

## § 33 Außergewöhnliche Belastungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 346), zuletzt geändert durch Behinderten-Pauschbetragsgesetz (BGBl. I 2020, N.N.<sup>1</sup>)

(1) **Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Absatz 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.**

(2) <sup>1</sup>Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, 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. <sup>2</sup>Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben dabei außer Betracht; das gilt für Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 7 und 9 nur insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können. <sup>3</sup>Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) sind vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

(2a) <sup>1</sup>Abweichend von Absatz 1 wird für Aufwendungen für durch eine Behinderung veranlasste Fahrten nur eine Pauschale gewährt (behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale). <sup>2</sup>Die Pauschale erhalten:

1. Menschen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder mit einem Grad der Behinderung von mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“,
2. Menschen mit dem Merkzeichen „aG“, mit dem Merkzeichen „Bl“, mit dem Merkzeichen „TBl“ oder mit dem Merkzeichen „H“.

<sup>3</sup>Bei Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen nach Satz 2 Nummer 1 beträgt die Pauschale 900 Euro. <sup>4</sup>Bei Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen nach Satz 2 Nummer 2 beträgt die Pauschale 4500 Euro. <sup>5</sup>In diesem Fall kann die Pauschale nach Satz 3 nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. <sup>6</sup>Über die Fahrtkostenpauschale nach Satz 1 hinaus sind keine weiteren behinderungsbedingten Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung nach Absatz 1 berücksichtigungsfähig. <sup>7</sup>Die Pauschale ist bei der Ermittlung des Teils der Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1, der die zumutbare Belastung übersteigt, einzubeziehen. <sup>8</sup>Sie kann auch gewährt werden, wenn ein Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Absatz 5 übertragen wurde. <sup>9</sup>§ 33b Absatz 5 ist entsprechend anzuwenden.

---

<sup>1</sup> Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, s. BRDrucks 659/20(B). Die Verkündung im BGBl. und BStBl. stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

(3) <sup>1</sup>Die zumutbare Belastung beträgt

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15 340 EUR	über 15 340 EUR bis 51 130 EUR	über 51 130 EUR
1. bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer			
a) nach § 32a Absatz 1,	5	6	7
b) nach § 32a Absatz 5 oder 6 (Splitting-Verfahren) zu berechnen ist;	4	5	6
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern,	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte.		

<sup>2</sup>Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen die, für die er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder auf Kindergeld hat.

(4) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach Absatz 1 und der Anspruchsvoraussetzungen nach Absatz 2a zu bestimmen.

### Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

#### § 64 Nachweis von Krankheitskosten und der Voraussetzungen der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale

idF des Behinderten-Pauschbetragsgesetzes (BGBl. I 2020, N.N.<sup>1</sup>)

(1) Den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall hat der Steuerpflichtige zu erbringen:

1. durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2, 23, 31 bis 33 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch);
2. durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) für
  - a) eine Bade- oder Heilkur; bei einer Vorsorgekur ist auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen,
  - b) eine psychotherapeutische Behandlung; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich,
  - c) eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Steuerpflichtigen,

<sup>1</sup> Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, s. BRDrucks 659/20(B). Die Verkündung im BGBl. und BStBl. stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

- d) die Notwendigkeit der Betreuung des Steuerpflichtigen durch eine Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung nach § 65 Absatz 1 Nummer 1 ergibt,
  - e) medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens im Sinne von § 33 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch anzusehen sind,
  - f) wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.
- <sup>2</sup>Der nach Satz 1 zu erbringende Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein;
3. durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen, in dem bestätigt wird, dass der Besuch des Steuerpflichtigen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.
- (2) Die zuständigen Gesundheitsbehörden haben auf Verlangen des Steuerpflichtigen die für steuerliche Zwecke erforderlichen Gesundheitszeugnisse, Gutachten oder Bescheinigungen auszustellen.
- (3) Für den Nachweis der Anspruchsvoraussetzungen zur behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale sind die Vorschriften des § 65 anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Anm. | Anm.

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33**

<b>I. Grundinformation zu § 33 . . . . .</b>	1	<b>VI. Geltungsbereich des § 33</b>	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 33 . . . . .</b>	2	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich . . . . .	12
<b>III. Reformüberlegungen . . . . .</b>	3	2. Anwendung auf Auslandsbeziehungen . . . . .	13
<b>IV. Bedeutung des § 33</b>		<b>VII. Verhältnis des § 33 zu anderen Vorschriften . . . . .</b>	14
1. Finanzwissenschaftliche Bedeutung . . . . .	6	<b>VIII. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung . . . . .</b>	16
2. Systematische Bedeutung		<b>IX. Verfahrensvorschriften</b>	
a) Auffangvorschrift und Grundtatbestand zur Freistellung indisponibler Lebenshaltungskosten durch außergewöhnliche Belastungen . . . . .	7	1. Abzug im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerabzugsverfahren . . . . .	17
b) § 33 als Tarifvorschrift und Billigkeitsregelung . . . . .	8	2. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bei außergewöhnlichen Belastungen . . . . .	18
<b>V. Verfassungsmäßigkeit des § 33 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht . . . . .</b>	9		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Voraussetzungen und Abzug außergewöhnlicher Belastungen**

<b>I. Tatbestandsvoraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung</b>		2. Belastung (zwangsläufiges Erwasen von Aufwendungen)	
1. Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit . . . . .	30	a) Zwangsläufiges Erwasen von Aufwendungen . . . . .	32

	Anm.		Anm.
b) Begriff der Aufwendungen		<b>IV. Anhang zu Abs. 1: Wichtige Fälle außergewöhnlicher Belastung</b>	
aa) Einheitlicher Begriff der Aufwendungen	33	1. Besonderheiten einzelner Fallgruppen	59
bb) Details zum Begriff der Aufwendungen	34	2. Abfindung, Ablösung	
3. Anforderungen an das Merkmal „Belastung“		a) Begriff der Abfindung und Ablösung	60
a) Einordnung des Merkmals der Belastung	36	b) Abfindungsleistungen	61
b) Keine außergewöhnliche Belastung bei Erlangung eines Gegenwerts (Gegenwertlehre)		c) Ablösung	62
aa) Gegenwertlehre	37	3. Adoption	63
bb) Ausnahmen von der Gegenwertlehre	38	4. Alten- oder Senioren- und Pflegeheim	64
cc) Eigene Stellungnahme zur Gegenwertlehre	39	5. Ausbildungskosten	65
c) Keine außergewöhnliche Belastung bei Vorteilsanrechnung (Aufwendungsersatz und ersparte Kosten)		6. Behinderungsbedingte Aufwendungen	
aa) Vorteilsanrechnung	40	a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen infolge eigener Behinderung und Aufwendungen für behinderte Angehörige	66
bb) Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung	41	b) Aufwendungen für ein behindertes Kind	67
cc) Eigene Stellungnahme zur Vorteilsanrechnung	42	c) Kraftfahrzeugkosten Behinderter (Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2020)	68
d) Keine außergewöhnliche Belastung bei Belastung der Vermögenssphäre	45	7. Bekleidung	69
4. Keine außergewöhnliche Belastung bei vorhandenem Vermögen?	46	8. Besuchsfahrten, Besuchsreisen	70
5. Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen		9. Bürgschaft	71
a) Begriff und Bedeutung der Gruppenvergleichsformel	50	10. Fluchthilfekosten	72
b) Vergleich mit Aufwendungen von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands	51	11. Aufwendungen für Hausrat und Kleidung	
c) Maßgeblicher Veranlagungszeitraum: Prinzip der Jahresbesteuerung	52	a) Grundsätzlich kein Abzug bei erstmaliger Anschaffung	73
<b>II. Antragserfordernis</b>	53	b) Wiederbeschaffung von vernichtetem Hausrat	
<b>III. Abzug der außergewöhnlichen Belastung</b>		aa) Vernichtung durch unabwendbare Ereignisse	74
1. Rechtsanspruch auf Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte	54	bb) Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung der Wiederbeschaffungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung	75
2. Höhe des Abzugs (Kürzung um die zumutbare Belastung)	55	cc) Abzug von Wiederbeschaffungsaufwendungen und Vorteilsanrechnung	78
3. Zeitpunkt des Abzugs gem. § 11 Abs. 2	56	12. Krankheitskosten	
		a) Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug	90
		b) Begünstigte und nicht begünstigte Krankheitskosten	
		aa) Unmittelbare Krankheitskosten	
		(1) Krankheitsbegriff	92



	Anm.		Anm.
ee) Einzelfälle zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen . . . . .	191	3. Ausnahme vom Abzugsverbot für Sonderausgaben iSd. § 10 Nr. 7 und 9 (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2) . . . . .	205
3. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen		<b>III. Abzugsverbot für Diätkosten (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</b>	<b>208</b>
a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung . . . . .	194	<b>IV. Abzugsverbot für Prozesskosten und Ausnahmeregelung (Abs. 2 Satz 4)</b>	
b) Begrenzung auf den Umständen nach notwendige Aufwendungen . . . . .	196	1. Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits sind vom Abzug ausgeschlossen	
c) Begrenzung auf angemessene Aufwendungen . . . . .	197	a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots für Prozesskosten und seiner Ausnahmen . . . . .	209
<b>II. Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben sowie Ausnahmeregelung für Ausbildungskosten und Schulgeld (Abs. 2 Satz 2)</b>		b) Aufwendungen für Prozesskosten . . . . .	210
1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abzugsverbots und seiner Ausnahmen . . . . .	200	c) Abzugsverbot als Rechtsfolge . . . . .	211
2. Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)		2. Ausnahme vom Abzugsverbot für Prozesskosten	
a) Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 . . . . .	202	a) Grundlagen der Ausnahmeregelung zum Abzugsverbot für Prozesskosten . . . . .	212
b) Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 . . . . .	203	b) Gefahr des Verlusts der Existenzgrundlage . . . . .	213
		c) Gefahr, die lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können . . . . .	214

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:  
Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale**

<b>I. Einordnung des Abs. 2a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</b>		2. Anspruchsvoraussetzungen und Höhe der Fahrtkostenpauschale (Abs. 2a Sätze 2 bis 4) . . . . .	218
1. Historische Einordnung des Abs. 2a . . . . .	215	3. Jahrespauschbeträge, die einander ausschließen (Abs. 2a Satz 5) . . . . .	219
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a . . . . .	216	<b>III. Abzugsverbot für weitere behinderungsbedingte Fahrtkosten und Ansatz der zumutbaren Belastung (Abs. 2a Sätze 6 und 7) . . . . .</b>	<b>220</b>
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Fahrtkostenpauschale (Abs. 2a Sätze 1 bis 6)</b>		<b>IV. Übertragung der Fahrtkostenpauschale und Verhältnis zum übertragenen Behinderten-Pauschbetrag (Abs. 2a Sätze 8 und 9) . . . . .</b>	<b>221</b>
1. Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale abweichend von Abs. 1 (Abs. 2a Satz 1) . . . . .	217		

**E. Erläuterungen zu Abs. 3: Zumutbare Belastung**

<b>I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</b>		2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3 . . . . .	226
1. Historische Einordnung des Abs. 3 . . . . .	225	<b>II. Berechnung der zumutbaren Belastung (Abs. 3 Satz 1)</b>	

	Anm.		Anm.
1. Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage . . . . .	232	<b>III. Bei Ermittlung der zumutbaren Belastung mitzählende Kinder (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	234
2. Ermittlung des maßgebenden Prozentsatzes (Tabelle des Abs. 3 Satz 1) . . . . .	233		

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Ermächtigung zum Erlass einer den Nachweis von Aufwendungen bestimmenden Rechtsverordnung**

<b>I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Ermächtigung . . . . .</b>	<b>240</b>	1. Ermächtigung zur Bestimmung des Nachweises von Aufwendungen gem. Abs. 4 . . . . .	242
<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 iVm. § 64 EStDV</b>		2. Nachweis von Krankheitskosten (§ 64 EStDV) . . . . .	243

**G. ABC der außergewöhnlichen Belastungen . . . . . 300**

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 33

**Schrifttum bis 2009:** *Tipke*, Die Schwierigkeiten der Auslegung des § 33 EStG – dargestellt am Beispiel des verlorenen Baukostenzuschusses, StWa. 1959, 86; *H.M. Schmidt*, Zum Begriff der sittlichen Verpflichtung iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG, FR 1959, 345; *G. Rose*, Zum Abzug darlehensfinanzierter Aufwendungen, FR 1959, 373; *Spitaler*, Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen bei der Einkommensteuer, StuF 1963, 73; *Stier*, Erstattungen auf steuermindernde Aufwendungen früherer Jahre, FR 1964, 191; *Hartz*, Zur Problematik des § 33 EStG (Außergewöhnliche Belastungen) – Unbestimmte Rechtsbegriffe und Rechtssicherheit, DB 1965, 1225; *Eisenberg*, Probleme und Reformüberlegungen zu § 33 EStG, StbJb. 1968/69, 297; *Eggesiecker*, Kinderfreibeträge, außergewöhnliche Belastungen und Steuervergünstigungen in der Steuerreform – Abzug von der Steuerschuld oder von der Bemessungsgrundlage, FR 1971, 450; *Eisenberg*, Neue Entscheidungen zu §§ 33, 33a EStG, FR 1973, 369, 398, 419; *Tipke*, Zur Einkommensteuer, StuW 1974, 340; *Tipke*, Zur Einkommensteuer, StuW 1975, 152; *von Schalburg/Kleeberg*, Die steuerliche Behandlung von Kulturgütern, Heidelberg, 2. Aufl. 1976; *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97; *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980; *Pollak*, Steuertarife, Handbuch der Finanzwissenschaften, Bd. 2, Tübingen, 3. Aufl. 1980; *Tipke*, Bezüge und Abzüge Einkommensteuerrecht, StuW 1980, 1; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; *Rasenack*, Anmerkungen zum Begriff der außergewöhnlichen Belastungen im Sinne von § 33 EStG, DB 1983, 1272; *Jakobi/Jüptner*, Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen – Gedanken zur Systematik und Struktur eines Auffangtatbestandes, StuW 1983, 206; *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Münsteraner Symposium Bd. II, Köln 1985; *Ruppe*, Rechtsnachfolge im Steuerrecht, DStJG 10 (1987), 97; *Kirchhof*, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen? Gutachten zum 57. DJT, München 1988; *Kleeberg/W. Eberl*, Kulturgüter in Privatbesitz, Heidelberg 1990; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, Diss., Frankfurt/Main, Bern, New York, Paris 1990; *Seitrich*, Zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 des EStG, BB 1990, 470; *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff, Wien, 2. Aufl. 1991/2011; *Sunder-Plassmann*, Neuere Rechtsprechung des BFH zu § 33 EStG, DStR 1992, 1301; *Kanzler*, Grundfragen zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen, FR 1993, 691; *Sunder-Plassmann*, Schäden am selbstbewohnten eigenen Haus als außergewöhnlichen Belastungen?, DStR 1993, 1161; *Tipke*, Steuerlegislative unter Verfassungsdruck, StuW 1993, 8; *Brockmeyer*, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den außergewöhnlichen Belastungen, DStZ 1998, 214; *Kanzler*, Plädoyer für eine Abschreibung außergewöhnlicher und zwangsläufiger Aufwendungen, FR 2002, 1139; *Götz*, Die personale Zurechnung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen im Hinblick auf die subjektive Leistungsfähigkeit, Diss., Tübingen 2005; *G. Fischer*, Außergewöhnliche Belastungen, NWB 2007, F. 3, 15277; *Eschenbach*, Der Wertverzehr langfristiger und zwangsläufig genutzter Wirtschaftsgüter als außergewöhnliche Belastung i.Sd. § 33 EStG – Plädoyer für eine analoge Anwendung der Abschreibungsvorschriften in § 7 EStG als Korrektiv zur Gegenwertlehre des Bundesfinanzhofs, DStZ 2008, 133; *Steger*, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht – Verfassungsrechtliche Grundlagen und Reformperspektiven, Diss., München 2008.

**Schrifttum ab 2010:** *Kanzler*, Einige Bemerkungen zum Abzugsverbot für private Steuerberatungskosten, in *Tipke/Seer/Heyl/Englisch* (Hrsg.), Gestaltung der Steuerrechtsordnung, FS Joachim Lang, Köln 2010, 601; *Kanzler*, Behinderungsbedingte Umbaukosten zwischen außergewöhnlicher und zumutbarer Belastung, Gegenwertlehre, Aufwandsverteilung sowie Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen, FR 2010, 391; *Steinhauff*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm. 5; *Kanzler*, Sanieren und Steuern sparen, FR 2012, 1132; *G. Kirchhof*, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht, DStR 2013, 1867; *Geserich*, Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1861; *Weckesser*, Die steuerrechtliche Behandlung behinderter Menschen im Lichte von Verfassungs- und Völkerrecht, Diss., Potsdam, Baden-Baden 2013; *Amann*, Standortbestimmung der außergewöhnlichen

Belastung, Diss., München, Stuttgart 2014; *Kanzler*, Der Verlust der Existenzgrundlage und die Unmöglichkeit der Befriedigung lebensnotwendiger Bedürfnisse, FR 2014, 209; *Berghoff*, Keine Verteilung von außergewöhnlichen Belastungen auf mehrere Veranlagungszeiträume, EFG 2015, 1209; *Kanzler*, Zweierlei Maß bei der Konkurrenz des Pflegepauschbetrags mit der Steuerermäßigung für Pflegeleistungen, FR 2015, 243; *Endert*, Aktuelle Rechtsentwicklungen bei der Qualifikation von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung – Ein Schritt vor, zwei Schritte zurück – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 18.6.2015 – VI R 17/14, FR 2016, 88, FR 2016, 66; *Grever*, Außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht, Diss., Köln, 2017; *Brandis*, Außergewöhnliche Belastung und Abflusprinzip vs. Absetzung für Abnutzung – Kurze Nachbemerkung zu einer (final beantworteten) Rechtsfrage, DStR 2018, 2298; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2018; *Modrzejewski*, Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten, StuW 2019, 144; *Kanzler*, Einige Anmerkungen zu Änderungen des Einkommensteuerrechts durch das geplante Behinderten-Pauschbetragsgesetz, FR 2020, 808; *Moroder*, Hilfsmittel und Mehraufwendungen für Menschen mit Behinderung in der Einkommensteuer, ÖStZ 2020, 278.

Siehe auch das besondere Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen und die umfassenden Nachweise älteren Schrifttums bis 1993 im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

## I. Grundinformation zu § 33

1

Seit dem EStG 1934 bestimmt § 33 in Form einer Generalklausel, dass zwangsläufige, die zumutbare Belastung übersteigende Aufwendungen auf Antrag steuerminierend berücksichtigt werden (Abs. 1). Abs. 2 enthält in Satz 1 eine Legaldefinition der Zwangsläufigkeit. Satz 2 regelt das Verhältnis zu BA, WK und SA und die Sätze 3 und 4 schließen Aufwendungen für Diätverpflegung allg. und Prozesskosten grds. vom Abzug aus. Abs. 3 Satz 1 regelt tabellarisch die zumutbare Belastung (Abs. 1), gestaffelt nach Gesamtbetrag der Einkünfte, Familienstand und Kinderzahl. Satz 2 bestimmt im Einzelnen, welche Kinder des Stpfl. für die Berechnung der zumutbaren Belastung berücksichtigt werden. In Abs. 4 findet sich die Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer RVO zur Bestimmung des Nachweises außergewöhnlicher Belastungen (agB), die durch § 64 Abs. 1 EStDV (Nachweis von Krankheitskosten) ausgefüllt wurde.

Die Vorschrift ist zugleich Grundtatbestand für den Abzug von agB, der durch weitere Sonderregelungen typisierender Abzugstatbestände für Unterhaltskosten und behinderungsbedingte Aufwendungen in §§ 33a und 33b ergänzt wird. Diese Tatbestände dienen der Berücksichtigung indisponibler Lebenshaltungskosten im Bereich der Einkommensverwendung, die weder durch den Grundfreibetrag abgegolten noch als SA zu berücksichtigen sind. Dabei gewährleistet § 33 den Abzug zwangsläufiger Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung durch allgemeine Freibeträge entziehen (BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969; BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570). Die früher allein gültige Generalklausel wurde im Laufe der Zeit durch konkrete Einzelregelungen zu Diätaufwendungen, Prozesskosten und Nachweisanforderungen ergänzt.

## II. Rechtsentwicklung des § 33

2

Vorläufer des § 33 finden sich im Preuß. EStG, in § 26 EStG 1920 und § 56 EStG 1925.

**Preuß. EStG v. 1.5.1851** (Ges. Slg. 1851, 193): Nach § 7 Abs. 1 waren die Stpfl. ua. „unter Berücksichtigung ihrer gesamten Verhältnisse und der durch diese bedingten besonderen Leistungsfähigkeit einzuschätzen“.

**Preuß. EStG v. 24.6.1891** (Ges. Slg. 1891, 175): § 19 lautete fast gleich mit § 26 EStG 1920, s.u.

**EStG 1920 v. 29.3.1920** (RGBl. I 1920, 359): Im Abschnitt Steuertarif bestimmte § 26, dass bei der Veranlagung besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, berücksichtigt werden, sofern das stbare Einkommen 30 000 Mark nicht übersteigt. Zu diesem Zweck konnte die ESt bei einem stbaren Einkommen bis 10 000 Mark ganz erlassen, bis 20 000 Mark zur Hälfte und bei einem stbaren Einkommen bis 30 000 Mark höchstens zu einem Viertel ihres Betrags ermäßigt werden (§ 26 Abs. 1 Satz 2). § 26 Abs. 2 zählte beispielhaft Verhältnisse dieser Art auf.

**EStG 1925 v. 10.8.1925** (RGBl. I 1925, 189): Die Regelung des § 26 EStG 1920 wurde in § 56 übernommen und als besondere, die Leistungsfähigkeit beeinträchtigende Verhältnisse ua. Unterhaltsaufwendungen, Ausbildungs- und Krankheitskosten, sowie Belastungen durch Unglücksfälle benannt. Wie § 26 EStG 1920 war auch § 56 von Amts wegen anzuwenden.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 33 sah unter der Überschrift „Besondere wirtschaftliche Verhältnisse“ nur noch eine Ermäßigung der ESt vor und schloss damit den Erlass der ESt aus; im Übrigen wurde das Antragsersfordernis eingeführt. Nach den Veranlagungsrichtlinien zur ESt und KSt für 1934 (RStBl. 1935, 377 [404]) dient die Vorschrift „der sozialen Gerechtigkeit und der steuerlichen Gleichmäßigkeit“ sowie deren Milderung und Beseitigung von Härten. „Bei der Anwendung des § 33, insbesondere auch bei der Anforderung von Unterlagen und Nachweisungen, darf in keinem Fall kleinlich verfahren werden.“

**EStG 1938**: Die Neufassung des § 33 durch ÄndG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97) verzichtete erstmals auf die im EStG 1934 noch vorgesehenen Einkommensgrenzen und führte den Begriff der Zwangsläufigkeit ein, der dann in § 22 Abs. 2 EStDV 1941 v. 7.12.1941 (RGBl. I 1941, 751; RStBl. 1941, 913) als Belastung definiert wurde, der sich der Stpfl. aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Während § 27 der II. EStDV v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 143; RStBl. 1938, 129) wegen der Außergewöhnlichkeit noch auf die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes abstellte, verlangte § 22 Abs. 1 EStDV 1941 nur noch eine einfache Mehrheit (vgl. auch BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298).

**EStDV 1941 v. 7.12.1941** (RGBl. I 1941, 751; RStBl. 1941, 913): Durch Einf. von Mehrbelastungsgrenzen entfiel der Ermessenscharakter der StErmäßigung auch der Höhe nach (§ 22 EStDV 1941). Die StErmäßigung führte nun zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage (s. Anm. 225).

**ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950** (BGBl. I 1950, 95): In §§ 33, 33a wurde die zuvor als Sonderausgabe ausgestaltete Begünstigung der Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG 1949 gestrichen und zur außergewöhnlichen Belastung erklärt. Zur Entstehungsgeschichte dieser Vorschriften s. BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): § 33 wurde mW vom 1.1.1955 wesentlich geändert und ein Teil der Fälle agB in einem neuen § 33a geregelt. Systematisch ergab sich dadurch eine Unterscheidung zwischen agB allgemeiner Art (§ 33) und agB in besonderen Fällen (§ 33a), wozu Unterhaltsleistungen für bestimmte Personen (Abs. 1) sowie Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung einer in Berufsausbildung stehenden Person (Abs. 2) und die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Abs. 3) zählten.

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): § 33 Abs. 2 Satz 2 wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung des beschränkten SA-Abzugs für Berufs- und Weiterbildungskosten ein 2. Halbs. angefügt; s. dazu Anm. 206.

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung zum 1.1.1975 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) wurde der Begriff der „zumutbaren Eigenbelastung“ aus redaktionellen Gründen (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180, 20) in „zumutbare Belastung“ umbenannt und der Abzug als Folge des durch das EStRG geänderten Einkommensbegriffs nicht mehr vom „Einkommen“, sondern vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ vorgesehen.

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Wegen des durch das EStRG geänderten Einkommensbegriffs, wonach das Einkommen als Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die SA und die agB (§ 2 Abs. 4), definiert wurde, bedurfte es einer Klarstellung, dass § 12 dem Abzug von agB nicht entgegensteht.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze (sog. Omnibusgesetz) v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Abs. 3 Satz 1 wurde mW für den VZ 1980 (§ 52 Abs. 22b) neu gefasst. Als Bemessungsgrundlage gilt nur noch der Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 225).

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Nach der ab VZ 1986 geltenden Neufassung des Abs. 3 Satz 2 zählen für die Bemessung der zumutbaren Belastung als Kinder des Stpfl. „die, für die er einen Kinderfreibetrag erhält“. Damit wird auf die Regelungen zum Familienleistungsausgleich verwiesen (s. Anm. 225).

**StReformÄndG v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): In Abs. 2 Satz 2 wurde das Zitat „§ 10 Abs. 1 Nr. 7“ durch das Zitat „§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 8“ ersetzt.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): In Abs. 2 Satz 2 wurde das Zitat „§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 8“ durch das Zitat „§ 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9“ ersetzt.

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 3 Satz 2 wurden als zu berücksichtigende Kinder nicht nur die, für die er einen Kinderfreibetrag erhält, sondern die Kinder aufgeführt, „für die er Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält.“

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): In Abs. 3 Satz 2 wurde das Wort „Kinderfreibetrag“ durch die Angabe „Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ ersetzt, und damit redaktionell an die Einf. des Betreuungsfreibetrags angepasst.

**2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): Redaktionelle Anpassung der Verweisung in Abs. 2 Satz 2 auf § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 nach Streichung des Freibetrags für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse (§ 10

Abs. 1 Nr. 8: sog. Dienstmädchenprivileg). Die erforderliche Anpassung der Verweisung in Abs. 3 Satz 2 auf die durch das II. FamFördG geschaffenen „Freibeträge nach § 32 Abs. 6“ unterbleibt.

**Gesetz zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Der Ausschlussatbestand in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 für BA, WK und SA wurde um die Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 erweitert.

**JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 3 Satz 2 (zumutbare Belastung) wurde auf die Anspruchsberechtigung auf Kindergeld anstelle der Kindergeldzahlung abgestellt.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Anstelle des aufgehobenen § 4f wird § 9c (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) in den Ausschlussatbestand des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 aufgenommen.

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Anstelle des aufgehobenen § 9c (erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten) wird § 10 Abs. 1 Nr. 5 (Kinderbetreuungskosten als SA) in den Ausschlussatbestand des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 aufgenommen. Mit dem neuen Abs. 4 wird eine Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer RVO geschaffen, die den Nachweis agB regelt und die durch § 64 Abs. 1 EStDV zum Nachweis von Krankheitskosten ausgefüllt wurde (s. Anm. 18 und 242).

**AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. II 2013, 802): In Abs. 2 wird ein neuer Satz 4 angefügt, der ein Abzugsverbot für Prozesskosten vorsieht und davon eine Ausnahme zulässt, wenn es sich um Aufwendungen handelt „ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“. Damit reagierte der Gesetzgeber auf das Grundsatzurteil des BFH v. 12.5.2011 (VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015), wonach Zivilprozesskosten Kläger wie Beklagtem unabhängig vom Gegenstand des Prozesses aus rechtl. Gründen zwangsläufig erwachsen können (s. Anm. 209 ff.).

**Behinderten-Pauschbetragsgesetz** (BGBl. I 2020, N.N.<sup>1</sup>): Durch das Gesetz zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen wurde ein neuer Abs. 2a eingefügt, wonach „abweichend von Abs. 1 ... für Aufwendungen für durch eine Behinderung veranlasste Fahrten nur ein Pauschbetrag gewährt“ wird (Satz 1). Einen Pauschbetrag von 900 € erhalten gehbehinderte Stpfl. mit einem GdB von mindestens 70 und den Betrag von 4 500 € können Stpfl. mit den Merkzeichen „aG“, „Bl“ oder „H“ beanspruchen. Der Pauschbetrag ist entsprechend § 33b Abs. 5 übertragbar.

### 3 III. Reformüberlegungen

Die Vorschriften über agB waren wiederholt Gegenstand von Reformüberlegungen (s. dazu *Hartz*, DB 1965, 1225 [1229]; *Eisenberg*, Stb]b. 1968/69, 297 [344]; *Eggesiecker*, FR 1971, 450 [457]; *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 72 und 99 f.; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, jeweils mit eigenen Reformvorschlägen). Der Entwurf eines Einkommensteuergesetzes der Stiftung

---

<sup>1</sup> Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, s. BRDrucks 659/20(B). Die Verkündung im BGBl. und BStBl. stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

Marktwirtschaft (2. Aufl., Februar 2009) sieht in § 29 Mehrbedarfspauschalen vor, die die regelmäßig anfallenden und notwendigen Mehrausgaben für die Berufsausbildung, sowie für Behinderung und Pflegebedürftigkeit abgelten sollen. Darüber hinaus können Sonderbedarfsausgaben, die in besonderen Lebenslagen anfallen, berücksichtigt werden, soweit sie nicht durch Versicherungsleistungen, Beihilfen oder Mehrbedarfspauschalen gedeckt sind. Zu den weiteren Reformvorschlägen von *Kirchhof, Elicker, Mitschke, Rose*, der CDU/CSU und der FDP s. die umfassende Darstellung und kritische Würdigung bei *Steger*, Die außergewöhnlichen Belastungen im Steuerrecht, 2008, 54 ff. und 196 ff.

Reformüberlegungen sind im Übrigen Gegenstand folgender amtlicher Untersuchungen gewesen:

**Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht – Bericht der Einkommensteuer-Kommission** (Schriftenreihe des BdF Heft 7, 1964, 247 ff.): Die Kommission erörterte zu § 33 drei Problemkreise:

- Die Möglichkeit einer allgemeinverständlichen und konkreteren Fassung der Generalklausel wurde geprüft und unter Hinweis auf die bewährte Elastizität verworfen.
- Untersucht und empfohlen wurde, verfassungsrechtl. Bedenken gegen die Zulässigkeit der durch RVO geregelten zumutbaren Eigenbelastung durch eine abschließende gesetzliche Regelung zu begegnen. Dieser Vorschlag wurde mit EStRG v. 5.8.1974 durch Einführung des neuen § 33 Abs. 3 verwirklicht (s. Anm. 2).
- Von einer Wiedereinführung der bis zum EStG 1938 geltenden Einkommensgrenzen riet die Kommission ab, da dies mit Sinn und Zweck des § 33 unvereinbar sei. Unter ausdrücklicher Billigung der Aussteuer-Rspr. des BFH (v. 7.8.1959 – VI 141/59 S, BStBl. III 1959, 385) empfahl die Kommission, von einer Einführung fester Einkommens- und Vermögensgrenzen abzusehen, bei deren Überschreitung die StErmäßigung entfallen würde.

**Gutachten zur Reform der direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland des Wissenschaftlichen Beirats beim BdF** (Schriftenreihe des BdF Heft 9, 1967): Auch der Wissenschaftliche Beirat trat für die Beibehaltung der Generalklausel zugunsten eines weitgehenden Verzichts auf die Typisierungen des § 33a ein.

**Steuerreform-Kommission:** Die StRefKomm. erörterte 1971 ua. drei Möglichkeiten der Gestaltung von Tatbeständen für agB und sprach sich für ein Mischsystem aus, das die Vorteile der Generalklausel und der Einzelaufzählung in sich vereint; dabei dachte man an eine dem § 9 ähnliche Formulierung (II Rz. 493–496). Gegenstand der Untersuchung waren ferner das Institut der zumutbaren Eigenbelastung (s. Anm. 225) und die gesetzliche Regelung einiger Fälle agB, die nach der Generalklausel im Einzelnen aufgeführt werden sollten. Im Einzelnen empfahl die Kommission im Gesetz nur Krankheitskosten einschließlich der Aufwendungen für Krankendiät und Kuraufenthalte, Aufwendungen bei Geburts-, Todes- und Unglücksfällen sowie Schuldzinsen besonders zu regeln (II Rz. 503–517). Die übrigen Fälle sollten der Generalklausel und einer Regelung durch Verwaltungsanweisung unterliegen (II Rz. 518–522).

Einstweilen frei.

4–5

## IV. Bedeutung des § 33

### 6 1. Finanzwissenschaftliche Bedeutung

Das Institut der außergewöhnlichen Belastung (agB) ist unter dieser Bezeichnung eine Entwicklung des deutschen EStRechts (s. Anm. 2). Entsprechende und zT weitgehend damit übereinstimmende Regelungen gibt es jedoch auch in anderen Ländern.

Vgl. die ebenfalls als Generalklauseln ausgestalteten Regelungen des § 34 öEStG und der Niederlande „buitengewone lasten“, die jeweils von den SA (§ 18 öEStG bzw. persoonlijke verplichtingen) getrennt sind und bei Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden. Eine Kürzung abziehbarer Aufwendungen um eine zumutbare Belastung kennt man in zB in Luxemburg, den Niederlanden, Österreich und den USA, während etwa in Japan und Kanada beim Abzug entsprechender Aufwendungen relative Höchstgrenzen zu beachten sind. Häufig wird eine Trennung zwischen SA und agB nach deutschen Begriffen nicht vorgenommen.

Der diesen Regelungen zugrunde liegende Gedanke besteht darin, bestimmte Aufwendungen aus dem Bereich der Einkommensverwendung von der ESt freizustellen, die als Lebenshaltungskosten grds. aus versteuertem Einkommen zu leisten wären. Nach finanzwissenschaftlichem Verständnis wird damit letztlich die horizontale Gleichbehandlung der Stpfl. herbeigeführt oder zumindest angestrebt; weil es sich bei den stbefreiten Aufwendungen um solche handelt, mit der die überwiegende Zahl vergleichbarer Stpfl. in einem bestimmten Zeitraum nicht belastet ist, soll die StErmäßigung eine Angleichung der Positionen dieser Stpfl. bewirken. Da die Frage nach der horizontalen (neben der vertikalen) Gleichbehandlung ein Gesichtspunkt des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes ist, lässt sich § 33 – trotz aller finanzwissenschaftlichen Bedenken gegen eine eindeutige Bestimmung dieses Prinzips – als eine Regelung begreifen, die der Verwirklichung dieses die ESt beherrschenden Grundsatzes dient (glA *Tipke*, *StuW* 1975, 152 [156]; *Tipke*, *StuW* 1980, 1 [4]; *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983, 206; *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 583 [597]; *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. A 1 ff. [1/2001]). Nach vermeintlich aA soll § 33 „durch die Berücksichtigung von Zusatzbedarfen“ die pauschale Berücksichtigung des Existenzminimums ergänzen (*Modrzejewski*, *StuW* 2019, 144 [145]; *Modrzejewski*, *Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht*, 2018, 62 ff. mwN). Beide Aussagen widersprechen einander nicht (s. Anm. 7).

### 2. Steuersystematische Bedeutung

#### 7 a) Auffangvorschrift und Grundtatbestand zur Freistellung indisponibler Lebenshaltungskosten durch außergewöhnliche Belastungen

Die Generalklausel ist Grundtatbestand für den Abzug von agB, der auch nach den weiteren Sonderregelungen der §§ 33a und 33b möglich ist. Steuersystematisch lässt sich die Vorschrift im Bereich der Einkommensverwendung als Auffangtatbestand zur Erfassung aller indisponiblen Lebenshaltungskosten charakterisieren, die weder durch den Grundfreibetrag abgegolten noch als SA zu berücksichtigen sind (*Tipke*, *StuW* 1974, 340 [347]; *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983, 206 [208]). Dieser Gedanke liegt auch den neueren Entsch. des BFH zugrunde, die das „Ziel“ der Vorschrift darin sehen, „zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit

einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen“ (BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969; BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570). § 33 fungiert damit als gleichheitsgerechte und folgerichtige Ergänzung der allgemeinen Freibeträge und SA, soweit diese typisierungsbedingt die verfassungsrechtl. und estl. Systemvorgaben zur StFreistellung des Existenzminimums noch nicht vollständig umsetzen (so *Amann*, Standortbestimmung der außergewöhnlichen Belastungen, 2014, 107; *Modrzejewski*, StuW 2019, 144 [145]). Dieser steuersystematische Erklärungsversuch darf allerdings nicht die Gesetzesauslegung ersetzen (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. A 6 Fn. 3 [1/2001]; s. Anm. 30).

Aus diesem Gedanken folgt zugleich, dass es zweckmäßiger wäre, SA und agB zu einer gemeinsamen Regelung stbegünstigter Einkommensverwendung zusammenzufassen, die man, wie in anderen Ländern, zB als „persönliche Abzüge“ bezeichnen könnte (s. Anm. 6; glA *Lang*, StuW 1974, 313 [340]; *Tipke*, StuW 1975, 152 [156]; vgl. auch BTDrucks. 2/481, 90). Als Ausnahme von § 12 ermöglichen SA und agB gleichermaßen den Abzug indisponibler Lebenshaltungskosten (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. A 1 [1/2001]; aA *Modrzejewski*, StuW 2019, 144 [145]).

## b) § 33 als Tarifvorschrift und Billigkeitsregelung

8

Als Generalklausel war § 33 stets Gegenstand der Auslegung, der Entwicklung von Theorien und der richterlichen Rechtsfortbildung. In diesem Zusammenhang wurde die Vorschrift häufig als Tarif- und Billigkeitsregelung bezeichnet.

**Die Charakterisierung als Tarifvorschrift** wurde dabei stets mit der Stellung des § 33 im IV. Abschnitt „Tarif“ des EStG begründet.

So BFH v. 28.2.1964 – VI 146/63, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 200; BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177; BFH v. 21.8.1974 – VI R 236/71, BStBl. II 1975, 14; BFH v. 14.3.1975 – VI R 63/73, BStBl. II 1975, 632; und das Schrifttum: Siehe etwa *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 (301), und neuerdings *Görke* in *Frotscher/Geurts*, § 33 Rz. 1 (3/2018): ein „flexibler“ Grundfreibetrag; aA *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 717; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 1; *Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 11 (8/2017); *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 7 (9/2014); *Tipke*, StuW 1975, 152 (158); *Tipke*, StuW 1993, 13; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (207 f.); unentschieden *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. A 12 (1/2001); vermittelnd *Rasenack*, DB 1983, 1272 (1273), der den Standort am „Schnittpunkt zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif“ bestimmt, ohne allerdings daraus praktische Konsequenzen abzuleiten; ähnlich *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 9 (5/2019).

Soweit überhaupt Folgerungen aus der Verwendung dieses Schlagworts gezogen werden, sind sie recht unterschiedlich und zT auch widersprüchlich. Für den BFH folgte daraus, dass § 11 bei agB nicht anzuwenden sei (BFH v. 28.2.1964 – VI 146/63, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 200; BFH v. 21.8.1974 – VI 236/71, BStBl. II 1975, 14; aA BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744, betr. Anwendung des § 11 Abs. 2) oder dass Beihilfen und Versicherungsleistungen, nicht jedoch Schenkungen, die Aufwendungen mindern (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177). *Eisenberg* (StbJb. 1968/69, 297) sieht in der Kennzeichnung als Tarifvorschrift einen Widerspruch zur Charakterisierung des § 33 als Billigkeitsregelung.

**Stellungnahme:** Versteht man als Tarif einer Steuer diejenigen steuergesetzlichen Regeln, die sich auf die Höhe der Belastung der StBemessungsgrundlage beziehen und nicht an das Vorliegen besonderer subjektiver und objektiver Umstände geknüpft sind (*Pollak*, *Steuertarife*, Bd. 2, 3. Aufl. 1980, 241), waren § 33 und die ihm

vorangegangenen Regelungen niemals Tarifvorschriften. Die Technik des Abzugs durch StMinderung oder Erlass zB in § 26 EStG 1920 (s. Anm. 2) mag es gerechtfertigt haben, die Regelung in Zusammenhang mit anderen Tarifvorschriften zu stellen; tatsächlich handelte es sich damals jedoch um eine besondere estl. Erlassvorschrift. Nachdem mit § 22 EStDV 1941 der Charakter einer Tarifiermäßigung entfallen war (s. Anm. 2, 215) und die StVergünstigung zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führte, war auch dieser rein technische Zusammenhang mit den Tarifvorschriften entfallen. Dies wurde vollends klar, als der Abzug wie bei SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgenommen wurde (§ 2 Abs. 4 EStRG v. 5.8.1974, s. Anm. 2). Auch die Charakterisierung als „flexibler“ Grundfreibetrag überzeugt kaum und trägt nichts zur Auslegung der Vorschrift über deren Tatbestandsmerkmale hinaus bei. Der Grundfreibetrag ist Teil des Tarifs und steht allen unbeschränkt estpfl. Stpfl. ohne jede tatbestandliche Einschränkung zu; anders als die agB wird er auch nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Daraus folgt, dass § 33 keine Tarifvorschrift ist und dass alle Folgerungen, die an die Stellung der Vorschrift im IV. Abschnitt des EStG „Tarif“ anknüpfen, nicht überzeugen können.

**§ 33 als Billigkeitsvorschrift:** Die ältere Rspr. des BFH und der FG betont von jeher den Billigkeitscharakter des § 33 und seine angebliche „Wesensverwandtschaft“ zu § 227 AO (§ 131 RAO). Dem folgt ein Teil des Schrifttums, das ebenfalls den Gesichtspunkt der Härteklausel herausstellt und zu Auslegungszwecken darauf verweist, § 33 diene der Verwirklichung stl. Gleichmäßigkeit und sozialer Gerechtigkeit.

BFH v. 20.5.1960 – VI 160/59 S, BStBl. III 1960, 309, betr. verlorene Baukostenzuschüsse; BFH v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499, betr. Prozesskosten; BFH v. 9.4.1965 – VI 23/65 S, BStBl. III 1965, 441, betr. Beschaffung von Hausrat durch Jungverheiratete; BFH v. 17.10.1973 – VI R 84/70, BStBl. II 1974, 104, betr. Wiederbeschaffung eines Pkw.; BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105, betr. Reparaturkosten eines Kfz.; BFH v. 12.12.1973 – VI R 23/71, BStBl. II 1974, 300, betr. Feuerwehrabgabe; BFH v. 21.8.1974 – VI R 236/71, BStBl. II 1975, 14, und BFH v. 14.3.1975 – VI R 63/73, BStBl. II 1975, 632, jeweils betr. Erstattungen auf Krankheitskosten; BFH v. 28.2.1975 – VI R 120/73, BStBl. II 1975, 482, betr. Umzugskosten; BFH v. 4.7.1975 – VI R 30/73, BStBl. II 1975, 738, betr. Mittagshausfahrten eines Stpfl.; BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558, betr. Reisekosten zur Beerdigung des verstorbenen Bruders; BFH v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, betr. Schadensersatzleistungen nach Unfall; glA *Rasenack*, DB 1983, 1272 (1276); *Stöcker in Lademann*, § 33 Rz. 6 (9/2014); aA *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 (308); *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (207); *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 61; *Arndt in KSM*, § 33 Rz. A 7 ff. (1/2001); *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 583; *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 718 mwN.

Die Rspr. zog aus dieser Auslegung des § 33 für den Stpfl. fast durchweg nachteilige Folgerungen und entwickelte auf dieser Grundlage die sog. Gegenwertlehre (s. Anm. 37 ff.) sowie die These, dass die Vorschrift nur „Belastungen des laufenden Einkommens“ begünstige, nicht dagegen solche, die dem Vermögensbereich zuzuordnen seien (s. Anm. 45).

**Stellungnahme:** § 33 ist uE weder eine Härteklausel noch besteht eine Wesensverwandtschaft zu §§ 163, 227 AO, wobei das Verhältnis dieser Vorschriften zueinander völlig ungeklärt bleibt. Wer sich dazu auf den ursprünglichen Charakter des § 33 beruft, darf die Entwicklung der Vorschrift selbst, aber auch die allgemeine Rechtsentwicklung nicht außer Acht lassen. Unter der Geltung des GG bedarf es keiner estl. Vorschriften zur Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit im Billigkeits-

wege, zumal insoweit auch die Erlassvorschriften der AO eingreifen (im Erg. glA BFH v. 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl. II 1992, 293). Die Regelung kann auch nicht mehr Grundlage für eine Interessenabwägung zwischen Belangen der Allgemeinheit und des Stpfl. sein. Diese Abwägung hat der Gesetzgeber zu treffen und, wie das Beispiel der zumutbaren Belastung zeigt, auch bereits vorgenommen (s. Anm. 226). § 33 ist eine Vorschrift, die bei Vorliegen aller tatbestandmäßigen Voraussetzungen zwingend eine Rechtsfolge vorsieht. Die in der Vorschrift enthaltenen unbestimmten Rechtsbegriffe mögen zwar zu Auslegungsschwierigkeiten führen; diese sind jedoch unter Beachtung der allgemeingültigen Grundsätze juristischer Methodenlehre zu bewältigen. Dazu gehört aber auch etwa, dass das Allgemeininteresse bei der Auslegung des § 33 nicht stärker Beachtung finden kann als bei Anwendung der § 4 Abs. 4, § 9 und § 10 (glA Heuer, FR 1969, 63; s. auch Kanzler, 1993, 691 [693], zur sog. Abwälzungsthese bei § 33). Neuerdings wird der verteilungsrechtl. Aspekt der Steuer bei der Frage nach der Abziehbarkeit von Krankheitskosten (FG Ba.-Württ. v. 28.4.2015 – 8 K 1792/13, juris, aufgehoben durch BFH v. 17.5.2017 – VI R 34/15, BStBl. II 2018, 344) und Prozesskosten wieder betont (s. etwa *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm. 5) und darauf hingewiesen, dass § 33 wegen der „Mitfinanzierung der Aufwendungen durch die Allgemeinheit“, eng auszulegen sei (*Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 2).

## V. Verfassungsmäßigkeit des § 33 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

9

Die Verfassungsmäßigkeit der Generalklausel selbst wird, im Unterschied zu den Sonderregelungen (s. § 33a Anm. 4, § 33b Anm. 7 mwN), von Rspr. und Schrifttum nicht in Frage gestellt. Die Vorschrift dient der Verwirklichung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und entspricht daher der Verfassung, insbes. Art. 3 Abs. 1 GG. Im Schrifttum wird allerdings die Verfassungsmäßigkeit des Abzugs einer zumutbaren Belastung in Frage gestellt (s. Anm. 226). Im Übrigen hat sich die Rspr. des BVerfG und des BFH wiederholt mit der Verfassungsmäßigkeit einzelner Tatbestandsmerkmale des § 33, dazu ergangener Auslegungsgrundsätze und sonstiger Einzelfragen zu den agB befasst.

Das BVerfG hat früher zumeist durch zT sehr sorgfältig begründete sog. Kammerentscheidungen nach §§ 93a, 93b BVerfGG zu verfassungsrechtl. Fragen der Auslegung des § 33 Stellung genommen. Seit Mitte der 90er Jahre ergingen die entsprechenden Kammerentscheidungen zu § 33 idR ohne Begr.

So hat das BVerfG (beiläufig) etwa Bedenken, § 33 könne wegen seines unbestimmten Vergleichsmaßstabs verfassungswidrig sein, zurückgewiesen (BVerfG v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE 13, 153 = BStBl. I 1961, 716, Rz. 27); die Gegenwerttheorie des BFH ist verfassungsrechtl. unbedenklich (BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. II 1967, 106, betr. Hausrats-Anschaffung Jungvermählter; s. auch Anm. 37); die Abgrenzung der Krankheitskosten von den Lebenshaltungskosten ist mit dem Gleichheitssatz vereinbar (BVerfG v. 5.12.1975 – 1 BvR 359/75, StRK EStG § 33 R. 316 = HFR 1976, 126, zu BFH v. 4.7.1975 – VI R 30/73 BStBl. II 1975, 738, betr. Mittagshausfahrten zur Diätverpflegung); dagegen bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken, dass der BFH nur außergewöhnliche und zwangsläufige Ausgaben für Arznei- und Stärkungsmittel zum Abzug zulässt (BVerfG v. 9.5.1969 – 1 BvR 228/69, StRK EStG [bis 1974] § 4 BetrVerm. R. 4 = HFR 1969, 346); in der unterschiedlichen Behandlung von Krankheitskosten gegenüber

anderen Aufwendungen (für christlich-wissenschaftlichen Beistand) liegt weder eine Verletzung des Gleichheitssatzes, noch des Grundrechts auf Glaubens- und Bekenntnisfreiheit vor (BVerfG v. 2.10.1979 – 1 BvR 969/79, HFR 1980 Nr. 35); die Beschränkung der StErmäßigung auf besonders herausragende Notfälle ist mit Art. 3 Abs. 1 GG ebenso vereinbar, wie die einschränkende Auslegung zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen (BVerfG v. 23.6.1978 – 1 BvR 712/77, StRK EstG § 33 R. 324); auch das Abzugsverbot für Erbausgleichszahlungen ist nicht verfassungswidrig (BVerfG v. 13.4.2012 – 2 BvR 1384/10, StEd. 2012, 290).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für beschränkt Stpfl. s. Anm. 13, der Nachweisanforderungen bei Kurkosten s. Anm. 102 ff. und des Abzugsverbots für Beitragszahlungen an die RV beim Versorgungsausgleich s. Anm. 150 ff.; zur Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung s. Anm. 217.

**Der BFH** hat den Einwand, die Auslegung des § 33 sei verfassungswidrig, wiederholt zurückgewiesen. Dabei stand die Vorschrift als Ganzes nie in Frage. Allerdings sind zahlreiche Entsch. zu bestimmten Einzelfragen ergangen.

Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch die nur eingeschränkte Berücksichtigung von Vermögensbelastungen bei unzureichendem Vermögen des Stpfl. (BFH v. 14.8.1964 – VI 166/63, StRK EstG [bis 1974] § 33 R. 213; s. auch Anm. 45); die unterschiedliche Behandlung abziehbarer Entbindungskosten und nichtabziehbarer Adoptionskosten verletzt nicht den Gleichheitssatz (BFH v. 5.1.1990 – III B 53/89, BFH/NV 1990, 430; s. Anm. 300 „Adoption“); die sog. Opfergrenze ist als zulässige Pauschalierung und Typisierung verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BFH v. 11.12.1997 – III R 214/94, BStBl. II 1998, 292, Rz. 24 ff.); § 33 ist verfassungskonform weder dahin auszulegen, dass die Kosten einer Internatsunterbringung (BFH v. 10.11.1998 – III B 69/98, BFH/NV 1999, 645), noch die Aufwendungen für politische Anzeigen als agB abziehbar sind (BFH v. 11.11.1998 – III B 84/98, BFH/NV 1999, 646). Das Abzugsverbot für (zöliakiebedingte) Diätaufwendungen ist sachlich gerechtfertigt und verstößt daher nicht gegen den Gleichheitssatz (BFH v. 21.6.2007 – III R 48/04, BStBl. II 2007, 880); soweit Studiengebühren für den Besuch einer (privaten) Hochschule weder nach § 33 noch nach § 33a abziehbar sind, ist dies wegen der Abgeltungswirkung der Regelungen zum Familienleistungsausgleich nicht verfassungswidrig (BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341); der Abzug privater Steuerberatungskosten als agB ist auch nach dem Wegfall des SA-Abzugs für diese Aufwendungen verfassungsrechtl. nicht geboten (BFH v. 4.2.2010 – X R 10/08, BStBl. II 2010, 617, dazu auch *Kanzler*, FS Lang, 2010, 601 [608]); das formalisierte gesetzliche Nachweisverlangen bei Krankheitskosten ist auch insoweit verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, als es rückwirkend anzuwenden ist und eine frühere Rechtslage nach einer Rechtsprechungsänderung wiederhergestellt wurde (BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577).

Zum Nachweisverlangen s. Anm. 18; zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbot durch die zumutbare Belastung s. Anm. 226.

**Die Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht** steht bei innerdeutschen Sachverhalten nicht in Frage (Sächs. FG v. 1.10.2009 – 1 K 2304/07, EFG 2010, 1030, Rz. 15, rkr., best. BFH v. 19.10.2011 – X R 48/09, BStBl. II 2012, 200, betr. Schuldgeldzahlungen). Soweit ein Abzugsverbot für agB beschränkter Stpfl. besteht, ist dies grds. zulässig, weil nach der Rspr. des EuGH regelmäßig der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. zu berücksichtigen hat (*Bleschick in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 8). Allerdings kann die Nichtberücksichtigung persönlicher Verhältnisse im EU- oder EWR-Wohnsitzstaat eine Berücksichtigung im Quellenstaat erfordern (EuGH v. 1.7.2004 – C 169/03 – Walentin, Slg 2004, I-6443). Im Übrigen sehen § 1 Abs. 3 und § 1a die fiktive unbeschränkte StPfl. für beschränkt stpfl. Personen vor, die damit auch agB abziehen können. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten des EGV ist ausgeschlossen,

da auch im europäischen Ausland zwangsläufig erwachsene Aufwendungen der StErmäßigung unterliegen (s. Anm. 13).

Einstweilen frei.

10–11

## VI. Geltungsbereich des § 33

### 1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

12

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4). Der sachliche Geltungsbereich des § 33 wird durch die Sonderregelungen der §§ 33a (§ 33a Abs. 4) und 33b, aber auch durch die Regelungen zum Familienleistungsausgleich erheblich eingeschränkt. Zur Abgrenzung im Einzelnen s. Anm. 14.

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 33 gilt für natürliche unbeschränkt estpfl. Personen (§ 1 Abs. 1 und 2). Eine Anwendung des § 33 auf Körperschaften iSd. § 1 KStG ist der Natur dieser StErmäßigung nach ausgeschlossen. Zur Anwendung auf beschränkt Stpfl. s. Anm. 13.

Zur Berücksichtigung des § 33 im LStErmäßigungsverfahren und bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 17.

### 2. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

13

**Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige:** Für beschränkt Stpfl. gilt § 33 grds. nicht (§ 50 Abs. 1 Satz 3). Darin liegt nach BVerfG v. 24.9.1965 (1 BvR 228/65, StRK KuponStG 1965 R. 1) kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil die persönlichen Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden (ebenso BVerfG v. 12.10.1976 – 1 BvR 2328/76, BStBl. II 1977, 190; s. auch § 50 Anm. 6 und 80). Insoweit soll auch ein Erlass aus sachlichen Billigkeitsgründen nicht in Betracht kommen (Nds. FG v. 18.6.1975 – IX L 114/74, EFG 1976, 86, rkr.). Auf Antrag werden auch beschränkt EStpfl. nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 und § 1a als unbeschränkt Stpfl. behandelt und können daher agB abziehen (sog. fiktive unbeschränkte StPfl.). In den VZ 1980 bis 1993 galt eine solche Ausnahme auch für niederländische Grenzgänger nach dem AusfG Grenzgänger Niederlande (AGGrenzgNL v. 21.10.1980, BGBl. I 1980, 1999), s. dazu im Einzelnen § 33 Anm. 14 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter EStPfl. sind die während der beschränkten StPfl. erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten EStPfl. einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 Satz 3).

**Außergewöhnliche Belastungen mit Auslandsbezug:** Bei einem unbeschränkt Stpfl. ist der Abzug auch dann zulässig, wenn agB eine objektive Beziehung zum Ausland haben. Es steht dem Abzug insbes. nicht entgegen, wenn die Zahlung von ausländ. Konten oder in ausländ. Währung geleistet wird. Die Außergewöhnlichkeit von Aufwendungen ist durch Vergleich mit Stpfl. festzustellen, die unter den persönlichen und räumlichen Geltungsbereich des EStG fallen (s. Anm. 51). Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen kann nach in- oder ausländ. Maßstäben zu beurteilen sein. Im Rahmen des § 33 findet § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 (sog. Ländergruppeneinteilung), der ohnehin nur übliche Unterhaltsleistungen erfasst,

keine Anwendung (glA *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 5). Zur rechtl. und sittlichen Verpflichtung bei Auslandsbezug s. Anm. 178 und 190. Auch die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen richtet sich nach dem für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit entscheidenden Maßstab.

## 14 VII. Verhältnis des § 33 zu anderen Vorschriften

### Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3c*: Da § 3c Abs. 1 nur für BA und WK gilt, scheidet eine unmittelbare Anwendung aus; auch eine Analogie ist mangels einer Gesetzeslücke ausgeschlossen (str., s. Anm. 41).
- ▶ *Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 10*: Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die zu den BA, WK oder SA gehören, grds. nicht als agB in Betracht (s. Anm. 200–204).
- ▶ *Verhältnis zu § 10d (Verlustabzug)*: Der Verlustabzug geht dem Abzug der SA und agB vor (§ 10d Abs. 1 Satz 1). Bis zum VZ 1998 war der Verlustabzug dem Bereich der SA zugewiesen, weshalb die FinVerw. (R 3 und R 115 Abs. 2 EStR 1996) und die damals hM im Schrifttum den vorrangigen Abzug der SA und agB nach dem Günstigkeitsprinzip zuließen (aA hier mwN § 33 Anm. 16 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); s. auch § 10d Anm. 66).
- ▶ *Verhältnis zu § 11*: § 11 Abs. 2 gilt auch für Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 (s. Anm. 56); zu Einschränkungen des Abflussprinzips durch die sog. Belastungstheorie s. Anm. 32 und 41.
- ▶ *Verhältnis zu § 12*: § 33 enthält eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass Lebenshaltungskosten estl. nicht zu berücksichtigen sind, und hat damit neben den SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–7, den Spenden und den §§ 33a, 33b Vorrang vor § 12 (s. § 12 Anm. 6).
- ▶ *Verhältnis zu §§ 33a und 33b*: Die Anwendung des § 33 ist für die nach § 33a geregelten typisierten agB durch § 33a Abs. 5 ausdrücklich ausgeschlossen (s. § 33a Anm. 10, 152). Diese Abgeltungs- oder Sperrwirkung gilt allerdings nicht für Unterhaltsleistungen, die nicht unter § 33a Abs. 1 (Aufwendungen für „gesetzlich“ Unterhaltsberechtigte) fallen (vgl. FG Köln v. 9.4.2019 – 15 K 2965/16, juris, nrkr., Az. BFH VI R 40/19, uE zu Unrecht eine sittliche Verpflichtung bejahend). Behinderte iSd. § 33b Abs. 1–3 und Abs. 5 sowie Pflegepersonen iSd. § 33b Abs. 6 haben ein Wahlrecht, entweder einen Pauschbetrag ohne Kürzung um die zumutbare Belastung in Anspruch zu nehmen oder die Aufwendungen als agB abzuziehen (s. nur BFH v. 20.12.2017 – III R 2/17, BStBl. II 2018, 468, Rz. 11; im Einzelnen dazu auch § 33b Anm. 13, 30 ff., 79 und 88).
- ▶ *Verhältnis zu § 35a*: Die StErmäßigungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder Dienstleistungen und agB schließen einander aus, wobei dem Abzug nach § 33 Vorrang zukommt (§ 35 Abs. 5 Satz 1). Allerdings soll nach Auffassung der FinVerw. der Abzug gem. § 35a für den Teil der Aufwendungen zulässig sein, der unter das Abzugsverbot der zumutbaren Belastung fällt (BFH v. 5.6.2014 – VI R 12/12, BStBl. II 2014, 970, im Anschluss an BMF v. 10.1.2014 – IV C 4 - S 2296 - b/07/0003:004, BStBl. I 2014, 75, Rz. 32; aA *Kanzler*, FR 2015, 243; ebenso schon BMF v. 15.2.2010 – IV C 4 - S 2296 - b/07/0003,

BStBl. I 2010, 140; aA *Kanzler*, FR 2010, 391 [393]; *Kanzler*, FR 2012, 1132; s. auch Anm. 66). Nach Auffassung des Nds. FG soll die StErmäßigung des § 35a auch den Betrag erfassen, der wegen Anrechnung der Haushaltsersparnis nicht nach § 33 berücksichtigt werden kann (Nds. FG v. 19.4.2018 – 11 K 212/17, juris, nrkr., Az. BFH VI R 46/18; s. auch *Kanzler*, NWB 2020, 1921 [1944]).

- ▶ *Verhältnis zu den Regelungen über den Familienleistungsausgleich*: Nach Rspr. und Verwaltungsauffassung sind durch kinderbezogene Freibeträge, Kindergeld und Ausbildungsfreibetrag alle Unterhaltsaufwendungen für Kinder, ausgenommen Krankheitskosten, abgegolten. Diese Abgeltungs- oder Sperrwirkung galt und gilt für alle bisherigen Modelle kinderbezogener Entlastungen.

Siehe nur BFH v. 27.9.2007 – III R 28/05, BStBl. II 2008, 287, Rz. 20, betr. Besuchsfahrten zum Kind; BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341, Rz. 13, betr. Studiengebühren; BFH v. 17.9.2015 – III R 36/14, BFH/NV 2016, 545, Rz. 28 ff., betr. Unterhaltsleistungen einer Alleinstehenden an ihre Kinder; BFH v. 10.10.2017 – VI R 63/08, BFH/NV 2018, 414, Rz. 16; ebenso schon zum Familienleistungsausgleich: BMF v. 25.1.1980 – IV B 5 - S 2284, StEK EStG § 33 Nr. 62 = DStR 1980, 139; Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 2 LStR/EStR bis 2003; glA *Hufeld* in *KSM*, § 33a Rz. C 4 (9/2014); *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 142 (5/2019); *Görke* in *Frotscherl/Geurts*, § 33 Rz. 48 (3/2018); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 5. Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen im Einzelfall außergewöhnlich hoch sind und zwangsläufig entstehen (BFH v. 22.12.2004 – III B 169/03, BFH/NV 2005, 699). Zu umfassenden Nachweisen zu älterer Rspr. und zur Kritik an der umfassenden Abgeltungswirkung s. § 33 Anm. 17 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

#### Verhältnis zu Vorschriften der AO:

- ▶ *Verhältnis zu § 160 AO (Abzugsverbot bei unterlassener Empfängerbenennung)*: Macht der Stpfl. Aufwendungen nach § 33 geltend, ohne den Empfänger zu benennen, so war § 205a Abs. 2 RAO weder unmittelbar noch (steuerverschärfend) analog anzuwenden (FG Düss./Köln v. 18.9.1970 – VII 247/69 L, EFG 1971, 30, rkr.). § 160 AO umfasst demgegenüber auch „andere Ausgaben“ und damit die Aufwendungen nach § 33 (BFH v. 22.10.1996 – III R 240/94, BStBl. II 1997, 346, Rz. 14; FG Köln v. 29.4.2003 – 8 K 3505/02, EFG 2003, 1490, rkr., beide betr. Trinkgelder als Krankheitskosten; s. aber Anm. 104). Die Anwendbarkeit des § 160 AO ist im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Fluchthilfekosten und an Entführer gezahlte Lösegelder als agB im Schrifttum auf Ablehnung gestoßen (*Bilsdorfer*, DStR 1980, 31 und 681; *Bilsdorfer*, DStZ 1981, 279).

GlA Hess. FG v. 12.3.1981 – IX 9/78, EFG 1981, 571, rkr., betr. Fluchthilfekosten, das die Empfängerbenennung für unzumutbar hält, weil sich der Stpfl. selbst gefährden würde; FG Saarl. v. 25.6.1986 – I 41/85, nv., juris, rkr. betr. Zahlungen an DDR-Fluchthilfeorganisation. Im Übrigen musste diese Frage in der Rspr. nicht erörtert werden (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77 und IV R 233/79, BStBl. II 1981, 303 und 307, betr. Lösegeldzahlungen). Vgl. auch FG Ba.-Württ./Freiburg v. 30.10.1991 – 2 K 141/86, EFG 1992, 271 (273 f.), rkr., das Aufwendungen für den Freikauf aus Rumänien als agB anerkennt und § 160 AO nicht anwendet, weil die Empfänger im Inland nicht estpfl. sind; glA Nds. FG v. 15.6.2000 – 5 K 491/98, EFG 2002, 1045, betr. Trinkgelder, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270.

- ▶ *Verhältnis zu §§ 163, 227 AO (§ 131 RAO; Billigkeitserlass)*: Zum sog. Billigkeitsscharakter des § 33 und der „Wesensverwandtschaft“ zu § 131 RAO s. Anm. 8.

Einstweilen frei.

15

## 16 VIII. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung

**Grundsätzliches zur Abzugsberechtigung:** Abzugsberechtigt ist der Stpfl., der die außergewöhnlichen Aufwendungen leistet. Der Stpfl. kann nicht nur außergewöhnliche Ausgaben für sich, sondern unter den Voraussetzungen des § 33 auch die ihm zwangsläufig für andere Personen erwachsenden Aufwendungen abziehen. Meist wird es sich dabei um Angehörige (§ 15 AO) und um Fälle der Zwangsläufigkeit aus rechtl. oder sittlichen Gründen handeln. Aufwendungen, die unter Abkürzung des Zahlungswegs für den Stpfl. geleistet werden, erwachsen dem Stpfl. (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, zu WK). Das Problem des Abzugsverbots für Drittaufwand stellt sich für Ehegatten bei agB grds. nicht, da der Einheitsgedanke gilt.

**Abzugsberechtigung bei Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern:** Für agB unbeschränkt stpfl. Ehegatten und Lebenspartner gilt der Grundsatz der Individualbesteuerung nicht, da diese bei der Zusammenveranlagung als ein Stpfl. behandelt werden (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rz. 57). Aber auch bei der getrennten Veranlagung der Ehegatten (bis VZ 2012) wurden die agB (wie die SA) als Einheit behandelt. Bei der ab VZ 2013 auf Antrag anwendbaren Ehegatteneinzelveranlagung nach § 26a werden agB, ebenso wie SA und die StErmäßigung nach § 35a dem Ehegatten oder Lebenspartner zugerechnet, der sie „wirtschaftlich getragen hat“, können aber auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten oder Lebenspartner jeweils zur Hälfte abgezogen werden (§ 26a Abs. 2 Sätze 1 und 2).

- ▶ *Rechtsgrundlage des Einheitsgedankens:* Die „Einheit“ der Ehegatten oder Lebenspartner für Zwecke des Abzugs von agB folgt für die Zusammenveranlagung aus § 26b, wonach die Ehegatten nach Zusammenrechnung ihrer Einkünfte und gemeinsamer Zurechnung als ein Stpfl. behandelt werden (BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, BStBl. II 2011, 119, Rz. 23); für die bis zum VZ 2012 mögliche getrennte Veranlagung ergibt sich aus § 26a Abs. 2 Satz 1 aF, dass SA und agB bis zur Höhe der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten oder Lebenspartner in Betracht kommenden Höchstbeträge zu berücksichtigen sind.
- ▶ *Folgen des Einheitsgedankens:* Ohne Bedeutung ist, bei welchem Ehegatten die Ausgaben entstanden sind oder welcher Ehegatte sie getragen hat (BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596). Nach stRspr. des BFH hat dies ferner zur Konsequenz, dass agB bei Ehegatten dann nicht anerkannt werden können, wenn deren Abzug bei einem der Ehegatten ausgeschlossen ist.

Vgl. BFH v. 24.1.1958 – VI 9/56 S, BStBl. III 1958, 77; BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596; BFH v. 18.4.1972 – VIII R 12/66, BStBl. II 1972, 757; BFH v. 22.6.1979 – VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660. Weitere Rspr. zum Einheitsgedanken findet sich zu § 33 Anm. 21 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Beschränkt stpfl. Ehegatten sind vom Abzug von agB grds. ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 13).

**Abzugsberechtigung in Erbfällen:** Nachlassverbindlichkeiten in Gestalt von Erbllasserschulden, dh., der „vom Erblasser herrührenden Schulden“ iSd. § 1967 Abs. 2 BGB, die der Erbe begleicht, begründen nach BFH (BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290) keinen Anspruch auf StErmäßigung nach § 33, da die Schuldübernahme mit dem Vermögen zusammenhängt und die Zwangsläufigkeit fehlt (s. Anm. 45 ff., 132 ff.). Nach BFH (BFH v. 8.9.1961 – VI 177/60 U, BStBl. III

1962, 31) können jedoch Krankheitskosten des Erblassers, die von den Hinterbliebenen aus dem Nachlass bezahlt werden, bei der letzten EStVeranlagung des Erblassers berücksichtigt werden, weil die durch Zufall vor oder nach dem Tod gezahlten Arztrechnungen bei „vernünftiger Beurteilung der Verhältnisse“ gleich zu behandeln seien. Gegen die Anwendung des § 33 beim Erblasser spricht uE der Umstand, dass dieser keine Aufwendungen hatte (glA *Trzaskalik*, *StuW* 1979, 97 [101]; *Ruppe*, *DStJG* 10 [1987], 97).

Zu den sog. Erbfallschulden s. Anm. 300 „Nachlassverbindlichkeiten“. Zum Antragsrecht des Erben s. Anm. 53.

## IX. Verfahrensvorschriften

### 1. Abzug im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerabzugsverfahren

17

**Einkommensteuerveranlagungsverfahren:** Der Abzug von agB erfolgt auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4, § 33 Abs. 1; s. Anm. 54 ff.). Abziehbar ist der die „zumutbare Belastung“ (Abs. 3, s. Anm. 225–234) übersteigende Teil der Aufwendungen (zum Begriff „Aufwendungen“ s. Anm. 33 f.).

**Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen:** Nach § 37 Abs. 3 Satz 4 sind bei der Bemessung der durch Vorauszahlungsbescheid festzusetzenden ESt agB nach §§ 33 und 33a nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen im Satz 4 genannten Aufwendungen (SA und Spenden) insgesamt 600 € übersteigen. Bei Prüfung der 600 €-Grenze sind die als agB geltend gemachten Aufwendungen ohne Kürzung um die zumutbare Belastung zugrunde zu legen (Abschn. 213n Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStR bis 1987). Die Vorschrift gleicht die Bemessung der ESt-Vorauszahlungen weitgehend an das LStErmäßigungsverfahren (§ 39a EStG 1975) an (Begr. zu § 127 RegE, *BTD* Drucks. 7/1470, 301; § 37 Anm. 56).

**Freibetrag beim Lohnsteuerabzug:** Nach § 39a Abs. 1 ermittelt das FA auf Antrag den vom Arbeitslohn abzuziehenden Freibetrag, der ua. nach §§ 33, 33a, und 33b Abs. 6 wegen agB zu gewähren ist. Der Antrag ist nach § 39a Abs. 2 Satz 4 nur zulässig, wenn die entsprechenden Aufwendungen die Antragsgrenze von 600 € übersteigen. Während für die Berechnung der Antragsgrenze bei agB die tatsächlichen Aufwendungen maßgebend sind, sind diese für die Eintragung um die zumutbare Belastung zu kürzen (s. R 39a.1 Abs. 4 Nr. 4 und Abs. 7 LStR). Für unbeschränkt estpfl. Ehegatten gilt die Sonderregelung des § 39a Abs. 3, wonach der Freibetrag gemeinsam ermittelt und je zur Hälfte aufgeteilt wird, sofern für beide Ehegatten LStAbzugsmerkmale gebildet und keine abweichende Aufteilung beantragt wurde.

Zur der Berechnung der zumutbaren Belastung im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 232.

### 2. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bei außergewöhnlichen Belastungen

18

**Schrifttum:** *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980; *Rönitz*, Verfahrensrechtliche Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen Steuerrechts, *StbJb.* 1980/81, 359; o.V., Probleme beim Vollzug der Steuergesetze – Empfehlungen des Präsidenten des Bundesrechnungshofs, Stuttgart 2006; *Eich*,

Außergewöhnliche Belastung: Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit bei Gebäudesanierung, BeSt. 2012, 44; *Bergkemper*, Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall – Neuregelung im StVereinfG 2011 – Verfassungsmäßigkeit – Korrektur einer Rechtsprechungsänderung durch den Gesetzgeber, FR 2012, 1172.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 230.

**Nachweisanforderungen:** Ähnlich der Regelung in § 33b Abs. 7 iVm. § 65 EStDV enthält § 33 Abs. 4 eine Ermächtigungsgrundlage für die Form des Nachweises von agB, die durch § 64 Abs. 1 EStDV zum Nachweis von Krankheitskosten ausgefüllt wurde (s. Anm. 243). Damit hat der Gesetzgeber der hier früher vorgetragenen Kritik, wonach den Nachweisanforderungen der FinVerw. praktisch materiell-rechtl. Bedeutung zukam (glA *Martens*, Verwaltungsvorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, 1980, Rz. 137) Rechnung getragen (zur Voraufgabe s. § 33 Anm. 26 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Für alle anderen nach § 33 abzuehbaren Aufwendungen gelten die allgemeinen Nachweisregelungen zur Ermittlung des Sachverhalts gem. §§ 92 ff. AO. Zum Abzugsverbot nach § 160 AO bei Nichtbenennung des Empfängers s. Anm. 14. Die Nachweise sind als Ergänzung des tatsächlichen Vorbringens spätestens bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG vorzubringen (BFH v. 28.2.1980 – V R 118/76, BStBl. II 1980, 415; zT aA *Rönitz*, StJb. 1980/81, 359 [377]). Bei endgültiger Veranlagung ist eine Änderung nur noch nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich, weil die Nachweise Beweismittel im Sinne dieser Vorschrift sind.

Während früher die Grundsätze zur Neuorganisation und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens v. 16.2.1976 (BStBl. I 1976, 88 – GNOFÄ) und Erlass v. 4.3.1981 (BStBl. I 1981, 270) in Anl. 1 ua. auch für agB besondere Nachweisanforderungen vorgesehen hatten, wurde in den sog. GNOFÄ 1997 v. 19.11.1996, BStBl. I 1996, 1391 (dazu *Seer in Tipke/Kruse*, § 85 AO Rz. 27 [5/2013]) auf derartige Einzelregelungen verzichtet. An dessen Stelle traten Amtsverfügungen einzelner FÄ, die zB bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für Aufwendungen nach § 33 nur dann einen Nachweis vorsahen, wenn diese 10 % des Arbeitslohns überstiegen (vgl. o.V., Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, 2006, 44). Mit der Neuregelung des § 64 Abs. 1 EStDV durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) wurden die Nachweisanforderungen zumindest für Krankheitskosten umfassend geregelt und zT verschärft. Zur Problematik der Rückwirkung der Regelung s. *Bergkemper*, FR 2012, 1172; s. auch Anm. 232.

**Beweisvorsorgepflicht:** Den Stpfl. trifft eine Beweisvorsorgepflicht, der er ggf. durch Einleitung eines Beweissicherungsverfahrens (§ 82 FGO iVm. §§ 485 ff. ZPO) zur Erlangung eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens vor Antritt einer Kur nachkommen muss (BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295). Bei Auslandssachverhalten besteht nach § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht des Stpfl.

**Die objektive Beweislast** (Feststellungslast) für steuermindernde Tatsachen trifft idR den Stpfl. mit der Folge, dass die StErmäßigung wegen agB zu versagen ist, wenn ihm der Nachweis entsprechender Aufwendungen und ihrer Zwangsläufigkeit nicht gelingt (vgl. auch BFH v. 20.1.1978 – VI R 193/74, BStBl. II 1978, 338, betr. Unterhaltsaufwendungen nach § 33a). Problematisch ist uE die Verteilung der Feststellungslast bei der Außergewöhnlichkeit, weil der Stpfl. kaum die Mög-

lichkeit haben dürfte nachzuweisen, dass seine Aufwendungen höher sind als die der entsprechenden Bezugsgruppe anderer Stpfl. oder dass er zu der belasteten Minderheit zählt. Eine Schätzung ist insoweit nicht möglich, wohl aber die Anwendung der Regeln des Indizien- und des Anscheinsbeweises. Grundlegend zur Beweislast s. Einf. ESt. Anm. 672 – Stand Februar 1990 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); zur Anwendung des § 160 AO s. Anm. 14.

Einstweilen frei.

19–29

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen und Abzug außergewöhnlicher Belastungen

### I. Tatbestandsvoraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung

#### 1. Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit

30

Nach Abs. 1 wird die StErmäßigung wegen agB gewährt, wenn dem Stpfl. zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstanden sind.

**Diese Definition** bringt schon zum Ausdruck, dass es sich um Aufwendungen handeln muss, die nicht durch Grundfreibetrag abgegolten sind. Sie lässt sich in zwei Bestandteile zerlegen:

- ▶ **Belastung:** das „zwangsläufige Erweisen von Aufwendungen“ (s. Anm. 32–34) und
- ▶ **Außergewöhnlichkeit:** „größere Aufwendungen, als sie der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse“ usw. erwachsen (s. Anm. 50–52).

**Theorienlastigkeit der Legaldefinition:** Die Praktikabilität der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit wird im Schrifttum bezweifelt (vgl. *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 39 [1/2001]; aA *Eisenberg*, *StbJb.* 1968/69, 297 [304]). Stattdessen wird vorgeschlagen, der Gesetzgeber möge auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses abstellen (s.u.); ähnlich auch der Formulierungsvorschlag der StRefKomm., 1971, Rz. 496: „Aufwendungen, die durch außergewöhnliche Umstände erzwungen werden“. Die Schwierigkeiten der Praxis sind uE nicht in der Legaldefinition selbst, sondern in den daraus entwickelten Theorien (Belastungs- und Gegenwerttheorie, s. Anm. 36–46) begründet, die dazu geführt haben, dass in der älteren Rspr. kaum noch die Voraussetzung des gesetzlichen Tatbestands, das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nämlich, geprüft wurden (wegen der Besonderheiten bei Krankheitskosten s. Anm. 90); die Entsch. wurden vielmehr sogleich – und nicht immer zwingend – mit den genannten Theorien sowie mit Sinn und Zweck der Vorschrift begründet (krit. auch *Tipke*, *StuW* 1974, 340 [347]).

Vgl. BFH v. 17.10.1973 – VI R 84/70, BStBl. II 1974, 104; BFH v. 15.2.1974 – VI R 67/70, BStBl. II 1974, 335, jeweils betr. die Gegenwertlehre; BFH v. 31.1.1975 – VI R 70/72, BStBl. II 1975, 440, betr. Aussteueraufwendungen; BFH v. 23.1.1976 – VI R 62/74, BStBl. II 1976, 194, betr. Aufwendungen für Schalldämmfenster; BFH v. 3.9.1976 – VI R 185/74, BStBl. II 1976, 712, betr. Wiederbeschaffung von Kleidung; BFH v. 25.10.2007 –

III R 63/06, BFH/NV 2008, 544, betr. Bekleidungskosten eines Transsexuellen; anders BFH v. 7.3.1975 – VI R 248/71, BStBl. II 1975, 483; BFH v. 22.8.1980 – VI R 196/77, BStBl. II 1981, 25, jeweils betr. Pflegekosten älterer Menschen.

Diese Theorien aber haben wegen ihrer zahlreichen und nicht immer einsichtigen Ausnahmen zu einer unüberschaubaren und unberechenbaren Kasuistik geführt. Hinzu kommt, dass die beiden Merkmale „Außergewöhnlichkeit“ und „Zwangsläufigkeit“ von der Rspr. nicht immer klar getrennt wurden (BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105; BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147; FG Düss. v. 11.12.1978 – II 369/75 E, EFG 1979, 383, rkr.). Eine Trennung beider Voraussetzungen ist jedoch schon durch die Gesetzesfassung geboten (s. auch Anm. 180 aE).

**Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen oder des verursachenden Ereignisses:** Das Gesetz stellt dem Wortlaut nach auf die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen, dh. die Höhe der Belastung ab, nicht dagegen auf die Außergewöhnlichkeit des die Aufwendungen verursachenden Ereignisses. Gleichwohl hält der BFH und ihm folgend das überwiegende Schrifttum meist die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses für entscheidend.

BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347, betr. Aufwendungen für Brillen, Bruchbänder und Schuheinlagen, „weil sie mit Krankheiten zusammenhängen“; BFH v. 9.4.1965 – VI 23/65 S, BStBl. III 1965, 441, betr. Aussteueraufwendungen jungverheirateter Ehegatten (bestätigt BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. III 1967, 106); BFH v. 5.12.1968 – IV 79/65, BStBl. II 1969, 260, betr. Arzneimittel; BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614, betr. Kaufkraftausgleich für Exklaven-Belastung; BFH v. 4.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382, Rz. 23, betr. Kosten eines Familienrechtsstreits; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 14.11.1984 – 3 K 192/83, EFG 1985, 298, rkr., betr. Umzugskosten anlässlich einer Eheschließung, die kein außergewöhnliches Ereignis sein soll. Etwas zurückhaltender führt BFH v. 22.8.1980 (BFH v. 22.8.1980 – VI R 1 96/77, BStBl. II 1981, 25) aus, dass Aufwendungen „im allgemeinen immer außergewöhnlich“ seien, wenn sie auf einem außerordentlichen Ereignis beruhen; der BFH misst damit der Außergewöhnlichkeit des Ereignisses lediglich Indizwirkung für die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen zu.

GLA die hM: Siehe nur *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 42 (1/2001); *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 42; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 83 (5/2019); *Fuhrmann* in *Korn*, § 33 Rz. 32 (9/2017); *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 103 (9/2014); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 12; *Nacke* in *LBP*, § 33 Rz. 80 (2/2018); *Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 53 (8/2017); Nach *Rasenack* (DB 1983, 1272 [1273]) stehen hinter dem Rückgriff auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses in Wahrheit Zumutbarkeitserwägungen; dieser ohne weitere Rechtfertigung an das öffentlich-rechtl. Entschädigungsrecht anknüpfende Gedanke berücksichtigt nicht die typisierende Sonderregelung zur Zumutbarkeit in Abs. 3, die uE eine weitere Einschränkung nach Zumutbarkeitskriterien im Rahmen der „Außergewöhnlichkeit“ ausschließt.

**Stellungnahme:** Es besteht uE kein Grund, abweichend vom eindeutigen Gesetzeswortlaut ein außergewöhnliches Ereignis vorauszusetzen. Zutreffend daher BFH v. 17.7.1981 (BFH v. 17.7.1981 – VI R 105/78, BFHE 133, 550), der die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen für die Anschaffung neuer Kleidung nach Abmagerungskur verneint (s. auch Anm. 300 „Abmagerungskur“). Daraus folgt zugleich, dass außergewöhnliche Aufwendungen den Charakter der Außergewöhnlichkeit nicht etwa dadurch verlieren, dass der Stpfl. die Möglichkeit hatte, sich auf das Ereignis vorzubereiten. Wer allerdings mit der hM davon ausgeht, dass „Vermögensbelastungen“ nicht von § 33 erfasst werden (s. Anm. 45), wird eine solche Vorsorgepflicht für folgerichtig halten. Die konsequente Anwendung dieses vom BFH of-

fenbar nur als Hilfsargument gedachten Grundsatzes ließe im Übrigen kaum noch Raum für die Anwendung des § 33.

**Typischen Mehraufwendungen fehlt die Außergewöhnlichkeit:** Allein auf die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen abzustellen, bedeutet allerdings nicht, dass das Maß des Außergewöhnlichen nur durch den in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Vergleichsmaßstab bestimmt würde. Der Begriff der Außergewöhnlichkeit wird vielmehr zusätzlich durch einige dem EStRecht systemimmanente Typisierungen eingeschränkt, wie den Grundfreibetrag, die kindbedingten Entlastungen und die pauschalierten agB nach §§ 33a, 33b. Die Abgeltungswirkung dieser Entlastungen führt naturgemäß auch zu einer Einschränkung außergewöhnlicher Aufwendungen (s. Anm. 14). Insoweit formuliert der BFH in stRspr. zutr., Aufwendungen seien außergewöhnlich, „wenn sie nicht nur ihrer Höhe, sondern auch ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen“.

BFH v. 29.9.1989 – III R 129/86, BStBl. II 1990, 418, betr. Kosten altersbedingter Heim-Unterbringung; BFH v. 6.4.1990 – III R 120/86, BFH/NV 1991, 84, betr. Aufwendungen zur Vorsorge für künftige Pflegeheimkosten; BFH v. 23.5.1990 – III R 63/85, BStBl. II 1990, 894, betr. Aufwendungen für den Besuch des inhaftierten Ehegatten; BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661, betr. Ausbildungskosten zur Masseurin; BFH v. 15.4.1992 – III R 11/91, BStBl. II 1992, 821, betr. Reisekosten zur Eheschließung mit sowjetischer Bürgerin in Moskau; ferner beiläufig BFH v. 27.9.1991 – III R 15/91, BStBl. II 1992, 110, betr. Diätaufwendungen; in neueren Entsch. findet sich die Formulierung „ausgeschlossen sind die üblichen Aufwendungen der Lebensführung“: BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 10, betr. Gesundheitsgefährdung durch Holzschutzmittel; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, Rz. 13 mwN, betr. Nachweis von Krankheitskosten.

Insofern sind auch Mehraufwendungen „übergroßer“ Stpfl. für Kleidung und Verpflegung nicht außergewöhnlich, weil derartige Aufwendungen typischerweise vom Grundfreibetrag erfasst werden (BFH v. 21.6.1963 – VI 203/61 U, BStBl. III 1963, 381, der Aufwendungen voraussetzt, die „ihrer Art nach außergewöhnlich sind“). Allerdings kann eine Häufung zwangsläufiger Aufwendungen die Annahme einer agB selbst dann rechtfertigen, wenn die einzelne Aufwendung für sich allein keine solche Belastung wäre.

BFH v. 8.5.1952 – IV 245/51 U, BStBl. III 1952, 168, betr. auswärtiges Studium mehrerer Kinder; BFH v. 20.3.1952 – IV 157/51 U, BStBl. III 1952, 221, betr. Unterhaltsaufwendungen für zwei Töchter; BFH v. 7.8.1959 – VI 141/59 S, BStBl. III 1959, 385, beiläufig; s. auch Anm. 300 „Drillingsgeburt“.

Da es nach der hier vertretenen Auffassung nicht auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses ankommt, können größere Katastrophen die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. treffen (Ozonloch, Pandemie, Reaktorkatastrophe), so dass die entsprechenden Aufwendungen nicht mehr außergewöhnlich im Sinne des Gesetzes wären, obwohl sie für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich mit anderen VZ durchaus außergewöhnlich wären (glA *Kanzler*, FR 1993, 691 [698]; *Fuhrmann* in *Korn*, § 33 Rz. 31 [9/2017]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 10; aA BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298 [302]; s. auch Anm. 52). In solchen Fällen ist allein durch Billigkeitserlass Abhilfe zu gewähren (aA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 42 [1/2001]; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, F 62).

Einstweilen frei.

31

## 2. Belastung (zwangsläufiges Erwachsen von Aufwendungen)

### 32 a) Zwangsläufiges Erwachsen von Aufwendungen

Abs. 1 bezeichnet das „zwangsläufige Erwachsen von Aufwendungen“ als „Belastung“.

**Zwangsläufig:** Das Merkmal der Zwangsläufigkeit ist als die (neben der Außergewöhnlichkeit, s. Anm. 50–52) wichtigste Tatbestandsvoraussetzung der agB in Abs. 2 Satz 1 definiert (s. Anm. 174–191). Erforderlich ist, dass der Stpfl. sich den Aufwendungen „nicht entziehen kann“ (s. Anm. 175 ff.). Die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von Aufwendungen sind, wie sich aus den unterschiedlichen Definitionen in Abs. 1 und 2 zwingend ergibt, jeweils für sich zu prüfen. Gleichwohl unterscheidet die Rspr. beide Merkmale nicht immer klar voneinander (s. Anm. 30).

**Erwachsen von Aufwendungen:** Der Begriff ist nicht sehr deutlich. Er bezieht einerseits seinen Sinn aus dem Zusammenhang mit „zwangsläufig“ (s.o.) und verstärkt den Eindruck, dass die Aufwendungen ihr Entstehen solchen Einflüssen verdanken, die von außen auf den Stpfl. einwirken. Der Begriff bleibt andererseits zu ungenau, um eine zeitliche Festlegung zu ermöglichen. Diese Lücke ist uE durch Anwendung des § 11 Abs. 2 zu schließen (glA BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744). Mit Ausnahme von § 9 Abs. 1 Satz 2 findet sich dieses Tatbestandsmerkmal nur noch in den §§ 33 bis 33b. Der Begriff „Erwachsen“ bedeutet in diesem Zusammenhang „sich für jemanden (den Stpfl.) ergeben“ bzw. „entstehen“ (so auch § 27 Abs. 1 II. EStDV 1938; s. Anm. 2; im Übrigen zum Begriff „erwachsen“ § 9 Anm. 235).

### b) Begriff der Aufwendungen

**Schrifttum:** *Offerhaus*, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 617; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, Diss., Passau 1989; *Seitrich*, Zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 des EStG, BB 1990, 470; *Heilmann*, Persönliche Vermögensbelastung als Voraussetzung der Aufwendungstatbestände im Einkommensteuerrecht, Diss., Heidelberg 1991; *Kanzler*, Grundfragen zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen, FR 1993, 691.

### 33 aa) Einheitlicher Begriff der Aufwendungen

Der Begriff „Aufwendungen“ findet sich im EStG mehrfach neben verschiedenen anderen ähnlichen Begriffen wie „Kosten“, „Aufwand“ und „Ausgaben“.

Vgl. zB § 4 Abs. 4 und Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–7, § 9 Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 4–6 und Abs. 2 Satz 1, § 10 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 1 Nr. 7 und 8, § 12 Nr. 1; vgl. auch §§ 9 und 10 KStG.

Als „Aufwendungen“ werden allg. alle beim Stpfl. abfließenden Güter angesehen, die in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 8 Abs. 1 analog), also auch die Zuwendung von Sachwerten (BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744). Damit lassen sich die Begriffe „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ (wie in § 4 Abs. 4) gleichsetzen (BFH v. 3.6.1987 – III R 49/86, BStBl. II 1987, 629; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 [836]; glA *Offerhaus*, BB 1979, 617; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 518 f.). Nach der Rspr. des BFH kann ein in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendeter gleicher Begriff mangels entgegenstehender ausdrücklicher Vorschriften grds. nicht unter-

schiedlich ausgelegt werden (BFH v. 8.10.1975 – II R 39/70, BStBl. II 1976, 164, Rz. 14; BFH v. 28.1.1976 – IV R 209/74, BStBl. II 1976, 288, Rz. 16). Es besteht somit weder ein Grund noch eine rechtl. Notwendigkeit, bereits den Begriff „Aufwendungen“ als solchen im Rahmen des § 33 anders auszulegen als in den übrigen Vorschriften des EStG (glA *Rose*, FR 1959, 373 [374]; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 33 f. mwN und 49 f.).

## bb) Details zum Begriff der Aufwendungen

34

**Art der Aufwendungen:** In aller Regel werden die Aufwendungen als Geldleistungen erbracht, sie können aber auch in Sachleistungen bestehen (BFH v. 2.12.1954 – IV 339/53 U, BStBl. III 1955, 43), die dann entsprechend § 8 Abs. 2 (Umkehrschluss) zu bewerten sind. Allerdings ist nicht jede Vermögensminderung eine Aufwendung, sondern nur bewusste und gewollte Einkommens- und Vermögensverwendungen (ähnlich BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744, betr. Einkommensverwendung); ebenso wird zivilrechtl. der Begriff der Aufwendung als „freiwillige Aufopferung von Vermögenswerten“ verstanden (*Grüneberg in Palandt*, 79. Aufl. 2020, § 256 BGB Rz. 1). Bloßer Verdienstausfall (etwa durch Krankheit, Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit oder Streik) ist keine Aufwendung (RFH v. 31.10.1940, RStBl. 1941, 266; s. auch BFH v. 19.4.2012 – VI R 25/10, BFH/NV 2012, 1531, betr. Mietausfallentschädigung als WK).

Im Bereich der Einkommensverwendung werden Vermögensminderungen, die nicht vom Willen des Stpfl. getragen sind, nicht vom Aufwendungsbegriff erfasst, weil sich der Aufwendungscharakter solcher Opfer nicht aus einem Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsart herleiten lässt (glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 34 mwN; aA *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, F 63 de lege ferenda; s. „Schäden, Verluste“).

**Einkommensverwendung:** Ausgeschlossen sind nicht nur BA, WK oder SA (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 200 ff.), sondern auch andere mit der Einkommenserzielung zusammenhängende Ausgaben (so zB die zu den AK des Bodens zu rechnenden Erschließungsbeiträge; s. Anm. 300). Der Normzweck gebietet uE eine Einschränkung des Begriffs der Aufwendungen iSd. § 33 Abs. 1 auf Ausgaben, die mit dem Bereich der Einkommensverwendung zusammenhängen (im Erg. glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 61 und 63).

**Erzwungene Ausgaben** sind ungeachtet ihrer Leistung aufgrund äußeren Zwangs willentlich erbrachte Vermögensopfer und damit Aufwendungen iSd. § 33 (glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 38 ff. mwN). Daher erfüllen etwa Lösegeldzahlungen den Aufwendungsbegriff (s. Anm. 300 „Lösegeldzahlung“).

**Forderungsabtretung:** Die Abtretung einer Forderung ist willentliche VA und erfüllt damit den Aufwendungsbegriff (*Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 37).

**Forderungsverzicht:** Der Verzicht auf eine Darlehensforderung fällt uE unter den Begriff der Aufwendungen, soweit die Forderung fällig war und die Voraussetzungen des § 397 BGB vorliegen (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 3 [1/2001]; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 42). Zu Forderungsverlusten s. „Schäden, Verluste“.

**„Größere“ Aufwendungen:** Dass es sich um größere Aufwendungen handeln muss, führt nicht zu einer Einschränkung des Aufwendungsbegriffs. Die Notwen-

digkeit dieser Beifügung ergibt sich aus der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit (s. Anm. 50); von Bedeutung ist sie vor allem bei Fragen der Vorteilsausgleichung (s. Anm. 41 ff.).

**Mittelherkunft in der Regel ohne Bedeutung:** Wie agB finanziert werden, ist für den Begriff „Aufwendungen“ iSd. Abs. 1 uE ohne Bedeutung. Eine Darlehensaufnahme zur Leistung von Ausgaben kann sogar ein Anzeichen für die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen sein (RFH v. 28.9.1927, StuW Nr. 586; *Strutz*, EStG 1925, Bd. 2 § 56 Rz. 14).

**Rücklagenbildung** zur Bestreitung künftiger Ausgaben erfüllt ebenfalls nicht den Begriff der Aufwendung iSd. Abs. 1 (BFH v. 2.12.1954 – IV 339/53 U, BStBl. III 1955, 43), da es an der tatsächlichen Verausgabung fehlt; Gleiches gilt für den Umstand, dass der Stpfl. im Zusammenhang mit besonderen wirtschaftlichen Belastungen keine Rücklagen für die Zukunft bilden kann (RFH v. 20.4.1933, Kartei EStG 1925 § 56 R. 77).

**Schäden, Verluste:** Auch sonstige Einbußen (etwa durch Diebstahl, Brand, Unfall, Kursverluste bei Wertpapieren usw.) können als solche nicht nach § 33 geltend gemacht werden, weil ihnen das Willensmoment fehlt; sie können jedoch über etwaige mittelbare Auswirkungen finanzieller Art in Gestalt von Wiederbeschaffungskosten zu einer StErmäßigung führen. Gleiches gilt für die Entstehung von Verbindlichkeiten.

glA BFH v. 23.2.1968 – VI R 97/67, BFHE 92, 199, krit. *Eisenberg*, StJb. 1968/69, 297 (317); BFH v. 16.11.1993 – I B 115/93, BFH/NV 1994, 551, Rz. 6 mwN; BFH v. 23.9.2004 – III B 39/04, juris; glA das Schrifttum: *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 3 (1/2001); *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (208); *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 40. Ob ein privater Vermögensverlust einen Erlass nach §§ 163, 227 AO rechtfertigt, ist fraglich (abl. etwa BFH v. 24.3.1981 – VIII R 177/78, BStBl. II 1981, 505). Zu weiteren Nachweisen s. § 33 Anm. 34 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Vermögensumschichtungen:** Aus der hier vertretenen Auffassung von der einheitlichen Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“ folgt weiter, dass Vermögensumschichtungen (zB Darlehensaufnahme und Schuldentilgung) ebenso wie etwa bei den BA weder Vermögensmehrungen noch Vermögensminderungen sind. Das gilt auch für den WK-Begriff, bei dem derartige „neutrale Vorgänge“ wegen ihres Zusammenhangs mit dem Vermögen ausgeschieden werden (s. § 9 Anm. 65 aE). Vermögensumschichtungen im Bereich des privaten Vermögens sind auch bei § 33 keine Aufwendungen, wenn sie nicht zu einer Vermögensminderung führen (glA etwa BFH v. 21.8.1974 – VI R 237/71, BStBl. II 1974, 745; BFH v. 15.12.2005 – III R 10/04, BFH/NV 2006, 931; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 44 ff.; s. auch Anm. 132).

Davon zu unterscheiden ist die von Rspr. und Schrifttum getroffene Abgrenzung von Einkommens- und Vermögensbelastungen (s. Anm. 45 ff.), da Aufwendungen, die die Vermögenssphäre betreffen, durchaus zu einer Vermögensminderung führen können und damit den Aufwendungsbegriff erfüllen (s. Anm. 33). Zum Teil wird auch die Gegenwertthese mit dem Verbot der Berücksichtigung bloßer Vermögensumschichtungen gerechtfertigt (so *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, F 65).

35 Einstweilen frei.

### 3. Anforderungen an das Merkmal „Belastung“

#### a) Einordnung des Merkmals der Belastung

36

Die hM unterscheidet nicht deutlich zwischen den Merkmalen „Belastung“ (zwangsläufiges Erwasen von Aufwendungen; s. Anm. 32–34) und „Außergewöhnlichkeit“ (größere Aufwendungen als der Mehrzahl vergleichbarer Stpfl.; s. Anm. 50–52) und behilft sich mit Billigkeitsgesichtspunkten (s. Anm. 8). Aus diesem unbestimmten Vorverständnis der agB entwickelt die hM besondere Belastungsanforderungen:

Keine außergewöhnliche Belastung

- bei Erlangung eines Gegenwerts (s. Anm. 37–40),
  - bei Vorteilsanrechnung (s. Anm. 40–42),
  - bei Belastung der Vermögenssphäre (s. Anm. 45),
- aber agB trotz vorhandenen Vermögens (s. Anm. 46).

#### b) Keine außergewöhnliche Belastung bei Erlangung eines Gegenwerts (Gegenwertlehre)

**Schrifttum:** *Felix*, Der Gegenwert der Aufwendungen iS von § 33 EStG, FR 1956, 514; *Felix*, Die Frage des Gegenwerts, FR 1957, 352; *Felix*, Zum Gegenwert bei § 33, FR 1957, 504; *Glöggler*, Zum Gegenwert, FR 1958, 564; *Littmann*, Erlangung eines Gegenwerts durch Aufwendungen iS des § 33 EStG, FR 1959, 59; *Tipke*, Gegenwertlehre und außergewöhnliche Belastung, FR 1959, 320; *Eisenberg*, Zum Gegenwertgrundsatz bei der Anwendung des § 33 EStG und seinen Ausnahmen, FR 1974, 581; *Handzik*, Zur Berücksichtigung des verlorenen Aufwands als Belastung iSd. § 33 EStG, FR 1992, 742; *Pülzl*, Außergewöhnliche Belastung und Gegenwerttheorie, ÖStZ 2003, 519; *Kanzler*, Abschied von der Gegenwertlehre?, FR 2011, 583.

#### aa) Gegenwertlehre

37

Die sog. Gegenwertlehre hat mit ihren zahlreichen Ausnahmen und iVm. der Charakterisierung des § 33 als Billigkeitsregelung (s. Anm. 8) zu einer Kasuistik geführt, die den Anwendungsbereich des § 33 ganz erheblich einschränkt.

**Rechtsprechung des BFH:** Nach stRspr. des BFH liegt „im allgemeinen“ keine agB vor, wenn der Stpfl. für seine Aufwendungen einen „Gegenwert“ oder „nicht nur vorübergehende Vorteile“ erlangt.

Siehe nur: BFH v. 21.8.1974 – VI R 237/71, BStBl. II 1974, 745, betr. Aufwendungen zur Anschaffung einer Geschirrspülmaschine für körperbehinderte Ehefrau des Stpfl.; BFH v. 23.1.1976 – VI R 62/74, BStBl. II 1976, 194, betr. Aufwendungen eines Mieters für den Einbau eines Schalldämmfensters; BFH v. 4.3.1983 – VI R 189/79, BStBl. II 1983, 378, betr. Einbau einer Nachtstromspeicherheizung und Duschleinrichtung für querschnittgelähmte Frau in Mietwohnung; BFH v. 9.8.1991 – III R 54/90, BStBl. II 1991, 920, betr. Spezialbett eines Rheuma-Kranken (Bechterew), die Anwendung der Gegenwertthese abl.; BFH v. 29.11.1991 – III R 74/87, BStBl. II 1992, 290, betr. Hausratsbeschaffung wegen Allergie-Erkrankung; BFH v. 10.10.1996 – III R 209/94, BStBl. II 1997, 491, betr. behinderungsbedingte Baukosten; BFH v. 6.2.1997 – III R 72/96, BStBl. II 1997, 607; BFH v. 28.8.1997 – III R 195/94, BStBl. II 1998, 183, betr. Berufsbildungskosten eines ehemaligen NVA-Offiziers; BFH v. 2.6.2005 – III R 7/04, BFH/NV 2006, 36, betr. behinderungsbedingten Badumbau; BFH v. 15.12.2005 – III R 10/04, BFH/NV 2006, 931, betr. Fahrstuhl eines Behinderten als Mietereinbau; BFH v. 25.1.2007 – III R 7/06, BFH/NV 2007,

1081, betr. Fahrstuhl eines Behinderten im Eigenheim; BFH v. 25.10.2007 – III R 63/06, BFH/NV 2008, 544, betr. Bekleidungskosten von Transsexuellen. Auch neuere Entsch. der FG berufen sich auf die Gegenwertlehre: FG Münster v. 1.7.2013 – 2 K 1062/12 E, EFG 2014, 44, rkr., betr. Erbschaft als Gegenwert für Beerdigungskosten, NZB VI B 92/13 unbegründet; FG Nürnberg v. 6.12.2013 – 7 K 387/13, EFG 2014, 1482, rkr., betr. Anschaffung einer Infrarot-Wärmekabine; FG Ba.-Württ. v. 19.12.2013 – 1 K 703/11, EFG 2014, 759, rkr., betr. Leasingsonderzahlung für Pkw.

Zu älterer Rspr. des BFH und der FG s. die umfangreichen Nachweise in der Vorkommentierung zu § 33 Anm. 37 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

In der neueren Rspr. des BFH scheint die Gegenwertlehre vermieden zu werden. Entweder gehen die Urte. auf den Gegenwertgedanken nicht mehr ein, obwohl er in der Vorinstanz von Bedeutung gewesen ist (so BFH v. 30.10.2008 – III R 97/06, BFH/NV 2009, 728) oder die Lehre wird unter Hinweis auf eine der Ausnahmen beiläufig für nicht anwendbar erklärt, jedoch eine Anrechnung des Vorteils „Neu für Alt“ gefordert (s. etwa BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BStBl. II 2011, 966, Rz. 26, betr. Wiederbeschaffung verseuchten Hausrats; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 26, betr. Holzschutzmittelsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, Rz. 13, betr. Hausschwammsanierung). Bemerkenswert sind auch nicht entscheidungserhebliche Äußerungen von Zweifeln an dieser Lehre (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280; BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BStBl. II 2011, 966, Rz. 26; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, Rz. 17). Für den bis zum VZ 2008 zuständigen III. Senat des BFH gilt die Gegenwertlehre allerdings nicht als aufgegeben (BFH v. 25.10.2007 – III R 63/06, BFH/NV 2008, 544, Rz. 10).

**Das BVerfG** hat die Gegenwerttheorie ausdrücklich gebilligt und ausgeführt, gegen die Lehre bestünden keine rechtsstaatlichen Bedenken, da sie weder eine „richterliche Neuschaffung“ noch die „Ausweitung eines gesetzlichen Steuertatbestandes“ darstelle. Sie lasse sich im Wesentlichen dahin zusammenfassen, dass § 33 nur bei „gewissermaßen verlorenem Aufwand“ in Betracht komme. Eine solche Konkretisierung der Tatbestandsmerkmale durch allgemeine Richtlinien in der Rspr. diene der Rechtssicherheit und der Besteuerungsgleichheit (BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. III 1967, 106).

**Die Finanzverwaltung** bezog sich in den EStR aF ebenfalls auf die Lehre und nahm einen Gegenwert an, wenn der angeschaffte Gegenstand oder die bestellte Leistung eine „gewisse Marktfähigkeit“ besitzt, die in einem „bestimmten Verkehrswert“ zum Ausdruck kommt (Abschn. 92/186 Abs. 2 Sätze 6–7 LStR/EStR 1990). Nunmehr wird der Gegenwertgedanke nur noch in H 33.1-33.4 „Gegenwert“ EStH 2014 wiedergegeben.

**Im Schrifttum** wird die Gegenwertlehre überwiegend gebilligt, wenn man auch vereinzelt eine eingeschränkte Anwendung befürwortet.

*Brockmeyer*, DStZ 1998, 214 (215); *Görke* in *Frotscher/Geurts*, § 33 Rz. 14 (3/2018); *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 57 ff., 64 (5/2019); *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 15; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 77 (9/2014); *Nacke* in *LBP*, § 33 Rz. 110 (2/2018); *Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 41 ff. (8/2017); *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, F 65 f.; *Rasenack*, DB 1983, 1272 (1275); ebenso (obgleich sehr krit.) *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 35, B 38 (1/2001); erheblich zweifelnd *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 14; aA *Felix*, FR 1956, 514; *Felix*, FR 1957, 352 und 504; *Eisenberg*, FR 1965, 297 (358); *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 317; *Eisenberg*, FR 1974, 581; *Tipke*, StuW 1974, 340 (347); *Tipke*, StuW, 1975, 152 (158); *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (208); *Loritz*, Ein-

kommensteuerrecht, 1988, Rz. 1088; *Kanzler*, FR 1993, 691 (696); *Wolf*, Der Aufwendungs begriff in § 33 EStG, 1989, 71 ff. (grundlegend); *Eschenbach*, DStZ 2008, 133.

**Begriff des Gegenwerts:** Erlangt der Stpfl. durch seine Aufwendungen einen Gegenwert oder nicht nur vorübergehend Vorteile, so steht das nach der sog. Gegenwertlehre der Gewährung von agB regelmäßig entgegen. Die Beispiele aus der Rspr. (s.o.) zeigen, dass es sich bei den „Gegenwerten“ in aller Regel um Vermögensgegenstände handelt. Dazu gehören insbes.

- Sachen (zB Hausrat, Kfz. und Einbauten),
- Rechte (zB auf Überlassung von Wohnraum, Forderungen).

In einigen Entsch. hat der BFH auch immaterielle Vorteile als Gegenwert anerkannt. So die „Hebung der sozialen Stellung“ durch „ein erfolgreiches akademisches Studium“ (BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330) oder die Ausbildung eines ehemaligen NVA-Offiziers (BFH v. 28.8.1997 – III R 195/94, BStBl. II 1998, 183), ebenso der „Vorteil eines geräuschfreien Wohnens“ durch Einbau von Schalldämmfenstern in die gemietete Wohnung (BFH v. 23.1.1976 – VI R 62/74, BStBl. II 1976, 194); in dieser Entsch. wird darauf abgestellt, dass der Vorteil „real“ sein müsse und der Einbau einer leistungskräftigeren Heizung als weiteres Beispiel angeführt. Vorübergehende Vorteile reichen idR nicht zur Versagung von agB aus (BFH v. 4.3.1983 – VI R 189/79, BStBl. II 1983, 378: „Gegenstände ... die von bleibendem oder mindestens längerdauerndem Wert und Nutzen sind“).

**Marktgängigkeit oder Marktfähigkeit des Vorteils:** Nach neuerer Rspr. führt ein „Gegenwert“ nur dann zur Versagung von agB, wenn es ein Gegenstand ist, „der nicht nur für den steuerpflichtigen oder eine von ihm unterstützte Person, sondern auch für einen Dritten von Vorteil wäre, also eine gewisse Marktgängigkeit besitzt“ (BFH v. 4.3.1983 – VI R 189/79, BStBl. II 1983, 378, betr. Nachtspeicherofen). Der Begriff der Marktgängigkeit stellt eine Konkretisierung der vom BVerfG (BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. II 1967, 106) gefundenen Formel dar, wonach § 33 nur bei „gewissermaßen verlorenem Aufwand“ in Betracht kommt (Marktgängigkeit abl.: BFH v. 9.8.1991 – III R 54/90, BStBl. II 1991, 920, betr. Spezialbett eines an Bechterew'scher Krankheit leidenden Stpfl.).

## bb) Ausnahmen von der Gegenwertlehre

38

Die Rspr. hat von jeher Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz mit der Begr. zugelassen, dass von Fall zu Fall zu entscheiden sei, ob die Erlangung eines Gegenwertes der Anwendung des § 33 Abs. 1 entgegenstehe (BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298). Nach der Rspr. fehlt es nicht an einer Belastung des Stpfl., soweit Werte endgültig abgefließen sind; unter dem Aspekt des verlorenen Aufwands sei daher der erlangte Gegenwert ohne Bedeutung; der Gesichtspunkt des verlorenen Aufwands sei als „Korrektiv der Gegenwertlehre“ zu sehen (BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104).

**Ausnahme aufgrund von Billigkeitserwägungen:** So spielte der Gegenwertgedanke „dann keine Rolle, wenn die Maßnahmen des Steuerpflichtigen so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die Erlangung eines Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalls in den Hintergrund tritt“ (BFH v. 27.11.1959 – VI 62/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 109; diese Argumentation wurde wieder in den Fällen behinderungs-

bedingter Umbaukosten aufgegriffen: BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 26, betr. Holzschutzmittelsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, Rz. 13, betr. Hausschwammsanierung). Diese nach Auffassung einiger Autoren verallgemeinerungsfähige Rspr. wird zutr. als Beleg dafür gesehen, dass die Gegenwertlehre in ihrer Bedeutung stark relativiert worden und praktisch kaum mehr entscheidungserheblich ist (*Bleschick in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 24f.; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 16). Aus Gründen der Rechtssicherheit plädiert *Loschelder* (in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 16) für einen generellen Verzicht des BFH auf die Gegenwerttheorie.

**Fallgruppen der Ausnahmen:** Die Rspr. hat den Gegenwertgedanken in den folgenden beiden Fallgruppen wohl aus Billigkeitserwägungen außer Acht gelassen:

- ▶ **Unabwendbare Ereignisse:** Dem Abzug von Aufwendungen zur Wiederbeschaffung oder Schadensbeseitigung nach einem unabwendbaren Ereignis steht der Gegenwertgedanke nicht entgegen. Der Gegenwertgedanke wird insbes. dann außer Acht gelassen, wenn Hausrat oder Kleidung durch „höhere Gewalt“, verlorengehen (BFH v. 15.2.1974 – VI R 67/70, BStBl. II 1974, 335). Solche unabwendbaren Ereignisse, die zur Wiederbeschaffung existenziell notwendiger Gegenstände zwingen (BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104) sind in R 33.2 Nr. 2 EStR aufgeführt: „Brand, Diebstahl, Hochwasser, Unwetter, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung“; krit. hinsichtlich der uneingeschränkten Erwähnung des Diebstahls von Hausrat und Kleidung: BFH v. 15.2.1974 – VI R 67/70, BStBl. II 1974, 335. Besonders weitgehend wird die Gegenwertlehre in Fällen der Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung eingeschränkt, sofern nur der frühere Zustand in angemessenen Grenzen wiederhergestellt wird (BFH v. 23.9.1960 – VI 90/60 S, BStBl. III 1960, 488, ähnlich schon BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298). Diese Ausnahmen stehen allerdings unter dem Vorbehalt, dass weder Anhaltspunkte für ein Verschulden vorliegen, noch von anderer Seite Ersatz zu erlangen ist (BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BStBl. II 1999, 766; BFH v. 23.5.2002 – III R 52/99, BStBl. II 2002, 592, Rz. 26; glA R 33.2 EStR). Die FinVerw. fordert zusätzlich, dass das Schadensereignis nicht länger als drei Jahre zurückliegen darf und dass innerhalb dieser Frist der Stpfl. mit schadenbeseitigenden Baumaßnahmen begonnen haben muss (R 33.2 EStR).

**Rechtsprechungsbeispiele:** BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310, betr. Mehraufwendungen für Wohnungsmiete infolge unabwendbarer Ereignisse (beiläufig); BFH v. 14.12.1965 – VI 102/65 U, BStBl. III 1966, 113, betr. Mietabfindung für den Vormieter bei krankheitsbedingtem Wohnungswechsel; BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, betr. unverschuldeten Wasserschaden; BFH v. 9.8.2001 – III R 6/01, BStBl. II 2002, 240, betr. Asbestsanierung; BFH v. 23.5.2002 – III R 52/99, BStBl. II 2002, 592, betr. Austausch formaldehydbelasteter Schlafzimmernöbel; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, betr. Beseitigung von Hausschwamm; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, betr. Formaldehydbelastung.

- ▶ **Medizinische Hilfsmittel und Gesundheitsmaßnahmen:** Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit oder zur Linderung einer Krankheit steht der Gegenwertgedanke ebenfalls nicht entgegen. Dies gilt für die sog. unmittelbaren Krankheitskosten als selbstverständlich. Bei den übrigen Aufwendungen für

Hilfsmittel und behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen wird auf die Anrechnung eines Gegenwerts verzichtet, wenn die Maßnahmen medizinisch indiziert sind (s. nur BFH v. 27.11.1959 – VI 62/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 109; diese Argumentation wurde wieder aufgegriffen in BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, beide betr. behinderungsbedingte Umbaukosten). Für einen generellen Verzicht auf die auch in Österreich geltende Gegenwerttheorie bei behinderungsbedingten Aufwendungen plädiert *Moroder* (ÖStZ 2020, 278).

### cc) Eigene Stellungnahme zur Gegenwertlehre

39

**Dogmatische Bedenken:** Sowohl Schrifttum als auch Rspr. (s. Anm. 37) lassen die dogmatischen Grundlagen der Gegenwertlehre ungeklärt. In dieser Hinsicht vermag auch das BVerfG (BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. III 1967, 106) nicht zu überzeugen, das in dieser Lehre eine Auslegung des Tatbestandsmerkmals „außergewöhnliche Belastung“ sieht (so *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 35 [1/2001]). Das Gesetz enthält jedoch kein solches Tatbestandsmerkmal (BFH v. 3.6.1987 – III R 49/86, BStBl. II 1987, 629, Rz. 20; glA schon *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 [307]; *Tipke*, StuW 1980, 1 [8]; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 76); der in Abs. 1 Satz 1 in Klammern eingefügte Begriff „außergewöhnliche Belastung“ stellt uE lediglich eine wiederholende Kurzfassung der einzelnen in Satz 1 enthaltenen Merkmale des gesetzlichen Tatbestands, insbes. des Begriffs „größere Aufwendungen“ dar (anders jedoch § 34 Abs. 1 Satz 1 öEStG und noch § 33 EStG 1938; s. Anm. 2). Auch aus der Überschrift der Regelung lässt sich nichts herleiten, weil auch dieser keine normative Bedeutung zukommt.

Es handelt sich uE bei der Gegenwertlehre um eine Einschränkung des gesetzlichen Tatbestands, mit der der BFH die Grenzen zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung überschritten hat (glA *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 [307]; *List*, StKongrRep. 1975, 151). Abgesehen davon, dass es an der erforderlichen Gesetzeslücke fehlt, widerspricht die Gegenwertthese im Erg. auch dem erkennbaren Sinn des § 33, indisponibles Einkommen freizustellen (s. Anm. 7); damit aber setzt sich die Rspr. in rechtsstaatswidriger Weise an die Stelle des Gesetzgebers.

**Praktische Bedenken:** In der Praxis vermag die Gegenwertlehre ebenso wenig zu überzeugen wie dogmatisch. Die Entsch. der FG geben die Gegenwerttheorie in aller Regel nur schlagwortartig als einschränkenden Grundsatz wieder (*Tipke*, FR 1959, 320 [323]) und schließen damit die StErmäßigung dem Grunde nach aus, obwohl offenbar nur an eine Begrenzung der Höhe nach gedacht ist. Geht man aber davon aus, dass ein erlangter Gegenwert auf die an sich abziehbaren Aufwendungen anzurechnen ist, so wäre dieser Gegenwert zwingend zu bemessen (denkbar wäre zB, dass die Aufwendungen höher als der Verkehrswert der erlangten Gegenstände sind). Eine solche Bewertung wird aber in keinem Fall vorgenommen und wäre angesichts der Tendenz, auch immaterielle Vorteile als Gegenwert anzuerkennen, kaum durchführbar. So aber BFH (BFH v. 20.3.1959 – VI 92/58, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 95; BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330, betr. Studienkosten; BFH v. 23.1.1976 – VI R 62/74, BStBl. II 1976, 194, betr. Schalldämmfenster; BFH v. 28.8.1997 – III R 195/94, BStBl. II 1998, 183, betr. Ausbildung eines ehemaligen NVA-Offiziers); uE ist dies schon nach der neueren Rspr. (s. Anm. 37) mangels Marktgängigkeit abzulehnen; glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 38 (1/2001).

Tatsächlich wurde der Gegenwertgedanke seit den Urt. zur Sanierung beschädigter Eigenheime (BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, betr. Beseitigung von Hausschwamm; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, betr. Formaldehydbelastung) vom BFH nicht mehr bemüht. Als Ausnahme vom gegenwertbezogenen Abzugsverbot wurde in diesen Entsch. auf die alte Formel zurückgegriffen, wonach „die Maßnahmen des Steuerpflichtigen so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die Erlangung eines Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalls in den Hintergrund tritt“ (so BFH v. 27.11.1959 – VI 62/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 109). Zu Recht wird diese Begr. als „Leerformel“ entlarvt, da die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 gehöre (so *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 16). Nichts anderes als eine Rückbesinnung auf die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale hatte der VI. Senat des BFH aber wohl mit seinem Rückgriff auf die triviale Floskel in seinem Urt. (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280) beabsichtigt.

### c) Keine außergewöhnliche Belastung bei Vorteilsanrechnung (Aufwendersersatz und ersparte Kosten)

**Schrifttum:** *Oswald*, Zur Frage der Außergewöhnlichkeit i.S. des § 33 EStG, FR 1956, 547; *Oswald*, Die Beschaffung der Wohnungseinrichtung durch junge Eheleute, DStR 1965, 613; *Teichner*, Muß sich ein Beamter eine Beihilfe, die er nicht beantragt hat, im Rahmen des § 33 EStG anrechnen lassen?, DStR 1965, 159; *Düchting*, Die Vorteilsausgleichung bei außergewöhnlicher Belastung, DStR 1965, 619; *Wegfraß*, Außergewöhnliche Belastung trotz Beihilfe und Krankenversicherung?, StuF 1965, 27; *Brosch*, Einkommensteuerliche Behandlung von Rückzahlungen, DB 1967, 2000; *Blencke*, Außergewöhnliche Belastung durch Krankheitskosten und Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, FR 1975, 141; *von Bornhaupt*, Krankheitsbedingte Unterbringungskosten in einem Altenpflegeheim als außergewöhnliche Belastung, BB 1980, 1730; *Horlemann*, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung bei Verzicht auf Erstattungsleistungen?, BB 1980, 1837; *Stuhldreier*, Belastungsprinzip und Schuldentilgung im Rahmen der §§ 33, 33a EStG, DStZ 1984, 606; *Trzaskalik*, Zuflußprinzip und periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985, 222; *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, Diss., Bochum 1987; *Kanzler*, Zurück zur „Belastungstheorie“, FR 1999, 1194; *Laws*, Die steuerliche Berücksichtigung der Kosten familienrechtlicher Streitigkeiten, FamRZ 2012, 76; *Kühnen*, Spätere Erstattung von als außergewöhnliche Belastung anerkannten Prozesskosten, EFG 2015, 409.

#### 40 aa) Vorteilsanrechnung

**Nach der Lehre von der Vorteilsanrechnung** sind Aufwendersersatz und ersparte Aufwendungen anzurechnen. Unabhängig vom Gegenwert, den der Stpfl. durch die Aufwendungen selbst erlangt (zur sog. Gegenwertlehre s. Anm. 37 ff.), ist die Frage zu beurteilen, ob dem Stpfl. durch das die Zahlung veranlassende Ereignis Vorteile zufließen, so dass er im Erg. nur um den Unterschied belastet ist. Anwendungsfälle sind vorwiegend Vorteile aus (Ersatz-)Leistungen Dritter oder aus Ersparung von Aufwendungen beim Stpfl. selbst. Verzichtet der Stpfl. auf einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch, so verlieren seine Aufwendungen damit uU den Charakter der Zwangsläufigkeit; ist der Verzicht jedoch als zwangsläufig anzusehen, so wird zT eine Minderung der Aufwendungen abgelehnt (s. auch Anm. 300 „Verzicht“ und im Einzelnen Anm. 34 und 186).

StRspr. des BFH seit BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298, betr. Nutzungsentschädigung für beschlagnahmten Hausrat; BFH v. 10.8.1990 – III R 2/86, BFH/

NV 1991, 231, betr. Pflegeheimunterbringung ohne Anrechnung einer Haushaltsersparnis, wenn Haushalt fortbesteht; BFH v. 19.10.1990 – III R 93/87, BStBl. II 1991, 140, betr. Leistungen aus Sterbegeldversicherung, die anteilig auf abziehbare Bestattungs- und nichtabziehbare Todesfallkosten anzurechnen sind; BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BFHE 189, 371 = BStBl. II 1999, 766; BFH v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70, betr. Pflegezulage; BFH v. 26.6.2003 – III R 36/01, BStBl. II 2004, 47, beide betr. Hausratsversicherung; BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270, betr. Leistungen der Krankenkasse; BFH v. 20.11.2003 – III R 2/02, BFH/NV 2004, 630, betr. Hausratsversicherung; BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794, Rz. 30, betr. Anrechnung einer Haushaltsersparnis; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, betr. behinderungsbedingte Umbaukosten; BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. II 2011, 701, betr. Pflegetagegeld; BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, Rz. 17, betr. Abzug von Zivilprozesskosten; ebenso die Rspr. zur Sanierung von Wohngebäuden, wonach zwar kein Gegenwert, jedoch ein Vorteil „Neu für Alt“ anzurechnen ist; BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570, betr. Asbestsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 26, betr. Holzschutzmittelsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, Rz. 13, betr. Hausschwammsanierung; dazu auch die Anm. von *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 32/2012 Anm. 6; *Bleschick*, HFR 2012, 739; *Kanzler*, FR 2012, 1133. Siehe auch FG Münster v. 19.8.2011 – 14 K 2610/10 E, EFG 2011, 2059, rkr., betr. Leistungen aus Rechtsschutzversicherung; s. auch die übrige Rspr. der FG zur Abziehbarkeit von Prozesskosten (Anm. 110 und 209 ff.).

Zu älterer Rspr. des BFH und der FG s. die umfassenden Nachweise in der Vorkommen-  
 tierung zu § 33 Anm. 41 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter  
[www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Zur Vorteilsanrechnung bei § 10 s. § 10  
 Anm. 42.

**Begriff und Bedeutung der Vorteilsanrechnung:** Als Vorteile, die dem Stpfl. im Zusammenhang mit außergewöhnlichen Aufwendungen entstehen, kommen

- Vorteile durch Leistungen Dritter (insbes. Ersatzleistungen) und
- andere Vorteile (insbes. Kostenersparnisse beim Stpfl. selbst und Abzüge „neu für alt“) in Betracht.

Die Vorteilsanrechnung dient der Vermeidung einer stl. Doppelentlastung (BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. II 2011, 701).

- ▶ *Vorteile durch Leistungen Dritter:* Dazu gehören, wie die Beispiele aus der Rspr. in Anm. 40 zeigen, vor allem Erstattungen auf Krankheitskosten, aber auch Kostenerstattungen nach der Leistung von Prozesskostenvorschüssen sowie alle Leistungen von dritter Seite für Wiederbeschaffungs- und Reparaturaufwendungen, seien es nun Schadensersatzzahlungen, Beihilfen oder Nutzungsent-schädigungen. Der Verzicht auf einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch lässt die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen entfallen (BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969, Rz. 29; s. auch Anm. 186).
- ▶ *Andere Vorteile:* Nach der Rspr. des BFH sind auch ersparte Kosten für Wohnung und Verpflegung (sog. Haushaltsersparnis) auf die abziehbaren Aufwendungen anzurechnen (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347, betr. Aufwendungen für eine Badekur; BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794, betr. Heimunterbringungskosten). Sofern eine Haushaltsersparnis anzurechnen ist, wird sie in der Praxis der Höhe nach geschätzt (BFH v. 22.8.1980 – VI R 138/77, BStBl. II 1981, 23, und die Vorinstanz) oder durch Verwaltungsanweisung typisierend festgelegt. So ist die Haushaltsersparnis mit dem in § 33a Abs. 1 Satz 1 genannten Höchstbetrag der abziehbaren Aufwendungen anzusetzen, wenn bei einer Heimunterbringung wegen Pflegebedürftigkeit der private Haushalt aufgelöst wurde (R 33.3 Abs. 2 Sätze 2 f. EStR). Renovierungs-

kosten sind um einen sich aus der Erneuerung ergebenden Vorteil („neu für alt“) zu mindern (BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 26f., betr. Beseitigung asbest- und formaldehydbelasteter Baumaterialien; BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570, betr. Asbestsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, Rz. 13, betr. Hausschwammsanierung).

**Vorteilsanrechnung:** Problematisch ist, wie die Vorteilsanrechnung

- umfangsmäßig (bezogen auf einen Anwendungsfall oder einen Komplex) und
- zeitlich (bezogen auf einen oder mehrere VZ) bestimmt werden soll.
- ▶ **Einheitlicher Komplex von Aufwendungen und Erstattungen (bzw. Kostenersparnissen):** Der BFH fordert, dass (stfreie) Ersatzleistung und Aufwand auf dem nämlichen Ereignis beruhen; anzurechnen sind deshalb nur Vorteile in Geld oder Geldeswert, die der Stpfl. erhält, um die entstandenen außergewöhnlichen Aufwendungen auszugleichen (BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. II 2011, 701, Rz. 14, betr. eigene Pflegeaufwendungen, mwN zur Rspr.). GlA die Fin-Verw., die ältere Regelungen nicht mehr in die EStR und LStR übernommen hat. Nach Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 3 LStR/EStR 1993 sollten Entschädigungsleistungen aufgrund eines Versicherungsvertrags die „Belastung“ nur insoweit mindern, als sie nach Inhalt und Zweck des Vertrags die betreffenden Aufwendungen decken sollen.
- ▶ **Vorteilsanrechnung über mehrere Veranlagungszeiträume:** Fallen Aufwendungen und Erstattungen in verschiedene VZ, so führen Rspr. und FinVerw. die Vorteilsanrechnung ungeachtet des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2) über mehrere VZ hinweg durch.

**Die neuere Rechtsprechung des BFH** begründet dies mit der zweckgerichteten Auslegung des Begriffs der Aufwendungen und dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit (BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. 2011, 701, Rz. 13, betr. Pflegegeld) oder mit der Verdrängung des Abflussprinzips durch das Belastungsprinzip (BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BStBl. II 1999, 766, betr. Leistungen einer Hausratsversicherung; BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270, Rz. 19, betr. um Erstattungen des Folgejahres geminderte Krankheitskosten; glA Heger in Blümich, § 33 Rz. 71 [5/2019]; *Bleschick in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 34). Ältere Entsch. berufen sich auf den Charakter des § 33 als einer Tarifvorschrift, während § 11 zu den „Einkunftsermittlungsvorschriften“ gehöre (BFH v. 28.2.1964 – VI 146/63, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 200; BFH v. 21.8.1974 – VI R 236/71, BStBl. II 1975, 14, betr. Erstattungen der Krankenkasse und Beihilfe; im Erg. glA BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744, beiläufig, 745 aE, wonach § 11 Abs. 2 jedoch auf § 33 anwendbar sein soll. FG Köln v. 17.3.1988 – 7 K 1037/87, EFG 1988, 422, rkr., betr. Leistungen aus Hausratsversicherung zwei Jahre nach Schadensfall; zT aA Schl.-Holst. FG v. 15.6.1976 – III 268/75, EFG 1976, 554, rkr.; BFH v. 22.5.1981 – VI R 140/80, BStBl. II 1981, 713, betr. § 33a. Nach FG Münster v. 11.11.1986 – VI I 3814/83 E, EFG 1987, 186, rkr., sind die anzurechnenden Rückflüsse nicht abzuzinsen.

**Verfahrensrechtliche Folgerungen aus der Auffassung der Rechtsprechung:** In der Praxis zwingt die Lösung des BFH entweder dazu, vorläufig zu veranlagern (FG Münster v. 11.11.1986 – VI I 3814/83 E, EFG 1987, 186, rkr.) oder aber die zu erwartenden Erstattungen der Höhe nach zu schätzen (glA Loschelder in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 18); schließlich bietet sich als dritte Möglichkeit die Berücksichtigung der Aufwendungen im Jahr der Erstattung an (so wohl Schl.-Holst. FG v. 15.6.1976 – III 268/75, EFG 1976, 553, rkr., betr. Rückfluss von WK). Sind Erstattungen nicht berücksichtigt oder unzutreffend geschätzt, so soll ein endgültiger Bescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern sein (so FG Köln v. 17.3.1988 – 7 K 1037/87, EFG 1988, 422, rkr.; glA Arndt in KSM, § 33 Rz. B 23 [1/2001]); das Gleiche gilt, wenn Er-

stattungen erwartet und bereits vorläufig berücksichtigt wurden, im Folgejahr aber ausbleiben (*Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 202015, § 33 Rz. 18; *Stuhldreier*, *DStZ* 1984, 610; *Trzaskalik*, *StuW* 1985, 222 [227]).

Die FinVerw. folgt der Rspr. des BFH zum Vorteilsausgleich über mehrere VZ, hat dies in den neueren LStR oder EStR aber nicht mehr ausdrücklich geregelt (s. aber H 33.1. bis 33.4 „Ersatz von dritter Seite“ EStH 2014); im Übrigen noch Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 4 LStR/EStR 1993 und noch weitergehend für bereits in vorangegangenen VZ empfangene, aber noch nicht angerechnete Entschädigungen und Beihilfen für den Verlust von Hausrat und Kleidung: Abschn. 95/189 Abs. 2 Satz 2 LStR/EStR 1993.

Ausführliche Nachweise zum Meinungsstreit im älteren Schrifttum über den Konflikt zweier Theorien, der Belastungs- und der Abflusstheorie, finden sich zu § 33 Anm. 42 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

#### bb) Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung

41

**Keine Anrechnung von Leistungen Dritter:** Der BFH schränkt aus Billigkeitsgründen die Vorteilsanrechnung auf stfreie Zuwendungen ein, während Erstattungen, die als stpfl. Einnahmen behandelt worden sind, die abziehbaren Aufwendungen nicht mindern (BFH v. 14.3.1975 – VI R 63/73, *BStBl. II* 1975, 632). Gleiches soll für geschenkte Mittel gelten (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, *BStBl. II* 1972, 178); andererseits soll es für die Vorteilsausgleichung unbeachtlich sein, ob die Erstattungen mit oder ohne Rechtsanspruch geleistet werden (BFH v. 19.7.1957 – VI 106/55 U, *BStBl. III* 1957, 329).

**Keine Anrechnung bestimmter Kostenersparnisse:** Haushaltsersparnisse sollen nicht bei einem Krankenhausaufenthalt angerechnet werden, weil dabei „verschiedene sonstige Ausgaben anfallen, die im Einzelnen nicht nachgewiesen oder geltend gemacht zu werden pflegen“ (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, *BStBl. II* 1979, 646). Nach einer inzwischen überholten Rspr. ist auf eine Vorteilsausgleichung ebenfalls zu verzichten, wenn der normale Haushalt weitergeführt wird, so dass der Stpfl. gleichwohl durch die festen Kosten belastet ist (BFH v. 22.8.1980 – VI R 196/77, *BStBl. II* 1981, 25; BFH v. 10.8.1990 – III R 2/86, *BFH/NV* 1991, 231, beide betr. Verzicht auf Anrechnung der Haushaltsersparnis bei Pflegeheimunterbringung; glA *BMF* v. 10.2.1981 – IV B 5 - S 2284 - 97/80, *DStR* 1981, 172 = *FR* 1981, 143; von *Bornhaupt*, *BB* 1980, 1730).

#### cc) Eigene Stellungnahme zur Vorteilsanrechnung

42

##### Vorteilsanrechnung dem Grunde nach:

- ▶ *Anrechnung von Leistungen Dritter:* Unseres Erachtens ist eine Verrechnung von Kosten mit Erstattungen, die im gleichen VZ geleistet werden (s. Anm. 40), geboten. Dies folgt aus einer zweckgerichteten Auslegung des Begriffs der Aufwendungen, deren Abzug der verminderten Leistungsfähigkeit des Stpfl. Rechnung tragen soll (s. Anm. 6f.; glA *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987, 117 ff.).
- ▶ Dieser Grundsatz, der für alle privaten Abzüge zur Berücksichtigung geminderter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gilt, wird bei § 33 durch das Merkmal der Außergewöhnlichkeit besonders deutlich. Danach müssen dem Stpfl. „grö-

ßere Aufwendungen, als ...“ (s. Anm. 30) entstanden sein; in Verbindung mit der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit, wonach sämtliche Aufwendungen eines bestimmten Vergleichszeitraums (des VZ nämlich, s. Anm. 50 ff.) die Aufwendungen der Vergleichspersonen übersteigen müssen, ergibt sich, dass eine Minderung der Leistungsfähigkeit nur nach Anrechnung von Erstattungsleistungen geprüft werden kann (aA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 113 f.). Ist die Vorteilsanrechnung aber bereits aus Wortlaut und Zweck des Gesetzes abzuleiten, so bedarf es weder einer Belastungstheorie, die keine Grundlage im Gesetz findet, noch des Gedankens des „durchlaufenden Postens“, den *Schick* (StRK-Anm. EStG § 33 R. 301) zur Rechtfertigung heranzieht.

Da § 3c Abs. 1 nur für BA und WK gilt, scheidet eine unmittelbare Anwendung aus; auch eine Analogie ist mangels einer Gesetzeslücke ausgeschlossen (aA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 133 ff., 159, 169 f.). Allerdings gleicht der Rechtsgedanke des § 3c Abs. 1, wonach Ausgaben und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen, der Forderung des BFH, dass Aufwendungen und Erstattungen auf einem nämlichen Ereignis beruhen (BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. II 2011, 2011, 701; s. Anm. 40).

- *Anrechnung von Kostenersparnissen*: Während die Haushaltsersparnis in BFH v. 26.7.1957 (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347) ohne weitere Begr. angerechnet wird, zieht der BFH v. 22.8.1980 (VI R 138/77, BStBl. II 1981, 23) und v. 22.8.1980 (VI R 196/77, BStBl. II 1981, 25) zur Rechtfertigung dieser Vorteilsanrechnung den Begriff „Belastungen“ heran, der kein Merkmal des gesetzlichen Tatbestands ist (s. Anm. 40). Im Erg. ist diese Rspr. zwar zutreffend; das gleiche Erg. ergibt sich aber bereits aus Wortlaut und Zweck der Vorschrift.

#### **Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung:**

- *Die Nichtanrechnung steuerpflichtiger Erstattungen* ist uE nicht einleuchtend (s. auch *Kanzler*, NWB 2020, 1921 [1929]; glA *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 13; aA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 17). Der BFH geht insoweit von dem Begriff „Belastung“ aus (BFH v. 14.3.1975 – VI R 63/73, BStBl. II 1975, 632), der allerdings kein Merkmal des gesetzlichen Tatbestands ist (s. Anm. 40; glA *Tipke*, StuW 1980, 1 [8]; aA *Trzaskalik*, StuW 1985, 222 [226 f.]). Auch bei stpfl. Erstattungen entfällt die „Belastung“ in Höhe der Einnahmen, allerdings gemindert um die darauf entfallende Steuer (glA *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 32; aA FG Düss. v. 15.6.2020 – 11 K 2024/18 E, juris, nrkr., Az. BFH VI R 33/20, betr. Nichtanrechnung des stpfl. Sterbegeldes; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1989, 121).
- *Nichtanrechnung bestimmter Kostenersparnisse*: Abzulehnen sind insoweit auch Billigkeitserwägungen, die offenbar für den Verzicht auf Anrechnung der Haushaltsersparnis bei Krankenhausaufenthalt maßgebend sind, denn soweit dieser Verzicht damit gerechtfertigt wird, dass dem Stpfl. zusätzliche Aufwendungen erwachsen, müssten auch hinsichtlich dieser Ausgaben die Voraussetzungen des § 33 erfüllt sein. Folgte man dem verfehlten Belastungsgedanken des BFH, so wäre schließlich auch bei Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung (Hausrat und Kleidung) der höhere Gebrauchsvorteil der neuen Gegenstände anzurechnen, soweit von einer Anwendung der Gegenwerttheorie abgesehen wird.

**Vorteilsanrechnung über mehrere Veranlagungszeiträume:** Die Entsch. des BFH zur Vorteilsanrechnung über mehrere VZ (s. Anm. 40) verstoßen gegen § 2

Abs. 7 Sätze 1 und 2; aber auch das Argument, § 11 sei als Einkunftsermittlungsvorschrift nicht anwendbar, da es sich bei § 33 um eine Tarifvorschrift handle, überzeugt nicht und wurde vom BFH auch aufgegeben (BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744). Nach der hier vertretenen Auffassung ist § 33 keine Tarifvorschrift (s. Anm. 8) und § 11 keine Regelung, die nur die Ermittlung der Einkünfte zum Gegenstand hätte (glA *Blencke*, FR 1975, 141); denn bei Ermittlung von Einkünften aufgrund Vermögensvergleichs gilt § 11 gerade nicht. Beide Vorschriften dienen vielmehr der Einkommensermittlung: Das ergibt sich für § 11 aus seiner Stellung im II. Abschnitt des EStG und für § 33 aus § 2 Abs. 4. Die im Folgejahr zufließenden Erstattungsleistungen können daher (wie beim SA-Abzug, § 10 Anm. 415) nur mit den abziehbaren Aufwendungen des Folgejahres verrechnet werden. Dies folgt aus dem Aufwendungsbegriff und dem Zweck privater Abzüge (s. Anm. 7f.); uE kann dabei unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten auch eine Verrechnung mit abziehbaren agB anderer Art erfolgen. So verfährt der BFH mit (allerdings jährlich wiederkehrenden) SA (BFH v. 20.6.1996 – X R 73/94, BStBl. II 1996, 646). Die seit 2012 für Vorsorgeaufwendungen geltende Vorschrift des § 10 Abs. 4b Satz 1 bestätigt als Ausnahmeregelung die Auffassung von der Verrechnung im Zuflussjahr.

#### **Beispiel:**

Erstattete Prozesskosten des VZ 01 sind im VZ 03 auch mit Krankheitskosten zu verrechnen.

Einstweilen frei.

43–44

#### **d) Keine außergewöhnliche Belastung bei Belastung der Vermögenssphäre** 45

Nach früher hM und Rspr. fielen unter § 33 nur solche Aufwendungen, die der Einkommenssphäre zuzurechnen sind oder ihrer Art nach regelmäßig aus dem Einkommen bestritten werden. Dagegen führten Ausgaben, die (üblicherweise) aus dem Vermögen geleistet werden, nicht zu einer „Belastung des Einkommens“, so dass aus diesem Grunde die StErmäßigung zu versagen ist. Auch im Hinblick auf die hier in den Vorauslagen vertretene aA, hat der BFH seine Rspr. grundlegend geändert und vertritt nun die Auffassung, dass sich die Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung „im Rahmen des § 33 EStG ... mit dem Wortlaut und Zweck der Vorschrift nicht vereinbaren“ lässt (BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, mit Anm. *Kanzler*, FR 1995, 31; BFH v. 26.2.1998 – III R 59/97, BStBl. II 1998, 605). Anders als Vermögensminderungen erfüllen jedoch bloße Vermögensumschichtungen nicht den Begriff der Aufwendungen (s. Anm. 34).

