Urteil vom 24. Februar 2011, VI R 16/10

Behinderungsbedingte Umbaukosten als außergewöhnliche Belastungen

BFH VI. Senat

EStG § 33, EStG § 32a Abs 1, EStG § 32 Abs 6, EStG § 33b, SGB 11 § 40 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 02. Februar 2010, Az: 7 K 814/09 E

Leitsätze

1. Mehraufwand, der auf einer behindertengerechten Gestaltung des individuellen Wohnumfelds beruht, steht stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände regelmäßig in den Hintergrund tritt (Anschluss an BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; entgegen BFH-Urteil vom 10. Oktober 1996 III R 209/94, BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491) .

2. Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass die Behinderung auf einem nicht vorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen geboten ist. Auch die Frage nach zumutbaren Handlungsalternativen stellt sich in solchen Fällen nicht (Fortentwicklung von BFH-Urteil in BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280) .

3. Gegebenenfalls hat das FG zu der Frage, welche baulichen Maßnahmen durch die Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines seiner Angehörigen veranlasst sind, und zur Quantifizierung der darauf entfallenden Kosten ein Sachverständigengutachten einzuholen .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die anteiligen Kosten für den behindertengerechten Umbau einer kurz zuvor erworbenen Immobilie als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute. Sie haben drei Kinder. Die 1989 geborene C, die leibliche Tochter der Klägerin und Stieftochter des Klägers, ist schwerbehindert (Grad der Behinderung 100 %). Die Kläger erwarben durch notariellen Kaufvertrag vom 19. Dezember 2005 ein 1.295 qm großes bebautes Grundstück zu einem Kaufpreis von 30.000 €. Das Gebäude (Baujahr ca. 1900) wurde nach Erwerb für 193.800 € modernisiert. Es wurden u.a. folgende Baumaßnahmen durchgeführt:

- Erneuerung der elektrischen Versorgung
- Erneuerung der Wasserleitungen
- Austausch der Fenster und Türen
- Erneuerung des Fußbodens
- Einbau einer Fußbodenheizung
- Einbau zwei neuer Badezimmer mit bodengleichen Duschen
- neues Dach

- Isolierung der Außenmauern

3 Die Tochter nutzt eine abgetrennte Wohnfläche (Anbau) von 79 qm mit Schlafzimmer, Wohnzimmer, Arbeitszimmer, Bad und Küchenzeile. Mit sozialmedizinischem Gutachten vom 30. August 2006 bestätigte der Medizinische Dienst der Krankenversicherung, dass die Neuinstallation einer bodengleichen Dusche und die Schaffung eines barrierefreien Umfelds die Selbständigkeit der Tochter weiter fördern und den Pflegeaufwand reduzieren würde. Die Krankenkasse bezuschusste den Einbau eines solchen Badezimmers mit 2.557 €. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 2006 machten die Kläger außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 29.580 € geltend, die zu 29.390 € auf die Umbaukosten für den von der Tochter genutzten Wohnraum entfielen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 4. Oktober 2007 diese Aufwendungen nicht an. In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres 2007 erklärten die Kläger außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 4.225 €; davon entfallen 2.355 € auf den der schwerbehinderten Tochter C überlassenen Wohnraum (anteilige Schuldzinsen und anteilige laufende Hauskosten). Diesen Betrag erkannte das FA im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. September 2008 ebenfalls nicht an.

4 Gegen die Einkommensteuerbescheide für 2006 und 2007 legten die Kläger Einsprüche ein. Zugleich machten sie für 2006 weitere Kosten für den Wohnbereich der C (2.234 € anteilige laufende Kosten und Aufwendungen für eine Ausgangstür) geltend. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens führte das FA am 12. November 2008 eine Ortsbesichtigung durch. Zu dem Zeitpunkt lebte die Großmutter mit im Wohnbereich der C. Mit Einspruchsentscheidungen vom 29. Januar 2009 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück. Die daraufhin erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) abgewiesen.

5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

6 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG Düsseldorf vom 3. Februar 2010 7 K 814/09 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 4. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung für das Jahr 2006 vom 29. Januar 2009 dahingehend zu ändern, dass weitere 29.390 € als außergewöhnliche Belastungen i.S. von § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anerkannt werden sowie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 22. September 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung für das Jahr 2007 --ebenfalls-- vom 29. Januar 2009 insoweit zu ändern, dass weitere 2.355 € als außergewöhnliche Belastungen i.S. von § 33 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden.

7 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 1. Die Revision der Kläger ist begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat die Aufwendungen der Kläger für die behinderungsbedingten Umbaumaßnahmen zu Unrecht vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen.

9 a) Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer in bestimmtem Umfang ermäßigt (§ 33 Abs. 1 EStG).

