

Urteil vom 07. Mai 2013, VIII R 51/10

Keine Abziehbarkeit von Aufwendungen für Reisen an ausländische Ferienorte zur Erholung und Anfertigung von Lehrbüchern - Aufwendungen eines Schwerbehinderten für eine Begleitperson bei Reisen als außergewöhnliche Belastung - Übergehen eines Beweisantrags

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 18 Abs 1, EStG § 33, EStG § 4 Abs 4, EStG § 33, EStG § 18 Abs 1, FGO § 76 Abs 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend FG Münster, 04. Mai 2010, Az: 9 K 2753/07 E

Leitsätze

1. Reist ein Steuerpflichtiger zur Erholung und zur Aktualisierung von Lehrbüchern an ausländische Ferienorte, so ist regelmäßig von einer nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung auszugehen, die bei fehlender Trennbarkeit der Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil den Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben ausschließt (Anschluss an Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
2. Aufwendungen eines Schwerbehinderten für eine Begleitperson bei Reisen sind nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn die Begleitperson ein Ehegatte ist, der aus eigenem Interesse an der Reise teilgenommen hat und für den kein durch die Behinderung des anderen Ehegatten veranlasster Mehraufwand angefallen ist.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit von Aufwendungen des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) für Auslandsreisen als Betriebsausgaben sowie von damit zusammenhängenden Aufwendungen für die Begleitung durch seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastung.
- 2 In den Streitjahren 2001 bis 2004 wurden der Kläger und seine Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus anderweitiger unterrichtender Tätigkeit und als Autor von Lehrbüchern für die kaufmännische Ausbildung Einkünfte aus selbständiger Arbeit.
- 3 Der Kläger ist schwerbehindert. In seinem Schwerbehinderten-ausweis sind als Grad der Behinderung 90 %, das Merkzeichen "G" (Erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr i.S. von § 146 Abs. 1 des Sozialgesetzbuchs - Neuntes Buch - [SGB 9], § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Schwerbehindertenausweisverordnung in der für die Streitjahre geltenden Fassung [SchwbAwV]) sowie das Merkzeichen "B" mit dem Vermerk "Die Notwendigkeit ständiger Begleitung ist nachgewiesen" (vgl. § 146 Abs. 2 SGB 9, § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 SchwbAwV) eingetragen.
- 4 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre begehrte der Kläger den Abzug von Kosten als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit für Reisen zu einem angemieteten Ferienhaus in Italien (2001 und 2002) sowie zu einem seiner Ehefrau gehörenden Ferienhaus in Spanien (2003 und 2004) sowie den Abzug der Kosten der Begleitung durch seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastung.
- 5 Zur Begründung trug er vor, wie in den Vorjahren habe er diese Reisen für zwei bis drei Wochen in den jeweiligen Sommerferien unternommen, um an den Ferienorten ausschließlich die von ihm verfassten Lehrbücher zu überarbeiten. Die weiteren Familienurlaube mit den beiden gemeinsamen Kindern habe er mit seiner Frau jeweils in den Oster- und Herbstferien unternommen. Auch während dieser Urlaube habe er teilweise seine Lehrbücher