Zum Meinungsstreit im Schrifttum über das Abzugsverbot bei Vermögensbelastung und zu umfassenden Urteilsnachweisen bis zur Änderung der Rspr. 1994 s. § 33 Anm. 45 ff. – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

#### **4. Keine außergewöhnliche Belastung bei vorhandenem Vermögen?** 46

Nicht zu verwechseln mit dem Problem der „Einkommens-“ oder „Vermögensbelastung“ (s. Anm. 45) ist die weitere Frage, ob das Vorhandensein von Vermögen die Anerkennung einer außergewöhnlichen (Einkommens-)Belastung überhaupt ausschließt.

Während § 33 in der bis zum 31.12.1954 geltenden Fassung voraussetzte, dass die Aufwendungen die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, ist dieser Begriff in § 33 EStG 1955 ff. nicht mehr enthalten. Dieses Tatbestandsmerkmal hatte dazu geführt, dass der BFH vom Stpfl. auch bei „einkommensbelastenden“ Aufwendungen zunächst die Verwendung vorhandenen Vermögens verlangte (BFH v. 25.6.1953 – IV 72/53 U, BStBl. III 1953, 255, betr. Krankheitskosten vermögender Kläger).

Nachdem der BFH (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347) zunächst die Frage offengelassen hatte, welche Bedeutung dem Vermögen des Stpfl. nach der Gesetzesänderung zukommt, räumte er etwas später zurückhaltend ein, er habe „keine Bedenken, sich dieser Auffassung (Anmerkung: gemeint ist die Unbeachtlichkeit vorhandenen Vermögens) grundsätzliche anzuschließen“ (BFH v. 7.8.1959 – VI 7/59 S, BStBl. III 1959, 383). Zu diesem überholten Meinungsstreit s. die älteren Schrifttumsnachweise in § 33 Anm. 49 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

47–49 Einstweilen frei.

## 5. Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen

**Schrifttum:** *Beiser*, Die zeitliche Komponente der Außergewöhnlichkeit iSd. § 34 EStG – erörtert am Beispiel des Heiratsguts, ÖStZ 1987, 133; *o.V.*, Aussteueraufwendungen keine außergewöhnliche Belastung, HFR 1987, 613.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 1.

### 50 a) Begriff und Bedeutung der Gruppenvergleichsformel

Die in Abs. 1 enthaltene Definition der Außergewöhnlichkeit ist neben der Zwangsläufigkeit in Abs. 2 die wichtigste Voraussetzung für die Gewährung der StErmäßigung wegen agB.

**Bedeutung der Formel:** Die Tatbestandsvoraussetzung „größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl“ (sog. Gruppenvergleichsformel) verweist auf den Zweck des § 33, nur solche Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, die nicht durch den Grundfreibetrag und andere allgemeine Freibeträge oder StErmäßigungen abgegolten sind; dass es sich dabei um indisponible Lebenshaltungskosten handeln muss, wird durch das Merkmal der Zwangsläufigkeit sichergestellt (s. Anm. 7). Die Begriffsbestimmung der Außergewöhnlichkeit wurde durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) aus der EStDV in das EStG übernommen (s. Anm. 2); seitdem gilt die sog. Gruppenvergleichsformel unverändert. Sie setzt voraus, dass dem Stpfl. „größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands“ erwachsen und erweist sich damit als einfachgesetzliche Konkretisierung des Gleichheitsgebots (Art. 3 Abs. 1 GG) zur Freistellung indisponiblen Einkommens.

GLA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 48 (1/2001); aA *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 585, der die Formel als Ausdruck überholten sozialschichtbezogenen Gerechtigkeitsdenkens deutscher Klassengesellschaft sieht. Die Gruppenvergleichsformel bedarf uE allerdings verfassungskonformer Auslegung, damit weder Gleichheitssatz noch Sozialstaatsprinzip verletzt werden. *Lang* (Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 585) verweist zutreffend darauf, dass die conse-

quente Differenzierung nach Einkommens- und Vermögensverhältnissen zB bei Krankheitskosten dazu führen müsste, dass wohlhabenden Stpfl. der Abzug von Aufwendungen nach privat- und anderen Stpfl. nach kassenärztlichen Grundsätzen zustünde. Insoweit erweist sich auch die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen als Korrektiv (s. Anm. 194 ff.).

**Kritik an der Gruppenvergleichsformel:** Anders als mit der Legaldefinition der Zwangsläufigkeit, die in Abs. 2 Satz 1 enthalten ist, hat die Rspr. mit dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit kaum Schwierigkeiten. Gleichwohl wurde diese Voraussetzung wegen ihres angeblich zu unbestimmten (*Tipke*, StWa. 1959, 88) oder missverständlichen Vergleichsmaßstabs (*Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 39 ff. [1/2001]), der dem Gerechtigkeitsdenken in einem demokratischen und sozialen Rechtsstaat widerspreche (*Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 585) und wegen mangelnder Praktikabilität kritisiert (*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl. 1991, 380). Die Außergewöhnlichkeit bezieht sich uE auf die Aufwendungen, nicht auf das auslösende Ereignis (str., s. Anm. 30).

#### b) Vergleich mit Aufwendungen von Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands

51

**„Größere Aufwendungen als ...“:** Dieses Merkmal verlangt eine Prüfung, ob Mehraufwendungen vorliegen. Dabei ist der Stpfl. mit anderen Stpfl. „gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands“ zu vergleichen (s.u.). Ereignisse, die beim Stpfl. und den Vergleichspersonen (s. .... als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen“) gleich große Aufwendungen auslösen, rechtfertigen daher keine agB. Da es nur um höhere Aufwendungen geht, kann es für die Anwendung der gesetzlichen Gruppenvergleichsformel nicht auf eine Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen dem Grunde nach ankommen (aA etwa *Fuhrmann* in *Korn*, § 33 Rz. 30 [9/2017]; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 80 [5/2019]). Der BFH bedient sich zwar der Formel, die Aufwendungen müssten „bereits ihrer Art und dem Grunde nach außerhalb des Üblichen liegen und insofern nur einer Minderheit entstehen“; diese Ausführungen stehen aber zutr. im Zusammenhang mit der Prüfung, ob übliche „Aufwendungen der Lebensführung“ vorliegen (BFH v. 19.5.1995 – III R 12/92, BStBl. II 1995, 774).

**„... als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen“:** Dem Stpfl. müssen größere Aufwendungen „als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen“ erwachsen. Dieses Merkmal verbietet es, Belastete mit ähnlich Belasteten zu vergleichen (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 39 [1/2001]; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 82 [5/2019]; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 [304]; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 105 [9/2014]; *Oswald*, FR 1956, 547; *Oswald*, DStR 1965, 613). Der Maßstab des Gewöhnlichen oder Außergewöhnlichen ergibt sich vielmehr allein aus dem Vergleich des Belasteten mit dem Nichtbelasteten (ebenso Hess. FG v. 30.10.1964 – I 775/62, EFG 1965, 67, aufgehoben aus anderen Gründen durch BFH v. 9.4.1965 – VI 23/65 S, BStBl. III 1965, 441; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 24.6.1976 – III 258/75, EFG 1976, 496, rkr.); glA *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 82 (5/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 10. Zu weiteren Beispielen aus der älteren Rspr. s. § 33 Anm. 51 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Der zur Feststellung der Außergewöhnlichkeit gebotene Vergleich ist mit Stpfl. durchzuführen, die unter den persönlichen und räumlichen Geltungsbereich des EStG fallen. Das ergibt sich aus der Bedeutung der Vorschrift (s. Anm. 7). In der

Praxis können sich hier Schwierigkeiten bei der Anwendung des § 1 Abs. 3 und § 1a ergeben (s. Anm. 13).

Globale Katastrophen, die die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. treffen (Ozonloch, Reaktorkatastrophe) führen nicht zu außergewöhnlichen Aufwendungen (s. Anm. 30).

**Gleiche Einkommensverhältnisse:** Der Begriff „Einkommensverhältnisse“ hat uE keine rechtstechnische Bedeutung, so dass nicht etwa das Einkommen iSv. § 2 Abs. 4 den Vergleichsmaßstab bildet; vielmehr sind auch stfreie Einnahmen (§§ 33b) und etwa stfreie Veräußerungsgewinne ebenso zu berücksichtigen wie Verluste, wobei jedoch ein Verlustvor- oder -rücktrag das Vergleichseinkommen nicht mindert, weil dieser Verlust wirtschaftlich einem anderen VZ angehört.

**Gleiche Vermögensverhältnisse:** Der Begriff „Vermögensverhältnisse“ umfasst das gesamte Vermögen eines Stpfl., also BV und PV.

**Gleicher Familienstand:** Nach § 51 Abs. 1 EStDV 1951/1953 waren als Vergleichsmaßstab ua. die „Familienverhältnisse“ angegeben, während § 33 Abs. 1 EStG 1955 ff. auf den „Familienstand“ abstellt. Dies ist uE eine Änderung ohne sachliche Bedeutung, die von der FinVerw. auch nicht zur Kenntnis genommen wurde (Abschn. 186 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStR 1955 ff.; Abschn. 186 Abs. 1 Nr. 2 EStR 1975 bis 1987). Im Zweifelsfall sollte der Vergleichsmaßstab durch das EStRecht und nicht durch das Zivilrecht bestimmt werden. Das ist etwa dann der Fall, wenn das EStRecht an die Familienverhältnisse anknüpft, wie zB bei Veranlagung und Tarif (§ 26 Abs. 1 Satz 1). Ein Getrenntlebender ist daher nach zutreffender Wertung nicht mit anderen, gleich ihm Verheirateten, sondern mit Unverheirateten zu vergleichen (FG Düss. v. 19.4.1973 – I 176/69 E, EFG 1973, 492, rkr., betr. Mehraufwendungen durch die eigene Lebenshaltung des Getrenntlebenden; glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 39 [1/2001]).

## 52 c) Maßgeblicher Veranlagungszeitraum: Prinzip der Jahresbesteuerung

Maßgebend sind die Verhältnisse des jeweiligen VZ, wenn es um die Frage nach der Außergewöhnlichkeit von Aufwendungen im Vergleich zu anderen Stpfl. geht. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Stpfl., der der Abzug von agB Rechnung tragen soll, wird nach dem Jahresprinzip des § 2 Abs. 7 beurteilt (s. § 2 Anm. 900).

glA schon *Strutz*, EStG 1925, 1929, Bd. 2, § 33 Anm. 5; ferner: *Beiser*, ÖStZ 1987, 134; *Kanzler*, *SteuStud.* 1987, 371; o.V., HFR 1987, 613, alle betr. Aussteueraufwendungen; aA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 40 (1/2001); ebenso offenbar FG Düss. v. 22.3.1967 – VIII (XII) 30/65 E, EFG 1967, 510, rkr., das die Außergewöhnlichkeit von Grabpflegekosten verneint, weil „derartige Kosten für jeden Steuerpflichtigen früher oder später einmal im Leben anfallen“; FG Nürnberg v. 18.7.1979 – V 220/78, EFG 1979, 600, rkr., betr. Kosten der Erneuerung eines beschädigten Grabmals; Nds. FG v. 23.7.1980 – V 37/80, EFG 1980, 602, rkr., betr. Umzugskosten bei Ehescheidung; FG Rhld.-Pf. v. 14.11.1984 – 3 K 192/83, EFG 1985, 298, rkr., betr. durch Eheschließung veranlasste Umzugskosten.

Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7) spricht dagegen, das Vergleichseinkommen bei ständig schwankendem Einkommen und bei ausnahmsweise einmal sehr hohem oder niedrigerem Einkommen aus dem Durchschnitt mehrerer Jahre zu errechnen. Da als Vergleichszeitraum nur der VZ in Frage kommt, wäre es ebenfalls nicht zulässig, Aufwendungen, die die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. in einem VZ treffen (zB durch Krieg oder große Katastrophen,

s. Anm. 30), durch Vergleich mit anderen VZ zu außergewöhnlichen Aufwendungen zu machen (aA *Wetter*, *StuW* 1952, Sp. 491).

## II. Antragserfordernis

53

Außergewöhnliche Belastungen werden nur auf Antrag berücksichtigt (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2).

**Antragsberechtigter** ist der zum Abzug der agB Berechtigte. Auch der Erbe, der die StErklärung für den Erblasser abgibt, kann den Antrag stellen, da die Gesamtrechtsnachfolge den Übergang der Rechte bewirkt (vgl. auch RFH v. 10.7.1940, RStBl. 1940, 722; BFH v. 22.6.1962 – VI 49/61 S, BStBl. III 1962, 386; s. ferner Anm. 16).

**Antragsform:** Da eine besondere Form nicht vorgeschrieben ist, kann die Antragstellung auch mündlich oder fernmündlich erfolgen. Üblicherweise wird der Antrag jedoch mit der StErklärung gestellt werden, so dass sich Form und Inhalt nach § 150 AO richten. Den Antrag schriftlich oder zu Protokoll des FA zu stellen, empfiehlt sich schon aus Beweisgründen.

**Antragsfrist:** Der Antrag ist nicht fristgebunden und kann daher bis zum Schluss der Tatsacheninstanz, dh. bis zum Erlass des FG-Urt., nachgeholt, zurückgenommen und erneut gestellt werden (glA OFD Hannover v. 8.9.1964, StEK EStG § 33 Nr. 18; *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 51; aA *Rönitz*, *StbJb.* 1980/81, 369, betr. Ausübung von Wahlrechten; s. auch Einf. ESt. Anm. 723). Der Stpfl. kann den Antrag sogar bei einer späteren Beseitigung der Bestandskraft nachholen oder wieder aufgreifen, solange das nicht dem Grundsatz von TuG widerspricht (BFH v. 30.1.1979 – VIII R 35/73, BStBl. II 1979, 530, betr. einen auf AfaA gerichteten Antrag). Der Stpfl. kann den Antrag unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO (unverschuldet nachträglich bekanntgewordene Tatsachen) auch noch nach Eintritt der Bestandskraft mit Erfolg stellen (BFH v. 21.7.1989 – III R 303/84, BStBl. II 1989, 960).

Hat der Stpfl. den Antrag nicht bis zur Durchführung der Veranlagung gestellt, so soll das FA im Rahmen seiner Fürsorgepflicht (§ 89 AO 1977) eine entsprechende Anregung geben, wenn bekannt ist, dass die Voraussetzungen des § 33 vorliegen (allg. zu dieser Fürsorgepflicht: BFH v. 27.11.1959 – VI 174/59 U, BStBl. III 1960, 56; BFH v. 22.1.1960 – VI 175/59 U, BStBl. III 1960, 178; BFH v. 25.8.1961 – VI 59/61 U, BStBl. III 1961, 546). Unterbleibt ein solcher Hinweis, so hat dies die Rechtswidrigkeit des Bescheids zur Folge, ohne dass eine Heilung möglich wäre (§§ 126, 127 AO).

Wird erstmalig während einer Ap. festgestellt, dass dem Stpfl. Aufwendungen erwachsen sind, die als agB zu einer StErmäßigung führen können, so liegt eine neue Tatsache vor, die unter den Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen ist; diese Tatsache ist auch rechtserheblich, weil die erforderliche Antragstellung nachgeholt werden kann (vgl. BFH v. 28.9.1984 – VI R 48/82, BStBl. II 1985, 117, mwN, 118, betr. Ausübung des nicht fristgebundenen Wahlrechts nach § 34 Abs. 3 aF; glA *FinMin.* Nds. v. 19.2.1985, DB 1985, 526, betr. agB). Kommt das FA aufgrund der Ap. zu dem Erg., dass Aufwendungen nicht betrieblich oder beruflich veranlasst sind (§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO), so steht einer Berücksichtigung dieser Aufwendungen nach § 33 nicht einmal ein etwaiges Ver-

schulden des Stpfl. am erst nachträglichen Bekanntwerden dieser Tatsache entgegen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO).

**Inhalt des Antrags:** Für den Anwendungsbereich des § 33b Abs. 1 wird mit dem auf Inanspruchnahme des § 33 gerichteten Antrag zugleich das Wahlrecht zwischen der Anwendung des Pauschbetrags und der Berücksichtigung der tatsächlichen um die zumutbare Belastung geminderten Aufwendungen ausgeübt (s. § 33b Anm. 38 f.). In bestimmten Fällen kann es sich empfehlen, den Antrag hilfsweise zu stellen, so etwa, wenn str. ist, ob Krankheitskosten beruflich veranlasst sind. In derartigen Fällen pflegt die FinVerw. jedoch schon die StErmäßigung wegen agB zu gewähren (zB BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303, betr. Lösegeldzahlungen). Ist dies nicht geschehen, so sollte das FG – aber auch der BFH – die Voraussetzungen des § 33 prüfen, da uE bei Geltendmachung von BA, WK oder SA (s. Anm. 200 ff.) ohne Weiteres von einem stillschweigenden, auf Berücksichtigung von agB gerichteten Hilfsantrag ausgegangen werden kann.

### III. Abzug der außergewöhnlichen Belastung

#### 54 1. Rechtsanspruch auf Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

**Die Einkommensteuer wird ermäßigt:** Der Stpfl. hat einen Rechtsanspruch auf die StErmäßigung nach § 33, wenn er einen Antrag stellt (s. Anm. 53) und alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, denn die ESt „wird“ ermäßigt (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 19). Ihre Gewährung steht also weder dem Grunde noch der Höhe nach im Ermessen des FA. Dessen Entsch. ist daher in vollem Umfang, also auch hinsichtlich der Höhe einschließlich Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen, gerichtlich nachprüfbar. Das ergibt sich schon aus der Rechtsentwicklung der Vorschrift (s. Anm. 2). GlA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 50 (1/2001).

**Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte:** Außergewöhnliche Belastungen werden wie die SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) abgezogen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2 „EStRG v. 5.8.1974“). Ein Abzug entfällt daher, wenn der um die SA (eventuell auch einen Verlustabzug gem. § 10d) geminderte Gesamtbetrag der Einkünfte null beträgt.

**Gesamtbetrag der Einkünfte** ist die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) nach bestimmten Hinzu- und Abrechnungen (s. § 2 Anm. 565). Zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Berechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 232.

**Zur Reihenfolge des Abzugs** im Verhältnis zum Verlustabzug (§ 10d) s. Anm. 14.

#### 55 2. Höhe des Abzugs (Kürzung um die zumutbare Belastung)

Die ESt wird nach Abs. 1 auf Antrag (s. Anm. 53) dadurch ermäßigt, dass der die zumutbare Belastung übersteigende Betrag (s. Anm. 225–234) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (s. Anm. 55). Der Abzug des die zumutbare Belastung übersteigenden Betrags ist der Höhe nach nur noch durch den um die SA geminderten Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt (s. Anm. 54 und § 2 Anm. 575). Voraussetzung ist allerdings, dass es sich um der Höhe nach angemessene Aufwendungen iSv. Abs. 2 Satz 1 handelt (s. Anm. 197).

**Kürzung um die zumutbare Belastung:** Die StErmäßigung wegen agB wird nur für den Teil der Aufwendungen gewährt, der die zumutbare Belastung (früher „Eigenbelastung“, s. Anm. 225) übersteigt (Abs. 1). Die zumutbare Belastung ist nach Abs. 3 zu ermitteln (s. Anm. 225–234). Zu kürzen sind nur die nach § 33 berücksichtigungsfähigen Aufwendungen (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BStBl. II 2011, 966, Rz. 19, betr. zumutbare Belastung auf Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1); auch eine Hinzurechnung der nach § 33a (oder § 33b) abziehbaren Beträge ist unzulässig (BFH v. 29.8.1958 – VI 83/67 U, BStBl. III 1958, 423). Dass die in §§ 33–33b im Einzelnen vorgesehenen Abzugsbegrenzungen einander ausschließen, ist ein Wesenselement der Unterscheidung zwischen Generalklausel und Sondertatbeständen. Neben den Höchstbetragsbegrenzungen der §§ 33a–33b ist der Abzug einer zumutbaren Belastung, wie sie § 33 Abs. 1 und 3 vorsehen, daher unzulässig (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BStBl. II 2011, 966; ebenso schon *Kanzler*, FR 1993, 691 [694]). Aus der Gesetzssystematik der §§ 33–33a folgt, dass die zumutbare Belastung durch den Ansatz der Pauschalen abgegolten ist (BFH v. 10.4.1953 – IV 271/52 U, BStBl. III 1953, 171). Abzugsbegrenzungen durch Freibeträge oder Pauschalen und Kürzungen um eine zumutbare Belastung schließen einander aus (*Kanzler*, FR 2020, 808 [809], betr. den behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrag). Aus diesem Grunde waren auch die Kinderbetreuungskosten nach § 33c aF, entgegen der Auffassung der FinVerw., nicht um die zumutbare Belastung zu kürzen (BVerfG v. 17.8.1959 – 1 BvL 17/85, HFR 1995, 748; BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; glA schon BFH v. 10.4.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814, mit Nichtanwendungserlass BStBl. I 1992, 545 und mwN zur aA der FinVerw.). Zur Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Kürzung um die zumutbare Belastung s. Anm. 226.

**Unterlassen der Kürzung um die zumutbare Belastung:** Das Gesetz sieht die Kürzung um die zumutbare Belastung zwingend vor, gesetzliche Ausnahmsvorschriften fehlen.

**Anders in Österreich:** § 34 Abs. 6 öEStG schließt den Ansatz einer zumutbaren Belastung (Selbstbehalt) „bei Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden“ und bei Mehraufwendungen für behinderte Kinder ausdrücklich aus.

Ein Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung ist aus verfassungsrechtl. Gründen auch bei beihilfefähigen Krankheitskosten nicht geboten (BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684; FG Ba.-Württ. v. 5.2.2018 – 10 K 1153/16, juris, Az. BFH VI R 18/19).

**Ausnahmen:** Gleichwohl bestehen zwei Möglichkeiten, von der Kürzung um die zumutbare Belastung abzusehen:

- im Wege der sog. teleologischen Reduktion, wenn in bestimmten Fällen die vom Wortlaut des Abs. 1 geforderte Kürzung nicht dem Sinn der Vorschrift entspricht oder
- im Billigkeitswege (§§ 163, 227 AO).

Für beide Fallgruppen lassen sich Beispiele anführen:

- ▶ *Unterlassen der Kürzung im Wege einschränkender Anwendung des Abs. 1 (sog. teleologische Reduktion):* Nach *Larenz* (Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl. 1991, 391 ff.) erfolgt die Ausfüllung „verdeckter“ Lücken ua. durch teleologische Reduktion. Eine Lücke besteht etwa dann, wenn Aufwendungen ihrer Art nach unter die Tatbestände des § 33a fallen, wegen des Grundsatzes

der Abschnittsbesteuerung und des Abflussprinzips (§ 11 Abs. 2) aber nur nach § 33 zu berücksichtigen sind. Dann kann die teleologische Reduktion (des Abs. 1) geboten sein, um den Zweck einer anderen Norm (des § 33a) zu verwirklichen (vgl. *Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaften*, 6. Aufl. 1991, 394; s. auch Einf. ESt. Anm. 635 ff., insbes. Anm. 652).

Gegen den Gesetzeswortlaut hat daher BFH v. 9.12.1966 (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246) in einem Ausnahmefall § 33 ohne Kürzung um die zumutbare Belastung angewendet, weil dies dem Sinn der gesetzlichen Regelung in §§ 33, 33a besser entspreche.

Die geltend gemachten Aufwendungen waren Unterhaltsnachzahlungen eines Stpfl. für zwei Jahre zugunsten eines nichtehelichen Kindes. Da es sich nicht um laufende Unterhaltszahlungen handelte, sah der BFH (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246) diese Aufwendungen als nicht von der Typisierung des § 33a Abs. 1 EStG 1963 erfasst und gelangte zur Anwendung des § 33; im Rahmen dieser Vorschrift ließ er dann, unter Verzicht auf Anrechnung einer zumutbaren Belastung, die Nachzahlungen bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen nach § 33a zum Abzug zu. Da die Nachzahlungen die Höchstbeträge jedoch nicht überschritten, ergab sich für den Stpfl. eine Begünstigung (s. auch Anm. 148 und 300 „Unterhaltszahlung“).

Eine derartige Lösung ist uE auf Ausnahmefälle zu beschränken, damit es nicht zu einer Auflösung des gesetzlichen Tatbestands in bloße Billigkeitserwägungen kommt (vgl. *Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*, 2. Aufl. 1991/2011, 480).

**Unterlassen der Kürzung aus Billigkeitsgründen:** Soweit die FinVerw. in einigen Fällen aus Billigkeitserwägungen auf den Ansatz der zumutbaren Belastung verzichtet, sind entsprechende StFestsetzungen nicht im Besteuerungsverfahren, sondern in dem für Billigkeitsmaßnahmen vorgesehenen Verfahren nachzuprüfen (BFH v. 29.3.1988 – IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636 [638 aE]). Im Einzelnen handelt es sich um folgende Fälle:

- ▶ **Katastrophen:** Bei Aufwendungen zur Beseitigung der Folgen unabwendbarer, katastrophenhähnlicher Ereignisse hatte die FinVerw. gelegentlich aus Billigkeitsgründen vom Ansatz einer zumutbaren Belastung abgesehen. Neuere Katastrophen-Erlasse gehen allerdings durchweg vom Ansatz einer zumutbaren Belastung aus.

Siehe etwa FinMin. Bayern v. 20.7.1984 – S 1915 - 9/201, EDStZ 1984, 258, betr. stl. Maßnahmen zur Berücksichtigung von Hagel- und Wasserschäden, wonach schadensbedingte Erhaltungsaufwendungen und Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an privaten Kfz. „als agB (ohne Abzug einer zumutbaren Eigenbelastung) geltend gemacht“ werden konnten; s. auch Anm. 300 „Katastrophen“.

- ▶ **Kulturgüter:** Im Hinblick auf agB durch Aufwendungen zur Erhaltung von Kulturgütern hatte die FinVerw. (einheitlicher Ländererlass v. 24.11.1972 – S 2284 A - 1/72, BStBl. I 1973, 2, Abschn. II) vorgesehen, in Anwendung des § 131 Abs. 1 Satz 2 RAO (§§ 163, 227 AO) den Ansatz der zumutbaren Belastung herabzusetzen (glA von *Schalburg/Kleeberg*, Die steuerliche Behandlung von Kulturgütern, 2. Aufl. 1976, Rz. 170; *Kleeberg/Eberl*, Kulturgüter in Privatbesitz, 1990, Rz. 535), die darüberhinausgehend sogar einen Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung vorschlugen. Ab VZ 1992 wird diese Billigkeitsregelung von der FinVerw. nicht mehr angewendet (s. Erl. Nds. v. 18.5.1992 – S 2030 - 124 - 35 2, StEK EStG § 10g Nr. 1; Anm. 101).

### 3. Zeitpunkt des Abzugs gem. § 11 Abs. 2

Der Zeitpunkt des Abzugs ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt. Abs. 1 setzt voraus, dass Aufwendungen „erwachsen“, dieser Begriff hat aber nicht die Bedeutung eines zeitlichen Abgrenzungskriteriums (s. Anm. 32).

**Anwendung des Abflussprinzips:** Nach Rspr. und einhelliger Auffassung im Schrifttum ist § 11 Abs. 2 auch auf den Abzug von agB anzuwenden, denn § 11 ist eine Regelung zur Ermittlung des Einkommens (s. Anm. 41 und § 11 Anm. 8) und nicht der Einkunftsermittlung.

BFH v. 30.7.1982 – VI R 67/79, BStBl. II 1982, 744; BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BStBl. II 1999, 766; BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280, Rz. 20 „Sofortabzug“; FG Münster v. 11.11.1986 – VI I 3814/83 E, EFG 1987, 186, rkr. Für Anwendung des § 11 Abs. 2 s. nur: *Blencke*, FR 1975, 141; *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 16 (1/2001); *Philippowski*, StKongrRep. 1976, 94; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 44 (5/2019); *Görke* in *Frotscher/Geurts*, § 33 Rz. 26 (3/2018); *Fuhrmann* in *Korn*, § 33 Rz. 8 (9/2017); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 5; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 70 f. (9/2014); *Nacke* in *LBP*, § 33 Rz. 41 (2/2018).

Daraus folgt, dass der Stpfl. den Abzug außergewöhnlicher und zwangsläufiger Aufwendungen in gewissem Umfang, durch Vorschussleistungen oder Nachzahlungen etwa, beeinflussen kann. Dies gilt indessen auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, für die Ermittlung der Überschusseinkünfte und die Berücksichtigung von SA (s. § 10 Anm. 41). Nach hier vertretener Auffassung können für § 33 keine Besonderheiten gelten, da es sich entgegen seiner systematischen Stellung nicht um eine Tarifvorschrift handelt (s. Anm. 8) und der Begriff „Aufwendungen“ einheitlich auszulegen ist (s. Anm. 33).

Zutreffend daher Hess. FG v. 13.5.1964 – I 726/63, EDStZ 1964, 408, rkr., das die StErmäßigung im Jahr der Vorschussleistung gewährt. Abzulehnen hingegen FG München v. 8.7.1954 – I 555/53, EFG 1955, 20, rkr., das die StErmäßigung für das Folgejahr gewährt, wenn die Aufwendungen im Dezember aus dem bereits gezahlten Januar-Gehalt geleistet worden sind, für die Vertreter der „Belastungs“-These erscheint dieses Erg. konsequent, weil die Aufwendungen das wirtschaftlich zum Folgejahr zählende Einkommen belasten. Es ist gleichwohl widersprüchlich, wegen des Begriffs „Belastung“ § 11 Abs. 2 nicht anzuwenden, weil es sich angeblich um eine Einkunftsermittlungsvorschrift handelt, hinsichtlich des Zusammenhangs mit dem „Einkommen“ aber § 11 Abs. 1 Satz 2 heranzuziehen. Allerdings kann die freiwillige Vorauszahlung von Krankheitskosten allein aus stl. Gründen den Einwand des Gestaltungsmissbrauchs rechtfertigen, so etwa wenn die hohe Steuerprogression aufgrund einer Abfindung durch die Vorauszahlung gemindert werden sollte (FG München v. 12.5.2014 – 7 K 3486/11, EFG 2014, 1683, rkr.); allerdings erscheint der zweimalige Ansatz einer zumutbaren Belastung bei Abzug dieser Krankheitskosten in zwei VZ grob unbillig.

**Keine Besonderheit bei kreditfinanzierten Aufwendungen:** In Änderung seiner älteren Rspr. hat der BFH (ua. der hier in Lfg. 147 – November 1985 – vertretenen Auffassung folgend, abrufbar im HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) Aufwendungen eines Stpfl. auch insoweit im VZ der Vorausga- bung berücksichtigt, als sie aus einem Darlehen bestritten worden sind, das erst in späteren Jahren zu tilgen ist (BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814, betr. Hausratsbeschaffung eines Spätaussiedlers mit Nachweisen zum älteren Schrifttum). Überholt ist daher die ältere Rspr. des BFH, die, ihrerseits dem RFH folgend, eine Einkommensbelastung erst in der Tilgung und nicht in der Verschul- dung gesehen hat: zuletzt BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Aufwendungen aufgrund einer Bürgschaft; vgl. auch BFH v. 30.9.1954 – IV

602/53 U, BStBl. III 1954, 357, mwN zur Rspr. des RFH. Je nach den Umständen des Einzelfalls konnte diese Rspr. für den Stpfl. vorteilhaft sein oder ihn benachteiligen. Die FinVerw. folgte der geänderten Rspr., sah aber eine Übergangsregelung vor (BMF v. 6.9.1989 – IV B 1 - S 2284 - 62/89, STEK EStG § 33 Nr. 95 = BB 1989, 1962).

**Analoge oder billigkeitsbezogene Anwendung der AfA-Vorschriften auf außergewöhnliche Belastungen:** Auch ohne eine ausdrückliche Verweisung auf § 7 hat der BFH wiederholt die AfA-Vorschriften auf agB und SA analog angewandt und ausgeführt: „Ausgaben für ein Wirtschaftsgut, das der Abnutzung unterliegt, können aber auch im Rahmen von § 33 EStG nur berücksichtigt werden, soweit der erworbene Gegenwert im Verlauf der Jahre der Nutzung gemindert wird. Es ist nicht zu beanstanden, wenn das FG bei einem Volkswagen eine Nutzungsdauer von fünf Jahren angenommen hat“ (so BFH v. 25.4.1986 – VI R 240/67, nv.)

GLA BFH v. 25.1.2007 – III R 7/06, BFH/NV 2007, 1081, beiläufig unter Rz. 30, betr. Behindertenaufzug; s. auch BFH v. 7.5.1993 – VI R 113/92, BStBl. II 1993, 676, Rz. 7 ff., betr. SA-Abzug für einen Computer zur Fortbildung. FG Ba.-Württ. v. 19.12.2013 – 1 K 703/11, EFG 2014, 759, rkr., betr. Leasingsonderzahlung für Pkw. GLA OFD Frankfurt v. 13.11.2008 – S 2284 A - 46 - St 216, juris; BayLfSt. v. 23.10.2009 – S 2284.1.1 - 2/2 St32/St33. Ebenso schon glA *Kanzler*, FR 1993, 691 (696); *Kanzler*, FR 2002, 1139; *Eschenbach*, DStZ 2008, 133; *Kanzler*, FR 2010, 391 (392); *Brandis*, DStR 2018, 2298; *Fuhrmann in Korn*, § 33 Rz. 36.1 (9/2017): „Für eine Verteilung spricht der Entlastungszweck der Vorschrift“.

Gleichwohl hat der BFH in einer neueren Entsch. eine Verteilung von Aufwendungen im Billigkeitsverfahren abgelehnt (BFH v. 12.7.2017 – VI R 36/15, BStBl. II 2017, 979, betr. behindertengerechten Umbau eines Wohnhauses). Damit rückte der VI. Senat des BFH von seiner früheren Entsch. ab, wonach dem Stpfl. immerhin, wenn auch nur beiläufig, ein Wahlrecht auf Aufwandsverteilung im Wege der abweichenden Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) für den Fall in Aussicht gestellt worden war, dass ein zu geringer Gesamtbetrag der Einkünfte dem vollen Abzug der Aufwendungen entgegenstünde (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280, Rz. 20; glA H 33.1-33.4 „Verausgabung“ EStH; glA FG Saarl. v. 6.8.2013 – 1 K 1308/12, EFG 2013, 1927, rkr., Rev. unzulässig: BFH v. 11.9.2014 – VI R 68/13, BFH/NV 2015, 47). Die FinVerw. ist dieser Rspr. gefolgt, hat aber aus Vertrauensschutzgründen eine Übergangsregelung zugelassen, s. etwa OFD Frankfurt v. 19.1.2011 – S 2284 A - 46 - St 221, juris.

Unseres Erachtens ist der früheren Rspr. zu folgen und § 7 analog auf die agB anzuwenden, weil § 33 eine planwidrige verdeckte Regelungslücke aufweist, die zu einer Aufwandsverteilung zwingt (glA *Eschenbach*, DStZ 2008, 133 [137]). Eine solche Lösung würde zugleich die harte Rechtsfolge der Gegenwerttheorie abmildern und dem Verlust der StErmäßigung bei einem zu geringen Gesamtbetrag der Einkünfte weitgehend entgegenwirken. Die zumutbare Belastung wäre dann nur einmal (im Erstjahr und uU den Folgejahren bis zu ihrem Verbrauch) abzuziehen, wenn man nicht aus Billigkeitsgründen auf den Ansatz verzichtete (s. Anm. 55).

## IV. Anhang zu Abs. 1: Wichtige Fälle außergewöhnlicher Belastung

### 1. Besonderheiten einzelner Fallgruppen

59

Von jeher hatten FinVerw. und Rspr. eine Reihe immer wieder vorkommender Fälle von agB zu entscheiden. Dies hat zur Entwicklung von Falltypen geführt, die ihrerseits Grundlage einer vom Gesetz zT recht verselbständigten Kasuistik wurden. Ursache dafür mag die in § 26 Abs. 2 EStG 1920 und den entsprechenden Nachfolgeb Bestimmungen enthaltene beispielhafte Aufzählung „besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse“ gewesen sein (s. Anm. 2). Folge davon war die gesetzliche Typisierung einiger wichtiger Fälle von agB durch § 33a idF des StNG v. 16.12.1954 und § 33b idF des EStRG v. 5.8.1974 (s. Anm. 2 und § 33a Anm. 2). Aber auch die übrigen weiterhin von der Generalklausel erfassten Fallgruppen entziehen sich zT wegen ihrer Besonderheiten einer systematischen Kommentierung und erfordern daher eine Einzeldarstellung (s. auch StRefKomm., 1971, Rz. 503 ff.).

### 2. Abfindung, Ablösung

#### a) Begriff der Abfindung und Ablösung

60

Die Begriffe „Abfindung“ und „Ablösung“ werden in der Praxis kaum voneinander unterschieden. Nach hier vertretener Auffassung sind unter Abfindungen einmalige Leistungen des Stpfl. zur Abgeltung von Rechtsansprüchen (s. Anm. 62) und unter Ablösungen einmalige Leistungen des Stpfl. zur Freistellung von Pflichten (s. Anm. 63) zu verstehen.

#### b) Abfindungsleistungen

61

Einmalige Leistungen des Stpfl. zur Abgeltung von Rechtsansprüchen sind je nach ihrer Veranlassung unterschiedlich zu beurteilen.

**Vermögensauseinandersetzung** (s. auch „Versorgungsausgleich“ und „Zugewinnausgleich“): Zahlungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung (Erbauseinandersetzung oder Zugewinnausgleich) erfüllen als bloße Vermögensumschichtungen nicht den Aufwendungsbegriff iSd. § 33 Abs. 1 (s. Anm. 45 und „Vermögensauseinandersetzung“).

GlA BFH v. 12.11.1993 – III R 11/93, BStBl. II 1994, 240, Rz. 10 mwN; BFH v. 28.4.2010 – VI B 167/09, BStBl. II 2010, 747 (Nichtannahmebeschluss BVerfG v. 13.4.2012 – 2 BvR 1384/10, juris), jeweils betr. vorzeitigen Erbausgleich; im Erg. glA die ältere Rspr. mit der uE verfehlten Begr. (s. Anm. 45), es handele sich um eine Vermögensbelastung: BFH v. 11.10.1956 – IV 135/55 U, BStBl. III 1956, 383; BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290; BFH v. 12.5.1961 – VI 124/60 U, BStBl. III 1961, 377; BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579. Nach aA handelt es sich weder um außergewöhnliche noch zwangsläufige Aufwendungen, s. *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 90 „Abfindungen“.

**Unterhaltsansprüche:** Kapitalabfindungen zur Abgeltung von Unterhaltsansprüchen werden von der Rspr. mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen vom Abzug als agB ausgeschlossen (BFH v. 26.2.1998 – III R 59/97, BStBl. II 1998, 605). Stattdessen wird im Jahr der Zahlung nur der für laufende Unterhaltszahlungen in Frage kommende Freibetrag nach § 33a Abs. 1 gewährt, wenn die Einkünfte und Bezüge des Unterhaltsempfängers die Anrechnungsgrenze nicht übersteigen. Nach

älterer, nicht ausdrücklich aufgebener Rspr. handelte es sich um Aufwendungen im Bereich des Vermögens.

BFH v. 17.5.1963 – VI 273/62 U, BStBl. III 1963, 378; BFH v. 3.6.1965 – IV 180/61 U, BStBl. III 1965, 579, jeweils betr. Unterhaltsabfindungen an die geschiedene Ehefrau; s. auch BFH v. 22.1.1971 – VI R 47/69, BStBl. II 1971, 325, der die Frage der Vermögensbelastung dahingestellt sein lässt und die Zwangsläufigkeit der Unterhaltsabfindung nach Ehescheidung ablehnt, während BFH v. 2.12.1960 – VI 148/59 U, BStBl. III 1961, 76, von der Abgeltungswirkung des Pauschbetrags in § 33a Abs. 1 ausgeht.

**Stellungnahme:** Die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung kann uE ebenso wenig (s. Anm. 48) wie die Abgeltungswirkung der Pauschalregelungen zur Ablehnung von agB führen. Unterhaltsabfindungen sind darüber hinaus außergewöhnlich und unter besonderen Umständen auch zwangsläufig: Einmalige Leistungen aufgrund von Abfindungsverträgen nach § 1585c BGB sind nur dann zwangsläufig, wenn zu der vertraglichen Leistungspflicht andere Gründe der Zwangsläufigkeit hinzutreten (s. Anm. 188); anders jedoch bei Verurteilung zur Leistung einer Kapitalabfindung künftiger Unterhaltsansprüche nach § 1585 Abs. 2 BGB (s. auch BFH v. 12.3.1997 – III B 5/95, BFH/NV 1997, 570).

**Sonstige Abfindungsfälle:** Einmalige Leistungen zur Abgeltung von Ansprüchen aus Mietverhältnissen führen nach der Rspr. zu einem Gegenwert, der dem Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen entgegensteht (BFH v. 13.2.1959 – VI 221/58 U, BStBl. III 1959, 171, betr. Aufwendungen des Stpfl. für vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses); das soll grds. auch für den Fall gelten, dass der Hauseigentümer die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses wegen Eigenbedarfs herbeiführt (BFH v. 2.8.1963 – VI 242/62, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 180). Ausnahmsweise kann auch bei Mietabfindungen von der Anwendung der Gegenwertlehre abgesehen werden, wenn die Aufwendungen durch ein unabwendbares Ereignis erzwungen werden (BFH v. 14.12.1965 – VI 102/65 U, BStBl. III 1966, 113, betr. Mietabfindung für den Vormieter bei krankheitsbedingtem Wohnungswechsel). Zur Kritik an der Gegenwertlehre s. Anm. 40.

**Höhe der Abfindung und Angemessenheitsprüfung:** Sind Abfindungsleistungen ausnahmsweise auch zwangsläufig entstanden, so führen sie nur in angemessener Höhe zu einer StErmäßigung (Abs. 2 Satz 1). Bei Abfindung laufender Zahlungen ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren und nur der kapitalisierte Rentenbetrag abziehbar (glA *Stöcker in Lademann*, § 33 Rz. 567 [9/2014]).

## 62 c) Ablösung

Einmalige Leistungen des Stpfl. zur Freistellung von Pflichten werden je nach Anlass unterschiedlich behandelt.

**Öffentlich-rechtliche und staatsbürgerliche Pflichten:** Einmalige Leistungen des Stpfl. zum Zwecke der Freistellung von (staatsbürgerlichen) Pflichten (zB Freikauf vom Militärdienst im Ausland) fallen zwar nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (weder BA, WK noch SA) und sind außergewöhnlich; uE fehlt es jedoch regelmäßig an der Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen aus rechtlichen Gründen.

Im Erg. glA BFH v. 20.12.1985 – VI R 45/84, BStBl. II 1986, 459, betr. Zahlungen eines Gasterbeiters an den türkischen Staat zur Verkürzung seines Wehrdienstes. Der BFH (BFH v. 20.12.1985 – VI R 45/84, BStBl. II 1986, 459) begründet nur das Abzugsverbot für WK; agB werden beiläufig und ohne weitere Begr. versagt

(s. auch FG Hamb. v. 22.1.1982 – V 425/81, EFG 198, 293, rkr.; BMF v. 8.7.1981 – IV C 4 - S 2284, StEK EStG § 33 R. 72). Die Aufwendungen dienen uE der Durchführung eines nach unserer Rechtsordnung sittenwidrigen Geschäfts (§ 138 Abs. 1 BGB) und sind aus diesem Grunde nicht zwangsläufig.

Denkbar sind jedoch tatsächliche und (bei Aufwendungen zugunsten Dritter) sittliche Gründe der Zwangsläufigkeit im Zuge einer Familienzusammenführung (s. Anm. 300 „Familienzusammenführung“, auch „Feuerwehrrabgabe“ und „Rückerstattung“).

#### Zivilrechtliche Verpflichtungen:

- ▶ *Die Ablösung einer Rentenschuld* (zB §§ 1199 ff. BGB) ist zwar keine SA (s. § 10 Anm. 79), so dass ein Abzug als agB grds. möglich wäre; derartige Leistungen des Stpfl. sind jedoch mangels Rechtspflicht (§ 1201 BGB) und sittlicher Gründe nicht zwangsläufig.
- ▶ *Aufwendungen zur Ablösung laufender Kosten für die Unterbringung eines pflegebedürftigen Kindes* in einer Anstalt werden von der Rspr. zu Recht als besondere Unterhaltsleistungen angesehen, die nicht von der Abgeltungswirkung der Pauschalregelungen (Familienleistungsausgleich und § 33a Abs. 1 und 2) erfasst werden (s. Anm. 14 und 146f.) und die das Wahlrecht nach § 33b Abs. 1 auf Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags oder auf Abzug als agB eröffnen (s. Anm. 148 und 68, betr. Aufwendungen für ein behindertes Kind); in derartigen Fällen fehlt es jedoch idR an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde nach (BFH v. 14.11.1980 – VI R 106/78, BStBl. II 1981, 130). Anders möglicherweise – so der BFH beiläufig –, wenn die Zahlung des Ablösungsbetrags Bedingung für die weitere Unterbringung und Betreuung des Kindes gewesen wäre.

### 3. Adoption

63

**Schrifttum:** *Günther*, Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung, DStZ 1987, 179; *Kanzler*, Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastung, SteuStud. 1987, 337; *Schild*, Die Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 Abs. 2 EStG, SteuStud. 2010, 104; *Kanzler*, Vorlage an den Großen Senat wegen Abweichung nach Zuständigkeitsänderung der BFH-Senate, FR 2013, 1146; *Schneider*, Zur Auslegung der Vorschrift des § 11 Abs. 3 EStG bei Wechsel der Senatszuständigkeiten, BFH-PR 2013, 432; *Apitz*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH vom 10.3.2015 (VI R 60/11) – Adoptionskosten keine außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. § 33 EStG, EStB 2015, 315; *Geserich*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen: Erneute Änderung der Rechtsprechung – Wie weiter nach der Rolle rückwärts?, NWB 2015, 2634; *Hettler*, Adoptionskosten keine außergewöhnlichen Belastungen, HFR 2015, 759; *o.V.*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, NWB 2015, 2483; *Steinhauff*, Adoptionskosten als außergewöhnliche Belastungen, jurisPR-SteuerR 35/2015 Anm. 5.

**Adoption minderjähriger und volljähriger Personen:** Zu unterscheiden ist die Adoption minderjähriger und volljähriger Personen durch den Stpfl.

- ▶ *Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die Adoption eines minderjährigen (ausländischen) Kindes* (Reisekosten, Vermittlungsgebühren usw.) sind keine zwangsläufigen agB. Dies gilt auch für die Folgekosten einer solchen Adoption (s. auch „Familienzusammenführung“), weil die Aufwendungen auf einem umfassenden einheitlichen Beschluss beruhen (BFH v. 13.3.1987 – III R 301/84, BStBl. II 1987, 495; BFH v. 3.6.1987 – III R 6/87, BFH/NV 1987, 347; BFH v.

27.4.1995 – III B 77/93, BFH/NV 1996, 39). Obwohl ungewollte Kinderlosigkeit als schwere Belastung empfunden werden dürfte, folgt daraus nicht, dass der Entschluss zur Adoption als Mittel zur Verwirklichung eines individuellen Lebensplans nicht mehr dem Bereich der durch den Einzelnen gestaltbaren Lebensführung zuzurechnen wäre (BFH v. 10.3.2015 – VI R 60/11, BStBl. II 2015, 695, Rz. 16).

- ▶ *Rechtliche und sittliche Gründe* der Zwangsläufigkeit scheiden aus, weil die Aufwendungen nicht in Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht geleistet werden und eine sittliche Verpflichtung zur Annahme eines Kindes nicht besteht (BFH v. 13.3.1987 – III R 301/84, BStBl. II 1987, 495). Auch ein der Adoption vorgeschaltetes Pflegeverhältnis von einem Monat reicht nicht aus, die zur Annahme einer Sittenpflicht erforderliche persönliche Beziehung zu dem Kind herzustellen (BFH v. 3.6.1987 – III R 6/87, BFH/NV 1987, 710). Es besteht auch keine sittliche Verpflichtung gegenüber dem anderen Ehegatten, dessen Kinderwunsch durch Adoption zu erfüllen (BFH v. 5.1.1990 – III B 53/89, BFH/NV 1990, 430) oder gegenüber anderen Geschwistern des angenommenen Kindes (Hess. FG v. 27.11.1987 – 9 K 247/85, EFG 1988, 312, rkr.). Zur Sittenpflicht s. auch Anm. 190.
- ▶ *Tatsächliche Gründe* der Zwangsläufigkeit liegen nicht vor. Der Vergleich mit abziehbaren Entbindungskosten ist unzulässig (BFH v. 13.3.1987 – III R 301/84, BStBl. II 1987, 495); die unterschiedliche Behandlung dieser Aufwendungen verletzt nicht den Gleichheitssatz (BFH v. 5.1.1990 – III B 53/89, BFH/NV 1990, 430). Kinderlosigkeit kann zwar ihre Ursache in einer Krankheit haben, die Adoption ist aber keine notwendige Folge dieser Krankheit (BFH v. 13.3.1987 – III R 301/84, BStBl. II 1987, 495); sie kann selbst dann nicht als Heilbehandlungsmaßnahme anerkannt werden, wenn die Unfruchtbarkeit eines Ehegatten ihrerseits Ursache einer seelischen Erkrankung dieses Ehegatten sein sollte, denn die Kindesannahme fällt nicht unter den Heilbehandlungsbegriff (BFH v. 20.3.1987 – III R 150/86, BStBl. II 1987, 596); der BFH sieht in der Anerkennung einer Adoption als Heilbehandlung auch einen Verstoß gegen den Grundgedanken der Fürsorge im deutschen Adoptionsrecht und eine Verletzung der Menschenwürde des Kindes (BFH v. 20.3.1987 – III R 150/86, BStBl. II 1987, 596; BFH v. 10.3.2015 – VI R 60/11, BStBl. II 2015, 695, Rz. 12; glA Kanzler, SteuStud. 1987, 337; aA Günther, DStZ 1987, 180).
- ▶ *Gescheiterter Versuch einer Rechtsprechungsänderung zum Abzug von Adoptionskosten*: Im Jahr 2013 hatte der VI. Senat des BFH beabsichtigt, unter Aufgabe der bisherigen höchstrichterlichen Rspr. Aufwendungen für eine Adoption als außergewöhnliche Belastung gem. § 33 anzuerkennen, weil die die Aufwendungen einer heterologen Insemination gleichzustellen seien (glA Schild, SteuStud. 2010, 104 [109f.]). Zuvor hatte der VI. Senat des BFH (BFH v. 16.12.2010 – VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414) in Änderung der Rspr. des III. Senats des BFH und ohne bei diesem anzufragen Aufwendungen eines Ehepaars für eine heterologe künstliche Befruchtung als agB anerkannt. Nach erfolgloser Anfrage wegen Änderung der Rspr. zu den Adoptionskosten rief der VI. Senat des BFH den Großen Senat des BFH zu der Frage an, ob eine Rechtsprechungsänderung beim Übergang der Zuständigkeit ohne Anfrage beim früher zuständigen Senat zulässig sei (BFH v. 18.4.2013 – VI R 60/11, BStBl. II 2013, 868). Nachdem der Große Senat entschieden hatte, dass in jedem Fall anzufragen sei (BFH v. 9.10.2014 – GrS 1/13, BStBl. II 2015, 345), entschied der VI. Senat des

BFH, dass Aufwendungen für die Adoption eines Kindes keine agB seien (BFH v. 10.3.2015 – VI R 60/11, BStBl. II 2015, 695). Hintergrund dieses Streits um die Divergenzanfrage war im Grunde die geänderte Rspr. zur Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten als agB; nach der Entsch. des Großen Senats v. 9.10.2014 (BFH v. 9.10.2014 – GrS 1/13, BStBl. II 2015, 345) musste auch die Rechtsprechungsänderung zu den Prozesskosten zurückgenommen werden (*Geserich*, NWB 2015, 2634 [2636]; *o.V.*, NWB 2015, 2483).

**Aufwendungen im Zusammenhang mit der Annahme Volljähriger als Kind** können eine agB sein, wenn sie aus sittlichen Gründen geboten sind. Da die Zulässigkeit einer derartigen Adoption nach § 1767 Abs. 1 BGB davon abhängt, dass die Annahme als Kind sittlich gerechtfertigt ist, wird in den meisten Fällen dieser Art wohl auch eine sittliche Verpflichtung iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 bejaht werden können. Die Voraussetzungen stimmen jedoch nicht völlig überein und verfolgen unterschiedliche Zwecke: Nach § 1767 BGB idF des Adoptionsgesetzes v. 2.7.1976 (BGBl. I 1976, 1749) soll die Herstellung familienrechtl. Beziehungen zwischen Volljährigen durch Adoption nicht der freien Disposition der Beteiligten überlassen bleiben (BTDrucks. 7/3061, 52).

#### 4. Alten- oder Senioren- und Pflegeheim

64

**Schrifttum:** *Bergkemper*, Heimunterbringung des nicht pflegebedürftigen Ehegatten aufgrund einer freiwilligen Entschließung ist nicht aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, FR 2010, 845; *Kanzler*, Heimkosten als außergewöhnliche Belastung, FR 2011, 394; *Büchter-Hole*, Außergewöhnliche Belastung bei pflegebedingter Unterbringung in einer Senioreneinrichtung, EFG 2012, 1348; *Behrens*, Unterbringung im Alten- und Pflegeheim, NWB 2014, 217; *Bergkemper*, Krankheitsbedingte Unterkunftskosten in einem Seniorenwohnstift als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, FR 2014, 619; *Hettler*, Aufwendungen für die Unterbringung im Seniorenwohnstift als außergewöhnliche Belastungen, HFR 2014, 415; *Kanzler*, Zweierlei Maß bei der Konkurrenz des Pflegepauschbetrags mit der Steuerermäßigung für Pflegeleistungen, FR 2015, 243; *Geserich*, Pflegeaufwendungen und Kosten der Heimunterbringung als außergewöhnliche Belastungen – § 33 EStG gilt auch bei Heimunterbringung, NWB 2018, 207; *Anemüller*, Berücksichtigung von Aufwendungen für Pflege- und Betreuungsleistungen sowie Heimunterbringung (Teil 1-4), EStB 2019, 59, 109, 152, 192; *Seifert*, § 35a EStG und Pflegeheimaufwendungen, AktStR 2019, 437; *Kanzler*, Krankheits- und pflegebedingte Ausgaben und Einnahmen (Teil 1 und 2) – Berücksichtigung von eigenen Betreuungs- und Pflegeaufwendungen Übernahme der Aufwendungen für Angehörige und Dritte, NWB 2020, 1921 und 2000.

Siehe auch das Schrifttum Anm. 66.

**Begriff:** In Deutschland gibt es unter dem Überbegriff „Alten- oder Seniorenheim“ meist eine dreistufige Versorgung älterer oder behinderter Personen: Altenwohnheim, Altenheim und Altenpflegeheim. Am verbreitetsten sind die Altenpflegeheime.

**Altersbedingte Unterbringung des Steuerpflichtigen:** Aufwendungen für die altersbedingte Unterbringung des Stpfl. in einem Altersheim sind nicht außergewöhnlich iSv. § 33 Abs. 1, sondern durch den Grundfreibetrag (früher auch den Altersfreibetrag) abgegoltene Lebenshaltungskosten (BFH v. 30.8.1972 – VI R 144/69, BStBl. II 1973, 159; BFH v. 18.12.2008 – III R 12/07, BFH/NV 2009, 1102); das gilt auch für den Teil eines von allen Heimbewohnern entrichteten Pauschalentgelts, der Pflegeleistungen im Krankheitsfall abgilt (BFH v. 29.9.1989 – III R 129/86, BStBl. II 1990, 418).

**Krankheits-oder behinderungsbedingte Unterbringung des Steuerpflichtigen:**

Unterbringungskosten sind dagegen nach § 33 zu berücksichtigen, wenn sie ausschließlich krankheitsbedingt anfallen (BFH v. 22.8.1980 – VI R 138/77, VI R 196/77, BStBl. II 1981, 23 [25]; BFH v. 10.8.1990 – III R 2/86, BFH/NV 1991, 231; BFH v. 13.10.2010 – VI R 38/09, BStBl. II 2011, 1010; BFH v. 9.12.2010 – VI R 14/09, BStBl. II 2011, 1011). Die Aufwendungen sind nach Maßgabe der für Krankheitskosten geltenden Grundsätze als agB zu berücksichtigen, soweit sie nicht außerhalb des Rahmens des Üblichen liegen (BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl. II 2014, 456; BFH v. 14.11.2013 – VI R 21/12, BFH/NV 2014, 832). Allerdings durfte nach dieser Rspr. nicht nur Wohnraum überlassen werden; vielmehr musste es sich entweder um ein Heim iSd. § 1 Heimgesetz (HeimG) handeln oder der Unterbringung muss ein Vertrag zugrunde liegen, der auch die Betreuung und Verpflegung umfasst, so dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 HeimG erfüllt sind. Soweit sich die aufgeführten Entsch. des BFH noch auf das HeimG des Bundes beziehen, lassen sich die dort entwickelten Grundsätze auch auf die jeweiligen Landesgesetze anwenden, die inhaltlich weitgehend den Regelungen des HeimG entsprechen (s. etwa das nordrhein-westfälische Wohn- und Teilhabegesetz – WTG-NRW – v. 2.10.2014, GV. NRW 2014, 685, mit Änderungen oder das als letztes Landesgesetz verabschiedete Thüringer Gesetz über betreute Wohnformen und Teilhabe – ThürWTG v. 10.6.2014, GVBl. 2014, 161). Danach sind neben den konkret angefallenen und in Rechnung gestellten Pflegekosten dem Grunde nach auch die Unterbringungskosten bzw. das Pauschalentgelt für die Wohnung im Wohnstift als agB zu berücksichtigen (BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl. II 2014, 456; BFH v. 14.11.2013 – VI R 21/12, BFH/NV 2014, 832). Allerdings sollen wegen Abs. 2 Satz 1 als notwendige und angemessene Unterbringungskosten nur die Aufwendungen zu berücksichtigen sein, die rechnerisch auf eine übliche Wohnfläche in einem Seniorenheim von 30 qm entfallen (FG Düss. v. 5.4.2016 – 10 K 1081/14 E, juris, rkr.; Nds. FG v. 19.4.2018 – 11 K 212/17, juris, Az. BFH VI R 18/19; krit. dazu im Hinblick auf die „notwendigen“ Unterkunftskosten bei dHf. *Kanzler*, NWB 2020, 1921 [1927]). Zusätzliche Aufwendungen für die Beschäftigung ambulanter Pflegekräfte sind bei vollstationärer Unterbringung in einem Pflegeheim nur schwer vorstellbar, können aber berücksichtigt werden, wenn der Stpfl. seiner Darlegungs- und Beweislast genügt (BFH v. 30.3.2017 – VI R 55/15, BFH/NV 2017, 1028; dazu auch *Kanzler*, NWB 2020, 1921 [1926]). Wurde die StErmäßigung nach § 33 gewährt, so war daneben der Pauschbetrag nach § 33a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 aF (sog. Heimfreibetrag) ausgeschlossen, da dies zu einer doppelten Berücksichtigung der in den Heimunterbringungskosten enthaltenen Kosten für Dienstleistungen geführt hätte (BFH v. 24.2.2000 – III R 80/97, BStBl. II 2000, 294; BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl. II 2014, 456; BFH v. 14.11.2013 – VI R 21/12, BFH/NV 2014, 832). Nachdem der Heimfreibetrag durch die entsprechende Vorschrift des § 35a Abs. 2 Satz 2 abgelöst wurde, ist diese StErmäßigung für den Teil der Aufwendungen zu gewähren, der aufgrund der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 nicht vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden kann (BFH v. 5.6.2014 – VI R 12/12, BStBl. II 2014, 970, im Anschluss an BMF v. 10.1.2014 – IV C 4 - S 2296 - b/07/0003:004, BStBl. I 2014, 75, Rz. 32; aA *Kanzler*, FR 2015, 243). Siehe auch Anm. 66.

Die Kosten des gesunden Stpfl., der mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten zusammen ins Heim zieht, sind nicht als agB abziehbar (BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794).

**Unterbringung Angehöriger:** Altersbedingte Unterbringungskosten, die der Stpfl. zugunsten seiner Angehörigen trägt, sind typische Unterhaltsaufwendungen iSd. § 33a Abs. 1 (BFH v. 12.1.1973 – VI R 207/71, BStBl. II 1973, 442; BFH v. 8.11.2012 – VI B 82/12, BFH/NV 2013, 525, Verfassungsbeschwerde nicht angenommen, BVerfG v. 9.8.2015 – 2 BvR 84/13, nv.); auch hier kommt eine StErmäßigung nach § 33 bei krankheitsbedingtem Aufenthalt in Betracht (BFH v. 11.2.1965 – IV 213/64 U, BStBl. III 1965, 407, betr. unfallbedingte Unterbringung der Mutter des Stpfl. im Altersheim).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Bei Kündigung der Mietwohnung wegen Unterbringung in einem Pflegeheim können die Mietzahlungen für die Monate der einzubehaltenden Kündigungsfrist nicht als agB abgezogen werden (FG Rhld.-Pf. v. 17.12.2012 – 5 K 2017/10, DStRE 2013, 1429, rkr.). Auch die Kosten für Besuchsfahrten zur pflegebedürftigen Mutter im Heim sind nicht als agB abziehbar, wenn sie nicht zwangsläufig iSd. Abs. 1 sind, weil das übliche Maß für Besuchsfahrten zu kranken Angehörigen nicht überschritten ist, keine tägliche Pflegearbeit geleistet wird und der Charakter der Außergewöhnlichkeit nicht durch die Entfernung zwischen den Wohnorten eintritt (FG Sachs.-Anh. v. 29.10.2013 – 5 K 1542/10, juris, rkr.). Im Übrigen sind die dem Grunde nach berücksichtigungsfähigen Aufwendungen um Erstattungen und sonstige Vorteile zu mindern; von der Anrechnung einer Haushaltsersparnis ist jedoch dann abzusehen, wenn der normale Haushalt weitergeführt wird (BFH v. 22.8.1980 – VI R 196/77, BStBl. II 1981, 25; FG Rhld.-Pf. v. 17.12.2012 – 5 K 2017/10, DStRE 2013, 1429, rkr.).

**Die Haushaltsersparnis** des Stpfl. ist entsprechend dem in § 33a Abs. 1 vorgesehenen Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen zu schätzen (BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794; BFH v. 4.10.2017 – VI R 22/16, BStBl. II 2018, 179, mwN). Die FinVerw. ist dieser Rspr. zwar gefolgt, hat sie aber recht kleinlich umgesetzt. Liegen danach die Voraussetzungen nur während eines Teils des KJ. vor, sind die anteiligen Beträge mit  $\frac{1}{360}$  pro Tag und  $\frac{1}{12}$  pro Monat anzusetzen (R 33.3 Abs. 2 Satz 3 EStR). In § 33a Abs. 3 Satz 1 ist allerdings nur eine Zwölftelung der Höchstbeträge für jeden Kalendermonat und eine dementsprechende Kürzung des Höchstbetrags vorgesehen, in dem die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben (s. *Kanzler*, NWB 2020, 1921 [1928]).

Sind beide Ehegatten krankheitsbedingt in einem Alten- und Pflegeheim untergebracht, ist für jeden der Ehegatten eine Haushaltsersparnis anzusetzen (BFH v. 4.10.2017 – VI R 22/16, BStBl. II 2018, 179). Zur Haushaltsersparnis s. auch Anm. 40.

Zur Vorteilsanrechnung s. grds. Anm. 40–42; zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen in pauschal abgeholte und nach § 33 zu berücksichtigende Kosten s. Anm. 300 „Pflege- und Pflegeheimkosten“.

## 5. Ausbildungskosten

65

Zu unterscheiden sind eigene Ausbildungskosten von solchen für Dritte.

**Grundsätzlich kein Abzug als außergewöhnliche Belastung:** Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder seine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf sind uE zwar möglicherweise außergewöhnlich iSv. § 33 Abs. 1 (s. Anm. 205); wegen Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 kommen sie jedoch für einen Abzug als agB nur insoweit in Betracht, als sie die Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 überschreiten. Die übersteigenden Aufwendungen sind nach Rspr. und FinVerw.

idR nicht zwangsläufig erwachsen, weil die Wahl der Berufsausbildung grds. auf der freien EntschlieÙung des Stpfl. beruht.

BFH v. 20.9.1957 – VI 7/56 U, BStBl. III 1957, 424, betr. Promotionskosten eines Stpfl.; BFH v. 24.8.1962 – VI 110/62 U, BStBl. III 1962, 488, betr. Aufwendungen eines Steuerinspektors für Jurastudium; BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330, betr. Aufwendungen zur Rückzahlung eines Studiendarlehens; BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, betr. Aufwendungen für das Studium des Ehegatten; ferner BFH v. 21.4.1987 – III B 165/86, BFH/NV 1987, 501, betr. Auslandsstudium in numerus-clausus-Fach; BFH v. 18.4.1990 – III R 126/86, BStBl. II 1990, 738, betr. Aufwendungen eines minderjährigen Stpfl. für die eigene Internatsunterbringung; BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661, betr. Ausbildung zur Masseurin; BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341.

In einigen Entsch. hatte sich der BFH auch auf die Gegenwerttheorie berufen, wonach Studienkosten „kein verllorener Aufwand“ seien, sondern „einen gewissen Gegenwert“ schafften (BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330; BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596). Bei einer Zweitausbildung (Anschlussausbildung, Umschulung, Zweitstudium) fehlt es bereits an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, wenn die bisherige Ausbildung zur Existenzsicherung ausreichte (BFH v. 6.10.1955 – IV 252/54, DB 1955, 1079).

**Abzug als außergewöhnliche Belastung in Ausnahmefällen:** Ausnahmsweise können Ausbildungskosten zwangsläufig sein, wenn der Stpfl. aufgrund seiner persönlichen Verhältnisse zur Bestreitung seines und seiner Familie Unterhalt zu den Aufwendungen gezwungen ist; das gilt insbes. für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem „zwangsläufigen“ Berufswechsel (glA BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, beiläufig für unfallbedingte Umschulung; vgl. auch RFH v. 1.2.1928, Kartei EStG 1925 § 56 R. 21). Aufwendungen für den Besuch einer Logopädieschule durch ein an Dyskalkulie leidendes Kind können als agB zu berücksichtigen sein, wenn der Besuch der Schule als Therapie zur Behandlung der Dyskalkulie anzusehen ist (FG Köln v. 28.3.2012 – 15 K 1425/09, EFG 2012, 1754, rkr., im Streitfall abgelehnt). Das gilt auch für die Mehrkosten eines schwer geh- und stehbehinderten Stpfl. für die Führerscheinausbildung (FG Köln v. 12.9.2013 – 10 K 3945/12, EFG 2013, 2010, rkr.).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Neben den unmittelbaren Ausbildungskosten (Schul-, Lehrgangs- und Studiengebühren, Kosten für Lehrbücher und Lernmaterial) gehören auch Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Ausbildungsstätte zu den abziehbaren Kosten. Berücksichtigungsfähige Verpflegungsmehraufwendungen fallen nur bei auswärtiger Unterbringung zur Berufsausbildung an; das ergibt sich auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4) unmittelbar aus dem Begriff „größere Aufwendungen“ in § 33 Abs. 1.

**Vorteilsanrechnung:** Die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen mindern sich um staatliche und private Leistungen zur Ausbildungsförderung nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung (s. Anm. 40 ff.).

**Ausbildungskosten zugunsten Dritter:** Aufwendungen des Stpfl. für die Ausbildung anderer Personen fallen unter die typisierende Regelung des § 33a Abs. 1 und 2.

Siehe auch Anm. 300 „Doppelte Haushaltsführung“, „Erziehung“, „Fortbildungskosten“, „Legasthenie-Therapie“, „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“, „Promotionskosten“, „Sprachkurs“, „Studiendarlehen“.

## 6. Behinderungsbedingte Aufwendungen

**Schrifttum:** *Kanzler*, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, in Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1988, 67; *Nolde*, Die Pflegebedürftigkeit und ihre Auswirkungen im Steuerrecht, DStR 1988, 572; *Ross*, Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien- und Pflegehilfen, DStZ 1990, 18; *Rößler*, Berücksichtigung von Kfz-Kosten bei gehbehinderten Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastung, DStZ 1994, 304; *Bilsdorfer*, Kein Nebeneinander von Behinderten-Pauschbetrag und einzeln nachgewiesenen Heimkosten, SteuStud. 2005, 311; *Bruschke*, Umbau der eigenen Wohnung als außergewöhnliche Belastung schwerbehinderter Personen, DStZ 2011, 724; *Harryers*, Pflegeverträge und deren Ausgestaltung in der notariellen Praxis, RNotZ 2013, 1; *Ritzrow*, Aufwendungen für Kontaktpflege als außergewöhnliche Belastung, EStB 2013, 62; *Adomat*, Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Heimunterbringung, NWB Beilage 2015 zu Nr. 14, 12; *Kanzler*, Einige Anmerkungen zu Änderungen des Einkommensteuerrechts durch das geplante Behinderten-Pauschbetragsgesetz, FR 2020, 808; *Moroder*, Hilfsmittel und Mehraufwendungen für Menschen mit Behinderung in der Einkommensteuer, ÖStZ 2020, 278.

Siehe auch das Schrifttum zu Anm. 64 und im Übrigen das Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen und zu § 33b vor Anm. 1; zum umfassenden Nachweis älteren Schrifttums s. § 33 vor Anm. 66 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Verwaltungsanordnungen:** R 33.3 EStR Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit und erheblich eingeschränkter Alltagskompetenz.

### a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen infolge eigener Behinderung und Aufwendungen für behinderte Angehörige

66

Der Stpfl. kann außer Aufwendungen infolge seiner eigenen Behinderung auch solche Aufwendungen abziehen, die ihm für seine behinderten Angehörigen erwachsen sind. Zum Begriff des Behinderten s. § 33b Anm. 43 ff.

