

Mandanteninformation für Steuerrecht Privatvermögen

1. Elektronischer Einspruch: Was muss in der Rechtsbehelfsbelehrung stehen?

Erwähnt die Rechtsbehelfsbelehrung die elektronische Einlegung i. S. d. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO, ist ein zusätzlicher Hinweis auf die Möglichkeit einer Einspruchseinlegung mittels E-Mail nicht erforderlich. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist hinsichtlich der Formerfordernisse für die Einlegung eines Einspruchs weder unvollständig noch unrichtig, wenn sie den Wortlaut der Vorschrift wiedergibt.

Hintergrund

Mit Bescheid vom 18.6.2021 hob die Familienkasse die Kindergeldfestsetzung für die Kinder A und B für den Zeitraum Januar 2017 bis Dezember 2019 auf und forderte deswegen 9.109,65 EUR von der Klägerin zurück. Der Bescheid enthielt folgende Rechtsbehelfsbelehrung:

"Dieser Bescheid kann mit dem Einspruch angefochten werden. [...] Der Einspruch ist bei der Familienkasse X mit Sitz in Y schriftlich einzureichen, dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären. Die Frist für den Einspruch beträgt einen Monat. [...]".

Im finanzgerichtlichen Verfahren gab die Klägerin an, zum Zeitpunkt und zur Art und Weise des Zugangs des Bescheids keine genauen Angaben mehr machen zu können, den Bescheid jedoch spätestens am 9.7.2021 erhalten zu haben. Mit Faxschreiben vom 12.10.2021 legte die Klägerin Einspruch ein, den die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 3.12.2021 ohne Prüfung in der Sache als unzulässig, da verspätet, verwarf.

Im anschließenden Klageverfahren vertrat die Klägerin die Ansicht, dass die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheids unrichtig sei. Die Familienkasse hätte ausdrücklich darüber belehren müssen, dass der Einspruch auch mittels einer einfachen E-Mail hätte erfolgen können. Daher habe die Einspruchsfrist gem. § 356 Abs. 2 Satz 1 AO 1 Jahr betragen, so dass der Einspruch rechtzeitig erfolgt sei.

Das FG wies die Klage als unbegründet ab.

Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden hat, dass der streitige Bescheid wegen Versäumung der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden ist.

Die Monatsfrist für die Einspruchseinlegung beginnt nach § 356 Abs. 1 AO nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist. Über die Form des Einspruchs selbst ist hiernach nicht (zwingend) zu belehren.

Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Einspruchs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig, es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder schriftlich oder elektronisch darüber belehrt wurde, dass ein Einspruch nicht gegeben sei.

Im Streitfall verlängert sich die Einspruchsfrist nicht auf 1 Jahr seit Bekanntgabe des Bescheids vom 18.6.2021. Die Rechtsbehelfsbelehrung der Familienkasse war vollständig und richtig.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Rechtsbehelfsbelehrung erst dann unrichtig, wenn sie in wesentlichen Aussagen unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch – bei objektiver Betrachtung – die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint. Unerheblich ist hingegen, ob eine unrichtige Belehrung für die Fristversäumung ursächlich war. Eine Rechtsmittelbelehrung soll regelmäßig so einfach und klar wie möglich gehalten werden, um im Interesse rechtsunkundiger Beteiligter eine inhaltliche Überfrachtung zu vermeiden. Deshalb genügt es, wenn sie den Gesetzeswortlaut wiedergibt und verständlich über allgemeine Merkmale des Fristbeginns sowie über die Fristdauer informiert.

Danach ist die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheids vom 18.6.2021 vollständig und richtig erteilt worden. Die Rechtsbehelfsbelehrung genügt den Anforderungen von § 157 Abs. 1 Satz 3 und § 356 Abs. 1 AO. Sie gibt den Wortlaut des § 357 AO wieder und belehrt zutreffend, vollständig und unmissverständlich darüber, welcher Rechtsbehelf gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung zulässig

ist und binnen welcher Frist dieser in welcher Form (schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift) bei welcher Behörde einzulegen ist. Eine weitergehende Belehrungspflicht bestand nicht.

Entgegen der Ansicht der Klägerin muss die Belehrung nicht den klarstellenden Hinweis enthalten, dass der Beteiligte den Einspruch auch per E-Mail einlegen kann. Denn bei Angaben in der Rechtsbehelfsbelehrung, die nicht Pflichtangaben nach § 356 Abs. 1 AO sind, sind keine höheren Anforderungen an die Detailliertheit zu stellen als bei solchen Angaben, die notwendiges Element der Rechtsbehelfsbelehrung sind. Wenn es bezüglich der Frist (Pflichtangabe) ausreicht, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmung wiederzugeben, muss dies erst recht gelten, wenn Angaben zur Form gemacht werden, die schon dem Grunde nach nicht zwingender Bestandteil der Rechtsbehelfsbelehrung sind.