überarbeitet. Seine Ehefrau müsse ihn bei sämtlichen Auslandsaufenthalten begleiten, da er aufgrund seiner Schwerbehinderung auf eine Begleitperson angewiesen sei.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen als Betriebsausgaben und als außergewöhnliche Belastung ab.
- 7 Mit dem dagegen erhobenen Einspruch machte der Kläger geltend, seine Lehrbücher müssten in Abständen von einem bzw. von zwei Jahren überarbeitet werden. Das dafür erforderliche hochkonzentrierte Arbeiten sei im Schulalltag nicht möglich und erfordere einen längeren Zeitraum ohne jede andere Verpflichtung. Deshalb erledige er die Überarbeitungen seit jeher in den Schulferien und fahre dazu ins Ausland, weil die für die Arbeiten erforderliche ruhige Atmosphäre zu Hause nicht gewährleistet sei. Die Wahl der Reiseziele entspreche dem Rat seines Arztes, wegen seiner Erkrankung in trockene Länder zu reisen. Die Notwendigkeit für eine Begleitung durch seine Ehefrau folge schon aus dem Vermerk "B" in seinem Schwerbehindertenausweis. Außerdem sei seine Ehefrau schon immer unterstützend an der Erstellung und Überarbeitung der Lehrbücher beteiligt gewesen.
- 8 Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 9 Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 640 veröffentlichten Urteil ab.
- 10 Mit der Revision rügt der Kläger mangelnde Sachaufklärung des FG, Verletzung rechtlichen Gehörs sowie Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Zu Unrecht habe das FG den Betriebsausgabenabzug wegen der weiten Entfernung der Urlaubsorte vom Wohnort des Klägers abgelehnt. Es sei allein Sache des Steuerpflichtigen, die Notwendigkeit von Betriebsausgaben zu beurteilen. Der dargestellte und vom FG als wahr unterstellte Umfang der beruflichen Tätigkeiten an den Ferienorten lasse eine eventuelle private Mitveranlassung der Reisen als untergeordnet erscheinen.
- 12 Hätte das FG Zweifel daran gehabt, dass die Förderung des gesundheitlichen Wohlbefindens des Klägers für dessen selbständige Tätigkeit objektiv hilfreich gewesen sei, hätte es dem Antrag auf Einholung eines ärztlichen Gutachtens entsprechen müssen. Gerade die sitzende Tätigkeit des Klägers bei der Überarbeitung der Lehrbücher führe infolge seiner dysfunktionalen Wirbelsäulendegeneration zu erheblichen Schmerzen, die die Arbeitsfähigkeit wesentlich erschwerten. Diese Beschwerden würden bei Aufenthalt im warmen und trockenen Klima erheblich gemindert.
- 13 Zu Unrecht habe das FG auch die Kosten für die Begleitung durch die Ehefrau des Klägers bei den außergewöhnlichen Belastungen unberücksichtigt gelassen.
- 14 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2001 bis 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2007 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben in Höhe von 4.970 DM (2001), 2.910 € (2002), 2.654 € (2003) und 2.894 € (2004) sowie weiterer außergewöhnlicher Belastungen in Höhe von 1.500 DM im Jahr 2001 und in Höhe von jeweils 767 € in den Jahren 2002 bis 2004 festgesetzt wird.
- 15 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 17 Rechtsfehlerfrei hat das FG die Abziehbarkeit der streitigen Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben des Klägers bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit oder als außergewöhnliche Belastung verneint.
- 18 1. Die Auffassung des FG, die streitigen Kosten der Reisen des Klägers zu den Ferienhäusern in Italien und Spanien seien nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abziehbar, ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.
- 19 a) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des

Einkommensteuergesetzes --EStG--) oder Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, wenn sie durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2., m.w.N.).

- 20** Maßgeblich dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die --wertende-- Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen "auslösenden Moments", zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten grundsätzlich abzuziehen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.2.b aa und bb). Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar.
- 21** aa) Ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen.
- 22** Diese Gründe sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln; das ist grundsätzlich Aufgabe der FG als Tatsacheninstanz (vgl. § 118 Abs. 2 FGO). Lassen sich keine Gründe feststellen, die eine berufliche Veranlassung der Reise belegen, gehen entsprechende Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen.
- 23** bb) Dabei steht eine unbedeutende private Mitveranlassung dem vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegen. Umgekehrt eröffnet eine nur unbedeutende berufliche Mitveranlassung von Aufwendungen für die Lebensführung keinen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug.
- 24** Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind (wie z.B. bei einem Urlaub im Anschluss an eine beruflich veranlasste Reise), so erfordert es das Nettoprinzip, den beruflich veranlassten --ggf. durch Schätzung ermittelten-- Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 25** Auf dieser Grundlage geht der Große Senat des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, Rz 130 durch ausdrückliche Bezugnahme auf seinen Beschluss vom 27. November 1978 GrS 8/77 (BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) zur begrenzten Abziehbarkeit von Reiseaufwendungen davon aus, dass solche Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind, wenn
- mit der Reise auch ein allgemein-touristisches Interesse von nicht untergeordneter Bedeutung befriedigt wird und
 - keine einzelnen abgrenzbaren Aufwendungen durch einen ausschließlich betrieblichen (beruflichen) Anlass entstehen.
- 26** Danach kommt es für die Abziehbarkeit von Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten --bei fehlender Trennbarkeit privat oder beruflich veranlasster Kostenanteile-- entscheidend darauf an, ob nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls
- eine unbedeutende private Mitveranlassung vorliegt, die den vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten eröffnet oder
 - ein Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug insgesamt ausgeschlossen ist, weil entweder eine nur unbedeutende berufliche Mitveranlassung gegeben ist oder die (für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden) beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinandergreifen, dass mangels objektivierbarer Kriterien eine Trennung nicht möglich ist (so Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, Rz 125).