**Wahlrecht auf Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen oder des Behinderten-Pauschbetrags:** Aufwendungen, die einem Behinderten unmittelbar infolge seiner Behinderung entstehen, werden auf Antrag entweder als agB nach § 33 unter Abzug der zumutbaren Belastung berücksichtigt oder unter Verzicht auf Nachweis oder Glaubhaftmachung durch Ansatz eines Pauschbetrags nach § 33b Abs. 2 und 3 abgegolten (§ 33b Abs. 1); eine Kürzung um die zumutbare Belastung ist dann ausgeschlossen (s. § 33b Anm. 38). Bei Inanspruchnahme des Pauschbetrags sind alle typischen Aufwendungen der Behinderten abgegolten (im Einzelnen dazu § 33b Anm. 32–34).

**Kosten der Heimunterbringung:** So kann der Stpfl. etwa die Kosten der Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim nach § 33 geltend machen oder, sofern er die Voraussetzungen erfüllt, den erhöhten Pauschbetrag für Behinderte nach § 33b Abs. 3 Satz 3 (3 700 €) in Anspruch nehmen.

BFH v. 10.5.1968 – VI R 291/67, BStBl. II 1968, 647; BFH v. 14.11.1980 – VI R 106/78, BStBl. II 1981, 130, jeweils betr. übertragenen Pauschbetrag des behinderten Kindes; BFH v. 24.2.2000 – III R 80/97, BStBl. II 2000, 294; BFH v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70; BFH v. 23.5.2002 – III R 24/01, BStBl. II 2002, 567; BFH v. 4.11.2004 – III R 38/02, BStBl. II 2005, 271; BFH v. 13.10.2010 – VI R 38/09, BStBl. II 2011, 1010, mwN. Bei der Unterbringung in einem Heim muss es sich nicht unbedingt um eine Einrichtung iSd. § 1 HeimG handeln; der Unterbringung muss aber ein Vertrag zugrunde liegen, der auch die Betreuung und Verpflegung umfasst, so dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 HeimG erfüllt sind (BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl. II 2014, 456; BFH v. 14.11.2013 – VI R 21/12, BFH/NV 2014, 832). Zu Einzelheiten über Pflegeverträge, deren Ausgestaltung in der notariellen Praxis und den damit zusammenhängenden

strechtl. Aspekten s. *Harryers*, RNotZ 2013, 1). Siehe auch Anm. 95 und 300 „Pflege- und Pflegeheimkosten“.

**Abzug von Aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag:** Darüber hinaus sind alle Aufwendungen Behinderter nach §§ 33 und 33a abziehbar, die nicht in unmittelbarem ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehen oder bei denen es sich nicht um laufende oder typische behinderungsbedingte Mehraufwendungen handelt (s. auch § 33b Anm. 26). Behinderte konnten daher bis zum VZ 2008 Aufwendungen für eine Hausgehilfin ebenso wie die Kosten der Unterbringung in einem Heim nach § 33a Abs. 3 aF oder Aufwendungen für eine Kur stets neben dem Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 geltend machen.

BFH v. 11.12.1987 – III R 95/85, BStBl. II 1988, 275, betr. behinderungsbedingte Kosten einer alljährlich durchgeführten Heilkur; BFH v. 6.11.1970 – VI R 77/68, BStBl. II 1971, 104, betr. Krankenhausaufenthalt mit Operation; glA R 33.3 Abs. 3 EStR. Das Gleiche gilt für private Kfz-Kosten steh- und gehbehinderter Stpfl. (s. Anm. 69 f. und 300 „Mittagsheimfahrten“).

Nachdem der alters- und krankheitsbedingte Hausgehilfinen- und der Heim-Freibetrag des § 33a Abs. 3 aF durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) aufgehoben wurde, gilt stattdessen die ebenfalls durch FamLeistG geschaffene StErmäßigung nach § 35a Abs. 2 Satz 2. Diese StErmäßigung von 20 % der Aufwendungen und höchstens 4000 € kann auch für die Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen sowie für Aufwendungen in Anspruch genommen werden, die einem Stpfl. wegen der Unterbringung in einem Heim oder zur dauernden Pflege erwachsen, soweit darin Kosten für Dienstleistungen enthalten sind, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Nach § 35a Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 ist der Abzug von SA und agB allerdings vorrangig. Daher kann die StErmäßigung nach § 35a nur für den Teil der Aufwendungen in Anspruch genommen werden, der durch den Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 oder wegen der Gegenrechnung von Pflegegeld oder Pfl egetagegeld nicht als agB berücksichtigt wird. Werden daher Aufwendungen geltend gemacht, die dem Grunde nach sowohl gem. § 33 als auch gem. § 35a berücksichtigt werden können, ist davon auszugehen, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf die nach § 35a begünstigten Aufwendungen entfällt (BMF v. 9.11.2016 – IV C 8 - S 2296 b/07/10003 :008, BStBl. I 2016, 1213, Rz. 32). Zur Berücksichtigung von Aufwendungen bei Heimunterbringung und zum Verhältnis der StErmäßigungen nach § 33 und § 35a in diesen Fällen s. *Kanzler*, NWB 2020, 1921 (1923 ff.).

**Aufwendungen für seine behinderten Angehörigen** kann der Stpfl. unter den Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit aus rechtl. oder sittlichen Gründen abziehen (abl. zB BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432, betr. Pkw-Schenkung an Sohn des Stpfl.; s. auch Anm. 188 und 190), soweit es sich nicht um typische Unterhaltsleistungen handelt (s. § 33a Anm. 28 ff.), die dem Abzugsverbot des § 33a Abs. 5 unterliegen. Der Nachweis behinderungsbedingter Aufwendungen für einen Angehörigen kann nicht durch Hinweis auf den dem behinderten Angehörigen selbst zustehenden Pauschbetrag geführt werden (BFH v. 17.3.1989 – III B 43/87, BFHE 156, 198 = NJW 1989, 2976). Für behinderungsbedingte Aufwendungen zugunsten des Ehegatten gilt der Einheitsgedanke (s. Anm. 16), während entsprechende Aufwendungen für ein behindertes Kind der Sonderregelung des § 33b Abs. 5 unterliegen (s. Anm. 68). Die Regelung zur Übertragbarkeit des einem Kind des Stpfl. zustehenden Behinderten-Pauschbetrags ist nicht auf andere Fälle der Übernahme von Aufwendungen zugunsten Angehöriger übertragbar (s. § 33b Anm. 92).

**b) Aufwendungen für ein behindertes Kind**

**Schrifttum:** o. V., Steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Steuerpflichtigen für über 18 Jahre alte, nicht erwerbstätige, behinderte Kinder, FR 1977, 520; *Giloy*, Das körperbehinderte Kind, Eigentümlichkeiten des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1980, 13; *Kanzler*, Aufwendungen für behindertes Kind als außergewöhnliche Belastung der Eltern bei eigenem Vermögen des Kindes, NWB 2010, 1729; *Bergkemper*, Zwangsläufigkeit von Aufwendungen für behindertes Kind bei Unzumutbarkeit des Einsatzes eigenen Vermögens, jurisPR-SteuerR 31/2010 Anm. 4; *Geserich*, Behinderungsbedingte Umbaukosten einer Motoryacht keine außergewöhnlichen Belastungen, jurisPR-SteuerR 33/2015 Anm. 4.

**Verwaltungsanordnungen:** R 33.4 Abs. 2 EStR, betr. Privatschulbesuch.

**Aufwendungen für Kinder, die den Eltern zuzuordnen sind:** Laufende Unterhaltszahlungen, die Eltern für ihr behindertes Kind (§ 32 Abs. 1–6) erbringen, sind durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich abgegolten (s. Anm. 14).

- ▶ *Keine typischen Unterhaltsleistungen, sondern als zusätzliche Krankheitskosten abziehbar* sind zB Kosten der Heimunterbringung eines schwerbehinderten volljährigen Kindes (BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621), wobei der Abzug der Kosten davon abhängt, dass die in § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV normierten Nachweise erbracht werden (BFH v. 15.1.2015 – VI R 85/13, BStBl. II 2015, 586; zu § 64 EStDV auch Anm. 230 ff.). Aufwendungen für den Besuch einer Schule für Hochbegabte können als agB abziehbar sein, wenn der Schulbesuch medizinisch angezeigt war (BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, betr. Schulbesuch im Ausland), was bei der Lerntherapie und Erziehungsberatung eines hochbegabten Kindes wegen fehlender Nachweise nicht bejaht werden konnte (BFH v. 19.11.2015 – VI R 45/14, BFH/NV 2016, 393; s. auch Anm. 300 „Fahrtkosten“).
- ▶ *Behinderungsbedingte Umbaukosten* am Familienheim können auch bei Behinderung eines Kindes als agB zu berücksichtigen sein (zu Einzelheiten s. Anm. 37 ff., 94, 96, 300 „Umbaumaßnahmen“, ferner „Aufzug“, „Liegehalle“, „Schwimmbad“). Mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen sind kindbedingte Kosten für den behindertengerechten Umbau einer Motoryacht nicht als agB abziehbar (BFH v. 2.6.2015 – VI R 30/14, BStBl. II 2015, 775, mit Anm. *Geserich*, jurisPR-SteuerR 33/2015 Anm. 4).
- ▶ *Abzug der Aufwendungen bei Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags des Kindes:* Lässt sich der Stpfl. den dem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 ganz oder teilweise übertragen, so kann er daneben gleichwohl die Aufwendungen für sein behindertes Kind zusätzlich abziehen, weil der Pauschbetrag nur Aufwendungen des Kindes abgilt (BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621, Rz. 15 unter Hinweis auf § 33b Anm. 80; aA noch BFH v. 10.5.1968 – VI R 291/67, BStBl. II 1968, 647; BFH v. 14.11.1980 – VI R 106/78, BStBl. II 1981, 130). Zahlt der Stpfl. einen einmaligen Betrag, damit ihn die Pflegeanstalt von allen künftigen Unterhaltsleistungen freistellt, so fehlt es für einen Abzug nach § 33 idR an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (BFH v. 14.11.1980 – VI R 106/78, BStBl. II 1981, 130).

68 c) **Kraftfahrzeugkosten Behinderter (Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2020)**

**Schrifttum:** *Eisenberg*, Kraftfahrzeugkosten Körperbehinderter als außergewöhnliche Belastung, DStR 1968, 592; *Nissen*, Kraftfahrzeugkosten insbesondere bei Unfällen, Mittagshomefahrten und Körperbehinderten, DStZ 1970, 354; *Apitz*, Kfz-Kosten eines Gehbehinderten als agB i.S.d. § 33 EStG, DStZ 1997, 330; *Bruschke*, Kraftfahrzeugkosten gehbehinderter Personen, ZSteu. 2005, 159; *Tintner*, Schwerbehinderung, Freiburg 2011; *Ritzrow*, Kfz-Kosten behinderter Menschen als agB nach § 33 EStG, EStB 2013, 27; *Wüllenkemper*, Kein Sofortabzug der Pkw-Leasingsonderzahlung als außergewöhnliche Belastung bei einem Gehbehinderten, EFG 2014, 761; *Geserich*, Behinderungsbedingte Umbaukosten einer Motoryacht keine außergewöhnlichen Belastungen, jurisPR-SteuerR 33/2015 Anm. 4; *Geserich*, Kein Abzug von Kfz-Aufwendungen eines Schwerbehinderten als außergewöhnliche Belastung, jurisPR-SteuerR 12/2019 Anm. 4.

**Verwaltungsanordnungen:** R 33.4 Abs. 4 EStR; R 9.10 Abs. 3 LStR; BMF v. 21.11.2001 – IV C 4 – S 2284 – 98/01, BStBl. I 2001, 868, mwN zu älteren BMF-Schreiben; OFD Frankfurt v. 19.1.2011 – S 2284 A – 46 – St 221, juris, betr. behinderungsgerechte Umrüstung eines Pkw.

Finanzverwaltung und Rspr. ließen Kfz-Kosten Behinderter unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB zu. Rechtsgrundlage dieser Pauschalierung waren zwei BMF-Schreiben, die die ältere höchstrichterliche Rspr. umsetzten und die ihrerseits wieder vom BFH gebilligt wurden (BMF v. 29.4.1996 – IV B 1 – S 2284 – 27/96, BStBl. I 1996, 446; BMF v. 21.11.2001 – IV C 3 – S 2211 – 53/01, BStBl. I 2001, 868). Mit dem Behinderten-Pauschbetragsgesetz (BGBl. I 2020, N.N.<sup>1</sup>) wurde die behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale in einem neuen Abs. 2a gesetzlich geregelt und damit die bis zum 31.12.2020 geltende unbefriedigende Rechtslage beendet (s.u. „Kritik“). Siehe die folgenden Erläuterungen zur alten, bis zum VZ 2020 geltenden Rechtslage und Anm. 215 ff. zu dem ab VZ 2021 geltenden Abs. 2a.

**Abzugsberechtigung:** Soweit die dem Grunde und der Höhe nach abziehbaren Aufwendungen nicht bei dem Behinderten selbst anfallen, kann sie auch der Stpfl. geltend machen, auf den der Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 übertragen worden ist (BFH v. 1.8.1975 – VI R 158/72, BStBl. II 1975, 825; glA H 33.1-33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ EStH).

**Kraftfahrzeugkosten** sind alle durch den Betrieb eines Kfz. veranlassten Aufwendungen, die weder BA noch WK sind. Es kann sich dabei sowohl um die Kosten des eigenen als auch eines zur Nutzung durch den Stpfl. überlassenen Fahrzeugs handeln.

► **Weitere Kraftfahrzeugkosten:** Ein schwerbehinderter Stpfl. kann die Kosten für einen Unfall, den er auf einer Urlaubsreise erlitten hat, neben der Kilometerpauschale abziehen (BFH v. 15.11.1991 – III R 30/88, BStBl. II 1992, 179), nicht aber die Kosten der Reparatur eines Pkw-Motors mangels Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen (BFH v. 19.1.2017 – VI R 60/14, BFH/NV 2017, 571). Im Übrigen sind Aufwendungen für die Anschaffung eines Pkw., den der Stpfl. seinem körperbehinderten Sohn schenkt, aus sittlichen Gründen keine agB (BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432). Abziehbar sind die Aufwendungen für eine behindertengerechte Umrüstung des Pkw. (Nds. FG v.

<sup>1</sup> Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, s. BRDrucks 659/20(B). Die Verkündung im BGBl. und BStBl. stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

6.11.1991 – VIII 201/88, EFG 1992, 341, rkr.; s. auch OFD Frankfurt v. 19.1.2011 – S 2284 A - 46 - St 221, StEK EStG § 33 Nr. 178) und die Führerscheinkosten für die außergewöhnlich gehbehinderte Tochter (BFH v. 26.3.1993 – III R 9/92, BStBl. II 1993, 749); ebenso Kfz-Kosten für Reisen mit dem körperlich schwerstbehinderten Kind (FG Köln v. 28.1.1987 – 9 K 13/85, EFG 1987, 358, rkr., betr. Erlebnis- und Bildungsreisen nach Italien, Südfrankreich und Skandinavien; uE abzulehnen, da vom Grundfreibetrag erfasst). Allerdings kein Sofortabzug der AK (Leasingsonderzahlung) für einen geleasteten Pkw. als agB bei einem Gehbehinderten (FG Ba.-Württ. v. 19.12.2013 – 1 K 703/11, EFG 2014, 759, rkr.), s. auch Anm. 300 „Fahrkosten“.

- ▶ *Private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel:* Geh- und stehbehinderte Körperbehinderte, deren Grad der Behinderung (GdB) mindestens 80 oder mindestens 70 mit dem Merkzeichen G beträgt und die für Privatfahrten kein eigenes Kfz. benutzen, können insbes. Taxi-Kosten, uE auch Flugkosten, unter den gleichen Voraussetzungen wie Kfz-Kosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei entsprechendem Nachweis oder Glaubhaftmachung abziehen (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453); aus Vereinfachungsgründen wird ein Aufwand für Fahrten bis zu 3 000 km jährlich als angemessen gesehen (H 33.1-33.4 Nr. 1 „Fahrkosten behinderter Menschen“ EStH).

**Voraussetzungen der Anerkennung als außergewöhnliche Belastung:** Nach Auffassung der FinVerw., der die Rspr. des BFH folgt, sind Kfz-Kosten Behinderter mit einem GdB von 80 uneingeschränkt und einem GdB von 70 bei „Geh- und Stehbehinderung“ als außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen dem Grunde nach neben dem Behinderten-Pauschbetrag (§ 33b Abs. 3) zu berücksichtigen; das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (weder BA noch WK) ist zu berücksichtigen. Nach BFH v. 17.12.1965 (BFH v. 17.12.1965 – VI 297/65 U, BStBl. III 1966, 208) handelt es sich um „zusätzliche Krankheitskosten“ (s. Anm. 95). Der Nachweis einer erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr ist im Zweifelsfall durch eine Bescheinigung des Versorgungsamts zu führen, es sei denn, der Behinderten-Ausweis enthält bereits das Merkzeichen „G“ oder „aG“ (s. § 33b Anm. 160; zu Nachweisanforderungen allg. s. Anm. 18).

BMF v. 29.4.1996 – IV B 1 - S 2284 - 27/96, BStBl. I 1996, 446; BMF v. 21.11.2001 – IV C 4 - S 2284 - 98/01, BStBl. I 2001, 868, betr. Kfz-Aufwendungen Geh- und Stehbehinderter; glA BFH v. 15.11.1991 – III R 30/88, BStBl. II 1992, 179, mit krit. Anm. *Kanzler*, FR 1992, 115; BFH v. 2.10.1992 – III R 63/91, BStBl. II 1993, 286; s. auch BFH v. 23.11.1961 – IV 344/58 U, BStBl. III 1962, 123, betr. einen doppelbeinamputierten Stpfl.; BFH v. 28.1.1966 – VI 66/65, BStBl. III 1966, 291, betr. Stpfl. mit einer MdE von 100 %. Ein Stpfl., der nicht unter diese Verwaltungsregelung fällt, zB ein Stpfl. mit einer MdE unter 70 %, hat die Verhältnisse darzulegen, die eine außergewöhnliche und zwangsläufige Kfz-Nutzung erfordern (BFH v. 16.2.1970 – VI R 325/67, BStBl. II 1970, 380, betr. Stpfl. mit einer MdE von 50 % und Behinderung des Kniegelenks; BFH v. 10.4.1970 – VI R 250/68, BStBl. II 1970, 680, betr. Stpfl., bei dem zweifelhaft war, ob die Geh- und Stehbehinderung allein zu einer MdE von 70 % geführt hat.

Zur Begr. für den zusätzlichen (neben dem Behinderten-Pauschbetrag gewährten) Abzug der Kfz-Kosten führt der BFH an, dass die Pauschbeträge aus einer Zeit stammten, als die Motorisierung noch nicht im heutigen Umfang bestanden habe (BFH v. 28.2.1968 – VI R 192/67, BStBl. II 1968, 437; BFH v. 6.11.1970 – VI R 77/68, BStBl. II 1971, 104, jeweils betr. Diätkosten). In späteren Entsch. wird auf richterrechtl. Grundlagen verwiesen (BFH v. 15.11.1991 – III R 30/88, BStBl. II 1992, 179; BFH v. 2.10.1992 – III R 63/91, BStBl. II 1993, 286).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Abziehbar sind Aufwendungen in angemessener Höhe (Abs. 2 Satz 1). Für Behinderte mit einem GdB von 80 oder einem GdB von 70 mit dem Merkzeichen G (Geh- und Stehbehinderung) ist ein Aufwand für 3000 km zu 0,30 €/km als angemessen anzusehen. Außergewöhnlich gehbehinderte (Merkzeichen aG), blinde (Merkzeichen Bl) und hilflose (Merkzeichen H) Menschen können grds. alle privaten Kfz-Kosten als agB abziehen, dh. „nicht nur die unvermeidbaren Kosten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in angemessenem Rahmen auch die Kosten für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten“ (BFH v. 28.1.1966 – VI 66/65, BStBl. III 1966, 291); dabei sind die auch bei großzügiger Beurteilung nicht berücksichtigungsfähigen Privatfahrten griffweise zu schätzen. Als angemessen ist eine Jahresfahrleistung von 15000 km für Privatfahrten anzusehen (BFH v. 2.10.1992 – III R 63/91, BStBl. II 1993, 286). Ausnahmsweise werden mehr als 15000 km anerkannt, wenn die Fahrleistung durch eine berufsqualifizierende Ausbildung bedingt ist, die nach der Art und Schwere der Behinderung nur durch den Einsatz eines Pkw. durchgeführt werden kann. In diesem Fall können weitere rein private Fahrten nur noch bis zu 5000 km jährlich berücksichtigt werden (BFH v. 13.12.2001 – III R 6/99, BStBl. II 2002, 198). Ein höherer Aufwand als 0,30 €/km ist unangemessen und darf deshalb im Rahmen des § 33 nicht berücksichtigt werden (BFH v. 23.10.2001 – IX R 65/99, BFH/NV 2002, 341; BFH v. 19.5.2004 – III R 16/02, BStBl. II 2005, 23). Das gilt auch, wenn sich der höhere Aufwand wegen einer nur geringen Jahresfahrleistung ergibt (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453). Die Pauschbeträge gelten alle normalen, mit der Benutzung eines Kfz. regelmäßig verbundenen Aufwendungen, einschließlich der AfA, ab (BFH v. 22.10.1996 – III R 203/94, BStBl. II 1997, 384, Rz. 21 mwN; BFH v. 21.11.2018 – VI R 28/16, BFH/NV 2019, 265, mit Anm. *Geserich*, jurisPR-SteuerR 12/2019 Anm. 4). Nach zutreffender Auffassung sind Kfz-Kosten schwer gehbehinderter und stehbehinderter Stpfl. nur angemessen iSv. Abs. 2 Satz 1, soweit sie die in den EStR und in den LStR für die Berücksichtigung von Kfz-Kosten als BA und WK festgesetzten Pauschbeträge (dies sind bei der Benutzung eines Pkw. 0,30 € je gefahrenen Kilometer; vgl. H 38 „Pauschale Kilometersätze“ LStR) nicht übersteigen (FG Ba.-Württ. v. 19.12.2013 – 1 K 703/11, EFG 2014, 759, rkr., betr. Leasingsonderzahlung für Pkw.).

Unschädlich ist es, wenn außer dem Stpfl. auch andere Personen an den Privatfahrten teilgenommen haben; in derartigen Fällen kann jedoch der Abzug für nichtberücksichtigungsfähige Privatfahrten größer sein (BFH v. 1.8.1975 – VI R 158/72, BStBl. II 1975, 825). Nach FinMin. Bayern (FinMin. Bayern v. 15.2.1979 – 31 - S 2286 St - 1518, juris) ist als Nachweis ein Fahrtenbuch geeignet, das folgende Angaben enthalten sollte: Tag und Anlass der Reise, Reiseziel, an der Reise teilnehmende Personen, gefahrene Kilometer.

**Vorteilsanrechnung:** Die Frage, ob die für das Kfz. gewährten nach § 3 Nr. 6 stfreien Beihilfen anzurechnen sind, hat der BFH ausdrücklich offengelassen (BFH v. 16.2.1970 – VI R 317/67, BStBl. II 1970, 452; dazu auch *Nissen*, DStZ 1970, 356). Eine Anrechnung des durch den Erlass von Kraftfahrzeugsteuer erlangten Vorteils lehnt der BFH ebenso ab wie eine Minderung der abziehbaren Kfz-Kosten wegen der bereits als SA berücksichtigten Aufwendungen für die Haftpflichtversicherung, weil die Kilometerpauschsätze „keine genau errechenbare Größe“ darstellen (BFH v. 27.6.1980 – VI R 147/77, BStBl. II 1980, 651). Zur Vorteilsausgleichung allg. s. Anm. 40–42.

**Kritik:** Kfz-Kosten Behinderter sind zwar aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, jedoch in dem von der FinVerw. zum Abzug zugelassenen Umfang keine außerge-

wöhnlichen Aufwendungen; derartige Ausgaben entstehen der überwiegenden Mehrzahl Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstands (glA Eisenberg, DStR 1968, 594; Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 554 und 591; inzwischen auch Heger in Blümich, § 33 Rz. 198 [5/2019]). Nach dem Gesetz ist daher der Abzug derartiger Aufwendungen zu verneinen, ganz unabhängig von dem Argument, die Behinderten-Pauschbeträge seien zu einer Zeit entstanden, in dem die Motorisierung kaum eine Rolle gespielt habe. Bezeichnenderweise wird diese Begr. auch nur beiläufig in zwei Entsch. zu Diätkosten angeführt (s. BFH v. 28.2.1968 – VI R 192/67, BStBl. II 1968, 437; BFH v. 6.11.1970 – VI R 77/68, BStBl. II 1971, 104).

Die StVergünstigung beruht daher auf einer uE unzulässigen durch die Rspr. des BFH gestützten Korrektur des Gesetzgebers durch die FinVerw. (glA Arndt in KSM, § 33 Rz. C 63 „Körperbehinderung“ [1/2001]); anfänglich mag auch der überholte Billigkeitscharakter des § 33 ausschlaggebend gewesen sein (s. Anm. 8). Angesichts der allseitigen und langjährigen Billigung dieser Kilometerpauschbeträge handelt es sich möglicherweise um einen Anspruch aufgrund richterlicher Rechtsfortbildung, allerdings ohne Feststellung einer Gesetzeslücke (s. Einf. ESt. Anm. 660 ff.). Dogmatisch wäre dieser Anspruch auf StErmäßigung jedoch den §§ 33a und 33b zuzuordnen, weil bei diesen Tatbeständen die Außergewöhnlichkeit gerade nicht zwingend vorausgesetzt wird. Im Erg. erweisen sich damit die Kilometerpauschalen als Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge (glA Eisenberg, DStR 1968, 592), mit der dann allerdings systemwidrigen Rechtsfolge des Ansatzes einer zumutbaren Belastung. Die hier vertretene Auffassung findet nicht zuletzt eine Stütze in der Rspr. des BFH. Wenn der BFH nämlich bei der Frage nach der Abziehbarkeit von Fahrtkosten für den körperbehinderten Sohn des Stpfl. die Prüfung der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit (aus sittlichen Gründen) unterlassen hätte, um die Übertragungsregelung des § 33b Abs. 5 „sinngemäß“ anzuwenden, so deutete dies schon vor Schaffung der Fahrtkostenpauschale nach Abs. 2a auf einen zusätzlichen Behinderten-Pauschbetrag hin; die weitere Konsequenz, auf den Ansatz der zumutbaren Belastung zu verzichten, zog der BFH jedoch nicht (BFH v. 1.8.1975 – VI R 158/72, BStBl. II 1975, 825). Die Entsch. des BFH v. 1.8.1975 (BFH v. 1.8.1975 – VI R 158/72, BStBl. II 1975, 825) wäre überzeugender ausgefallen, wenn sie entweder auf § 33 unmittelbar gestützt worden wäre oder sich eines einwandfreien Analogieschlusses bedient hätte, der freilich eine Gesetzeslücke voraussetzt. Die „sinngemäße“ Anwendung des § 33b Abs. 5 unter Ansatz einer zumutbaren Belastung jedenfalls war widersprüchlich.

## 7. Bekleidung

69

Bekleidungskosten sind nur in Ausnahmefällen abziehbar, da solche Aufwendungen vom Grundfreibetrag abgegolten werden.

**Grundsätzlich kein Abzug als außergewöhnliche Belastung:** Aufwendungen für die Anschaffung oder Änderung von Bekleidung sind grds. nicht außergewöhnlich, so dass eine agB ausscheidet. Derartige Ausgaben sind entweder durch den Grundfreibetrag oder die Regelungen über den Familienleistungsausgleich abgegolten. So sind etwa Aufwendungen für Bekleidung nach einer krankheitsbedingten Abmagerungskur ebenso wenig abziehbar (s. Anm. 300 „Abmagerungskur“) wie Bekleidungskosten für Neugeborene (s. Anm. 93). Bekleidungs aufwendungen sind auch bei Krebskranken keine unmittelbaren Krankheitskosten (BFH v. 29.1.1986 – III B 6364/85, BFH/NV 1986, 285 und BFH/NV 1988, 438). Auch die Bekleidungskosten

eines Transsexuellen sind keine agB (BFH v. 25.10.2007 – III R 63/06, BFH/NV 2008, 544). Die AK für Trauerkleidung hingegen sind nicht zwangsläufig und führen zu einem Gegenwert (so BFH v. 12.8.1966 – VI R 76/66, BStBl. III 1967, 364, der uE zu Unrecht auch die Außergewöhnlichkeit derartiger Aufwendungen ablehnt; s. auch Anm. 300 „Trauerkleidung“ und Anm. 142–145 betr. Todesfallkosten). Mehraufwendungen übergroßer Stpfl. für Bekleidung werden ebenso wie Verpflegungsmehraufwendungen nicht als agB anerkannt (BFH v. 21.6.1963 – VI 203/61 U, BStBl. III 1963, 381; s. auch Anm. 300 „Verpflegungsmehraufwand“). Anders sind uE die AK werdender Mütter für sog. Umstandskleidung zu behandeln (s. Anm. 300 „Umstandskleidung“). Zum Teil wird die Nichtabziehbarkeit von Bekleidungs aufwendungen auch mit der Gegenwertlehre begründet (s. Anm. 37–40).

**Abzug als außergewöhnliche Belastung in Ausnahmefällen:** Ausnahmsweise können Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Kleidung agB sein, wenn der Verlust durch ein unabwendbares Ereignis eingetreten ist (s. Anm. 39 und Anm. 300 „Deliktsverluste“). Ein Fall dieser Art wurde typisierend durch den sog. Flüchtlingsfreibetrag geregelt (s. § 33a EStG 1953 idF des § 52 Abs. 22); s. auch Anm. 300 „Sanierungsmaßnahmen“.

## 70 8. Besuchsfahrten, Besuchsreisen

**Schrifttum:** *Uelner*, Einkommensteuerrechtliche Einzelfragen, StKongrRep. 1979, 121; *Holzatz*, Kontaktpflegeaufwendungen als außergewöhnliche Belastung – Hält die bisherige Rechtsprechung verfassungsgerichtlicher Prüfung stand?, NWB 2008, F. 3, 15169; *Ritzrow*, Aufwendungen für Kontaktpflege als außergewöhnliche Belastung – Abziehbarkeit von Besuchsfahrten und -reisen, EStB 2013, 62.

**Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Reisen zum Besuch von Angehörigen** können im Rahmen einer dHf. als BA oder WK dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen (BFH v. 12.7.1991 – III R 23/88, BFH/NV 1992, 172 zu 2; s. auch Anm. 300 „Familienheimfahrten“). Darüber hinaus sind derartige Kosten nur außergewöhnlich, wenn sie ungewöhnlich häufig anfallen oder besonders weite Strecken betreffen. Kosten für den üblichen Verwandtenbesuch entstehen der überwiegenden Mehrzahl wohl aller Stpfl. (glA *Uelner*, StKongrRep. 1979, 121). Für den Besuch gesunder Kleinkinder gilt nichts anderes (BFH v. 12.7.1991 – III R 23/88, BFH/NV 1992, 172); diese Aufwendungen sind durch die Regelungen des Familienleistungsausgleichs abgegolten (BFH v. 27.9.2007 – III R 28/05, BStBl. II 2008, 2; BFH v. 15.5.2012 – VI B 111/11, BFH/NV 2012, 1434; anders bei kranken Kindern, s.u.). Die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen – aus sittlichen Gründen – wird von der Rspr. unterschiedlich beurteilt:

- ▶ *Angehörigen-Besuche im Ausland und in der früheren DDR:* Nach BFH v. 15.4.1992 (BFH v. 15.4.1992 – III R 11/91, BStBl. II 1992, 821) sind die Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin nicht außergewöhnlich, obwohl die Eheschließung Voraussetzung der Ausreise ist. Aufwendungen für Besuchsfahrten zum Enkelkind im Ausland sind durch den Grundfreibetrag abgegolten (BFH v. 5.3.2009 – VI R 60/07, BFH/NV 2009, 1111). Nach aA sind Aufwendungen für Besuchsreisen zu Angehörigen im Ausland zwar außergewöhnlich, aber nur ausnahmsweise auch zwangsläufig, so etwa, wenn der Stpfl. den in seiner Freizügigkeit eingeschränkten Ehegatten (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 24.6.1976 – III 258/75, EFG 1976, 496, rkr., betr. ungarischen Ehemann einer Deut-

schen) oder sein Kind besucht, das im Ausland eine Strafe verbüßt (Nds. FG v. 4.8.1975 – IX 8/74, EFG 1975, 570, rkr.; s. auch Anm. 131).

- ▶ *Umfang der abziehbaren Aufwendungen für Angehörigen-Besuche im Ausland:* Sind die Aufwendungen dem Grunde nach zwangsläufig, so sind auch Nebenkosten wie Visa- und Einreisegebühren abziehbar. Die anlässlich solcher Besuche erbrachten Unterhaltsleistungen sind nach § 33a Abs. 1 ggf. in Höhe der aus Vereinfachungsgründen geschaffenen Pauschalsätze zu berücksichtigen.
- ▶ *Gefängnisbesuche:* Aufwendungen für Besuchsfahrten zum inhaftierten Ehemann sind nicht außergewöhnlich, da durch den Grundfreibetrag abgegolten (BFH v. 23.5.1990 – III R 63/85, BStBl. II 1990, 894).
- ▶ *Krankenbesuche:* Aufwendungen eines Stpfl. für Besuchsfahrten zu seinem eine Heilkur durchführenden Ehegatten sind als mittelbare Krankheitskosten (s. Anm. 96) keine agB (BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536, auch die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen abl.; ebenso BFH v. 2.3.1984 – VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484, betr. mehrmonatigen Krankenhausaufenthalt des Ehegatten). Von diesem Grundsatz werden zwei Ausnahmen zugelassen (vgl. BFH v. 24.5.1991 – III R 28/89, BFH/NV 1992, 96): Abziehbar sind danach Aufwendungen für Besuchsfahrten, die (durch ärztliche Bescheinigung nachgewiesen), medizinisch indiziert und therapeutisch notwendig, unmittelbare Krankheitskosten sind (BFH v. 2.3.1984 – VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484); ferner für Besuchsfahrten, die der Pflege und Versorgung des erkrankten Angehörigen dienen (BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958; BFH v. 22.10.1996 – III R 265/94, BStBl. II 1997, 558). In jedem Fall sind die Aufwendungen für übliche Besuchsfahrten mangels Außergewöhnlichkeit nicht abziehbar, so dass nur die krankheitsbedingt veranlassten Mehraufwendungen (für zusätzliche Besuche) berücksichtigt werden (BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958; FG Sachs.-Anh. v. 29.10.2013 – 5 K 1542/10, juris, rkr.).
- ▷ *Umfang der abziehbaren Aufwendungen für Krankenbesuche:* Abziehbar sind die Fahrtkosten in voller Höhe (BFH v. 2.3.1984 – VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484). Die Pauschalen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und die Rspr. zu Umwegstrecken werden entsprechend angewandt (BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958; aA noch BFH v. 30.6.1967 – VI R 104/66, BStBl. III 1967, 655; BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536, jeweils betr. die Fahrtkosten zu einer Kur auf der Grundlage von Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel 2. Klasse).
- ▷ *Vorteilsanrechnung von Erstattungen:* Auch wenn die Kosten für Besuchsfahrten zu erkrankten Angehörigen ausnahmsweise außergewöhnlich sein sollten, fehlt es an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, wenn der Stpfl. auf einen möglichen zivilrechtl. Aufwendungsersatzanspruch nach § 670 BGB verzichtet. Dienen die Besuche der Heilung bzw. Linderung der Krankheit des Angehörigen, finden also in dessen alleinigen Interesse statt, ist die Geltendmachung eines Ersatzanspruchs nicht sittenwidrig.
- ▶ *Besuch von Kriegsgräbern:* Reisekosten für den Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger im In- und Ausland sind nach Auffassung der FinVerw. nicht (aus sittlichen Gründen) zwangsläufig (FinMin. NRW v. 28.6.1961 – S 2193 - 17 - V B 1, juris).

## 71 9. Bürgschaft

Bürgschaftsaufwendungen können unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 fallen, wenn ausnahmsweise der BA- oder WK-Abzug zulässig ist (vgl. BFH v. 24.8.1989 – IV R 80/88, BStBl. II 1990, 17; BFH v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II 1991, 758; BFH v. 8.7.2015 – VI R 77/14, BFHE 250, 518). Im Übrigen sind Aufwendungen eines Stpfl. aufgrund einer Bürgschaft (§§ 765 ff. BGB) nicht allein schon aus rechtl. Gründen zwangsläufig (s. Anm. 188). Da Abs. 2 Satz 1 nur solche rechtl. Gründe erfasst, die vom Stpfl. nicht selbst gesetzt sind, bedarf es in diesen Fällen einer unabhängig von der selbst begründeten Rechtspflicht bestehenden rechtl. oder sittlichen Verpflichtung bzw. einer tatsächlichen Zwangslage zur Leistung der Aufwendungen oder Eingehung der Bürgschaftsverpflichtung.

GIA BFH v. 1.12.1961 – VI 306/60 U, BStBl. III 1962, 63; BFH v. 25.10.1963 – VI 246/62, StRK EStG § 4 R. 61 8, beide betr. Aufwendungen des GesGf. aufgrund einer Bürgschaft für die GmbH; BFH v. 12.12.1963 – IV 287/60 U, BStBl. III 1964, 299, betr. Bürgschaftszahlungen eines Kommanditisten zugunsten einer GmbH, deren Anteile zum BV der KG gehören; BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Bürgschaftszahlungen zugunsten des Bruders, der den Stpfl. während des Studiums unterstützt hatte; BFH v. 8.10.1998 – III B 21/98, BFH/NV 1999, 496; s. auch FG Hamb. v. 9.3.2001 – II 337/00, nv., juris, rkr., betr. Bürgschaft für Schulden des volljährigen Kindes; FG München v. 10.3.2008 – 13 K 459/06, nv., juris, NZB VI B 139/08 erfolglos, betr. Bürgschaft für betrieblich Schulden des Ehegatten.

Diese Grundsätze werden von der Rspr. ebenso auf Fälle von Schuldübernahme angewandt (s. Anm. 133). Entsprechendes muss uE auch für Aufwendungen des Stpfl. in Erfüllung eines Schuldanerkenntnisses (§ 781 BGB) oder Schuldversprechens (§ 780 BGB) gelten (s. BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628, betr. Aufwendungen in Erfüllung zweier auf Übernahme von Ausbildungskosten gerichteter Schuldversprechen; sog. Lebensretter-Urteil).

## 72 10. Fluchthilfekosten

Der Abzug von Fluchthilfekosten als agB kann im Zuge der Flüchtlingswelle ab 2015 neue Aktualität erlangen, wenn etwa bereits in Deutschland lebende Stpfl. die Aufwendungen ihrer Angehörigen für Fluchthelfer oder Schleuser übernommen haben. Auch in diesen Fällen wäre die bisherige Rspr. zu Aufwendungen für Fluchthilfe aus der DDR anzuwenden.

**Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für sich oder seine Angehörigen (§ 15 AO) für eine Flucht aus der DDR** waren, auch wenn sie teilweise auf betrieblicher oder beruflicher Veranlassung beruhten, als untrennbar gemischte Aufwendungen niemals BA oder WK (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, BStBl. II 1981, 303; BFH v. 30.10.1980 – IV R 223/79, BStBl. II 1981, 307, betr. den vergleichbaren Fall der Behandlung von Lösegeldzahlungen). Der Abziehbarkeit steht daher nicht das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 entgegen. Solche Aufwendungen sind darüber hinaus außergewöhnlich, jedoch nur in Ausnahmefällen (aus tatsächlichen und sittlichen Gründen) zwangsläufig; so wenn es um die Befreiung aus einer akuten Gefahr für Leben, körperliche Unversehrtheit, Freiheit oder wirtschaftliche Existenz geht (glA etwa FG Münster v. 24.11.1983 – IV 3738/79 E, EFG 1984, 287, best. BFH v. 14.8.1987 – III R 292/84, juris, betr. Fluchthilfekosten für die Familie des Bruders der Stpfl., die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen verneinend; die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen verneinend: Hess. FG v. 24.8.1982 – I 107/82, EFG 1983, 175, rkr., betr. Stpfl., der in der DDR beruflich Schikanen ausgesetzt war).

- ▶ *Bei Fluchthilfeaufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst* fordern einige FG das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Bundesvertriebenengesetz (BVFG), wonach nur diejenigen Flüchtlinge gefördert werden, die sich einer von ihnen nicht zu vertretenden und durch die politischen Verhältnisse bedingten Zwangslage entziehen mussten. Eine besondere Zwangslage ist nach § 3 Abs. 1 Satz 2 BVFG vor allem dann gegeben, wenn eine unmittelbare Gefahr für Leib und Leben oder die persönliche Freiheit vorgelegen hat; auch ein schwerer Gewissenskonflikt (§ 3 Abs. 1 Satz 3 BVFG) und wirtschaftliche Gründe wie die Zerstörung oder entscheidende Beeinträchtigung der Existenzgrundlage (§ 3 Abs. 1 Satz 4 BVFG) können eine besondere Zwangslage bedingen (s. nur Hess. FG v. 24.8.1982 – I 107/82, EFG 1983, 175, rkr., betr. nicht zwangsläufige Fluchthilfekosten).
- ▶ *Bei Fluchthilfeaufwendungen zugunsten Dritter* müssen nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 189) zu der Zwangssituation des Flüchtlings sittliche Gründe für den Stpfl. hinzutreten (glA Nds. FG v. 19.3.1996 – III 426/94, EFG 1996, 763, rkr.). Der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen kann nicht entgegengehalten werden, dass dem Stpfl. gegen den Flüchtling ein Ersatzanspruch zustehe und der Verzicht darauf regelmäßig nicht zwangsläufig sei. In derartigen Fällen wird auch die Nichtbenennung des Empfängers der Zahlungen (§ 160 AO) der Abziehbarkeit nicht entgegengehalten werden können, insbes., wenn es sich um Kriminelle handelt, die den Stpfl. bedroht haben (Hess. FG v. 12.3.1981 – IX 9/78, EFG 1981, 571, rkr.).

Vgl. auch Anm. 300 „Empfängerbenennung“ und Anm. 18; ferner Anm. 300 „Ausreiskosten“, „Familienzusammenführung“, „Lösegeldzahlung“.

## 11. Aufwendungen für Hausrat und Kleidung

**Schrifttum:** *Eisenberg*, Einrichtungskosten junger Eheleute als außergewöhnliche Belastung, FR 1965, 358; *Kapinos*, Aufwendungen eines Spätaussiedlers zur Wiederbeschaffung von Hausrat (agB) sind auch bei Fremdfinanzierung im Jahr der Verausgabung abzugsfähig, StWa. 1989, 66; *Kanzler*, Wiederbeschaffung von Hausrat als außergewöhnliche Belastung – ohne Versicherung kein Abzug, mit Versicherung meist auch, FR 2004, 101; *Steinhauff*, Keine Zwangsläufigkeit von Wiederbeschaffungskosten bei fehlendem zumutbaren Versicherungsschutz, HFR 2004, 122; *Kreft*, Außergewöhnliche Belastungen: Abkehr des BFH von der Gegenwerttheorie?, GStB 2010, 129; *Kanzler*, Sanieren und Steuern sparen, FR 2012, 1133; *Jachmann*, Hochwasser Deutschland 2013 – Steuerliche Maßnahmen zur Unterstützung der Opfer des Hochwassers in Deutschland, jM 2014, 163.

**Verwaltungsanweisungen:** R 33.2 EStR; H 33.1-33.4 EStH; BMF v. 21.6.2013 – IV C 4 - S 2223/07/0015:008, BStBl. I 2013, 769.

### a) Grundsätzlich kein Abzug bei erstmaliger Anschaffung

73

**Aufwendungen für die erstmalige Anschaffung einzelner Haus- und Küchengeräte** führen idR nicht zu agB. Wenn nicht schon der Gesichtspunkt des erlangten Gegenwerts (s. Anm. 37 ff.) zum Zuge kommt, so dürfte es meist an der Außergewöhnlichkeit oder Zwangsläufigkeit der Aufwendungen fehlen. Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz werden bei ausgesprochener Not- oder Zwangslage anerkannt, wie bei Aufwendungen aufgrund von Katastrophen und katastrophenhähnlichen Ereignissen (BFH v. 15.2.1974 – VI R 67/70, BStBl. II 1974, 335), nicht jedoch bei Erkrankung der Hausfrau: Danach sind die AK für eine Geschirrspülmaschine

im Jahr 1967 auch bei einer Familie mit zwei Kindern und einer Hausfrau mit einer Erwerbsminderung von 30 % keine agB; der Stpfl. hatte allerdings Anspruch auf den Behinderten-Pauschbetrag (BFH v. 21.8.1974 – VI R 237/71, BStBl. II 1974, 745). Zu weiteren Einzelfällen der Anschaffung von Haushaltsgeräten s. § 33 Anm. 74 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Aufwendungen für die Einrichtung eines Haushalts:** Die Rspr. hatte sich mit zwei Fallgruppen zu befassen.

- ▶ *Einrichtungskosten jungverheirateter oder verlobter Paare* wurden von der Rspr. unter Berufung auf die hier (s. Anm. 40) abgelehnte Gegenwertlehre nicht als agB berücksichtigt (BFH v. 5.3.1953 – IV 243/52 U, BStBl. III 1953, 126, arg. Vermögensumschichtung; ebenso BFH v. 9.4.1965 – VI 23/65 S, BStBl. III 1965, 441, arg. Gegenwert; best. durch BVerfG v. 13.12.1966 – 1 BvR 512/65, BStBl. II 1967, 106). Aufwendungen anlässlich der Neugründung eines Hausstandes sind uE als agB anzuerkennen. Solche Aufwendungen sind außergewöhnlich und aufgrund „tatsächlicher“ Verpflichtung, die zur Führung des gemeinsamen Haushalts erforderlichen Gegenstände anzuschaffen (vgl. auch RFH v. 31.10.1940, RStBl. 1941, 266; Zwangsläufigkeit der Anschaffung einer Wohnungseinrichtung bei einer zweiten Ehe), auch zwangsläufig. Solche Aufwendungen beeinträchtigen die stl. Leistungsfähigkeit, ohne durch den Grundfreibetrag abgegolten zu sein.
- ▶ *Einrichtungskosten des geschiedenen Ehegatten* für seine frühere Ehefrau wurden als agB abgelehnt, weil sie dem Vermögensbereich angehören (BFH v. 16.5.1975 – VI R 163/73, BStBl. II 1975, 538; s. auch Anm. 75). Dieses Ur. ist nach der Aufgabe der Vermögensbelastungstheorie (s. Anm. 45) uE überholt; gleichwohl hat sich der VI. Senat des BFH in seinem Beschluss v. 1.8.2016 (BFH v. 1.8.2016 – VI B 18/16, BFH/NV 2016, 1708) wieder darauf berufen.

**Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Erstlingsausstattung von Kindern** (Kinderwagen, Kinderbett und Wäsche) sind nach der Rspr. ebenfalls keine agB, weil diese Aufwendungen durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich (kinderbezogene Freibeträge und Kindergeld) erfasst werden (s. Anm. 14) und überdies ein Gegenwert (s. Anm. 37 ff.) erlangt wird (BFH v. 28.2.1964 – VI 168/63 U, BStBl. III 1964, 302, betr. Erstlingsausstattung des erstgeborenen Kindes; BFH v. 4.12.1964 – VI 99/64, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 225, betr. Aufwendungen für das vierte Kind; BFH v. 19.12.1969 – VI R 125/69, BStBl. II 1970, 242, betr. Aufwendungen nach Zwillingsgeburt).

Zur erstmaligen Anschaffung von Kleidung (Umstandskleidung und Kleidung nach einer Abmagerungskur) s. Anm. 300 „Abmagerungskur“, „Körperlänge“, „Trauerkleidung“ und „Umstandskleidung“; zu Geburt s. Anm. 93.

## b) Wiederbeschaffung von vernichtetem Hausrat

### 74 aa) Vernichtung durch unabwendbare Ereignisse

**Wiederbeschaffung oder Wiederinstandsetzung existentiell notwendiger Gegenstände:**

- ▶ *Aufwendungen für die Wiederbeschaffung* von Hausrat oder Kleidung sind dem Grunde nach eine agB, wenn diese Gegenstände durch ein unabwendbares Ereignis (s.u.) verlorengegangen sind und wiederbeschafft werden müssen (R 33.2

EStR; krit. hinsichtlich der uneingeschränkten Erwähnung des Diebstahls von Hausrat und Kleidung: BFH v. 15.2.1974 – VI R 67/70, BStBl. II 1974, 335).

- ▶ *Aufwendungen für die Wiederinstandsetzung* von Hausratsgegenständen, die durch ein unabwendbares Ereignis (s.u.) beschädigt wurden, sind dem Grunde nach ebenfalls agB (R 33.2 EStR). Die Erlangung eines Gegenwerts steht in diesen Fällen der Anwendung des § 33 insoweit nicht entgegen, als der frühere Zustand in angemessenen Grenzen (Abs. 2 Satz 1) wiederhergestellt wird (s. nur BFH v. 3.9.1976 – VI R 185/74, BStBl. II 1976, 712, mwN).
- ▶ *Abgrenzung von Wiederbeschaffung und Ergänzungsanschaffung*: Voraussetzung für die Begünstigung von Hausratsgegenständen ist, dass es sich nicht um Ergänzungsbeschaffungen handelt; wie bei erstmaliger Anschaffung von Hausrat steht einem Abzug nach hM der Gegenwertgedanke entgegen (s. Anm. 74). Je länger das schädigende Ereignis zurückliegt, umso wahrscheinlicher spricht eine Vermutung für steuerschädliche Ergänzung statt Wiederbeschaffung (BFH v. 23.9.1960 – VI 90/60 S, BStBl. III 1960, 488); glA FinVerw., die bei Anschaffung von Kleidung Ergänzungsbeschaffungen vermutet, wenn das schädigende Ereignis drei oder mehr Jahre zurückliegt (R 33.2 Nr. 8 EStR). Derartige Vermutungen sind widerlegbar und ohne Einfluss auf die Feststellungslast des Stpfl.

**Unabwendbare Ereignisse** sind Brand, Diebstahl, Hochwasser, Unwetter, Beschlagnahme durch eine frühere Besatzungsmacht, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung (R 33.2 Nr. 2 EStR). Aus der Anerkennung als Asylberechtigter gem. § 28 AuslG aF kann nicht ohne Weiteres auf eine politische Verfolgung im Sinne eines unabwendbaren Ereignisses geschlossen werden (BFH v. 26.4.1991 – III R 69/87, BStBl. II 1991, 755, betr. Anerkennung von Nachfluchtgründen; s. auch H 33.1-33.4 „Asyl“ EStH). Zu den unabwendbaren Ereignissen zählt wohl auch die Verseuchung des Lebensumfelds des Stpfl. und seiner Familie (BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, Rz. 26, betr. Holzschutzmittelsanierung; mit dieser Entsch. hat der BFH eine neue Fallgruppe zwischen Krankheitskosten und Hausratswiederbeschaffung entwickelt, dazu *Kanzler*, FR 2012, 1133). Eine Ehescheidung etwa gilt hingegen nicht als „unabwendbares Ereignis“, so dass die Wiederbeschaffung von Hausrat im Zusammenhang damit nicht zu einer agB führt (BFH v. 9.3.1962 – VI 177/61, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 157).

**Kritik:** Das Erfordernis des unabwendbaren Ereignisses (einer Katastrophe oder eines katastrophenähnlichen Ereignisses) ergibt sich nicht aus dem Gesetz (glA *Eisenberg*, FR 1974, 581). Es ist nur aus der Notwendigkeit entstanden, Ausnahmen von der als zu weit empfundenen Gegenwertlehre zu rechtfertigen. Verzichtet man auf die Gegenwertlehre (s. Anm. 40), so bedarf es auch nicht mehr der Feststellung eines unabwendbaren Ereignisses, das ohnehin problematisch ist, weil in derartigen Fällen die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen entfallen kann (s. Anm. 52).

#### bb) Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung der Wiederbeschaffungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung

75

Unabhängig vom Erfordernis des „unabwendbaren Ereignisses“ (s. Anm. 75) müssen die Wiederbeschaffungsaufwendungen auch die übrigen Voraussetzungen des § 33 erfüllen; sie müssen insbes. zwangsläufig, notwendig und angemessen sein (Abs. 2 Satz 1). Der BFH v. 3.9.1976 (VI R 185/74, BStBl. II 1976, 712) lässt etwa

die Frage offen, ob der Diebstahl von Reisegepäck als unabwendbares Ereignis anzusehen ist, und verneint die Notwendigkeit der Aufwendungen.

**Zwangsläufigkeit der Aufwendungen:** Auch bei einem unabwendbaren Ereignis sind die Wiederbeschaffungskosten für Hausrat und Kleidung nach der Rspr. aber nur dann als zwangsläufig zu beurteilen, wenn der Stpfl. eine Hausratsversicherung abgeschlossen hat und die notwendigen Wiederbeschaffungskosten die Leistungen aus der Versicherung übersteigen (BFH v. 26.6.2003 – III R 36/01, BStBl. II 2004, 47, Rz. 12 mwN; BFH v. 20.11.2003 – III R 2/02, BFH/NV 2004, 630, Rz. 27, mit Auswertung der Statistiken zum Abschluss von Hausratsversicherungen; FG Ba.-Württ. v. 7.11.2007 – 2 K 441/04, EFG 2008, 379, rkr.; aA hier Anm. 186 und 300 „Versicherungsschutz“).

**Notwendigkeit der Wiederbeschaffung:** Liegt ein unabwendbares Ereignis vor (s. Anm. 75), so sind meist die Notwendigkeit und die Angemessenheit der Wiederbeschaffungsaufwendungen umstritten.

- ▶ *Notwendigen Hausrat ablehnend:* BFH v. 8.8.1958 – VI 194/57 U, BStBl. III 1958, 378, betr. Anschaffung eines Fernsehgeräts durch Flüchtling; BFH v. 23.9.1960 – VI 90/60 S, BStBl. III 1960, 488, betr. Aufwendungen für eine Teppichbrücke; BFH v. 3.9.1976 – VI R 185/74, BStBl. II 1976, 712, betr. Wiederbeschaffung gestohlener Urlaubskleidung.
- ▶ *Notwendiger Hausrat wurde bejaht* für Polstermöbel, Teppiche, Markenporzellan, Radio und Kühlschränke, „soweit es sich nicht um Luxusausführungen handelt“ (FG Hamb. v. 20.11.1975 – II 38/75, EFG 1976, 183, rkr.), während ein Pkw. überhaupt nicht zum Hausrat zählt (BFH v. 23.2.1968 – VI R 97/67, BFHE 92, 199; glA R 33.2. Nr. 1 EStR).

**Angemessenheit der Aufwendungen:** Soweit die Wiederbeschaffungsaufwendungen nach Abs. 2 Satz 1 auf einen angemessenen Betrag zu begrenzen sind (s. Anm. 194 ff.), hat sich die Rspr. entweder mit Schätzungen beholfen oder aber die früher von der FinVerw. für Aussteueraufwendungen geregelten Angemessenheitsgrenzen (Abschn. 188 EStR 1972) zugrunde gelegt (s. nur FG Saarl. v. 10.4.1997 – 1 K 146/96, juris, rkr.). Die Verwaltungsregelungen weisen keine aktuellen Werte aus. Die vorhandenen Werte (s. OFD Münster v. 27.8.1998 – XXI, juris) sind daher in Euro umzurechnen und der Teuerungsrate anzupassen.

**Rechtsprechung:** FG Düss. v. 19.1.1988 – 8 K 319/84 L, EFG 1988, 367, rkr., betr. VZ 1981 und 1982 mit Höchstbeträgen von 18 000 DM für Haushaltsvorstand und 5 000 DM für Kind; Nds. FG v. 22.10.1985 – VIII 156/81, EFG 1986, 239, rkr., 35 000 DM für Dreipersonenhaushalt im VZ 1981; FG Nürnberg. v. 26.7.1983 – VI 89/81, EFG 1984, 178, rkr., wonach für die Ausstattung eines Vierpersonenhaushalts im Jahre 1974 ein Betrag von 40 000 DM angemessen ist.

**Finanzverwaltung:** Nach OFD Münster v. 27.8.1998 – XXI (juris) bestehen keine Bedenken, ab VZ 1992 bei der Angemessenheitsprüfung von einer Obergrenze von 21 000 DM für den Stpfl., von 14 000 DM für seinen Ehegatten und von 5 800 DM für jede weitere haushaltszugehörige Person auszugehen.

76–77 Einstweilen frei.

## 78 cc) Abzug von Wiederbeschaffungsaufwendungen und Vorteilsanrechnung

**Abfluss der Aufwendungen maßgebend:** Die StErmäßigung ist für das Jahr zu gewähren, in dem die Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Klei-

dung geleistet werden. Entgegen früherer Auffassung gilt dies auch für kreditfinanzierte Aufwendungen (BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814; s. auch FG München v. 25.9.2007 – 1 K 2892/05, EFG 2008, 455, rkr., mwN; zur Übergangsregelung s. BMF v. 6.9.1989 – IV B 1 - S 2284 - 62/89, StEK EStG § 33 Nr. 95; s. auch Anm. 56).

**Entschädigungen und Beihilfen**, die der Stpfl. für den Verlust von Hausrat oder Kleidung erhält, sind von den zwangsläufig erwachsenen Wiederbeschaffungsaufwendungen abzuziehen (BFH v. 28.2.1964 – VI 85/63 U, BStBl. III 1964, 301; s. auch Anm. 41). Das soll auch für Entschädigungen und Beihilfen gelten, die in früheren oder späteren Jahren gezahlt, aber noch nicht angerechnet worden sind; der EStBescheid ist uU nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (FG Köln v. 17.3.1988 – 7 K 1037/87, EFG 1988, 422, rkr.). Liegt die Entschädigungsleistung aus einer Hausratsversicherung über den als notwendig und angemessen zu beurteilenden Beträgen (s. Anm. 76), dann können Aufwendungen, die davon nicht abgedeckt sind, nicht als agB angesetzt werden (FG Saarl. v. 10.4.1997 – 1 K 146/96, juris, rkr.).

Einstweilen frei.

79–89

## 12. Krankheitskosten

**Schrifttum:** *Offerhaus*, Welche Aufwendungen sind als Krankheitskosten eine außergewöhnliche Belastung?, BB 1981, 1694; *Kottke*, Aufwendungen zur Linderung von Aids als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommen- und Lohnsteuer, DB 1987, 1320; *Richter*, Außergewöhnliches zur außergewöhnlichen Belastung, DStZ 1992, 136; *Paus*, Verzicht auf Erstattungsansprüche gegen die Krankenkasse, FR 1992, 507; *Paus*, Außergewöhnliche Belastungen bei Kinderkuren, DStZ 1999, 39; *Fengler*, HIV und AIDS im Einkommensteuerrecht, StB 2001, 88; *Paus*, Außergewöhnliche Belastungen: Der zwangsläufige Griff nach dem Strohalm, DStZ 2011, 150; *Best*, Abgeltungswirkung des Behindertenpauschbetrags (§ 33b Abs. 3 EStG) bei Aufwendungen für Maßnahmen der Behandlungspflege (§ 37 Abs. 2 SGB V), DStZ 2011, 719; *Geserich*, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, FR 2011, 1067; *Kanzler*, Rechtsprechungsänderung und Ankündigungsrechtsprechung bei außergewöhnlichen Krankheitskosten – Die Therapie als letzter Strohalm, FR 2011, 292; *Karrenbrock/Petrak*, Erfassung von Krankheitsaufwendungen (der Basisversorgung) nur oberhalb einer zumutbaren Belastung, DStR 2011, 552; *Geserich*, Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten nach der Neuregelung im StVereinfG 2011, DStR 2012, 1490; *Geserich*, Neue BFH-Rechtsprechung zur Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, HFR 2012, 39; *Kanzler*, Sanieren und Steuern sparen, FR 2012, 1133; *Rosenke*, Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011, EFG 2012, 705; *Schmitz-Herscheidt*, Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, NWB 2012, 2917; *Geserich*, Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen, NWB 2014, 2004; *Geserich*, Außergewöhnliche Belastungen im Fall wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden, NWB 2014, 3396; *Bergkemper*, Außergewöhnliche Belastungen im Falle wissenschaftlich nicht anerkannter Behandlungsmethoden, FR 2015, 83; *Heger*, Anschaffungskosten für ein Grundstück keine außergewöhnlichen Belastungen, jurisPR-SteuerR 1/2015 Anm. 3; *Ertl*, Die Bewertung von medizinischen Methoden in der deutschen Rechtsordnung, Diss., Hamburg, Berlin 2018; *Förster*, Gesundheitsvorsorge und Krankheitskosten im Einkommensteuerrecht, DStR 2018, 1405; *Modrzejewski*, Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten, StuW 2019, 144; *Moroder*, Hilfsmittel und Mehraufwendungen für Menschen mit Behinderung in der Einkommensteuer, ÖStZ 2020, 278.

Siehe auch Schrifttum vor Anm. 40, betr. Vorteilsanrechnung.

90 a) **Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug**

Krankheitskosten sind von jeher typische Fälle außergewöhnlicher Aufwendungen (s. § 56 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925). Sie sollten nach Auffassung der StRefKomm. (1971, Rz. 504) im Anschluss an die Generalklausel im Gesetz besonders angesprochen werden. Während sich früher die Rspr. vor allem mit der Abgrenzung der unmittelbaren von den mittelbaren Krankheitskosten befasst hatte, ist diese Frage inzwischen zu einem Problem der Nachweise geworden und hat schließlich zu einer entsprechenden Regelung in Abs. 4 und § 64 EStDV geführt (s. Anm. 240 ff.).

**Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit:** Die Außergewöhnlichkeit von Krankheitskosten kann, bezogen auf den jeweiligen VZ (s. Anm. 52), nach der Lebenserfahrung unterstellt werden. Die Sonderstellung der Krankheitskosten zeigt sich aber vor allem darin, dass derartige Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach immer zwangsläufig (aus tatsächlichen Gründen) sind, selbst wenn der Stpfl. die Krankheit durch eigenes Verschulden herbeigeführt hat.

So vor allem die Fälle von Alkoholem, vgl. BFH v. 30.11.1966 – VI R 108/66, BStBl. III 1967, 459, betr. Krankheitskosten infolge chronischen Alkoholem; BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. Besuch einer Selbsthilfegruppe der Anonymen Alkoholiker; BFH v. 21.7.1998 – III R 25/97, BFH/NV 1999, 300, betr. krankhafte Spielsucht; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, betr. Holzschutzmittelanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, betr. Hausschwammsanierung; umfassende Nachweise zu älterer Rspr. finden sich in § 33 Anm. 90 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Dieser Verzicht auf Ursachenforschung wird allg. damit begründet, dass es unzumutbar sei, in die Privatsphäre des Stpfl. einzudringen. Im Erg. ist dies auch nach der hier vertretenen Auffassung zur Zwangsläufigkeit zutr., weil es allein auf die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ankommt (s. Anm. 180 ff.); s. auch Anm. 300 „AIDS“ zur Unbeachtlichkeit des Verschuldens.

**Keine Abgeltung durch Unterhaltshöchstbetrag:** Handelt es sich um Aufwendungen zugunsten kranker Angehöriger, so kann die Zwangsläufigkeit aus rechtl. und mangels Unterhaltsverpflichtung sittlichen Gründen gegeben sein; § 33a Abs. 5 findet keine Anwendung, weil Krankheitskosten von der typisierenden Sonderregelung des § 33a nicht erfasst werden (BFH v. 19.2.1965 – VI 306/64 U, BStBl. III 1965, 284; BFH v. 11.7.1990 – III R 111/86, BStBl. II 1991, 62; BFH v. 26.6.1992 – III R 83/91, BStBl. II 1993, 212, Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat; BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule). Daher kommt weder eine Aufteilung derartiger Kosten in Unterhaltskosten iSv. § 33a Abs. 1 und Krankheitskosten iSv. § 33 in Betracht, noch steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zu, die Aufwendungen nach §§ 33a oder 33 abzusetzen (BFH v. 30.6.2011 – VI R 14/10, BStBl. II 2011, 1755).

**Sonstige Voraussetzungen für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastungen:** Abgesehen von der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit müssen jedoch die übrigen für den Abzug von agB erforderlichen Voraussetzungen vorliegen. So muss es sich insbes. um Aufwendungen handeln (s. Anm. 33 f.). Durch Krankheit verursachte sonstige Einbußen, wie Verdienstausschlag und Verlust einer Anzahlung auf die Urlaubsreise (FG Düss./Köln v. 27.8.1959 – VI B 14/59 L, EFG 1959, 417, rkr.; FG Berlin v. 28.10.1971 – V 152/71, EFG 1972, 240, rkr.), führen nicht zu einer StErmäßigung.

Wegen der Abgrenzung zu Berufskrankheiten hat Abs. 2 Satz 2 bei Krankheitskosten eine gewisse Bedeutung (BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179, betr. Herzinfarkt eines Freiberuflers; BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639, betr. genetische Strahlenschäden bei Kindern eines Röntgenarztes; s. auch Anm. 200 ff.). Gleiches gilt für Krankenversicherungsbeiträge eines Schwerbehinderten (BFH v. 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl. II 1992, 293; s. auch Anm. 300 „Krankenkassenbeiträge“). Zur Antragstellung in derartigen Fällen s. Anm. 53.

**Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten:** Die Nachweisanforderungen waren bei Krankheitskosten stets recht unterschiedlich. So wurde grds. eine ärztliche Verordnung und in bestimmten Fällen einer Missbrauchsgefahr ausnahmsweise ein amts- oder vertrauensärztliches Zeugnis gefordert. Mit dem StVereinfG 2011 (s. Anm. 2 aE) wurde in Abs. 4 die Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer den Nachweis von agB betreffenden RVO geschaffen, die durch § 64 Abs. 1 EStDV zum Nachweis von Krankheitskosten ausgefüllt wurde.

Einstweilen frei.

91

## b) Begünstigte und nicht begünstigte Krankheitskosten

### aa) Unmittelbare Krankheitskosten

#### (1) Krankheitsbegriff

92

**Schrifttum:** *Bilsdorfer*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als agB, *SteuStud.* 1998, 174; *Rößler*, Kosten der In-vitro-Fertilisation, eine außergewöhnliche Belastung?, *DStZ* 1998, 905; *Geserich*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastungen, *NWB* 2011, 673; *Kanzler*, Ihr Kinderlein kommet!, *FR* 2011, 539; *Ritzrow*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, *EStB* 2012, 63; *Wendt*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Eizellspende als außergewöhnliche Belastung, *EFG* 2015, 927; *Hermenns/Modrzejewski/Rüsch*, Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung – Unterschiedliche Behandlung von gleich- und verschiedengeschlechtlichen Partnerschaften?, *FR* 2017, 270; *Geserich*, Aufwendungen für In-vitro-Fertilisation einer in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebenden unfruchtbaren Frau als außergewöhnliche Belastung, *BFH/PR* 2018, 89; *Krüger*, Aufwendungen für In-vitro-Fertilisation einer in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft lebenden, empfangnisunfähigen Frau als außergewöhnliche Belastung, *JM* 2018, 215; *Teller*, Die künstliche Befruchtung im Wandel der Rechtsprechung, *DStR* 2018, 2318; *Lutter*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung einer 40-Jährigen mangels Nachweises einer organisch verursachten Infertilität keine außergewöhnliche Belastung – Anmerkung zu dem Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 18.10.2018 9 K 11390/16, *EFG* 2019, 108.

Begünstigt sind alle Aufwendungen, die durch die Krankheit unmittelbar verursacht worden sind. Zu diesen unmittelbaren Krankheitskosten zählen alle Aufwendungen für ärztliche Leistungen und sonstige Behandlungskosten (s. Anm. 93), Heil- und Hilfsmittel (s. Anm. 94) sowie für krankheitsbedingte Unterbringung und Pflege (s. Anm. 95).

**Klassischer Heilbehandlungs- und Krankheitsbegriff:** Maßgebend für die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten ist der von der Rspr. des BGH, des BSG und des BVerwG entwickelte klassische Heilbehandlungs- und Krankheitsbegriff (s. nur BFH v. 16.12.2010 – VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414, Rz. 17 mwN). Danach

umfasst der Begriff der Heilbehandlung alle „Eingriffe und andere Behandlungen, die nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zu dem Zweck angezeigt sind und vorgenommen werden, Krankheiten, Leiden, Körperschäden, körperliche Beschwerden oder seelische Störungen zu verhüten, zu erkennen, zu heilen oder zu lindern“ (BFH v. 20.3.1987 – III R 150/86, BStBl. II 1987, 596, betr. Adoption, unter Hinweis auf § 161 Entw. StGB 1962, BRDrucks. 200/62, 38, und den kassenärztlichen Heilbehandlungsbegriff). Danach kann eine Adoption keine Maßnahme zur Heilbehandlung psychischer Störungen kinderloser Eltern sein (BFH v. 20.3.1987 – III R 150/86, BStBl. II 1987, 596; s. auch Anm. 300 „Adoption“). Nicht unter den Krankheitsbegriff fallen bloße Störungen des Allgemeinbefindens oder der körperlichen Unversehrtheit, wie sie bei einer Vielzahl von Stöpl. im täglichen Leben vorkommen (BFH v. 11.1.1991 – III R 70/88, BFH/NV 1991, 386, Rz. 18).