2. Sind die Kosten einer Unterbringung in einer Wohngemeinschaft abziehbar?

Aufwendungen für die krankheits-, pflege- und behinderungsbedingte Unterbringung in einer dem jeweiligen Landesrecht unterliegenden Wohngemeinschaft sind als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Hintergrund

Die Kläger sind Eheleute. Sie wurden im Streitjahr 2016 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der in 1965 geborene Kläger ist seit Januar 2007 aufgrund eines Motorradunfalls und eines Hirntumors schwerbehindert. Sein Schwerbehindertenausweis weist als Grad der Behinderung 100 und die Merkzeichen G (erheblich gehbehindert), B (Begleitung bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel nötig) und H (hilfflos) aus. Zum 1.1.2017 wurde er von der Pflegekasse in Pflegegrad 4 (schwerste Beeinträchtigung der Selbstständigkeit) übergeleitet. Seit November 2015 wohnt er gemeinsam mit anderen pflegebedürftigen Menschen in einer selbstverantworteten Wohngemeinschaft mit Betreuungsleistungen i. S. d. § 24 Abs. 2 WTG NW, in der er rund um die Uhr von einem ambulanten Pflegedienst und Ergänzungskräften betreut, gepflegt und hauswirtschaftlich versorgt wird. Die Klägerin wohnte weiterhin mit den beiden Kindern im Eigenheim der Kläger.

Für sein teilmöbliertes Zimmer entrichtete der Kläger eine monatliche Miete i. H. v. 250 EUR. Zuzüglich zahlte er einen (Fest-)Betrag i. H. v. 13.920 EUR an die Vermieter für Kost und andere Lebenshaltungskosten sowie hauswirtschaftliche Hilfs- und Betreuungsleistungen.

Seit Dezember 2015 bezog der Kläger einen (Wohngruppen-)Zuschlag nach § 38a SGB XI, der von der Pflegekasse unmittelbar an den, den Kläger betreuenden, ambulanten Pflegedienst geleistet wurde.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger die Aufwendungen für die Unterbringung in der Wohngemeinschaft gem. § 33 EStG sowie den erhöhten Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG i. H. v. 3.700 EUR geltend.

Im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr und im anschließenden Einspruchsverfahren gewährte das Finanzamt zwar den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG, erkannte jedoch die Aufwendungen für die Unterbringung in der Wohngruppe nicht als außergewöhnliche Belastung an. Es begründete dies damit, dass der Kläger nicht in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer sog. Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW, sondern in einer selbstverantworteten Wohngemeinschaft untergebracht sei. Eine solche unterfalle gem. § 25 WTG NW nicht den Anforderungen des Wohn- und Teilhabegesetzes.

Der hiergegen erhobenen Klage gab das FG teilweise statt. Den Behinderten-Pauschbetrag gem. § 33b EStG berücksichtigte es im Einverständnis mit den Klägern nicht.

Entscheidung

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen. Die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind, sind aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen.

Krankheitskosten erwachsen dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Dies gilt auch für Aufwendungen für die krankheits- oder pflegebedingte Unterbringung des Steuerpflichtigen in

einer dafür vorgesehenen Einrichtung, sodass die Aufwendungen dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung i. S. d. § 33 EStG zu berücksichtigen sind. Es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abziehbarkeit von Krankheitskosten. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen mit der Krankheit und der zu ihrer Heilung oder Linderung notwendigen Behandlung in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen. Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige behinderungsbedingt in einer dafür vorgesehenen Einrichtung untergebracht ist.

Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung sind allerdings um eine Haushaltsersparnis, die der Höhe nach den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten entspricht, zu kürzen, es sei denn, der Pflegebedürftige behält seinen Haushalt bei. Die Haushaltsersparnis des Steuerpflichtigen schätzt die Rechtsprechung entsprechend dem in § 33a Abs. 1 EStG vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen.

Der Kläger war aufgrund seiner schweren Behinderung und der damit einhergehenden Pflegebedürftigkeit in einer Wohngemeinschaft mit Betreuungsleistungen nach § 24 WTG NW untergebracht. Hierbei handelt es sich um ein Wohn- und Betreuungsangebot, in dem mehrere ältere oder pflegebedürftige Menschen oder Menschen mit Behinderung in einer Wohnung mit einem gemeinsamen Hausstand leben und ihnen von einem oder mehreren Leistungsanbietern Betreuungsleistungen angeboten werden. Demgemäß haben Pflegebedürftige, die mit mindestens 2 und höchstens 11 weiteren Personen in einer (solchen selbstverantworteten) ambulant betreuten Wohngruppe in einer gemeinsamen Wohnung zum Zweck der gemeinschaftlich organisierten pflegerischen Versorgung leben und davon mindestens 2 weitere Personen pflegebedürftig i. S. d. §§ 14, 15 SGB XI sind, unter weiteren Voraussetzungen, einen Anspruch auf einen pauschalen (Wohngruppen-)Zuschlag gegenüber der Pflegekasse. Diesen Zuschlag erhielt auch der Kläger.

Die Unterbringung des Klägers in der selbstverantworteten Wohngemeinschaft ist danach seiner Pflegebedürftigkeit geschuldet. Die Kosten der Unterbringung sind den Klägern damit aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf es nicht. Erforderlich ist lediglich, dass die Aufwendungen – wie im Streitfall unstreitig – mit der durch die Behinderung eingetretenen Pflegebedürftigkeit in einem adäquaten Zusammenhang stehen und nicht außerhalb des Üblichen liegen.