- 27** Dabei ist --auch wenn die Angemessenheit von Betriebsausgaben im Übrigen im Wesentlichen vom Steuerpflichtigen selbst zu bestimmen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 2012 VIII R 32/09, BFHE 239, 31, BStBl II 2013, 16, m.w.N.)-- bei Auslandsreisen nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH besonders sorgfältig abzuwägen, ob für die Größe des Betriebs und für die Art seiner Betätigung eine Auslandsreise überhaupt betrieblich veranlasst sein kann.
- 28** Dies ist --so der Große Senat des BFH-- insbesondere dann fraglich, wenn die Aufwendungen für die Reise im Verhältnis zur Größe und Bedeutung des Betriebs und auch im Hinblick auf die Reisedauer unangemessen erscheinen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Dementsprechend sind auch Aufwendungen für Inlandsreisen ungeachtet einer eventuellen betrieblichen Veranlassung nicht abziehbar, wenn ein Zusammenhang mit privaten Motiven nicht ausgeschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 25/09, BFHE 238, 132, BStBl II 2012, 824, m.w.N.).
- 29** b) Nach diesen vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Grundsätzen ist seine tatsächliche Würdigung, mangels Trennbarkeit der privaten und beruflichen Anteile der Reise einerseits und wegen nicht völlig untergeordneter Bedeutung des privaten Anteils andererseits scheidet ein Abzug der Reiseaufwendungen als Betriebsausgaben aus, rechtlich nicht zu beanstanden.
- 30** aa) Dabei kann mit einer Revision nach § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO nur geltend gemacht werden, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von Bundesrecht beruht. An die tatsächlichen Feststellungen eines angefochtenen Urteils ist der BFH hingegen nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind.
- 31** Demgemäß kann eine Revision --soweit sie sich gegen die tatsächlichen finanzgerichtlichen Feststellungen oder gegen die tatsächliche Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz wendet-- nur auf das Vorliegen eines Verfahrensmangels (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO) oder in materiell-rechtlicher Hinsicht (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO) grundsätzlich nur darauf gestützt werden, dass die tatsächliche Würdigung mit den Denkgesetzen oder mit allgemeinen Erfahrungssätzen nicht vereinbar oder dass sie widersprüchlich oder aus den Gründen des angefochtenen Urteils nicht nachvollziehbar sei (vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. April 2002 VII R 1/02, BFH/NV 2002, 950; vom 5. Juni 2012 I R 51/11, BFH/NV 2012, 1800).
- 32** bb) Die tatsächliche Würdigung des FG entspricht aber den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen.
- 33** (1) Zunächst ist der Vorinstanz im Ausgangspunkt zu folgen, dass eine objektive Trennbarkeit der Reiseaufwendungen in einen nur beruflichen und einen nur privaten Reiseanteil im Streitfall nicht angenommen werden kann und deshalb eine Aufteilung der Reiseaufwendungen in einen beruflich sowie in einen privat veranlassten Teil ausscheidet (vgl. BFH-Beschluss vom 24. August 2012 III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973). Denn der Kläger hat sich nach eigenem Vortrag während der gesamten Aufenthalte an den beiden Ferienorten ausschließlich in den Ferienhäusern aufgehalten, da ihm der Ausblick zur Erholung und Abschaltung in den Ruhepausen genüge. Er habe deshalb Besichtigungen sowie Autotouren nicht unternommen (zum Zweck der Erholung und anderen privaten Zwecken einer Reise als Hindernis für den Abzug von Reisekosten als Betriebsausgaben vgl. BFH-Urteil vom 16. Oktober 1986 IV R 138/83, BFHE 148, 262, BStBl II 1987, 208).
- 34** (2) Des Weiteren lässt die Würdigung des FG, die Reisen seien jeweils zumindest gleichrangig auch aus privaten Motiven der Erholung und Entspannung unternommen worden, keinen Verstoß gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze erkennen.
- 35** Angesichts der Hinnahme des erheblichen Mehraufwands hat das FG zu Recht in der Wahl der Ferienorte als Reiseziel --insbesondere vor dem Hintergrund des allgemeinen ärztlichen Rats an den Kläger zur Förderlichkeit des Aufenthalts in trockenen und warmen Ländern für seine Gesundheit-- keine nur unwesentliche private Mitveranlassung gesehen, sodass es deshalb sowie aufgrund der ersichtlichen Untrennbarkeit der privaten und beruflichen Anteile der Reise nach den Grundsätzen der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH von einer insgesamt privat veranlassten Reise ausgehen konnte.
- 36** Diese --für die Annahme fehlender Aufteilbarkeit der Reisekosten ursächliche-- private Mitveranlassung durch gesundheitliche Gründe wird nicht dadurch berührt, dass der Kläger nach seinem Vortrag in der mündlichen Verhandlung täglich während der streitigen Reiseaufenthalte etwa 10 Stunden an der Aktualisierung seiner Lehrbücher gearbeitet hat und die Angemessenheit von Betriebsausgaben begrifflich für deren Anerkennung grundsätzlich keine Rolle spielt (vgl. Stapperfend in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 4 EStG Rz 845).