**Künstliche Befruchtung als Heilbehandlung:** Von Bedeutung ist der Krankheitsbegriff für die Beurteilung von Maßnahmen künstlicher Befruchtung. Nach geänderter Rspr. des BFH sind Aufwendungen einer nicht verheirateten empfängnisunfähigen Frau für Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung durch sog. In-Vitro-Fertilisation als agB abziehbar, wenn die Maßnahmen in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen werden (BFH v. 10.5.2007 – III R 47/05, BStBl. II 2007, 871). Da die organisch bedingte Sterilität eines Ehepartners als Krankheit einzuordnen ist, geht der BFH bereits von der Lindereung einer Krankheit aus, „wenn die ärztliche Tätigkeit auf die Abschwächung oder eine partielle oder völlige Unterbindung oder Beseitigung von Krankheitsfolgen gerichtet ist oder eine Ersatzfunktion für ein ausgefallenes Organ bezweckt wird“ (BFH v. 16.12.2010 – VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414, mwN zur älteren Rspr.). Dieser Rspr. gemäß werden die Aufwendungen einer empfängnisunfähigen (unfruchtbaren) Frau für eine heterologe künstliche Befruchtung durch In-vitro-Fertilisation (IVF) auch dann als Krankheitskosten beurteilt und als agB berücksichtigt, wenn die Frau in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt (BFH v. 5.10.2017 – VI R 47/15, BStBl. II 2018, 350; BFH v. 5.10.2017 – VI R 2/17, BFH/NV 2018, 194). Im Übrigen sind Aufwendungen wegen künstlicher Befruchtung mit mehr als drei Eizellen im EU-Ausland wegen Verstoßes gegen das deutsche Embryonenschutzgesetz (ESchG) mangels Zwangsläufigkeit nicht als agB abziehbar (FG Berlin-Brandenb. v. 11.2.2015 – 2 K 2323/12, EFG 2015, 925, rkr., Rev. unzulässig; BFH v. 19.4.2017 – VI R 20/15 nv.); allerdings liegt nach dem sog. deutschen Mittelweg kein Verstoß gegen § 1 Abs. 1 Nr. 5 ESchG vor, wenn zwar mehr als drei Eizellen befruchtet werden, aber lediglich ein oder zwei entwicklungsfähige Embryonen zum Zwecke der Übertragung entstehen sollen und der Behandlung eine vorherige sorgfältige individuelle Prognose zugrunde liegt (BFH v. 17.5.2017 – VI R 34/15, BStBl. II 2018, 344). Die ausschließlich altersbedingte Kinderlosigkeit erfüllt als Folge eines natürlichen biologischen Vorgangs nicht den Krankheitsbegriff, so dass die dadurch veranlassten Aufwendungen nicht als agB abziehbar sind (FG Berlin-Brandenb. v. 18.10.2018 – 9 K 11390/16, EFG 2019, 106, rkr., betr. 40-jährige Stöpl.; aA FG München v. 20.5.2009 – 10 K 2156/08, EFG 2009, 1461, rkr.; Nds. FG v. 20.10.2009 – 15 K 495/08, EFG 2010, 574, rkr., betr. 44 oder 45 Jahre alte Frauen; FG München v. 8.10.2019 – 6 K 1423/17, EFG 2020, 50, Az. BFH VI R 34/19; FG München v. 8.10.2019 – 6 K 1420/17, EFG 2020, 49, Az. BFH VI R 35/19; FG München v. 8.10.2019 – 6 K 1471/17, EFG 2020, 50, Az. BFH VI R 36/19, alle drei Urt. betr. Eizellenspenden).

Zum Alkoholismus als Krankheit s. BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, mwN und zur Legasthenie als Krankheit s. Anm. 300 „Legasthenie-Therapie“. Zu wissenschaftlich nicht anerkannten Heilmethoden s. Anm. 243 und zu Aufwendungen wegen künstlicher Befruchtung s. Anm. 300 „In-Vitro-Fertilisation“.

**Erstattungs Ausschlüsse und Angemessenheitsgrenzen nach sozialrechtlichen Vorschriften:** Trotz der in aller Regel großzügigen Beurteilung der Zwangsläufigkeit dieser Ausgaben orientiert sich die Rspr. gelegentlich an den insoweit engeren Beihilfavorschriften (BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711, betr. Frischzellentherapie) oder den Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347, betr. Heilmittel; BFH v. 10.5.2007 – III R 47/05, BStBl. II 2007, 871, mwN); s. auch Anm. 300 „Legasthenie-Therapie“. Zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für ausgeschlossene Arzneimittel s. Anm. 300 „Bagatellarzneimittel“.

**Stellungnahme:** Diese Regelungen können uE nur ein Anhaltspunkt sein und sind wegen ihrer andersartigen Zweckrichtung zurückhaltend anzuwenden (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 44 [1/2001]). Eine konsequente Anwendung der Erstattungsrichtlinien und Beihilfavorschriften müsste im Übrigen auch zu einer Begrenzung der Aufwendungen der Höhe nach führen (s. Anm. 94 aE). Arznei-, Heil- oder Hilfsmittel, die nach § 34 SGB V von der VO ausgeschlossen sind (zB Bagatellarzneimittel sowie Heil- und Hilfsmittel von geringem oder umstrittenem therapeutischen Nutzen), sind uE durch den Grundfreibetrag abgegolten. Wenn die Solidargemeinschaft der Versicherten nicht mit diesen Aufwendungen belastet werden soll, so spricht einiges dafür, auch die Gesamtheit der Steuerzahler insoweit nicht zu beanspruchen. Es fehlt uE an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (wohl aA BFH v. 11.1.1991 – III R 70/88, BFH/NV 1991, 386, ua. betr. Kwai-Draees, und die FinVerw., s. Anm. 300 „Bagatellarzneimittel“).

## (2) Aufwendungen für ärztliche Leistungen und sonstige Behandlungskosten

93

Als ärztliche oder andere medizinische Leistungen sind Aufwendungen für die Konsultation und alle therapeutischen Maßnahmen einschließlich Operationen begünstigt. Dies gilt ebenso für die Leistungen eines zugelassenen Heilpraktikers oder anderer gesetzlich zur Ausübung der Heilkunde zugelassener Personen, wie Krankengymnasten und Psychotherapeuten (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646) sowie Leistungen eines Massageinstituts.

**Zwangsläufigkeit der Behandlungskosten:** Dem Grunde nach ist die Zwangsläufigkeit solcher Ausgaben nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen, so dass Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Heilmethoden nicht abziehbar sind. Dazu gehören Aufwendungen für sog. Wunderheiler (BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, BStBl. II 2011, 119, Rz. 17 mwN; s. auch BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646, betr. Aufwendungen für den „Ausüber“ einer Sekte; best. durch BVerfG v. 2.10.1979 – 1 BvR 969/79, StRK EStG § 33 R. 330 = HFR 1980, 26; BFH v. 18.4.1990 – III R 38/86, BFH/NV 1991, 27, betr. Wunderheiler in Manila) oder Aufwendungen für eine Liposuktion – Fettabsaugung (BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, BStBl. II 2015, 9; s. auch Anm. 300 „Scientology“) und Aufwendungen für eine biophysikalische Informations-Therapie (FG Rhld.-Pf. v. 20.9.2013 – 3 K 1443/12, EFG 2014, 279, rkr.). Da die Heileurythmie ein Heilmittel iSd. §§ 2 und

32 SGB V ist, können Aufwendungen für eine heileurythmische Behandlung als agB zu berücksichtigen sein (BFH v. 26.2.2014 – VI R 27/13, BStBl. II 2014, 824).

Im Übrigen ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach auch insoweit zu unterstellen, als der Stpfl. einen oder mehrere Spezialisten gegen entsprechend hohes Honorar konsultiert, sich vom Chefarzt behandeln lässt oder eine besonders aufwendige und möglicherweise noch nicht allg. anerkannte Therapie wählt (BFH v. 3.12.1964 – IV 47/62 U, BStBl. III 1965, 91; BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711, jeweils betr. Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung; glA StRefKomm., 1971, Rz. 506, die alle der Auffassung sind, die Prüfung der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten dringe zu sehr in die Privatsphäre ein und sei in der Praxis undurchführbar).

**Notwendigkeit und Angemessenheit der Behandlungskosten:** Nur bei grobem Missverhältnis zwischen erforderlichem und tatsächlich geleistetem Aufwand ist die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach Abs. 2 Satz 1 zu prüfen (BFH v. 1.2.1957 – VI 30/55, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 64; BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711; BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, Rz. 17, betr. Schulbesuch im Ausland). Zu weitgehend *Offerhaus* (BB 1981, 1696), der auch die Inanspruchnahme mehrerer Ärzte durch einen Hypochonder für zwangsläufig hält.

**Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit** von Krankheitskosten s. Anm. 240 ff.

**Einzelfragen:** Siehe Anm. 300 „Entbindungskosten“, „Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie“, „In-Vitro-Fertilisation“, „Legasthenie-Therapie“; „Operationskosten“; „Praxisgebühr“, „Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse, Gruppentherapie“; zu Geburt s. Anm. 93.

### 94 (3) Aufwendungen für Heil- und Hilfsmittel

Aufwendungen für Heil- und Hilfsmittel sind ebenfalls begünstigt und sind gegenüber den einem Abzugsverbot unterliegenden Diätkosten abzugrenzen (s. Anm. 208).

**Heilmittel:** Kosten für Arznei- und Stärkungsmittel können idR aber nur als agB anerkannt werden, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche VO nachgewiesen sind. Etwas anderes gilt für den laufenden Verbrauch an Medikamenten bei länger dauernder Krankheit (s. im Einzelnen Anm. 90). Aufwendungen für Arzneimittel iSd. § 2 ArzneimittelG (AMG) unterfallen nicht dem Abzugsverbot für Diätverpflegung nach § 33 Abs. 2 Satz 3; sie sind jedoch nur als agB zu berücksichtigen, wenn die Medikation einer Krankheit geschuldet und deshalb ärztlich verordnet worden ist. Der Umstand, dass der Stpfl. wegen dieser Krankheit zugleich eine Diät halten muss, steht dem Abzug nach § 33 Abs. 1 nicht entgegen (BFH v. 14.4.2015 – VI R 89/13, BStBl. II 2015, 7039). Berücksichtigungsfähig ist auch der von den Mitgliedern der gesetzlichen Krankenkassen zu entrichtende Arzneikostenanteil, sog. Rezeptgebühr (BMF v. 12.11.1969, Stellungnahme des Parl. Staatssekretärs Reischl BT Stenogr. Ber. 10. Sitzung, 304, BB 1969, 1423) und die Praxisgebühr (s. Anm. 300 „Praxisgebühr“).

Zur Anschaffung eines Vorrats an Arzneimitteln (zB Insulin) s. Anm. 300 „Arzneimittelvorrat“; zu Aufwendungen für eine Diät s. Anm. 175 und 177 und zu Aufwendungen eines Alkoholikers zur Suchtbefriedigung s. Anm. 300 „Trunksucht“. Zu Aufwendungen für Bagatellarzneimittel s. Anm. 92 und 300 „Bagatellarzneimittel“.

**Hilfsmittel:** Ebenfalls als Krankheitskosten abziehbar sind Aufwendungen für (ärztlich verordnete) Hilfsmittel (im Unterschied zu den nicht begünstigten mittelbaren Krankheitskosten, wie Ausgaben für Waschmaschinen und Geschirrspüler: s. Anm. 96, 97). Hierzu zählen Aufwendungen für Brillen, Bruchbänder, Hörgeräte, orthopädisches Schuhwerk, Prothesen und Spezialbetten, aber auch AK von Krücken und Rollstühlen.

BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U, BStBl. III 1954, 174, betr. die Anschaffung eines Hörgeräts; BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347, betr. AK für Brillen; BFH v. 4.3.1983 – VI R 189/79, BStBl. II 1983, 378, betr. Heizungsumbau durch Querschnittsgelähmten, sog. Brausetassen-Urteil; BFH v. 9.8.1991 – III R 54/90, BStBl. II 1991, 920, betr. Spezialbett für Rheumakranken (s. auch Anm. 300 „Bechterew’sche Krankheit“); FG Ba.-Württ. v. 19.3.2014 – 1 K 3301/12, EFG 2015, 406, rkr., betr. Duschumbau; glA StRef-Komm., 1971, Rz. 507. *Offerhaus*, BB 1981, 1695, unterscheidet bei Zahnersatz zu Recht Krankheitskosten von kosmetischen Aufwendungen. Die Zwangsläufigkeit der Anschaffung von Hilfsmitteln, die sowohl von Kranken aus therapeutischen Gründen als auch von gesunden Stpfl. zur Steigerung des Lebenskomforts genutzt werden (sog. Hilfsmittel im weiteren Sinne), ist durch Vorlage eines vor dem Kauf erstellten amts- oder vertrauensärztlichen Zeugnisses nachzuweisen (BFH v. 14.10.1997 – III R 27/97, BFH/NV 1998, 571, betr. elektrisch gesteuerte Sessel und Liege; glA FG Ba.-Württ. v. 24.4.2013 – 2 K 1962/12, EFG 2013, 1125, rkr., betr. motorbetriebenen Bettrahmen; FG Berlin-Brandenb. v. 20.1.2015 – 13 K 13073/14, EFG 2015, 923, rkr., betr. Massage liege); Gleiches gilt für die AK einer Infrarot-Wärmekabine, die auch einen Gegenwert hat (FG Nürnberg v. 6.12.2013 – 7 K 387/13, EFG 2014, 1482, rkr.). Zu Ein- und Umbaumaßnahmen bei Häusern s. Anm. 96; ferner Anm. 300 „Perücke“.

**Stellungnahme:** Die Begr., derartige Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit Krankheiten und würden „von den Krankenkassen in mehr oder weniger großem Umfang ersetzt“ (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347), darf uE nicht dazu führen, die Tatbestandsmerkmale des § 33 außer Acht zu lassen. In der Praxis scheint insbes. die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Höhe nach und ihre Angemessenheit wohl aus Billigkeitsgründen (s. Anm. 8) kaum ernsthaft geprüft zu werden. Das ist bedenklich und – orientiert man sich schon an der Erstattungspraxis der Krankenkassen – auch in sich widersprüchlich (s. Anm. 92). Gerade bei Zahnersatz und Aufwendungen für Brillen ist eine Angemessenheits- und Notwendigkeitsprüfung (Abs. 2 Satz 1) geboten (glA *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 170 [5/2019]; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 396 [9/2014]).

#### (4) Unterbringungs-, Pflege- und Fahrtkosten

95

Zu den begünstigten Aufwendungen gehören schließlich auch die Kosten krankheitsbedingter Unterbringung, Pflege und Fahrten oder Transporte.

**Krankenhauspflegekosten und Kosten einer krankheitsbedingten Heimunterbringung** sind ohne Rücksicht auf die Pflegeklasse abziehbar (BFH v. 1.2.1957 – VI 30/55, StRK EStG § 33 R. 64; BFH v. 30.6.2011 – VI R 14/09, BStBl. II 2011, 1011 ; s. auch BFH v. 29.9.1989 – III R 129/86, BStBl. II 1990, 418, betr. Erkrankung im Altersheim).

**Fahrt- und Übernachtungskosten:** Als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar sind alle Reisekosten zur ambulanten, teilstationären und stationären Behandlung des Stpfl. (BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. Fahrtkosten eines an Alkoholismus erkrankten Stpfl. zum Besuch der Anonymen Alkoholiker; BFH v. 5.10.2011 – VI R 20/11, BFH/NV 2012, 38, betr. therapeutische Besuchs-

fahrt des kranken Stpfl.). Davon zu unterscheiden sind Besuchs- und Begleitfahrten zu oder mit erkrankten Angehörigen (s. Anm. 70). Zur Anrechnung einer Haushaltsersparnis bei Abzug von Übernachtungskosten s. Anm. 95.

**Krankheitsbedingter Privatschulbesuch:** Die durch eine medizinische Behandlung erforderliche oder klimabedingte auswärtige Unterbringung eines Kindes in einer Privatschule kann zu agB führen; daneben kann der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung nicht abgezogen werden.

BFH v. 26.6.1992 – III R 83/91, BStBl. II 1993, 212, Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat; BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule; BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, betr. Besuch einer schottischen Schule für Hochbegabte; s. aber BFH v. 18.4.1990 – III R 160/86, BStBl. II 1990, 962, betr. Privatschulbesuch eines Legasthenikers ohne Heilbehandlung. Siehe auch Anm. 300 „Krankentransporte“, „Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache“, „Legasthenie-Therapie“, „Pfleger- und Pflegeheimkosten“.

## 96 bb) Mittelbare Krankheitskosten und Krankheitsfolgekosten

**Abzugsverbot für mittelbare Krankheits- und Krankheitsfolgekosten:** Nach stRspr. führen mittelbare Krankheits- oder Krankheitsfolgekosten nicht zu einer StErmäßigung wegen agB, weil sie weder der Heilung und Linderung der Krankheit dienen noch diese erträglicher machen. Derartige Aufwendungen seien nicht außergewöhnlich und zwangsläufig; ihre Anerkennung als agB „würde zu einer nicht vertretbaren steuerlichen Berücksichtigung von Kosten der Lebenshaltung führen, die mit dem Sinn und Zweck des § 33 nicht vereinbar wäre“ (BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536; BFH v. 1.2.2001 – III R 22/00, BStBl. II 2001, 543, betr. Ayur-Veda-Behandlung).

**Kritik:** Der Begriff der mittelbaren Krankheits- oder Krankheitsfolgekosten ist zu einer praktikablen Abgrenzung abziehbarer von nichtabziehbaren Aufwendungen kaum geeignet (glA FG Düss. v. 9.6.1976 – V/XI 28/74, EFG 1977, 17, rkr.; zweifelnd auch *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C45 [1/2001]; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 166 [5/2019], in der Unterscheidung ein bloßes Indiz sehend). Dies schon deshalb nicht, weil der BFH einzelne mittelbare Krankheitskosten – unter anderer Bezeichnung freilich – zum Abzug als agB zugelassen hat. So sind etwa unter dem Begriff „zusätzliche Krankheitskosten“ die Kfz-Aufwendungen Körperbehinderter als agB anerkannt (BFH v. 17.12.1965 – VI 297/65 U, BStBl. III 1966, 208) und die Kosten eines Umzugs in eine von der Straße leichter zu erreichende Wohnung mit Rücksicht auf ein gelähmtes Kind als „Krankheitskosten im weiteren Sinne“ angesehen worden (BFH v. 14.12.1965 – VI 102/65 U, BStBl. III 1966, 113); s. auch BFH v. 19.5.1961 – VI 223/60, StRK EStG § 33 R. 135, betr. Trinkgelder als Krankheitskosten. Abzulehnen ist der Begriff der mittelbaren Krankheitskosten aber auch, weil er in keiner Weise an die Tatbestandsmerkmale des § 33 anknüpft und die Nichtberücksichtigung derartiger Aufwendungen sich meist auch bei Anwendung der gesetzlichen Voraussetzungen begründen ließe. Der mittelbare oder unmittelbare Zusammenhang von Aufwendungen mit einer Krankheit sagt weder etwas über deren Außergewöhnlichkeit noch Zwangsläufigkeit aus. Da aber bei sog. unmittelbaren Krankheitskosten sowohl die Außergewöhnlichkeit als auch die Zwangsläufigkeit gerade unterstellt wird (s. Anm. 90), lassen sich die Begriffe mittelbare Krankheits- oder Krankheitsfolgekosten am ehesten wohl als Krankheitskosten umschreiben, deren Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit besonders zu prü-

fen ist. Die neuere Rspr. des BFH vermeidet den Begriff der mittelbaren Krankheitskosten, bezeichnet aber solche Kosten als unmittelbare Krankheitskosten, wenn die entsprechende Maßnahme medizinisch indiziert ist (BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, betr. Privatschulbesuch; BFH v. 5.10.2011 – VI R 88/10, BFH/NV 2012, 35, betr. Heilkur eines Kindes).

**Fälle sog. mittelbarer Krankheits- und Krankheitsfolgekosten:** Rechtsprechung und Schrifttum behandeln eine Reihe von Fallgruppen unter dem Gesichtspunkt der mittelbaren Krankheitskosten bzw. Krankheitsfolgekosten und gelangen so oftmals, jedoch nicht immer konsequent, zu einer Ablehnung der StErmäßigung.

- ▶ **Bekleidungskosten:** Aufwendungen für die krankheitsbedingte Anschaffung neuer Kleidung, Reinigung und Änderung von Bekleidung sind als unbeachtliche Krankheitsfolgekosten oder nur in mittelbarem Zusammenhang mit einer Krankheit stehende Ausgaben nicht als agB abziehbar.

BFH v. 17.7.1981 – VI R 105/78, BFHE 133, 550, betr. Anschaffung neuer Kleidung nach medizinisch indizierter Abmagerungskur; BFH v. 29.1.1986 – III B 6364/85, BFH/NV 1986, 285, betr. Bekleidungsauflagen einer Krebspatientin; BFH v. 25.10.2007 – III R 63/06, BFH/NV 2008, 544, betr. Bekleidungskosten eines Transsexuellen. In BFH v. 17.7.1981 – VI R 105/78, BFHE 133, 550, vermeidet der BFH bemerkenswerterweise die Anwendung der Gegenwerttheorie, um nach Ablehnung der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit hilfsweise den Begriff der „Folgekosten einer Krankheit“ einzuführen. GlA *Offerhaus*, BB 1981, 1696; dazu und zur einschlägigen Rspr. der FG s. Anm. 300 „Abmagerungskur“, „Bekleidung“.

- ▶ **Bau- und Umbaumaßnahmen:** Aufwendungen für krankheits- oder behinderungsbedingte Umbaumaßnahmen am selbstgenutzten Einfamilien- oder Zweifamilienhaus wurden ebenfalls üblicherweise unter dem Gesichtspunkt der mittelbaren Krankheits- oder Krankheitsfolgekosten gesehen. So die Aufwendungen für den Einbau von Fahrstühlen für Querschnittsgelähmte oder die HK von Schwimmbädern für Bandscheibengeschädigte. Die neuere Rspr. verzichtet auf den Begriff der mittelbaren Krankheitskosten in diesem Zusammenhang und lässt den Abzug zu, weil die Aufwendungen außergewöhnlich und zwangsläufig erwachsen und ein Gegenwert nicht anzusetzen ist (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, Rz. 17; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, betr. Umbauten wegen Behinderung der Tochter; FG Köln v. 27.8.2014 – 14 K 2517/12, EFG 2014, 2148, rkr.). Allerdings muss der krankheitsbezogene Veranlassungszusammenhang eng sein. Bei den Mehrkosten für die Anschaffung eines größeren Grundstücks zum Bau eines behindertengerechten Bungalows ist dies nicht der Fall, weil diese Aufwendungen in erster Linie Folge der frei gewählten Wohnungsgröße (Wohnflächenbedarf) des Stpfl. sind, daher von der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags erfasst werden und nicht nochmals nach § 33 stl. Berücksichtigung finden können (BFH v. 17.7.2014 – VI R 42/13, BStBl. II 2014, 931, Rz. 14, mit Anm. *Heger*, jurisPR-SteuerR 1/2015 Anm. 3; glA FG Münster v. 15.1.2020 – 7 K 2740/18 E, EFG 2020, 454, nrkr., Rev. Az. VI R 25/20, betr. Gartenumgestaltung).

Siehe Anm. 300 „Umbaumaßnahmen“, ferner „Aufzug“, „Liegehalle“, „Schwimmbad“.

- ▶ **Besuchsreisen, Fahrtkosten:** Aufwendungen für den Besuch erkrankter Angehöriger werden grds. den mittelbaren Krankheitskosten zugeordnet; sie können jedoch ausnahmsweise auch als unmittelbare Krankheitskosten Berücksichti-

gung finden, wenn die Besuche therapeutisch notwendig oder durch Betreuungs- und Pflegemaßnahmen veranlasst sind (BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536, betr. Besuchsfahrten zu dem eine Heilkur durchführenden Ehegatten; BFH v. 24.5.1991 – III R 28/89, BFH/NV 1992, 96, betr. Besuchsfahrten zum erkrankten Vater; s. auch Anm. 300 „Besuchsreisen“ und „Mittagsheimfahrten“; im Übrigen zu abziehbaren Fahrtkosten Anm. 95).

- ▶ *Haushaltsgeräte und Einrichtungsgegenstände*: Als unbeachtliche Folgekosten einer Krankheit werden (krankheitsbedingte) AK für Haushaltsgeräte und Einrichtungsgegenstände angesehen; derartige Aufwendungen werden von Stpfl. vor allem deshalb dem Begriff der Krankheitskosten zugeordnet, weil man davon ausgeht, auf diese Weise die Anwendung der Gegenwerttheorie und eine strenge Prüfung der Außergewöhnlichkeit bzw. Zwangsläufigkeit vermeiden zu können. So werden die AK für eine Spül- oder Waschmaschine zur Entlastung der körperbehinderten Ehefrau als mittelbare Krankheitskosten nicht zum Abzug zugelassen (BFH v. 21.8.1974 – VI R 237/71, BStBl. II 1974, 745, obwohl der BFH den Begriff „mittelbare Krankheitskosten“ gerade vermieden hat); ebenfalls nicht abziehbar sind die AK für Allergiebettzeug ohne amtsärztliches Attest (BFH v. 14.12.2007 – III B 178/06, BFH/NV 2008, 561).
- ▶ *Umzugs- und sonstige Wohnungskosten*: Krankheitsbedingte Umzugs- und sonstige Wohnungskosten dienen nicht unmittelbar der Heilung und Linderung, so dass sie nach hM als mittelbare Krankheitskosten vom Abzug ausgeschlossen sind.

BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310, betr. verlorenen Baukostenzuschuss einer an Rheuma und Kreislaufstörungen leidenden Stpfl. (anders jedoch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlass einer ansteckenden Krankheit erforderlich wäre); BFH v. 20.11.1987 – III R 296/84, BStBl. II 1988, 137, betr. Zweitwohnung eines asthmakranken Stpfl. in Davos/Schweiz; FG Hamb. v. 7.2.1974 – III 102/73, EFG 1974, 310, rkr., betr. Miete für Zweitwohnung eines bronchialleidenden Stpfl. an der Ostsee (s. auch Anm. 300 „Zweitwohnung“); ferner Nds. FG v. 5.11.1986 – VII 110/83, EFG 1987, 359, rkr., die Außergewöhnlichkeit krankheitsbedingter Umzugskosten abl.; FG Berlin v. 10.10.1988 – VIII 280/87, EFG 1989, 289, rkr., betr. Abstandszahlung an Vermieter; FG München v. 25.6.1990 – 13 K 2135/89, EFG 1991, 25, rkr., betr. Umzugskosten; FG Nürnberg v. 21.2.1992 – V 182/88, EFG 1992, 399, rkr., betr. krankheitsbedingte Führung eines 2. Haushalts; Hess. FG v. 28.11.1995 – 10 K 2078/95, juris, rkr., betr. krankheitsbedingten Wohnungswechsel; FG Rhld.-Pf. v. 10.11.2003 – 5 K 1429/02, DStRE 2004, 319, rkr., Umzug wegen Osteoporose.

Die Rspr. verfährt jedoch nicht konsequent und hat zB die Kosten des Umzugs in eine von der Straße leichter zu erreichende Wohnung mit Rücksicht auf ein gelähmtes Kind als sog. erweiterte Krankheitskosten zum Abzug zugelassen; da die neue Wohnung größer und zudem die Praxis des Stpfl. im gleichen Haus war, ließ der BFH ausdrücklich eine Ausnahme vom Gegenwertgrundsatz zu (BFH v. 14.12.1965 – VI 102/65 U, BStBl. III 1966, 113); s. auch Anm. 39 und 300 „Umzugskosten“.

- ▶ *Verpflegungsmehraufwand*: Mehraufwendungen für Verpflegung werden im Allgemeinen ebenfalls als mittelbare Krankheitskosten oder Folgekosten gelegentlich einer Krankheit vom Abzug als agB ausgeschlossen, wenn es sich um Aufwendungen des Ehemanns für Gasthausessen handelt, die er während des Krankenhausaufenthalts seiner Frau einnimmt (FG Nürnberg v. 17.12.1965 – III 200/65, EFG 1966, 177, rkr.; FG Düsseldorf v. 9.6.1976 – V/XI 28/74 E, EFG 1977,

17, rkr., Letzteres jedoch krit. zur Unterscheidung von mittelbaren und unmittelbaren Krankheitskosten). Zum Abzugsverbot für Diätkosten s. Anm. 208.

- ▶ *Weitere Beispiele für nichtabziehbare mittelbare Krankheitskosten* sind Aufwendungen für medizinische Fachliteratur (BFH v. 24.10.1995 – III R 106/93, BStBl. II 1996, 88); Kosten eines Zivilprozesses nach Unfall mit Körperschaden (BFH v. 19.10.1962 – VI 159/61, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 164).

Einstweilen frei.

97–99

### c) **Vorteilsanrechnung: Erstattung von Krankheitskosten und sonstige Vorteile**

100

**Erstattungen** der Krankenversicherungen und Krankheitsbeihilfen des ArbG oder Dienstherrn mindern die als agB abziehbaren Aufwendungen. Dabei werden die Krankheitskosten eines Jahres als „einheitlicher Komplex“ angesehen, dem die Gesamterstattungsbeträge eines Jahres ohne Rücksicht auf den einzelnen Krankheitsfall gegenüberzustellen sind (BFH v. 26.6.1964 – VI 26/64 U, BStBl. III 1964, 547). Nicht anzurechnen sind allerdings die aus einer Krankentagegeldversicherung bezogenen Leistungen, während Erstattungen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung die abziehbaren Aufwendungen mindern (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177). Gewährte Beihilfen sind auch auf nichtbeihilfefähige Aufwendungen anzurechnen (FG Hamb. v. 25.9.1963 – II 38/62, EFG 1964, 240, rkr.). Keine Vorteilsausgleichung, wenn die Erstattungen als stpfl. Einnahmen behandelt worden sind (BFH v. 14.3.1975 – VI R 63/73, BStBl. II 1975, 632) und wenn es sich um geschenkte Mittel handelt (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177). Erstattungen werden selbst dann angerechnet, wenn sie dem Stpfl. erst nach Ablauf des Jahres zufließen, in dem die Krankheitskosten angefallen und geltend zu machen sind (BFH v. 28.2.1964 – VI 146/63, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 200; BFH v. 21.8.1974 – VI R 236/71, BStBl. II 1975, 14). Allerdings müssen (stfreie) Ersatzleistung und Aufwand auf dem nämlichen Ereignis beruhen (BFH v. 14.4.2011 – VI R 8/10, BStBl. 2011, 701, betr. Pflegezeitgeld). Zu weiteren Nachweisen dazu und zur Kritik an dieser Auffassung s. Anm. 40 ff.

**Andere Vorteile** sind grds. ebenfalls anzurechnen, so etwa eine Haushaltsersparnis bei anderweitiger Unterbringung und Verpflegung (BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794; BFH v. 13.10.2010 – VI R 38/09, BStBl. II 2011, 1010). Dies soll jedoch nicht für einen Krankenhausaufenthalt gelten, weil dabei „verschiedene sonstige Ausgaben anfallen, die im Einzelnen nicht nachgewiesen oder geltend gemacht zu werden pflegen“ (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646). Überholt ist die Rspr., wonach von einer Anrechnung der Haushaltsersparnis abzusehen ist, wenn der normale Haushalt weitergeführt wird (so aber BFH v. 22.8.1980 – VI R 196/77, BStBl. II 1981, 25; BFH v. 10.8.1990 – III R 2/86, BFH/NV 1991, 231, betr. Pflegeheimunterbringung); im Einzelnen dazu Anm. 41.

**Der Verzicht des Steuerpflichtigen** auf einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch lässt die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen entfallen (BFH v. 20.9.1991 – III R 91/89, BStBl. II 1992, 137); die Zwangsläufigkeit entfällt auch, wenn der Stpfl. auf Ersatzleistung bei psychotherapeutischer Behandlung verzichtet, weil er berufliche Nachteile befürchtet (Hess. FG v. 11.6.1986 – 1 K 406/85, EFG 1986, 603, rkr.) oder wenn der Verzicht eine Beitragsrückerstattung sichern soll (FG Hamb. v. 26.8.2004 – VI 167/02, DStRE 2005, 191, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 31.1.2012 – 2 V 1883/11, juris, rkr. 8; FG Münster v. 17.11.2014 – 5 K 149/14 E, juris, rkr.); im Ein-

zelen streitig; näher s. Anm. 34 „Forderungsverzicht“, Anm. 41, 186 und 300 „Verzicht des Steuerpflichtigen“.

## 101 13. Kulturgüter

**Schrifttum:** von *Schalburg/Kleeberg*, Die steuerliche Behandlung von Kulturgütern, Heidelberg, 2. Aufl. 1976; *Kleeberg/W. Eberl*, Kulturgüter in Privatbesitz, Heidelberg 1990; *Lück*, Antiquitäten im Steuerrecht, StWa. 1990, 216; o.V., Steuerprivilegien für den Adel, Inf. 1990, 532.

**Verwaltungsanordnungen:** Ländererlasse v. 24.11.1972 – S 2284 A - 1/72, BStBl. I 1973, 2 (teilweise unter Bezugnahme auf die Ländererlasse, BStBl. II 1960, 172); OFD Berlin v. 25.3.1999 – St 445 - S 2198b-1/89, juris; FinMin. Nds. v. 18.5.1992 – S 2030 - 124 - 35 2, juris.

Zu Aufwendungen zur Wiedererlangung von Kunstgegenständen s. Anm. 300 „Deliktsverluste“; zur Berücksichtigung von Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmale s. Anm. 300 „Naturschutz“; zum Abzug der Beiträge zur Feuerversicherung schutzwürdiger Kulturgüter s. Anm. 300 „Feuerversicherung“.

**Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 1991:** Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand für Baumaßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern erkannte die FinVerw. unter bestimmten Voraussetzungen als agB an. Zu Einzelheiten s. § 33 Anm. 300 „Kulturgüter“ – Stand Juni 1993 – Lfg. 173 im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)

**Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 1992:** Mit Einführung der StBegünstigung für Baudenkmäler, die eigenen Wohnzwecken dienen (§ 10f), und für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§ 10g), wird die zu § 33 ergangene Billigkeitsregelung (s.o.) von der FinVerw. nicht mehr angewendet (s. Erl. Nds. v. 18.5.1992 – S 2030 - 124 - 35 2, StEK EStG § 10g Nr. 1). Einem Abzug als agB steht das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 nicht entgegen, da es sich um fiktive SA handelt (s. Anm. 202); die entsprechenden Aufwendungen erwachsen jedoch nicht zwangsläufig. Das gilt auch für die Kosten zur Beheizung eines Baudenkmals (FG Münster v. 19.11.2009 – 8 K 1089/06 E, EFG 2010, 703, rkr.). Eine Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen scheidet aus, weil den Eigentümer eines Denkmals die reinen Unterhaltungs- und Schutzpflichten gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 Denkmalschutzgesetz (DSchG) nur im Rahmen des Zumutbaren treffen; bei Unzumutbarkeit kann dieser die Übernahme des Denkmals durch die Gemeinde verlangen (FG Münster v. 19.11.2009 – 8 K 1089/06 E, EFG 2010, 703, rkr.).

## 14. Kurkosten

**Schrifttum:** *Fischer*, Aufwendungen für Klimawechsel als außergewöhnliche Belastung, FR 1988, 433; *Pump*, Beweisvorsorge durch amtsärztliches Attest für Kurreisen, StBp. 1990, 160; *Lück*, Neue Rechtsprechung zu Kuraufenthalt, DStZ 1993, 37; *Rößler*, Zur Berücksichtigung von Kuren als außergewöhnliche Belastungen, DStZ 1996, 152; *Briell/Faust*, Kurkosten als außergewöhnliche Belastungen iSd. § 33 Abs. 1 EStG – Anmerkung zum Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12.9.1996, DStR 1997, 1480; *Paus*, Außergewöhnliche Belastung bei Kinderkuren – Anmerkungen zu dem BFH-Urteil vom 2.4.1998 III R 67/97, DStZ 1999, 39; *Rosenke*, Voraussetzungen der steuerlichen Berücksichtigung von Kurtaufwendungen, EFG 2009, 1834; *Geserich*, Neue BFH-Rechtsprechung zur Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, HFR 2012, 39.

**Verwaltungsanordnungen:** R 33.4 Abs. 1 und 3 EStR.

### a) Begriff der Kur

Zu den Krankheitskosten gehören auch Aufwendungen für eine Kur, dh. ein unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung sowie planmäßiger Anwendung bestimmter Heilmittel durchgeführtes Heilverfahren. Allerdings haben die Kurkosten von jeher eine eigenständige Behandlung erfahren, weil die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen oft zweifelhaft ist und anders als bei den unmittelbaren Krankheitskosten nicht unterstellt werden konnte.

**Abgrenzungskriterien:** Folgt man dieser Begriffsbestimmung, so lassen sich bereits die meisten Abgrenzungsprobleme zwischen Kur- und Erholungsaufenthalt lösen. Die Missbrauchsabwehr einerseits also, andererseits aber auch die großzügige Beurteilung der Zwangsläufigkeit sonstiger Krankheitskosten dem Grunde und der Höhe nach (s. Anm. 90) rechtfertigen eine besondere Behandlung der Kurkosten. GLA StRefKomm., 1971, Rz. 512, die vorschlägt, die Kurkosten im Zusammenhang mit den Krankheitskosten zu regeln, im Unterschied zu diesen jedoch ausdrücklich auf die Notwendigkeit der Prüfung von Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit hinzuweisen.

Der Unterscheidung von Kur- und Erholungsaufenthalt vergleichbare Abgrenzungsschwierigkeiten gibt es aber auch bei den sonstigen Krankheitskosten in zunehmendem Maße, wie etwa die Abgrenzung vorbeugender von therapeutischen Maßnahmen (Sportaufwendungen, Frischzellenbehandlung oder die Unterscheidung kosmetischer Eingriffe von Operationen, s. Anm. 300 „Kosmetische Aufwendungen“; die Rspr. hat in diesen Fällen der Behandlung von Kuraufwendungen weitgehend vergleichbare Lösungen gefunden (Nachweis durch amtsärztliche Bescheinigung und ärztliche Kontrolle; s. Anm. 104; ferner dazu StRefKomm., 1971, Rz. 511).

Neben diesen formalen Nachweis Gesichtspunkten kann das Gesamtbild der Reise für die Abgrenzung von Kur- und Erholungsreisen von Bedeutung sein: So sprechen etwa die Veranstaltung als Pauschalreise, gebucht durch ein Reisebüro, und die Mitnahme von Familienangehörigen für eine Erholungsreise; ebenso kann die Dauer der Reise entscheidend sein (BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295).

**Vorsorgekuren:** Derartige Kuren dienen entweder der allgemeinen Gesundheitsvorsorge und sind daher als vorbeugende Maßnahmen von der StErmäßigung ausgeschlossen (BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19, betr. Kneippkur eines Bundeswehrpiloten oder sie dienen der Abwendung einer mehr oder weniger konkreten Gefahr einer Erkrankung, so dass Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit durchaus zu bejahen sind (BFH v. 29.10.1992 – III R 232/90, BFH/NV 1993, 231). Auch insoweit handelt es sich daher um das allgemeine Abgrenzungsproblem zwischen Kur und Erholungsreise. Die FinVerw. erkennt Aufwendungen für Vorsorgekuren nur an, „wenn aus einer Bescheinigung eines Arztes, eines Vertrauensarztes, Knappschaftsarztes oder eines vom staatlichen Gewerbezahnarzt ermächtigten Werksarztes zumindest die Gefahr einer Krankheit zu ersehen ist, die durch die Kur abgewendet werden soll“; im Übrigen bedarf es auch hier der ärztlichen Aufsicht und Anleitung am Kurort (Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 10 LStR/EstR 1993; R 33.4 Abs. 1 EstR). Derartige Aufwendungen zur Abwendung eines konkreten Erkrankungsrisikos sind uE außergewöhnlich und zwangsläufig. Gleichwohl wäre die StErmäßigung zu versagen, wenn es sich um BA oder WK handelt (Abs. 2 Satz 2); gerade das aber ist fraglich, wenn es sich um Gesundheitsgefahren handelt, die ein Knappschafts- oder Werksarzt bescheinigen soll.

**Nachkuren:** Abgrenzungsprobleme ergeben sich schließlich auch bei Aufwendungen für eine sog. Nachkur, dh. ein im Anschluss an eine Badekur oder einen Krankenhausaufenthalt durchgeführtes Kurverfahren. Derartige Aufwendungen erkennt die Rspr. „im allgemeinen“ auch dann nicht als außergewöhnlich an, wenn zwar ein ärztliches Attest vorliegt, die ständige ärztliche Aufsicht jedoch fehlt (BFH v. 2.8.1956 – IV 487/55 U, BStBl. III 1956, 285; BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/68, BStBl. II 1969, 179). Derartige Aufwendungen sind uE dann außergewöhnlich und zwangsläufig, wenn auch die Nachkur selbst vorrangig der Durchführung eines Heilverfahrens dient und nicht allein die Wiedereingliederung des Patienten in das Arbeitsleben erleichtern soll.

**Klimakuren:** Die Linderung oder Heilung einer Krankheit allein durch einen Klimawechsel (sog. Klimakur) wirft das Abgrenzungsproblem Heilverfahren oder Erholungsaufenthalt in besonderer Weise auf, weil die besuchten Orte idR zugleich auch beliebte Urlaubsorte sind, von den Stpfl. aber eine ärztliche Überwachung am Kurort nicht für erforderlich gehalten wird. Die Rspr. verzichtet zwar auf eine ärztliche Überwachung am Kurort, fordert jedoch eine vor Antritt der Reise erstellte amtsärztliche Bescheinigung über die Notwendigkeit der Kur.

BFH v. 12.6.1991 – III R 102/89, BStBl. II 1991, 763; BFH v. 2.4.1998 – III R 67/97, BStBl. II 1998, 613, beide betr. Kur eines Kindes in Nordseebädern mit Eltern als Begleitpersonen; danach muss die amtsärztliche Bescheinigung auch ergeben, dass und warum der Kurerfolg auch bei Unterbringung außerhalb eines Kinderheims gewährleistet ist; BFH v. 17.7.2003 – III R 5/02, BFH/NV 2003, 1568, betr. Klimaheilbehandlung am Toten Meer; BFH v. 5.10.2011 – VI R 49/10, BFH/NV 2012, 33, betr. Aufenthalt in Luftkurort; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, betr. Badekur; s. auch BFH v. 29.7.1960 – VI 249/58, StRK EstG (bis 1974) § 33 R. 154, betr. Kuraufenthalt einer tuberkulosekranken Ärztin in Tirol; BFH v. 23.10.1987 – III R 64/85, BFH/NV 1988, 149, betr. Kuren in Spanien und Südfrankreich bei schwerer Psoriasis (Schuppenflechte); glA FG Nürnb. v. 31.1.1990 – V 96/89, EFG 1990, 473, rkr., betr. Reisen einer an Harnwegsinfektion leidenden Schülerin mit Mutter nach Florida und Freund nach den Malediven; FG Düss. v. 18.8.2009 – 17 K 3411/08 E, EFG 2009, 1832, rkr., betr. Badekur in Deutschland.

Die **Finanzverwaltung** erkennt nicht unter ärztlicher Kontrolle stehende Klimakuren nur unter ganz besonderen Umständen als zwangsläufig an. Die amtsärztliche Bescheinigung muss dann auch den medizinisch angezeigten Kurort bezeichnen (R 33.4 Abs. 1 EstR).

**Stellungnahme:** Klimakuren, die mit der Zunahme von Fernreisen in den letzten Jahren besonders beliebt geworden sind, lassen sich uE nicht von Urlaubsreisen trennen. Aus Gründen der Missbrauchsabwehr sind die erhöhten Anforderungen an den Nachweis der Zwangsläufigkeit zwar gerechtfertigt (glA Lück, DStZ 1993, 38). Diese Nachweise sind uE jedoch kaum geeignet, den Missbrauch einzudämmen.

## 103 b) Voraussetzungen des Abzugs von Kurkosten

**Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit:** Aufwendungen für eine Reise, die der Heilung oder Linderung einer Krankheit dient, sind außergewöhnlich und zwangsläufig. Bei Urlaubs- oder Erholungsreisen fehlt es nach der früheren Rspr. des BFH bereits an der Außergewöhnlichkeit, „wenn es sich um Steuerpflichtige handelt, die nach ihren Einkommensverhältnissen üblicherweise“ eine derartige Reise unternehmen.

BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347; BFH v. 27.1.1961 – VI 265/60, HFR 1961, 231; BFH v. 11.12.1963 – VI 206/62, StRK EstG (bis 1974) § 33 R. 130 und 196.

Umgekehrt kann die Außergewöhnlichkeit einer Kurreise nicht unterstellt werden, wenn der Stpfl. in demselben Jahr noch mehrere Erholungsreisen unternommen hat: BFH v. 10.3.1972 – VI R 256/69, BStBl. II 1972, 534; BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295. Auch regelmäßig anfallende Kurkosten eines behinderten Stpfl. sind außergewöhnlich und nicht durch den Pauschbetrag für Behinderte abgegolten (BFH v. 11.12.1987 – III R 95/85, BStBl. II 1988, 275).

Andere Entsch. unterschieden die beiden Voraussetzungen außergewöhnlich und zwangsläufig nicht mehr (krit. dazu Anm. 32 aE), sondern betonten den formalen Gesichtspunkt des amtsärztlichen Nachweises (zur Zwangsläufigkeit der Höhe nach s. Anm. 105).

BFH v. 10.3.1972 – VI R 256/69, BStBl. II 1972, 534, betr. Mallorca-Reise eines an Heuschnupfen und Asthma leidenden Stpfl.; BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295, betr. Aufenthalt eines an Hautkrankheit leidenden Stpfl. in Ibiza; BFH v. 12.6.1991 – III R 102/89, BStBl. II 1991, 763, betr. Heilkur eines Kindes in Wyk auf Föhr; BFH v. 17.7.2003 – III R 5/02, BFH/NV 2003, 1568, betr. Klimaheilbehandlung am Toten Meer.

In Abkehr von dieser Rspr. und vor dem Hintergrund der Urte. zum Verzicht auf formalisierte Nachweise fordert der BFH neuerdings, dass die bei der Kur angewandte „Behandlungsmethode auf einem nach medizinischen Erkenntnissen nachvollziehbaren Ansatz beruht, der die prognostizierte Wirkweise der Behandlung auf das angestrebte Behandlungsziel zu erklären vermag, diese Wirkweise sonach zumindest wahrscheinlich macht“ (BFH v. 5.10.2011 – VI R 49/10, BFH/NV 2012, 33; BFH v. 5.10.2011 – VI R 88/10, BFH/NV 2012, 35).

**Nachweiserfordernisse (Amts- oder vertrauensärztliches Zeugnis):** Die Notwendigkeit einer Kurreise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit einschließlich der Tatsache, dass eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint, ist durch ein vor Kurantritt ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Attest nachzuweisen (stRspr., s. nur BFH v. 12.6.1991 – III R 102/89, BStBl. II 1991, 763, wonach sich aus der amtsärztlichen Bescheinigung auch ergeben muss, dass und warum der Kurerfolg auch bei Unterbringung außerhalb eines Kinderheims gewährleistet ist; BFH v. 17.7.2003 – III R 5/02, BFH/NV 2003, 1568, betr. Klimaheilbehandlung am Toten Meer). Diese Nachweiserfordernisse ergeben sich seit dem StVereinfG 2011 (s. Anm. 2) aus dem rückwirkend anwendbaren Abs. 4 iVm. § 64 Abs. 1 EStDV (s. Anm. 240 ff.). Damit verstößt der Gesetzgeber nicht gegen Grundrechte des Stpfl., insbes. nicht gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltene Willkürverbot (FG Hamb. v. 27.4.2012 – 2 K 19/11, EFG 2012, 1671, rkr.).

**Ärztliche Überwachung:** Zur weiteren Abgrenzung von Kurreisen und Urlaubsaufenthalten hat der Stpfl. nachzuweisen, dass die verordnete Kur auch tatsächlich ernsthaft durchgeführt worden ist. Rspr. und FinVerw. fordern daher, dass sich der Stpfl. am Kurort unter ständige ärztliche Kontrolle begibt und den Nachweis hierüber durch Vorlage der Rechnungen über die entstandenen Arztkosten führt.

BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347; BFH v. 29.7.1960 – VI 249/58, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 154; BFH v. 11.12.1964 – VI 228/64, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 223; BFH v. 4.10.1968 – IV R 59/65, BStBl. II 1969, 179; BFH v. 10.3.1972 – VI R 256/69, BStBl. II 1972, 534, betr. Mallorca-Reise eines an Heuschnupfen und Asthma leidenden Stpfl.; BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295, betr. Ibiza-Aufenthalt eines an Hautkrankheit leidenden Stpfl.; BFH v. 30.6.1995 – III R 52/93, BStBl. II 1995, 614, betr. Kur auf Ischia. GLA H 33.1-33.4 „Kur – ärztliche Überwachung“ EStH 2010. Die Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen geringen Umfangs genügt nicht: FG Saarl. v. 1.10.1991 – 1 K 200/91, EFG 1992, 270, rkr.; FG Bremen v. 17.3.1992 – 2 92006 K 5, EFG 1993, 32, rkr.

**Ausnahmen vom Erfordernis ständiger ärztlicher Überwachung** hat die Rspr. vereinzelt zugelassen, wenn es sich um Kurreisen gehandelt hat, für deren Erfolg der Klimawechsel allein entscheidend war. In derartigen Fällen bliebe die Forderung nach einer therapeutisch nicht notwendigen, die Kurreise verteuernenden ärztlichen Kontrolle formaler Selbstzweck. Im Einzelnen Anm. 102 „Klimakuren“.

#### 104 c) Umfang der abziehbaren Kurkosten

**Art der Aufwendungen:** Grundsätzlich sind alle durch das Heilverfahren selbst veranlassten Aufwendungen, dh. Kosten für Arzt, Kurmittel und Kurtaxe, als agB zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen ließ die FinVerw., sofern sie nachzuweisen und abgrenzbar waren, auch dann als Krankheitskosten zum Abzug zu, wenn der gesamte Aufenthalt nicht als Kur anzusehen war; sei es, dass es sich um eine Erholungsreise handelte oder die sonstigen formalen Voraussetzungen wie amtsärztliches Attest und ärztliche Kontrolle fehlten (Abschn. 189a Abs. 4 Satz 6 EStR bis 1984, Abschn. 66 Abs. 7 Satz 6 LStR bis 1984).

- ▶ *Abziehbar sind die Fahrtkosten zum Kurort und die Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung* ebenso (BFH v. 19.5.1961 – VI 223/60, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 135) wie die Aufwendungen für eine von einem alten, gebrechlichen Kurpatienten benötigte Begleitperson (BFH v. 13.3.1964 – VI 231/63 U, BStBl. III 1964, 331), wenn der Amtsarzt die Notwendigkeit der Begleitung bestätigt; eine Dauerbegleitung für ein achtjähriges Kind ist nicht erforderlich (FG Nürnberg. v. 11.7.1988 – V 216/87, EFG 1988, 640, rkr.).
- ▶ *Nichtabziehbar* sind Aufwendungen des Stpfl. für Autofahrten während eines Kuraufenthalts (FG Münster v. 6.11.1973 – VI 296/71 E, EFG 1974, 113, rkr.), Unfallkosten auf der Fahrt zur Kur (Schl.-Holst. FG v. 22.11.1982 – I 226/80 (IV), EFG 1983, 291, rkr.; Nds. FG v. 6.6.1990 – XI 197/87, EFG 1991, 194, rkr.) und für Besuchsfahrten zu dem eine Heilkur durchführenden Ehegatten (BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536, betr. zwei Besuche während einer fünfmonatigen Heilkur der an Tbc erkrankten Ehefrau; BFH v. 8.12.1988 – IX R 157/83, BStBl. II 1989, 282). GlA H 33.1-33.4 „Kur – Fahrtkosten“ EStH; s. auch Anm. 300 „Besuchsreisen“. Zu den nichtabziehbaren Aufwendungen gehören auch die ortsüblichen Trinkgelder (BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 570; aA noch BFH v. 19.5.1961 – VI 223/60, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 135).

**Angemessenheit der Kurkosten:** Der Höhe nach wird der Abzug von Kurkosten auf einen angemessenen Betrag beschränkt (Abs. 2 Satz 1); eine Minderung der abziehbaren Aufwendungen ergibt sich ferner aus den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung (s.u.).

- ▶ *Anreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln:* Bei den Fahrtkosten zum Kurort und zurück werden grds. nur die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel anerkannt (BFH v. 19.5.1961 – VI 223/60, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 135; BFH v. 30.6.1967 – VI R 104/66, BStBl. III 1967, 655; BFH v. 23.10.1987 – III R 64/65, BFH/NV 1988, 149, 150 aE; BFH v. 12.6.1991 – III R 102/89, BStBl. II 1991, 763), es sei denn, die Benutzung des eigenen Kfz. sei zwangsläufig (BFH v. 30.6.1967 – VI R 104/66, BStBl. III 1967, 655). GlA H 33.1-33.4 „Kur – Fahrtkosten“ EStH.
- ▶ *Auslandskuren:* Die Angemessenheit der Aufwendungen ist insbes. bei Kuren im Ausland zu prüfen. Derartige Aufwendungen werden von der FinVerw. idR

nur bis zur Höhe der Kosten anerkannt, „die in einem dem Heilzweck entsprechenden inländischen Kurort entstehen“ (R 33.4 Abs. 3 Satz 1 EStR).

**Stellungnahme:** Eine Kürzung der Aufwendungen dürfte sich bei Auslandskuren im Wesentlichen nur bei den Fahrtkosten ergeben, die grds. schon auf einen angemessenen Betrag zu begrenzen sind. Diese Praxis entspricht dem Gesetz, erscheint jedoch im Hinblick auf die großzügige Behandlung der Krankheitskosten als kleinlich.

**Vorteilsausgleichung:** Anzurechnen sind alle Leistungen Dritter, dh. Erstattung der Krankenversicherungen und Beihilfen des ArbG nach den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 40 ff. und 95). Die als Kurkosten abziehbaren Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung sind um die sog. Haushaltsersparnis zu kürzen (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347), die von der FinVerw. seit 1975 mit 1/5 der Aufwendungen, angesetzt wird (R 33.4 Abs. 3 Satz 2 EStR). Dies gilt jedoch nicht für den Fall, dass der Stpfl. die Badekur anstelle einer nach seinen Einkommensverhältnissen sonst üblichen Erholungsreise durchgeführt hat; in diesem Fall sind nur die gegenüber den üblichen Kosten für Erholungsreisen entstehenden Mehraufwendungen für Verpflegung abziehbar (BFH v. 26.7.1957 – VI 155/55 U, BStBl. III 1957, 347; BFH v. 11.12.1963 – VI 206/62, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 196).

Die Anrechnung ersparter Urlaubsaufwendungen ist uE ungerechtfertigt. Da eine jährliche Urlaubsreise, gleich in welchen Einkommensverhältnissen der Stpfl. lebt, keineswegs zwingend ist, lässt sich die von Rspr. und FinVerw. vertretene Vorteilsausgleichung weder aus der Begriffsbestimmung der Außergewöhnlichkeit noch aus dem Tatbestandsmerkmal „größere Aufwendungen“ herleiten (s. Anm. 42).

Einstweilen frei.

105–109

## 15. Prozesskosten (bis zum Veranlagungszeitraum 2012)

110

**Schrifttum zur Rechtslage bis 2012:** von *Bornhaupt*, Kostenübernahme eines Schadenersatzprozesses des Kindes stellt keine außergewöhnliche Belastung der Eltern dar, DStZ 1997, 792; *Stöber*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung, FR 2011, 790; *Bron/Ruzik*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG, DStR 2011, 2069; *Geserich*, Bei hinreichender Erfolgsaussicht eines Zivilprozesses: Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung, HFR 2011, 985; *Kanzler*, Von der Ausnahme zur Regel – Zur Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten, FR 2011, 822; *Steinhauff*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm. 5; *Katzlinger*, Zivilprozesskosten – eine außergewöhnliche Belastung?, ÖStZ 2012, 92; *Kanzler*, Prozesskosten im Visier des Fiskus, FR 2012, 1163; *Geserich*, Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1861; *G. Kirchhof*, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht – Zur Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1867; *Rosenke*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung, EFG 2013, 1668; *Kanzler*, Der Verlust der Existenzgrundlage und die Unmöglichkeit der Befriedigung lebensnotwendiger Bedürfnisse – Neue Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen durch Prozesskosten, FR 2014, 209.

Zu neuerem Schrifttum s. vor Anm. 209.

Der Abzug von Prozesskosten als agB war bis zum VZ 2011 ausschließlich Gegenstand der Rspr., die sehr restriktiv nur die Aufwendungen für Ehescheidungsverfahren einkommensmindernd berücksichtigte. Seit dem VZ 2012 gilt das gesetzli-

che Abzugsverbot in Abs. 2 (s. Anm. 209 ff.). Zu Einzelheiten der Rspr. betr. Straf-, Verwaltungs- und Zivilprozesskosten als agB s. § 33 Anm. 115 ff. – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Rechtsprechung zu Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung bis 2011:** Zur Berücksichtigung von Prozesskosten als agB gab es eine umfassende Rspr., die auf einer auch von der FinVerw. übernommenen Grundsatzentscheidung des VI. Senats des BFH beruhte (BFH v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499; ausdrücklich aufgegeben BFH v. 19.11.2015 – VI R 38/14, BFH/NV 2016, 902, Rz. 22). Danach war Ausgangspunkt für die Beurteilung eine Vermutung, die gegen die Zwangsläufigkeit solcher Aufwendungen spricht, weil Kläger wie Beklagte das Prozessrisiko freiwillig eingehen. Diese Vermutung konnte zwar nicht widerlegt werden, der Stpfl. hatte aber die Möglichkeit, sich auf eine ganze Reihe von Ausnahmen zu berufen. Zu dieser Rspr. im Einzelnen ausführlich zu allen Verfahrensarten s. die Voraufgabe § 33 Anm. 110–127 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Eine dieser Ausnahmen beruhte auf der erstmals in einem Urt. des III. Senats des BFH entwickelten Formel, wonach ein Abzug möglich sei, „wenn der Steuerpflichtige, ohne sich auf den Rechtsstreit trotz unsicheren Ausgangs einzulassen, Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“ (BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, betr. Zivilprozess zu Scheidungsfolgekosten und zuletzt BFH v. 20.4.2006 – III R 23/05, BStBl. II 2007, 41, betr. Verwaltungsprozess über Aufenthaltsgenehmigung). Diese Formel, die in keinem Fall zu einer Anerkennung von Prozesskosten als agB geführt hatte (s. *Kanzler*, FR 2014, 209), wurde inzwischen vom Gesetzgeber in Abs. 2 Satz 4 übernommen (s. Anm. 209 ff.).

**Änderung der Rechtsprechung zum Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung:** Im Anschluss an die hier in der Voraufgabe vertretene Auffassung (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 57 [1/2001]) änderte der BFH seine Rspr. zum Abzug von Prozesskosten grundlegend (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015). Danach können Zivilprozesskosten Kläger wie Beklagtem unabhängig vom Gegenstand des Prozesses aus rechtl. Gründen zwangsläufig erwachsen. Unausweichlich sind derartige Aufwendungen jedoch nur, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint. Abziehbar sind diese Kosten im Übrigen nur insoweit, als sie notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht überschreiten. Etwaige Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung sind im Rahmen der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen. Das Urt. ist auf Zustimmung (s. etwa *Geserich*, DStR 2013, 1861; *Rosenke*, EFG 2013, 1668) sowie auf Kritik gestoßen (s. nur *Steinhauß*, jurisPR-SteuerR 33/2011, Anm. 5; *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867); es hat zu einem Nichtanwendungsschreiben (BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286) und zu einem gesetzlichen Abzugsverbot in § 33 Abs. 2 Satz 4 geführt (s. Anm. 209 ff.).

**Sachlicher Geltungsbereich der geänderten Rechtsprechung:** Die Argumente des BFH (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) zur Zwangsläufigkeit von Prozesskosten aus rechtl. Gründen, zum staatlichen Gewaltmonopol und zu den mit einer Erfolgsprognose zusammenhängenden Unwägbarkeiten, treffen gleichermaßen auf die Kosten anderer Verfahren zu, also die Kosten aus Verwaltungs-, Sozial- und Finanzgerichtsverfahren. Einen Abzug von Strafverteidigungskosten

als agB hat der IX. Senat des BFH allerdings mit der Begr. abgelehnt, die neue Rspr. des VI. Senats zum Zivilprozess sei „schon deshalb nicht auf den Strafprozess übertragbar, weil eine ex ante Prognose im Strafverfahren wegen der für den Strafprozess zentralen Unschuldsumutung ausscheidet“ (BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806). Nicht als agB abziehbar sind die arbeitsgerichtlichen Prozesskosten, denen idR eine berufliche oder betriebliche Veranlassung zugrunde liegt (BFH v. 9.2.2012 – VI R 23/10, BFH/NV 2012, 1356). Diese Kosten fallen unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 1, weil sie entweder als BA vom ArbG oder als WK vom ArbN abzuziehen sind (*Kanzler*, FR 2011, 822).

**Zeitlicher Geltungsbereich der Rechtsprechungsänderung:** Die geänderte Rspr. gilt für alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Veranlagungen der VZ bis 2012. Durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. II 2013, 790) wurde Abs. 2 erstmals für den VZ 2013 (§ 52 Abs. 1 idF des AmtshilfeRLUMsG) mit einem neuen Satz 4 ein weiteres Abzugsverbot hinzugefügt. Entgegen üblicher Praxis wurde das Abzugsverbot nicht mit Rückwirkung eingeführt, obwohl noch in der Stellungnahme des BRats zum JStG 2013 vorgesehen war, dass die Neuregelung auf alle Fälle anzuwenden sein sollte, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (BTDrucks. 17/10604, 12). Zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit einer rückwirkenden Gesetzesänderung in diesem besonderen Fall der Berücksichtigung von Prozesskosten als agB s. *Kanzler*, FR 2014, 209 (210).

Dem BFH lagen eine Vielzahl von Revisionen vor, die Streitjahre bis zum VZ 2012 betreffen und die bis auf einen Fall (X R 34/12) alle zum VI. Senat des BFH gelangt sind, der die Änderung der Rspr. herbeigeführt hatte. Ausnahmslos all diesen beim VI. Senat des BFH anhängigen Revisionen lagen Vorentscheidungen zugrunde, in denen die Finanzgerichte dem Ur. des VI. Senats des BFH (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) gefolgt sind. Nur ein FG hat der Auffassung des BFH in einem Fall widersprochen, in dem es vorrangig um den Abzug der Prozesskosten als vorweggenommene BA und nur hilfsweise um die Berücksichtigung als agB geht (FG Hamb. v. 24.9.2012 – 1 K 195/11, EFG 2013, 41, bestätigt: BFH v. 19.8.2015 – X R 34/12, juris). Nach abermaliger Änderung seiner Rspr. zur Abziehbarkeit von Prozesskosten als agB (BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800) wurden die angesprochenen noch offenen Verfahren im Sinne des inzwischen auch vom Gesetzgeber eingeführten Abzugsverbots (s. Anm. 209 ff.) entschieden oder auf andere Weise, nämlich durch Klagerücknahme erledigt.

Es handelt sich dabei um folgende 34 Urteile, die noch nach der Rechtslage bis zum VZ 2011 ergingen:

BFH v. 17.12.2015 – VI R 7/14, BStBl. II 2018, 742, betr. Schmerzensgeldprozess; BFH v. 17.12.2015 – VI R 78/13, BFH/NV 2016, 904, betr. Arzthaftungsprozess; BFH v. 20.1.2016 – VI R 70/12, BFH/NV 2016, 905, betr. Scheidungsfolgekosten; BFH v. 20.1.2016 – VI R 40/13, BFH/NV 2016, 908, betr. Unterlassungsklage wegen Wasserschäden am Wohnhaus; BFH v. 20.1.2016 – VI R 19/14, BFH/NV 2016, 909, betr. Baumängel; BFH v. 20.1.2016 – VI R 66/12, BFH/NV 2016, 998, betr. Räumungsprozess; BFH v. 20.1.2016 – VI R 20/14, BFH/NV 2016, 1000, betr. Erbstreitigkeit; BFH v. 20.1.2016 – VI R 14/13, BFH/NV 2016, 1142, betr. Vergleich über Schadensersatzklage; BFH v. 20.1.2016 – VI R 93/13, BFH/NV 2016, 1145, betr. Verfahren über Erbauseinandersetzung; BFH v. 20.1.2016 – VI R 62/13, BFH/NV 2016, 1436, betr. Schlichtungsverfahren; BFH v. 18.2.2016 – VI R 17/13, BFH/NV 2016, 1148, betr. Vollstreckungsabwehrklage; BFH v. 18.2.2016 – VI R 56/13, BFH/NV 2016, 1150, betr. Unterhaltsverfahren; BFH v. 10.3.2016 – VI R 38/13, BFH/NV 2016, 1009, betr. Scheidungsfolgekosten; BFH v. 10.3.2016 – VI R 69/12, BFH/NV 2016, 1155, betr. Ehescheidung und Versorgungsausgleich; BFH v. 10.3.2016 –

VI R 72/14, BFH/NV 2016, 1265, betr. Baumängelprozess; BFH v. 10.3.2016 – VI R 80/14, BFH/NV 2016, 1266, betr. Baumängelprozess; BFH v. 14.4.2016 – VI R 5/13, BFH/NV 2016, 1015, betr. Wohnraumkündigungsprozess, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 22.11.2016 – 2 BvR 1247/16, nv.; BFH v. 14.4.2016 – VI R 56/14, BFH/NV 2016, 1270, betr. Ehescheidung und Versorgungsausgleich; BFH v. 14.4.2016 – VI R 61/13, BFH/NV 2016, 1268, betr. Pressestreitigkeit; BFH v. 14.4.2016 – VI R 14/14, BFH/NV 2016, 1441, betr. Erbstreitigkeit; BFH v. 14.4.2016 – VI R 38/15, BFH/NV 2016, 1442, betr. Mietverfahren; BFH v. 18.4.2016 – VI B 120/15, BFH/NV 2016, 1160, betr. Schadensersatzprozess; BFH v. 28.4.2016 – VI R 5/15, BFH/NV 2016, 1543, betr. familienrechtl. Verfahren; BFH v. 28.4.2016 – VI R 15/15, BFH/NV 2016, 1545, betr. familienrechtl. Verfahren; BFH v. 15.6.2016 – VI R 25/14, BFH/NV 2016, 1547, Vergleich über Scheidungsfolgekosten; BFH v. 15.6.2016 – VI R 34/14, BFH/NV 2016, 1549, betr. Scheidungsverfahren; BFH v. 15.6.2016 – VI R 29/15, BFH/NV 2016, 1550, betr. Erbstreitigkeit; BFH v. 15.6.2016 – VI R 26/13, BFH/NV 2016, 1562, betr. Scheidungsfolgekosten; BFH v. 15.6.2016 – VI R 44/15, BFH/NV 2017, 12, betr. Baumängelprozess; BFH v. 4.8.2016 – VI R 63/14, BFH/NV 2017, 14, betr. Familienrechtsstreit; BFH v. 4.8.2016 – VI R 47/13, BStBl. II 2017, 276, betr. Verbraucherinsolvenzverfahren; BFH v. 13.12.2016 – VIII R 43/14, BFH/NV 2017, 569, betr. Strafverteidigungskosten; BFH v. 14.12.2016 – VI R 49/15, BFH/NV 2017, 895, betr. Kindesunterhaltsprozess; BFH v. 9.5.2017 – IX R 45/15, BFH/NV 2017, 1036, betr. Erbstreitigkeit.

Die erneute Änderung der Rspr. zu den Prozesskosten beruhte auf folgenden Umständen:

Nachdem der Große Senat entschieden hatte, dass auch beim Übergang der Alleinzuständigkeit auf einen Senat, dieser keine Rechtsprechungsänderung ohne Anfrage bei dem früher zuständigen Senat herbeiführen könne (BFH v. 9.10.2014 – GrS 1/13, BStBl. II 2015, 345), entschied der VI. Senat des BFH zunächst, dass Aufwendungen für die Adoption eines Kindes keine agB seien (BFH v. 10.3.2015 – VI R 60/11, BStBl. II 2015, 695) und nahm danach auch die Rechtsprechungsänderung zu den Prozesskosten zurück (zum Hintergrund dieser Vorgänge s. auch Anm. 63 „Gescheiterter Versuch einer Rechtsprechungsänderung zum Abzug von Adoptionskosten“. Nach dem Urt. des BFH v. 18.6.2015 (BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800) sind die Kosten eines Zivilprozesses im Allgemeinen keine agB iSd. § 33, es sei denn, der Rechtsstreit berühre einen für den Stpfl. existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens.

111–129 Einstweilen frei.

## 130 16. Sanierungsmaßnahmen

**Schrifttum:** Geiger, Holzschutzmittel und Steuerrecht – Ein Beitrag zur steuerrechtlichen Bewältigung von sog. Altlasten, FR 1988, 387; Pel, Aufwendungen zur Beseitigung von Holzschutzmittelgiften als außergewöhnliche Belastung – Anmerkung zum einschlägigen Beschluß der Ländervertreter, DB 1995, 1001; Bleschick, Gebäudesanierungsaufwand bei unzumutbarer Beeinträchtigung wie etwa Geruchsbelästigung als außergewöhnliche Belastung abziehbar, HFR 2012, 736; Bleschick, Die Berücksichtigung von Sanierungsaufwendungen für selbstgenutzte Gebäude nach § 33 EStG, NWB 2012, 2294.

**Wohnungsbedingte Sanierungsmaßnahmen:** Aufwendungen zur Beseitigung unzumutbarer Beeinträchtigungen, die von einem Gegenstand des existenznotwendigen Bedarfs ausgehen, können aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig iSd. § 33 Abs. 2 entstehen. Der Nachweis einer gesundheitlichen Beeinträchtigung ist nicht durch amts- oder gesundheitsbehördliches Zeugnis zu führen, denn bei der Ge-

bäudesanierung zur Beseitigung von Schadstoffen ist keiner der in § 64 Abs. 1 EStDV aufgezählten Fälle einschlägig; gleichwohl hat der Stpfl. nachzuweisen, dass er sich den Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen konnte (BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, betr. Holzschutzmittel; s. auch BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570, betr. Asbestsanierung; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572, betr. echten Hausschwamm; FG Köln v. 1.12.2017 – 3 K 625/17, EFG 2018, 453, Rev. Az. BFH VI R 42/18, betr. Abwehrkosten bei Biberschäden keine agB; FG Hamb. v. 21.2.2020 – 3 K 28/19, EFG 2020, 837, NZB Az. BFH VI B 41/20, betr. Abwehrkosten bei Marderbefall keine agB).

**Betriebliche Sanierungsmaßnahmen** fallen entweder unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (vgl. BFH v. 24.8.1989 – IV R 80/88, BStBl. II 1990, 17; BFH v. 14.5.1991 – VI R 48/88, BStBl. II 1991, 758) oder sind nicht zwangsläufig (s. auch Anm. 300 „Bürgschaft“).

