

Urteil vom 12. May 2011, VI R 37/10

Aufwendungen für den Besuch einer Schule für Hochbegabte als außergewöhnliche Belastungen - Medizinische Indikation - Grundsatz der freien Beweiswürdigung - Belastungsmindernde Anrechnung erhaltener Jugendhilfeleistungen

BFH VI. Senat

EStG § 33, FGO § 96, EStG § 33, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend FG München, 28. May 2008, Az: 15 K 3058/05

Leitsätze

1. Aufwendungen für den Besuch einer Schule für Hochbegabte können als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein, wenn der Schulbesuch medizinisch angezeigt war .
2. Die erforderlichen Feststellungen hat das FG nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung zu treffen. An dem Erfordernis einer vorherigen amtsärztlichen oder vertrauensärztlichen Begutachtung zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme, die auch zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) gehören könnte, hält der erkennende Senat nicht länger fest .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen für den Besuch einer schottischen Internatsschule als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.
- 2 Der 1987 geborene Sohn (S) der Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen veranlagte Eheleute, bei dem ein Intelligenzquotient von 133 festgestellt worden ist, wechselte von der zweiten in die vierte Grundschulklasse und besuchte danach das A-Gymnasium in A. Ausweislich eines Schreibens des Allgemeinen Sozialdienstes der Stadt A vom 17. August 1999 verweigerte S im Jahr 1999 die Schule und verhielt sich Mitschülern gegenüber aggressiv. Der Allgemeine Sozialdienst empfahl im Zusammenhang mit der Frage der Gewährung von Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche nach § 35a des Achten Buches Sozialgesetzbuch --SGB VIII-- (Kinder- und Jugendhilfegesetz) einen Besuch der B-School in Schottland, um einer bereits entstehenden Fehlentwicklung des Kindes entgegenwirken zu können und bleibende seelische und soziale Schädigungen zu verhindern. Ausweislich eines ärztlichen Gutachtens der Hausärztin des S, Dr. med. X, vom 29. September 1999 leidet S unter einer "minimal Brain Dysfunktion" im Sinne eines Aufmerksamkeitsdefizitsyndroms, während seine verbal-akustischen und manuell-visuellen Fähigkeiten deutlich über den Fähigkeiten seiner Altersgruppe lägen. Dies führe zu einer Isolation von Klassenkameraden und intellektueller Unterforderung an deutschen allgemeinbildenden Schulen. Die Unterbringung an einer Schule für Hochbegabte sei notwendig, um einer nachhaltigen narzistischen Persönlichkeitsstörung mit reaktiver Depression bei anhaltender seelischer und mentaler Verarmung entgegenzuwirken. Eine solche Schule sei für die Altersgruppe, in der sich S in den Streitjahren befunden habe, in Deutschland nicht verfügbar gewesen. Ergänzend bestätigte der Nervenarzt Dr. med. Y am 19. Juli 1999, dass die Unterbringung des S in einer Internatsschule in Schottland zum Wohl des Kindes und aus sozialpsychologischen und sozialmedizinischen Gründen therapeutisch notwendig sei. Lt. Gutachten des Amtsarztes der Stadt A vom 20. Juni 2002 sind bei Hochbegabung auftretende Störungen als Krankheit und als seelische Behinderung anzusehen. S sei ausschließlich wegen einer Behinderung im Interesse einer angemessenen Ausbildung auf den Besuch einer Privatschule mit individueller Förderung angewiesen. Die Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung in einem Internat würden unmittelbare Krankheitskosten darstellen, da sie ausschließlich zum Zwecke der Heilung oder zu dem Zweck erfolgten, die Krankheit erträglicher zu machen. Dabei erfolge die Schulausbildung des S anlässlich einer Heilbehandlung und nicht nur nebenbei und nachrangig.
- 3 Ab August 1999 besuchte S die B-School. Dort bestand er im Mai 2003 das Abitur. Für den Schulbesuch erstritten

die Kläger vor dem Verwaltungsgericht A Jugendhilfe nach § 35a SGB VIII in Höhe von 20.906,77 €. Darüber hinaus leistete A im Wege des Vergleichs zur Erledigung eines weiteren Klageverfahrens wegen Jugendhilfe einen Betrag in Höhe von 40.000 € an die Kläger.

- 4 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 machten die Kläger Schul- und Internatskosten in Höhe von 51.616 DM (2001) und in Höhe von 23.457 € (2002) als außergewöhnliche Belastungen geltend, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht zum Abzug zuließ. Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1453 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung von § 33 Abs. 1 und Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG München vom 29. Mai 2008 15 K 3058/05 und die geänderten Einkommensteuerbescheide für 2001 und für 2002 in der Weise zu ändern, dass unter Berücksichtigung der zumutbaren Belastung im Jahr 2001 unter Wegfall des bisher gewährten Ausbildungsfreibetrags ein Betrag in Höhe von 22.664 DM und im Jahr 2002 ein Betrag in Höhe von 16.263 € zum Abzug als außergewöhnliche Belastung zugelassen werden.
- 7 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das FA erließ zuletzt am 23. Februar 2010 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 und unter dem Datum des 28. Januar 2010 einen ebenfalls nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Die Revision führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens waren der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 14. Februar 2003 und der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 25. März 2004, an deren Stelle während des Beschwerdeverfahrens die Änderungsbescheide vom 23. Februar 2010 und 28. Januar 2010 getreten sind. Damit liegen dem Urteil insoweit nicht mehr existierende Bescheide zu Grunde, so dass auch das Urteil des FG insoweit keinen Bestand haben kann (§ 127 FGO; vgl. z.B. Senatsurteil vom 20. Mai 2010 VI R 12/08, BFHE 230, 136, BStBl II 2010, 1069, m.w.N.).
- 11 2. Die Vorentscheidung ist zudem aufzuheben, da das FG den Abzug der geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastungen im vorliegenden Fall zu Unrecht allein deshalb versagt hat, weil die Kläger die medizinische Notwendigkeit der Internatsunterbringung des S nicht durch ein zuvor erstelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen haben.
- 12 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. 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. September 1989 III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418).