- 37** Greifen nämlich wie im Streitfall die --für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden-- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflichen und privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen auch nach der geänderten Rechtsprechung des Großen Senats des BFH insgesamt nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Februar 2010 IV B 57/09, BFH/NV 2010, 880).
- 38** cc) Entgegen der Ansicht des Klägers beruht die tatsächliche Würdigung des FG auch nicht auf Verfahrensfehlern.
- 39** Zu Recht hat das FG ohne Verstoß gegen seine Sachaufklärungspflicht nach § 76 FGO davon abgesehen, die Ehefrau des Klägers als Zeugin zum Umfang der an den Ferienorten ausgeübten Tätigkeit zu hören sowie ein ärztliches Gutachten einzuholen.
- 40** (1) Die Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) durch das FG als Verfahrensmangel in Gestalt einer unzulässigen Vorwegnahme der Beweiswürdigung und des Übergehens von --in der mündlichen Verhandlung gestellten-- Beweisunterlagen greift nicht durch. Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisunterlagen darf nämlich unberücksichtigt bleiben, wenn das angebotene Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerreichbar oder untauglich ist, wenn es auf die Beweistatsache unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des FG nicht ankommt oder wenn --wie im Streitfall-- die Beweistatsache als wahr unterstellt wird (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. April 2008 VI B 131/07, BFH/NV 2008, 1475; vom 29. Juni 2011 X B 242/10, BFH/NV 2011, 1715; vom 7. September 2012 IX B 125/11, BFH/NV 2012, 2001).
- 41** (2) Im Streitfall hat das FG den unter Beweis gestellten Umfang der freiberuflichen Arbeiten an den jeweiligen Ferienorten ebenso als wahr unterstellt wie den durch ärztliches Gutachten unter Beweis gestellten Vortrag des Klägers, dass aus ärztlicher Sicht wegen seiner Erkrankung der Aufenthalt in trockenen und warmen Ländern förderlich sei.
- 42** Insbesondere vor dem Hintergrund der weiteren Erläuterungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung, ein solcher Aufenthalt sei "generell", mithin unabhängig von seiner beruflichen Tätigkeit, angesichts seiner Krankheit zweckmäßig, konnte sich hinsichtlich der Notwendigkeit eines ärztlichen Gutachtens kein weiterer Sachaufklärungsbedarf ergeben. Dies gilt umso mehr, als der Kläger nach seinem eigenen Vortrag durch seine Krankheit nicht gehindert war, einen Teil seiner Lehrbuchaktualisierungen im häuslichen Umfeld sowie auch seine allgemeine Lehrtätigkeit auszuüben.
- 43** Die auf dieser Grundlage vom Gericht zugunsten des Klägers unterstellte allgemeine "Förderlichkeit" des Aufenthalts an den beiden Ferienorten kann im Übrigen entgegen der Auffassung des Klägers denkgesetzlich nicht zu dem Schluss führen, dass das mit dem Aufenthalt an diesen Orten verbundene "Entspannungs- und Erholungsinteresse" gegenüber dem Interesse des Klägers an der Ausübung seiner freiberuflichen Autorentätigkeit als von nur untergeordneter Bedeutung angesehen werden kann.
- 44** Vielmehr spricht die besondere Erkrankung des Klägers und die generell lindernde Wirkung des an den Ferienorten vorherrschenden Klimas für einen erheblichen, d.h. im Sinne der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH nicht unwesentlichen Stellenwert dieses der privaten Sphäre zuzuordnenden Umstands bei der Entscheidung des Klägers für die streitigen Reisen. Danach ist die entsprechende Würdigung des FG nach Maßgabe seiner tatsächlichen Feststellungen in jeder Hinsicht denkgesetzlich möglich, mit allgemeinen Erfahrungssätzen vereinbar und damit für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.
- 45** 2. Zu Recht hat das FG auch die Reisekosten der Ehefrau des Klägers als dessen Begleitperson mangels behinderungsbedingten Mehraufwands nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG abgezogen.
- 46** a) 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 (außergewöhnliche Belastung) erwachsen.
- 47** Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, 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). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem

Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (u.a. BFH-Urteil vom 29. September 1989 III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418).

- 48** In ständiger Rechtsprechung geht der BFH dabei davon aus, dass Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Sie sind auch dann zwangsläufig, wenn sie im Zusammenhang mit der Heilung oder Linderung einer Krankheit entstehen, unter der ein unterhaltsberechtigter Angehöriger leidet (BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 28/06, BFH/NV 2007, 1841). Dies gilt im Grundsatz auch bei Aufwendungen für Begleitpersonen Schwerbehinderter bei Urlaubsfahrten (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. Juli 2002 III R 58/98, BFHE 199, 400, BStBl II 2002, 765; BFH-Beschluss vom 29. August 2003 III B 156/02, BFH/NV 2004, 41), insbesondere wenn die behinderten Personen nach den tatsächlichen Feststellungen des FG --wie im Streitfall-- nach ihren Eintragungen im Schwerbehindertenausweis auf dauernde Begleitung angewiesen sind.
- 49** Voraussetzung für den Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung im Zusammenhang mit einer Behinderung oder Erkrankung ist aber, dass es sich um einen behinderungs- oder erkrankungsbedingten Mehrbedarf handelt (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 1996 III R 209/94, BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491; vom 24. August 2004 VIII R 59/01, BFHE 207, 237, BStBl II 2010, 1048, m.w.N.; ebenso --trotz großzügigerer Auslegung des § 33 EStG als in der Entscheidung in BFHE 182, 333, BStBl II 1997, 491-- zur grundsätzlichen Erforderlichkeit eines Mehraufwands für die Anwendbarkeit des § 33 EStG BFH-Urteil vom 22. Oktober 2009 VI R 7/09, BFHE 226, 536, BStBl II 2010, 280; BFH-Beschluss vom 25. Mai 2011 VI B 35/11, BFH/NV 2011, 1691).
- 50** b) Auf dieser Grundlage hat das FG zu Recht eine Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Begleitung des Klägers durch seine Ehefrau als außergewöhnliche Belastung wegen fehlender behinderungsbedingter Mehrbelastung abgelehnt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 207, 237, BStBl II 2010, 1048, m.w.N.).
- 51** Denn in der Regel kann davon ausgegangen werden, dass miteinander verreisende Ehegatten jeweils aus eigenem Interesse an der Reise teilnehmen und damit die insoweit rechnerisch auf sie entfallenden Kosten als Kosten der jeweils eigenen Lebensführung anzusehen sind. Sie kommen damit regelmäßig nicht als außergewöhnliche Belastung im Sinne eines behinderungsbedingten Mehraufwands des jeweils anderen Ehegatten in Betracht, weil sie in diesem Fall nicht durch die Behinderung, sondern das Reiseinteresse des Ehegatten verursacht sind.
- 52** Insoweit hat der BFH bereits mit Urteil in BFHE 199, 400, BStBl II 2002, 765 darauf hingewiesen, dass § 33 EStG nur der Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch existenziell notwendige und unvermeidbare private --sonst steuerrechtlich nicht abziehbare-- Aufwendungen Rechnung tragen soll und bei der Notwendigkeit und Angemessenheit solcher Aufwendungen für mitreisende Begleitpersonen von Schwerbehinderten insbesondere im Einzelfall zu prüfen ist, aus welchem Grunde die Aufwendungen erwachsen sind.
- 53** c) Die entsprechende tatsächliche Würdigung des FG, es seien "keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Kläger und seine Ehefrau die in Rede stehenden Reisen nicht auch dann in gleicher Weise gemeinsam unternommen hätten, wenn der Kläger nicht schwerbehindert wäre", entspricht ersichtlich dem Akteninhalt, wird vom Kläger selbst in der Revisionsbegründung weder durch Verfahrensrügen noch in sonstiger Weise in Abrede gestellt und ist deshalb als denkgesetzlich mögliche und allgemeinen Erfahrungssätzen entsprechende Würdigung für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de