## 17. Schuldaufnahme, Schuldtilgung, Schuldzinsen

**Schrifttum:** *Mittelbach*, Sanierung einer GmbH durch den Gesellschafter als außergewöhnliche Belastung?, FR 1975, 266; *Seitrich*, Abfluß- contra Belastungsprinzip im Rahmen des § 33 EStG, FR 1984, 524; *Stuhldreier*, Belastungsprinzip und Schuldentilgung im Rahmen der §§ 33, 33a EStG, DStZ 1984, 606; *Apitz*, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit steuerlich relevant?, DStZ 1987, 589; *Paus*, Vorweggenommene Erbfolge bei überschuldeten Betrieben, DStZ 1992, 404; *Paus*, Steuerliche Behandlung außerbetrieblicher Schuldzinsen, StWa. 1997, 193; *Grube*, Finanzierungskosten, LSW Gr. 4/125, 1 (9/2007); *Heuermann*, Kosten einer Teilungsversteigerung weder Werbungskosten noch außergewöhnliche Belastung, BFH/PR 2013, 269.

### a) Abzug kreditfinanzierter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung 131

**Rechtsentwicklung zur außergewöhnlichen Belastung bei Verschuldung:** Ursprünglich war der Begriff „Verschuldung“ als Tatbestandsmerkmal in den dem § 33 vorangegangenen Regelungen der § 26 Abs. 2 EStG 1920 und § 56 Abs. 1 Satz 2 EStG 1925 enthalten und kennzeichnete neben anderen „Ermäßigungsgründen“ beispielhaft die „besondere(n) wirtschaftliche(n) Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen“ (s. Anm. 2). Einen entsprechenden Vorschlag zur Neuregelung dieses Einzelfalls machte die StRefKomm. im Zusammenhang mit der Abschaffung des Schuldzinsenabzugs bei den SA; danach sollten Schuldzinsen „nur noch im Notfall zum Abzug zugelassen werden“ (StRefKomm., 1971, Rz. 516) und die Schuldentilgung „in den Fällen als agB anerkannt werden, in denen ... auch die Schuldzinsen abgezogen werden können“ (StRefKomm., 1971, Rz. 517). Zutreffender, die Abhängigkeit der Zinsen von der Hauptschuld berücksichtigend, ist die Umkehrung dieses Grundsatzes, wonach Schuldzinsen als agB zu berücksichtigen sind, wenn sie „für Verbindlichkeiten gezahlt werden, die der Steuerpflichtige zur Leistung von Aufwendungen, die als agB zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. zum StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419, 16).

**Rechtsprechung und Finanzverwaltung** schlossen ursprünglich bei Kreditfinanzierung außergewöhnlicher und zwangsläufiger Aufwendungen den Abzug dieser Aufwendungen als agB aus; erst die Schuldentilgung führte zum Abzug als agB.

RFH v. 17.2.1926, RFHE 18, 26; RFH v. 23.1.1929, RStBl. 1929, 196; RFH v. 10.11.1938, RStBl. 1939, 117; zuletzt BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, mwN zur

Rspr. des BFH unter Rz. 12, betr. Aufwendungen aufgrund einer Bürgschaft. GlA Abschn. 189a Abs. 1 Satz 1 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 4 Satz 1 LStR 1984; aA Eisenberg, StbJb. 1968/69, 297 (331); Philipowski, StKongrRep. 1976, 94; Rose, FR 1959, 373; Tipke, StuW 1980, 8; Seitrich, FR 1984, 525; Stuhldreier, DStZ 1984, 609.

- **Änderung der Rechtsprechung zu kreditfinanzierten Aufwendungen:** In Änderung seiner älteren Rspr. (s.o.) hat der BFH (ua. der hier in Lfg. 147 – November 1985 – vertretenen Auffassung folgend, s. [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) Aufwendungen eines Stpfl. auch insoweit im VZ der Verausgabung berücksichtigt, als sie aus einem Darlehen bestritten worden sind, das erst in späteren Jahren zu tilgen ist (BFH v. 10.6.1988 – III R 248/83, BStBl. II 1988, 814, betr. Hausratsbeschaffung eines Spätaussiedlers mwN zum älteren Schrifttum; ebenso: BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958, betr. darlehensfinanzierte Krankheitskosten). Die FinVerw. folgte der geänderten Rspr. und erließ eine Übergangsregelung (BMF v. 6.9.1989 – IV B 1 - S 2284 - 62/89, StEK EStG § 33 Nr. 95 = BB 1989, 1962).

### 132 b) Aufwendungen zugunsten Dritter (Schuldübernahme)

Zahlt der Stpfl. Zinsen für die Schuld eines Dritten, der nicht sein Ehegatte ist (zum Einheitsgedanken bei der Ehegattenveranlagung s. Anm. 16) und (oder) übernimmt er die Schuldtilgung für diesen, so handelt es sich um Aufwendungen, die außergewöhnlich und zwangsläufig sein können. Diese sog. Schuldübernahme weist gewisse Gemeinsamkeiten mit der Bürgschaft auf (s. Anm. 300 „Bürgschaft“).

**Aufwendungsbegriff erfüllt:** Im Unterschied zu Tilgungsleistungen des Schuldners selbst handelt es sich bei der Schuldtilgung des Stpfl. zugunsten des Schuldners nicht um eine Vermögensumschichtung, sondern um eine Vermögensminderung und damit eine Leistung, die den Aufwendungsbegriff erfüllt (s. Anm. 33).

**Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben bei Schuldübernahme:** Nach der Rspr. des BFH ist die Tilgung von Geschäftsschulden keine agB (BFH v. 17.11.1964 – VI 347/61, StRK EStG [bis 1974] § 4 R. 869; BFH v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. II 1972, 946). Dies gilt auch für den Fall, dass die Stpfl. die Betriebsschulden ihres Ehegatten zahlt, „weil diese Leistungen, wären sie von ihrem Ehegatten erbracht worden, BA und daher nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht abzugsfähig gewesen wären“ (BFH v. 18.4.1972 – VIII R 12/66, BStBl. II 1972, 757; insoweit aA BFH v. 14.12.1962 – VI 206/61, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 170, der die Zwangsläufigkeit verneint, wenn ein Ehegatte Schulden des anderen zur Abwendung des Konkurses tilgt). Zum Einheitsgedanken bei der Ehegattenveranlagung s. Anm. 16. Dem Subsidiaritätsgrundsatz des Abs. 2 Satz 2 unterliegen auch Aufwendungen bei Schuldaufnahme im Zusammenhang mit einem Spekulationsgeschäft; s. Anm. 300 „Spekulationsgeschäft“.

**Stellungnahme:** Tilgungsleistungen auf betrieblich oder beruflich veranlasste Schulden können uE nicht mit dem Hinweis auf Abs. 2 Satz 2 vom Abzug als agB ausgeschlossen werden. Die Schuldübernahme ist weder betrieblich noch beruflich veranlasst. Im Grunde handelt es sich bei derartigen Gestaltungen um Fälle von Schuldübernahme unter Ehegatten, bei denen meist die sittliche Verpflichtung zur Unterstützung in Frage stehen wird.

**Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen:** Sofern derartige Aufwendungen nicht typische Unterhaltsleistungen darstellen, sind sie außer-

gewöhnlich; ihre Zwangsläufigkeit ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen.

**Die Zwangsläufigkeit ablehnend:** BFH v. 19.4.1974 – VI R 63/71, BStBl. II 1974, 516, betr. Übernahme und Tilgung der Schulden einer GmbH durch ihren Alleingesf.; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 30.10.1974 – II 21/73, EFG 1975, 115, rkr., betr. Zahlung von Schulden des Sohnes aus erfolgloser Existenzgründung und strafbarer Handlung; FG Köln v. 10.11.1982 – XI 286/81 E, EFG 1983, 412, rkr., betr. Tilgung von Vereinsschulden durch Vereinsvorsitzenden; FG Nürnberg v. 8.8.1984 – V 372/83, EFG 1985, 243, rkr., betr. Schuldübernahme zugunsten des arbeitslosen Vaters; FG München v. 14.11.1990 – 9 K 4099/89, EFG 1991, 325, rkr., betr. Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten des Bruders; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 11.12.1991 – 14 K 26/91, EFG 1992, 274, rkr., betr. Schuldübernahme für Existenzgründungsdarlehen des Ehegatten.

**Die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen bejahend:** FG Münster v. 20.4.1978 – I 2973/75 E, EFG 1978, 592, rkr., betr. Schuldtilgung durch Stpfl. zur Abwendung des Konkurses über das Vermögen des Vaters; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 25.4.1979 – II 252/77, EFG 1979, 549, rkr., betr. Tilgung beruflich veranlasster Schulden des hilf- und vermögenslosen Sohnes.

Siehe auch Anm. 300 „Bürgschaft“ und Anm. 190 zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen.

**Refinanzierung der Schuldübernahme:** Nimmt der Stpfl. im Zusammenhang mit einer Schuldübernahme seinerseits eine Schuld auf (s. BFH v. 19.4.1974 – VI R 63/71, BStBl. II 1974, 516), so stellte sich nach der älteren Rspr. die Frage der Abziehbarkeit von Tilgungsleistungen auf die neu eingegangene Verbindlichkeit, während nach der Rechtsprechungsänderung (s. Anm. 132) nur die Leistungen in Erfüllung der Schuldübernahme berücksichtigungsfähig sind. Nach beiden Auffassungen kommt es jedoch auf die Zwangsläufigkeit der Schuldübernahme an.

Zur Schuldübernahme des Erben s. Anm. 300 „Nachlassverbindlichkeiten“. Zu Aufwendungen bei Schuldaufnahme im Zusammenhang mit einer Liebhaberei s. Anm. 300 „Liebhaberei“.

### c) Abzug von Schuldzinsen

133

Schuldzinsen sind als agB abziehbar, wenn sie nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Nr. 2 fallen (s.u.) und wenn die Darlehensaufnahme selbst zwangsläufig erfolgt ist.

**Abziehbarkeit dem Grunde nach:** Schuldzinsen sind nur dann als agB abziehbar, wenn sie weder BA oder WK noch SA sind; das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 gilt auch für den Fall, dass sich der Abzug als BA, WK oder SA nicht auswirkt. Verlustverrechnungsbeschränkungen können daher eine Abziehbarkeit als agB nicht begründen (s. Anm. 202).

Wegen Abs. 2 Satz 2 war ein Schuldzinsenabzug bei den agB bis zum 31.12.1973 gänzlich ausgeschlossen, weil bis zu diesem Zeitpunkt private Schuldzinsen als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 berücksichtigt werden konnten. Seit 1974 sind private Schuldzinsen als agB abziehbar, wenn sie „für Verbindlichkeiten gezahlt werden, die der Steuerpflichtige zur Leistung von Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419, 16; ähnlich StRef-Komm., 1971, Rz. 516, 517).

**Umfang der abziehbaren Aufwendungen:** Abziehbar sind nicht nur Zinsen, dh. die Vergütung für die zeitlich beschränkte Überlassung von Kapital, sondern auch andere mit der Schuldaufnahme zusammenhängende Finanzierungskosten (Agio, Damnum, Gebühren, Restschuldversicherung, Strafzinsen, Vermittlungsprovision), die ebenfalls unter den Begriff der Aufwendungen iSd. Abs. 1 fallen. Besonders hohe Finanzierungskosten, die die marktüblichen Sätze übersteigen, können zu einer Kürzung der abziehbaren Aufwendungen nach Abs. 2 Satz 1 führen, wenn sie den Umständen nach weder notwendig noch angemessen sind; dies gilt uE auch für Zinsvorauszahlungen allein aus stl. Erwägungen.

**Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme als Voraussetzung für den Schuldzinsenabzug:** Schuldzinsen sind im Jahr der Verausgabung als agB abziehbar, wenn die Darlehensaufnahme selbst zwangsläufig erfolgt ist (BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958). Dies ist etwa der Fall, „wenn die Zinsen für Verbindlichkeiten gezahlt werden, die der Steuerpflichtige zur Leistung von Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419, 16; ähnlich StRefKomm., 1971, Rz. 516, 517), also zB zur Finanzierung von Krankheitskosten. Die Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme ist uE aber auch in diesem Fall eigens festzustellen und etwa zu verneinen, wenn der Stpfl. über leicht verwertbares Vermögen (Sparguthaben) verfügt. Die Darlehensfinanzierung agB kann insoweit nur Indiz für die Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme sein. Aber auch eine Kreditfinanzierung üblicher, notwendiger Lebenshaltungskosten kann uE außergewöhnlich und (aus tatsächlichen Gründen) zwangsläufig sein, so im Falle länger andauernder Arbeitslosigkeit (s.u.).

Zu eng daher: BFH v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, mwN; BFH v. 4.9.1990 – IX B 10/90, BFH/NV 1991, 164; *Apitz*, DStZ 1987, 591; BFH v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, kann uE nur insoweit zugestimmt werden, als die Finanzierung nicht zwangsläufiger Aufwendungen auch keine Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme begründen kann (s. etwa FG Nürnberg v. 20.7.1992 – V 208/89, EFG 1992, 731, rkr.).

**Maßgebend für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit** einer Darlehensaufnahme ist auch nach Änderung der Auffassung zur Berücksichtigung kreditfinanzierter Aufwendungen (s. Anm. 132) die bisherige Rspr., denn auch der Abzug von Tilgungsleistungen setzte eine zwangsläufige Schuldaufnahme voraus.

**Für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit maßgebender Zeitpunkt:** Da nach der älteren Rspr. die Schuldaufnahme außergewöhnlich und zwangsläufig sein musste, kam es – insbes. für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit – auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Stpfl. zu diesem Zeitpunkt an. Daraus folgt, dass die Zahlungen auf eine freiwillig aufgenommene Schuld bei Verschlechterung der Vermögensverhältnisse ebenso wenig zwangsläufig werden, wie die Zwangsläufigkeit entfallen würde, wenn nach einer zwangsläufigen Schuldaufnahme eine Besserung der Vermögensverhältnisse eintritt (BFH v. 30.9.1954 – IV 602/53 U, BStBl. III 1954, 357; BFH v. 19.7.1957 – VI 80/55 U, BStBl. III 1957, 385; aA RFH v. 10.11.1938, RStBl. 1939, 117; RFH v. 31.10.1940, RStBl. 1941, 266).

**Einzelfälle zwangsläufiger Verschuldung:** Bei Verschuldung wegen zwangsläufiger länger andauernder Arbeitslosigkeit ist eine agB durch Tilgungsleistungen zu bejahen (so Abschn. 189a Abs. 1 Satz 2 EStR 1981, wonach auf eine länger als ein Jahr dauernde Arbeitslosigkeit abgestellt wurde); nicht jedoch bei freiwilliger Verschuldung, zB um einen höheren Lebensaufwand betreiben zu können (RFH v. 31.10.1940, RStBl. 1941, 266; BFH v. 30.9.1954 – IV 602/53 U, BStBl. III 1954, 357;

BFH v. 23.6.1961 – VI 99/61 U, BStBl. III 1961, 387), bei Arbeitslosigkeit in Zeiten der Vollbeschäftigung (BFH v. 6.3.1964 – VI 124/63, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 210). Die Regelung zur Verschuldung bei Arbeitslosigkeit ist in den EStR 1984 nicht mehr enthalten; krit. dazu Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer an das BMF, DStR 1984, 634.

Die Rückzahlung von Studendarlehen ist idR keine agB (BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330; s. Anm. 300 „Studendarlehen“). Als zwangsläufig hingegen wurde die Rückzahlung eines Existenzaufbaudarlehens aus dem Härtefonds des LAG angesehen, weil der Stpfl. als schwerkranker Heimkehrer aus Kriegsgefangenschaft ohne das Darlehen seinen Lebensunterhalt nicht hätte verdienen können und die mit dem Darlehen erworbene Beteiligung ein Fehlschlag war (BFH v. 12.5.1967 – VI R 123/66, BStBl. III 1967, 489). Diese Entsch., die sich allein auf die „besonders gelagerten Verhältnisse“ des Streitfalls stützt, ist uE nur als Billigkeitsentscheidung zu rechtfertigen und hätte daher richtigerweise auf die Erlassvorschriften (§§ 163, 227 AO; § 131 RAO) gestützt und in einem gesonderten Verfahren entschieden werden müssen (allg. zur Kennzeichnung des § 33 als Billigkeitsvorschrift s. Anm. 8).

## 18. Strafe (Geldstrafen, Buß- und Verwarnungsgelder)

134

**Schrifttum:** *Tanzer*, Die Abzugsfähigkeit von Geldstrafen und Geldbußen im Steuerrecht – Eine Darstellung an Hand von § 4 Abs. 4 EStG, DStJG 3 (1980), 254; *Paufler*, Abzugsfähigkeit von Geldzahlungen zur Einstellung eines Strafverfahrens, DB 1982, 301.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, § 9 Abs. 5 und § 12 Nr. 4 sind Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie die in einem berufsgerichtlichen Verfahren auferlegten Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen nichtabziehbare BA oder WK; im Übrigen gehören Geldstrafen und ähnliche Sanktionen zu den nichtabziehbaren Privataufwendungen, soweit ua. §§ 33 bis 33b nicht entgegenstehen. Daraus folgt, dass das Abzugsverbot in Abs. 2 Satz 2 eingreift, soweit die Aufwendungen zu den BA oder WK zählen (s. Anm. 200–203), gleichgültig, ob diese nach § 4 Abs. 4 oder § 9 abziehbar sind oder nicht; handelt es sich um Privataufwendungen, die auch nicht als SA (zB als Spenden) zu berücksichtigen sind (s. „Andere Sanktionen“), so ist ein Abzug als agB grds. möglich: Insoweit gilt die Rechtslage vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des EStG und des KStG v. 25.7.1984 unverändert fort. Von der einkommensmindernden Berücksichtigung monetärer Sanktionen sind die Strafverteidigungskosten zu unterscheiden, deren Abziehbarkeit unter dem Gesichtspunkt der Prozesskosten zu prüfen ist.

**Gerichtliche Strafen, Bußgelder und Verwarnungsgelder** (§ 56 OWiG) führen grds. nicht zu einer agB. Ebenso wie bei Versagung des BA- oder WK-Abzugs sollen derartige Aufwendungen weder zT „auf die Allgemeinheit“ abgewälzt werden, noch soll ihre stl. Berücksichtigung den Strafzweck dadurch vereiteln, dass sie den Stpfl. teilweise entlastet (BFH v. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338; *Tipke*, StWa. 1959, 86 [90]). Diese Grundsätze müssen im Einzelnen auch auf Ordnungsgelder Anwendung finden, durch die zB Pflichtwidrigkeiten von Zeugen, Sachverständigen und Schöffen geahndet werden oder die als Beugemittel verhängt werden.

**Bei Geldstrafen und Bußen, die von einem ausländischen Gericht oder Staat ausgesprochen werden**, können die Aufwendungen außergewöhnlich und

zwangsläufig sein; insbes. dann, wenn die Strafe nach unseren Rechtsvorstellungen offensichtlich unangemessen oder gar rechtswidrig ist oder wenn sie das Erg. eines rechtsstaatswidrigen Verfahrens darstellt.

GLA FG Bremen v. 21.12.1979 – I 135/78, EFG 1980, 183, rkr., betr. Bestrafung eines Seemanns wegen Beleidigung durch ein polnisches Gericht, auch Nds. FG v. 4.8.1975 – IX 8/74, EFG 1975, 570, rkr., betr. Aufwendungen des Stpfl. für sein unterhaltsberechtigtes Kind, das in der ehemaligen Tschechoslowakei zu einer Geldstrafe verurteilt worden war, allerdings betont das Gericht zu Recht, dass die Aufwendungen nur für den Stpfl., nicht aber für den Verurteilten zwangsläufig waren. AA FG Münster v. 27.7.1972 – VIII-V 983/70 L, EFG 1972, 539, rkr., betr. Einfuhr unerlaubter Geschenkartikel in einen Ostblockstaat; FG Berlin v. 26.8.2004 – 1 K 1107/02, EFG 2005, 44, rkr., betr. nichtabziehbare Aufwendungen für den in Japan inhaftierten Bruder.

**Kritik:** Abwälzungstheorie und Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung führen zu einer Versagung der StErmäßigung durch eine sittliche Wertung, die dem StRecht sonst fremd ist. Gerade in Fällen, in denen es sich um ausländ. Strafen handelt, versagt der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, während die Rspr. der FG es vermeidet, die „Überwälzung“ der Aufwendungen auf die Allgemeinheit in diesen Ausnahmefällen zu rechtfertigen. Aber auch die Abwälzungstheorie überzeugt nicht mehr, nachdem das 2. Gesetz zur Reform des Strafrechts die alte Geldstrafenregelung zugunsten des sog. Tagessatzsystems aufgegeben und sich für das Nettoprinzip entschieden hat. Wenn das Gesetz in § 40 Abs. 2 Satz 2 StGB bestimmt, dass bei Berechnung des Tagessatzes von dem Nettoeinkommen auszugehen sei, „das der Täter durchschnittlich an einem Tag hat oder haben könnte“, so ist die Möglichkeit der Abwälzung bereits bei der Strafbemessung zu berücksichtigen; dann aber ist die „Einheit der Rechtsordnung“ wiederhergestellt. AA *Tanzer* (in *DStJG* 3 [1980], 254), der für die Frage des BA-Abzugs § 40 Abs. 2 StGB die immanente Wertung des Gesetzgebers entnimmt, Geldstrafen seien nicht abziehbar. Für die Frage der Berücksichtigung als agB genügt uE die Prüfung der Zwangsläufigkeit (so Nds. FG v. 4.8.1975 – IX 8/74, EFG 1975, 570, rkr.), die idR zu einer Versagung der Abziehbarkeit führt (s. Anm. 186).

**Sicherheitsleistungen**, die der Beschuldigte für die zu erwartende Geldstrafe und die Kosten des Verfahrens erbringt (§§ 116, 116a, 127a, 132, 379 StPO), teilen das Schicksal der gesicherten Forderungen. Bei Freispruch kommt es ohnehin zur Erstattung. Soweit die Abziehbarkeit ausländ. Geldstrafen, Bußen und Kosten von den FG anerkannt wird, muss dies auch für entsprechende Sicherheitsleistungen gelten. Die Aufwendungen sind im Jahr der Sicherheitsleistung zu berücksichtigen (s. Anm. 56); Erstattungen und Verrechnungen aufgrund eines Urts. oder Einstellungsbeschlusses sind nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung zu berücksichtigen (s. Anm. 40–42).

**Andere Sanktionen:** Verluste des Stpfl. durch Verfall (§§ 73–73d, 76 und 76a StGB) oder Einziehung (§§ 74–74f, 75 StGB) sind keine bewussten und gewollten Verwendungen und erfüllen daher nicht den Begriff der Aufwendungen (BFH v. 23.2.1968 – VI R 97/67, BFHE 92, 199, betr. Einziehung eines Pkw. in der DDR; s. zum Begriff der Aufwendungen auch Anm. 33, 34); das muss auch für die etwaige Einziehung des Wertersatzes gelten, die angeordnet wird, wenn der Täter die Einziehung des Gegenstands vereitelt hat. Entsprechende Wiederbeschaffungsaufwendungen dürften idR nicht zwangsläufig sein. Werden im Zusammenhang mit der Einstellung des Strafverfahrens Zahlungen an gemeinnützige Einrichtungen geleistet (§ 153a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 StPO), dann liegen insoweit keine agB vor, als diese Aufwendungen als SA (Spenden) nach § 10b abziehbar sind (beja-

hend *Paufler*, DB 1982, 301). Unabhängig davon ist ein Abzug als agB ausgeschlossen, da diese Aufwendungen stl. im Erg. wie Geldstrafen zu behandeln sind: Sie haben zwar keinen Strafcharakter; es handelt sich jedoch um Sanktionen, weil sie der Genugtuung für begangenes Unrecht dienen. Das gilt umso mehr für „Spenden“, die als sog. Bewährungsaufgabe bei Strafaussetzung vom Gericht angeordnet oder vom Verurteilten angeboten worden sind (§ 56b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 StGB). Dabei handelt es sich um eine der Strafe gleichzustellende Erziehungs- und Sühnemaßnahme (glA BFH v. 8.4.1964 – VI 83/63 U, BStBl. III 1964, 333).

**Strafprozesskosten und Verfahrenskosten** nach dem OWiG: Zur Abziehbarkeit s. § 33 Anm. 115 f. – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).; s. auch Anm. 300 „Hinterziehungszinsen“.

Einstweilen frei.

135–141

## 19. Todesfallkosten

**Schrifttum:** *Trzaskalik*, Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge, StuW 1979, 97; *Ruppe*, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge, DStJG 10 (1987), 45; *Rößler*, Tod und Krankheit keine ungewöhnlichen Ergebnisse, DStZ 1995, 116; *Müller*, Die Kosten der Bestattung im Zivil- und Steuerrecht, DStZ 2000, 329; *Halaczinsky*, Beerdigungs- und Grabpflegekosten, Grabdenkmal und Kosten der Nachlassregelung bei der Erbschaftsteuer, ZErB. 2011, 147; *Ritzrow*, Aufwendungen für Kontaktpflege als außergewöhnliche Belastung – Abziehbarkeit von Besuchsfahrten und -reisen, EStB 2013, 62; *Clasen*, Außergewöhnliche Belastung bei Instandsetzungsaufwendungen einer bereits seit 100 Jahren bestehenden Familiengrabstätte, DStRE 2017, 128; *Geserich*, Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung, jurisPR-SteuerR 26/2018 Anm. 4; *Krüger*, Krankheits- und Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung – Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung und der rückwirkenden Anwendung von § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011, HFR 2018, 635; *Stelter*, Praxisleitfaden zur Behandlung von Beerdigungskosten im Rahmen von Hofüberlassungsverträgen, NWB 2018, 2054; *o.V.*, Beerdigungskosten als außergewöhnliche Belastung, AStW 2020, 32.

### a) Abzugsvoraussetzungen

142

**Das Abzugsverbot** des Abs. 2 Satz 2 greift ein, soweit die Beerdigungs- und Grabmalkosten als dauernde Last im Rahmen von Vermögensübergabeverträgen abziehbar sind (s. etwa BFH v. 15.2.2006 – X R 5/04, BStBl. II 2007, 160; aA noch BFH v. 20.3.1984 – IX R 8/80, BStBl. II 1985, 43; s. aber BFH v. 19.1.2010 – X R 32/09, BStBl. II 2011, 162).

**Nachlass und Versicherungsleistungen auf Beerdigungskosten anzurechnen:** Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Todesfall eines Angehörigen hängen mit der Vermögenssphäre zusammen und sind daher nach stRspr. des BFH nur insoweit als agB zu berücksichtigen, als sie nicht aus dem Nachlass bestritten werden können oder durch Ersatzleistungen gedeckt sind.

BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298, betr. Beerdigungskosten; BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290, betr. Erblässerschulden; BFH v. 11.7.1958 – VI 92/57, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 83, betr. Grabstein; BFH v. 18.9.1959 – VI 188/57, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 108, betr. Grabherrichtung und Aufstellung eines Grabsteins; BFH v. 8.9.1961 – VI 177/60 U, BStBl. III 1962, 31, betr. Beerdigungskosten; BFH v. 23.11.1967 – IV R 143/67, BStBl. II 1968, 259, betr. Grabpflegekosten; BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558, betr. Flugreise nach USA zur Beerdigung eines

Bruders des Stpfl.; BFH v. 17.6.1994 – III R 42/93, BStBl. II 1994, 754, mwN zur älteren Rspr. der FG; BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469, Rz. 46, mwN.; Hess. FG v. 13.12.2005 – 3 K 3562/03, juris, rkr., „Vermögensumschichtung“; Sächs. FG v. 19.1.2011 – 8 K 41/10, ErbBstg. 2011, 264, rkr.; Sächs. FG v. 24.4.2013 – 1 K 764/11, juris, aus anderen Gründen aufgeh. BFH v. 14.4.2015 – VI R 71/13, nv., juris; glA H 33.1-33.4 „Bestattungskosten“ EStH und das Schrifttum, zB *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 40 (1/2001); *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 214 (5/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 90 „Beerdigungskosten“, arg.: Kein Bezug zum Existenzminimum des Erben. Mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nichtabziehbar sind auch die Kosten der Erteilung eines Erbscheins (BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800).

Zu den anrechenbaren Versicherungsleistungen gehören auch Zahlungen aus einer zugunsten des Erben abgeschlossenen Lebensversicherung, die außerhalb des Nachlasses anfallen (BFH v. 22.2.1996 – III R 7/94, BStBl. II 1996, 413). Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung sollen jedoch nur insoweit anzurechnen sein, als sie anteilig auf die eigentlichen Bestattungskosten entfallen (BFH v. 19.10.1990 – III R 93/87, BStBl. II 1991, 140); uE bedenklich, wenn man etwa die Leistungen aus einer LV nicht ebenfalls entsprechend auf abziehbare und nichtabziehbare Aufwendungen anteilig anrechnet.

**Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von Todesfallkosten:** Die Tatbestandsvoraussetzungen der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Tod eines Angehörigen werden nur geprüft, wenn und soweit diese Aufwendungen nicht aus dem Nachlass oder durch sonstige im Zusammenhang mit dem Tod zugeflossene Geldleistungen gedeckt sind (BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469 mit Anm. *Geserich*, jurisPR-SteuerR 26/2018 Anm. 4 und *Krüger*, HFR 2018, 635).

**Die Außergewöhnlichkeit der Todesfallkosten** hängt daher von einer Anrechnung des Werts des Nachlasses ab. Zur Bewertung des Nachlasses sind die Verkehrswerte und nicht die Einheitswerte anzusetzen (FG Münster v. 24.2.1999 – 13 K 1810/96 E, EFG 1999, 608, rkr.; ebenso schon FG Bremen v. 19.12.1968 – I 89/67, EFG 1969, 299, rkr., betr. Einfamilienhaus; FG Saarl. v. 30.9.1992 – 1 K 76/92, EFG 1993, 83, rkr., betr. fremdvermietetes Mietwohngrundstück). Anzurechnen ist der Wert des Nachlasses auch, wenn der nicht bedachte Sohn die Beerdigungskosten seines Vaters anstelle der als Alleinerbin bedachten Mutter zahlt (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 6.11.1980 – III 102/78, EFG 1981, 180, rkr.) oder wenn der Nachlass schwer veräußerlich ist (FG Nürnberg v. 26.4.1968 – III 121/67, EFG 1968, 410, rkr.). Nicht zu berücksichtigen ist ein Grundstück, dass der Erblasser dem Stpfl. zwei Jahre vor dem Erbfall im Wege vorweggenommener Erbfolge übertragen hat und dessen Wert die Beerdigungskosten übersteigt (FG Hamb. v. 11.10.1985 – V 96/82, EFG 1986, 293, rkr.; FG Münster v. 24.2.1999 – 13 K 1810/96 E, EFG 1999, 608, rkr.). Zum Nachlass gehört jedoch ein stfreier Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG 1974 (Hess. FG v. 8.7.1980 – I 439/79, EFG 1980, 601, rkr., betr. Rückerwerb eines dem verstorbenen Sohn geschenkten Grundstücks).

Bis zum Urte. des BFH v. 8.9.1961 – VI 177/60 U, BStBl. III 1962, 31, hatte die FinVerw. eine Ausnahme von dieser Rspr. zur Anrechnung des Nachlasses dann angenommen, wenn der Ehegatte Erbe war und die Eheleute zur ESt und VSt zusammenveranlagt worden sind.

**Zur Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen:** Nach der Rspr. des BFH entfällt die Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen gem. §§ 1967, 1968 BGB, wenn der Erblasser vermögenslos gestorben ist (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715; BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130), ebenso wie bei Über-

schuldung des Nachlasses (BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57, BStBl. III 1958, 290), weil der Erbe die Erbschaft ausschlagen oder die beschränkte Erbenhaftung herbeiführen kann. Da der Erbe mit der Annahme der Erbschaft regelmäßig selbst den Grund für seine Rechtspflicht zur Erfüllung der damit verbundenen Schulden setzt, trifft ihn die Verpflichtung aus § 1968 BGB (Übernahme der Beerdigungskosten) nicht zwangsläufig iSv. Abs. 2 (FG Münster v. 1.7.2013 – 2 K 1062/12 E, EFG 2014, 44, rkr., NZB unbegründet, BFH v. 21.10.2013 – VI B 92/13, nv.). Bei Aufwendungen eines nicht erbberechtigten Familienmitglieds scheidet das Argument der Erbausschlagung aus. Daher kann sich eine Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen uU für die Beerdigungskosten aus § 1615 Abs. 2 BGB ergeben, wenn der Stpfl. die Bestattungskosten für den Unterhaltsberechtigten (Ehegatten, Kind) übernimmt; insoweit greift der Gesichtspunkt der Ausschlagung nicht (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715; BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130; FG Ba.-Württ. v. 5.5.2010 – 12 K 18/07, DStRE 2011, 1443, rkr.). Andererseits sind Aufwendungen für die Sanierung einer 100 Jahre alte Familiengrabstätte auch dann nicht aus rechtlichen Gründen zwangsläufig, wenn Standsicherheitsmängel auf Anordnung der Friedhofsverwaltung zu beseitigen sind (BFH v. 22.10.2019 – VI R 48/17, BFH/NV 2020, 190, auch die anderen Gründe der Zwangsläufigkeit abl.).

**Zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen:** Soweit rechtl. Gründe ausscheiden, kann sich die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus sittlichen Gründen ergeben. Diese sind nach den „Umständen des Einzelfalles“ zu beurteilen und etwa zu bejahen, wenn der Sohn der Erblasserin als Alleinerbe Nachlassverbindlichkeiten erfüllt, die auf existentiellen Bedürfnissen seiner in Armut verstorbenen Mutter unmittelbar vor oder im Zusammenhang mit deren Tod beruhen (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715). Auch insoweit kommt aber ein Abzug nur in Betracht, soweit ein die Kosten deckender Nachlass offensichtlich nicht vorhanden ist oder Erstattungsansprüche gegen den Erben nicht durchsetzbar sind (Sächs. FG v. 19.1.2011 – 8 K 41/10, ErbBstg. 2011, 264, rkr.).

**Angemessenheit der Todesfallkosten:** Während BFH v. 16.10.1952 (BFH v. 16.10.1952 – IV 376/51 S, BStBl. III 1952, 298) bei Beerdigungskosten noch von einer Angemessenheitsprüfung abgesehen hat, weil „die Ausgestaltung einer Beerdigung ... zu den höchstgelegenen Angelegenheiten des Kostenträgers“ gehöre, wird eine derartige Prüfung seit BFH v. 11.5.1979 (BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558) für erforderlich, eine großzügige Beurteilung aber für geboten gehalten (BFH v. 17.6.1994 – III R 42/93, BStBl. II 1994, 754). Die Angemessenheitsprüfung entspricht uE dem Gesetz (s. im Einzelnen Anm. 197); als Bewertungsmaßstab bieten sich die entsprechenden beamtenrechtl. Beihilfevorschriften an, die kaum etwas mit einer großzügigen Beurteilung gemein haben. Nach FG Berlin v. 14.4.1982 (FG Berlin v. 14.4.1982 – III 101/82, EFG 1982, 467, rkr.) richtet sich die Angemessenheit nach der Stellung des Verstorbenen, den Verhältnissen des Stpfl. und der Kostenentwicklung für Begräbnisse, so dass für ein Erdbegräbnis in einer Großstadt im Jahre 1980 Beerdigungskosten von 9254 DM noch als angemessen anzusehen sind.

Nach dem Vorschlag der StRefKomm. sollte der Abzug von Aufwendungen in Todesfällen als Einzelfall besonders gesetzlich geregelt werden (StRefKomm., 1971, Rz. 504). Der Vorschlag sah die grundsätzliche Anerkennung dieser Kosten im Todesfall des Stpfl. oder eines Angehörigen vor, während die Aufwendungen, wenn der Verstorbene nicht zum Haushalt des Stpfl. gehört hatte, nur insoweit berücksichtigt werden sollten, als sie nicht aus dem Nachlass geleistet werden können. Ergänzend war ein Abzugsverbot für

Trauerkleidungs- und Grabpflegekosten vorgesehen, während die übrigen Aufwendungen nur bis zu einem Höchstbetrag von 3000 DM berücksichtigt werden sollten (StRef-Komm., 1971, Rz. 514).

**Eigene Stellungnahme:** Aufwendungen anlässlich eines Todesfalls sind außergewöhnlich iSv. § 33 Abs. 1 und – sofern sie in Erfüllung von Nachlassverbindlichkeiten (dazu gehören auch die Beerdigungskosten gem. §§ 1615, 1967, 1968 BGB) geleistet werden – aus rechtl. Gründen zwangsläufig (aA BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715). Für den Nichterben können in gleichem Umfang Aufwendungen aus sittlichen Gründen zwangsläufig entstehen. Der Nachlass ist nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung anzurechnen, denn nur insoweit, als die Ausgaben den Nachlass übersteigen, kann es sich um „größere Aufwendungen“ iSd. Abs. 1 handeln (s. Anm. 42). Die Möglichkeit der Ausschlagung der Erbschaft oder der Herbeiführung der beschränkten Erbenhaftung ist dann für die Frage der Zwangsläufigkeit belanglos (aA BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290). Daraus folgt ferner, dass dem Mitglied einer Erbengemeinschaft auch dann nur der entsprechende Anteil am Nachlass anzurechnen ist, wenn es die Aufwendungen allein trägt. Andererseits sind auch alle sonstigen mit dem Todesfall zusammenhängenden Leistungen, wie Lebens- und Sterbegeldversicherungen oder Beihilfen, nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung anzurechnen, unabhängig davon, ob sie zum Nachlass als solchem gehören (glA *Ruppe* in DStJG 10 [1987], 45 [97]).

143 Einstweilen frei.

#### 144 b) Abziehbare Todesfallkosten im Einzelnen

Soweit der Nachlass nach den oa. Grundsätzen (s. Anm. 142) erschöpft oder ein Nachlass überhaupt nicht vorhanden ist (zB Tod eines Kindes oder anderer vermögensloser Angehöriger), sind die Beerdigungskosten im eigentlichen Sinne zu berücksichtigen. Zum Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 142.

**Beerdigungskosten:** Dazu gehören die mit einer Bestattung verbundenen Ausgaben für Dienstleistungen und die entsprechenden Gebühren; ferner die Aufwendungen für eine Grabstätte (BFH v. 11.7.1958 – VI 92/57, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 83; FG Ba.-Württ. v. 5.5.2010 – 12 K 18/07, DStRE 2011, 1443, rkr., NZB unbegründet BFH v. 18.10.2010 – VI B 91/10, BFH/NV 2011, 280).

Keine agB für die Einrichtung einer Grabstätte zu Lebzeiten des Stpfl. sowie für die Kosten einer Umbettung nach Ablauf der Belegfrist (FG Düss. v. 12.2.1971 – I 117/67 E, EFG 1971, 338, rkr., best. EFG 1975, 1). Nach FG Nürnberg v. 18.7.1979 – V 220/78, EFG 1979, 600, rkr., sind die durch behördliche Auflage erzwungenen Aufwendungen für die Erneuerung eines Grabmals nicht außergewöhnlich, weil sie „nicht nur eine Minderheit“ betreffen. Die Entsch. widerspricht der hier vertretenen Auffassung zur Außergewöhnlichkeit (s. Anm. 52) und vermeidet die Prüfung der Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen (dazu Anm. 188 „öffentliche-rechtliche Pflichten“). Zur Zwangsläufigkeit von Beerdigungskosten nach § 1615 Abs. 2 BGB s. Anm. 142.

**Grabpflegekosten** gehören nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten, so dass nur eine sittliche Pflicht des Erben und keine Rechtspflicht zur Übernahme besteht (RGZ 160, 256; aA wohl BFH v. 23.11.1967 – IV R 143/67, BStBl. II 1968, 259; s. auch FG München v. 12.3.2003 – 13 K 2288/00, nv., juris, rkr., eine Sittenpflicht abl.). Im Übrigen wird die Außergewöhnlichkeit derartiger Aufwendungen verneint (FG Düss./Köln v. 22.3.1967 – VIII (XII) 30/65 E, EFG 1967, 510, rkr.), oder

der Zusammenhang mit dem Vermögen (Nachlass) als schädlich angesehen (BFH v. 23.11.1967 – IV R 143/67, BStBl. II 1968, 259, betr. Grabpflegekosten aufgrund testamentarischer Anordnung). Allerdings bereitet die Feststellung, zu welchem Zeitpunkt der Nachlass bei laufenden Grabpflegekosten erschöpft ist, Schwierigkeiten. Zur Verrechnung von Grabpflegeaufwendungen mit dem Wert des Nachlasses bei den SA s. BFH v. 4.4.1989 (BFH v. 4.4.1989 – X R 14/85, BStBl. II 1989, 779, betr. dauernde Last).

**Nachlassverbindlichkeiten:** Dem Grunde nach zwangsläufige Aufwendungen zur Begleichung von Schulden sind nur insoweit abziehbar, als diese im Zusammenhang mit den existentiellen Bedürfnissen des vermögenslosen Erblassers oder dessen Tod entstanden sind (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715).

**Weitere Aufwendungen:** Unfallkosten, die auf der Fahrt zu einer Beerdigung entstehen, sind als agB abziehbar (FG Düss./Köln v. 17.12.1979 – VIII 262/77 E, EFG 1980, 284, rkr.). Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einer Beerdigung s. Anm. 300 „Reisekosten“ und zum Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger s. Anm. 300 „Kriegsgräber“.

Nicht abziehbar sind die mit einer Bestattung nur mittelbar zusammenhängenden Kosten, wie beispielsweise die Aufwendungen für Traueressen, Trauerkleidung, aufwendige Grabstätte und Grabmal, die mangels Zwangsläufigkeit nicht als agB anerkannt werden (BFH v. 19.10.1990 – III R 93/87, BStBl. II 1991, 140, mwN; BFH v. 17.6.1994 – III R 42/93, BStBl. II 1994, 754). Zum Leichenschmaus s. auch BFH v. 17.1.1963 (BFH v. 17.1.1963 – IV 243/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 171) und BFH v. 17.9.1987 (BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130); Entsprechendes gilt uE für Kranz- und Blumenspenden. Zur Abgrenzung von Konventionen und sittlichen Verpflichtung iSv. Abs. 2 s. Anm. 190 und 300 „Familienfeste“. Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für Trauerkleidung s. Anm. 300 „Trauerkleidung“; s. auch Anm. 300 „Nachlassverbindlichkeiten“.

## 20. Unfallschäden

145

Zu unterscheiden sind Gesundheits- und Körperschäden von Sachschäden.

**Eigene Gesundheits- und Körperschäden:** Aufwendungen zur Beseitigung der durch einen Unfall verursachten Gesundheits- und Körperschäden kann der Stpfl. für sich und seine Angehörigen als agB (Krankheitskosten) absetzen (s. dazu im Einzelnen Anm. 90–99).

**Eigene Sachschäden:** Die durch einen Unfall oder ein sonstiges Ereignis (Katastrophe, strafbare Handlung) erlittenen eigenen Sachschäden sind als unfreiwillige Einbußen begrifflich keine Aufwendungen iSv. Abs. 1; abziehbar sind daher allenfalls die Aufwendungen zur Schadensbeseitigung oder Wiederbeschaffung (glA BFH v. 24.4.2006 – III B 164/05, BFH/NV 2006, 1468, Rz. 10 mwN; aA BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, betr. Wertverluste durch Zerstörung eines privaten Pkw. als WK. Zur einheitlichen Auslegung des Aufwendungsbegriffs s. Anm. 33; s. ferner Anm. 300 „Deliktsverluste“ und „Verluste“).

**Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens oder Wiederbeschaffungskosten,** die nicht dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (weder BA oder WK noch Sonderausgaben) unterliegen, sind nach der Rspr. des BFH grds. nicht als agB abziehbar. Zum Teil wird diese Rspr. auf die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen der Vermögenssphäre (s. Anm. 45) oder die fehlende Zwangsläufigkeit gestützt, im Übrigen die Gegenwertlehre (s. Anm. 37 ff.) angeführt.

BFH v. 28.2.1964 – VI 180/63 S, BStBl. III 1964, 453, betr. Vermögensverlust eines betrieblichen Pkw.; BFH v. 30.7.1965 – VI 275/64 U, BStBl. III 1965, 617; BFH v. 10.4.1970 – VI R 250/68, BStBl. II 1970, 680, beide betr. Kfz-Unfälle anlässlich von Mittagsheimfahrten; krit. *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 328 (s. auch Anm. 300 „Mittagsheimfahrten“); BFH v. 17.10.1973 – VI R 84/70, BStBl. II 1974, 104, betr. unverschuldeten Verkehrsunfall; s. auch BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105, betr. Unfallschaden anlässlich einer Urlaubsreise mit dem Pkw. des Vaters.

## 21. Unterhaltsleistungen, Unterstützungen

**Schrifttum:** *Lang*, Familienbesteuerung, StuW 1983, 103; *Nickl*, Wertungsdifferenzen zwischen Steuer- und Unterhaltsrecht, NJW 1986, 2544; *Kanzler*, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; *Paus*, Gefahrenmomente bei Unterhaltszahlungen – Verlust der Steuerermäßigung bei Vorauszahlungen, Nachzahlungen und Abfindungen, EStB 2009, 103; *Geserich*, Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Abs. 1 EStG, DStR 2011, 294.

Siehe auch das Schrifttum vor § 33a Anm. 26, betr. StErmäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung und vor § 32 Anm. 162, betr. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags. Umfassende Nachweise zu älterem Schrifttum vor § 33 Anm. 146 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Verwaltungsanordnungen:** R 33a.1 EStR; H 33a.1 EStH; BMF v. 7.6.2010 – IV C 4 - S 2285/07, BStBl. I 2010, 582, betr. Allgemeine Hinweise zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Absatz 1 EStG als außergewöhnliche Belastung; BMF v. 7.6.2010 – IV C 4 - S 2285/07, BStBl. I 2010, 588, betr. Berücksichtigung von Aufwendungen für den Unterhalt von Personen im Ausland als außergewöhnliche Belastung nach § 33a Absatz 1 EStG; BMF v. 27.5.2015 – IV C 4 - S 2285/07, BStBl. I 2015, 474, betr. Berücksichtigung von Personen mit einer Aufenthaltserlaubnis nach § 23 AufenthG.

### 146 a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelungen zum Abzug von Unterhaltsleistungen

**Rechtsentwicklung:** Bis zum 31.12.1954 konnten Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung anderer Personen nach § 33 als agB geltend gemacht werden, wobei die FinVerw. durch VAO Höchstbeträge bei Unterhaltsaufwendungen für Kinder und bedürftige Angehörige festgelegt hatte (s. § 33a Anm. 2).

Durch StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) wurden ua. Unterhaltsleistungen für bestimmte Personen und Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung einer in Berufsausbildung stehenden Person als agB in besonderen Fällen Gegenstand der Neuregelung des § 33a (s. Anm. 2 und § 33a Anm. 2); aus dieser Vorschrift entwickelte sich auch die Pauschbetragsregelung für Behinderte nach § 33b (§ 33a Abs. 6 idF des StNG 1954 iVm. § 65 EStDV vor 1975), nach der Unterhaltsleistungen für behinderte Kinder pauschal jedoch nicht unbedingt mit ausschließlicher Wirkung abgegolten werden (s. Anm. 148 aE und § 33b Anm. 79). Zu behinderungsbedingten Aufwendungen s. auch Anm. 66–69.

**Abgeltungswirkung der Pauschalregelungen als Grundsatz:** Im Regelfall sind Unterhaltsleistungen nicht nach § 33 abzusetzen. Entweder sind sie durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich (s. Anm. 14) oder durch die pauschalierenden Regelungen der §§ 33a und 33b abgegolten. Soweit es sich um Unterhaltsleistungen unter nicht dauernd getrennt lebenden Eheleuten handelt, ist eine StErmäßigung wegen agB ebenfalls ausgeschlossen, denn die Sondervorschriften zur Ehegattenbesteuerung (§§ 26–26b, 32a Abs. 5) gehen der allgemeinen Vor-

schrift über den Unterhaltsabzug (§ 33a Abs. 1) vor (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164, in Änderung älterer Rspr.). Danach führen auch die Unterhaltszahlungen des Stpfl. an seinen geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten im Jahr der Scheidung oder Trennung nicht mehr zu einer Ermäßigung nach § 33a Abs. 1 (BFH v. 31.5.1989 – III R 166/86, BStBl. II 1989, 658).

**Nach älterer Rechtsprechung** bestanden in derartigen Fällen beiderseitige Unterhaltspflichten, so dass sich die Unterhaltsleistungen üblicherweise gegenseitig ergänzten; daher fehlte es an der für § 33 erforderlichen „Belastung“ (BFH v. 22.6.1979 – VI R 85/76, BStBl. II 1979, 660; BFH v. 28.11.1980 – VI R 226/77, BStBl. II 1981, 319, jeweils betr. Unterhaltsleistungen eines Gastarbeiters an die in der Heimat lebende Ehefrau; BFH v. 18.7.1980 – VI R 193/78, BStBl. II 1980, 693, betr. Unterhaltsleistungen an den in ehähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner); s. auch Anm. 41; aA noch BFH v. 30.7.1971 – VI R 142/68, BStBl. II 1971, 764, wonach dem Ehegattensplitting Abgeltungswirkung zukam und das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlte.

Bei Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt stpfl. Ehegatten kann mit Zustimmung des Empfängers anstelle des Höchstbetrags nach § 33a Abs. 1 auch der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 in Betracht kommen. Dieses (ab VZ 1979 eingeführte) „begrenzte Realsplitting“, entfaltet gem. Abs. 2 Satz 2 auch Sperrwirkung für den Abzug von Unterhaltsleistungen, die über den Höchstbetrag von 13 805 € oder einen geringeren als SA abgezogenen Betrag hinausgehen (glA H 10.2 „Allgemeines“ EStH; s. auch Anm. 200–205, insbes. die Verweise in Anm. 203).

Einstweilen frei.

147

#### **b) Abzug besonderer, atypischer Unterhaltsleistungen neben § 33a**

148

**Besondere, atypische Unterhaltsleistungen:** Neben der pauschalen Abgeltung von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a können besondere bzw. atypische Unterhaltsleistungen auch nach § 33 berücksichtigt werden (BFH v. 19.6.2008 – III R 57/05, BStBl. II 2009, 365). Naheliegend ist die Parallele zur zivilrechtl. Unterscheidung von laufendem Unterhalt und Sonderbedarf, zB nach § 1613 Abs. 2 BGB. Atypische Unterhaltsaufwendungen sind etwa Aussteueraufwendungen (s. Anm. 300 „Ausstattung“, „Aussteuer“) und wohl am häufigsten Krankheitskosten Unterhaltsberechtigter (s. Anm. 90), die auch im Verhältnis zwischen nicht dauernd getrennt lebenden Eheleuten agB sind. Die Unterscheidung typischer und atypischer Unterhaltsleistungen wird in der Praxis meistens dadurch getroffen, dass bestimmte Unterhaltsleistungen den Krankheitskosten zugeordnet werden; so die Behandlungskosten für Kinder mit legasthenen Störungen (s. Anm. 300 „Legasthenie-Therapie“), die Aufwendungen für den Besuch von Behindertenschulen (s. Anm. 14 und 300 „Privatschulbesuch“) oder die Kosten der Unterbringung in Anstalten oder Pflegeheimen, die nur dann als besondere Unterhaltsleistungen anerkannt werden, wenn sie krankheitsbedingt anfallen (s. Anm. 95 und 300 „Altersheim“ und „Pflege- und Pflegeheimkosten“). Ebenfalls nicht von der pauschalen Abgeltung durch § 33a Abs. 1 und 2 erfasst sind etwa Prozesskosten, insbes. auch Ehescheidungskosten, sowie Aufwendungen in Erfüllung einer Schuldübernahme (s. Anm. 133) oder Bürgschaft (s. Anm. 300 „Bürgschaft“) zugunsten Unterhaltsberechtigter. Zur Abgrenzung typischer von atypischen Unterhaltsaufwendungen auch § 33a Anm. 28 mwN.

**Unterhaltsnachzahlungen:** Im Unterschied zu laufenden Unterhaltszahlungen sind Nachzahlungen von Unterhalt nicht durch die Pauschalregelungen zum Familienleistungsausgleich abgegolten (s. Anm. 14). Derartige Aufwendungen sind außergewöhnlich und können – anders als etwa Abfindungen – (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig sein; sie sind daher nach § 33 zu berücksichtigen, jedoch unter Verzicht auf Anrechnung der zumutbaren Belastung nur bis zu den in den VZ geltenden jeweiligen Höchstbeträgen des § 33a Abs. 1 abziehbar (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246, betr. Unterhaltsnachzahlungen zugunsten eines nichtehelichen Kindes für zwei Jahre aufgrund eines Unterhaltsprozesses; glA FG Meckl.-Vorp. v. 20.7.2005 – 1 K 135/02, DStRE 2006, 520, rkr.). Unterhaltsnachzahlungen, die mangels Zwangsläufigkeit nicht abziehbar sind, rechtfertigen auch keinen Billigkeitserlass (BFH v. 28.9.2007 – III B 73/06, BFH/NV 2008, 22).

**Stellungnahme:** Der BFH v. 9.12.1966 (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246) hätte uE durchaus Veranlassung gehabt, die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen eingehender zu begründen, denn Unterhaltszahlungen sind üblicherweise laufend und im Voraus zu entrichten (§ 1612 Abs. 3 BGB). Unterhalt für die Vergangenheit kann zwar unter den Voraussetzungen des § 1613 BGB geleistet werden; die Zwangsläufigkeit ist jedoch zu verneinen, wenn sich der Elternteil bewusst seinen Verpflichtungen entzogen hat. Sieht man die Aufwendungen als besondere Unterhaltsleistungen an, so sind sie uE in voller Höhe und unter Abzug der zumutbaren Belastung nach § 33 zu berücksichtigen. Zur Kritik am Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung s. Anm. 55. Zur Abziehbarkeit einmaliger Leistungen, die der Abgeltung von Unterhaltsansprüchen dienen, s. Anm. 61 f.

**Vorweggenommene Unterhaltsleistungen durch Nachzahlungen zur Rentenversicherung Unterhaltsberechtigter:** Leistet ein Stpfl. Sonderzahlungen zur Begr. oder Erhöhung des Rentenanspruchs eines bedürftigen Angehörigen, so werden derartige Aufwendungen als vorweggenommene Unterhaltszahlungen ebenfalls nicht von der Pauschalregelung des § 33a Abs. 1 erfasst. Zum Teil wird jedoch die Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen verneint (BFH v. 7.3.2002 – III R 42/99, BStBl. II 2002, 473, mwN zur Rspr. der FG betr. RV-Beiträge für die Mutter nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufig); s. auch Anm. 190 und 300 „Rentenversicherung“.

**Zusätzliche und wahlweise Berücksichtigung besonderer Unterhaltsleistungen an behinderte Kinder:** Aufwendungen, die dem Stpfl. infolge der Behinderung seines Kindes entstehen, können wahlweise durch Übertragung des dem Kinde zustehenden Behinderten-Pauschbetrags nach § 33b Abs. 5 oder durch Abzug als agB nach § 33 berücksichtigt werden; dabei ist die StErmäßigung nach § 33 auch dann zulässig, wenn das Kind selbst den Pauschbetrag geltend macht (s. Anm. 68 und § 33b Anm. 80).

149 Einstweilen frei.

## 22. Versorgungsausgleich

**Schrifttum:** *Kanzler*, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; *Mellinghoff*, Steuerrechtliche Probleme bei Trennung und Scheidung von Ehegatten, Stbg 1999, 60; *Steger/Venturelli*, Steuerliche Aspekte von Ausgleichszahlungen an Ehegatten zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs, Inf. 2006, 938; *Bergner*, Der reformierte Versorgungsausgleich, NJW 2009, 1233; *Ruland*, Steuerrechtliche Folgen des Versorgungsausgleichs, FamRZ 2009, 1456; *Spieker*, Bestandsaufnahme der steuerrechtlichen Fol-

gen des Versorgungsausgleichs nach dem VersAusglG unter Berücksichtigung des Entwurfs des Jahressteuergesetzes 2010, FamFR 2010, 505; *Borth*, Zur Frage des Versorgungsausgleichs – Anmerkung zum Urteil des BFH vom 15.06.2010 (X R 23/08), FamRZ 2010, 1800; *Myßen/Wolter*, Abzug von Vorsorgeaufwendungen und Besteuerung von Altersbezügen, NWB 2011, 280; *Göppinger/Börger*, Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, München, 10. Aufl. 2013; *Myßen/Müller*, Alterseinkünfte, geförderte Altersvorsorge, Versorgungsausgleich, NWB 2015, 905.

Zu den zivilrechtl. Grundlagen s. auch *Wagner* in *Rahm/Künkel*, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, I 8 B, Köln (Loseblatt).

Umfassende Nachweise zum älteren Schrifttum finden sich in der Voraufgabe vor § 33 Anm. 150 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

### a) Zivilrechtliche Grundlagen und Rechtentwicklung

150

**Neuregelung 1976 und Bedeutung des Versorgungsausgleichs:** Die Abziehbarkeit von Leistungen im Zusammenhang mit der Durchführung des Versorgungsausgleichs als agB richtet sich nach den unterschiedlichen Modalitäten dieses durch das 1. Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts v. 14.6.1976 – EheReformG (BGBl. I 1976, 1421) eingeführten Instituts. Damit wurde der Grundgedanke des Zugewinnausgleichs auf das während der Ehe erworbene Vorsorgevermögen ausgedehnt.

**Entscheidungen des BVerfG und Gesetzesänderung 1983:** Das BVerfG (BVerfG v. 28.2.1980 – 1 BvL 17/77 ua., BVerfGE 53, 257) hatte entschieden, dass die Vorschriften zum Versorgungsausgleich grds. verfassungsgemäß sind, in einzelnen Härtesituationen jedoch korrekturbedürftig seien. Außerdem hat es durch Beschl. v. 27.1.1983 (BVerfG v. 27.1.1983 – 1 BvR 1008/79 ua., BVerfGE 63, 88) die Regelung des § 1587b Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 BGB aF für verfassungswidrig erklärt, „weil das gesetzgeberische Ziel einer eigenständigen sozialen Sicherung des ausgleichsberechtigten Ehegatten bei den unter diese Regelung fallenden Versorgungsausgleich weitgehend auch auf eine den Verpflichteten schonendere Weise hätte erreicht werden können.“ Diese unangemessenen Folgen des Versorgungsausgleichs sollten durch das Gesetz zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (VersorgAusglHärteG) v. 21.2.1983 (BGBl. I 1983, 105) ausgeglichen werden.

**Strukturreform durch das VersAusglG in 2009:** Nachdem zahlreiche Änderungen zu einer unübersichtlichen Rechtslage geführt hatten, ist seit dem 1.9.2009 das materielle Recht einschließlich der Übergangsbestimmungen im Gesetz über den Versorgungsausgleich (VersAusglG) v. 3.4.2009 (BGBl. I 2009, 700) in 54 Paragraphen wie folgt geregelt:

- ▶ *Interne Teilung als Grundsatz:* Das VersAusglG sieht die interne Teilung als Grundsatz des Versorgungsausgleichs auch für alle Systeme der betrieblichen Altersversorgung und privaten Altersvorsorge vor. Danach werden die von den Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 20 LPartG) in den unterschiedlichen Altersversorgungssystemen erworbenen Anrechte zum Zeitpunkt der Scheidung innerhalb des jeweiligen Systems geteilt und für den ausgleichsberechtigten Ehegatten oder Lebenspartner eigenständige Versorgungsanrechte geschaffen, die unabhängig von den Versorgungsanrechten des ausgleichspflichtigen Ehegatten oder Lebenspartners im jeweiligen System gesondert weitergeführt werden.
- ▶ *Externe Teilung als Ausnahme:* Zu einer externen Teilung, dem Ausgleich über ein anderes Versorgungssystem, kommt es nur noch in den in §§ 14 bis 17 Ver-

sAusglG geregelten Ausnahmefällen. Bei einer externen Teilung bestimmt der ausgleichsberechtigte Ehegatte oder Lebenspartner, in welches Versorgungssystem der Ausgleichswert zu übertragen ist. Dies kann der Aufstockung einer bestehenden Anwartschaft dienen oder eine Anwartschaft neu begründen. Dabei darf die Zahlung des Kapitalbetrags an die gewählte Zielversorgung nicht zu nachteiligen stl. Folgen bei der ausgleichspflichtigen Person führen, es sei denn, sie stimmt der Wahl der Zielversorgung zu. Übt die ausgleichsberechtigte Person ihr Wahlrecht nicht aus und handelt es sich nicht um eine betriebliche Altersversorgung, so tritt die gesetzliche RV als Auffang-Zielversorgung ein. Bei einer betrieblichen Altersversorgung wird in diesem Fall ein Anspruch in der Versorgungsausgleichskasse begründet.

Die externe Teilung wird durch Leistung eines Kapitalbetrags in Höhe des Ausgleichswerts bewirkt. Diesen Betrag zahlt der Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person an den Versorgungsträger der ausgleichsberechtigten Person. Nur bei der externen Teilung von Versorgungsleistungen aus einem öffentlich-rechtlichen Dienst- oder Amtsverhältnis ist ein dort bestehendes Anrecht zu dessen Lasten durch Begr. eines Anrechts bei einem Träger der gesetzlichen RV auszugleichen (§ 16 VersAusglG).

- ▶ *Ausgleichsansprüche nach Scheidung (§§ 20ff. VersAusglG)*: Ist eine interne Teilung oder externe Teilung ausgeschlossen, etwa weil ein Anrecht zum Zeitpunkt des Versorgungsausgleichs nicht ausgleichsreif ist (§ 19 VersAusglG), so kommt es zu Ausgleichsansprüchen nach der Scheidung (schuldrechtl. Versorgungsausgleich gem. §§ 20ff. VersAusglG). Zur stl. Behandlung dieser Ausgleichsansprüche nach der Scheidung s. BMF v. 9.4.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10024, BStBl. I 2010, 323.
- ▶ *Gegenstand des Versorgungsausgleichs*: Der Versorgungsausgleich wird unabhängig vom Güterstand, in dem die Ehegatten gelebt haben, durchgeführt (BTDrucks. 7/4351, 19). Durch die Regelungen zum Versorgungsausgleich (§§ 1587 BGB in Verbindung mit den Regelungen des Versorgungsausgleichsgesetzes) wird der Zugewinnausgleichsgedanke auf die Alters- und Invaliditätssicherung ausgedehnt. Der Ehegatte oder Lebenspartner, der im Laufe der Ehe die höherwertigen Versorgungsansprüche angesammelt hat, muss dem anderen Ehegatten – unabhängig vom vereinbarten ehelichen Güterstand – die Hälfte des Wertunterschieds ausgleichen. Unter den Versorgungsausgleich fallen ua.
  - Anwartschaften aus der gesetzlichen RV,
  - Beamtenversorgungen (Pensionen),
  - Betriebliche Altersvorsorge,
  - Zusatzversorgungen des öffentlichen Dienstes,
  - Berufsständische Versorgungen (zB Versorgungswerk für Rechtsanwälte oder Steuerberater),
  - Private RV,
  - RV mit Kapitalwahlrecht (je nachdem ob und wann das Kapitalwahlrecht ausgeübt wurde),
  - Anrechte aus Betriebsrentengesetz oder AltZertG (Riester-Verträge usw.), auch wenn sie auf Kapital- und nicht auf Rentenbasis ihre Auszahlung erbringen (s. *Myßen/Müller*, NWB 2015, 905).

Private Kapitallebensversicherungen unterliegen dagegen nicht dem Versorgungsausgleich, aber uU dem Zugewinnausgleich, wenn nicht schon vor der Scheidung das sog. Rentenwahlrecht ausgeübt wurde.

### b) Anwendungsfälle des § 33 beim Versorgungsausgleich

151

Mit der Durchführung des Versorgungsausgleichs sind zunächst grds. keine Steuerfolgen verbunden. Einkommensteuerlich ist zwischen dem Zeitpunkt der Teilung eines Anrechts im Versorgungsausgleich durch gerichtliche Entsch. und dem späteren Zufluss der Leistungen aus den unterschiedlichen Versorgungssystemen zu unterscheiden. Der begünstigte Ehegatte oder Partner hat den Vermögenszuwachs nicht zu versteuern und der die Versorgungsanwartschaften abgebende Stpfl. wird stl. nicht entlastet. Die Versorgungsansprüche wirken sich beim begünstigten Ehegatten erst dann aus, wenn ihm die Leistungen aus der übertragenen Versorgung zufließen. Die Steuerfolgen richten sich dann nach den unterschiedlichen Modalitäten des Versorgungsausgleichs beim Versorgungsberechtigten und beim Versorgungsverpflichteten. Soweit danach ein Abzug bei den BA oder WK bzw. ein SA-Abzug zulässig ist, folgt das Abzugsverbot für die agB aus Abs. 2 Satz 2.

**Interne und externe Teilung (§ 10 und 14 VersAusglG):** Bei Durchführung der realen Teilung durch Übertragung von Anwartschaften auf denselben oder einen anderen Versorgungsträger wird eine StErmäßigung wegen agB allg. abgelehnt mit der Begr., es handele sich um eine Vermögensauseinandersetzung (s. nur *Heger in Blümich*, § 33 Rz. 76 [5/2019]; *Loschelder in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 90 „Versorgungsausgleich“). Die reale Rententeilung erfüllt uE nicht den Aufwendungsbegriff (s. Anm. 33 f.). Aufwendungen sind allein die ursprünglich zugunsten beider Eheleute geleisteten Beiträge. Da die dadurch begründeten Versorgungsanwartschaften jedoch nicht den Ehegatten gemeinschaftlich als Rechtsträgern zugeordnet worden sind, erfolgt mit der Ehescheidung eine Korrektur der „formalen Zuordnung der Versorgungsanwartschaften auf nur einen Ehegatten“ (BGH v. 21.3.1979 – IV ZB 142/78, NJW 1979, 1289). Zahlungen, die ein zum Versorgungsausgleich verpflichteter Ehegatte aufgrund einer Entsch. des Familiengerichts zum Ausgleich seines Anspruchs auf betriebliche Altersversorgung vor Inkrafttreten des AltEinkG an einen RV-Träger leistet, sind im Rahmen der Einkommensbesteuerung weder als WK noch als agB zu berücksichtigen; der Abzug als agB scheidet aus, weil der Gesetzgeber Vorsorgeaufwendungen in den Streitjahren beschränkt zum SA-Abzug zugelassen hat und damit auch der überschießende Betrag unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 fällt (BFH v. 5.11.2014 – X B 223/13, BFH/NV 2015, 202, Rz. 17).

**Zweckgebundene Abfindungen (§ 23 VersAusglG):** Derartige Abfindungsleistungen dienen wie die früheren Beitragszahlungen zur Begr. von Rentenanwartschaften dem Ausgleich betrieblicher Altersversorgungen, Zusatzversorgungen des öffentlichen Dienstes und Lebensversicherungen. Diese Aufwendungen sind nach der Rspr. des BFH weder als WK noch als agB abziehbar; der Abzug als agB scheidet aus, weil es sich um einen Vermögensausgleich zwischen den geschiedenen Ehegatten handelt (BFH v. 21.10.1983 – VI R 198/79, BStBl. II 1984, 106; BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773; BFH v. 23.11.2016 – X R 60/14, BFH/NV 2017, 890; FG Hamb. v. 31.10.2013 – 3 K 80/12, FamRZ 2014, 1328, rkr., alle zur Rechtslage nach dem VersorgAusglHärteG). Verfassungsrechtlich ist es nicht

zu beanstanden, dass Beitragszahlungen an die gesetzliche RV nicht als agB (oder WK) abziehbar sind (BVerfG v. 10.2.1987 – 1 BvR 427/86, EDStZ 1987, 93).

**Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich (§ 20 VersAusglG):** Der unter bestimmten Voraussetzungen subsidiär durchzuführende Versorgungsausgleich auf schuldrechtl. Grundlage sieht die Zahlung einer sog. Ausgleichsrente im Versorgungsfall vor (§ 20 Abs. 1 VersAusglG); aber auch die Abtretung von Versorgungsansprüchen ist möglich (§ 21 VersAusglG). Da der Abzug dieser Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b möglich ist (s. auch § 10 Anm. 115), scheidet eine Berücksichtigung als agB wegen Abs. 2 Satz 2 aus.

Verlangt der ausgleichsberechtigte Ehegatte stattdessen eine Abfindung seiner künftigen Ausgleichsansprüche, die nur in Form von Zahlungen an eine gesetzliche RV oder private LV oder RV erfolgen darf (§ 23 VersAusglG), so liegen weder vorweggenommene WK noch SA vor; aber auch der Abzug als agB scheitert daran, dass es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Vermögensauseinandersetzung handelt (BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807; FG Hamb. v. 5.6.2015 – 6 K 32/15, juris, rkr.). Nach grds. aA in einem vom Sachverhalt nicht vergleichbaren Fall (glA *Borth*, FamRZ 2010, 1800) liegen vorweggenommene WK vor, so dass sich der Abzug als agB erübrigt (BFH v. 17.6.2010 – VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051). Nach wiederum aA sind Aufwendungen für die Durchführung des schuldrechtl. Versorgungsausgleichs von Rentenanwartschaften nach der Scheidung dem Grunde nach zwangsläufig und damit agB, im konkreten Fall aber wegen der zumutbaren Belastung vom Abzug ausgeschlossen (FG Ba.-Württ. v. 28.1.2015 – 1 K 59/13, EFG 2015, 722, rkr.).

152–157 Einstweilen frei.

### 23. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung

**Schrifttum:** *Ostendorf*, Zinsanteil der Miete (Wohnzins) als außergewöhnliche Belastung, DB 1988, 2281 und DB 1989, 950; *Schwenke*, Mietzahlungen als außergewöhnliche Belastungen, HFR 2010, 1049; *Geserich*, Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1861.

#### 158 a) Mietzahlungen und Baukosten- oder Mieterzuschüsse

Die stl. Abziehbarkeit von Kosten der Wohnraumbeschaffung hat die Rspr. vor allem in der Nachkriegszeit beschäftigt. Zu diesen Kosten gehören neben den Maklergebühren und Abfindungsleistungen an den Vormieter vor allem die Finanzierungsbeiträge der Mieter zugunsten des Vermieters.

