

Urteil vom 14. November 2013, VI R 21/12

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.11.2013 VI R 20/12 - Aufwendungen für die Unterbringung im Seniorenwohnstift als außergewöhnliche Belastungen

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 1, EStG § 33 Abs 2 S 1, EStG § 33a Abs 3 S 2 Nr 2, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , HeimG § 1

vorgehend FG Düsseldorf, 20. February 2012, Az: 10 K 2505/10 E

Leitsätze

NV: Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Seniorenwohnstift sind zwangsläufig i.S. des § 33 EStG. Sie sind nach Maßgabe der für Krankheitskosten geltenden Grundsätze als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, soweit sie nicht außerhalb des Rahmens des Üblichen liegen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Unterbringung in einem Seniorenwohnheim als außergewöhnliche Belastung nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Die am 12. Juni 1929 geborene Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde bis zum Jahr 2005 mit ihrem Ehemann, der am 26. Februar 2005 verstarb, zusammen veranlagt. Im Dezember 1997 hatte die Klägerin eine Gehirnblutung erlitten, die zu gesundheitlichen Beeinträchtigungen führte. Der Klägerin wurde deshalb mit Bescheid des Versorgungsamtes vom 24. November 1998 ein Grad der Behinderung von 100 sowie die Merkzeichen G, aG, B und H zuerkannt. Zudem wurde sie aufgrund ihrer Erkrankung als pflegebedürftig im Sinne der Pflegestufe III anerkannt.
- 3 Die Klägerin und ihr Ehemann wohnten zunächst weiterhin gemeinsam in der Ehemannwohnung. Am 26. März 2003 schlossen sie mit der X Seniorenstift GmbH (X GmbH) einen sog. Wohnstiftsvertrag über die Vermietung eines aus drei Zimmern bestehenden Apartments mit 74,54 qm Wohnfläche. Der Vertrag beinhaltete u.a. auch die Nutzung von Gemeinschaftseinrichtungen, allgemeine altengerechte Grundbetreuung über 24 Stunden am Tag (z.B. Therapieangebote, ständige Notrufbereitschaft, gelegentliche Hausmeistertätigkeiten, Vermittlung ärztlicher Versorgung, Grundpflege im Apartment bei leichten vorübergehenden Erkrankungen bis zu 14 Tage im Jahr). Der Umzug in das Seniorenwohnstift erfolgte im November 2003. Das monatliche Entgelt betrug zunächst 3.532,65 € und setzte sich aus den Bestandteilen Wohnen (2.527 €), Verpflegung (400 €) sowie Betreuung (605,65 €) zusammen.
- 4 Zusätzlich schloss die Klägerin mit der X GmbH einen Pflegevertrag, in dem sich die X GmbH zur Erbringung von Pflegesachleistungen nach dem Elften Buch Sozialgesetzbuch --Soziale Pflegeversicherung-- und zur häuslichen Krankenpflege nach dem Fünften Buch Sozialgesetzbuch --Gesetzliche Krankenversicherung-- verpflichtete. Die Entgelte wurden der Klägerin nach Abzug der anzurechnenden Leistungen der Pflege- und Krankenversicherung gesondert in Rechnung gestellt.
- 5 Die Klägerin machte in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2006 und 2007 die Aufwendungen, die mit dem Aufenthalt im Seniorenwohnstift und ihrer Pflegebedürftigkeit in Zusammenhang standen, als außergewöhnliche Belastungen geltend. Die Aufwendungen beliefen sich für das Streitjahr 2006 insgesamt auf 67.889 € und für 2007 insgesamt auf 88.121 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte --vor Abzug der zumutbaren Belastung-- Aufwendungen in Höhe von 20.390 € für das Streitjahr 2006 und in Höhe von 37.580 € für das Streitjahr 2007 als außergewöhnliche Belastung i.S. des § 33 EStG an. Mit Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2010 änderte das FA die angefochtenen Bescheide dahingehend, dass es für die Unterbringung der Klägerin in der Senioreneinrichtung einen Tagessatz in Höhe von 50 € berücksichtigte und von den so errechneten Aufwendungen eine Haushaltsersparnis in Höhe von 7.680 € abzog. Zusätzlich setzte es die

nicht von der Pflegekasse erstatteten Pflegekosten einschließlich der Notrufkosten an. Vor Abzug der zumutbaren Belastung ergaben sich danach Beträge in Höhe von 19.196 € (2006) bzw. 20.238 € (2007).