10 aa) Mehraufwendungen für einen behindertengerechten Um- oder Neubau eines Hauses oder einer Wohnung können als außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 Abs. 1 EStG abziehbar sein, denn es sind größere Aufwendungen, als sie der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes erwachsen. Diese Aufwendungen sind weder durch den Grund- oder Kinderfreibetrag (§ 32a Abs. 1 EStG, § 32 Abs. 6 EStG) noch durch den Behinderten- und Pflege-Pauschbetrag abgegolten. Grund- und Kinderfreibetrag decken den gewöhnlichen Wohnbedarf des gesunden und

nicht behinderten Steuerpflichtigen und seiner Angehörigen ab. Der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 1 bis 3 EStG gilt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur laufende und typische Mehraufwendungen des Behinderten ab, so dass "zusätzliche Krankheitskosten" nicht von der Abgeltungswirkung des Pauschbetrags erfasst werden. Dies gilt erst recht für den Pauschbetrag nach § 33b Abs. 6 EStG, der nur die durch die Pflege einer Person veranlassten Aufwendungen erfasst (Senatsurteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280, m.w.N.).

11 bb) Die Mehraufwendungen für die behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds der C sind den Klägern im Streitfall auch zwangsläufig erwachsen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Aufwendungen infolge Körperbehinderung waren ebenso wie Krankheitskosten von jeher ein Anwendungsfall der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (Senatsurteil in BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280, m.w.N.). Dies gilt insbesondere auch für behinderungsbedingte Mehrkosten eines Um- oder Neubaus. Denn eine schwerwiegende Behinderung des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen begründet eine tatsächliche Zwangslage, die eine behindertengerechte Gestaltung des Wohnumfelds unausweichlich macht.

12 Zwar ist der Steuerpflichtige grundsätzlich in seiner Entscheidung frei, ob er sich zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse ein Haus bauen will oder stattdessen beispielsweise zur Miete wohnt. Das gilt selbst dann, wenn ein Steuerpflichtiger oder ein in seinem Haushalt lebender Angehöriger infolge einer Krankheit oder eines Unfalls in seiner bisherigen Wohnung bzw. in seinem bisherigen Haus nicht wohnen bleiben kann. Entschließt sich der Steuerpflichtige in einem solchen Fall zum Um- oder Neubau einer eigenen Immobilie, hängt die konkrete Gestaltung des neuen Hauses zunächst von seinem Geschmack, seinen Lebensgewohnheiten, den ihm für den Bau zur Verfügung stehenden Mitteln und anderen selbstbestimmten Vorentscheidungen ab (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1996 III R 209/94, BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491). Dieser Befund steht jedoch nur der Steuererheblichkeit von Baukosten entgegen, die keinen Bezug zu Krankheit oder Behinderung aufweisen und deshalb auch einem gesunden Steuerpflichtigen entstanden wären. Diese Entschließungsfreiheit des Steuerpflichtigen steht der Zwangsläufigkeit behinderungsbedingter Mehraufwendungen indes nicht entgegen. Denn die Notwendigkeit einer behindertengerechten Ausgestaltung des Wohnumfelds und damit die Zwangsläufigkeit der darauf entfallenden Mehrkosten aus tatsächlichen Gründen beruht nicht auf der frei gewählten Wohnsituation des Steuerpflichtigen, sondern auf seiner Krankheit oder Behinderung.

13 b) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz und des FA wird der Abzug dieser zwangsläufigen Aufwendungen vorliegend auch nicht durch einen Gegenwert gehindert. Dabei kann der Senat erneut dahinstehen lassen, ob er der im Schrifttum geäußerten Fundamentalkritik an der sog. Gegenwertlehre folgen könnte (vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 EStG Rz 37, m.w.N.; s. auch Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz B 34 ff.). Denn behinderungsbedingter Mehraufwand steht stets so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit, dass die Erlangung eines etwaigen Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände in den Hintergrund tritt (Senatsurteil vom 27. November 1959 VI 62/59, Steuerrechtsprechung in Karteiform, Einkommensteuergesetz, § 33, Rechtsspruch 109). Es ist insbesondere nicht erforderlich, dass die Behinderung auf einem nicht vorhersehbaren Ereignis beruht und deshalb ein schnelles Handeln des Steuerpflichtigen oder seiner Angehörigen geboten ist. Auch die Frage nach zumutbaren Handlungsalternativen stellt sich in solchen Fällen nicht. Denn abzugsfähig sind nur Mehraufwendungen, die durch die Behinderung des Steuerpflichtigen veranlasst und zur behindertengerechten Umgestaltung seines individuellen Wohnumfelds erforderlich sind. Deshalb ist nach Auffassung des erkennenden Senats unerheblich, ob die der Krankheit oder Behinderung geschuldeten Mehrkosten im Rahmen eines Neubaus, der Modernisierung eines Altbaus oder des Umbaus eines bereits selbstgenutzten Eigenheims oder einer Mietwohnung entstehen.

