# Urteil vom 26. Oktober 2022, VI R 25/20

**Behindertengerechter Gartenumbau keine außergewöhnliche Belastung**

ECLI:DE:BFH:2022:U.261022.VIR25.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 1, EStG § 33 Abs 2 S 1, EStG VZ 2016

vorgehend FG Münster, 15. Januar 2020, Az: 7 K 2740/18 E

## Leitsätze

Aufwendungen für einen behindertengerechten Umbau des zum selbstgenutzten Einfamilienhaus gehörenden Gartens sind keine außergewöhnlichen Belastungen.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15.01.2020 - 7 K 2740/18 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens haben die Kläger zu 82 v.H. und der Beklagte zu 18 v.H. zu tragen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Gartens als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt werden können.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr (2016) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Klägerin leidet an einem Post-Polio-Syndrom. Ihr Schwerbehindertenausweis wies im Streitjahr einen Grad der Behinderung von 70 mit den Merkzeichen G und aG aus.

3 Die Kläger sind Eigentümer eines Einfamilienhauses mit Garten mit einer Größe von 1 387 qm. Unmittelbar vor dem Haus befanden sich zunächst Beete, auf denen die Klägerin Beerensträucher sowie Kräuter anbaute. Die Beete waren vom Haus aus fußläufig über eine schmale Zuwegung zu erreichen. Auf der Rückseite des Hauses befindet sich eine Terrasse, die vom Haus aus mit einem Rollstuhl erreicht werden kann.

4 Im Streitjahr ließen die Kläger den Weg vor ihrem Haus in eine gepflasterte Fläche von 17,96 qm ausbauen und Hochbeete anlegen. Ausweislich der Schlussrechnung vom 19.10.2016 stellte die X GmbH der Klägerin hierfür einen Betrag von insgesamt 7.024,68 € in Rechnung (Arbeitskosten 3.090,86 € brutto). Die Kläger beglichen die Rechnung im Streitjahr durch Banküberweisung.

5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragten die Kläger den Abzug der Aufwendungen für den Umbau des Garteneingangsbereichs als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Umbauarbeiten seien erfolgt, weil die Klägerin zur Bewirtschaftung des Vorgartens mittlerweile auf einen Rollstuhl angewiesen sei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 10.11.2017 nicht. Den Einspruch wies er mit Einspruchsentscheidung vom 02.08.2018 als unbegründet zurück.

6 Mit der Klage begehrten die Kläger im Hauptantrag die Berücksichtigung von Umbaukosten in Höhe von 6.099 € als außergewöhnliche Belastungen; hilfsweise machten sie die angefallenen Lohnkosten im Rahmen der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG geltend. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage im Hilfsantrag statt. Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastungen wies es die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 454 veröffentlichten Gründen ab.

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

8 Während des Revisionsverfahrens erließ das FA unter dem 03.02.2020 einen Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr, in dem es die beantragte Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG berücksichtigte.

9 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Münster vom 15.01.2020 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 03.02.2020 dahingehend abzuändern, dass statt der Steuerermäßigung für Lohnaufwendungen nach § 35a EStG Umbaukosten in Höhe von 6.099 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

11 1. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da sich während des Revisionsverfahrens der Verfahrensgegenstand, über dessen Rechtmäßigkeit das FG entschieden hat, geändert hat (§ 127 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 10.11.2017 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 02.08.2018 entschieden. An dessen Stelle ist der vom FA unter dem 03.02.2020 erlassene Bescheid getreten, der nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde. Das angefochtene Urteil ist daher gegenstandslos geworden und aufzuheben (vgl. Senatsurteile vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, und vom 13.08.2020 - VI R 27/18, BFHE 270, 330, BStBl II 2021, 86). Da sich durch die Bescheidänderung hinsichtlich der im Revisionsverfahren streitigen Punkte keine Änderungen ergeben haben und die Kläger auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt haben, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO.