- 6 Mit der Klage begehrte die Klägerin den vollen Abzug der Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung im Seniorenwohnstift abzüglich einer Haushaltsersparnis. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab.
- 7 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 33 EStG.
- 8 Während des Revisionsverfahrens änderte das FA am 23. Mai 2012 den Einkommensteuerbescheid für 2007 nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG. Die Grundlagen des Streitstoffs werden hierdurch nicht berührt.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 21. Februar 2012 10 K 2505/10 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 10. Dezember 2008 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2010 dahingehend zu ändern, dass Krankheitskosten in Höhe von insgesamt 38.155 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, sowie den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 23. Mai 2012 dahingehend zu ändern, dass Krankheitskosten in Höhe von insgesamt 42.935 € berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Aufwendungen der Klägerin für ihre Unterbringung im Wohnstift sind dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG. Sie sind nach den für Krankheitskosten geltenden Grundsätzen zu berücksichtigen, soweit sie im Rahmen des Üblichen liegen.
- 12 1. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid 2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2010 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 23. Mai 2012 getreten. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand mehr haben kann (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540; vom 22. Januar 2013 IX R 25/11, BFH/NV 2013, 1387).
- 13 Zwar enthält der Änderungsbescheid zur streitigen Frage keine Änderungen; gleichwohl ist nach § 127 FGO eine Zurückverweisung der Sache an das FG geboten. Denn die Feststellungen des FG ermöglichen keine abschließende Entscheidung des Streitfalls.
- 14 2. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). 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 (z.B. BFH-Urteile vom 18. April 2002 III R 15/00, BFHE 199, 135, BStBl II 2003, 70; vom 10. Mai 2007 III R 39/05, BFHE 218, 136, BStBl II 2007, 764; vom 25. Juli 2007 III R 64/06, BFH/NV 2008, 200).
- 15 3. In ständiger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass Krankheitskosten dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Dies gilt auch für Aufwendungen für die Pflege eines Steuerpflichtigen infolge einer Krankheit. Entsprechend sind auch krankheitsbedingte Unterbringungskosten in einer dafür vorgesehenen Einrichtung aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig und daher dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG zu berücksichtigen (z.B. Senatsurteile vom 22. Oktober 2009

VI R 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; vom 15. April 2010 VI R 51/09, BFHE 229, 206, BStBl II 2010, 794; vom 9. Dezember 2010 VI R 14/09, BFHE 232, 343, BStBl II 2011, 1011; vom 5. Oktober 2011 VI R 88/10, BFH/NV 2012, 35), und zwar unabhängig davon, ob neben dem Pauschalentgelt gesondert Pflegekosten in Rechnung gestellt werden (Senatsurteile vom 13. Oktober 2010 VI R 38/09, BFHE 231, 158, BStBl II 2011, 1010; in BFHE 232, 343, BStBl II 2011, 1011). Es gelten die allgemeinen Grundsätze über die Abziehbarkeit von Krankheitskosten (Senatsurteil in BFHE 232, 343, BStBl II 2011, 1011). Aufwendungen eines nicht pflegebedürftigen Steuerpflichtigen, der mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten in ein Wohnstift übersiedelt, erwachsen hingegen nicht zwangsläufig (Senatsurteil in BFHE 229, 206, BStBl II 2010, 794).