14 Behinderungsbedingte, notwendige Umbaumaßnahmen begründen keinen über den individuellen Nutzungsvorteil hinausgehenden Gegenwert, sondern eine aus tatsächlichen Gründen zwangsläufige Mehrbelastung des Steuerpflichtigen. Auch ist ein Gegenwert, der allein auf der möglichen Nutzung der Umbauten durch nichtbehinderte Familienangehörige beruhen soll, kein realer Gegenwert und mithin ungeeignet, ein Abzugsverbot für zwangsläufig erwachsene und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindernde Aufwendungen zu begründen (Senatsurteil in BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280). Aus diesem Grunde bedarf es auch keiner Feststellungen zu der von den Klägern aufgeworfenen Frage, ob die behinderungsbedingten Umbaumaßnahmen den Wert des Grundstücks gemindert haben.

15 c) Der Senat folgt damit nicht der im BFH-Urteil in BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491 vertretenen Auffassung, wonach für die Beurteilung der Frage, ob der Steuerpflichtige durch den behinderungsbedingten Mehraufwand zwangsläufig "belastet" ist oder er einen Gegenwert erhält, grundsätzlich nur das Haus als solches und als ganzes,

nicht aber die einzelnen im Zusammenhang mit seiner Krankheit oder Behinderung stehenden Maßnahmen in den Blick zu nehmen sind. Denn der erkennende Senat teilt nicht die Auffassung, dass eine solche Betrachtungsweise mit kaum lösbaren Schwierigkeiten im Besteuerungsverfahren verbunden wäre (vgl. BFH-Urteil in BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491, m.w.N.). Vielmehr kann der wegen der behinderten- oder krankheitsgerechten Gestaltung eines Hauses einem Steuerpflichtigen entstehende Mehraufwand dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn eine eindeutige und anhand objektiver Merkmale durchführbare Unterscheidung zwischen den steuerlich irrelevanten Motiven für die Errichtung und Gestaltung eines Hauses und den ausschließlich durch eine Krankheit oder Behinderung verursachten Aufwendungen möglich ist. Eine solche Unterscheidung ist in aller Regel unproblematisch durchzuführen, auch wenn das selbstgenutzte Wohnungseigentum grundsätzlich als einheitliches Wirtschaftsgut anzusehen und als solches steuerlich zu behandeln ist. Selbst wenn sämtliche Aufwendungen für die Herstellung des Baus im Allgemeinen in einem untrennbaren Zusammenhang stehen, lassen sich doch einzelne Gewerke und Baumaßnahmen bei einem Neu- wie beim einem Umbau daraufhin überprüfen, ob sie der Linderung einer Krankheit dienen oder den behinderungsbedingten Lebenserschwernissen des Steuerpflichtigen oder eines Angehörigen Rechnung tragen und für ihn notwendig waren. Eine solche Überprüfung ist beispielsweise im Rahmen der Bezuschussung von (baulichen) Maßnahmen zur Verbesserung des Wohnumfelds Pflegebedürftiger nach § 40 Abs. 4 des Elften Buches Sozialgesetzbuch durch den Medizinische Dienst der Krankenversicherung ständige Übung. Damit wird der einheitliche Funktionszusammenhang eines Gebäudes nicht aufgelöst, sondern lediglich dem Umstand Rechnung getragen, dass bestimmte Baumaßnahmen durch eine Krankheit oder Behinderung veranlasst sind.

16 2. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Der Senat kann jedoch nicht durcherkennen, da die Sache nicht spruchreif ist. Von seinem Standpunkt aus zu Recht hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang die geltend gemachten Aufwendungen durch die Behinderung der C veranlasst waren. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben. Es hat dabei zu berücksichtigen, dass nicht die gesamten Aufwendungen der Kläger für den von C genutzten Wohnraum, sondern nur die auf der behindertengerechten Ausgestaltung des Objekts beruhenden Mehrkosten sowie die darauf entfallenden Schuldzinsen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 EStG abzugsfähig sind. Sofern dies für das Gericht nicht offenkundig ist, hat das FG zu der Frage, welche baulichen Maßnahmen durch die Behinderung der C veranlasst sind, und zur Quantifizierung der darauf entfallenden Kosten ein Sachverständigengutachten einzuholen. Darüber hinaus weist der Senat darauf hin, dass nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG außergewöhnliche Belastungen nur insoweit abziehbar sind, als sie einen angemessenen Betrag nicht überschreiten, und sich die Kläger im Rahmen der Vorteilsanrechnung die von der Pflegekasse geleisteten Zuschüsse auf die behinderungsbedingten Mehrkosten anrechnen lassen müssen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de