

Beschluss vom 09. November 2015, VI R 36/13

Steuerliche Behandlung von Krankheitskosten - Feststellung des Zusammenhangs zwischen Erkrankung und Beruf

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 12 Nr 1 S 2, EStG § 33, FGO § 118 Abs 2, EStDV § 64 Abs 1, EStDV § 84 Abs 3f, EStG VZ 2007

vorgehend FG München, 25. April 2013, Az: 8 K 3159/10

Leitsätze

1. NV: Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit können betrieblich oder beruflich veranlasst sein, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht .
2. NV: Die Feststellung, ob eine typische Berufskrankheit oder ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf des Steuerpflichtigen vorliegt, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. April 2013 8 K 3159/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Abziehbarkeit von Aufwendungen für den Aufenthalt in einer psychosomatischen Klinik als Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2007) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er Aufwendungen in Höhe von 8.403,21 € für eine mehrwöchige stationäre Behandlung in der psychosomatischen Abteilung der A Klinik in B geltend. Es waren Aufwendungen in Höhe von 10.018,65 € entstanden. Die Krankenkasse erstattete lediglich 1.615,44 € mit der Begründung, dass ein stationärer Aufenthalt nicht erforderlich gewesen sei.
- 3 Zur Begründung der beruflichen Veranlassung der Aufwendungen führte der Kläger aus, er sei aufgrund der Fusion seines Arbeitgebers nicht wie erwartet zum Prokuristen ernannt, sondern bei der Beförderung übergangen worden. Man habe ihm mit einer Vertragsanpassung gedroht, die aus seiner Sicht einer Degradierung gleichgekommen wäre. Daraufhin sei es zu akuten gesundheitlichen Beschwerden gekommen.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid 2007 weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Auch der Einspruch hatte hinsichtlich dieses Punktes keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1387 veröffentlichten Gründen ab.
- 5 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG München vom 26. April 2013 8 K 3159/10 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 6. September 2010 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus

nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 8.403,21 € abgezogen werden; hilfsweise wird die Berücksichtigung dieses Betrags als außergewöhnliche Belastungen beantragt.

- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 9 1. Werbungskosten, nämlich Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG liegen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) vor, wenn sie durch den Beruf veranlasst sind. Sie sind beruflich veranlasst, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 24. September 2013 VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500).
- 10 Davon abzugrenzen sind die Kosten der allgemeinen Lebensführung eines Arbeitnehmers. Die Kosten der allgemeinen Lebenshaltung, wie Essen, Trinken, Kleidung, Wohnung usw., stehen zwar auch insofern in Beziehung zum Beruf, als der Steuerpflichtige ohne solche Aufwendungen seinen Beruf nicht ausüben kann. Das Gesetz will aber die typischen Kosten der Lebenshaltung, wie auch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zu entnehmen ist, nicht wie Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) oder Werbungskosten (§ 9 EStG) bei der Ermittlung der Einkünfte abgesetzt wissen, sondern betrachtet sie als Ausgaben zur Verwendung des erzielten Einkommens, die allenfalls als Sonderausgaben nach § 10 EStG oder als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG die Höhe der Einkommensteuer beeinflussen (Senatsurteile vom 9. Februar 1962 VI 10/61 U, BFHE 74, 632, BStBl III 1962, 235, und vom 17. Juli 1992 VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19).
- 11 Ob Aufwendungen der beruflichen Sphäre oder der Lebensführung i.S. von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zuzurechnen sind, entscheidet sich unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, ohne dass dabei allerdings schon ein abstrakter Kausalzusammenhang im Sinne einer *conditio sine qua non* die einkommensteuerrechtliche Zuordnung der Aufwendungen zur Erwerbssphäre rechtfertigt. Aufwendungen sind vielmehr nur dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Maßgebend dafür, ob ein solcher Zusammenhang besteht, ist zum einen die wertende Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgebenden Besteuerungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (Senatsurteil vom 6. Mai 2010 VI R 25/09, BFHE 229, 297, BStBl II 2010, 851). Ein Werbungskostenabzug kommt grundsätzlich auch dann in Betracht, wenn die Aufwendungen zwar den Beruf fördern, daneben aber auch der Lebensführung dienen, sofern der den Beruf fördernde Teil der Aufwendungen sich nach objektiven Maßstäben zutreffend und in leicht nachprüfbarer Weise abgrenzen lässt und nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 12 2. Auch Aufwendungen, die ein berufstätiger Steuerpflichtiger für seine Gesundheit macht, können gleichzeitig den privaten und beruflichen Lebensbereich des Steuerpflichtigen betreffen. Sie können deshalb nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, sofern sie --ganz oder teilweise-- klar und eindeutig durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind.
- 13 Ein solcher Zusammenhang wird für Kosten zur Abwendung von Krankheiten oder zur Wiederherstellung der Gesundheit angenommen, wenn wie bei sog. typischen Berufskrankheiten nach den gesicherten Erfahrungen der Medizin die Entstehung der Krankheit wesentlich durch den Beruf mit bedingt ist. Die Rechtsprechung des BFH erkennt darüber hinaus Krankheitskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten an, wenn im einzelnen Fall der Zusammenhang zwischen dem Beruf und der Entstehung der Erkrankung offenkundig ist (vgl. Senatsentscheidungen in BFHE 74, 632, BStBl III 1962, 235; in BFH/NV 1993, 19; vom 23. Oktober 1992 VI R 31/92, BFHE 169, 350, BStBl II 1993, 193; vom 11. Juli 2013 VI R 37/12, BFHE 242, 56, BStBl II 2013, 815).
- 14 3. Im Streitfall hat das FG der Vorentscheidung diese Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt und das Vorliegen eines den Abzug von Werbungskosten rechtfertigenden Zusammenhangs zwischen den Beschwerden des Klägers und seiner beruflichen Tätigkeit in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Art und Weise verneint.