- 16** Zu den Krankheitskosten gehören die Aufwendungen, die unmittelbar zum Zwecke der Heilung der Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, wie insbesondere Kosten für die eigentliche Heilbehandlung und eine krankheitsbedingte Unterbringung (z.B. BFH-Urteil vom 26. Juni 1992 III R 83/91, BFHE 169, 43, BStBl II 1993, 212). Solche Aufwendungen werden von der Rechtsprechung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. 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 (z.B. BFH-Urteil vom 22. Oktober 1996 III R 240/94, BFHE 181, 468, BStBl II 1997, 346). Erfasst wird nicht nur das medizinisch Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung. Dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig sind vielmehr die medizinisch indizierten diagnostischen oder therapeutischen Maßnahmen, deren Anwendung in einem Erkrankungsfall hinreichend gerechtfertigt ist, es sei denn, der erforderliche Aufwand steht zum tatsächlichen in einem offensichtlichen Missverhältnis (Senatsurteile vom 17. Juli 1981 VI R 77/78, BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711; vom 12. Mai 2011 VI R 37/10, BFHE 234, 25, BStBl II 2013, 783; vom 5. Oktober 2011 VI R 20/11, BFH/NV 2012, 38). In einem solchen Fall fehlt es an der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderlichen Angemessenheit (Senatsurteil in BFHE 234, 25, BStBl II 2013, 783). Ob die Aufwendungen diesen Rahmen übersteigen, hat das FG anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu entscheiden.
- 17** 4. Die im Streitfall angefallenen Aufwendungen sind dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen. Anlass und Grund für den Umzug der Klägerin in das Wohnstift war ihre durch Krankheit eingetretene Pflegebedürftigkeit; es lag somit eine krankheitsbedingte Unterbringung im Wohnstift vor. Für die Entscheidung des Streitfalls kann offen bleiben, ob Voraussetzung für die Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen ist, dass der Steuerpflichtige in einem Heim i.S. des § 1 des Heimgesetzes (HeimG) untergebracht ist. Denn nach den Bestimmungen des Wohnstiftvertrags wird nicht lediglich Wohnraum überlassen; vielmehr wird auch Betreuung und Verpflegung zur Verfügung gestellt bzw. vorgehalten, so dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 HeimG erfüllt sind. Aus diesem Grund sind neben den konkret angefallenen und in Rechnung gestellten Pflegekosten dem Grunde nach auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Wohnung im Wohnstift als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteil in BFHE 229, 206, BStBl II 2010, 794).
- 18** Die zu berücksichtigenden Aufwendungen sind um eine Haushaltsersparnis zu kürzen. Eine zusätzliche Gewährung des Pauschalbetrags nach § 33a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG ist ausgeschlossen, da dies zu einer doppelten Berücksichtigung der in den Heimunterbringungskosten enthaltenen Kosten für Dienstleistungen führen würde (BFH-Urteil vom 24. Februar 2000 III R 80/97, BFHE 191, 280, BStBl II 2000, 294).
- 19** 5. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob die Pflegeversicherung (Pflegestufe III) einen Anteil an den geltend gemachten Heimunterbringungskosten übernommen hat. Denn außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG sind nur insoweit abziehbar, als der Steuerpflichtige die Aufwendungen endgültig selbst tragen muss (z.B. Senatsbeschluss vom 14. April 2011 VI R 8/10, BFHE 233, 241, BStBl II 2011, 701). Sollte das FG in seiner ihm obliegenden tatrichterlichen Würdigung der Umstände des Streitfalls weiter zu dem Ergebnis kommen, dass die von der Klägerin krankheitshalber getragenen Unterbringungskosten (beispielsweise aufgrund der Größe des Apartments) in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem medizinisch indizierten Aufwand stehen, hat es die Aufwendungen der Klägerin entsprechend zu kürzen. Abziehbar sind die üblichen Kosten für eine krankheitsbedingte Unterbringung. Wegen des Ansatzes einer zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten kommt im Hinblick auf das beim BFH unter dem Az. VI R 33/13 anhängige Verfahren eine vorläufige Steuerfestsetzung in Betracht (§ 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung).