



Osnabrück, den 05. Juni 2012

**Seminararbeit im „Seminar zu aktuellen Fragen aus
dem Bereich der Finanzrechtssprechung“**

- Sommersemester 2012 -

bei Prof. Dr. Heike Jochum & Prof. Dr. Jutta Förster

„Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen“

A. Einführung in die Problematik	1
B. Der Begriff der außergewöhnlichen Belastung	3
I. Sinn, Zweck und Einordnung der agB	3
1. <u>Telos der §§33ff. EStG</u>	3
2. <u>Systematik der §§33ff. EStG</u>	4
a) <u>Überblick über die §§33ff. EStG</u>	4
b) <u>Die §§33ff. EStG im IV. Abschnitt des EStG über den Tarif</u>	5
3. <u>Formalia zur Anwendung der agB</u>	5
II. Die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung	5
C. Die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	7
I. Allgemeines zur Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten	7
II. Die echten Krankheitskosten – Erkenntnisstand	7
1. <u>Formalisiertes Nachweisverfahren bis 2010</u>	8
2. <u>Abkehr vom formalisierten Nachweisverfahren</u>	9
a) <u>Die Entscheidung des VI. Senats des BFH</u>	9
b) <u>Auswirkungen des Urteils</u>	10
3. <u>Das Steuervereinfachungsgesetz 2011</u>	11
III. Kritische Würdigung	11
1. <u>Die Rückwirkungsfunktion des §84 IIIf EStDV</u>	12
a) <u>Rezeption des §84 IIIf EStDV – echte Rückwirkung</u>	12
b) <u>Weiterführende Untersuchung</u>	12
c) <u>Auswertung und Stellungnahme</u>	15
2. <u>Das formalisierte Nachweisverfahren des §64 I Nr. 2 EStDV</u>	16
a) <u>Rezeption</u>	16
b) <u>Stellungnahme und weiterführende Untersuchung</u>	16
aa) <u>Parlamentsvorbehalt der Regelungsmaterie</u>	18
bb) <u>Art. 3 GG, Leistungsfähigkeits- und</u> <u>subjektives Nettoprinzip</u>	18
D. Fazit.....	22

Literaturverzeichnis

- Bergkemper, Winfried* „Anmerkung zu BFH 6. Senat, Urteil vom 22.10.2009 - VI R 7/09“ in jurisPR-SteuerR 7/2010 Anm. 4
- Birk, Dieter* Steuerrecht, 14. Auflage, Heidelberg 2011. zit.: Birk Rn.
- Burwitz, Gero* „Rückwirkende Änderung der gewerbesteuerlichen Mehrmütterorganschaft verfassungsgemäß“ in NZG 2009, 985ff.
- Crezelius, Georg* Steuerrecht II – Die einzelnen Steuerarten, 2. Auflage, München 1994. zit.: Crezelius § Rn.
- Fehrenbacher, Oliver* Steuerrecht, 3. Auflage, Baden-Baden 2010. zit.: Fehrenbacher § Rn.
- Götz, Hans Hellmut* Die personale Zurechnung von Sondersausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Hinblick auf die subjektive Leistungsfähigkeit, Tübingen 2005. zit.: Götz S.
- Haupt, Heiko* „Der Gesetzgeber macht es sich (zu) einfach – Zu den (neuen) Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung“ in DStR 2011, 2443ff.
- „Die außergewöhnlichen Belastungen in der Krise“ in DStR 2010, 960ff.
- „Steuerliche Entlastungen bei außergewöhnlichen Belastungen - Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 2. 9. 2010, BFH 02.09.2010 Aktenzeichen VI R 11/09 und vom 11. 11. 2010, BFH 11.11.2010 Aktenzeichen VI R 17/09“ in DStR 2011, 204ff.

- Heuermann, Bernd (Hrsg.)* Blümich – EStG - KStG - GewStG – Kommentar, 114.
Brandis, Peter (Hrsg.) Auflage (Loseblatt), München 2012.
 Zit.: Blümich/*Bearbeiter* § Rn.
- Hey, Johanna (Hrsg.)* Hermann/Heuer/Raupach – Einkommensteuer- und
Prinz, Ulrich (Hrsg.) Körperschaftsteuergesetz, Bd. VII, Loseblatt, Köln.
Wendt, Michael (Hrsg.) Zit.: H/H/R/*Bearbeiter* (Lfg.) § Anm.
- Hübschmann* AO / FGO – Kommentar, Band 2, Loseblatt – Köln.
Hepp Zit.: H/H/S/*Bearbeiter* (Lfg.) § Rdn.
Spitaler
- Isensee, Josef* Handbuch des Staatsrechts, Band 5, 3. Auflage,
Kirchhof, Paul Heidelberg 2007. zit.: Isensee/Kirchhof/*Bearbeiter* § Rn.
- Jakob, Wolfgang* „Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen“
Jüptner, Roland in StuW 1983, 206ff.
- Jakob, Wolfgang* Einkommensteuer, 4. Auflage, München 2008.
 zit.: *Jakob* ESt § Rn.
- Kaiser, Thomas* Die Abzugsfähigkeit des Dittaufwandes:
 Betriebsausgaben – Werbungskosten –
 Abschreibungen – Sonderausgaben –
 Außergewöhnliche Belastungen (Diss.), Köln 1993.
 zit.: Kaiser S.
- Kanzler, Hans-Joachim* „Ein fürsorgliches Nichtanwendungsgesetz“
 in NWB 2011, 2425.
- Kirchhof, Paul (Hrsg.)* Einkommensteuergesetz Kommentar, Band 15,
Söhn, Hartmut (Hrsg.) Loseblatt, Heidelberg. Zit.: Kirchhof/Söhn/*Bearbeiter*
Mellinghoff, Rudolf (Hrsg.) (Lfg.) § Rn.

- Klein, Franz (Begr.)* Abgabenordnung, 11. Auflage, München 2012.
Orlopp, Gerd (Begr.) zit.: Klein/*Bearbeiter* § Rn.
- Littmann, Eberhard* Das Einkommensteuerrecht, Band 5, Loseblatt,
Bitz, Horst Stuttgart. Zit.: Littmann/Bitz/Pust/*Bearbeiter* (Lfg.) § Rn.
Pust, Hartmut
- Niemeyer, Gerhard* Einkommensteuer, 22. Auflage, Achim 2009
Schlierenkämpfer, Klaus-Peter zit.: N/S/S/W S.
Schnitter, Georg
Wendt, Wilhelm
- Rößler, Gerhard* „Qualifizierte Beweisführung durch amtsärztliches Attest
im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung“ in
INF 2005, 296ff.
- Schmidt, Ludwig (Begr.)* Einkommensteuergesetz, 28. Auflage, München 2009.
Drenseck, Walter (Hrsg.) zit.: Schmidt/*Bearbeiter* § Rn.
- Seiler, Christian* „Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung“ in FR
2010, 113ff.
- Spindler, Wolfgang* „Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von
Steuergesetzen“ in DStR 1998, 953.
„Der Nichtanwendungserlass im Steuerrecht“ in DStR
2007, 1061ff.
- Stache, Ulrich* ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Wiesbaden
1987. zit.: *Stache* S.
- Steger, Christian Philipp* Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht
(Diss.), Baden - Baden 2008. zit.: *Steger* S.

Steinhauff, Dieter

„Verzicht auf amtsärztliches Attest“ in jurisPR-SteuerR
12/2011 Anm. 6.

Tipke, Klaus

Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010.

Lang, Joachim

zit.: Tipke/Lang/Bearbeiter § Rn.

Abkürzungsverzeichnis

agB	außergewöhnliche Belastung
AO	Abgabenordnung
Az	Aktenzeichen
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesfinanzministerium
BT-Drs	Bundestagdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bspw	beispielsweise
bzw	beziehungsweise
cf	confer (vergleiche)
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
evtl	eventuell
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
GG	Grundgesetz
ggf	gegebenenfalls
idR	in der Regel
iVm	in Verbindung mit
KFB	Kinderfreibetrag
MDK	Medizinischer Dienst der Krankenkassen
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
StVereinfG	Steuervereinfachungsgesetz
u.a	unter anderem
zB	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung
zvE	zu versteuerndes Einkommen

A. Einführung in die Problematik

Erwachsen einem Steuerpflichtigen Kosten, gegen die er sich nicht erwehren kann, zum Beispiel zur Behandlung einer Krankheit, dann mindert sich als Konsequenz daraus seine Möglichkeit, über das von ihm erwirtschaftete Einkommen zu verfügen. Die Einkommensteuer, die ja aber gerade das disponible Einkommen als Ausdruck der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen erfassen will¹, muss mit dieser Situation umgehen. Mit den §§33, 33a und §33b EStG reagiert das Einkommensteuerrecht auf die so verminderte Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, indem es solche außergewöhnlichen Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzieht, die ihm dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig erwachsen und soweit sie einen bestimmten Prozentsatz der eigenen Einkünfte übersteigen (§33 I, III EStG).

Zu der Frage, was im Einzelnen als agB anzuerkennen ist, hat sich eine umfangreiche Kasuistik entwickelt, wobei hier die Krankheitskosten einen der wichtigsten Anwendungsbereiche darstellen.² Die Diskussion um die Berücksichtigung von Krankheitskosten ist dabei von „einem steten Ringen um die Abgrenzung von echten Krankheitskosten und allgemeinen Kosten der Lebensführung geprägt“³. Hierfür forderte der BFH in Fällen, in denen die medizinische Indikation der Maßnahme nicht offensichtlich war, in ständiger Rechtsprechung ein im Vorfeld der Maßnahme ausgestelltes, amtsärztliches Attest oder ein entsprechendes Gutachten des MDK.⁴

Mit *BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09* verabschiedete sich jedoch der erkennende Senat von diesem Erfordernis, das seit jeher unter Kritik⁵ stand. Mit dem StVereinfG von 2011 wurde dieses Nachweiserfordernis vom Gesetzgeber für bestimmte Fälle

1 *Seiler* FR 2010, 114; *Jakob/Jüptner* StuW 1983, 206; *Tipke/Lang* §9 Rn. 1.

2 *Tipke/Lang* §9 Rn. 726; *Haupt* DStR 2010, 960; *Steger* S.39; zu den verschiedenen Topoi der Aufwendungen und ihrer Berücksichtigung: *Schmidt/Loschelder* §33 Rn. 35ff.; *Stache* S. 67ff.

3 *Geserich* FR 2011, 1067.

4 BFH DStR 2001, (1114) 1115; BFH DStRE 2001, (131) 132; BFH DStR 1995, 1383.

5 cf. etwa *Rößler* INF 2005, 296ff.; *H/H/R/Kanzler* (173. Lfg.) §33 Anm. 26.

wieder eingeführt und zur materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzung erhoben - mit Geltung für alle Fälle, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde (§33 IV EStG iVm §§64, 84 III EStDV).⁶ Der Gesetzgeber nutzte damit die Gelegenheit, der unliebsamen Rechtsprechungsänderung einen Riegel vorzuschieben.⁷ Mit Blick auf diese Gesetzesänderungen drängen sich jedoch Fragen auf, die innerhalb dieser Arbeit untersucht werden sollen:

1. Ist eine derartige rückwirkende Regelung in §84 III f EStDV zulässig?
2. Kann die Berücksichtigung von bestimmten Krankheitskosten davon abhängig gemacht werden, dass der Steuerpflichtige sich *im Vorfeld* der Behandlung dem Amtsarzt oder dem MDK stellt, wenn auch im Nachhinein die Kosten als echte Krankheitskosten zweifelsfrei bestätigt werden können?

Zur Beantwortung dieser höchst aktuellen⁸ Fragen, erscheint es angebracht zunächst den Begriff der agB jedenfalls insoweit kurz darzustellen, als dass es für den weiteren Gang der Analyse notwendig ist. Sodann soll sich die konkrete Untersuchung der obigen Fragen anschließen, die sich an dem – auch vom BFH entschiedenen – Fall des an Legasthenie leidenden und auswärtig untergebrachten Kindes orientieren wird.

⁶ *Kanzler NWB* 2011, 2325.

⁷ *Haupt DStR* 2011, 2443.

⁸ Nach *FG Münster v. 18.01.2012 – 11 K 317/09* ist eine entsprechende Revision beim BFH anhängig (Az.: VI R 13/12).

B. Der Begriff der außergewöhnlichen Belastung

I. Sinn, Zweck und Einordnung der agB

1. Telos der §§33ff. EStG

Die Einkommensteuer erfasst die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die durch das von ihm verwendbare, also das um die erwerbssichernden und existenzsichernden Aufwendungen geminderte Einkommen zum Ausdruck kommt.⁹ Durch die §§33ff. EStG sollen solche Aufwendungen steuerliche Berücksichtigung finden, die der Steuerpflichtige zur Sicherung seiner Existenz tätigen musste - zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf, die sich der pauschalen Erfassung durch die allgemeinen Entlastungsbeträge entziehen, sollen, wenn sie eine bestimmte Höhe übersteigen, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.¹⁰ „§33 EStG dient [...] dazu, sicherzustellen, daß [sic] die Besteuerung erst jenseits des Existenzminimums einsetzt“¹¹. Insbesondere der BFH sieht in §33 EStG zudem eine den §§163, 227 AO vergleichbare Billigkeitsvorschrift, die, in einem Zusammenspiel des Tatbestandsmerkmals der Zwangsläufigkeit mit einem nachgiebigen Billigkeitsdenken, unbillige Härten ausgleichen soll.¹² Gegen eine solche Interpretation spricht jedoch, dass die verschiedenen Reformgesetzgeber jegliche Ermessenselemente aus den Vorschriften über die agB gestrichen haben.¹³ Im Unterschied zu den §§163, 227 AO, bei denen es sich um Ermessensvorschriften handelt, hat der Betroffene, sofern die Voraussetzungen der §§33ff. EStG erfüllt sind, einen Anspruch auf die Berücksichtigung seiner Aufwendungen.¹⁴ Weiterhin folgt aus dem Charakter der §§33ff. EStG, als Ausfluss des Gebots der Besteuerung auch nach der subjektiven Leistungsfähigkeit, dass die Vorschriften

9 BVerfG NJW 2009, (48) 50; Seiler FR 2010, 114; Jakob/Jüptner StuW 1983, 206; Tipke/Lang Rn. §9 Rn. 1; Steger S. 206f.

10 BFH DStR 2011, 116; BFH DStRE 2004, 631; Kirchhof/Söhn/Arndt (106. Lfg.) §33 Rn. A1; N/S/S/W S.1183; Fehrenbacher §2 Rn. 192; Götz S. 47.

11 BFH DStR 1995, 1747.

12 BFH BStBl II 1982, (749), 750; BFH BStBl III 1960, (488) 489.

13 Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A8; H/H/R/Kanzler §33 Rn. 9; Götz S. 50.

14 Steger S. 26; Crezelius §9 Rn. 31.

Ungleichheiten verhindern sollen und nicht Unbilligkeiten.¹⁵ §33 EStG ist daher eine Grundvorschrift zur Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit und soll klarstellen inwieweit der Steuerpflichtige überhaupt in der Lage ist, seinen Steuerbeitrag zu leisten.¹⁶ Die §§163, 227 AO können aber in Betracht kommen, wenn die Voraussetzungen des §33 EStG nicht erfüllt sind.¹⁷

2. Systematik der §§33ff. EStG

a) Überblick über die §§33ff. EStG

Bei §33 EStG handelt es sich um den Grundtatbestand der agB, der durch die §§33a, 33b EStG ergänzt wird.¹⁸ So enthält §33a EStG als *lex specialis* eine typisierende und abschließende Auflistung für häufig vorkommende Fälle von agB und regelt wann der Unterhalt und die Berufsausbildung anderer Personen, ggf. bei auswärtiger Unterbringung, abziehbar sind.¹⁹ §33b EStG stellt typisierend für Körperbehinderte, Hinterbliebene und Pflegepersonen Pauschbeträge zum Abzug zur Verfügung.²⁰ Hierbei besteht für die Betroffenen ein Wahlrecht zwischen den Pauschbeträgen und der Anerkennung ihrer Aufwendungen nach §33 EStG, die bei Vorliegen der Voraussetzungen zu einem höheren Abzug von der Bemessungsgrundlage führen kann.²¹ Da die §§33a, 33b EStG jedoch nur die laufenden und typischen Aufwendungen erfassen, können atypische Mehraufwendungen, bspw. die krankheitsbedingte Unterbringung eines Angehörigen, auch neben den §§33a, 33b EStG nach §33 I EStG berücksichtigt werden.²²

15 Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A8; Littmann/Bitz/Pust/Nacke (93. Lfg.) §33 Rn. 2; Schmidt/Loschelder §33 Rn. 1; Birk Rn. 1057.

16 Tipke/Lang §9 Rn. 718; Götz S. 47; Kaiser S. 22; Haupt DStR 2011, 960.

17 Schmidt/Loschelder §33 Rn. 1; Crezelius §9 Rn. 31.

18 Birk Rn. 1057; Fehrenbacher §2 Rn. 192; Steger S. 28.

19 Steger S. 36; Crezelius §9 Rn. 36; Blümich/Heger §33a EStG Rn. 1, 60.

20 Blümich/Heger §33b EStG Rn. 1; Birk Rn. 1057.

21 Kirchhof/Söhn/Hufeld §33b Rn. A2.

22 BFH DStR 2011, (1755) 1756; BFH NJW 2011, 1902;

Kirchhof/Söhn/Hufeld §33 Rn. A17; Blümich/Heger §33a EStG Rn. 61, §33b EStG Rn. 15; Steger S. 36, 38; Schmidt/Loschelder §33 Rn. 3.

b) Die §§33ff. EStG im IV. Abschnitt des EStG über den Tarif

Auch wenn die §§33ff. EStG im Abschnitt IV. - Tarif des EStG eingeordnet sind, haben sie lediglich Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage, die sich um den jeweils anerkannten Betrag mindert.²³ Unabhängig davon, ob man in den §§33ff. EStG Tarifvorschriften erkennt oder Vorschriften über die Ermittlung des Einkommen, bleibt diese Einordnung ohne Auswirkung auf die Auslegung²⁴, sodass auf eine weiterführende Auseinandersetzung verzichtet werden soll.

3. Formalia zur Anwendung der agB

Die Berücksichtigung von agB bei der Einkommensermittlung muss vom Steuerpflichtigen gem. §33 I EStG schriftlich oder zu Protokoll beim FA und bis spätestens zum Schluss der Tatsacheninstanz vor dem FG beantragt werden.²⁵ Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen das Vorliegen der Voraussetzungen für die Anerkennung nachzuweisen.²⁶ Aufwendungen, die ihrer Natur nach zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben zählen, sind nicht als agB zu berücksichtigen und zwar auch insoweit, als dass sie sich steuerlich als solche nicht auswirken.²⁷

II. Die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung

Der Steuerpflichtige muss als Grundvoraussetzung Aufwendungen in Form einer bewussten und gewollten Vermögensminderung durch Geldausgaben oder Zuwendungen von Sachwerten getätigt haben.²⁸ Der Abzug der so getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage ist jedoch nur dann gerechtfertigt ist, wenn es auch zu einer wirtschaftlichen

23 Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A12.

24 Jakob/Jüptner StuW 1983,207f.; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A12.

25 Schmidt/Loschelder §33 Rn. 3; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A42.

26 Littmann/Bitz/Pust/Nacke §33 Rn. 33; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. A45;

27 BFH DStR 1992, 1313; Jakob ESt §5 Rn. 990; Schmidt/Loschelder §33 Rn. 4.

28 BFH v. 06.05.1994 - III R 27/92, juris Tz. 29; BFH v. 15.03.1991 - III R

26/89, juris Tz. 16f.; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. B1; Schmidt/

Loschelder §33 Rn. 6; Littmann/Bitz/Pust/Nacke §33 Rn.69; Kaiser S. 82.

und endgültigen Belastung des Steuerpflichtigen kommt, die ausgeschlossen ist, wenn er bspw. seine Aufwendungen von einer Versicherung ersetzt bekommt (Belastungsprinzip).²⁹

Ergänzt wird diese zweite Voraussetzung durch die sogenannte Gegenwerttheorie, nach der solche Aufwendungen unberücksichtigt bleiben müssen, für die der Steuerpflichtige einen wirtschaftlich fassbaren Gegenwert erhält, da er durch eine solch reine Vermögensumschichtung nicht belastet werde.³⁰ Obschon die Gegenwerttheorie der Kritik im Schrifttum ausgesetzt ist³¹, bestehen an ihr nach Ansicht des BVerfG insgesamt keine rechtsstaatlichen Bedenken.³²

Nach §33 I EStG muss es sich ferner um größere Aufwendungen handeln als sie der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (Außergewöhnlichkeit). Entscheidend ist dabei nicht nur die Höhe der Aufwendungen, sondern vielmehr, dass nur eine kleine Minderheit von Steuerpflichtigen mit gleichartigen Aufwendungen belastet ist und dass die Aufwendungen nicht durch die allgemeine Lebensführung veranlasst sind, sondern durch eine besondere, atypische Lebenslage.³³ Weiterhin müssen die Aufwendungen für den Steuerpflichtigen dem Grunde und der Höhe nach zwangsläufig sein.³⁴ Das ist der Fall, wenn sich der Steuerpflichtige ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht verschließen kann und soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§33 II 1 EStG). Dabei kommt es darauf an, dass die genannten Gründe derart auf den Steuer-

29 BFH DStRE 1999, (784) 786; Schmidt/Loschelder §33 Rn. 12; Kirchhof/Söhn/ Arndt §33 Rn. B18; Steger S. 29; Jakob ESt §5 Rn. 992;

30 BFH DStRE 2006, 714f.; BFH DStR 1997, (997) 998; Littmann/Bitz/ Pust/Nacke §33 Rn. 110; einschränkend: Blümich/Heger §33 Rn. 65.

31 cf. etwa H/H/R/Kanzler §33 Rn. 40.

32 BVerfG v. 13.12.1996 - 1 BvR 512/65, juris Tz. 10f.; cf. zur Einschränkung der Gegenwerttheorie durch das Gebot der Zwangsläufigkeit: BFH v. 24.02.2011 – VI R 16/10, NJW 2011, 1902ff.; Bergkemper jurisPR-SteuerR 7/2010 Anm. 4 Cf.

