

# Urteil vom 04. September 2019, VI R 52/17

## Kein Pflege-Pauschbetrag für den amtlich bestellten Betreuer

ECLI:DE:BFH:2019:U.040919.VIR52.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 2, EStG § 33b Abs 6 S 1, BGB § 1835, BGB § 1835a, BGB § 1896, BGB §§ 1896ff, SGB 11 § 14, EStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 12. November 2017, Az: 15 K 3228/16 E

## Leitsätze

1. Die dem amtlich bestellten Betreuer gewährte Aufwandsentschädigung ist keine Einnahme für die Pflege der betreuten Person i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG .
2. Dem amtlich bestellten Betreuer ist der Pflege-Pauschbetrag nur aufgrund des Betreuungsverhältnisses ohne eine darüber hinausgehende enge persönliche Beziehung zum Betreuten nicht zu gewähren, da dem Betreuer aus dem Betreuungsverhältnis die Pflege des Betreuten nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 EStG erwächst .

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13.11.2017 - 15 K 3228/16 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Anerkennung eines Pflege-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2015) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger ist seit 2013 zum Betreuer der A (Jahrgang 1925) und seit 2015 auch ihres Sohnes H (Jahrgang 1946) bestellt (u.a. betreffend "Gesundheitsfürsorge"). Beide Betreuten wohnen seit 2012 in unterschiedlichen Pflegeheimen. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte der behinderte Sohn (Grad der Behinderung von 100; Merkmal "H") noch im Haushalt seiner Mutter gelebt.
- 3 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger "steuerfreie Aufwandsentschädigungen bzw. Einnahmen" als ehrenamtlicher Betreuer in Höhe von 798 € und machte Pflege-Pauschbeträge nach § 33b Abs. 6 EStG in Höhe von jeweils 924 € für beide Betreuten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Ansatz der Pauschbeträge ab.
- 4 Mit dem Einspruch machte der Kläger lediglich noch den Pauschbetrag für die Pflege von H geltend, der die Pflegestufe III habe, im Rollstuhl sitze und die Körperpflege durch das Fachpersonal des Heims erhalte. Er selbst --der Kläger-- führe alle Fahrten außerhalb des Heims durch, insbesondere zwecks Arztbesuchen, mache Bewegungsübungen am Bett und im Rollstuhl, unterhalte sich mit H, übe Lesen, führe ihn mit A zusammen, kleide ihn nach Ausgängen etc. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück, weil die Pflegemaßnahmen nicht mindestens 10 % des gesamten pflegerischen Zeitaufwands ausmachten, also gegenüber der Heimpflege von untergeordneter Bedeutung seien. Zudem erfolge die Pflege nicht "in der Wohnung" des H.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab, da der Kläger mit der Aufwandsentschädigung Einnahmen i.S. von § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG erhalten habe.
- 6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 7 Sie beantragen sinngemäß,  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 13.11.2017 - 15 K 3228/16 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 24.10.2016 dahingehend zu ändern, dass ein Pflege-Pauschbetrag in Höhe von 924 € angesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Pflege-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG nicht zu gewähren ist.