**Mietzahlungen** selbst sind wie alle Wohnungsaufwendungen des Stpfl. durch den Grundfreibetrag abgegolten, so dass ein Abzug als agB nicht in Betracht kommt (BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BGBl. I 1992, 1851, unter C.I.3.b; uE zu Unrecht aA *Ostendorf*, DB 1988, 2281; *Ostendorf*, DB 1989, 950). Daher können bei Kündigung der Mietwohnung wegen Unterbringung in einem Pflegeheim die Mietzahlungen für die Monate der einzubehaltenden Kündigungsfrist nicht als agB abgezogen werden (FG Rhld.-Pf. v. 17.12.2012 – 5 K 2017/10, DStRE 2013, 1429, rkr.). Ausnahmsweise können Mietzahlungen außergewöhnliche und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufige Aufwendungen sein, wenn sie einen zusätzlichen, weiteren Wohnbedarf abdecken, weil die Wohnung, die den existentiellen, ersten Wohnbedarf abdecken sollte, nicht mehr bewohnbar ist; abziehbar ist die

Miete aber nur für den Zeitraum bis zur Wiederherstellung der Bewohnbarkeit, längstens bis zu dem Zeitpunkt, in dem dem Stpfl. die Unmöglichkeit der Wiederherstellung der Bewohnbarkeit bewusst wird (BFH v. 21.4.2010 – VI R 62/08, BStBl. II 2010, 965; H 33.1-33.4 „Mietzahlungen“ EStH; s. auch *Geserich*, DStR 2013, 1861 [1863]).

**Verschiedene Formen von Finanzierungsbeiträgen der Mieter:** Finanzierungsbeiträge von Mietern zugunsten des Vermieters lassen sich zivilrechtl. wie folgt unterscheiden:

- Verlorene Baukostenzuschüsse als Finanzierungsbeiträge ohne Rückerstattungspflicht des Vermieters;
- Abwohnbare Baukostenzuschüsse, die auf die Miete anzurechnen und daher als vorausbezahlter Mietzins zu behandeln sind;
- Mietvorauszahlungen, deren Verwendung dem Vermieter freigestellt sind;
- Mieterdarlehen, die der Mieter dem Vermieter mit Rücksicht auf den Abschluss des Mietvertrages gewährt und die idR durch vertragliche Aufrechnung gegen die einzelnen Mietzinsforderungen zurückgezahlt werden;
- Mietkautionen als Sicherheitsleistungen des Mieters für Ansprüche des Vermieters aus dem Mietverhältnis.

**Grundsätzlich führen nach der Rechtsprechung** derartige Finanzierungsbeiträge des Mieters nur in Ausnahmefällen zu einer agB. Abwohnbare Baukostenzuschüsse, Mietvorauszahlungen und Mieterdarlehen erfüllen danach nicht den Begriff der Aufwendungen, der eine Belastung voraussetzt; der Stpfl. erlangt vielmehr einen wirtschaftlichen Gegenwert in Form einer Mietzinsminderung (BFH v. 17.2.1955 – IV 618/53 U, BStBl. III 1955, 91; BFH v. 27.11.1959 – VI 61/59, StRK EStG § 9, 1 und 2 R. 105). Soweit keine Verzinsung der Vorauszahlung erfolgt oder die Zinslosigkeit bei der Anrechnung auf den Mietzins nicht berücksichtigt wird, stellt der Zinsverlust keine Aufwendung iSd. § 33 Abs. 1 dar (BFH v. 16.7.1959 – VI 58/57 U, BStBl. III 1959, 405, aE). Auch die Berücksichtigung verllorener Baukostenzuschüsse wird vom BFH unter Hinweis auf die Gegenwertlehre abgelehnt. Der Gegenwert wird entweder allg. im Abschluss eines günstigen Mietverhältnisses (BFH v. 13.2.1959 – VI 221/58 U, BStBl. III 1959, 171) oder in der Rechtsposition gesehen, die der Stpfl. infolge der bürgerlich-rechtl. Wertung des Baukostenzuschusses erlangt (grundlegend: BFH v. 20.5.1960 – VI 160/59 S, BStBl. III 1960, 309, mwN; BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310, mwN).

**Ausnahmsweise** kann jedoch bei Leistung eines Baukostenzuschusses wie auch bei Mietzahlung in anderer Form vom Gegenwertgedanken abgesehen werden, „wenn die Maßnahmen des Steuerpflichtigen so stark unter dem Gebot der sich aus einer Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die Erlangung eines Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalls in den Hintergrund tritt“ (BFH v. 27.11.1959 – VI 62/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 109; BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310). Wird der Gegenwertgedanke nach diesen Grundsätzen vernachlässigt, so sind Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu prüfen. Nach BFH v. 20.5.1960 (BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310) sind die Aufwendungen dann außergewöhnlich, „wenn die Miete über dem Rahmen dessen liegt, was Steuerpflichtige ähnlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse an Miete anzulegen pflegen“; bringt der Mieter seine Mietzahlungen nicht innerhalb angemessener Frist mit seiner Leistungsfähigkeit in Einklang, „so kann die Zwangsläufigkeit für die Zukunft entfallen“. Bei ver-

lorenen Baukostenzuschüssen handelt es sich uE schon begrifflich immer um außergewöhnliche Aufwendungen, deren Zwangsläufigkeit sich nach den allgemeinen Grundsätzen richtet (s. Anm. 194 ff.).

**Die Zwangsläufigkeit bejahend:** BFH v. 15.1.1953 – IV 411/52 U, BStBl. III 1953, 68, betr. Ersetzung einer Notunterkunft durch eine den Verhältnissen des Stpfl. angemessenere Wohnung; BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310, beiläufig für den Fall eines durch ansteckende Krankheit veranlassten Wohnungswechsels oder einer Familienzusammenführung (s. Anm. 300 „Familienzusammenführung“).

**Die Zwangsläufigkeit ablehnend:** BFH v. 17.3.1961 – VI 145/60 U, BStBl. III 1961, 275, betr. Baukostenzuschuss als Aussteuerleistung.

159 Einstweilen frei.

## 160 b) Behandlung anderer Mieteraufwendungen

**Abstandszahlungen an den Vormieter (Mietabfindungen):** Auch einmalige Leistungen des Stpfl. an den Vormieter zur Abgeltung von Ansprüchen aus dem Mietverhältnis führen nach der Rspr. zu einem Gegenwert (BFH v. 13.2.1959 – VI 221/58 U, BStBl. III 1959, 171), selbst wenn sie der Eigenbedarf geltend machende Vermieter erbringt (BFH v. 2.8.1963 – VI 242/62, StRK EStG § 33 R. 180). Bei krankheitsbedingtem (oder durch andere unabwendbare Ereignisse erzwungenem) Wohnungswechsel kann von der Anwendung der Gegenwertlehre abgesehen werden (BFH v. 14.12.1965 – VI 102/65 U, BStBl. III 1966, 113).

**Bau- und Instandsetzungskosten:** Entsprechende Aufwendungen des Hauseigentümers können auch unter dem Gesichtspunkt der Wohnraumbeschaffung nicht zu einer agB führen, weil das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 entgegensteht (s. Anm. 200 ff.). Die Übernahme derartiger Kosten durch den Mieter zur Beschaffung einer Wohnung und ohne Anrechnung auf den Mietzins kann als agB abgesetzt werden; etwas anderes gilt für Umbaukosten oder Schönheitsreparaturen, die nur dazu dienen, die Wohnung den veränderten Lebensbedürfnissen des Stpfl. anzupassen (BFH v. 2.7.1953 – IV 188/52, DStR 1953, 427).

**Darlehensfinanzierte Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung:** Kreditfinanzierte Mieterzuschüsse oder -abfindungen waren nach älterer und nunmehr überholter Rspr. und hM (s. Anm. 59 und 131 ff.) nicht im Zeitpunkt ihrer Hingabe, sondern erst bei Schuldentilgung zu berücksichtigen (BFH v. 15.1.1953 – IV 411/52 U, BStBl. III 1953, 68).

**Maklergebühren:** Die für Mieterzuschüsse geltenden Grundsätze stehen auch einer Abziehbarkeit der Gebühren für die Wohnungsvermittlung entgegen (BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419, aE; wohl auch BFH v. 20.5.1960 – VI 160/59 S, BStBl. III 1960, 309).

**Mietkaution:** Ist das Eingehen eines neuen Mietverhältnisses zwangsläufig (zB durch ein unabwendbares Ereignis veranlasst), so gehört auch eine Sicherheitsleistung des Stpfl. zu den abziehbaren Aufwendungen ungeachtet der Rückerstattungspflicht des Vermieters. Kauttionen sind idR jedoch keine zwangsläufigen Aufwendungen.

**Verlust oder Verfall von Mieterleistungen:** Der Verlust eines Mieterdarlehens erfüllt als unfreiwillige Vermögenseinbuße nicht den Begriff der Aufwendungen iSv. Abs. 1; Gleiches gilt, wenn sich Ansprüche auf Rückerstattung (§ 347 BGB) und

Bereicherungsansprüche (§ 812 BGB) wegen nicht abgewohnter Mieterzuschüsse nicht verwirklichen lassen. Die Zahlung einer Miete kann jedoch außergewöhnlich und zwangsläufig sein, wenn der Stpfl. eine Mietvorauszahlung an einen betrügerischen Vermieter eingebüßt hat und infolgedessen eine andere Wohnung mieten musste.

**Zuschüsse und Mietabfindungen zugunsten Dritter:** Leistet der Stpfl. die Mieterzuschüsse oder -abfindungen für einen Angehörigen, so versagt der Gegenwertgedanke; die Rspr. verneint in diesen Fällen idR die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus sittlichen Gründen (BFH v. 10.2.1955 – IV 159/54 U, BStBl. III 1955, 137, betr. Zuschuss des Stpfl. an seine Eltern zum Bau eines Wohnhauses, in dem zwei weitere Familien wohnten; BFH v. 17.3.1961 – VI 145/60 U, BStBl. III 1961, 275, betr. Baukostenzuschuss als Aussteuerleistung).

Einstweilen frei.

161–173

## C. Erläuterungen zu Abs. 2: Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, Abzugsverbote

### I. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Abs. 2 Satz 1)

**Schrifttum:** *Leingärtner*, Aufwendungen für andere Personen aus sittlichen Gründen als außergewöhnliche Belastungen, *StuW* 1956, Sp. 815; *Tipke*, Keine außergewöhnliche Belastung bei Mehraufwendungen des schuldhaft getrennt lebenden oder schuldig geschiedenen Ehegatten, *DStR* 1957, 52; *H. M. Schmidt*, Zum Begriff der sittlichen Verpflichtung iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG, *FR* 1960, 365; *Spitaler*, Die Berücksichtigung außergewöhnlichen Belastungen bei der Einkommensteuer, *StuF* 1963, 73; *Birkholz*, Die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung, *StuF* 1963, 76; *Hermstädt*, Zur Auslegung des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG – Kann neben einer Rechtspflicht noch eine über sie hinausgehende sittliche Pflicht bestehen?, *DStR* 1966, 90; *Söffing*, Aufwendungen für ein Verfahren über das Sorgerecht eines Kindes aus geschiedener Ehe, *FR* 1982, 73; *Richter*, Zur Eigenständigkeit von Ereignissen bei Prüfung der Zwangsläufigkeit nach § 33 EStG, *FR* 1983, 233; *Jakob/Jüptner*, Zur Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen, *StuW* 1983, 206; *Risse*, Gute Tat und sittliche Verpflichtung, *BB* 1984, 512; *Barwitz*, Verschulden im Steuerrecht, Berlin 1987; *Schild*, Die Zwangsläufigkeit von außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 Abs. 2 EStG, *SteuStud.* 2010, 104; *Paus*, Außergewöhnliche Belastungen: Der zwangsläufige Griff nach dem Strohalm, *DStZ* 2011, 150; *Günther*, Aktuelle Rechtsprechungsentwicklung zu außergewöhnlichen Belastungen (§ 33 EStG), *EStB* 2015, 370; *Heine/Trinks*, Steuerliche Folgen einer Erpressung für Täter und Opfer – Verbreitung von Cyberkriminalität, *NWB* 2016, 2109.

Zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten s. das Schrifttum vor Anm. 230. Siehe auch den Bericht der EstKomm., Bonn 1964, 250. Zu älterem Schrifttum umfassend in der Voraufgabe vor § 33 Anm. 173 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

### 1. Zur Legaldefinition der Zwangsläufigkeit

174

Die Legaldefinition der Zwangsläufigkeit ist das für agB (neben der Außergewöhnlichkeit) wichtigste Tatbestandsmerkmal. Diese Definition wurde durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575) aus der EStDV in das EStG übernommen. Sie entspricht im Wesentlichen der Definition, die die Zwangsläufigkeit bei Einführung in das EStG in der amtlichen Begr. zum EStG 1938 gefunden hatte (RStBl. 1938, 101). Bei der Übernahme aus der EStDV wurde die Legaldefinition aufgrund der bisherigen Rspr. (BFH v. 10.6.1952 – IV 42/51 U, BStBl. III

1952, 253) dahin ergänzt, dass Aufwendungen, denen sich der Stpfl. nicht entziehen kann, nur insoweit als zwangsläufig angesehen werden, als sie nach den Umständen notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Dies hat aber kaum zur Ausräumung von Zweifelsfragen beigetragen. Auch Aussagen wie beim Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung sei ein „engerer Begriff der Zwangsläufigkeit“ zugrunde zu legen (so FG Rhld.-Pf. v. 6.9.2012 – 4 K 1970/10, EFG 2012, 2205, aus anderen Gründen bestätigt von BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151), tragen nichts zur Auslegung des Begriffs der Zwangsläufigkeit bei.

**Die Auslegungsprobleme** haben vor allem folgende Gründe:

- Zum einen wird immer wieder vom sog. Billigkeitscharakter der Vorschrift ausgegangen, obwohl die Beseitigung unbilliger Härten allenfalls gesetzgeberisches Motiv, aber nicht mehr Tatbestandsmerkmal ist (s. Anm. 8).
- Außerdem wird Zwangsläufigkeit als Unfreiwilligkeit verstanden, so dass bei „Freiwilligkeit“ die Zwangsläufigkeit zu verneinen sein soll (s. Anm. 176).
- Schließlich wird angenommen, der unterstellte Billigkeitscharakter der Vorschrift gebiete die einschränkende Auslegung, dass nicht die Aufwendungen, sondern die ihnen zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig sein müssten. Daher wird geprüft, ob freiwillig herbeigeführte Ereignisse für die Aufwendungen kausal sind (s. Anm. 180 ff.).
- Da sich die Ereignisse, die letztlich zu Aufwendungen führen, regelmäßig auf freiwillig gesetzte Ursachen zurückführen lassen, wird untersucht, ob Gründe (zB der Sozialadäquanz) vorliegen, die es rechtfertigen, die Ursachenforschung vorzeitig abubrechen (s. Anm. 184).

Dabei wird uE dem Wenn-Satz, der die Zwangsläufigkeit umschreibt, nicht die nötige Beachtung geschenkt. Das Gesetz verlangt, dass der Stpfl. sich aus bestimmten Gründen den Aufwendungen nicht entziehen kann. Für die Auslegung ist dies in zweierlei Hinsicht von Bedeutung:

- Aus den im Gesetz für die Zwangsläufigkeit angegebenen Gründen lässt sich auf Art und Grad des Zwangs schließen, dem der Stpfl. ausgesetzt sein muss (s. Anm. 175).
- Die im Gesetz für die Zwangsläufigkeit aufgeführten Gründe zwingen zu der Annahme, dass die Zwangsläufigkeit sich nur auf die Aufwendungen, nicht dagegen auf die zugrunde liegenden Ereignisse beziehen muss (s. Anm. 181).

**Deklaratorische oder konstitutive Wirkung der Begriffsbestimmung:** Im Schrifttum wird der Legaldefinition der Zwangsläufigkeit die konstitutive Bedeutung abgesprochen (so *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 2, C 25 [1/2001]). Diese Auffassung ist uE abzulehnen. Im Bereich der Einkommensverwendung wird etwa durch § 10 die Abziehbarkeit auch außergewöhnlicher, aber keineswegs zwangsläufiger Aufwendungen (zB für Kinderbetreuungskosten oder Schulgeld) gestattet. Davon sieht § 33 eine Ausnahme vor. Im Übrigen ersetzt der Begriff der Zwangsläufigkeit den sonst für den Abzug von Aufwendungen maßgebenden Veranlassungszusammenhang (s. Anm. 181).

*Arndt* (in *KSM*, § 33 Rz. C 2, C 25 [1/2001]) geht von der bloß deklaratorischen Bedeutung der Zwangsläufigkeit aus, weil bereits das Merkmal der „Außergewöhnlichkeit“ erfordere, dass die Einkommensverwendung atypisch und zwingend erforderlich ist. Dieser Ansatz, der im Übrigen ohne praktische Auswirkungen

bleibt, beruht uE auf der verbreiteten und hier (s. Anm. 32) abgelehnten Vermischung der beiden Merkmale „Außergewöhnlichkeit“ und „Zwangsläufigkeit“. Die These von der nur deklaratorischen Bedeutung der Zwangsläufigkeit versagt bereits bei § 33a Abs. 1, wo der Abzug typischer und keineswegs außergewöhnlicher Unterhaltsleistungen von der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen abhängt. *Arndt* (in *KSM*, § 33 Rz. C 2, C 25 [1/2001]) führt seine These selbst ad absurdum, wenn er dem deklaratorischen Merkmal der Zwangsläufigkeit (und nicht der Außergewöhnlichkeit) umfangreiche Erläuterungen widmet. Im Übrigen sind auch deklaratorische Vorschriften „zumindest als Interpretationshilfe brauchbar“ (*Arndt* in *KSM*, § 12 Rz. A 2 [1/2001]).

## 2. Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige aus bestimmten Gründen nicht entziehen kann

### a) Zwangsläufigkeit als Nicht-entziehen-Können

#### aa) Art und Ausmaß der Einwirkung auf den Steuerpflichtigen

175

**Art des Zwangs:** Wenn Abs. 2 davon spricht, dass sich der Stpfl. Aufwendungen aus bestimmten „Gründen nicht entziehen kann“, so wird deutlich, dass das Gesetz von außen auf die Entschließung des Stpfl. einwirkende Gründe meint.

GlA stRspr. des BFH im Anschluss an die hier (Lfg. 147, November 1985, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) vertretene Auffassung seit BFH v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, betr. Zivilprozesskosten; ferner etwa BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432, betr. Pkw-Schenkung an behinderten Sohn; BFH v. 13.11.1987 – III R 263/83, BFHE 151, 440, betr. Besuchsreise in die USA; BFH v. 10.10.1996 – III R 209/94, BStBl. II 1997, 491, Rz. 15 mwN; BFH v. 2.6.2005 – III R 7/04, BFH/NV 2006, 36, Rz. 13; BFH v. 20.12.2007 – III R 56/04, BFH/NV 2008, 937, Rz. 23.

Dem entspricht die Begr. zu § 33 EStG 1938 (RStBl. 1938, 101), wo als Beispiele für tatsächliche Gründe Krankheit, Unfall, Unwetterschäden und für rechtl. oder sittliche Gründe Unterhaltsgewährung für mittellose Angehörige aufgeführt sind.

Selbstgesetzte, also „freiwillig übernommene“ Verpflichtungen sind daher keine „rechtlichen Gründe“ iSd. Abs. 2 Satz 1 (glA etwa BFH v. 29.7.1997 – IX R 89/94, BStBl. II 1997, 772; BFH v. 3.3.2005 – III R 54/03, BFH/NV 2005, 1529, Rz. 18 mwN, betr. Darlehensumschuldung). Entsprechend genügen auch nicht irgendwelche selbstgesetzten „sittlichen Gründe“, sie müssen vielmehr einer rechtl. Verpflichtung gleichkommen oder zumindest ähnlich sein (glA *Leingärtner*, StuW 1956, Sp. 819 und die Rspr. in Anm. 190). „Tatsächliche Gründe“ iSv. Abs. 2 sind daher auf den Willen des Stpfl. einwirkende Zwänge, die nicht auf rechtl. oder sittlichen Verpflichtungen beruhen.

**Ausmaß des Zwangs:** Auch das vom Gesetz gemeinte Ausmaß des Zwangs lässt sich den aufgezählten Gründen entnehmen: „Rechtliche Gründe“ zB begrenzen zwar die Entschließungsfreiheit, lassen indes durchaus verschiedene Entschlüsse zu. Der Stpfl. kann etwa einen ihm gegenüber geltend gemachten Anspruch „freiwillig“ erfüllen, durch mehrere Instanzen bestreiten, den rechtskräftig festgestellten Anspruch „freiwillig“ erfüllen oder die Zwangsvollstreckung dulden; schließlich kann er (rechtswidrig oder rechtmäßig, zB nach § 767 ZPO) die Zwangsvollstreckung zu vereiteln versuchen. Dementsprechend kann für sittliche oder tatsächliche Gründe kein schärferer Zwang, kein die Willensbestimmung stärker

ausschließender Einfluss verlangt werden. Insbesondere liegt es im Wesen „sittlicher Gründe“ (Verpflichtungen), dass rechtl. Sanktionen ausscheiden und im Grunde immer eine „freiwillige Unterwerfung“ unter die Sittenordnung stattfindet. Ebenso lassen „tatsächliche Gründe“ (Zwangslagen) idR einen Rest von Entscheidungsfreiheit; anderenfalls bedürfte zB der Arzt bei operativen Eingriffen nicht der Einwilligung des Patienten.

#### 176 bb) Verhältnis von Zwangsläufigkeit und Freiwilligkeit

Die Rspr. fordert Zwangsläufigkeit im Sinne von Unfreiwilligkeit. Danach müssen die Aufwendungen für den Stpfl. eine „unabweisliche finanzielle Belastung darstellen“ (BFH v. 14.11.1980 – VI R 106/78, BStBl. II 1981, 130). Liegt Freiwilligkeit vor, so wird die Zwangsläufigkeit verneint; dabei wird recht unterschiedlich einmal untersucht, ob die Aufwendungen freiwillig geleistet oder zum anderen die den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse freiwillig ausgelöst worden sind (s. auch Anm. 180 ff.).

Siehe nur BFH v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499, betr. freiwillige Übernahme des Prozessrisikos, ausdrücklich aufgegeben in BFH v. 19.11.2015 – VI R 38/14, BFH/NV 2016, 902, Rz. 22; BFH v. 25.10.1963 – VI 246/62, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 618, betr. Aufwendungen in Erfüllung einer freiwillig übernommenen Bürgschaftsverpflichtung; BFH v. 12.5.1967 – VI R 123/66, BStBl. III 1967, 489, betr. Rückzahlung eines „unfreiwillig“ aufgenommenen Existenzaufbaudarlehens; BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628, sog. Lebensretter-Urteil; BFH v. 28.4.1978 – VI R 145/75, BStBl. II 1978, 456, betr. Anschaffung einer Waschmaschine für kranke Hausfrau aus „freiem Entschluß“; BFH v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, betr. Freiwilligkeit der Eheschließung im Hinblick auf Scheidungskosten; BFH v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, „weil der Steuerpflichtige das Prozeßkostenrisiko bewußt auf sich nimmt“; BFH v. 18.4.1990 – III R 126/86, BStBl. II 1990, 738, betr. „freie Entscheidung“ für eine Internatsunterbringung; BFH v. 6.3.1992 – VI R 163/88, BStBl. II 1992, 661, betr. auf „freier Entschließung“ beruhende Ausbildungskosten; BFH v. 3.3.2005 – III R 12/04, BFH/NV 2005, 1287, Rz. 20, betr. Rückabwicklung eines Grundstückskaufvertrags; wohl aA BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, Rz. 13, betr. Abzug von Zivilprozesskosten.

GLA Arndt in KSM, § 33 Rz. C 27 (1/2001); Mellinshoff in Kirchhof, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 29; Stöcker in Lademann, § 33 Rz. 136 (9/2014); Loschelder in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 27; Schmieszek in B/B, § 33 Rz. 63a (8/2017); krit. aber Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 588.

**Stellungnahme:** Die Begriffe Freiwilligkeit und Unfreiwilligkeit erscheinen zur Auslegung des Begriffs „zwangsläufig“ ungeeignet. Wenn das Gesetz verlangt, dass der Stpfl. sich bestimmten Gründen nicht entziehen kann, so kann damit nicht etwa ein „die freie Willensbestimmung ausschließender Zustand“ gemeint sein (s. Anm. 175). Entscheidend sind vielmehr Grad und Ausmaß des auf den freien Willen des Stpfl. einwirkenden Zwangs. Grad und Ausmaß dieses Zwangs lassen sich aus den vom Gesetz aufgeführten Gründen, insbes. den „rechtlichen Gründen“, entnehmen (s. Anm. 175). Diese Möglichkeit nimmt sich die Rspr., wenn sie von dem im Gesetz definierten Begriff der Zwangsläufigkeit auf den nicht definierten Begriff der Unfreiwilligkeit ausweicht.

#### 177 cc) Objektive und subjektive Zwangsläufigkeit

Aus dem Gesetz ergibt sich nicht unmittelbar, ob das Tatbestandsmerkmal „zwangsläufig“ nach objektiven oder subjektiven Gesichtspunkten zu beurteilen

ist. Diese Frage stellt sich meist bei der Beurteilung sittlicher und tatsächlicher Gründe; aber auch bei Prüfung rechtl. Gründe ist grds. ein subjektiver Maßstab denkbar, so etwa im Falle einer umstrittenen Rechtsfrage: dann aber fehlt es an objektiven Maßstäben. Die Rspr. des BFH neigt zunehmend dazu, die Prüfung der Zwangsläufigkeit – jedenfalls bei sittlichen Gründen – nach objektiven Gesichtspunkten vorzunehmen.

BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Bürgschaftsaufwendungen zugunsten des Bruders; BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646, betr. Aufwendungen für den Aufenthalt in einem Heim der christlichen Wissenschaftler, wo offensichtlich auch eine „objektive“ Beurteilung der tatsächlichen Gründe der Zwangsläufigkeit vorgenommen wurde; dem entspricht im Übrigen die Rspr., wonach die Gründe der Zwangsläufigkeit von außen auf die Entschließung des Stpfl. einwirken müssen (s. Anm. 175 mwN zur Rspr.) und das Schrifttum: *Arndt in KSM*, § 33 Rz. C 26 (1/2001); *Mellinghoff in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 28; aA BFH v. 7.12.1962 – VI 115/62 U, BStBl. III 1963, 135, betr. Unterhaltsleistungen der Erben für ein nichteheliches Kind des Erblassers; BFH v. 12.5.1967 – VI R 123/66, BStBl. III 1967, 489, betr. Aufwendungen zur Rückzahlung eines Existenzaufbaudarlehens, die subjektive Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen bejahend.

**Stellungnahme:** Es ist uE auf die objektive Zwangsläufigkeit abzustellen. Das erfordert schon der Zweck der StErmäßigung, die Besteuerung nach der (objektiven) Leistungsfähigkeit im Bereich der Einkommensverwendung zu verwirklichen (s. Anm. 6 und 7). Das schließt die StErmäßigung in Irrtumsfällen jedoch nicht unbedingt aus.

#### **Beispiele:**

Der Stpfl. glaubt, Vater eines nichtehelichen Kindes zu sein und leistet Unterhalt. Aufgrund einer Falschmeldung über den Tod eines Angehörigen leistet der Stpfl. Aufwendungen. Eine Fehldiagnose führt zu Krankheitskosten, die sich als untauglich erweisen.

In all diesen Fällen muss es für die Berücksichtigung einer agB genügen, dass nach dem vom Stpfl. unterstellten Sachverhalt objektiv eine Verpflichtung besteht, die Aufwendungen zu leisten; allerdings wird man verlangen müssen, dass der Irrtum entschuldbar war. Fühlt sich der Stpfl. dagegen nur verpflichtet, obwohl er es tatsächlich (oder im Falle eines Irrtums, den vorgestellten Sachverhalt als wahr unterstellt) nicht ist, so fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

#### **dd) Inländischer oder ausländischer Beurteilungsmaßstab**

178

Unabhängig von der Frage nach objektiven und subjektiven Beurteilungsmaßstäben können im Hinblick auf rechtl. und sittliche Gründe bei Sachverhalten mit Auslandsberührung Zweifel entstehen. Einen unbeschränkt stpfl. Ausländer können andere rechtl. und sittliche Verpflichtungen zu Aufwendungen veranlassen, als dies bei einem deutschen Stpfl. der Fall wäre. Für den Sonderfall üblicher Unterhaltsleistungen verlangt der durch StÄndG 1979 eingeführte § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 die Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach inländ. Maßstäben (s. § 33a Anm. 130 ff.). Für alle anderen nach § 33 zu beurteilenden Fälle, zB unübliche Unterhaltsleistungen, fehlt es an einer entsprechenden Regelung.

**Anwendung der Sonderregelung auf § 33:** In Rspr. und Schrifttum wird zT die Auffassung vertreten, § 33a Abs. 1 Satz 6 sei auch auf die Generalklausel anzuwenden.

FG München v. 14.11.1990 – 9 K 4099/89, EFG 1991, 325, rkr., betr. Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten des Bruders; glA Heger in *Blümich*, § 33 Rz. 91 (5/2019); zweifelnd: *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 26; aA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. A 15, C 7 (1/2001); *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 67; *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 28.

**Stellungnahme:** Die in § 33a enthaltenen Sonderbestimmungen können nicht auf die Generalklausel ausgedehnt werden, weil § 33a gegenüber der allgemeinen Regelung des § 33 eine Sondervorschrift ist (*singularia non sunt extenda*: glA BFH v. 11.2.2010 – VI R 61/08, BStBl. II 2010, 621 Rz. 14; § 33a Anm. 10). Für die nicht von der Sonderregelung des § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 erfassten Fälle ist daher uE wie folgt zu verfahren: Das Vorliegen einer rechtl. Verpflichtung, nämlich die Frage nach der Durchsetzbarkeit von Ansprüchen, ist nach deutschem internationalem Privatrecht zu beurteilen, das zT an das Recht des Auslands anknüpft (glA BFH v. 17.1.1984 – VI R 244/80, BStBl. II 1984, 527, Rz. 29, auf den Gedanken eines strechtl. *ordre public* verweisend; ferner FG Münster v. 13.3.1969 – V 284/67 L, EFG 1969, 493, rkr.).

Ähnlich muss die Annahme einer sittlichen Verpflichtung uE von der Möglichkeit ihrer Durchsetzung abhängig gemacht werden. Eine im Ausland bestehende sittliche Pflicht zur Leistung von Aufwendungen, die nach inländ. Maßstäben nicht besteht, kann daher nur dann eine Zwangsläufigkeit nach Abs. 2 Satz 1 begründen, wenn der Stpfl. im Falle ihrer Missachtung Sanktionen irgendwelcher Art ausgesetzt ist. Das wird uU dann nicht der Fall sein, wenn ein in der Bundesrepublik lebender Ausländer sein Heimatland nicht mehr besuchen will oder kann und daher die Missbilligung seiner „billig und gerecht denkenden“ Landsleute nicht erfahren wird (ähnlich *von Bornhaupt*, BB 1979, 1006; aA FG Berlin v. 19.10.1974 – III 8/74, EFG 1975, 114, rkr., betr. sittliche Verpflichtung eines Gastarbeiters zu Unterhaltsleistungen an Bruder in der Türkei).

179 Einstweilen frei.

## b) Zwangsläufigkeit der Aufwendungen oder der zugrunde liegenden Ereignisse?

### 180 aa) Problemstellung

Zum Merkmal der Außergewöhnlichkeit in Abs. 1 (größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl.) wird – gegen den insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut – herrschend die Auffassung vertreten, nicht die Aufwendungen selbst, sondern die diesen zugrunde liegenden Ereignisse müssten außergewöhnlich sein (s. Anm. 31). Ganz ähnlich begnügt sich die hM bei Abs. 2 nicht mit der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, sondern hält es auch hier für erforderlich, eine Untersuchung der Ursachen eines Ereignisses jedenfalls nicht auszuschließen.

**Ständige Rechtsprechung** seit BFH v. 22.9.1955 – IV 616/53 U, BStBl. III 1955, 347, betr. Ablehnung der Zwangsläufigkeit von Unterhaltsaufwendungen, wenn Stpfl. Scheidung veranlasst hat; BFH v. 21.3.1958 – VI 14/54 U, BStBl. III 1958, 329, betr. Unterhaltsaufwendungen bei Getrenntlebenden als zwangsläufige Folge vorangegangenen Verhaltens der Ehegatten; BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105, betr. Aufwendungen zur Beseitigung eines Unfallschadens an geliehenem Pkw.; BFH v. 3.5.1974 – VI R 86/71, BStBl. II 1974, 686, betr. Übernahme von Strafprozesskosten für den verurteilten Sohn, weil Stpfl. eine Unfallfahrt veranlasst hat; BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Aufwendungen aufgrund einer Bürgschaft für den Bruder; BFH

v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, betr. Unfallschaden mit fremdem Pkw. auf Urlaubsfahrt; BFH v. 18.3.2004 – III R 24/03, BStBl. II 2004, 726, betr. Kosten eines Vaterschaftsfeststellungsprozesses; BFH v. 30.6.2006 – III R 27/04, BStBl. II 2006, 492, betr. Scheidungsprozesskosten; BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, betr. Strafverteidigungskosten; BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800; BFH v. 19.8.2015 – X R 34/12, BFH/NV 2016, 22, betr. Prozesskosten; wohl aA BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, Rz. 14, betr. Zivilprozesskosten. GlA etwa FG Rhld.-Pf. v. 28.8.2007 – 3 K 1062/04, DStRE 2008, 347, rkr., betr. Scheidungsfolgekosten; FG Münster v. 1.10.2010 – 11 K 3544/07 E, juris, rkr., betr. Strafverteidigungskosten, NZB zurückgewiesen; FG Düss. v. 29.9.2011 – 11 K 2506/09 E, EFG 2012, 698, rkr., betr. Heimkosten der Tante; FG Rhld.-Pf. v. 1.4.2014 – 5 K 1989/12, DStRE 2015, 1161, rkr. betr. Erpressungsgelder; FG Saarl. v. 7.10.2014 – 1 K 1054/13, juris, rkr., betr. Zivilprozesskosten.

**Gleicher Ansicht Finanzverwaltung.** Abschn. 92/186 Abs. 5 Satz 1 LStR/ESTR 1993, „das Ereignis und die Beseitigung seiner Folgen müssen für den Steuerpflichtigen zwangsläufig sein“.

**Gleicher Ansicht auch das überwiegende Schrifttum:** Siehe nur *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 14 ff. (1/2001); *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983, 206 (210 f.), die auf die wesentliche Ursache abstellen; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 89 (5/2019); *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 27; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 134 (9/2014); zweifelnd wohl *Richter*, *FR* 1983, 233.

Das Ausmaß der Ursachenforschung wird allerdings ganz unterschiedlich bestimmt. So ist nach *Jakob/Jüptner* (*StuW* 1983, 206 [210]) die entscheidende, die Aufwendungen auslösende Ursache zu finden. In bestimmten Fällen soll die Erforschung von Ursachen unterbleiben, wenn sie nach der Art der Ereignisse oder aus anderen Gründen (zB Achtung der Menschenwürde) untonlich erscheine (so schon BFH v. 23.2.1968 – VI R 239/67, BStBl. II 1968, 407, betr. Verzicht auf Ursachenforschung bei Ehescheidungskosten; s. auch die Rspr. zur Abziehbarkeit von Krankheitskosten in Anm. 90). In BFH v. 26.5.1971 (BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628, sog. Lebensretter-Urteil) wird auf die Prüfung der den Unterhaltsaufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse ohne Begr. verzichtet, um stattdessen eine neue, die denkbaren rechtl. und sittlichen Gründe überlagernde tatsächliche Verpflichtung anzunehmen. Den ausnahmsweisen Verzicht auf Ursachenforschung hat die Rspr. als Typisierung der Zwangsläufigkeit des den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisses zu erklären versucht (BFH v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, betr. Kosten eines Sorgerechtsverfahrens; *Söffing*, *FR* 1982, 73).

**Stellungnahme:** Weder aus dem Wortlaut noch aus dem Zweck (s. Anm. 181) des Abs. 2 Satz 1 lässt sich uE folgern, dass nicht die Aufwendungen, sondern die zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig sein müssten. Der Typisierungsgedanke vermeidet zwar den Widerspruch zwischen der Forderung nach Ursachenforschung und dem für einige Fälle anerkannten ausnahmsweisen Verzicht darauf; es bleibt jedoch der Vorwurf der Beliebigkeit, weil die Voraussetzungen der Typisierung völlig ungeklärt sind (s. etwa *Söffing*, *FR* 1982, 73). Abzulehnen ist auch die in diesem Zusammenhang gelegentlich vertretene Auffassung, die Merkmale der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit seien untrennbar miteinander verbunden (so BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105; *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. B 47 [1/2001]; s. im Einzelnen Anm. 30 und 32). Zur Bedeutung von Kausalität und Verschulden s. Anm. 184 und 185.

181 **bb) Gegenstand der Zwangsläufigkeit bei wörtlicher und zweckgerichteter Auslegung des Abs. 2 Satz 1**

Nach dem Wortlaut und Zweck des Abs. 2 Satz 1 müssen die Aufwendungen selbst zwangsläufig erwachsen, also nicht irgendwelche Ereignisse, die zu den Aufwendungen geführt haben, wie die hM annimmt (s. Anm. 180).

**Gegenstand der Zwangsläufigkeit bei wörtlicher Auslegung des Abs. 2 Satz 1:** Aus dem Wortlaut lässt sich auch nicht die Notwendigkeit der Ursachenforschung entnehmen. Das Gesetz sieht die Zwangsläufigkeit nämlich in dem „sich aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen können“. Dieser Wortlaut passt überhaupt nicht auf die Zwangsläufigkeit von Ereignissen, weil es unerfindlich ist, wie man sich Ereignissen „aus rechtlichen ... oder sittlichen Gründen“ sollte entziehen können. Einem Lebenssachverhalt kann man sich vielleicht tatsächlich entziehen, nicht aber aus „rechtlichen ... oder sittlichen Gründen“.

Das EStRecht unterscheidet zwischen Aufwendungen, die auf betrieblichen oder beruflichen Gründen beruhen (die betrieblich oder beruflich veranlasst sind), und solchen, die auf privaten Gründen beruhen; die ersteren sind als BA oder WK abziehbar, die Letzteren als private Aufwendungen nicht abziehbar. Davon macht § 33 eine Ausnahme für bestimmte zwangsläufige private Aufwendungen. Zwangsläufigkeit bedeutet, dass der Veranlassungszusammenhang (der für die Abgrenzung der BA und WK von den privaten Aufwendungen maßgebend ist,) durch das Merkmal der Zwangsläufigkeit ersetzt wird. Der Ausdruck „nicht entziehen können“ kennzeichnet eben, dass die rechtl., tatsächlichen oder sittlichen Gründe den Entschluss, Aufwendungen zu leisten, nicht nur ausgelöst, sondern ihn „zwangsläufig“ herbeigeführt haben müssen.

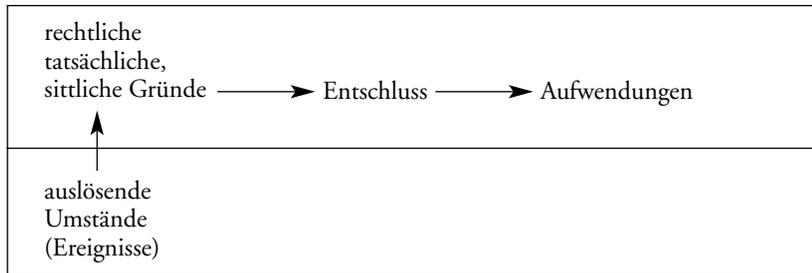
Die Forderung der hM (s. Anm. 180), nicht die Aufwendungen, sondern die zugrunde liegenden Ereignisse müssten zwangsläufig sein, ist daher mit dem Wortlaut nicht vereinbar und kann auch nicht aus dem Gesetzeszweck gefolgert werden.

**Gegenstand der Zwangsläufigkeit nach dem Zweck des Abs. 2 Satz 1:** Der Entschluss, Aufwendungen zu leisten, muss durch „zwingende“ rechtl., tatsächliche oder sittliche Gründe, die auf den Willen des Stpfl. einwirken, bestimmt sein; die rechtl. oder sittlichen Verpflichtungen und tatsächlichen Zwänge müssen also vom Willen des Stpfl. unabhängig sein (s. Anm. 188 ff.). Sie werden durch tatsächliche Umstände ausgelöst. Dass diese Umstände ihrerseits vom Willen des Stpfl. unabhängig sind, verlangt das Gesetz nicht. Würde man die Forderung aufstellen, auch die den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse müssten vom Willen des Stpfl. unabhängig sein, so würde sich die Notwendigkeit ergeben, in der zu den Aufwendungen führenden Kausalkette nach Ursachen zu suchen, die vom Stpfl. freiwillig gesetzt sind und damit die Zwangsläufigkeit ausschließen würden. Verfäht man dabei konsequent, so bleiben praktisch keine Anwendungsfälle für § 33 mehr bestehen, da sich alle Aufwendungen letztlich auf Ereignisse zurückführen lassen, die der Stpfl. selbst herbeigeführt hat (s. Anm. 176).

Die hier vertretene Lösung beruht auf einer scharfen Unterscheidung zwischen den rechtl. bzw. sittlichen Verpflichtungen oder den tatsächlichen Zwängen und den sie auslösenden Umständen. Man könnte dem entgegenhalten, diese Unterscheidung sei brauchbar für rechtl. und sittliche Pflichten, nicht dagegen für die Fälle tatsächlichen Zwangs. In der Tat könnte man meinen, äußerer Zwang und die diesen Zwang auslösenden Umstände seien untrennbar verflochten, so dass

sich in den Fällen tatsächlicher Gründe die Zwangsläufigkeit eben doch auf die zugrunde liegenden Ereignisse erstrecken müsse. Dagegen fällt auf, dass gerade in den Fällen tatsächlichen Zwangs auf eine Ursachenforschung verzichtet wird. Kernbeispiel sind die Krankheitskosten, bei denen nicht untersucht wird, ob der Stpfl. vielleicht seine Krankheit durch sein eigenes Verhalten herbeigeführt hat (s. Anm. 90). Über die Grenzen beim Rechtsmissbrauch s. Anm. 186.

#### Schema zur Zwangsläufigkeit



Einstweilen frei.

182–183

### c) Bedeutung von Kausalität und Verschulden; missbräuchliche Inanspruchnahme des § 33

#### aa) Bedeutung der Kausalität für die Zwangsläufigkeit

184

**Adäquanz oder Äquivalenz:** Wenn gefordert wird, dass die der agB zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig (gemeint ist unabhängig vom Willen des Stpfl.) eingetreten sind (s. Anm. 180), fragt sich, wie die Kausalität bestimmt werden soll. Soweit ersichtlich, besteht Übereinstimmung, dass weder die im Strafrecht herrschende Äquivalenztheorie, noch die im Zivilrecht geltende Adäquanztheorie brauchbare Abgrenzungen ergeben. Trotzdem wird die Auffassung, § 33 erfordere eine Ursachenforschung, von der herrschenden Lehre noch immer nicht aufgegeben (BFH v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, betr. Kosten eines Sorgerechtsverfahrens; BFH v. 27.8.2008 – III R 50/06, BFH/NV 2009, 553, Rz. 11, betr. Prozesskosten; s. auch die Rspr-Nachweise in Anm. 180).

Nach einer Auffassung wird auf die „wesentliche Ursache“ abgestellt.

Siehe *Söffing*, FR 1982, 73; *Spitaler*, StuF 1963, 73; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (210 ff.) und *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 17 (1/2001); FG Thür. v. 22.10.2014 – 3 K 272/14, DStRE 2016, 146, rkr. Kritisch dazu die EStKommission (Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht, 1964, 250 ff.), die vorgeschlagen hat, eine weitere Abklärung durch die Rspr. abzuwarten

Nach aA soll eine adäquate Ursache maßgebend sein.

BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596; BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800; BFH v. 19.8.2015 – X R 34/12, Rz. 41, juris; BFH v. 15.6.2016 – VI R 29/15, BFH/NV 2016, 1550, betr. Kosten einer Erbschaftsstreitigkeit; FG Münster v. 27.11.2013 – 11 K 2519/12 E, EFG 2014, 357, rkr., betr. Verwaltungsprozesskosten.

Die Folge davon ist eine die Rechtssicherheit beeinträchtigende Kasuistik, die unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls in vielen Fällen alle

Möglichkeiten offenlässt (s. Rspr. zu Schuldaufnahme, Schuldtilgung, Schuldzinsen Anm. 130 ff. und die überholte Rspr. zu Aussteueraufwendungen unter Anm. 300 „Ausstattung“, „Aussteuer“; s. ferner Anm. 300 „Ausbildungskosten“, „Bürgschaft“, „Schadensersatz“, „Unfallschaden“).

**Sozialadäquanz:** Eine verbreitete Meinung in Rspr. und Schrifttum versucht, eine zu weitgehende Einengung des § 33 bei Anwendung von Kausalitätstheorien durch Rückgriff auf die Sozialadäquanz zu lösen.

BFH v. 19.12.1995 – III R 177/94, BStBl. II 1996, 197; BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, Rz. 14 mwN; BFH v. 27.8.2008 – III R 50/06, BFH/NV 2009, 553, betr. Prozesskosten; *Tipke*, DStR 1957, 52; *Birkholz*, StuF 1963, 76; *Seithel*, FR 1966, 319; *Eisenberg*, StJb. 1968/69, 297 (327), betr. Unfallschäden aufgrund „asozialen Verhaltens“, 329, betr. Umzugskosten; krit. dazu *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 (211); *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 94 ff. (5/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 28; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 140 ff. (9/2014), unterscheidet die Adäquanz der Ursache und des Verhaltens.

Hat sich danach der Stpfl. sozialadäquat verhalten, so sind die aE der Kausalkette stehenden Aufwendungen zwangsläufig iSd. § 33 entstanden.

**Stellungnahme:** Die Übernahme von Kausalitätstheorien aus dem Zivil- oder Strafrecht bei Anwendung des § 33 erscheint verfehlt: Im Strafrecht geht es darum, ob eine festgestellte Handlung kausal für einen rechtswidrigen Erfolg ist; Korrelat für die weite Äquivalenztheorie ist dabei das Verschulden, also die Vorwerfbarkeit der Tat. Im Zivilrecht begründet Kausalität einen Zurechnungszusammenhang zwischen Haftungsgrund und Schaden. Da Schadensersatzpflicht auch ohne Verschulden eintreten kann, scheiden außergewöhnliche Kausalbedingungen nach der Adäquanztheorie als Schadensursachen aus.

Da die Kausalitätstheorien entscheidend durch ihren Anwendungsbereich geprägt sind, verspricht ihre Übernahme für § 33 keine Aussicht auf Erfolg (glA *Jakob/Jüptner*, StuW 1983, 206 [211]; ähnlich *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 18 [1/2001]). Geht es nämlich im Straf- und Zivilrecht darum, ob ein bestimmtes Ereignis für einen bestimmten Erfolg ursächlich war, so soll bei der Anwendung von Kausalitätstheorien auf § 33 in einer unendlichen Kausalkette oder unter adäquaten Bedingungen nach einer Ursache gesucht werden, die vom Stpfl. selbst gesetzt ist. Tatsächlich lassen sich aber alle Ereignisse, die eine rechtl. bzw. sittliche Verpflichtung oder einen tatsächlichen Zwang auslösen, im Sinne der Äquivalenz- oder Adäquanztheorie auf Umstände zurückführen, die vom Stpfl. freiwillig gesetzt sind. Es gibt keine Aufwendungen, für die der Stpfl. nicht selbst Ursachen im Sinne der Adäquanz- oder Äquivalenztheorie gesetzt hätte. Die entscheidenden Tatbestände für das Entstehen gesetzlicher Unterhaltspflichten (Verehelichung, Zeugung und Geburt von Kindern), von gesetzlichen Schadensersatzpflichten (unerlaubte Handlungen, Vertragsverletzungen) und von Gefährdungshaftungen (Begr. des Gefährdungstatbestands, nämlich das Halten von Tieren oder Kfz.) entstehen aus mehr oder weniger freiwilligen Entschlüssen. Wollte man in diesen Fällen statt auf die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aufgrund der Rechtspflicht darauf abstellen, ob sich der Stpfl. dem Lebenssachverhalt entziehen konnte, der zur Begr. der Ansprüche führt, so würde dies vielleicht zur Abziehbarkeit von Schadensersatzleistungen aus Gefährdungshaftung für einen Blindenhund führen, wohl kaum aber zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an Ehegatten und Kinder. Gerade Leistungen an Unterhaltsberechtigte sind jedoch dem Grunde nach entsprechend der Entstehungsgeschichte (s. Anm. 2) als zwangsläufig anzusehen.

In Wahrheit werden Ursachenforschung und Kausalitätstheorien für erforderlich gehalten, um den als zu weit empfundenen Anwendungsbereich des § 33 einzuzengen, der sich ergeben würde, wenn man dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 entsprechend nur die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen selbst fordert (s. Anm. 181). Es besteht indes keine Notwendigkeit dazu, den Anwendungsbereich des § 33 durch Kausalitätstheorien einzuschränken, denn die Fälle selbstbegründeter Rechtspflichten lassen sich aus dem Anwendungsbereich des § 33 bei sinngemäßer Auslegung ausschließen (s. Anm. 175), ohne dass es eines Rückgriffs auf Kausalitätstheorien bedürfte. Übrig bleiben, soweit ersichtlich, lediglich solche Fälle, in denen der Stpfl. schuldhaft, zum Schadensersatz verpflichtende Handlungen begeht oder willentlich eine Zwangssituation selbst herbeiführt; schließlich die Fälle, in denen der Abzug von Aufwendungen gegen höhere Zwecke verstoßen würde. Um in solchen Fällen die Anwendung des § 33 auszuschließen, bedarf es keiner Einführung von Kausalitätstheorien, deren Anwendungsbereich dann wieder bei Sozialadäquanz eingeschränkt werden müsste (s.o.), sondern der Prüfung, ob und inwieweit die Inanspruchnahme des § 33 durch das Verbot des Rechtsmissbrauchs eingeschränkt ist (s. Anm. 186).

#### bb) Bedeutung des Verschuldens für die Zwangsläufigkeit

185

Verschiedentlich wird in Rspr. und Schrifttum der Abzug von agB wegen „schuldhafter Verursachung“ der Ereignisse, die zu den Aufwendungen führen, versagt (zur Kausalität s. Anm. 184). Es handelt sich im Wesentlichen um folgende Fallgruppen:

- schuldhaft, zum Schadensersatz verpflichtende Handlungen und
- willentliche Herbeiführung einer tatsächlichen Zwangssituation (zB selbst herbeigeführte Süchte, Krankheiten, Selbstverstümmelungen und Selbstmordversuche).

Im Falle vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Herbeiführung eines Schadensfalls oder einer tatsächlichen Zwangssituation wird im Allgemeinen (Ausnahme Krankheitskosten) die Abziehbarkeit dadurch veranlasster Aufwendungen als agB versagt.

BFH v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499, s. auch BFH v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, beide betr. Prozesskosten nach Verkehrsunfall; BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353, betr. Schadensersatzzahlungen aufgrund vorsätzlich begangener Straftat; BFH v. 3.3.2005 – III R 12/04, BFH/NV 2005, 1287, Rz. 26, betr. Rückabwicklung eines Grundstückskaufvertrags; zur Notwendigkeit fehlenden Verschuldens, s. auch BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2011, 570; BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, alle betr. Gebäudesanierung; glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 28 (1/2001); *Barwitz*, Verschulden im Steuerrecht, 1987, 103; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 98 ff. (5/2019); *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 29.

**Zur groben Fahrlässigkeit** FG Düss. v. 28.4.1977 – II 221/73 L, EFG 1978, 78, rkr., betr. Verkäuferhaftung nach grob fahrlässigem Erwerb eines gestohlenen Kfz.; Hess. FG v. 5.10.1990 – I K 5063/89, EFG 1991, 195, rkr., betr. „politischen Freikauf“ eines Rumäniendeutschen; zT aA FG Nürnberg v. 24.10.1973 – V 288/72, EFG 1974, 111 (aufgehoben durch BFH v. 7.3.1975 – VI R 201/73, nv.), wonach nur bewusst grob fahrlässiges Verhalten die Zwangsläufigkeit ausschließt. Ohne ausdrückliche Stellungnahme zum Grad des Verschuldens BFH v. 23.2.1968 – VI R 97/67, BFHE 92, 199, betr. Wiederbeschaffungsaufwendungen nach Beschlagnahmeverbot.

Aber auch in Fällen leicht fahrlässiger Schadensverursachung wird die Zwangsläufigkeit und damit die Abziehbarkeit von Ersatzleistungen – soweit diese Frage überhaupt erörtert wird – überwiegend abgelehnt.

FG Münster v. 28.8.1975 – VIII 473/75 L, EFG 1976, 82, rkr., betr. Verursachung eines Zimmerbrandes durch Abbrennen einer Weihnachtskerze, wobei uE bereits fraglich ist, ob es sich nicht um einen Fall grober Fahrlässigkeit handelt; FG Köln v. 17.12.1980 – I (XIII) 709/77 L, EFG 1981, 293, rkr., betr. Schäden, die der minderjährige Sohn des Stpfl. verursacht hat; aA FG Saarl. v. 14.2.2007 – I K 1350/03, nv., juris, rkr., betr. Aufwendungen für einen Motorschaden als agB; BFH v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, beiläufig, da grobe Fahrlässigkeit bejaht wurde; BFH v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, betont den Billigkeitsgedanken (s. Anm. 8) und stützt sich – nicht ausdrücklich, jedoch beispielhaft – auf die besonderen, im Arbeitsrecht gewohnheitsrechtl. gesicherten Haftungsgrundsätze der „gefahrengeeigneten Arbeit“; ferner *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 28 (1/2001); *Barwitz*, Verschulden im Steuerrecht, 1987, 103; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 29.

**Stellungnahme:** Eine einheitliche Lösung unter Verschuldensgesichtspunkten lässt sich schon deshalb nicht erzielen, weil von Verschulden (im Sinne der Vorwerfbarkeit als dem Belastetsein mit der Verantwortung für eine rechtswidrige Tat) nur bei der ersten Fallgruppe die Rede sein kann. Im Übrigen werden die Fälle nicht erfasst, in denen das Gesetz eine Verschuldensvermutung (zB § 832 BGB) aufstellt (s. dazu FG Köln v. 17.12.1980 – I (XIII) 709/77 L, EFG 1981, 293, rkr., die Zwangsläufigkeit abl.) oder in denen die Ersatzpflicht allein auf Gefährdungshaftung (zB § 833 BGB) beruht; s. dazu Hess. FG v. 18.12.1975 – I 220/74, EFG 1976, 338, rkr., betr. Schäferhund, der Briefträger anfällt; Hess. FG v. 19.12.1983 – I 383/79, EFG 1984, 402, rkr., betr. nicht haftpflichtversicherten Hund, der Verkehrsunfall verursacht; in beiden Fällen wurden agB abgelehnt; krit. o.V., FR 1985, 339.

Schließlich gerät der Versuch, nach Schuldformen zu differenzieren, sehr schnell in Widerspruch zum Zweck des § 33, der Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit (o.V., HFR 1986, 580), aber auch in Gegensatz zum Ziel einer einschränkenden Auslegung. Bei Annahme einer Billigkeitsvorschrift würde es naheliegen, Massenfälle mit leichtem Verschulden aus dem Anwendungsbereich des § 33 auszuschließen und diese Vorschrift nur „außerordentlichen Fällen“ vorzubehalten. Eine Wertung nach der Schwere des Schuldvorwurfs hingegen müsste gerade die seltenen Fälle des Vorsatzes ausschließen und Fälle einer leichten Fahrlässigkeit in den Anwendungsbereich des § 33 einbeziehen. Es ist uE vielmehr zu untersuchen, ob eine missbräuchliche und damit unzulässige Inanspruchnahme des § 33 vorliegt (s. Anm. 186).

#### 186 cc) Missbräuchliche Inanspruchnahme des § 33

Eine Begrenzung des Anwendungsbereichs für § 33 kann uE nicht durch Anwendung von Kausalitätstheorien erfolgen (s. Anm. 184), die dann wieder bei Sozialadäquanz eingeschränkt werden müssten. Vielmehr ist umgekehrt zu fragen, ob bei einem sozial inadäquaten Verhalten (aber nicht nur bei diesem) ein Rechtsmissbrauch vorliegt und damit die Anwendung des § 33 unzulässig ist. Damit lässt sich auch das Problem des Verschuldens (s. Anm. 185) lösen.

GLA einige FG zT im Anschluss an die hier (Lfg. 147, Stand November 1985, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)) vertretene Auffassung: FG Köln v. 17.12.1985 – V K 445/83, NWB 1986, F. 1, 24, rkr., Hess. FG v. 21.1.1986 – I K 560/83, EFG 1986, 401, rkr., jeweils betr. Kosten eines Vater-

schafts-Feststellungsprozesses; FG Köln v. 23.1.1989 – 1 K 281/85, EFG 1989, 233, rkr., betr. Kosten einer vergleichsweise beendeten Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO: ähnlich auch o.V., HFR 1986, 580, wonach eine Begrenzung wohl nur durch die §§ 40 ff. AO möglich sein soll. Zum Gestaltungsmissbrauch beim Zu- und Abfluss von Erstattungsleistungen und Aufwendungen s. Anm. 56.

Denkbar sind zwei Anwendungsfälle für missbräuchliche Inanspruchnahme des § 33:

Der Abzug zwangsläufig erwachsener Aufwendungen verstößt gegen vorrangige Zwecke. Das ist zB der Fall bei

- Strafen, denn der Strafzweck würde durch die StMinderung gefährdet (s. Anm. 131),
- ferner Schadensersatzverpflichtungen aufgrund strafbaren Verhaltens (BFH v. 18.9.1987 – VI R 121/84, BFH/NV 1988, 353, betr. Schadensersatzzahlungen nach Verurteilung wegen Untreue) und schließlich bei Aufwendungen, die (mögen sie auch zwangsläufig erwachsen) der Aufrechterhaltung eines missbilligten Zustands dienen, so etwa Aufwendungen zur Suchtbefriedigung (s. Anm. 189 und 300 „Trunksucht“).
- Die Berufung auf die Zwangsläufigkeit könnte ausgeschlossen sein, wenn der Stpfl. die Ereignisse, die zwangsläufig zu Aufwendungen führen, selbst herbeigeführt oder zumutbare Maßnahmen zur Vermeidung der Ausgaben unterlassen hat.

Indes kann nicht jedes Selbstherbeiführen zur Unzulässigkeit der Rechtsausübung führen. Dies zeigt ein Blick auf Vorschriften, die den Grundsatz unzulässiger Rechtsausübung in Spezialfällen regeln. So etwa § 162 Abs. 2 BGB, der nur die unredliche Herbeiführung (oder Verhinderung) einer Bedingung betrifft, und nicht zuletzt § 24 VVG, nach dem der Versicherer nur dann von der Leistung frei wird, wenn der Versicherungsnehmer den Versicherungsfall vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt hat.

Auf § 33 bezogen bedeutet dies, dass jedenfalls keine geringeren Anforderungen an die Missbräuchlichkeit gestellt werden können als in den vorgenannten Spezialfällen. Erforderlich ist demnach insbes., dass die Zwangsläufigkeit durch Maßnahmen herbeigeführt wurde, die rechtswidrig sind oder rechtswidrigen Zwecken dienen. Demnach könnte die Selbstverstümmelung eines Strafgefangenen oder Wehrpflichtigen zum Ausschluss des § 33 für Krankheitskosten führen, nicht dagegen ein Selbstmordversuch. Bei vom Stpfl. herbeigeführten Schadensersatzpflichten kommt uE ein Ausschluss wohl nur bei Vorsatz und bei grober Fahrlässigkeit, kaum dagegen bei leichter Fahrlässigkeit in Betracht.

In diesem Zusammenhang sind uE auch all jene Unterlassungen von Stpfl. zu sehen, die erst zu „größeren Aufwendungen“ iSv. Abs. 1 führen. Dazu zählt etwa der Verzicht des Stpfl. auf Geltendmachung eines Ersatz- oder Erstattungsanspruchs (BFH v. 20.9.1991 – III R 91/89, BStBl. II 1992, 137; BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969, Rz. 29; im Einzelnen dazu Anm. 40 und 300 „Verzicht“) oder auf Inanspruchnahme kostenloser Heilfürsorge (FG Nürnberg v. 25.6.1974 – II 27/73, EFG 1974, 517, rkr.) und die Vereitelung der Vorteilsausgleichung durch verspätete Geltendmachung der ihm zustehenden Erstattungs- oder Beihilfeansprüche (s. auch Anm. 40).

Die hier naheliegende entsprechende Anwendung des Rechtsgedankens aus § 254 Abs. 2 BGB (Schadensabwendungs- und -minderungspflicht) führt jedoch auch

nur in Ausnahmefällen zum Ausschluss der Zwangsläufigkeit; denn § 254 BGB stützt sich letztlich auf den auch für die unzulässige Rechtsausübung maßgebenden Grundsatz von TuG (*Grüneberg in Palandt*, 79. Aufl. 2020, § 254 BGB Rz. 1). Danach steht uE der Verzicht auf Ersatz- und Erstattungsansprüche und kostenlose Leistungen nur dann der Zwangsläufigkeit entgegen, wenn ihre Inanspruchnahme für den Stpfl. zumutbar oder die Nichtgeltendmachung arglistig ist (arg. § 162 Abs. 2 BGB). Zumutbar aber ist etwa die Geltendmachung von Kranken- und Haftpflichtversicherungsleistungen, selbst wenn dadurch eine Beitragsrückerstattung oder ein Schadensfreiheitsrabatt verloren geht (s. auch *Horlemann*, BB 1980, 1837; aA *Friederich*, BB 1981, 594); arglistig ist uE der vorübergehende Verzicht auf Erstattungsansprüche zu dem einzigen Zweck einer Vereitelung der Vorteilsausgleichung.

#### d) Gründe der Zwangsläufigkeit (sog. Nicht-entziehen-Können)

##### 187 aa) Grundsätze

Die in Abs. 2 Satz 1 genannten Gründe der Zwangsläufigkeit müssen von außen, dh. vom Willen des Stpfl. unabhängig, derart auf seine Entschließung einwirken, dass er ihnen nicht auszuweichen vermag (vgl. zB BFH v. 19.12.1995 – III R 177/94, BStBl. II 1996, 197, mwN; BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223; BFH v. 21.9.2016 – VI B 34/16, BFH/NV 2017, 26, betr. Leistung einer Wiedergutmachungsaufgabe).

**Aufwendungen zugunsten Dritter:** Nach Abs. 2 Satz 1 müssen die dort genannten Gründe der Zwangsläufigkeit bei dem Stpfl. vorliegen, der die Aufwendungen leistet. Bei Aufwendungen zugunsten eines Dritten kann es daher nicht darauf ankommen, ob dieser sich den Aufwendungen hätte entziehen können, wenn er sie selbst geleistet hätte (glA BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895 [897]; FG Rhld.-Pf. v. 22.2.1983 – 2 K 45/81, EFG 1983, 608, rkr.; wohl aA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 37).

Ebenso wenig wie die Zwangsläufigkeit vom Einkommen oder Vermögen des Stpfl. abhängt, sind die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Dritten, zu dessen Gunsten der Stpfl. Aufwendungen leistet, für die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach von Bedeutung. Eine Anwendung der Sonderregelungen in § 33a Abs. 1 Sätze 4 und 5 ist weder geboten noch rechtsdogmatisch zulässig (glA BFH v. 19.2.1965 – VI 306/64 U, BStBl. III 1965, 284). Allerdings können die Einkommens- und Vermögensverhältnisse einer unterstützten Person von unmittelbarem Einfluss auf die einzelnen Gründe der Zwangsläufigkeit sein. So kann eine Verpflichtung aus sittlichen Gründen nicht bejaht werden, wenn der Zuwendungsempfänger nicht bedürftig ist. Auch das Vorliegen rechtl. Gründe kann in Einzelfällen von der Bedürftigkeit des Empfängers abhängen (BFH v. 11.7.1990 – III R 111/86, BStBl. II 1991, 62); so setzen die Unterhaltsansprüche des getrenntlebenden Ehegatten (§ 1361 BGB) und der sonstigen Unterhaltsberechtigten (zB §§ 1602, 16151 BGB) die Bedürftigkeit des Empfängers voraus, nicht dagegen Schadens- oder Aufwendungsersatzansprüche, denen der Stpfl. ausgesetzt ist.

Die Bedürftigkeit des Empfängers von Zuwendungen kann auch die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen und damit ihre Abziehbarkeit der Höhe nach beeinflussen (s. Anm. 194 ff.).

**Maßgebender Zeitpunkt für das Vorliegen der Zwangsläufigkeit:** Die Zwangsläufigkeit ist grds. nach den Verhältnissen desjenigen VZ zu beurteilen, in welchem die Aufwendungen geleistet werden, für die eine StErmäßigung beansprucht wird. Soweit Rspr. und hM auf die Zwangsläufigkeit der den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse abstellen (s. Anm. 180), können die einzelnen Gründe der Zwangsläufigkeit auch in einem anderen VZ verwirklicht werden; zweifelhaft ist dann, ob die Zwangsläufigkeit auch im Zeitpunkt der Zahlung noch gegeben sein muss. Ein Beispiel dafür bot die Rspr. zu Schuldaufnahme und Schuldtilgung (s. Anm. 134 „Für die Beurteilung maßgebender Zeitpunkt“).

**Zusammenwirken verschiedener Gründe und verschiedener Verpflichteter:** Ein Zusammenwirken verschiedener Gründe der Zwangsläufigkeit ist unschädlich und in einigen Fällen sogar erforderlich. Daher bedürfen etwa selbstgesetzte Rechtspflichten einer zusätzlichen rechtl. oder sittlichen Verpflichtung oder einer besonderen tatsächlichen Zwangslage (s. Anm. 188); uE sind Aufwendungen zugunsten Dritter auch nicht allein aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (s. Anm. 189).

Die Konkurrenz unterschiedlicher Gründe bei verschiedenen Stpfl. wirkt sich grds. ebenfalls nicht auf die Abziehbarkeit geleisteter Aufwendungen dem Grunde nach aus, sofern jeder für sich die Voraussetzungen des § 33 verwirklicht. Eine Quotelung, wie sie etwa in § 33a Abs. 1 Satz 7 vorgesehen ist, wäre unzulässig und davon abgesehen undurchführbar.

#### **Beispiele:**

Denkbar wäre etwa, dass Krankheitskosten von einem unterhaltspflichtigen Angehörigen aus rechtl. und von einem weiteren Angehörigen aus sittlichen Gründen bezahlt werden. Ähnlich, wenn ein sittlich Verpflichteter leistet, während sich der rechtl. Verpflichtete seiner Verpflichtung entzieht, oder wenn ein nachrangig Unterhaltspflichtiger Aufwendungen geltend macht, die eigentlich der vorrangig Verpflichtete hätte leisten müssen (zB § 1606 Abs. 1 und 2 BGB).

In all diesen Fällen kann uE die StErmäßigung dem Grunde nach nicht versagt werden (glA BFH v. 7.3.1975 – VI R 98/72, BStBl. II 1975, 629, betr. Unterhaltszahlungen zugunsten der Schwiegertochter, die von ihren Eltern nichts erhalten hatte; aA BFH v. 20.3.1952 – IV 284/51 U, BStBl. III 1952, 125, betr. Unterhaltsleistungen des Onkels für seinen studierenden Neffen, der auch vom Vater unterstützt wurde). Eine andere Beurteilung ist jedoch geboten, wenn sich die Inanspruchnahme der StErmäßigung als rechtsmissbräuchlich erweist (zB Geltendmachung von Aufwendungen durch denjenigen Stpfl., der die höchste StEntlastung erwarten kann). Schließlich kann sich bei Konkurrenz verschiedener Verpflichteter eine Begrenzung abziehbarer Aufwendungen der Höhe nach ergeben, weil diese weder „den Umständen nach notwendig“ noch angemessen sind (s. Anm. 196f.).

#### **bb) Rechtliche Gründe**

188

Rechtliche Gründe sind rechtl. Pflichten, die der Stpfl. nicht selbst gesetzt, dh. nicht freiwillig übernommen hat (s. Anm. 175 und 182).

**Verpflichtung aus Rechtsgeschäften:** Es besteht allgemeine Übereinstimmung, dass rechtl. Verpflichtungen aufgrund eines Rechtsgeschäftes für sich allein nicht genügen. Dies folgt daraus, dass Abs. 2 Satz 1 nur solche rechtl. Gründe erfasst, die vom Stpfl. nicht selbst gesetzt sind. Entsprechendes gilt, wenn sich Verpflichtungen zu Aufwendungen aus einem freiwillig begründeten öffentlichen Rechtsverhältnis ergeben. Zwangsläufigkeit ist in diesen Fällen nur dann zu bejahen, wenn

sich unabhängig von der selbst begründeten Rechtspflicht eine rechtl. oder sittlichen Verpflichtung bzw. eine tatsächliche Zwangslage zur Leistung der Ausgaben ergibt oder wenn die Eingehung der Rechtspflicht ihrerseits auf rechtl. oder sittlichen Verpflichtungen bzw. einer tatsächlichen Zwangslage beruht (glA BFH v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, mit Anm. o.V., HFR 1986, 580; BFH v. 3.3.2005 – III R 12/04, BFH/NV 2005, 1287). In diesem Sinne entscheidet die Rspr. über Bürgschaften.

BFH v. 1.12.1961 – VI 306/60 U, BStBl. III 1962, 63; BFH v. 25.10.1963 – VI 246/62, StRK EStG (bis 1975) § 4 R. 618; BFH v. 12.12.1963 – IV 287/60 U, BStBl. III 1964, 299; BFH v. 18.11.1977 – VI R 142/75, BStBl. II 1978, 147, jeweils betr. Aufwendungen aufgrund von Bürgschaften (mwN Anm. 300 „Bürgschaft“); BFH v. 8.4.1960 – VI 114/59, StRK EStG § 33 R. 112, betr. vergleichsweise Übernahme der Kosten eines Scheidungsrechtsstreits; BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628, betr. Aufwendungen aufgrund von Schuldversprechen; BFH v. 3.3.2005 – III R 54/03, BFH/NV 2005, 1529, mwN betr. Darlehensumschuldung; s. auch die Rspr. zur Schuldübernahme und Schuldtilgung (s. Anm. 133), wonach ebenfalls das Rechtsgeschäft allein (§§ 414 ff. und 607 ff. BGB) nicht für die Annahme der Zwangsläufigkeit ausreicht.