33 Birk Rn. 1067; Blümich/Heger §33 EStG Rn. 81f.; Steger S. 53.

34 Steger S. 53; Birk Rn. 1069.

pflichtigen einwirken, dass er sich ihnen nicht entziehen, nicht vor ihnen ausweichen kann.³⁵ Schließlich kann der Steuerpflichtige nur solche Aufwendungen geltend machen, die in der Höhe eine bestimmte Grenze, eine zumutbare (Eigen-) Belastung überschreiten. Dabei ergibt sich die zumutbare Belastung aus §33 III EStG: Sie beträgt zwischen eins bis sieben vom Hundert des GdE, je nach Familienstand und Höhe des Einkommens. Gegen die zumutbare Belastung wird teilweise angeführt, sie verstoße gegen das Gebot der Steuergerechtigkeit, da sie sich in bestimmten Situationen wie eine Abzugsbeschränkung auswirke.³⁶ Der BFH hält jedoch erkennbar an dem Erfordernis der zumutbaren Belastung fest.³⁷

C. Die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten

I. Allgemeines zur Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten

Um u.a. ein unzumutbares Eindringen in die Privatsphäre des Steuerpflichtigen zu vermeiden, werden Krankheitskosten typisierend als zwangsläufige Aufwendungen betrachtet, da der Steuerpflichtige sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann, was auch für Krankheitskosten gilt, die für ein unterhaltsberechtigtes Kind aufgewandt werden.³⁸

II. Die echten Krankheitskosten - Erkenntnisstand

Berücksichtigungsfähig sind dabei jedoch nur Aufwendungen, die zur Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt werden, diese erträglich zu machen – die Aufwendungen müssen medizinisch indiziert sein (echte Krankheitskosten).³⁹

Grundsätzlich ist dabei auf die Erkenntnisse und Erfahrungen der Heilkunde sowie darauf abzustellen, ob nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes die Behandlung angezeigt

35 Tipke/Lang §9 Rn. 721; Steger S.53.

36 Karrenbrock/Petrak DStR 2011, 552; vgl. auch Haupt DStR 2010, 960ff.

37 BFH v. 30.06.2011 – VI R 14/10, NJW 2011, (3262) 3263.

38 BFH DStR 2011, (115) 116; BFH DStRE 2007, (1241) 1242; BFH DStR 2001, (1114) 1115; Steger S. 39; Littmann/Bitz/Pust/Nacke §33 Anh 1, Rn. 1, 10; Birk Rn. 1070.

39 BFH DStR 2011, (115) 116; BFH DStR 2001, (1114) 1115.

ist.⁴⁰ Da der Verwaltung und den Gerichten idR die nötige Sachkompetenz zur Beurteilung der medizinischen Indikation fehlt⁴¹, stellt sich die Frage, wie diese konkret nachzuweisen ist. Bei dem Fall des an Legasthenie leidenden Kindes, das zur Behandlung in einem Internat oder einer anderen auswärtigen Schule untergebracht wird, handelt es sich um einen typischen Zweifelsfall, da eine Lese- und Rechtschreibschwäche nicht zwangsläufig auch eine Krankheit darstellen muss.⁴² Die weitere Untersuchung soll daher insbesondere anhand dieser Fallgruppe erfolgen.

1. Formalisiertes Nachweisverfahren bis 2010

Bis Ende 2010 forderte der BFH – und mit ihm die Verwaltung⁴³ – für einen derartigen Nachweis regelmäßig ein, im Vorfeld der Behandlung erstelltes amtsärztliches Attest oder Gutachten des MDK, aus dem sich die medizinische Indikation der Maßnahme zweifelsfrei ergeben musste.⁴⁴ Dies galt auch für die Fallgruppe des an Legasthenie erkrankten Kindes.⁴⁵

Begründet wurde dies insbesondere mit der Verhinderung ungerechtfertigter Inanspruchnahmen von Steuervorteilen⁴⁶: Nur der Amtsarzt oder der MDK besitze die notwendige Sachkunde und Neutralität zur Beurteilung der medizinischen Indikation, wohingegen der langjährig behandelnde Arzt im Interesse seines Patienten die medizinische Notwendigkeit der Maß-

40 BFH DStR 2011, (115) 117; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. C45.

41 BFH DStRE 2001, (131) 132; *Geserich* FR 2011, 1068.

42 cf. BFH v. 26.06.1992 - III R 8/91, DStR 1992, 1648; BFH v. 07.06.2000 - III R 54/98, DStRE 2001, 131; BFH v. 16.08.2006 - III B 20/06 (NV), BeckRS 2006, 25010446; BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, DStR 2011, 115; FG Münster v. 18.01.2012 – 11 K 317/09 E, EFG 2012, 702; Kirchhof/Söhn/Arndt §33 Rn. C44.

43 cf. R 33.4 EStR 2008.

44 BFH v. 14.02.1980 VI R 218/77, BeckRS 1980 22005219 (Badekur auf Ibiza); BFH v. 17.07.1981 - VI R 77/78, BeckRS 1981, 22005817 (Frischzellentherapie); BFH v. 11.12.1987 - III R 95/85, BeckRS 1987 22008357 (Kur); BFH v. 30.06.1995 - III R 52/93, DStR 1995, 1383 (Nachweis für Kuraufenthalt auch durch Bescheinigung der gesetzlichen Krankenkasse).

45 BFH v. 26.06.1992 - III R 8/91, DStR 1992, 1648; BFH v. 07.06.2000 - III R 54/98, DStRE 2001, 131; BFH v. 16.08.2006 - III B 20/06 (NV), BeckRS 2006, 25010446.

46 BFH DStR 2001, (1114) 1116; BFH DStRE 2002, (1065) 1066.

nahme weniger streng beurteile und zu Gefälligkeitsgutachten neige.⁴⁷ Eine *vorherige* Begutachtung sei deswegen erforderlich, weil sich das Krankheitsbild nach der Behandlung oftmals nur schwerlich rekonstruieren lasse.⁴⁸

2. Abkehr vom formalisierten Nachweisverfahren

Der BFH schloss sich mit Urteil vom 11.11.2010 – R VI 17/09⁴⁹ der bereits im Schrifttum⁵⁰ geäußerten Kritik an und erteilte dem formalisierten Nachweisverfahren eine Absage. In dem entschiedenen Fall hatten die Eltern und Eheleute die Anerkennung der Kosten (19.944 €) für die auswärtige Unterbringung ihres an Legasthenie leidenden Kindes in einer staatlich anerkannten Privatschule mit angegliedertem Internat und Legastheniezentrum beantragt. Dabei handelten sie auf Empfehlung einer Legasthenie – Therapeutin und eines Kinder- und Jugendpsychiaters. Ein vorheriges amtsärztliches Attest oder Gutachten des MDK holten sie nicht ein. Nachdem das FA die Anerkennung versagt hatte, schloss sich das Hessische FG⁵¹ der oben dargestellten Rechtsprechung an und lehnte eine Berücksichtigung wegen des fehlenden Attests ab.

a) Die Entscheidung des VI. Senats des BFH⁵²

Der erkennende Senat hielt an dem formalisierten Nachweisverfahren nicht fest, hob das Urteil des Hessischen FG auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück, da sich ein derartiges Nachweiserfordernis nicht aus dem Gesetz ergebe und im Widerspruch zum Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§96 I 1 FGO) stehe.⁵³ Auch teilte der Senat nicht die Sorge über die

47 BFH DStR 1997, (1760) 1761; BFH DStR 2001, (1114) 1116; BFH DStRE 2007, (1241) 1243.

48 cf. BGH DStRE 2007, (1241) 1243.

49 In DStR 2011, 115ff.

50 cf. H/H/R/Kanzler §33 Anm. 26; Rößler INF 2005, 297f.

51 FG Hessen v. 31.01.2008 – 9 K 1661/05, BeckRS 2008, 26028024.

52 cf. BFH DStR 2011, 115ff.

53 aaO S.116f; zu dieser Begründung bereits H/H/R/Kanzler §33 Anm. 26; Rößler INF 2005, 298.

durch die Gefälligkeitsgutachten bestehende Gefahr vor missbräuchlicher Inanspruchnahme von Steuervorteilen. Eine Missbrauchsabwehr sei auch dadurch zu erreichen, dass das von einer Partei vorgelegte Sachverständigengutachten als Privatgutachten zu behandeln und als urkundlich belegter Parteivortrag zu würdigen ist.⁵⁴ Die Beschränkung des Freibe-
weises durch das formalisierte Nachweisverfahren sei ferner auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass es im steuerlichen Massenverfahren zu einer tauglichen und rechtlich wertvollen Beurteilung kommen muss. Denn, wie schon *Rößler*⁵⁵, vermochte auch der Senat nicht erkennen, warum nur ein Amtsarzt oder der MDK, nicht aber auch ein anderer Mediziner die erforderliche Sachkunde und Neutralität zur Beurteilung der medizinischen Indikation besitzen sollte.⁵⁶ Wurde bereits früher in Ausnahmefällen auch ein nachträgliches Attest als ausreichender Nachweis zugelassen, sei nun vor allem auch im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von einer vorherigen Begutachtung Abstand zu nehmen und zu den allgemeinen Beweisregeln zurückzukehren.⁵⁷

b) Auswirkungen des Urteils

Der BFH selbst stellt klar, dass der Steuerpflichtige als Nachweisverpflichteter das Risiko der fehlenden Beweisbarkeit der medizinischen Indikation trägt. Das von einem Beteiligten eingebrachte Sachverständigengutachten ist als Privatgutachten zu werten und daher als Nachweis für die medizinische Indikation regelmäßig nicht ausreichend. Daher hat das FG wegen seiner Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung (§76 FGO) ggf. von Amts wegen ein entsprechendes Gutachten einzuholen.⁵⁸ Dem Risiko der fehlenden Beweisbarkeit kann der Steuerpflichtige durch eine selbst veranlasste vorherige Attestierung begegnen. Die Geltendmachung derartiger Auf-

54 BFH DStR 2011, (115) 117f.

55 cf. *Rößler* INF 2005, 297f.

56 BFH DStR 2011, (115) 118.

57 Ebenda.

58 BFH DStR 2011, (115) 119.

wendungen scheidet jetzt aber nicht mehr nur aufgrund einer fehlenden vorherigen Begutachtung.⁵⁹ Diese Rechtsprechung wurde mehrfach bestätigt.⁶⁰

3. Das Steuervereinfachungsgesetz 2011

Mit dem StVereinfG vom 01.11.2011 (BGBl. I 2011,2131) hat der Gesetzgeber in §33 IV EStG eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, die es der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates erlaubt, Einzelheiten über das Nachweiserfordernis von Aufwendungen nach §33 I EStG zu bestimmen. Nach §64 I Nr. 1 EStDV ist der Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten nun grundsätzlich durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers zu führen. §64 I Nr. 2 S.1 EStDV regelt dann jedoch einschränkend Fälle, in denen das formalisierte Nachweisverfahren erneut im Vorfeld (S.2) anzuwenden ist. Hierzu zählt u.a. die hier besprochene Fallgruppe des an Legasthenie leidenden und auswärtig untergebrachten Kindes (§64 I Nr. 2 S. 1c EStDV). Weiterhin kommt es gem. §84 III f EStDV in allen Fällen, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt wurde zu einer Anwendung des §64 EStDV. Ziel sei es, die bisherige Praxis um das formalisierte Nachweisverfahren ohne zeitliche Lücke aufrecht zu erhalten und dem Steuerpflichtigen das Risiko einer Kostenbelastung in Folge einer falschen Beurteilung der Anspruchsvoraussetzungen zu ersparen – dadurch werde auch ein Beitrag zur Rechtssicherheit und -klarheit geleistet.⁶¹

III. Kritische Würdigung

Die geänderte Rechtsauffassung des BFH wurde in der Literatur durchaus positiv aufgenommen, beseitige sie doch sachgerecht eine unnötige formelle Hürde.⁶² Moniert wurde, dass die Auswirkungen auf die Finanzverwaltung im Ergebnis

⁵⁹ cf. *Haupt* DStR 2011, 204.

⁶⁰ cf. BFH 11.11.2010 – V R 16/09, DStRE 2011, (218) 221; BFH v. 05.10.2011 – VI R 49/10, BeckRS 2011, 96876

⁶¹ BT-Drs. 17/6146 S. 15.

⁶² *Haupt* DStR 2011, 207.

zu einer ungleichmäßigen Besteuerung führen könnten.⁶³ Gegen die durch das StVereinfG eingeführten Regelungen wurden jedoch erhebliche Bedenken geäußert und dies vor allem hinsichtlich der Regelung in §84 III f EStDV.

1. Die Rückwirkungsfunktion des §84 III f EStDV

a) Rezeption des §84 III f EStDV – echte Rückwirkung

Soweit ersichtlich besteht nämlich, sowohl beim Gesetz- bzw. Verordnungsgeber und der bisherigen Rechtsprechung zu §84 III f EStDV als auch im Schrifttum Einigkeit darüber, dass es sich hierbei eigentlich um eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung handelt.⁶⁴ Das FG Münster hielt in seiner Entscheidung vom 18.01.2012 (11 K 317/09) diese indes für zulässig, soweit sich bei den davon betroffenen Steuerpflichtigen kein schutzwürdiges Vertrauen bilden können.⁶⁵ Gegen diese Entscheidung wurde mittlerweile Revision eingelegt.⁶⁶ Es ist also zu klären, ob es sich bei §84 III f EStDV um eine unzulässige oder zulässige echte Rückwirkung handelt.

b) Weiterführende Untersuchung

Obschon ein ausdrückliches und verfassungsrechtlich verankertes Rückwirkungsverbot nur für das Strafrecht existiert (Art. 103 II GG), wird aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 III GG der Grundsatz der Rechtssicherheit hergeleitet, der den Bürger in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung gegenüber der Verwaltung und dem Gesetzgeber schützt.⁶⁷ Eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung liegt idR vor, wenn, wie hier, die Rechtsfolge einer Norm schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits

63 *Steinhauff* jurisPR-SteuerR 12/2011 Anm. 6, D.

64 BT-Drs. 17/6146 S.17; FG Münster EFG 2012, (702) 704; *Geserich* FR 2011, 1070f.; *Haupt* DStR 2011, 2445f.; *Kanzler* NWB 2011, 2425; *Rosenke* EFG 2012, 706.

65 FG Münster EFG 2012, 702ff.

66 BFH VI R 13/12.

67 *Spindler* DStR 1998, 953; *Isensee/Kirchhof* §118 Rn. 110; *H/H/S/Wernsmann* §4 Rn. 711; *Haupt* DStR 2011, 2446.

abgeschlossene Tatbestände gelten soll.⁶⁸ Bis zum Zeitpunkt der Verkündigung einer Norm, zumindest aber bis zum Beschluss derselben, soll der Bürger im Moment seines Handelns auf das bis dahin geltende Recht und seine Rechtsfolgen vertrauen können.⁶⁹

Die Unzulässigkeit von echten Rückwirkungen gilt jedoch nicht ausnahmslos, bedarf dann aber einer mit Blick auf das Rechtsstaatsprinzip besonderen Rechtfertigung.⁷⁰ Nach dem Finanzausschuss des Bundestages liege eine solche Rechtfertigung deswegen vor, weil lediglich eine Gesetzeslage geschaffen werde, die vor der Rechtsprechungsänderung einer gefestigten und langjährigen Verwaltungspraxis entsprach.⁷¹ Dies könnte bestätigt werden durch einen Beschluss des BVerfG vom 23.01.1990, nach dem bei unverzüglicher Ankündigung der Neureglung kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen könne, soweit die Neureglung eine Rechtslage wiederherstellt, die vor der (dortigen) Entscheidung des BFH der allgemeinen Rechtsauffassung entsprach.⁷²

Zweifelhaft erscheint jedoch, ob das so in §64 I Nr. 2 EStDV normierte formalisierte Nachweisverfahren tatsächlich die allgemeine Rechtsauffassung vor der Rechtsprechungsänderung darstellte. Festzuhalten ist, dass die Regelung zweifellos der Auffassung der Finanzverwaltung entsprach, die durch die R 33.4 EStR 2008 zum Ausdruck kam. Das Richtlinienrecht bindet aber nur die Verwaltung, nicht den Steuerpflichtigen. Nur der BFH ist als letztinstanzlicher Spruchkörper zur Gesetzesauslegung befugt⁷³. Dieser hatte aber auch schon vor der Rechtsprechungsänderung in 2010 Ausnahmen von dem

68 BVerfG DStR 2010, (1727) 1728; BVerfG DStR 2010, 1733; BVerfG NJW 2011, (986) 987; FG Münster EFG 2012, (702) 704; *Spindler* DStR, 954; *Geserich* FR 2011, 1071; H/H/S/Wernsmann (216. Lfg.) §4 Rn. 714; *Haupt* DStR 2011, 2446.

69 BVerfG DStR 2010, (1727) 1728; BVerfG NJW 2011, (986) 987; H/H/S/Wernsmann §4 Rn. 717; *Geserich* FR 2011, 1071.

70 BVerfG NJW 2011, (986) 987; *Spindler* DStR 1998, 955; *Geserich* FR 2011, 1071.

71 BT-Drs. 17/6146 S. 17.

72 BVerfG v. 23.01.1990 - 1 BvL 4/87 u. a., NJW 1990, (1900) 1901; cf. auch *Spindler* DStR 1998, 956.

73 *Kanzler* NWB 2011, 2425; *Burwitz* NZG 2009, 985.

Erfordernis der vorherigen Begutachtung zugelassen⁷⁴ und zwar insbesondere dann, wenn die medizinische Indikation der Maßnahme auch noch im Nachhinein durch einen Amtsarzt aufgrund von anderweitigen ärztlichen Untersuchung sicher nachgewiesen werden konnte.⁷⁵ Mit der Fixierung auf die *vorherige* Begutachtung, die nunmehr materiell-rechtliche Anspruchsvoraussetzung ist⁷⁶, stellt der Gesetzgeber daher gerade nicht eine allgemeine Rechtsauffassung wieder her, sondern verschärft de facto die Rechtslage, indem er auf Ausnahmen für eine im Nachhinein durchgeführte amtsärztliche Begutachtung verzichtet.⁷⁷

Während die Rechtsprechungsänderung dem Steuerpflichtigen erstmals mit der diesbezüglichen Pressemitteilung⁷⁸ vom 19.01.2011 bekannt werden konnte, bat der Bundesrat bereits am 18.03.2011 in einer Prüfbitte⁷⁹ darum, ob die geltenden Verwaltungsanweisungen gesetzlich festgeschrieben werden könnten. In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses⁸⁰ vom 08.06.2011 wurde der geänderte §64 EStDV erstmalig aufgeführt. Es fragt sich also zudem, ob durch die Prüfbitte und die Beschlussempfehlung dem Erfordernis, dass eine unverzügliche Ankündigung der Neureglung zu erfolgen hat, tatsächlich Genüge getan wurde. IdR orientiert sich der Maßstab nach dem etwas unverzüglich geschehen muss, an §125 I BGB, wonach die Ankündigung ohne schuldhaftes Zögern zu erfolgen hat.⁸¹ In der Bitte, zu prüfen, ob ein gewisser Regelungsbereich in einen Gesetzesvorschlag aufgenommen werden kann, ist jedoch keine Ankündigung zu erkennen, aus der hervorgeht, dass der parlamentarische Gesetzgeber, ein derartiges Gesetz auch tatsächlich verabschieden wird. Spätestens aber mit der Prüfbitte hätte dem parlamentarischen

74 cf. *Geserich* FR 2011, 1071; *Rosenke* EFG 2012, 706.

75 BFH 15. 3. 2007 - III R 28/06 (NV), DStRE 2007, 1241.

76 *Kanzler* NWB 2011, 2425.

77 *Haupt* DStR 2011, 2446; wohl auch *Rosenke* EFG 2012, 706.

78 BFH Pressemitteilung Nr. 5/11 vom 19.1.2011.

79 BR-Drs. 51/11(B), S.12.

80 BT-Drs.17/6105,S.2,23.

81 cf. *Klein/Rätke* §153 Rn. 20.

Gesetzgeber oder der Bundesregierung, insbesondere dem BMF, die geänderte Rechtsauffassung des BFH auffallen müssen. Spätestens hier hätte es zu einer Ankündigung der Neureglung kommen müssen, ggf. in Form eines Nichtanwendungserlasses, der eine vorübergehende Fortsetzung der bisherigen Verwaltungspraxis in anders gelagerten Fälle sichergestellt hätte, in Kombination mit einer Pressemitteilung über die bevorstehende Gesetzesänderung⁸².

Da jedoch erst am 08.06.2011, also drei Monate nach der Prüfbitte des Bundesrates, der geänderte §64 EStDV in die Beschlussempfehlung aufgenommen wurde, kann von einer unverzüglichen Ankündigung im Ergebnis nicht gesprochen werden – zumindest im Zeitraum zwischen der Pressemitteilung und der Beschlussempfehlung musste der Steuerpflichtige mit einer Neureglung nicht rechnen.⁸³

c) Auswertung und Stellungnahme

Zwar ist dem FG Münster wohl zuzugeben, dass ein Vertrauen auf den Bestand der Rechtsprechungsänderung wohl nur in dem Zeitraum zwischen der Veröffentlichung des Urteils bzw. der Pressemitteilung und der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses schutzwürdig wäre⁸⁴.

Die rückwirkende Forderung nach einer vorherigen Begutachtung dürfte für den Steuerpflichtigen jedoch regelmäßig eine *contradictio in se ipse* darstellen – wie soll er sich rückwirkend einer vorherigen Begutachtung unterziehen?⁸⁵ Vor allem, wenn für ihn eigentlich die Möglichkeit bestanden hätte, die medizinische Indikation auch noch im Nachhinein nachzuweisen.

Im Ergebnis kann wegen der deutliche Verschärfung der ursprünglichen Rechtsauffassung die Rückwirkung mE nicht gerechtfertigt werden.

82 *Spindler* DStR 2007, 1063.

83 Im Ergebnis.: *Haupt* DStR 2011, 2446; *Rosenke* EFG 2012, 706.

84 cf. FG Münster EFG 2012, 704f.

85 cf. *Haupt* DStR 2011, 2246.

2. Das formalisierte Nachweisverfahren des §64 I Nr. 2 EStDV

a) Rezeption

Gegen das nun gesetzlich festgeschriebene formalisierte Nachweisverfahren, wurde vorgebracht, die Regelung verkenne die Lebenswirklichkeit, würde der Abzug doch zunächst einmal davon abhängig gemacht, dass der Steuerpflichtige diese Norm überhaupt kennt und dies obwohl die steuerliche Berücksichtigung im Krankheitsfall kaum im Fokus der Überlegungen des Steuerpflichtigen stehen dürfte. Andererseits begegne weder §33 IV EStG, noch §64 I EStDV rechtsstaatlichen Bedenken.⁸⁶

b) Stellungnahme und weiterführende Untersuchung

Das Bedürfnis nach einer allgemeingültigen Regelung für den Nachweis von Krankheitskosten ist im steuerlichen Massenverfahren durchaus verständlich, könnte doch auch die gesteigerte Arbeitsbelastung der Finanzverwaltung zu einer ungleichmäßigen Besteuerung führen⁸⁷.