- 13** b) In ständiger Rechtsprechung geht der BFH 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 der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen, unter der ein unterhaltsberechtigtes minderjähriges Kind des Steuerpflichtigen leidet (BFH-Urteil vom 15. März 2007 III R 28/06, BFH/NV 2007, 1841).
- 14** c) Für die mitunter schwierige Trennung von echten Krankheitskosten einerseits und lediglich gesundheitsfördernden Vorbeuge- oder Folgekosten andererseits forderte der BFH bislang regelmäßig die Vorlage eines zeitlich vor der Leistung von Aufwendungen erstellten amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens bzw. eines Attestes eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers, aus dem sich die Krankheit und die medizinische Indikation der den Aufwendungen zugrundeliegenden Behandlung zweifelsfrei entnehmen lässt. Auch bei Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können und deren medizinische Indikation deshalb schwer zu beurteilen ist, verlangte der BFH diesen formalisierten Nachweis. An dem Erfordernis einer vorherigen amts- oder vertrauensärztlichen Begutachtung zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit einer Maßnahme, die auch zu den nicht abziehbaren Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) gehören könnte, hält der erkennende Senat jedoch seit dem Senatsurteil vom 11. November 2010 VI R 17/09 (BFHE 232, 40) nicht länger fest.
- 15** 3. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Der Senat kann jedoch nicht durcherkennen, da die Sache nicht spruchreif ist.
- 16** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob der Besuch der B-School im Streitfall wegen der Hochbegabung des S medizinisch angezeigt war. In einem solchen Fall können die geltend gemachten Kosten unmittelbare Krankheitskosten sein. Dies gilt dann auch für Kosten einer auswärtigen der Krankheit geschuldeten Internatsunterbringung, selbst wenn diese zugleich der schulischen Ausbildung dient. § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG steht dem Abzug dieser Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 Abs. 1 EStG nicht entgegen (Senatsurteil in BFHE 232, 40, m.w.N.). Die Vorschrift erfasst nur Kosten, die zur schulischen Förderung des Kindes aus sozialen, psychologischen oder pädagogischen Gründen aufgewendet werden (Senatsurteil in BFHE 232, 40, m.w.N.). Krankheitsbedingte Schulkosten werden hingegen von § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht erfasst.
- 17** Das FG hat sich weiter zu vergegenwärtigen, dass Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung typischerweise als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit des Grundes und der Höhe nach bedarf, wenn die Maßnahmen medizinisch indiziert sind. Darüber hinaus ist zu beachten, dass nicht nur das medizinisch Notwendige im Sinne einer Mindestversorgung von der Heilanzeige erfasst wird. Medizinisch indiziert (angezeigt) ist vielmehr jedes diagnostische oder therapeutische Verfahren, dessen Anwendung in einem Erkrankungsfall hinreichend gerechtfertigt (angezeigt) ist (Pschyrembel, Klinisches Wörterbuch, 259. Auflage, Indikation). Dieser medizinischen Wertung hat die steuerliche Beurteilung zu folgen (Senatsurteil in BFHE 232, 40), es sei denn, es liegt ein für jedermann offensichtliches Missverhältnis zwischen dem erforderlichen und dem tatsächlichen Aufwand vor (Senatsurteil vom 17. Juli 1981 VI R 77/78, BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711, m.w.N.). In einem solchen Fall fehlt es dem Aufwand an der erforderlichen Angemessenheit (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 18** b) Die erforderlichen Feststellungen hat das FG nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zu treffen. Es hat dabei zu berücksichtigen, dass ein von einem Beteiligten vorgelegtes Sachverständigengutachten im finanzgerichtlichen Verfahren lediglich als Privatgutachten zu behandeln und damit als urkundlich belegter Parteivortrag zu würdigen ist. Ein solches Gutachten kann daher nicht als Nachweis für die Richtigkeit des klägerischen Vortrags gewertet werden (Senatsurteil in BFHE 232, 40, m.w.N.). Da weder das FA noch das FG die Sachkunde besitzen, um die medizinische Indikation der den Aufwendungen zugrundeliegenden Maßnahme zu beurteilen, ist das FG aufgrund seiner Verpflichtung zur Sachaufklärung (§ 76 FGO) gehalten, gegebenenfalls von Amts wegen ein entsprechendes Gutachten zu erheben. Dies ist insbesondere dann erforderlich, wenn sich dem bereits vorliegenden amtsärztlichen Gutachten aus dem Jahr 2002 nicht die medizinische Notwendigkeit der gesamten Dauer des Schulbesuchs entnehmen lässt.
- 19** c) Der erkennende Senat weist weiter darauf hin, dass außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG nur insoweit abziehbar sind, als der Steuerpflichtige die Aufwendungen endgültig selbst getragen hat (Wüllenkemper, Rückfluss von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, S. 117 ff.; Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 33 EStG Rz 42, 44; Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz B 18). Deshalb

müssen sich die Kläger die Jugendhilfeleistungen der Stadt A, die sie für den Schulbesuch des S erhalten haben, belastungsmindernd anrechnen lassen.

- 20** d) Ein zusätzlicher Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung des S steht den Klägern nicht zu. Der Senat entnimmt dies der Regelung des § 33a Abs. 5 EStG, durch die eine doppelte Steuerermäßigung, nach § 33 und § 33a EStG, vermieden werden soll (Senatsurteil in BFHE 232, 40, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de