- 10 1. Ein Steuerpflichtiger kann nach § 33b Abs. 6 EStG wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die ihm durch die Pflege einer nicht nur vorübergehend hilflosen Person erwachsen, anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG einen Pflege-Pauschbetrag in Höhe von 924 € im Kalenderjahr geltend machen, wenn er dafür keine Einnahmen erhält. Hilflos im Sinne dieser Vorschrift ist eine Person, wenn sie für eine Reihe von häufig wiederkehrenden Verrichtungen zur Sicherung ihrer persönlichen Existenz im Ablauf eines jeden Tages fremder Hilfe dauernd bedarf (§ 33b Abs. 6 Satz 3 EStG). Weitere Voraussetzung für die Gewährung des Pauschbetrags ist, dass der Steuerpflichtige die Pflege entweder in seiner Wohnung oder in der Wohnung des Pflegebedürftigen persönlich durchführt (§ 33b Abs. 6 Satz 5 EStG).
- 11 a) H ist eine nicht nur vorübergehend hilflose Person, für deren Pflege ein Steuerpflichtiger grundsätzlich einen Pflege-Pauschbetrag geltend machen kann.
- 12 b) Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Kläger für die Pflege des H Einnahmen erhalten hat.
- 13 Einnahmen i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG sind grundsätzlich sämtliche der Pflegeperson im Zusammenhang mit der Pflege zufließenden Einnahmen, sei es als Pflegevergütung, sei es als Ersatz für eigene Aufwendungen der Pflegeperson. Die dem Kläger gewährte Aufwandsentschädigung gemäß § 1835a des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) ist keine Einnahme i.S. der Norm, da sie nicht für die Pflege, sondern für die Betreuung i.S. der §§ 1896 ff. BGB geleistet wurde.
- 14 aa) Der durch das Steuerreformgesetz 1990 (StRG) vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093) eingefügte § 33b Abs. 6 EStG verfolgt den Zweck, die häusliche Pflege zu stärken und die vielfältigen Belastungen, welche die persönliche Pflege eines Schwerpflegebedürftigen mit sich bringt, in angemessenem Rahmen steuerlich anzuerkennen. Durch die pauschale Anerkennung sollte im Hinblick auf die menschliche Belastung, welche die Pflegeperson auf sich nimmt, auf Aufzeichnungen und Belege verzichtet werden (vgl. Begründung des StRG 1990, BTDrucks 11/2157, S. 151 f.; Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1992, 669, 671; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.08.1996 - III R 4/95, BFHE 181, 441, BStBl II 1997, 199; vom 21.03.2002 - III R 42/00, BFHE 198, 526, BStBl II 2002, 417; Hufeld in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33b Rz E 2; Blümich/Heger, § 33b EStG Rz 4). Das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) änderte § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG mit Einfügung des letzten Halbsatzes dahingehend, dass der Steuerpflichtige "dafür keine Einnahmen erhalten" darf. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/1558, S. 157) soll der Pauschbetrag Aufwendungen abgelden, die bei Nachweis auch nach § 33 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden könnten. Soweit die Pflegeperson für die Pflegeleistung und die damit verbundenen Aufwendungen Einnahmen erhalte, verbleibe keine Belastung, weshalb sie in diesem Fall den Pauschbetrag nicht ansetzen könne. Allerdings könne sie dann die über die Einnahmen hinausgehenden Aufwendungen nach § 33 EStG geltend machen. Insoweit soll mithin eine Vorteilsanrechnung stattfinden (BFH-Urteil in BFHE 198, 526, BStBl II 2002, 417; Kanzler, FR 1996, 189, 191).
- 15 bb) "Pflege" besteht in der Hilfeleistung bei Verrichtungen des täglichen Lebens, bei denen der Pflegebedürftige der Hilfe bedarf (vgl. die für das Streitjahr anzuwendende Fassung des § 14 Abs. 1 und 3 des Elften Buches