Gleichwohl stellt sich die Frage, ob nicht die Forderung des §64 I Nr. 2 S. 2 EStDV nach einer vorherigen Begutachtung über dieses Ziel hinausschießt. Denn durch die Erhebung des formalisierten Nachweisverfahrens zur materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzung⁸⁸, wird nicht nur die Geltendmachung von Krankheitskosten davon abhängig gemacht, dass der Steuerpflichtige das Erfordernis des formalisierten Nachweises kennt, (noch) in der Lage ist, sich einer *vorherigen* Begutachtung durch den Amtsarzt oder den MDK zu unterziehen und eine solche im Vorfeld tatsächlich durchführen lässt, sondern vielmehr die subjektive Leistungsfähigkeit bzw. deren Berücksichtigung selbst. Denn auch wenn die medizinische Indikation der Maßnahme im Nachhinein ohne jeden Zweifel festgestellt werden kann und daher die subjektive Leistungsfähigkeit tatsächlich beeinträchtigt ist, kann sich der Steuerpflichtige

⁸⁶ *Geserich* FR 2011, 1072.

⁸⁷ *Tipke/Lang* §4 Rn. 130; *Steinhauff* jurisPR-SteuerR 12/2011 Anm. 6, D.

⁸⁸ *Kanzler* NWB 2011, 2425; *Geserich* FR 2011, 1075.

allein aufgrund des Umstandes, dass es zu einer *vorherigen* Begutachtung nicht gekommen ist, in den Fällen des §64 I Nr. 2 auf diese Beeinträchtigung nicht berufen. Bei den Vorschriften über die agB handelt es sich jedoch gerade um Grundvorschriften zur Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit, die sicherstellen sollen, dass die Besteuerung erst jenseits des Existenzminimums einsetzt.⁸⁹

Der Staat hat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei zu belassen, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Hierbei stellt der existenznotwendige Bedarf die Untergrenze für den steuerlichen Zugriff dar.⁹⁰ Dieses muss auch nach der Besteuerung erhalten bleiben.⁹¹ In Härtefällen könnte das Existenzminimum jedoch durchaus betroffen sein:

Der GdE der Eltern im unter C.II.2.a. dargestelltem Fall betrage 40.000,00 €, mit den dortigen Aufwendungen für ihres (unterstellt) einzigen Kindes.

vE mit agB - Anerkennung		vE ohne agB - Anerkennung	
GdE	40.000,00 €	GdE	40.000,00 €
./.KFB	7.008,00 €	./.KFB	7.008,00 €
./.agB	19.944,00 €		
= zvE	13.048,00 €	= zvE	32.992,00 €
ESt	-	ESt agB	3.568,00 € 19.944,00 €
vE ⁹²	20.056,00 €	vE	16.488,00 €

Das sächliche Existenzminimum für eine Familie mit einem Kind beträgt momentan 17.544,00 €⁹³. Mit §64 I Nr. 2 EStDV wäre den Eltern eine Anerkennung ihrer Aufwendungen aufgrund der fehlenden vorherigen Begutachtung nunmehr zu versagen, sodass sie durch die Aufwendungen und einer überschießenden Steuerbelastung nur über ein unter dem sächlichen Existenzminimum liegendes Einkommen verfügen könnten.

89 cf. oben unter B. I. 1.

90 BVerfG DStRE 1999, (90) 93.

91 BVerfG NJW 1990, (2869) 2871.

92 vE (verwendbares Einkommen) = GdE – agB – ESt.

93 BT-Drs. 17/5550 S.7.

Dies würde selbst dann gelten, wenn der Krankheitswert bzw. die medizinische Indikation der Maßnahme auch im Nachhinein nachgewiesen werden könnte. Kann also das Erfordernis der *vorherigen* Begutachtung in bestimmten Fällen vom Gesetzgeber zur materiell-rechtlichen Anspruchsvoraussetzung und die Berücksichtigung subjektiver Leistungsfähigkeit de facto von der Erfüllung dieser Voraussetzung abhängig gemacht werden?

aa) Parlamentsvorbehalt der Regelungsmaterie

Ein erster Ansatzpunkt zur möglichen Verneinung dieser Frage liegt im Rechtsquellencharakter des §64 EStDV. Der Gesetzgeber hat nämlich in grundlegenden normativen, insbesondere grundrechtsrelevanten Bereichen alle wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen und darf sie nicht der Exekutive überlassen (Parlamentsvorbehalt).⁹⁴ Bei genauerer Betrachtung handelt es sich jedoch bei §64 I EStDV um eine vom Bundestag mit Zustimmung des Bundesrates beschlossene Änderung des §64 EStDV⁹⁵. Einer solchen durch den Gesetzgeber durchgeführten Verordnungsänderung begegnen zwar wegen der rechtsstaatlich gebotenen Formenstrenge grundsätzliche Bedenken, gleichwohl handelt es sich aber um ein zulässiges Vorgehen.⁹⁶ Dabei kann offen bleiben, ob es sich bei §64 I EStDV um eine Verordnung oder ein Gesetz handelt⁹⁷, da in jedem Fall die Entscheidung vom Parlament getätigt wurde.

bb) Art. 3 GG, Leistungsfähigkeits- und subjektives Nettoprinzip

Wie gezeigt kann es aber durch das Erfordernis der *vorherigen* Begutachtung durchaus dazu kommen, dass dem einen Steuerpflichtigen die Berücksichtigung seiner Aufwendungen als agB anzuerkennen ist, während dem anderen Steuerpflichtigen bei eigentlich gleicher Situation die Anerkennung versagt werden muss, weil es zu einer *vorherigen* Begut-

94 BVerfG NJW 1979, (359) 360; BVerfG NJW 1991, (2549) 2550; H/H/S/Wernsmann (216. Lfg.) §4 Rn. 651.

95 BGBl I 2011, 2131, 2138.

96 BVerfG NVwZ 2006, (191) 196; Isensee/Kirchhof §118 Rn. 107f.

97 cf. hierzu Isensee/Kirchhof §118 Rn. 107.

achtung nicht gekommen ist - sei es aus Unwissen um das Erfordernis, wegen der (nachvollziehbaren) Fokussierung des Betroffenen auf seine Krankheit oder weil krankheitsbedingt Eile geboten war. Letzteres dürfte gerade bei alternativen Behandlungsmethoden der Fall sein, die bspw. im Rahmen einer Krebstherapie durchgeführt werden⁹⁸, und deren Berücksichtigung nun ebenfalls von der vorherigen Attestierung durch den Amtsarzt oder den MDK abhängen soll (§64 I Nr.2 S.1 f) EStDV).

Aus Art. 3 I GG folgt jedoch, dass eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten nicht anders behandelt werden darf, wenn zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und Gewicht bestehen, als dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.⁹⁹ Hieraus und aus dem Gebot der Steuergerechtigkeit abgeleitet wird das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das eine gleiche Zuteilung steuerlicher Lasten bei gleicher und eine unterschiedliche Zuteilung bei unterschiedlicher individueller Zahlungsfähigkeit verlangt.¹⁰⁰

§64 I Nr. 2 EStDV differenziert zwar nicht explizit innerhalb der dort aufgeführten Fallgruppen – das formalisierte Nachweisverfahren gelangt in allen Fällen des auswärtig untergebrachten und an Legasthenie leidenden Kindes zur Anwendung.

Gleichwohl kommt es jedoch zu einer faktischen Ungleichbehandlung zwischen denjenigen Steuerpflichtigen, die die medizinische Indikation ihrer Maßnahme im Vorfeld haben bestätigen lassen, und den Steuerpflichtigen, deren Aufwendungen zwar ebenso medizinisch indiziert sind, die aber kein entsprechendes Attest vorlegen können. Obschon ihre indi-

98 zB.: BFH v. 02.09.2010 – VI R 17/09, wo die Ausweglosigkeit der Lebenssituation so stark wiege, dass auch eine (noch) nicht wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode bei zweifelsfreiem Krankheitsbild (hier Bauchspeicheldrüsenkrebs) als Griff nach dem letzten Strohalm das Kriterium der Zwangsläufigkeit erfülle.

