BFH v. 18.04.2002 - III R 15/00 BStBl 2003 II S. 70

Aufwendungen für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Altenwohnheim als außergewöhnliche Belastung

Leitsatz

Kosten für die krankheitsbedingte Unterbringung in einem Alters(wohn)heim sind - abzüglich der Haushaltsersparnis und der Pflegezulage nach § 35 BVG - als außergewöhnliche Belastung abziehbar (Fortführung des Senatsurteils vom 29. September 1989 III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418).[1]

Gesetz(e):

BVG § 35EStG § 33

Instanzenzug:

FG München vom 18. Januar 2000 1 K 4839/98 (EFG 2000, 435) BFH III R 15/00 (Verfahrensverlauf) BFH - III R 15/00, Verfahrensverlauf

Tatbestand

I.

Der am 27. Dezember 1922 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) bezog im Streitjahr 1997 als Pensionär Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist im Besitz eines Schwerbehindertenausweises mit den Merkmalen „G", „aG" und „H". In seiner Einkommensteuererklärung für 1997 machte er Aufwendungen für seine Unterbringung in einem Wohnstift in Höhe von 30 060 DM (42 060 DM ./. 12 000 DM Haushaltsersparnis) als außergewöhnliche Belastung nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Die Heimkosten betrugen im 1. Halbjahr 1997 3 479 DM/Monat und 3 531 DM/Monat im 2. Halbjahr. Zusätzlich fielen Nebenkosten für Strom und Telefon sowie ein monatlicher Pflegekostenzuschlag in Höhe von 30 DM an. Eine staatliche Beihilfe hierfür wurde dem Kläger nicht gezahlt.

Im Einspruchsverfahren legte der Kläger einen Bescheid des Versorgungsamts vom 17. August 1990 vor, in dem ihm ab dem 1. Juni 1990 wegen verstärkter Hilflosigkeit eine Pflegezulage nach Stufe II bewilligt wurde. In den Gründen war ausgeführt, es bestehe ein außergewöhnliches Pflegebedürfnis i. S. des § 35 Abs. 1 Satz 2 des Bundesversorgungsgesetzes (BVG). Er brachte vor, er sei im Jahre 1991 nicht aus Altersgründen in das Wohnstift gezogen, sondern ausschließlich, um seine Behinderung bzw. Krankheit erträglicher zu gestalten. Als Kriegsbeschädigtem mit einer Minderung der Erwerbsfähigkeit in Höhe von 100 % komme ihm die Struktur des Wohnstifts sehr entgegen. Als Gesundem wären ihm die angefallenen Kosten nie entstanden.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) gewährte lediglich den Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 Satz 3 EStG für hilflose Behinderte in Höhe von 7 200 DM sowie einen Pflegepauschbetrag gemäß § 33 b Abs. 6 Satz 1 EStG in Höhe von 1 800 DM. Eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33 Abs. 1 EStG lehnte das FA ab.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob der Kläger Klage. Er machte geltend, er leide an verschiedenen Krankheiten. Aufgrund seiner eingeschränkten Bewegungsmöglichkeiten sei er auf Heimunterbringung angewiesen. Wenn die Prothese Beschwerden mache, müsse er mit dem Rollstuhl in den Speisesaal gefahren werden und habe große Mühe, ohne Hilfe die Toilette aufzusu-

1 Hinweis auf BMF-Schreiben vom 20. Januar 2003 - IV C 4 - S 2284 - 2/03, BStBl I S. 90.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen. Da er seit 1991 alleinstehend sei, habe er seinen Haushalt infolge seiner Hilflosigkeit auflösen und in das Wohnstift ziehen müssen, dessen besondere Ausstattung und Struktur ihm eine einigermaßen erträgliche Lebensführung ermöglichten. Über eine Pflegeabteilung verfüge das Wohnstift nicht; eine eventuell erforderliche Pflege erfolge nach dem Wohnstiftvertrag im Einzelfall oder auf Dauer im eigenen Appartement. Mit dem für das Wohnstift zu entrichtenden Pauschalentgelt seien Pflegekosten nicht abgegolten; sie würden bei Anfall gesondert in Rechnung gestellt.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 435 veröffentlichten Urteil ab.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts. Er trägt im Wesentlichen vor:

