeranteil an den Sozialversicherungsbeiträgen betrug 2.360,19 €. Die Klägerin machte ferner die Anerkennung u.a. der Aufwendungen für einen Monitor, einen Drucker und Fotopapier als zusätzliche Werbungskosten geltend, die zu einem höheren Abzug als dem bisher angesetzten Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 920 € führten. Außerdem begehrte sie den Abzug von Krankheitskosten.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Einkünfte der Tochter aus nichtselbständiger Arbeit hätten im Kalenderjahr 2006 mit 7.819,01 € den Grenzbetrag überschritten. Es berücksichtigte dabei, dass nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge nicht in die Bemessungsgröße des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG einzubeziehen seien. Als Werbungskosten setzte es erneut den Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 920 € an, weil die geltend gemachten Aufwendungen nur in Höhe von 791,52 € anzuerkennen seien. Die Aufwendungen für die in 2006 angeschafften Drucker und Monitor ließ es in diesem Zusammenhang lediglich zeitanteilig im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA) und unter Zugrundelegung eines privaten Nutzungsanteils von 50 % zum Abzug zu, und zwar mit einem Betrag von 11 € bzw. 4,10 €. Ferner versagte es u.a. den Abzug von 44 € für Fotopapier.
- 5 Hinsichtlich der geltend gemachten Krankheitskosten unterstellte das FG zwar die unter Beweis gestellten Tatsachen im Hinblick auf die gesundheitliche Situation der Tochter zugunsten der Klägerin als wahr, lehnte aber gleichwohl den Abzug der Krankheitskosten ab. Dies gelte, so das FG, jedenfalls für diejenigen Aufwendungen in Höhe von 49,59 €, die ausweislich der Belege für nicht ärztlich verordnete Medikamente entstanden seien und lediglich mit den Aufwendungen für Wohnen und Essen vergleichbare Unterhaltsverwendungen darstellten. Es gelte aber auch hinsichtlich der übrigen Aufwendungen in Höhe von 102,97 €, die nicht die Zumutbarkeitsgrenze

von 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte erreichten. Denn bei der Einkommensteuerveranlagung von unverheirateten Steuerpflichtigen ohne Kinder seien nach der Wertung des Gesetzgebers Krankheitskosten unterhalb dieser Grenze nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dem stehe auch nicht entgegen, dass die Krankheit der Tochter nach Darlegung der Klägerin als solche außergewöhnlich sei. Letztlich könne dies aber offenbleiben, weil auch bei Abzug der 102,97 € die Grenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG überschritten bleibe.

- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts und ihres Rechts auf Gehör. Das FG habe die steuer- und sozialrechtliche Doppelfunktion des Kindergeldes verkannt und dass Einkünfte in Höhe der über dem Durchschnitt liegenden außergewöhnlichen Krankheitsaufwendungen nicht für Unterhaltszwecke des Kindes zur Verfügung stünden. Derartige Aufwendungen seien abzugsfähigen Krankenversicherungsbeiträgen gleichzusetzen. Das FG habe den Anfall der geltend gemachten Krankheitskosten zwar als wahr unterstellt, sei aber entgegen dieser Unterstellung und zu Unrecht davon ausgegangen, die vier Belege über zusammen 49,59 € hätten sich auf nicht ärztlich verordnete Medikamente bezogen und seien daher nicht zu berücksichtigen. Durch zwei der Belege seien jedoch Zuzahlungen für ärztlich verordnete Medikamente nachgewiesen worden. Hinsichtlich des Abzugs der weiteren Aufwendungen von 102,97 € sei das FG zu Unrecht von einer Zumutbarkeitsgrenze von 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgegangen. Diese für Einkommensteuerpflichtige geltende Grenze könne nicht ohne weiteres für die nicht steuerpflichtige Tochter herangezogen werden. Bei unterhaltsbedürftigen Kindern dürfe der Prozentsatz der zumutbaren Belastung zudem allenfalls 1 % betragen, wie er auch für Steuerpflichtige mit drei Kindern gelte.