12 2. Der Senat kann auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz in der Sache selbst entscheiden. Der gemäß § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordene Einkommensteuerbescheid vom 03.02.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 121 FGO). Die Klage ist daher abzuweisen.

13 3. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens-, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (§ 33 Abs. 1 EStG). Aufwendungen sind in diesem Sinne zwangsläufig, wenn der Steuerpflichtige sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

14 a) Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Entlastungsbeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich der außergewöhnlichen Belastungen ausgeschlossen sind daher die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (z.B. Senatsurteil vom 26.06.2014 - VI R 51/13, BFHE 246, 326, BStBl II 2015, 9), sowie private Aufwendungen, die über die Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein hinausgehen. Deshalb stellen die §§ 33, 33a und 33b EStG auch nur außergewöhnliche --insbesondere existentiell notwendige oder der Sicherung der Existenz dienende-- atypische Aufwendungen steuerfrei (Senatsbeschluss vom 02.06.2015 - VI R 30/14, BFHE 249, 552, BStBl II 2015, 775).

15 b) Aufwendungen erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Diese Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn die aufgeführten Gründe der Zwangsläufigkeit von außen auf die Entschließung des Steuerpflichtigen in einer Weise einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss in BFHE 249, 552, BStBl II 2015, 775, Rz 15, und Senatsurteil vom 17.07.2014 - VI R 42/13, BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 13), der Steuerpflichtige also keine tatsächliche Entschließungsfreiheit hat, bestimmte Aufwendungen vorzunehmen oder zu unterlassen. Eine tatsächliche Zwangslage --die im Streitfall allein in Betracht kommt-- kann nur durch ein unausweichliches Ereignis tatsächlicher Art begründet werden, nicht jedoch durch eine maßgeblich vom menschlichen Willen beeinflusste Situation (Senatsurteil in BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931, Rz 13).

16 c) Als außergewöhnliche Belastungen hat der erkennende Senat daher Aufwendungen anerkannt, die geleistet werden, um den existenznotwendigen Wohnbedarf zu befriedigen (Senatsurteil vom 21.04.2010 - VI R 62/08, BFHE 230, 1, BStBl II 2010, 965, m.w.N.), existenznotwendige Gegenstände wieder zu beschaffen (z.B. Senatsurteil vom 29.03.2012 - VI R 21/11, BFHE 237, 93, BStBl II 2012, 574, m.w.N.) oder gesundheitsgefährdende Gegenstände des existenznotwendigen Bedarfs auszutauschen (z.B. Senatsurteil vom 29.03.2012 - VI R 70/10, BFHE 237, 90, BStBl II 2012, 572, m.w.N.) bzw. von diesen ausgehende Gesundheitsgefahren zu beseitigen (Senatsurteil vom 29.03.2012 - VI R 47/10, BFHE 237, 85, BStBl II 2012, 570, m.w.N.). Demgegenüber hat der erkennende Senat Aufwendungen für die Anschaffung eines größeren Grundstücks zum Bau eines behindertengerechten Bungalows (Senatsurteil in BFHE 246, 360, BStBl II 2014, 931) und für den behinderungsbedingten Umbau einer Motoryacht (Senatsbeschluss in BFHE 249, 552, BStBl II 2015, 775) nicht als zwangsläufigen Mehraufwand für den existenznotwendigen Wohn- bzw. Grundbedarf anerkannt, da diese Aufwendungen in erster Linie Folge eines freien Konsumverhaltens waren.