Die Außergewöhnlichkeit der ihm entstandenen Aufwendungen ergebe sich aus der Hilflosigkeit aufgrund seiner Schwerstbehinderung. Die Mehrzahl älterer Steuerpflichtiger könne sich bis zur ständigen Pflegebedürftigkeit mit ambulanter Hilfe mehr oder weniger selbst versorgen. Die Rechtsprechung müsse daher eine Ausnahme vom Erfordernis der ständigen Pflegebedürftigkeit für die Fälle zulassen, in denen wegen einer Schwerstbehinderung keine ständige Pflegebedürftigkeit bestehe, aber eine ständige Hilfe für den Bedarfsfall bereitstehen müsse.

Der Kläger beantragt, das finanzgerichtliche Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 1997 die Aufwendungen für die Heimunterbringung in Höhe von 42 060 DM abzüglich einer Haushaltsersparnis in Höhe von 12 000 DM als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen und die Einkommensteuer auf . . . DM festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Gründe

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

1. 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 Familienstandes erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (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 (BFH-Urteil vom 29. September 1989 III R 129/86, BFH 158, 380, BStBl II 1990, 418).

Zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung rechnen regelmäßig auch die Kosten für die altersbedingte Unterbringung in einem Altersheim (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 24. Februar 2000 III R 80/97, BFHE 191, 280, BStBl II 2000, 294, m. w. N.). Allerdings kann auch im Falle der Heimunterbringung der Tatbestand des § 33 EStG ausnahmsweise erfüllt sein, wenn der dortige Aufenthalt ausschließlich durch eine Krankheit veranlasst ist. Denn zu den Krankheitskosten gehören nicht nur die Aufwendungen für medizinische Leistungen im engeren Sinn, sondern auch solche für eine krankheitsbedingte Unterbringung (BFH-Urteil in BFHE 191, 280, BStBl II 2000, 294).

Hat sich ein Steuerpflichtiger aus Altersgründen für eine Heimunterbringung entschieden und ist er nur in dem bei Personen seines Alters üblichen Umfang pflegebedürftig, sind nur die Aufwen-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen, die für die Unterbringung in der Pflegestation eines Heims anfallen oder die dem Steuerpflichtigen zusätzlich zu dem Pauschalentgelt für die Unterbringung und eine eventuelle Grundpflege infolge Krankheit oder Pflegebedürftigkeit entstehen. Eine Aufteilung des Pauschalpreises in übliche als Kosten der Lebensführung zu behandelnde Unterbringungskosten und außergewöhnliche Krankheits-/Pflegekosten kommt nicht in Betracht. Der einzelne Heimbewohner kann mithin bei altersbedingter Unterbringung in einem Altenwohnheim Beträge nicht als Krankheitskosten geltend machen, die im Wege von Solidarbeiträgen infolge der Mischpreiskalkulation des Heimträgers von der Gemeinschaft sämtlicher Heimbewohner aufgebracht werden (BFH-Urteil in BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418, unter II. 2. c). Bei Übersiedlung in ein Altenwohnheim infolge einer Krankheit gelten diese Einschränkungen hingegen nicht.

Diese Differenzierung führt entgegen der Auffassung des FG nicht zu einer ungerechtfertigten Besserstellung von Bewohnern, die krankheitsbedingt in ein Altenheim gezogen sind, gegenüber solchen, die dies aus Altersgründen getan haben. Denn anders als bei der altersbedingten Unterbringung sind die Aufwendungen bei dem krankheitsbedingten Einzug in ein Wohnstift durch ein außergewöhnliches Ereignis veranlasst.

2. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif.

a) Nach den Feststellungen des FG leidet der Kläger i. S. des § 33 EStG an einer Krankheit, denn die Oberarm- und Unterschenkelamputation stellt einen regelwidrigen körperlichen Zustand dar, der im Übrigen auch zur Zuerkennung der Merkmale „H" und „aG" im Schwerbehindertenausweis geführt hat. Ob ausschließlich die Krankheit für den Einzug des Klägers ins Wohnstift im Jahre 1991 maßgebend war, hat das FG, ausgehend von seiner abweichenden Rechtsauffassung, nicht geprüft. Insoweit wird es die notwendigen tatsächlichen Feststellungen nachzuholen haben.

b) Kommt das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, dass die dem Kläger entstandenen Aufwendungen für die Heimunterbringung als Krankheitskosten nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind, so wird es zu beachten haben, dass diese nur insoweit als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind, als dem Steuerpflichtigen zusätzliche Aufwendungen erwachsen. Es sind lediglich die gegenüber der normalen Lebensführung entstehenden Mehraufwendungen abziehbar, d. h. ersparte Aufwendungen mindern den im Rahmen des § 33 EStG anzusetzenden Betrag. Entsprechend sind Unterbringungskosten um eine Haushaltsersparnis, die der Höhe nach den ersparten Verpflegungs- und Unterbringungskosten entspricht, zu kürzen (BFH-Urteil vom 10. August 1990 III R 2/86, BFH/NV 1991, 231).

Zudem sind die Aufwendungen um die dem Kläger gewährte Pflegezulage nach § 35 BVG zu mindern, da die Zulage mit den geltend gemachten Aufwendungen insoweit zusammenhängt, als die Ersatzleistung durch den Aufwand ausgelöst wird (vgl. BFH-Urteile vom 22. Oktober 1971 VI R 242/69, BFHE 104, 63, BStBl II 1972, 177; vom 19. Oktober 1990 III R 93/87, BFHE 162, 326, BStBl II 1991, 140, und vom 22. Februar 1996 III R 7/94, BFHE 180, 298, BStBl II 1996, 413). Wesentliche Ursache für die Entstehung der Kosten für die Unterbringung im Altersheim ist die kriegsfolgenbedingte Hilflosigkeit des Klägers, die wiederum Voraussetzung für die Zahlung einer Entschädigung nach § 35 Abs. 1 BVG ist. Die Pflegezulage bezweckt somit einen Ausgleich für die durch die Behinderung infolge der Kriegsverletzung anfallenden Mehrkosten, die dem Kläger durch die Heimunterbringungskosten erwachsen. Der enge Zusammenhang zwischen Zulage und Aufwand wird auch durch die gesetzliche Regelung des Rangverhältnisses zwischen Leistungen aus der Pflegeversicherung und Pflegezulage deutlich: Soweit Versicherte Entschädigungsleistungen nach § 35 BVG erhalten, ruhen Ansprüche auf Leistungen aus der Pflegeversicherung (vgl. § 13 Abs. 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch; Urteil des Bundessozialgerichts vom 29. April 1999 B 3 P 15/98 R, SozR 3-3300 § 34 Nr. 2). Anzurechnen ist nach Belastungsprinzip (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1999

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

III R 8/95, BFHE 189, 371, BStBl II 1999, 766, m. w. N.) die für das Streitjahr 1997 gezahlte Pflegezulage.

Schließlich wird das FG zu beachten haben, dass das FA zu Unrecht einen Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 6 EStG steuermindernd berücksichtigt hat. Nach Satz 1 des Abs. 6 setzt die Gewährung des sog. Pflegepauschbetrags voraus, dass dem Steuerpflichtigen durch die Pflege einer Person außergewöhnliche Belastungen erwachsen (vgl. BFH-Urteil vom 29. August 1996 III R 4/95, BFHE 181, 441, BStBl II 1997, 199); daher scheidet der Freibetrag im Streitfall aus, da der Kläger keine andere Person gepflegt hat, sondern selbst im Wohnstift betreut worden ist.

Der Kläger kann jedoch in den Unterbringungsaufwendungen enthaltene Kosten für Dienstleistungen, die mit Aufwendungen für eine Haushaltshilfe vergleichbar sind, bis zu einem Höchstbetrag von 1 800 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen (§ 33 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG). Der auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallende Anteil ist aber - ebenso wie die Pflegezulage nach § 35 BVG - von den nach § 33 EStG zu berücksichtigenden Gesamtkosten abzuziehen. Die Finanzverwaltung lässt es aus Vereinfachungsgründen zu, den auf hauswirtschaftliche Leistungen entfallenden Anteil in Höhe des Abzugsbetrages nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 EStG anzusetzen (R 188 Abs. 2 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien - EStR - 1997; R 188 Abs. 2 Satz 4 EStR 2001).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000
BMF 11.3.2020 - O 2000
BMF 18.3.2019 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019
Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000
BMF 19.3.2018 - O 2000
BMF 21.3.2017 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000
BMF 14.3.2016 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000
BMF 23.3.2015 - 0 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000
BMF 24.3.2014 - O 2000
Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000
BMF 9.4.2013 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000
BMF 27.3.2012 - O 2000
BMF 4.4.2011 - O 1000
BMF 23.4.2010 - O 1000
BMF 29.3.2007 - O 1000
OFD München 25.4.2003 - S 2284
Bundesministerium der Finanzen 20.1.2003 - S 2284
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Niedersachsen 19.4.2018 - 11 K 212/17
BFH 4.10.2017 - VI R 22/16
FG Niedersachsen 20.9.2017 - 9 K 257/16
BFH 30.3.2017 - VI R 55/15
FG Nürnberg 4.5.2016 - 3 K 915/15
FG Düsseldorf 5.4.2016 - 10 K 1081/14 E
FG Niedersachsen 15.12.2015 - 12 K 206/14
BFH 14.11.2013 - VI R 21/12
BFH 14.11.2013 - VI R 20/12

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG Rheinland-Pfalz 17.12.2012 - 5 K 2017/10
FG Düsseldorf 21.2.2012 - 10 K 2504/10 E
FG Düsseldorf 21.2.2012 - 10 K 2505/10 E
FG München 20.10.2010 - 9 K 2227/09
BFH 15.4.2010 - VI R 51/09
FG Hamburg 3.3.2010 - 6 V 17/10
FG Niedersachsen 12.5.2009 - 10 K 63/05
FG Köln 28.4.2009 - 8 K 1337/08
BFH 18.12.2008 - III R 12/07
FG Schleswig-Holstein 22.5.2008 - 1 K 50225/04
FG Hessen 11.4.2008 - 13 K 2035/07
FG Baden-Württemberg 3.12.2007 - 6 K 363/05
FG München 27.6.2006 - 2 K 859/03
FG Niedersachsen 14.9.2005 - 3 K 635/04
FG Hessen 23.5.2005 - 13 K 1676/04
FG Köln 26.10.2004 - 1 K 2682/02
FG München 29.9.2004 - 9 K 3169/03
FG München 18.1.2000 - 1 K 4839/98

Fundstelle(n):
BB 2002 S. 1850 Nr. 36
BFH/NV 2002 S. 1218 Nr. 9
BFHE S. 135 Nr. 199
BStBl II 2003 S. 70 Nr. 2
DB 2002 S. 1808 Nr. 35
DStRE 2002 S. 1127 Nr. 18
FR 2002 S. 1030 Nr. 18
INF 2002 S. 638 Nr. 20
KÖSDI 2002 S. 13415 Nr. 9
NWB HAAAA-89415

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.