

Aktuelles

Fachrundschriften Nr. 18 / 2017

12.12.2017

Zumutbare Belastung § 33 Abs. 3 EStG Vorläufigkeit umfasst nicht stufenweise Berechnung

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Fachrundschriften Nr. 11 / 2017 informierten wir Sie zur stufenweisen Berechnung der zumutbaren Belastung. Mit diesem Fachrundschriften teilen wir Ihnen mit, dass es für bestandskräftige Einkommensteuerbescheide, die den Vorläufigkeitsvermerk zur zumutbaren Belastung enthalten, **keine** Änderungsmöglichkeit für die stufenweise Berechnung gibt. Der Vorläufigkeitsvermerk umfasst nur verfassungsrechtliche Fragen.

Steuern können vorläufig festgesetzt werden, wenn die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit **höherrangigem** Recht Gegenstand eines Verfahrens beim EuGH, dem BVerfG oder einem obersten Bundesgericht, wie dem BFH, anhängig ist (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AOⁱ). Das bedeutet, dass diese Vorläufigkeit bei Streitigkeiten in Bezug auf das Einkommensteuergesetz nur zur Anwendung kommen darf, wenn strittig ist, ob es mit höherrangigem Recht, in der Regel also dem Grundgesetz oder bestimmten Vorschriften der EU, unvereinbar ist.

Das BMF hat mit Schreiben vom 20. 1. 2017ⁱⁱ (BStBl I 2017, 66; HI10245595) in sämtliche Einkommensteuerbescheide die Vorläufigkeit hinsichtlich der zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit und Pflege als außergewöhnliche Belastung aufgenommen. Die o.g. Vorläufigkeit bezieht sich ausdrücklich auf die **Verfassungsmäßigkeit** und verfassungskonforme Auslegung der Berücksichtigung der zumutbaren Belastung.

Mit Urteil vom 19. 1. 2017 - VI R 75/14ⁱⁱⁱ (BStBl II 2017, 144; HI10513150) hat der BFH die Berechnung der zumutbaren Belastung hingegen entsprechend dem Gesetzeswortlaut des § 33 Abs. 3 EStG ausgelegt und damit die stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung begründet. Die Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung zweifelte der BFH jedoch ausdrücklich nicht an.

Die **stufenweise Berechnung** der zumutbaren Belastung, wie sie vom BFH im Urteil vom 19. 1. 2017 (aaO.) entschieden wurde, ist somit **nicht vom Vorläufigkeitsvermerk** hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit des Abzugs der zumutbaren Belastung bei den Aufwendungen für Krankheit und Pflege als außergewöhnliche Belastung **umfasst**.

Praxishinweise:

- a. **Änderungsanträge** auf Grund der Vorläufigkeit für den Abzug der zumutbaren Belastung bei den Aufwendungen für Krankheit und Pflege als außergewöhnliche Belastung, mit denen bei **bestandskräftigen** Einkommensteuerbescheiden die stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung beantragt wird, haben **keine** Aussicht auf Erfolg.
- b. Die Neuberechnung der zumutbaren Belastung auf Grundlage der stufenweisen Berechnung ist **nur bei nicht bestandskräftigen** Einkommensteuerbescheiden zulässig. Dies ist z.B. der Fall bei laufenden Einspruchsverfahren oder im Rahmen des § 177 AO^{iv}, wenn der Einkommensteuerbescheid vom Finanzamt steuererhöhend geändert wird. In diesen Fällen wird nach unserer Kenntnis die stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung vom Finanzamt automatisch umgesetzt.

Erich Nöll, RA Uwe Rauhöft
Geschäftsführer

Rechtsgrundlagen zum Fachrundschriften:

i **§ 165 AO:**

(1) ¹Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuer eingetreten sind, kann sie vorläufig festgesetzt werden. ²Diese Regelung ist auch anzuwenden, wenn

1. ungewiss ist, ob und wann Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung (§ 2), die sich gunsten des Steuerpflichtigen auswirken, für die Steuerfestsetzung wirksam werden,
2. das Bundesverfassungsgericht die Unvereinbarkeit eines Steuergesetzes mit dem Grundgesetz festgestellt hat und der Gesetzgeber zu einer Neuregelung verpflichtet ist,
- 2a. sich auf Grund einer Entscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Union ein Bedarf für eine gesetzliche Neuregelung ergeben kann,
3. die Vereinbarkeit eines Steuergesetzes mit höherrangigem Recht Gegenstand eines Verfahrens bei dem Gerichtshof der Europäischen Union, dem Bundesverfassungsgericht oder einem obersten Bundesgericht ist oder
4. die Auslegung eines Steuergesetzes Gegenstand eines Verfahrens bei dem Bundesfinanzhof ist.

...

ii **BMF-Schreiben vom 20. 1. 2017 (BStBl I 2017, 66; HI10245595):**

...

Festsetzungen der Einkommensteuer sind hinsichtlich folgender Punkte gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO im Hinblick auf die Verfassungsmäßigkeit und verfassungskonforme Auslegung der Norm vorläufig vorzunehmen:

...

6. Abzug einer zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung. ...

iii **BFH-Urteil vom 19. 1. 2017 - VI R 75/14 (BStBl II 2017, 144; HI10513150) - Leitsatz:**

1. Abweichend von der bisherigen (durch die Rechtsprechung gebilligten) Verwaltungsauffassung, wonach sich die Höhe der zumutbaren Belastung ausschließlich nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der in § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG genannten Grenzen überschreitet, ist die Regelung so zu verstehen, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird.

2. ...

iv **§ 177 AO:**

(1) Liegen die Voraussetzungen für die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen vor, so sind, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Aufhebung oder Änderung sind.

(2) ...