17 4. a) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die geltend gemachten Aufwendungen für den behindertengerechten Gartenumbau nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Denn sie sind der Klägerin nicht zwangsläufig entstanden. Zwar war die Umbaumaßnahme eine Folge der Verschlechterung des Gesundheitszustands der Klägerin. Die Klägerin war jedoch nicht aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen verpflichtet, derartige Konsumaufwendungen zu tragen. Die Umbaukosten standen (unter Anlegung des steuerlichen Maßstabs) vielmehr in ihrem Belieben. Diese Aufwendungen sind nicht vornehmlich der Krankheit oder Behinderung geschuldet, sondern --anders als die krankheits- oder behindertengerechte Ausgestaltung des individuellen (existenznotwendigen) Wohnumfelds (vgl. Senatsurteil in BFHE 237, 90, BStBl II 2012, 572, sowie Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.05.1994 - III R 27/92, BFHE 175, 332, BStBl II 1995, 104)-- in erster Linie Folge eines frei gewählten Freizeit-/Konsumverhaltens. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass die Nutzung/Bewirtschaftung eines (zum Wohnhaus gehörenden) Gartens für den Steuerpflichtigen seit jeher ein nachhaltig Lebensfreude stiftendes Hobby darstellt, welches mit zunehmender körperlicher Beeinträchtigung an Bedeutung gewinnen kann. Denn § 33 EStG unterscheidet tatbestandlich in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG lediglich zwischen steuererheblicher (aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen) zwangsläufiger und steuerunerheblicher beliebiger Einkommensverwendung. Ein Werturteil ist damit nicht verbunden.

18 b) Dem steht --anders als die Kläger meinen-- das BFH-Urteil vom 20.12.2007 - III R 56/04 (BFH/NV 2008, 937) nicht entgegen. Zwar hat der BFH in dieser Entscheidung auch das Hausgrundstück dem existenznotwendigen Wohnbedarf zugerechnet. Die Entscheidung erging jedoch zu der Frage, ob Aufwendungen für die Sanierung eines mit Dioxin belasteten Grundstücks als zwangsläufig anzusehen sind. Die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen wurde letztlich nur deshalb bejaht, weil von dem Hausgrundstück aufgrund der hohen Dioxinbelastung eine konkrete Gesundheitsgefährdung ausging und dadurch das "(tatsächliche) Wohnen" in dem darauf belegenen " ('kleinen')" Einfamilienhaus entscheidend beeinträchtigt und der Steuerpflichtige überdies bodenschutzrechtlich zur Grundstückssanierung verpflichtet war. Für die Frage, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Gartens nach § 33 EStG abgezogen werden können, lässt sich die vorgenannte Entscheidung daher nicht fruchtbar machen.

19 5. Aus den Bestimmungen des Übereinkommens über die Rechte von Menschen mit Behinderungen (BGBl II 2008, 1420) ergibt sich nichts anderes. Insbesondere betrifft der von den Klägern angeführte Art. 9 des Übereinkommens "Zugänglichkeit" nur Einrichtungen und Dienste, die der Öffentlichkeit in städtischen und ländlichen Gebieten offenstehen und für sie bereitgestellt werden. Hierunter fällt das von der Klägerin behindertengerecht gestaltete private Hausgrundstück offensichtlich nicht. Aber auch aus Art. 20 des Übereinkommens "Persönliche Mobilität" und aus Art. 26 des Übereinkommens "Habilitation und Rehabilitation" folgt nicht die von den Klägern angestrebte Auslegung des Begriffs der Zwangsläufigkeit in § 33 EStG. Nach beiden Bestimmungen treffen die Vertragsstaaten

wirksame Maßnahmen, um die Mobilität von Menschen mit Behinderung bzw. deren Habilitation und Rehabilitation zu fördern. Bei der Anwendung der Steuergesetze kann diesen Zielen indes nur insoweit Rechnung getragen werden, als sie bereits Eingang in die betreffenden Normen gefunden haben (z.B. § 33b EStG). Solange § 33 EStG hinsichtlich des Merkmals der Zwangsläufigkeit nicht zwischen behinderten und nicht behinderten Steuerpflichtigen differenziert, besteht kein Anlass zu einer unterschiedlichen Auslegung des Begriffs der Zwangsläufigkeit betreffend diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen.

**20** 6. Die Kostenentscheidung betreffend das Klageverfahren folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, da ein Fall von § 137 Satz 1 FGO nicht vorliegt; betreffend das Revisionsverfahren beruht sie auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de