- 7 Zudem habe das FG zu Unrecht das Fotopapier nicht als Arbeitsmittel anerkannt und den Monitor und Drucker nicht als geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe der jeweils tatsächlichen Aufwendungen von 149 € bzw. 99 € zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- 8 Ferner macht die Klägerin geltend, das FG habe ihr Recht auf Gehör verletzt, indem es einerseits die notwendigen außergewöhnlichen und von der Krankenkasse nicht getragenen Krankheitskosten von 152,56 € als wahr unterstellt habe, diese aber andererseits doch nicht berücksichtigt habe.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid der Familienkasse vom 16. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Juni 2006 aufzuheben, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Sie ist der Auffassung, Krankheitskosten seien im Rahmen der Berechnung gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen.
- 12 Im Übrigen habe das FG zu Recht das Fotopapier nicht als Arbeitsmittel anerkannt und die Aufwendungen für Monitor und Drucker nur anteilig berücksichtigt.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet. Sie ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie A im Januar 2006-- das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 EStG ein Anspruch auf Kindergeld, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge den für den Streitzeitraum maßgeblichen Jahresgrenzbetrag von 7.680 € nicht übersteigen.
- 15 a) Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Erzielt das Kind --wie im Streitfall A-- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sind daher von den Bruttoeinnahmen die Werbungskosten abzuziehen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Urteile vom 17. Juni 2010 III R 59/09, BFHE 230, 142, BStBl II 2011, 121, und vom 5. Juli 2012 VI R 99/10, BFHE 238, 93).

- 16** b) Darüber hinaus sind nach dem BVerfG-Beschluss vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02 (BVerfGE 112, 164) im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Einkünfte --ebenso wie die Bezüge-- nur zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Es ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstoßes im Wege verfassungskonformer Einschränkung nicht angesetzt werden dürfen (BFH-Urteile vom 9. Februar 2012 III R 73/09, BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463, und in BFHE 238, 93).
- 17** c) Die von der Klägerin geltend gemachten Krankheitskosten können bei der Prüfung der Überschreitung des Jahresgrenzbetrags Berücksichtigung finden, soweit es sich dabei um Zuzahlungen im Sinne des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) handelt (BFH-Urteil in BFHE 238, 93).
- 18** aa) Die Einkünfte und Bezüge i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind nicht um außergewöhnliche Belastungen zu vermindern. Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 2 Abs. 4 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen, lassen aber die für die Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung maßgebliche Höhe der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG unberührt (BFH-Urteil in BFHE 236, 407, BStBl II 2012, 463, m.w.N.). Eine generelle Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes kommt daher nicht in Betracht. Dies gilt grundsätzlich auch für Krankheitskosten (BFH-Urteil in BFHE 238, 93).
- 19** bb) Nach der Rechtsprechung des BFH sind jedoch Einkünfte des Kindes nicht in die Bemessungsgrundlage für den Jahresgrenzbetrag des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG einzubeziehen, soweit sie durch unvermeidbare (zwangsläufige) Aufwendungen gebunden sind. Die Beiträge zu einer freiwilligen gesetzlichen Krankenversicherung sind solche unvermeidbaren Aufwendungen. Die (Mindest-)Vorsorge für den Krankheitsfall führt zu Kosten, die die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen unvermeidbar mindern und für ihn indisponibel sind (BFH-Urteil vom 16. November 2006 III R 74/05, BFHE 216, 69, BStBl II 2007, 527).
- 20** Soweit sich Versicherte an bestimmten Leistungen zur Krankenbehandlung durch Zuzahlungen beteiligen müssen (vgl. § 61 SGB V betreffend Zuzahlungen, die Versicherte zu leisten haben zu Medikamenten, zu stationären Maßnahmen und zu Aufwendungen für Heilmittel und häusliche Krankenpflege, sowie die sog. Praxisgebühr gemäß § 28 Abs. 4 SGB V), ermöglichen die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung allein nicht die notwendige Mindestvorsorge für den Krankheitsfall. Unvermeidbar im Sinne der genannten Rechtsprechung sind in diesem Fall somit auch die vom Kind zu entrichtenden Zuzahlungen (BFH-Urteil in BFHE 238, 93, Rz 24, m.w.N.).