Sozialgesetzbuch --SGB XI-- vom 26.05.1994, BGBl I 1994, 1014). Verrichtungen in diesem Sinne sind nach § 14 Abs. 4 SGB XI solche im Bereich der Körperpflege (Waschen, Duschen, Baden, Zahnpflege, Kämmen, Rasieren, Darm- oder Blasenentleerung), im Bereich der Ernährung (mundgerechtes Zubereiten, Aufnahme der Nahrung), der Mobilität (selbständiges Aufstehen und Zu-Bett-Gehen, An- und Auskleiden, Gehen, Stehen, Treppensteigen, Verlassen und Wiederaufsuchen der Wohnung) und der hauswirtschaftlichen Versorgung (Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung, Spülen, Wechseln und Waschen der Wäsche und Kleidung, Beheizen).

- 16** cc) "Betreuung" i.S. der §§ 1896 ff. BGB ist nicht tatsächliche Hilfe, sondern Beistand in Form von Rechtsfürsorge (vgl. § 1902 BGB). Maßnahmen, die diese vom Gesetz zugewiesene rechtliche Interessenwahrnehmung überschreiten, gehören nicht zum Aufgabenkreis eines Betreuers. Dieser hat im Rahmen der ihm übertragenen Aufgabenkreise (vgl. § 1897 Abs. 1 BGB) tatsächliche Hilfen lediglich zu organisieren. Der Bereich der Gesundheitsvorsorge umfasst danach beispielsweise die Einleitung ärztlicher Maßnahmen und die Erteilung von Zustimmungen, nicht jedoch die tatsächliche Durchführung von pflegerischen Maßnahmen, sondern allenfalls deren Organisation (Palandt/Götz, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 1896 Rz 18, 20). Insoweit gilt der Grundsatz der Unentgeltlichkeit (Palandt/Götz, a.a.O., § 1835 Rz 1). Der ehrenamtliche Betreuer kann jedoch entweder Aufwendersersatz i.S. des § 1835 BGB oder alternativ --wie im Streitfall-- eine pauschale Aufwandsentschädigung nach § 1835a BGB verlangen (§ 1908i Abs. 1 BGB).
- 17** dd) Hieraus ergibt sich, dass der Kläger die pauschale Aufwandsentschädigung nicht als Einnahme für die Pflege des H bezogen hat. Einnahmen i.S. des § 33b Abs. 6 Satz 1 EStG sind (nur) solche Einnahmen, die der Pflegeperson im Zusammenhang mit der Pflege zufließen, sei es als Pflegevergütung, sei es als Ersatz für eigene Aufwendungen der Pflegeperson (BFH-Urteil in BFHE 198, 526, BStBl II 2002, 417). Um solche Einnahmen handelte es sich bei der Aufwandsentschädigung gemäß § 1835a BGB in Höhe von 399 €, die der Kläger für die Betreuung des H erhalten hat, entgegen der Ansicht des FG jedoch nicht. Vielmehr unterscheidet sich --wie oben dargelegt-- die Betreuung gemäß §§ 1896 ff. BGB grundlegend von der Pflege i.S. des § 33b Abs. 6 EStG. Der Kläger hat daher keine Einnahmen für die Pflege erhalten, durch die die Geltendmachung des Pflege-Pauschbetrags ausgeschlossen wäre.
- 18** c) Die Entscheidung des FG stellt sich jedoch aus anderen Gründen als zutreffend dar.
- 19** Nach der Rechtsprechung des BFH setzt auch die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 6 EStG eine Zwangsläufigkeit voraus (BFH-Urteil in BFHE 181, 441, BStBl II 1997, 199). Eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen ist gegeben, wenn diese Gründe von außen so auf die Entscheidung des Steuerpflichtigen einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann.
- 20** Der Kläger war zunächst weder aus rechtlichen noch aus tatsächlichen Gründen verpflichtet, die pflegerischen Maßnahmen gegenüber H zu erbringen. Insbesondere ergibt sich eine rechtliche Verpflichtung des Klägers nicht aus seiner Stellung als Betreuer des H. Wie oben bereits ausgeführt, ist Betreuung nicht tatsächliche Hilfe, sondern Beistand in Form von Rechtsfürsorge. Zwar hat der Betreuer den Betreuten im Rahmen des ihm rechtlich übertragenen Aufgabenkreises in dem hierfür erforderlichen Umfang auch persönlich zu betreuen (§ 1897 Abs. 1 BGB). Betreuung und Pflege unterscheiden sich jedoch grundlegend. Eine Verpflichtung des Klägers als Betreuer, mit H Bewegungsübungen am Bett und im Rollstuhl zu unternehmen, Lesen zu üben oder ihn mit A zusammenzuführen, bestand demnach nicht.
- 21** Der Kläger war auch aus sittlichen Gründen nicht zur Erbringung der Pflegeleistungen verpflichtet. Im Anwendungsbereich des § 33b Abs. 6 EStG stellt der BFH zwar geringere Anforderungen an eine sittliche Verpflichtung als bei § 33 Abs. 2 EStG. Für die Gewährung des Pflege-Pauschbetrags gemäß § 33b Abs. 6 EStG erkennt er eine sittliche Verpflichtung zur Pflege bereits unter der Voraussetzung an, dass eine enge persönliche Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der gepflegten Person besteht (BFH-Urteil in BFHE 181, 441, BStBl II 1997, 199). Dem vom FG bindend festgestellten Sachverhalt (§ 118 Abs. 2 FGO) ist jedoch nicht zu entnehmen, dass im Streitjahr enge persönliche Beziehungen zwischen dem Kläger und H bestanden. Der Kläger hat für eine enge persönliche Beziehung zu H auch selbst nichts vorgetragen.
- 22** d) Da der Pflege-Pauschbetrag danach bereits mangels Zwangsläufigkeit nicht gewährt werden kann, kann im Streitfall offenbleiben, ob grundsätzlich ein bestimmter Umfang an Pflegeleistungen erforderlich ist. Dahinstehen kann auch, ob im Falle einer Heimunterbringung überhaupt ein Pflege-Pauschbetrag i.S. des § 33b Abs. 6 EStG geltend gemacht werden kann.
- 23** 2. Die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge hat der Senat geprüft. Sie ist jedenfalls unbegründet. Der Senat sieht insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

**24** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)