99 BVerfG NJW 1999, (2493) 2495; BVerfG NJW 1999, (2501) 2502; BVerfG NJW 2000, (1855) 1856.

100 BVerfG NJW 1962, (437) 438; BVerfG NJW 1977, 241; BVerfG NJW 1987, 271; Tipke/Lang §4 Rn. 81; Jakob ESt §1 Rn. 10; H/H/S/Wernsmann §4 Rn. 479, 487; Steger S. 78.

viduelle Zahlungsfähigkeit in gleichem Maße durch Aufwendungen, gegen die sie sich aus tatsächlichen Gründen nicht erwehren können, gemindert ist, kommt es zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung dergestalt, dass der eine Steuerpflichtige seine Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abziehen kann, während der andere dies, aufgrund der fehlenden *vorherigen* Begutachtung gerade nicht kann.

Die eigentliche Frage, ob es sich bei den Aufwendungen um echte Krankheitskosten handelt, spielt in letzter Konsequenz beim Fehlen einer *vorherigen* Begutachtung keine Rolle mehr. Dieser Befund wird umso dringlicher, als dass das GG die Beachtlichkeit des indisponiblen Einkommens prinzipiell vorgibt: Aus dem Verfassungsgebot der steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums ergibt sich die Pflicht des Gesetzgebers zur Berücksichtigung derjenigen Einkommensverwendung, die für den Steuerpflichtigen essentiell und unausweichlich ist, da ein insoweit höheres Existenzminimum besteht (subjektives Nettoprinzip).¹⁰¹

Es stellt sich mithin die Frage, ob die Intention hinter dem formalisierten Nachweisverfahren, einen Beitrag zur Rechtssicherheit und -klarheit zu leisten¹⁰², diese faktische Ungleichbehandlung und die Nichtberücksichtigung der verfassungsrechtlich eigentlich vorgegebenen Anerkennung rechtfertigen kann.

Das ist mE jedenfalls in Bezug auf das Erfordernis der *vorherigen* Begutachtung nicht der Fall. Zwar ist dem Bedürfnis nach einer für die Verwaltung zweckmäßigen Regelung über den zu erbringenden Nachweis durchaus zuzustimmen: Erforderlich ist eine Regelung, die es der medizinisch unkundigen Verwaltung erlaubt, sachgerecht und ohne gesteigerte Arbeitsbelastung über die Anerkennung der Aufwendungen als agB zu entscheiden.¹⁰³

101 BVerfG NJW 1987, 271; BVerfG NJW 2009, (48) 51; Kirchhof/Söhn/Hufeld §33a Rn. A101; Steger S. 111; Birk Rn. 630; H/H/S/Wernsmann §4 Rn. 504.

102 BT-Drs. 17/6146 S. 15.

103 cf. Tipke/Lang §4 Rn.130; Steinhauß jurisPR-SteuerR 12/2011 Anm.6, D.

Dieses Bedürfnis darf jedoch nicht so weit führen, dass allein aufgrund dessen eigentlich zum Abzug berechnete Steuerpflichtige sich nicht auf ihre Aufwendungen berufen können.

Das Verlangen, den Krankheitswert von einer neutralen Stelle bestätigen zu lassen, erscheint jedenfalls grundsätzlich nicht abwegig. Unabhängig aber davon, ob man sich auf den Standpunkt stellt, dass eine solch neutrale Stelle nur der Amtsarzt oder der MDK darstellt oder ob auch etwa ein als Gutachter eingeschalteter Mediziner einer Uniklinik die geforderte Neutralität besitzen kann¹⁰⁴, erscheint es widersprüchlich eine Anerkennung zu versagen, wenn auch im Nachhinein der Amtsarzt oder der MDK die medizinische Indikation bestätigen kann. Dem eigentlichen Bedürfnis, nämlich nur solche Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, deren medizinische Indikation zweifelsfrei nachgewiesen werden kann, würde man letztlich auch dadurch gerecht.

Auch würde das Zulassen eines nachträglichen amtsärztlichen Attests oder Gutachtens des MDK nicht zu einem gesteigerten Verwaltungsaufwand führen, macht es doch für die Verwaltung keinen Unterschied, ob auf der Bestätigung der medizinischen Indikation ein Datum ausgewiesen ist, das vor oder nach der Maßnahme liegt.

Daher scheint es im Ergebnis (verfassungsrechtlich) geboten, auch solche Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, deren medizinische Indikation von einer neutralen Stelle auch im Nachhinein bestätigt werden können. Der Steuerpflichtige wäre wegen der Gefahr, dass die medizinische Indikation im Nachhinein nicht mehr nachgewiesen werden kann, auch dann gut beraten, bereits im Vorfeld ein entsprechendes Gutachten ausstellen zu lassen. Eine Berücksichtigung würde aber nicht mehr an dem Erfordernis der vorherigen Begutachtung scheitern.

104 So bspw. *Rößler* INF 2005, 297f.

D. Fazit

Mit dem StVereinfG hat der Gesetzgeber augenscheinlich versucht, dass „Ringen um die Abgrenzung von echten Krankheitskosten und allgemeinen Kosten der Lebensführung“¹⁰⁵ zu beenden. Mit dem strikten Erfordernis der *vorherigen* Begutachtung durch den Amtsarzt oder den MDK verliert er jedoch das Wesentliche aus dem Blick:

Durch das Recht der agB soll eine geminderte subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Und diese ist u.a. dann gegeben, wenn seine Aufwendungen medizinisch indiziert waren. Allein die medizinische Indikation ist der maßgebliche Faktor bei der Frage, ob derartige Aufwendungen abzugsfähig sind. Daher kann - im Hinblick auf die Eingangs formulierte zweite Frage und mit Verweis auf die obigen Ausführungen - die Berücksichtigung von derartigen Aufwendungen nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Steuerpflichtige sich einer *vorherigen* Begutachtung durch den Amtsarzt oder den MDK unterzieht. Vielmehr ist es verfassungsrechtlich geboten §64 I Nr. 2 S. 2 EStDV restriktiv auszulegen und auch solche Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, deren medizinische Indikation auch im Nachhinein zweifelsfrei bestätigt werden kann. Das vom Gesetzgeber aufgestellte Erfordernis der *vorherigen* Begutachtung führt – mit Blick auf die erste Frage und mit Verweis auf die obigen Ausführungen – darüber hinaus zu einer deutlichen Verschärfung der ursprünglichen Rechtsauffassung des BFH und der Verwaltung. Daher handelt es sich - zumindest in den Fällen, in denen die medizinische Indikation auch im Nachhinein nachgewiesen werden könnte und dort wo bereits ein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen bestand - um eine unzulässige Rückwirkung.

Ich persönlich halte das Recht der agB für höchst interessant, nicht zuletzt deswegen, da die §§33ff. EStG versuchen den

¹⁰⁵Geserich FR 2011, 1067.

oftmals schwierigen und besonderen Lebenssituationen der Steuerpflichtigen gerecht zu werden. Daher erwarte ich auch mit Spannung die ausstehende Entscheidung des BFH (VI R 13/12) und dessen Ansicht bezüglich der hier dargestellten Rechtsmaterie. Es bleibt für mich zu hoffen, dass zum Ausgangspunkt zurückgekehrt wird, nämlich zu der Frage, ob ein Mensch krank ist und ob die Aufwendungen, die er geltend macht, tatsächlich Kosten der Behandlung dieser Krankheit waren.