- 21** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen.
- 22** a) Nach den mit Verfahrensrügen nicht angegriffenen und damit bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG erzielte A Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 11.099,20 €, von denen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung von 2.360,19 € sowie der Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 920 € abzuziehen sind. Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für Krankheiten sind lediglich die von A entrichteten Zuzahlungen in Höhe von insgesamt 102,97 € von ihren Einkünften abzuziehen. Damit ergeben sich Einkünfte und Bezüge in Höhe von 7.716,04 €, die den Jahresgrenzbetrag um 36,04 € übersteigen.
- 23** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin erreichen die anzuerkennenden Werbungskosten nicht den Pauschbetrag von 920 €.
- 24** Hinsichtlich des Fotopapiers hat das FG darauf hingewiesen, die Aufwendungen seien nicht nachgewiesen. Die Klägerin hat gegen diese Feststellung keine Verfahrensrügen erhoben.
- 25** Die Aufwendungen für den Drucker und Monitor können jedenfalls nur in Höhe des Anteils der Nutzung zu Ausbildungszwecken zum Abzug zugelassen werden, der nach den unstreitigen Feststellungen des FG 50 % beträgt (BFH-Urteil vom 19. Februar 2004 VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958). Unter Berücksichtigung des bereits vom FG angesetzten AfA-Betrags von 15,10 € würden sich danach die vom FG bereits festgestellten Werbungskosten von 791,52 € allenfalls um 108,90 € (149 € + 99 € = 248 €; davon 50 % = 124 €) auf 900,42 € erhöhen. Es bedarf daher keiner weiteren Erörterung, ob Monitor und Drucker als Ersatzgeräte angeschafft worden sind und ggf. als Erhaltungsaufwand abgesetzt werden könnten (vgl. etwa Schmidt/ Loschelder, EStG, 32. Aufl., § 9 Rz 175 "Computer") oder ob es sich um eigenständige, nicht selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter handelt, die nur in Höhe des "Ausbildungsanteils" und im Wege der AfA auf die Nutzungsdauer verteilt abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. Juli 2010 III R 70/08, BFH/NV 2010, 2253).

- 26** c) Hinsichtlich der geltend gemachten Krankheitskosten betreffen acht der Belege sog. Praxisgebühren in Höhe von jeweils 10 € i.S. des § 28 Abs. 4 SGB V (Belege 38, 39, 41, 42, 44, 47, 48, 50), insgesamt somit 80 €. Bei weiteren drei Belegen handelt es sich um Medikamentenzuzahlungen i.S. des § 61 SGB V (Belege 40 und 45 jeweils über 5 €, Beleg 49 über 12,97 €), insgesamt 22,97 €.
- 27** Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 238, 93 (Rz 24), denen sich der Senat anschließt, sind demnach 102,97 € abzuziehen. Die übrigen Belege über insgesamt 49,59 € (Beleg 43 über 12,30 €, Beleg 45 über 7,60 €, Beleg 46 über 17,39 €, Beleg 51 über 12,30 €) betreffen hingegen Aufwendungen, bei denen es sich um keine Zuzahlung in dem vorbezeichneten Sinne handelt. Sie sind daher nicht bei der Berechnung des Grenzbetrags abzuziehen.
- 28** Unerheblich ist, ob die Medikamente verschrieben worden sind. Insoweit verbleibt es dabei, dass Krankheitskosten generell bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes keine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen finden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 93, Rz 22).
- 29** d) Der Klägerin kann auch nicht darin gefolgt werden, dass das FG ihr Recht auf Gehör verletzt habe. Das FG hat vielmehr ausdrücklich die geltend gemachten Aufwendungen festgestellt und bei seiner Entscheidung berücksichtigt. Dass es der Auffassung der Klägerin rechtlich insoweit nicht gefolgt ist, begründet keine Verletzung rechtlichen Gehörs.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de