- 15** a) Es ist zu der Würdigung gelangt, dass den Beschwerden des Klägers keine typische Berufskrankheit zugrunde liege. Das FG hat im Wesentlichen ausgeführt, bei den vom Kläger geltend gemachten psychischen oder psychosomatischen Erkrankungen handele es sich nicht um Berufskrankheiten. Dies hält revisionsrechtlicher Nachprüfung stand.
- 16** b) Auch sind die Feststellungen des FG, wonach im Streitfall kein offenkundiger Zusammenhang der Erkrankung des Klägers mit seiner Berufstätigkeit zu erkennen sei, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere begegnet die finanzgerichtliche Würdigung des vorgelegten ärztlichen Attests vom 23. Juni 2008 keinen Bedenken.
- 17** Aus dem Inhalt des Attests ergibt sich insbesondere nicht, dass der Kläger berufsbedingt an einem sog. "Burnout" litt, so dass im Streitfall auch dahinstehen kann, ob bei einem sog. "Burnout" ein offenkundiger Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf angenommen werden kann. Beschrieben wird lediglich ein diffuses Bild körperlicher und psychischer Beschwerden, die bereits vor der erwähnten Umstrukturierung bestanden und sich danach verstärkt hätten. Weder werden die Beschwerden nach Art eines klinischen Befunds näher (z.B. Intensität, Häufigkeit) beschrieben noch wird nachvollziehbar erläutert, dass ein eindeutiger Zusammenhang zwischen den Beschwerden und der Berufstätigkeit des Klägers besteht. Allein der zeitliche Ablauf ist angesichts des beschriebenen Charakters gerade durch psychische Faktoren mitbestimmter Gesundheitsbeeinträchtigungen nicht geeignet, eine offenkundige Kausalität zum Beruf zu begründen.
- 18** Da die Würdigung des Sachverhalts durch das FG danach weder den Denkgesetzen noch Erfahrungssätzen widerspricht, sieht sich der Senat hieran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 19** Aufgrund der Bindungswirkung der tatsächlichen Feststellungen des FG für die Revisionsinstanz kann sich der Senat auch nicht damit auseinandersetzen, ob die angefallenen Aufwendungen --wie die Kläger geltend machten-- aufgrund "Mobbings" beruflich veranlasst sind. Denn das hat die Vorentscheidung nicht festgestellt.
- 20** 4. Die Aufwendungen waren auch nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen.
- 21** Nach § 33 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse 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).
- 22** Aufwendungen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit werden typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf (BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 III R 22/00, BFHE 195, 144, BStBl II 2001, 543, und vom 3. Dezember 1998 III R 5/98, BFHE 187, 503, BStBl II 1999, 227). Indes ist die Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2, 23, 31 bis 33 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch --SGB V--) durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachzuweisen (§ 64 Abs. 1 Nr. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 --StVereinfG 2011--). In den abschließend geregelten Katalogfällen des § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 (vgl. Senatsurteile vom 6. Februar 2014 VI R 61/12, BFHE 244, 395, BStBl II 2014, 458; vom 26. Februar 2014 VI R 27/13, BFHE 245, 18, BStBl II 2014, 824) ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit durch ein vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) zu führen (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011).
- 23** Ein solcher qualifizierter Nachweis ist --aufgrund der in § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 angeordneten verfassungsrechtlich unbedenklichen rückwirkenden Geltung des § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 (Senatsurteil vom 19. April 2012 VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577)-- auch im Streitjahr bei psychotherapeutischen Behandlungen (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. b EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011) erforderlich. Hieran fehlt es im Streitfall.
- 24** 5. Soweit die Kläger mit Schriftsatz vom 3. November 2013 rügen, dass das FG Beweisangeboten nicht nachgegangen sei, kann eine Verfahrensrüge bereits deshalb nicht zum Erfolg der Revision führen, weil dies erst nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist vorgetragen wurde (§ 120 Abs. 2 und 3 FGO; vgl. BFH-Beschluss vom 13. Mai 2013 I R 39/11, BFHE 241, 1).

25 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de