Der Umstand, dass der Kläger nicht in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW untergebracht ist, steht der Anerkennung der Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG nicht entgegen.

Dahingehendes ist weder im Tatbestand des § 33 EStG angelegt, noch hat der BFH die Unterbringung des Steuerpflichtigen in einem Heim i. S. d. § 1 HeimG bzw. in einer Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot nach § 18 Abs. 1 WTG NW zur Abzugsvoraussetzung für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erhoben.

Voraussetzung für den Abzug der Kosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG ist nicht, dass dem Kläger von dem Betreiber der Einrichtung neben Wohnraum auch Betreuungsleistungen zur Verfügung gestellt werden und damit eine umfassende Gesamtversorgung "aus einer Hand" erbracht wird. Ausreichend ist, dass der Kläger als (Mit-)Bewohner einer Wohngemeinschaft jenseits der Wohnraumüberlassung von einem oder mehreren (externen) Leistungsanbietern (gemeinschaftlich organisiert) Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen bezieht.

Ohne Bedeutung ist auch, ob die Wohngemeinschaft der Heimaufsicht, der behördlichen Qualitätssicherung oder einer anderen Form der Überwachung unterliegt.

Es bedarf daher auch nicht der Unterscheidung, ob es sich um eine anbietersverantwortete Wohngemeinschaft oder um eine selbstverantwortete Wohngemeinschaft handelt. Denn beide Wohngemeinschaften dienen nicht anders als ein "Heim" oder eine Einrichtung mit umfassendem Leistungsangebot zuvörderst dem Zweck, ältere oder pflegebedürftige Menschen oder Menschen mit Behinderung aufzunehmen und ihnen Wohnraum zu überlassen, in dem die notwendigen Betreuungs-, Pflege- und Versorgungsleistungen erbracht werden.

Die Unterbringungskosten sind jedoch nur insoweit abziehbar, als sie die Haushaltsersparnis übersteigen, da dem Kläger nur insoweit gegenüber der normalen Lebensführung zusätzliche und damit berücksichtigungsfähige Mehraufwendungen entstanden sind.

Eine Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b EStG neben den Aufwendungen für die behinderungsbedingte Unterbringung kommt nicht in Betracht.

3. **Vermögende Tante im Pflegeheim: Sind die Kosten abziehbar?**

Ein Neffe darf die für seine vermögende Tante übernommenen Pflegeheimkosten nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehen, da hierzu keine sittliche Verpflichtung bestand.

Hintergrund

Im vorliegenden Fall war eine über 90jährige Frau krankheitsbedingt in einem Pflegeheim untergebracht; sie verfügte über ein nicht unerhebliches Vermögen (vermietete Immobilien und land- und forstwirtschaftliche Grundstücke). Der Neffe der Frau trug die Kosten für die Heimunterbringung und machte sie in seiner Einkommensteuererklärung 2016 als außergewöhnliche Belastungen (Krankheitskosten) geltend. Er vertrat die Auffassung, dass ihm die Kosten aufgrund einer sittlichen Verpflichtung zwangsläufig entstanden waren, da seine Tante seine Eltern früher selbst aufopferungsvoll über 15 Jahre gepflegt hatte. Das Finanzamt sah hingegen keine sittliche Verpflichtung und lehnte den Kostenabzug ab.

Entscheidung

Das FG entschied, dass der Neffe die Heimkosten mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehen darf. Eine für den steuerlichen Abzug erforderliche Zwangsläufigkeit der Kosten liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Rechtliche oder tatsächliche Gründe lagen nicht vor, da der Neffe weder gesetzlich noch vertraglich zum Unterhalt der Tante verpflichtet war. Auch eine sittliche Verpflichtung vermochte das FG im vorliegenden Fall nicht zu erkennen. Eine solche ergibt sich nur, wenn sie einem vom außen wirkenden Rechtszwang ähnelt, als Forderung bzw. Erwartung der Gesellschaft in Erscheinung tritt und eine Unterlassung zu Nachteilen auf gesellschaftlicher Ebene führen würde. Eine vom Steuerpflichtigen subjektiv empfundene Pflicht zur Kostentragung reicht hingegen nicht aus, um eine sittliche Verpflichtung zu begründen. Das FG konnte die Entscheidung des Neffen zur Kostenübernahme zwar nachvollziehen, war jedoch der Ansicht, dass es die Gesellschaft nicht erwartet, dass ein Neffe die Heimkosten seiner vermögenden Tante übernimmt.

Eine sittliche Verpflichtung könnte nur in Betracht kommen, wenn die unterstützte Person die Kosten nicht aus eigenen Mitteln bestreiten kann – dies war vorliegend aber nicht der Fall. Die Gesellschaft erachtet es als zumutbar, dass ein Pflegebedürftiger zunächst sein eigenes Vermögen einsetzt und erst danach die Unterstützung naher Angehöriger beansprucht.