**Schadensersatzpflichten** sind vom Willen des Stpfl. unabhängig entstandene Rechtspflichten. Zur Bejahung der Zwangsläufigkeit bedarf es daher keiner weiteren Gründe. Die Zwangsläufigkeit ist uE insbes. nicht schon dadurch ausgeschlossen, dass der Stpfl. den Schadensfall selbst schuldhaft verursacht hat. Anderer Ansicht die wohl überwiegende Meinung, nach der Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit die Zwangsläufigkeit ausschließen, während dies bei leichter Fahrlässigkeit str. ist (s. Anm. 185). Auch fehlender Versicherungsschutz ist für die Zwangsläufigkeit ohne Bedeutung (s. Anm. 186 und 300 „Versicherungsschutz“). In Fällen schuldhaft verursachter Schäden kann der Abzug uE nur dann versagt werden, wenn die Inanspruchnahme des § 33 rechtsmissbräuchlich wäre (s. Anm. 186; dazu ferner Anm. 300 „Schadensersatz“, „Unfallschaden“).

**Gefährdungshaftung, Unfallhaftung und Haftung aufgrund Verschuldensvermutung:** Die Schadensersatzpflicht tritt bei Gefährdungstatbeständen (zB § 833 Satz 1 BGB; § 7 StVG) und bei der in § 945 ZPO geregelten Unfallhaftung auch ohne Verschulden ein. Die Rechtspflicht besteht unabhängig vom Willen des Stpfl.; dass er die Gefahrenquelle freiwillig eröffnet hat, steht dem Abzug nicht entgegen (aA Hess. FG v. 18.12.1975 – I 220/74, EFG 1976, 338, rkr.; Hess. FG v. 19.12.1983 – I 383/79, EFG 1984, 402, rkr., betr. Tierhalterhaftung). Gleiches muss aber auch für die Haftung aufgrund vermuteten Verschuldens gelten (aA FG Köln v. 17.12.1980 – I (XIII) 709/77 L, EFG 1981, 293, rkr., betr. Haftung des Aufsichtspflichtigen nach § 833 BGB).

**Gesetzliche Unterhaltspflichten** sind vom Willen des Stpfl. unabhängige Rechtspflichten, die die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen begründen (zum Verhältnis zu § 33a s. Anm. 146f.). Dass der Stpfl. die die Unterhaltspflicht auslösenden Umstände selbst herbeigeführt hat (Heirat, Zeugung und Geburt), schließt die Zwangsläufigkeit grds. nicht aus; etwas anderes kann allerdings für Sonderbedarf gelten (BFH v. 22.3.1967 – VI R 300/66, BStBl. III 1967, 596, betr. Berufsausbildungs- bzw. Studienkosten des Ehegatten; s. auch Anm. 300 „Ausbildungskosten“, „Erbausgleich“). Ist bereits nach Zivilrecht streitig, ob der Unterhaltsanspruch bestimmte Aufwendungen umfasst, so kann sich eine Unterhaltspflicht aus sittlichen Gründen (s. Anm. 190f.) ergeben (BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895, betr. Strafverteidigungskosten für das volljährige Kind).

**Öffentlich-rechtliche Pflichten** können unabhängig vom Willen des Stpfl. entstehen, aber auch selbst begründete Rechtspflichten sein; sie können sich aus Verwaltungsakt und anderen öffentlich-rechtl. Entsch. (zB Kostenentscheidungen) oder auch aus öffentlich-rechtl. Vertrag ergeben. So ist etwa die Pflicht zur Erfüllung einer mit einem begünstigenden Verwaltungsakt zusammenhängenden Auflage (zB Auflage bei Baugenehmigung) eine selbst begründete Rechtspflicht; entsprechende Aufwendungen sind daher nur dann zwangsläufig, wenn darüber hinaus rechtl., tatsächliche oder sittliche Gründe vorliegen. Steuern dagegen entstehen unabhängig vom Willen des Stpfl. durch Tatbestandsverwirklichung (§ 3 Abs. 1 AO), entsprechende Aufwendungen sind daher aus rechtl. Gründen zwangsläufig (glA *Tipke*, *StuW* 1974, 340 [346]; aA BFH v. 12.12.1973 – VI R 23/71, BStBl. II 1974, 300, betr. baden-württembergische Feuerwehrabgabe; im Einzelnen s. Anm. 300 „Feuerwehrabgabe“, „Steuern“).

### cc) Tatsächliche Gründe

189

**Grundsatz:** Zu prüfen ist, ob Ereignisse vorliegen, die für den Stpfl. eine Zwangssituation auslösen. Solche Ereignisse sind unbestritten:

Katastrophen, Krankheit, Tod, Unfall, sonstige Gesundheits- und Lebensbedrohungen sowie Freiheitsbeschränkungen.

- ▶ *Existenzgefährdende Zwangslage:* Voraussetzung ist also eine existenzgefährdende Zwangslage, die die Entschließungsfreiheit des Stpfl. derart einschränkt, dass er den Aufwendungen nicht ausweichen kann. Eine solche existenzgefährdende Zwangslage wird seit 2012 auch vom Gesetz zur Begründung einer Ausnahme vom Abzugsverbot für Prozesskosten in Abs. 2 Satz 4 gefordert (Anm. 213).

Durch die Zulassungsbeschränkungen zum Studium (*numerus clausus*) entsteht keine derartige Zwangslage, die die Entschließungsfreiheit des Stpfl. derart einschränkt, dass ein Auslandsstudium unausweichlich wird (BFH v. 21.4.1987 – III B 165/86, BFH/NV 1987, 501).

- ▶ *Zwangslage und Selbstverschulden:* Dass der Stpfl. die Ereignisse seinerseits mit ausgelöst hat, führt uE nur dann zum Ausschluss der agB, wenn die Inanspruchnahme rechtsmissbräuchlich wäre. Daher bleiben Krankheitskosten auch dann abziehbar, wenn der Stpfl. die Krankheit durch eigenes Verhalten verursacht hat; insbes. sind Aufwendungen zur Heilung der Trunksucht abziehbar.

StRspr.: BFH v. 30.11.1966 – VI R 108/66, BStBl. III 1967, 459, betr. Krankheitskosten eines Alkoholikers; BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. Fahrtkosten zu Gruppentreffen der Anonymen Alkoholiker (s. auch Anm. 90 und 300 „Trunksucht“), während die Geltendmachung von Aufwendungen zur Befriedigung der Trunksucht rechtsmissbräuchlich wäre, s. Anm. 186; im Erg. glA FG Düss. v. 28.10.1977 – XV/X 200/74 E, EFG 1978, 125, rkr., best. BFH v. 14.8.1981 – VI R 34/78, EFG 1983, 2, betr. Abgrenzung abziehbarer Krankheitskosten eines Alkoholikers von nichtabziehbaren Aufwendungen zur Suchtbefriedigung.

**Eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen:** Im Verhältnis zu den anderen in Abs. 2 Satz 1 genannten Gründen der Zwangsläufigkeit können tatsächliche Gründe uE nur zur Abziehbarkeit von Aufwendungen des Stpfl. für sich selbst führen; bei Aufwendungen zugunsten Dritter muss zusätzlich eine rechtl. oder sittliche Verpflichtung hinzutreten, die den persönlichen Bezug des Stpfl. zum Zuwendungsempfänger herstellt.

GlA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 5 (1/2001); *Görke* in *Frotscher/Geurts*, § 33 Rz. 38 (3/2018); *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 113 (5/2019); *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 35; unentschieden: BFH v. 27.10.1989 – III R 205/82, BStBl. II 1990, 294, betr. Unterhaltspflicht des Partners einer eheähnlichen Gemeinschaft; aA BFH v. 12.7.1963 – VI 282/62 U, BStBl. III 1963, 437, betr. Unterhaltsleistungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe; BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628, sog. Lebensretter-Urteil.

**Kritik:** Beiden (älteren) Entsch. des BFH (BFH v. 12.7.1963 – VI 282/62 U, BStBl. III 1963, 437; BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628) ist die Scheu gemeinsam, eine sittliche Verpflichtung zu bejahen. So wird entweder eine sittliche Verpflichtung verneint, weil es an verwandtschaftlichen Beziehungen fehle (BFH v. 12.7.1963 – VI 282/62 U, BStBl. III 1963, 437) oder die Entsch. darüber bleibt dahingestellt (BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628). In diesen Fällen ist uE eine sittliche Verpflichtung zu bejahen. Das Ausweichen auf wertneutrale tatsächliche Gründe vermied zwar den (vermeintlichen) Widerspruch aus der Bejahung einer sittlichen Pflicht im Rahmen einer früher von der Sittenordnung missbilligten Beziehung (zB Konkubinat oder gleichgeschlechtliche Beziehungen); die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen erlangt so jedoch die Funktion eines Auffangtatbestands, während das Gesetz die Gründe unabhängig und gleichgewichtig nebeneinander stellt (s. Anm. 175). Bei Lösegeldzahlungen aus dem Vermögen des Entführten handelt es sich um zwangsläufige Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen des Stpfl. für sich selbst; werden die Zahlungen für die Freilassung eines Angehörigen geleistet, wird eine rechtl. oder sittliche Veranlassung zu prüfen sein; fehlt es daran, können auch keine tatsächlichen Gründe der Zwangsläufigkeit einen Abzug begründen.

**Anwendungsbeispiele** aus der Rspr. zu einer Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen sind Aufwendungen zur Wiederbeschaffung vernichteten Hausrats (s. Anm. 75 ff.), Krankheits- und Kurkosten (s. Anm. 90 ff. und 102 ff.), Aufwendungen infolge Körperbehinderung (s. Anm. 82 und 84) sowie Rückzahlungen aufgrund zwangsläufiger Schuldaufnahme (s. Anm. 135 f. und 300 „Existenzaufbaudarlehen“). Siehe ferner Anm. 300 „Ausreisekosten“, „Baukostenzuschuss“, „Deliktsverlust“, „Detektiv“, „Familienzusammenführung“, „Katastrophen“, „Lösegeldzahlung“, „Sturmschäden“, „Umzugskosten“, zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72; zu Kleidung s. Anm. 69.

#### 190 dd) Sittliche Gründe

**Begriff der sittlichen Verpflichtung:** Auch die sittlichen Verpflichtungen, die § 33 erfasst, müssen von außen auf den Stpfl. einwirken. Dabei kann es nicht allein darauf ankommen, dass der Stpfl. sich von seinem Gewissen leiten lässt; der Maßstab dieser Gewissensentscheidung muss vielmehr eine allg. anerkannte Sittenpflicht sein (s. Anm. 177). Es kommt daher entscheidend auf die herrschenden Anschauungen an (glA BFH v. 7.8.1959 – VI 141/59 S, BStBl. III 1959, 385), die festzustellen im Einzelfall durchaus problematisch sein und die Beurteilungskompetenz von Verwaltung und Gerichten übersteigen kann. Gleichwohl werden Tatsachenfeststellungen insoweit regelmäßig vermieden.

► *Gleichstellungs- und Sanktionsthese der Rechtsprechung des BFH:* Im Anschluss an die von *Leingärtner* (StuW 1956 Sp. 820) und hier (Lfg. 147, November 1985, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv\\_htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv_htm)) vertretene Auffassung hat der BFH entschieden, aus der Vergleichbarkeit rechtl. und sittlicher Pflichten folge, die Sittenpflicht

müsse so unabdingbar auftreten, dass sie einer Rechtspflicht gleichkomme oder zumindest ähnlich ist. Maßgebend hierfür sei, ob die Unterlassung der zu beurteilenden Handlung Nachteile im Sinne von Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge haben könne, ob das Unterlassen also als moralisch anstößig empfunden werde (grundlegend BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432, betr. Pkw-Schenkung an den körperbehinderten Sohn, mit Anm. o.V., HFR 1987, 347). Vorausgesetzt wird, dass der Stpfl. keine Möglichkeit hatte, den Aufwendungen auszuweichen, sich ihnen zu entziehen (BFH v. 15.4.2010 – VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794, Rz. 23 mwN).

BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432: Das sittliche Gebot dürfe vom Betreffenden nicht als innerer Zwang empfunden werden, sondern müsse ähnlich dem Rechtszwang von außen her als eine Forderung der Gesellschaft an den Stpfl. heranreten. Dabei müsse die sittliche Verpflichtung des Einzelnen von seiner Umgebung als so schwerwiegend angesehen werden, dass ihre Erfüllung als eine selbstverständliche Handlung erwartet werde und die Missachtung dieser Erwartung den Ruf des Stpfl. derart empfindlich beeinträchtigen würde, dass er uU eine Einbuße in seiner gesellschaftlichen Stellung zu befürchten hätte. Nach BFH v. 24.7.1987 (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715) ist bei der Entsch. über das Vorliegen einer Sittenpflicht auf alle Umstände des Einzelfalls, insbes. die persönlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie konkrete Lebenssituation abzustellen. GLA BFH v. 12.12.2002 – III R 25/01, BStBl. II 2003, 299; BFH v. 30.10.2003 – III R 23/02, BStBl. II 2004, 267.

- ▶ *Finanzverwaltung und Schrifttum* sind dieser nunmehr stRspr. gefolgt (H 33.1-33.4 „Sittliche Pflicht“ EStH; glA etwa Heger in *Blümich*, § 33 Rz. 115 [5/2019]; *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 37; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 168 [9/2014]; *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 36; *Nacke* in *LBP*, § 33 Rz. 160 [2/2018]; *Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 85 [8/2017]; s. auch *Leingärtner*, *StuW* 1956 Sp. 820; aA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 8 [1/2001] unter Berufung auf die nach der [älteren] Rspr. des VI. Senats des BFH [s. Anm. 191] übliche „Faustformel“, wonach die allgemeine Verpflichtung, in Not geratenen Mitbürgern zu helfen, keine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 begründe; wohl auch *Lang*, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, 1981/1988, 592, in Auseinandersetzung mit *Leingärtner*, *StuW* 1956, Sp. 820).
- ▶ *Anwendungsfälle des neuen Begriffs der Sittenpflicht*: Auch nach der neueren Rspr. ist zur Abgrenzung stl. anzuerkennender sittlicher Pflichten von der allgemeinen sittlichen Pflicht, Mitmenschen, die in Not geraten sind, zu helfen, wie bisher zu fordern, dass besondere Umstände hinzutreten, die den Abzug als agB gerechtfertigt erscheinen lassen (BFH v. 28.4.1978 – VI R 145/75, BStBl. II 1978, 456, betr. Anschaffung einer Waschmaschine für bedürftige Angehörige in der DDR; BFH v. 2.3.1984 – VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484, betr. Besuchsfahrten zum erkrankten Ehegatten); ferner ist eine Abgrenzung der nach § 33 abziehbaren Aufwendungen von den nur unter besonderen Voraussetzungen zulässigen Spenden für mildtätige und karitative Zwecke geboten (BFH v. 8.4.1954 – IV 342/53 U, BStBl. III 1954, 188). Aus diesem Grunde genügt auch die Erfüllung einer sog. Anstandspflicht (s. auch § 534 BGB) nicht, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen aus sittlichen Gründen zu bejahen.

So können weder Aufwendungen für Trauerkleidung (BFH v. 12.8.1966 – VI R 76/66, BStBl. III 1967, 364) oder die Bewirtung von Trauergästen (BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130) noch die Kosten einer Hochzeitsfeier (BFH v. 2.5.1958 – VI 303/57 U, BStBl. III 1958, 296) zu einer StErmäßigung führen. Diese einschrän-

kende Auslegung des Begriffs „sittliche Gründe“ durch den BFH ist auch verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 23.6.1978 – 1 BvR 712/77, StRK EStG 1975 § 33 R. 324, betr. Strafprozesskosten und Schulden eines Sohns des Stpfl.).

Die in BFH v. 27.2.1987 (BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432) vertretene Gleichstellungs- und Sanktionsthese wird seither in stRspr. (auch von den FG) angewandt. Im Einzelnen dazu Anm. 191 mwN.

► **Stellungnahme:** Nach der hier bereits vertretenen (Lfg. 147, November 1985, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv\\_htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv_htm)) Sanktionsthese scheiden auf bestimmten Konventionen beruhende Verpflichtungen (Anstandspflichten, Sitten und Übungen) ebenso als sittliche Pflicht iSd. § 33 aus wie das allgemeine sittliche Gebot, Mitmenschen in Not zu helfen. Im Erg. entspricht dies weitgehend bisheriger Rspr., die Ergebnisse sind uE jedoch berechenbarer.

Gegen die Gleichstellungs- und Sanktionsthese kann nicht – etwa unter Hinweis auf § 888 Abs. 2 ZPO – eingewandt werden, auch rechtl. Pflichten seien nicht immer erzwingbar; denn auf die Art der Sanktion kommt es nicht entscheidend an, auch in den Fällen des § 888 Abs. 2 ZPO bleibt die Möglichkeit einer Schadensersatzklage (§ 893 ZPO). Unzutreffend ist auch die Auffassung, wonach der Gesetzgeber für die jeweiligen Regelungsbereiche regelmäßig die allgemeine Anschauung richtig und vollkommen zum Ausdruck gebracht habe, so dass zB nach Inkrafttreten des Gleichberechtigungsgesetzes auch keine Pflicht zur Aussteuerung der Tochter bestehe (so jedoch *Hermstädt*, DStZ 1960, 96; aA *H.M. Schmidt*, FR 1960, 365, unter zutreffendem Hinweis auf die Gesetzgebungswirklichkeit).

Aus dem gesellschaftlichen Bezug sittlicher Pflichten folgt, dass bei unterschiedlichen Sittenvorstellungen immer die in der Umgebung des Stpfl. herrschenden sittlichen Vorstellungen entscheidend sein müssen. Für Ausländer, auch wenn sie in der Bundesrepublik leben (zB Gastarbeiter und Expats), gelten daher nicht unbedingt deutsche Sittenvorstellungen (dazu und zur umstrittenen Anwendung des § 33a Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 s. im Einzelnen Anm. 178).

**Nachrangige Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen:** Aus der Gleichstellungsthese folgt zugleich ein Vorrang rechtl. Gründe der Zwangsläufigkeit, sofern solche vorliegen. Besteht daher etwa eine vertragliche Verpflichtung, die keine Zwangsläufigkeit iSd. Abs. 2 Satz 1 begründet, so ist grds. auch eine Sittenpflicht abzulehnen (glA FG Münster v. 1.7.2013 – 2 K 1062/12 E, EFG 2014, 44, rkr., betr. Beerdigungskosten).

**Persönliche Beziehung als Voraussetzung:** Die sittliche Verpflichtung zu bestimmten Aufwendungen ergibt sich regelmäßig aus einer besonders engen Beziehung zu einer anderen Person. Diese Beziehung kann ihren Grund in bestimmten verwandtschaftlichen Verhältnissen haben, in einem gegenseitigen Treueverhältnis oder in ähnliche Bindung schaffenden Beziehungen (vgl. *Leingärtner*, StuW 1956, Sp. 821; glA *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 593).

**Sittliche Verpflichtung in anderen Rechtsgebieten:** Der Begriff der Sittenpflicht ist auch außerhalb des EStG insbes. im Beamten- und Sozialrecht von Bedeutung. Die Rspr. der Verwaltungs- und Sozialgerichte kommt zu ähnlichen Ergebnissen wie der BFH (vgl. etwa BVerwG v. 4.8.1982 – 2 B 101/81, NJW 1982, 2885; OVG Berlin v. 28.4.1981 – 4 B 44.80, FamRZ 1981, 278, beide betr. Ablehnung des Anwärterverheiratetenzuschlags bei eheähnlichen Gemeinschaft; aA BVerwG v.

19.12.1968 – VIII C 30.67 Buchholz 448.0, § 12 (WehrPflG) Nr. 36, und v. BVerwG 11.9.1974, BVerwGE 47, 45, beide betr. Zurückstellung vom Wehrdienst wegen Unterhaltspflichten; BSG v. 13.7.1977 – 3 RK 52/76, Soziale Sicherheit 1977, 339, betr. Anspruch auf Haushaltshilfe „Oma auf Krankenschein“).

### ee) Einzelfälle zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen

191

Hauptanwendungsbereich der Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen sind die Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung nach § 33a Abs. 1 iVm. § 33 Abs. 2, früher auch die Aussteuerfälle nach Inkrafttreten des GleichberG (s. Anm. 300 „Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen“); ferner Bürgschaftszahlungen (s. Anm. 300 „Bürgschaft“) und Aufwendungen aufgrund einer Schuldübernahme (s. Anm. 134), ferner Anm. 300 „Adoption“, „Besuchsreisen“, „Familienfest“, „Rentenversicherung“, zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72. Die weitaus überwiegende Anzahl der Entsch. des BFH zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen haben zur Ablehnung der agB geführt. Im Einzelnen sind zu § 33 die folgenden Entsch. zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ergangen:

**Sittliche Gründe bejahend:** BFH v. 17.1.1958 – VI 34/57, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 82, betr. Ausstattungsaufwendungen zugunsten des unangemessen ausgebildeten Sohnes; BFH v. 6.3.1964 – VI 116/63, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 203, betr. Ausstattung des erwachsenen Sohnes; BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715, betr. Erfüllung von Nachlassverbindlichkeiten, die auf existentiellen Bedürfnissen der in Armut verstorbenen Mutter beruhen; BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895, betr. Strafverteidigungskosten für die volljährige Tochter; BFH v. 23.5.1990 – III R 98/89, BFH/NV 1991, 153, betr. Strafverteidigungskosten der Eltern für den volljährigen Sohn; BFH v. 22.10.1996 – III R 240/94, BStBl. II 1997, 346, betr. Trinkgelder im Krankenhaus (Rspr. geändert durch BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270); BFH v. 24.2.2000 – III R 80/97, BStBl. II 2000, 294, Rz. 20, betr. Unterbringung eines Angehörigen in Altenpflegeheim.

**Sittliche Gründe ablehnend:** BFH v. 5.4.1957 – VI 177/56 U, BStBl. III 1957, 196, betr. Ausstattung des Sohnes anlässlich der Hochzeit mit Hausrat; BFH v. 2.5.1958 – VI 303/57 U, BStBl. III 1958, 296, betr. Aufwendungen der Brauteltern für Hochzeitsfeier; BFH v. 2.12.1960 – VI 69/60, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 144, betr. Ausstattungsaufwendungen des Stpfl. zugunsten seines Sohnes; BFH v. 9.12.1960 – VI 183/60, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 126, betr. Reisekosten zur Beerdigung des Bruders; im Unterschied dazu die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen abl.: BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558; BFH v. 22.9.1961 – VI 144/60, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 148, betr. Haushaltseinrichtung des Sohnes, der bereits eine Berufsausbildung erhalten hat; BFH v. 3.11.1961 – VI 223/61, StRK EStG § 33a R. 44, betr. Aufwendungen für Verwandtenbesuche aus der ehemaligen DDR; BFH v. 4.12.1964 – VI 56/64, StRK EStG (bis 1974) § 33 R. 219, betr. Reisekosten für die ins Ausland heiratende Tochter; BFH v. 12.8.1966 – VI R 76/66, BStBl. III 1967, 364, betr. Ausgaben für Trauerkleidung; BFH v. 18.8.1967 – VI R 51/66, BStBl. III 1967, 758, betr. Ausstattung des heiratenden Sohnes. BFH v. 16.5.1975 – VI R 132/72, BStBl. II 1975, 536, betr. Besuchsfahrten des Stpfl. zu seinem eine Kur durchführenden Ehegatten; BFH v. 8.11.1977 – VI R 42/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Kosten einer nachträglichen Auswanderungsgenehmigung; BFH v. 28.4.1978 – VI R 145/75, BStBl. II 1978, 456, betr. Aufwendungen

zur Anschaffung einer Waschmaschine für hilflose Schwiegermutter in der DDR; BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646, betr. Kosten einer christlich-wissenschaftlichen Heilbehandlung; BFH v. 27.2.1987 – III R 209/81, BStBl. II 1987, 432, betr. Pkw-Schenkung an körperbehinderten Sohn; BFH v. 13.3.1987 – III R 301/84, BStBl. II 1987, 495, betr. Adoption; BFH v. 20.3.1987 – III R 150/86, BStBl. II 1987, 596; BFH v. 3.6.1987 – III R 6/87, BFH/NV 1987, 710, alle betr. Adoption fremdländischer Kinder; BFH v. 3.6.1987 – III R 141/86, BStBl. II 1987, 779, betr. Aussteuerleistungen; BFH v. 5.1.1990 – III B 53/89, BFH/NV 1990, 430, betr. Adoption; BFH v. 3.11.1991 – III R 192/90, BFH/NV 1992, 457, betr. Übernahme der Strafverteidigungskosten für den Neffen; BFH v. 15.11.1991 – III R 1/91, BFH/NV 1992, 302, betr. Unfallkosten der Tochter; BFH v. 18.6.1997 – III R 60/96, BFH/NV 1997, 755, betr. Prozesskostenvorschuss für volljährigen Sohn; BFH v. 18.6.1997 – III R 81/96, BFH/NV 1998, 293, betr. Zahlungen aus fehlgeschlagenem Arbeitsverhältnis mit Angehörigen; BFH v. 7.10.1999 – III R 3/97, BFH/NV 2000, 560, betr. Unterhaltszahlungen an Verlobte.

BFH v. 15.2.2001 – III R 3/99, BFH/NV 2001, 1233, betr. Unterhaltszahlungen an den Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft; BFH v. 7.3.2002 – III R 42/99, BStBl. II 2002, 473, betr. Nachzahlung freiwilliger RV-Beiträge für die Mutter; BFH v. 4.7.2002 – III R 8/01, BStBl. II 2002, 760, betr. Unterhaltszahlungen an Stiefmutter; BFH v. 23.10.2002 – III R 57/99, BStBl. II 2003, 187, betr. Unterhaltszahlungen an die Schwester; BFH v. 30.10.2003 – III R 23/02, BStBl. II 2004, 267, betr. Übernahme von Strafverteidigungskosten für volljähriges Kind; BFH v. 25.1.2005 – III B 43/04, BFH/NV 2005, 1256, betr. Übernahme von Zivilprozesskosten; BFH v. 5.3.2009 – VI R 60/07, BFH/NV 2009, 1111, Rz. 16, betr. Besuche des Enkelkinds im Ausland.

Umfassende Nachweise zur Rspr. der FG finden sich zu § 33 Anm. 191 – Stand Juni 1993 – Lfg. 173 im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

192–193 Einstweilen frei.

### 3. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen

#### 194 a) Rechtsentwicklung und Bedeutung der Regelung

Während die Angemessenheit und Notwendigkeit der Aufwendungen für den BA- und WK-Abzug grds. (Ausnahme: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 und § 9 Abs. 5 Satz 1) keine Rolle spielt (s. nur BFH v. 7.5.2013 – VIII R 51/10, BStBl. II 2013, 808 mwN), wird der Abzug von agB ausdrücklich auf angemessene Aufwendungen beschränkt. Nur bei Krankheitskosten wird die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen im Allgemeinen nicht geprüft (BFH v. 14.4.2015 – VI R 89/13, BStBl. II 2015, 703, Rz. 10), es sei denn, der erforderliche Aufwand stünde zum tatsächlichen in einem offensichtlichen Missverhältnis (BFH v. 14.11.2013 – VI R 20/12, BStBl. II 2014, 456, Rz. 13 mwN; BFH v. 14.11.2013 – VI R 21/12, BFH/NV 2014, 832, Rz. 16 mwN).

**Rechtsentwicklung:** Durch EStG v. 16.12.1954 (s. Anm. 2) wurde die Klausel „soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“ eingefügt (s. Anm. 2). Der vergleichbare § 34 öEStG enthält keine derartige Bestimmung. Die Regelung entspricht der bis dahin zunächst zu Unterhaltsleistungen an geschiedene Ehefrauen ergangenen Rspr. des BFH, die sich ihrerseits auf OFH und RFH stützte (BFH v. 27.3.1952 – IV 335/51

U, BStBl. III 1952, 135; BFH v. 10.6.1952 – IV 42/51 U, BStBl. III 1952, 253). Erklärtes Ziel dieser Rspr. war es, die StErmäßigung bei hohen Unterhaltsleistungen gegenüber besonders leistungsfähigen Stpfl. einzuschränken, damit – auch unter Berücksichtigung der für Ehefrau und Kinder nach § 32 EStG vor 1958 zustehenden Freibeträge – eine „steuerliche Prämierung von Ehescheidungen“ vermieden werde (BFH v. 27.3.1952 – IV 335/51 U, BStBl. III 1952, 135; glA BFH v. 10.4.1953 – IV 271/52 U, BStBl. III 1953, 170; BFH v. 26.8.1954 – IV 512/53 U, BStBl. III 1954, 313, beide betr. Unterhaltsleistungen zugunsten bedürftiger Angehöriger).

Wenig später wurde die Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen über ihren ursprünglichen Anwendungsbereich hinausgehend auch bei den Ausbildungskosten für Kinder (BFH v. 29.5.1952 – IV 444/51 U, BStBl. III 1952, 188) und den Kosten für eine Hausgehilfin vorgenommen (BFH v. 27.11.1952 – IV 167/52 U, BStBl. III 1953, 38). Im Erg. hatte man so bereits durch die Rspr. eine Pauschalierung bestimmter Aufwendungen erreicht, wie sie dann durch die ebenfalls mit StNG v. 16.12.1954 eingeführte gesetzliche Typisierung des § 33a erfolgte. Damit aber wurde die Frage, was „notwendig und angemessen“ sei, für die in der Praxis häufigen Fälle bereits mit ihrer gesetzlichen Regelung gegenstandslos.

**Bedeutung der Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen:** Aufgrund der Rechtsentwicklung hat die Regelung der Notwendigkeit und Angemessenheit in der Praxis nur untergeordnete Bedeutung. Entweder wird die Angemessenheitsprüfung stillschweigend übergangen oder sie wird wie im Falle der Krankheitskosten (s. Anm. 90) für unzulässig erklärt; geht die Rspr. jedoch auf diese Regelung ein (s. etwa BFH v. 3.12.1964 – IV 47/62 U, BStBl. III 1965, 91, betr. Frischzellenbehandlung; BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130, betr. Leichenschmaus) so werden die Tatbestandsmerkmale notwendig und angemessen stets als Begriffspaar wiedergegeben, so dass der Eindruck entsteht, es handle sich um gleichbedeutende Umschreibungen ein und desselben Gegenstands, nämlich der Zwangsläufigkeit der Höhe nach (s. aber Anm. 196).

Die Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen „ist unter Würdigung aller Umstände, insbesondere auch der Lebensstellung des Steuerpflichtigen zu beurteilen“, wobei sich „die Würdigung der Umstände nicht nur auf die Ursache der Aufwendungen, sondern auch auf die Art oder den Gegenstand derselben“ beziehen soll (BTDrucks. 2/481, 91).

**Stellungnahme:** Die Regelung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen hat uE nur klarstellende Bedeutung (glA BTDrucks. 2/481, 91; *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 32 f. [1/2001]). Das Erfordernis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen aus bestimmten Gründen umfasst zugleich auch die Zwangsläufigkeit der Höhe nach. Wenn Aufwendungen nämlich einen notwendigen und angemessenen Betrag übersteigen, fehlt es insoweit an ihrer Zwangsläufigkeit aus rechtl., tatsächlichen oder sittlichen Gründen. Mit Missbrauchskontrolle hat dies nichts zu tun (aA *Rasenack*, DB 1983, 1272 [1275 f.]). Ebenso wie bei Beurteilung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach (s. Anm. 177) sind Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen allein nach objektiven Maßstäben zu bestimmen (glA FG Nürnberg v. 26.7.1983 – VI 89/81, EFG 1984, 178, rkr., betr. Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung durch Facharzt), dies ist ein Gebot des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 6 f.). Beide Begriffe bedürfen uE – entgegen der von der Rspr. geübten Praxis – auch einer gesonderten, beide Merkmale schärfer voneinander abgrenzenden Auslegung, damit sie nicht

zum Ausgangspunkt konturloser und nicht überprüfbarer Ausführungen zur stl. Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit werden.

195 Einstweilen frei.

196 **b) Begrenzung auf den Umständen nach notwendige Aufwendungen**

Ebenso wie der Angemessenheitsbegriff (s. Anm. 197) ist das Tatbestandsmerkmal „notwendig“ ein unbestimmter Rechtsbegriff, der der Konkretisierung bedarf. Vom möglichen Wortsinn ausgehend könnte der Begriff „notwendig“ die Erforderlichkeit im Sinne von Tauglichkeit und damit die Zweckmäßigkeit von Aufwendungen beinhalten.

Gegen eine derartige Auslegung des Begriffs „notwendig“ spricht uE, dass die Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach stets auch auf die konkrete Art der Aufwendungen bezogen ist. Sind Aufwendungen ihrer Art nach nicht notwendig, so fehlt es regelmäßig an der Zwangsläufigkeit aus rechtl., tatsächlichen oder sittlichen Gründen dem Grunde nach. Etwas anderes ist uE auch der neueren Rspr. des BFH nicht zu entnehmen (vgl. BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130, betr. Leichenschmaus; BFH v. 11.11.1988 – III R 262/83, BStBl. II 1989, 280, betr. Hochschulstudium für Geschwister). Dass sich die Notwendigkeit aber auf die Höhe der Aufwendungen bezieht, ergibt sich uE aus dem Sinnzusammenhang: Der dem Halbs. 2 vorangestellte Begriff „soweit“ weist uE darauf hin, dass ausschließlich die Höhe der – dem Grunde nach zwangsläufigen – Aufwendungen in Frage steht. Daher kann sich der Begriff „notwendig“ eigentlich nur auf die Bedürftigkeit Dritter beziehen, zu deren Gunsten Aufwendungen geleistet werden; nur soweit der Empfänger bedürftig ist, sind die Aufwendungen notwendig iSv. Abs. 2 Satz 1 (aA *Eisenberg*, StbJb. 1968/69, 297 [305]). Die im Hinblick auf die Bedürftigkeit des Empfängers erforderliche Einzelfallwürdigung wird noch durch die Formulierung „den Umständen nach“ unterstrichen.

Auch die Rechtsentwicklung der Vorschrift bestätigt diesen Sinngehalt. Danach wurden von der Rspr. Notwendigkeit und Angemessenheit ausschließlich im Zusammenhang mit Unterhaltsleistungen geprüft, wobei die „Notwendigkeit einer Unterhaltsgewährung idR erst nach Ausschöpfung aller eigenen Unterhaltsquellen des Unterhaltsempfängers, also auch seines Vermögens angenommen“ wurde (RFH v. 25.11.1936, RStBl. 1937, 666). Schließlich wird die hier vertretene Auffassung auch von der Neuregelung des § 33a Abs. 1 Satz 4 (StÄndG 1979, jetzt Satz 6) bestätigt, nach der die Notwendigkeit von Unterhaltsleistungen an beschränkt estpfl. Personen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaats zu beurteilen ist. Soweit auch Art und Gegenstand der Aufwendungen bei der Würdigung der Zwangsläufigkeit zu berücksichtigen sind (BTDrucks. 2/481, 91; s. Anm. 195), kann es sich uE nur um einen Prüfungsmaßstab für die Angemessenheit der Aufwendungen handeln (zB Anschaffung eines Luxusfahrzeugs durch gehbehinderten Stpfl.).

Nach dieser Auslegung ist die Anwendung des Begriffs der „Notwendigkeit“ allein auf Aufwendungen – aus rechtl. oder sittlichen Gründen – zugunsten Dritter (s. Anm. 189) beschränkt. In diesem Sinne sind daher auch die Bürgschaftszahlungen eines Stpfl. zugunsten seines Vaters nicht notwendig, wenn dessen Bedürftigkeit bereits durch laufende Unterhaltsleistungen des Stpfl. entfallen ist (BFH v. 12.12.1963 – IV 287/60, BStBl. III 1964, 299 [300] aE).

### c) Begrenzung auf angemessene Aufwendungen

Die Angemessenheit soll ua. auch unter Würdigung der Lebensstellung des Stpfl. und nach Ursache, Art und Gegenstand der Aufwendungen bestimmt werden (BTDrucks. 2/481, 91; s. Anm. 194). So ist die Angemessenheit nach Maßgabe der „steuerlichen Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit im Rahmen der steuerlichen Leistungsfähigkeit“ zu bestimmen (BFH v. 3.12.1964 – IV 47/62 U, BStBl. III 1965, 91).

**Die Abgrenzung der angemessenen von den unangemessenen Aufwendungen** ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711 [713] aE, betr. Frischzellenbehandlung) und erfolgt im Wege der Schätzung (BFH v. 21.3.1958 – VI 14/54 U, BStBl. III 1958, 329).

**Einzelfälle:** BFH v. 10.2.1955 – IV 159/54 U, BStBl. III 1955, 137, betr. Baukostenzuschuss zugunsten der Eltern der Stpfl.; BFH v. 21.3.1958 – VI 14/54 U, BStBl. III 1958, 329, betr. Unterhaltsaufwendungen an die getrennt lebende Ehefrau; BFH v. 3.12.1964 – IV 47/62 U, BStBl. III 1965, 91, betr. Frischzellenbehandlung (zT aA BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711; krit. auch *Hartz*, DB 1965, 1225 [1226]); BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558, betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beerdigung eines Angehörigen in den USA; BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. Fahrtkosten eines Alkoholikers zur Gruppentherapie begrenzt auf öffentliche Verkehrsmittel; BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958, betr. kürzeste zumutbare Wegstrecke zur krankheitsbedingten Betreuung der Mutter; BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895; BFH v. 23.5.1990 – III R 98/89, BFH/NV 1991, 153, beide betr. Strafverteidigerkosten nur innerhalb der Rahmensätze nach BRAGO angemessen; BFH v. 24.2.2000 – III R 80/97, BStBl. II 2000, 294, betr. Unterbringung eines Angehörigen in Altenpflegeheim; BFH v. 21.6.2001 – III R 58/98, BFH/NV 2001, 1261, betr. Aufwendungen für Begleitperson eines Behinderten; BFH v. 13.12.2001 – III R 40/99, BStBl. II 2002, 224, betr. Kfz-Kosten eines Behinderten; BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, betr. Prozesskosten; BFH v. 29.3.2012 – VI R 21/11, BStBl. II 2012, 574, betr. Sanierungskosten eines Wohngebäudes; glA FG München v. 20.4.2012 – 8 K 2190/09, EFG 2013, 453, rkr., betr. Bauprozess, wonach sich die Notwendigkeit und Angemessenheit der Anwaltskosten nach der BRAGO (jetzt RVG) richtet; Nds. FG v. 15.5.2013 – 9 K 238/12, EFG 2013, 1337, rkr., betr. Schrottimmobilie.

Zur Angemessenheit von Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung s. Anm. 76, von Prozesskosten s. Anm. 113 – Stand November 2012 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Umfassende Nachweise zur Rspr. der FG finden sich zu § 33 Anm. 197 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Stellungnahme:** Der von der Rspr. verwandte Maßstab zur Bestimmung der Angemessenheit – „steuerliche Gleichmäßigkeit und soziale Gerechtigkeit“ – ist nichtsagend und kann jedes Erg. rechtfertigen; im gleichen Zusammenhang wird stets auch auf den hier (Anm. 8) abgelehnten Billigkeitscharakter des § 33 verwiesen. Stellt man entscheidend auf die Gleichmäßigkeit, Gerechtigkeit und Leistungsfähigkeit ab, so bleibt auch das Verhältnis der Angemessenheitsregel zu der sich aus den gleichen Gründen rechtfertigenden Abzugsbeschränkung des Abs. 3 (zumutbare Belastung) völlig ungeklärt (s. Anm. 226). Daher sind für die Angemessenheitsprüfung nach Abs. 2 Satz 1 uE die gleichen Grundsätze anzuwenden, die allen stl. Angemessenheitsregelungen zugrunde liegen: Die Notwendigkeit einer Angemessenheitsprüfung ergibt sich im StRecht regelmäßig dann, wenn es an einem natürlichen wirtschaftlichen Interessengegensatz fehlt, der die „zutreffende“ Höhe dem Grunde nach anzuerkennender Aufwendungen bestimmen würde. So etwa bei Leistungen (Gehalt, Miete, Pacht, Kaufpreis, Zins) aufgrund von Verträgen un-

ter nahen Angehörigen (s. auch § 1 AStG), bei vGA oder unangemessenen, die Lebensführung berührenden BA iSv. § 4 Abs. 5 Nr. 7.

In diesen Fällen wird die persönliche Entsch. des Stpfl. durch Ansatz angemessener Aufwendungen objektiviert, sei es, dass man die allgemeine Verkehrsauffassung zugrunde legt (§ 4 Abs. 5 Nr. 7) oder davon ausgeht, was voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten (sog. Fremdvergleich). Ähnlich ließe sich bei außergewöhnlichen Aufwendungen des Stpfl. für sich selbst die Angemessenheit nach der allgemeinen Verkehrsauffassung und bei Aufwendungen zugunsten Dritter durch Fremdvergleich bestimmen. Gerade Aufwendungen aus rechtl. oder sittlichen Gründen zugunsten Dritter entstehen meist unter einander nahestehenden Personen. Der verhältnismäßig grobe Beurteilungsmaßstab, den Verkehrsanschauung und Fremdvergleich bieten, erfordert eine gewisse Großzügigkeit, die uE nicht auf Krankheitskosten beschränkt bleiben kann. In vielen Fällen bieten andere gesetzliche Regelungen Vergleichsmaßstäbe, sei es, dass sie die Verkehrsanschauung zutr. wiedergeben oder einen Fremdvergleich ermöglichen (so zB im Verhältnis Dienstherr – Beamter oder Versicherung – Versicherungsnehmer hinsichtlich Beihilfe- und Erstattungsansprüchen bei Krankheits-, Umzugs- und Wiederbeschaffungsaufwendungen oder Schadenersatzleistungen). Keinesfalls aber darf die Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach zwangsläufiger Aufwendungen zu einer vollständigen Versagung des Abzugs führen. Daher sind etwa auch Fahrtkosten zu einer Beerdigung im Ausland (aA BFH v. 11.5.1979 – VI R 37/76, BStBl. II 1979, 558) ebenso wie zur Verlobten in der DDR (aA FG München v. 6.2.1976 – V 167/75, EFG 1976, 338, rkr.) in angemessenem Umfang anzuerkennen.

Aus der hier vertretenen Auffassung zur Angemessenheitsregel folgt zugleich, dass eine Angemessenheitsprüfung unzulässig ist, wenn das Verhältnis zwischen Stpfl. und Zuwendungsempfänger durch gegensätzliche Interessen bestimmt ist: so etwa bei Fluchthilfekosten (s. Anm. 72) und Lösegeldzahlungen (s. Anm. 300).

198–199 Einstweilen frei.

## II. Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben sowie Ausnahmeregelung für Ausbildungskosten und Schulgeld (Abs. 2 Satz 2)

### 200 1. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abzugsverbots und seiner Ausnahmen

**Rechtsentwicklung:** Die Regelung des Halbs. 1 wurde erstmals durch StÄndG v. 16.12.1954 aus der EStDV (§ 51 Abs. 1 Satz 2 EStDV 1949-1953) in das Gesetz übernommen (s. Anm. 2). Sie hat uE lediglich klarstellende Bedeutung. Als Grundvoraussetzung für den Abzug von agB ist sie jedoch systematisch fehlplatziert. Da das Negativerfordernis – weder BA oder WK noch SA – stets vor der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu prüfen ist, sollte es sinnvollerweise bereits in Abs. 1 geregelt sein (so § 34 Abs. 1 öEStG, dessen Abs. 2 dann die Außergewöhnlichkeit und Abs. 3 die Zwangsläufigkeit regelt).

**Die Bedeutung** des Halbs. 1 erschöpft sich heute darin, dass das Abzugsverbot auch oder gerade für nichtabziehbare BA, WK oder SA gilt (im Einzelnen jedoch str., s. Anm. 202).

Die Ausnahmeregelung des Halbs. 2 wurde im Zusammenhang mit der Einführung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG 1969 (jetzt § 10 Abs. 1 Nr. 7) geschaffen, um eine Benachteiligung derjenigen Stpfl. zu vermeiden, die für Ausbildungskosten nach §§ 33 oder 33a eine höhere StErmäßigung hätten erhalten können (vgl. BTDrucks. 5/3430, 14). Insoweit kommt dieser Regelung auch Bedeutung für die Auslegung des Halbs. 1 zu (s. Anm. 202). Auch die ergänzenden Regelungen des Halbs. 2 durch StReformÄndG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251) und StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) sollten gewährleisten, dass die Einführung eines begrenzten SA-Abzugs nicht zu einer Benachteiligung der Stpfl. führt, die derartige Aufwendungen bisher als agB abziehen konnten (vgl. BTDrucks. 11/4803, 47; BTDrucks. 12/1108, 60).

**Geltungsbereich des Abzugsverbots:** Das in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 enthaltene Abzugsverbot bezieht sich als Grundvoraussetzung für den Abzug von agB nicht allein auf die ihm vorangestellte Regelung der Zwangsläufigkeit in Abs. 2 Satz 1, sondern ist bereits vor der Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen zu prüfen. Die Frage, ob das Abzugsverbot grundlegende Voraussetzung für alle Tatbestände der §§ 33 bis 33b darstellt, ist im Falle des sog. begrenzten Realsplitting von praktischer Bedeutung: Bei Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden unbeschränkt stpfl. Ehegatten kann mit Zustimmung des Empfängers anstelle des Freibetrags nach § 33a Abs. 1 auch der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 in Betracht kommen. Das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 gilt auch für § 33a, so dass bei Inanspruchnahme des SA-Abzugs eine StErmäßigung wegen agB auch für die Unterhaltsbeträge ausgeschlossen ist, die den Höchstbetrag oder den sonst abgesetzten Betrag übersteigen (BFH v. 7.11.2000 – III R 23/98, BStBl. II 2001, 338; s. auch § 10 Anm. 19).

Einstweilen frei.

201

## 2. Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1)

### a) Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1

202

Das Abzugsverbot betrifft BA (§ 4 Abs. 4), WK (§ 9) und SA (§§ 10-10i).

**Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben gehören:** Nach stRspr. und hM im Schrifttum gilt das Abzugsverbot absolut, so dass auch solche Aufwendungen, die „ihrer Natur nach“ zu den BA, WK oder SA „gehören“, aber nicht oder nur beschränkt abziehbar sind, von der Berücksichtigung als agB ausgeschlossen werden. Mit der Schaffung der in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 enthaltenen Ausnahmeregelung vom Abzugsverbot (s. Anm. 205 ff.) wurde diese Auslegung des Abs. 2 Satz 2 im Grundsatz bestätigt.

GLA BFH v. 5.12.1969 – VI B 74/69, BStBl. II 1970, 210, betr. Familienheimfahrten eines Wehrpflichtigen; BFH v. 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl. II 1992, 293, betr. atypische Krankenversicherungsbeiträge eines schwer Körperbehinderten; BFH v. 17.9.1999 – III B 38/99, BFH/NV 2000, 315; BFH v. 29.11.2017 – X R 5/17, BStBl. II 2018, 230, Rz. 24, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 8.5.2019 – 2 BvR 1733/18, nv, juris; FG Hamb. v. 18.6.2012 – 6 K 181/11, EFG 2012, 2093, rkr., mit anderen Gründen best. BFH v. 14.5.2014 – X R 23/12, BStBl. II 2014, 684; und das Schrifttum: *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 36 (1/2001); *Nissen*, DB 1969, 1621; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 225f. (9/2014); *Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 96 (8/2017); aA noch BFH v. 5.2.1953 – IV 451/52 U, BStBl. III 1953, 77.

**Stellungnahme:** Die hM ist im Grundsatz zutr. (aber ungenau) und wird, wie Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 bestätigt, auch vom Gesetz gebilligt. Das ergibt sich bereits aus der grundsätzlichen Unterscheidung von Einkommenserzielung und -verwendung im EStRecht und ist letztlich ein Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Bereich der Einkommenserzielung: Eine mehr oder weniger – wegen der zumutbaren Belastung auch der Höhe nach – zufällige zusätzliche Berücksichtigung von Ausgaben, die der Einkommenserzielung dienen, würde die Verwirklichung des Nettoprinzips und seiner planmäßigen Ausnahmen vereiteln (zB §§ 3c, 4 Abs. 5 Nr. 1–7, 9 Abs. 1 Nr. 4, 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3, 10b Abs. 2). Daraus folgt uE zugleich, dass Aufwendungen, die deshalb bei Ermittlung der Einkünfte ausscheiden, weil sie mit einer sog. Liebhaberei zusammenhängen, dem Grunde nach als agB in Betracht kommen können (s. Anm. 300 „Liebhaberei“).

Die von der hM gewählte Formulierung, das Abzugsverbot betreffe Aufwendungen, „die ihrer Natur nach“ zu den BA, WK oder SA gehören, erweist sich gerade in diesem Fall als zu ungenau und versagt bei neutralen Aufwendungen, deren Zuordnung zu den BA oder WK erst aus ihrem Zusammenhang mit einer Einkunftsart abzuleiten ist.

Es ist uE allein auf den konkreten Zusammenhang mit einer Einkunftsart oder auf die abschließende Regelung des SA-Abzugs abzustellen. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH, die stets den konkreten Zusammenhang mit einer Einkunftsart bejaht oder auf die abschließende Regelung des SA-Abzugs verwiesen hat (s. die in Anm. 204 wiedergegebene Rspr. des BFH).

**Fiktive Sonderausgaben:** Aufwendungen, die wie SA abgezogen werden, sollen nicht vom Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 erfasst werden (so BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, zu § 10e betr. unverschuldeten Wasserschaden mit krit. Anm. *Kanzler*, FR 1995, 31). Diese Entsch., die fiktive SA vom Abzugsverbot ausnimmt, muss auch auf die Aufwendungen nach §§ 10f–10i Anwendung finden.

## 203 b) Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1

**Keine Einschränkung des Begriffs der Zwangsläufigkeit:** Die Formulierung „Aufwendungen ... bleiben dabei außer Betracht“ erweckt den Eindruck, die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 beziehe sich ausschließlich auf Abs. 2 Satz 1, der die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen regelt, und sei daher als Einschränkung des Begriffs der Zwangsläufigkeit aufzufassen. Dies ist zumindest missverständlich, denn das Abzugsverbot in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 ist eine Grundvoraussetzung für den Abzug aller agB (s. Anm. 200). Es gilt daher insbes. auch für die Tatbestände der agB in besonderen Fällen, für die eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht Voraussetzung ist (§ 33a Abs. 2).

**Einzelfälle nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbarer Aufwendungen:** Die bisher in der Praxis bedeutsamen Fälle zum Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 lassen sich in der jeweiligen Abgrenzung zu den BA, WK oder SA wie folgt wiedergeben:

- ▶ **Betriebsausgaben:** BFH v. 9.3.1951 – IV 192/50 U, BStBl. III 1951, 90, betr. Wiederherstellung kriegszerstörter Betriebsgebäude; BFH v. 5.2.1953 – IV 451/52 U, BStBl. III 1953, 77, betr. Absetzung eines Baukostenzuschusses nach § 7c EStG 1949 als agB (uE unzutreffend); BFH v. 22.12.1955 – IV 583/54 U, BStBl. III 1956, 84, betr. Aufwendungen eines Maklers im Rückerstattungsverfahren; BFH v. 17.11.1964 – VI 347/61, StRK EStG (bis 1974) § 4 R. 869, betr. Darlehensrückzahlung durch GesGf. einer in Konkurs geratenen GmbH.

- ▶ **Werbungskosten:** Die in der Praxis häufigsten Schwierigkeiten sind bei der Abgrenzung zu den WK bei den Einkünften aus VuV aufgetreten. Aus der Rspr. des BFH: BFH v. 27.9.1956 – IV 613/55 U, BStBl. III 1957, 16, betr. Aufwendungen am eigengenutzten Einfamilienhaus, die durch Brand- und Blitzschäden verursacht wurden; BFH v. 21.7.1966 – IV 170/61, BStBl. III 1966, 646, betr. Aufwendungen zur Vermeidung der Rückerstattung eines Einfamilienhauses; BFH v. 23.2.1968 – VI R 278/66, BStBl. II 1968, 433, betr. Einbau eines Fahrstuhls in das Einfamilienhaus eines gelähmten Stpfl.; BFH v. 29.11.1991 – III R 74/87, BStBl. II 1992, 290, betr. allergiebedingte Erneuerung von Fußböden und Holzeinbauten; zur Rspr. der FG s. Anm. 300 „Erschließungsbeiträge“, „Umbaumaßnahmen“; zu Kulturgütern s. Anm. 101.
- ▶ **Sonderausgaben:** BFH v. 10.10.1951 – IV 166/51, DB 1952, 30, betr. SA-Abzug für Wiederbeschaffungsaufwendungen; BFH v. 7.10.1960 – VI 156/60, StRK EStG (bis 1974) § 10 Abs. 1 Ziff. 5 R. 3, betr. Spenden an eine religiöse Gemeinschaft; BFH v. 23.2.1968 – VI R 131/67, BStBl. II 1968, 406, betr. Versicherungs- und Bausparkassenbeiträge; BFH v. 12.11.1976 – VI R 167/74, BStBl. II 1977, 154, betr. Nachzahlungen zur gesetzlichen RV; BFH v. 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl. II 1992, 293, betr. atypische Krankenversicherungsbeiträge eines schwer Körperbehinderten; s. auch BFH v. 12.12.1973 – VI R 23/71, BStBl. II 1974, 300, betr. Feuerwehrabgabe, für die der BFH den SA-Abzug jedoch abgelehnt hat; BFH v. 25.2.2005 – III B 77/04, BFH/NV 2005, 1276, betr. Realsplitting; BFH v. 29.11.2017 – X R 5/17, BStBl. II 2018, 230, Rz. 24, betr. nicht als SA abziehbare Krankenversicherungsbeiträge, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 8.5.2019 – 2 BvR 1733/18, nv, juris.

Einstweilen frei.

204

### 3. Ausnahme vom Abzugsverbot für Sonderausgaben iSd. § 10 Nr. 7 und 9 (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2)

205

**Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2:** Für SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 gilt das Abzugsverbot nur insoweit, als sie als SA abgezogen werden können.

- ▶ **Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7** sind Berufsausbildungs- und Weiterbildungskosten, also Aufwendungen des Stpfl. für die eigene Berufsausbildung, die bis zu 6000 € im Kj. abziehbar sind (s. § 10 Anm. 230 ff.).
- ▶ **Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 9** sind Zahlungen an Privatschulen für ein Kind, die iHv. 30 % des Entgelts, höchstens aber mit 5000 € abziehbar sind (s. § 10 Anm. 270 ff.). Nach dem RegE zum Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51) soll sichergestellt werden, dass diese Schulgeldzahlungen, soweit sie über den begrenzten SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 hinausgehen, als agB geltend gemacht werden können (BTDrucks. 12/1108, 60). Solche Aufwendungen sind jedoch nur ausnahmsweise als agB zu berücksichtigen (s. § 33 Anm. 300 „Privatschulbesuch“ mwN).

Insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können, gilt das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2.

Die Ausnahme vom Abzugsverbot für Berufsausbildungskosten wurde durch das StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (s. Anm. 2) gleichzeitig mit der Einführung des beschränkten SA-Abzugs für Berufsausbildungs- und Weiterbildungskosten geschaffen, um eine Benachteiligung derjenigen Stpfl. zu vermeiden, die gerade für Aus-

bildungskosten eine höhere StErmäßigung nach §§ 33 oder 33a hätten erhalten können (BTDrucks. 5/3430, 14); ähnlich die Begr. zu den übrigen Ausnahmen vom Abzugsverbot (BTDrucks. 11/4803, 47, BTDrucks. 12/1108, 60).

**Höhe des Sonderausgabenabzugs:** Der Begriff „insoweit“ bezieht sich auf die Höhe der abziehbaren SA; dass die Ausnahmeregelung dem Grunde nach nur auf SA anzuwenden ist, ergibt sich bereits aus dem Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 7 und 9“.

**Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2:** Die Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9 können auch als agB abgezogen werden, soweit sie die in § 10 Abs. 1 vorgeesehenen Höchstbeträge (auch den Betrag von 30 % nach § 10 Abs. 1 Nr. 9) übersteigen. Bis zu diesen Höchst- und Abzugsbeträgen ist der SA-Abzug zwingend und erfolgt von Amts wegen. In der Geltendmachung höherer SA ist uE zugleich ein Antrag auf Abzug als agB zu sehen (s. Anm. 53). Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 müssen allerdings erfüllt sein (BFH v. 28.8.1997 – III R 195/94, BStBl. II 1998, 183, betr. Berufsbildungskosten eines ehemaligen NVA-Offiziers).

206–207 Einstweilen frei.

### 208 III. Abzugsverbot für Diätkosten (Abs. 2 Satz 3)

**Schrifttum:** *Stegmaier*, Steuerermäßigung für Diätkost, FR 1956, 286; *Dürr*, Durch Zöliakie bedingte Diätkosten keine außergewöhnliche Belastung, jurisPR-SteuerR 44/2007 Anm. 4; *Greite*, Diätkosten keine außergewöhnliche Belastung, HFR 2007, 1203; *Aweh*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH vom 14.4.2015 (VI R 89/13) – Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung sind agB, EStB 2015, 315; *Steinhauff*, Aufwendungen für Arzneimittel bei Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastung, jurisPR-SteuerR 36/2015 Anm. 4.

**Rechtsentwicklung des Abzugs von Diätkosten:** Das Abzugsverbot für Aufwendungen, die durch eine Diätverpflegung entstehen, wurde durch EStRG v. 5.8.1974 (s. Anm. 2) neu angefügt. Über den eigentlichen Anlass für die Neuregelung – die Missbrauchsabwehr – hinaus bedeutet das Abzugsverbot vor allem auch eine Einschränkung der Abziehbarkeit bestimmter Krankheitskosten (vgl. dazu StRef-Komm., 1971, Rz. 508–510, die eine Beschränkung der StErmäßigung auf „echte“ Diätfälle vorgeschlagen hat; krit. auch *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 39 [1/2001]).

Bis zum 31.12.1974 konnten Mehraufwendungen für eine Diätverpflegung als Krankheitskosten (s. Anm. 90 ff.) zu einer StErmäßigung wegen agB führen.

**Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots:** Für die Neuregelung des Abs. 2 Satz 3 werden in der Begr. zu § 74 RegE eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470, 281) drei Gründe aufgeführt: dass nach den Erfahrungen der Praxis die StErmäßigung vielfach ungerechtfertigt in Anspruch genommen wurde; dass die Einhaltung einer Diät angesichts der modernen Lebens- und Essgewohnheiten im Allgemeinen nicht zu einer Mehrbelastung, oft sogar zu Einsparungen führt; dass zwangsläufige Unterschiede in Lebenshaltungskosten anderer Art, die viel schwerer wiegen (zB unterschiedliche Wohnungsmiete, Mehrkosten für Kleidung wegen übernormaler Körpergröße, klimatisch bedingter Mehraufwand für Heizung), stl. ebenfalls nicht ausgeglichen werden können.

Abweichend von der in Abs. 2 Satz 3 getroffenen Regelung sah § 74 RegE eine Ausnahme für Verpflegungsmehraufwendungen wegen Zuckerkrankheit oder

Multipler Sklerose vor. Eine solche Ausnahme hielt der FinAussch. für unbefriedigend (BTDrucks. 7/2180, 20); er schloss sich damit der Stellungnahme des BRats an, der diese Ausnahme als nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar ansah und sich deshalb ebenfalls für ein ausnahmsloses Abzugsverbot aussprach (vgl. BTDrucks. 7/1722, 11).

- ▶ *Verfassungsrechtlich* ist der Wegfall der Diätpauschalen aus Gründen der Missbrauchsabwehr nicht zu beanstanden (BVerfG v. 29.10.1987 – 1 BvR 672/87, StRK EStG 1975 Allg. R. 39). Danach blieb allerdings die Frage offen, ob das Abzugsverbot auch hinsichtlich tatsächlich entstandener, unvermeidbarer Mehraufwendungen für Diätverpflegung dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz widerspricht. Die Vorschrift verstößt weder gegen Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG (Benachteiligungsverbot für Behinderte) noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG (BFH v. 21.6.2007 – III R 48/04, BStBl. II 2007, 880); die dagegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde nicht zur Entsch. angenommen (BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2164/07, juris).

Abzugsverbot für Diätkosten (Abs. 2 Satz 3):

- ▶ *Die Abgrenzung zu den abziehbaren Krankheitskosten* trifft der BFH durch Bezugnahme auf das Arzneimittelgesetz (AMG). Danach sind Aufwendungen für Arzneimittel iSd. § 2 AMG nicht vom Abzugsverbot für Diätverpflegung nach Abs. 2 Satz 3 erfasst und sind als agB zu berücksichtigen, wenn die Medikation einer Krankheit geschuldet und deshalb ärztlich verordnet worden ist; der Umstand, dass der Stpfl. wegen dieser Krankheit zugleich eine Diät halten muss, steht dem Abzug nach Abs. 1 nicht entgegen (BFH 14.4.2015 – VI R 89/13, BStBl. II 2015, 703, mit Anm. *Aweh*, EStB 2015, 315; *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 36/2015 Anm. 4).
- ▶ *Geltungsbereich des Abzugsverbots*: Das Abzugsverbot gilt nur für agB. Mit einer typischen Berufskrankheit zusammenhängende Diätkosten können daher – sofern dem nicht das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 entgegensteht – auch weiterhin als BA oder WK abgesetzt werden (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 39 [1/2001]; *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 86).
- ▶ *Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen*, können nach Abs. 2 Satz 3 nicht als agB berücksichtigt werden. Dies gilt auch, wenn die Diät zur Unterstützung anderer therapeutischer Maßnahmen ärztlich verordnet und eingenommen wird oder an die Stelle einer sonst erforderlichen medikamentösen Behandlung tritt.

BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958; BFH v. 27.9.1991 – III R 15/91, BStBl. 1992, 110; BFH v. 21.6.2007 – III R 48/04, BStBl. II 2007, 880, betr. zöliakiebedingte Diätkosten; glA FG Münster v. 16.11.2011 – 10 K 200/10 E, nv., juris, rkr.; Nds. FG v. 10.5.2011 – 12 K 127/10, nv., juris, rkr., betr. Diät einer MS-Erkrankten; FG Köln v. 13.9.2018 – 15 K 1347/16 EFG 2019, 350, Rev. Az. BFH VI R 48/18, betr. zöliakiebedingte Diätkosten.

#### IV. Abzugsverbot für Prozesskosten und Ausnahmeregelung (Abs. 2 Satz 4)

**Schrifttum:** *Maslow*, A Theory of Human Motivation, Psychological Review, 50 (1943), 370; *Bleschick*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen – Alles auf Anfang?, FR 2013,

932; *Paintner*, Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick Teil 1: Die Änderungen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2013, 1629; *Geserich*, Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1861; *G. Kirchof*, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht – Zur Trennung der Erwerbs- von der Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1867; *Rosenke*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung, EFG 2013, 1668; *Wöhel/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München, 25. Aufl. 2013; *Gerauer*, Prozesskosten für die Scheidung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?!, NWB 2014, 2621; *Heim*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen – Gesetzliche Regelung ab 2013, DStZ 2014, 165; *Hildebrand*, Steuerliche Berücksichtigung der Kosten des Finanzgerichtsstreits, SAM 2014, 95; *Hoffsümmer*, Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung, EFG 2014, 1688; *Jachmann*, Kosten der Strafverteidigung nach Verurteilung wegen einer vorsätzlichen Tat nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar, jM 2014, 34; *Kanzler*, Der Verlust der Existenzgrundlage und die Unmöglichkeit der Befriedigung lebensnotwendiger Bedürfnisse – Neue Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen durch Prozesskosten, FR 2014, 209; *Liebl*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung: Aktuelle Rechtsentwicklungen und jüngste gesetzgeberische Maßnahmen, jurisPR-SteuerR 10/2014 Anm. 1; *Meyer-Götz*, Können Verfahrens- bzw. Prozesskosten noch steuerlich abgesetzt werden? FF 2014, 19; *Nieuwenhuis*, Sind Scheidungskosten ab Veranlagungszeitraum 2013 nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen?, DStR 2014, 1701; *Pfützenreuter*, Kosten eines Prozesses vor einem Verwaltungsgericht als außergewöhnliche Belastung, EFG 2014, 359; *Spieker*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Verfahrenskosten im Ehescheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastung, NZFam 2014, 53; *Steinhauff*, Keine Entschädigung bei Rechtsprechungsänderung, jurisPR-SteuerR 13/2014 Anm. 5; *Deutsch*, Kosten aus dem Zivilprozess – Was bleibt noch steuerlich absetzbar? AnwBl BE 2015, 295; *Geserich*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen: Erneute Änderung der Rechtsprechung, NWB 2015, 2634; *Hennigfeld*, Abzugsfähigkeit von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen, EFG 2015, 647; *Kindler*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, DStR 2015, 2644; *Knobbe*, Abzugsfähigkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, EFG 2015, 820; *Lemaire*, Abzugsfähigkeit von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung, EFG 2015, 44; *Kühnen*, Spätere Erstattung von als außergewöhnliche Belastung anerkannten Prozesskosten, EFG 2015, 409; *Lemaire*, Steuerliche Berücksichtigung von Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung auch ab dem Veranlagungszeitraum 2013, EFG 2015, 223; *Schmitz-Herscheidt*, Zivilprozesskosten nur noch ausnahmsweise als außergewöhnliche Belastung abziehbar, jurisPR-SteuerR 39/2015 Anm. 4; *Endert*, Aktuelle Rechtsentwicklungen bei der Qualifikation von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung – Ein Schritt vor, zwei Schritte zurück – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 18.6.2015 – VI R 17/14, FR 2016, 88, FR 2016, 66; *Engels*, Sind die Kosten des Scheidungsverfahrens steuerlich noch abzugsfähig? – Ein Zwischenstand, FamRZ 2016, 1989; *Luttermann*, Prozesskosten als „außergewöhnliche Belastung“ (§ 33 Abs. 2 Satz 4 EStG) für eine gute Rechtsordnung durch Rechtspflege, FR 2016, 402; *Urban*, Kosten des Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung, FR 2016, 217; *Engels*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH, Urteil vom 18.05.2017, VI R 9/16 – Zu Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen nach Änderung des § 33 EStG durch Art. 2 Nr. 16 AmtshilfeRLÜmsG/Einfügung von S. 4 in Abs. 2, FamRZ 2017, 1630; *Geserich*, Kein Abzug von Scheidungskosten nach Änderung des § 33 EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, NWB 2017, 2373; *Kanzler*, Scheidungskosten: Keine Existenzgefährdung durch das Festhalten an einer zerrütteten Ehe, FR 2017, 1113; *Nieuwenhuis*, Sind zwangsläufig entstehende Scheidungskosten nicht mehr nach § 33 EStG abziehbar, weil sie nicht der Sicherung der materiellen Lebensgrundlage dienen? – Stellungnahme zum BFH-Urteil v. 18.5.2017 – VI R 9/16, DStR 2017, 2373; *Teller*, Im Zusammenhang mit gesundheitsgefährdenden Baumängeln angefallene Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, HFR 2017, 45; *Endert*, Zum Sachstand der Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung, FR 2018, 692; *Fink*, Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen nach Änderung des § 33 EStG – Drum prüfe, wer sich ewig bindet, NWB 2018, 173; *Hettler*, Die Abziehbarkeit von Prozesskosten als außerge-

wöhnliche Belastungen nach der Änderung des § 33 EStG durch das AmtshilfeRLUMsG, DStR 2018, 2307.

## 1. Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits sind vom Abzug ausgeschlossen

### a) Rechtsentwicklung des Abzugsverbots für Prozesskosten und seiner Ausnahmen

209

**Rechtsprechung bis zum Veranlagungszeitraum 2011:** Vor Einführung des Abzugsverbots für Prozesskosten in Abs. 2 Satz 4 gingen Rspr. und FinVerw. grds. von einer Vermutung aus, die gegen die Zwangsläufigkeit solcher Aufwendungen spricht, weil Kläger wie Beklagte das Prozessrisiko freiwillig eingehen (stRspr. seit BFH v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499; H 33.1-33.4 „Prozesskosten“ EStH 2009). Prozesskosten waren danach nur in wenigen Ausnahmefällen als agB zu berücksichtigen. Zu dieser Rspr. im Einzelnen ausführlich zu allen Verfahrensarten § 33 Anm. 110–127 (Stand Juni 1993, abgelegt im elektronischen HHR-Archiv, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm)). Als eine der Ausnahmen vom grundsätzlichen Abzugsverbot galt die erstmals in einem Urte. des III. Senats des BFH entwickelte Formel, wonach Aufwendungen abziehbar sind, „wenn der Steuerpflichtige, ohne sich auf den Rechtsstreit trotz unsicheren Ausgangs einzulassen, Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“ (stRspr. seit BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596). Diese auch von der FinVerw. anerkannte (BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286) und ab VZ 2013 vom Gesetzgeber übernommene Formel (Abs. 2 Satz 4) führte allerdings in keinem vom BFH entschiedenen Fall nach 1996 zu einer Berücksichtigung von Prozesskosten als agB (s. *Kanzler*, FR 2014, 209).

**Änderung der Rechtsprechung:** Mit Urte. v. 12.5.2011 (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) änderte der VI. Senat des BFH die Rspr. zum Abzug von Prozesskosten als agB grundlegend und folgte damit einer hier in den Voraufgaben vertretenen Auffassung (s. § 33 Anm. 117 – Stand Juni 1993 –, abgelegt im elektronischen HHR-Archiv, [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 57 [1/2001]). Danach können Zivilprozesskosten Kläger wie Beklagtem unabhängig vom Gegenstand des Prozesses aus rechtl. Gründen zwangsläufig erwachsen. Unausweichlich sind derartige Aufwendungen jedoch nur, wenn die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint. Abziehbar sind diese Kosten im Übrigen nur insoweit, als sie notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht überschreiten. Etwaige Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung sind wie andere Erstattungen nach den Grundsätzen der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen. Im Schrifttum hat das Urte. Zustimmung (*Geserich*, DStR 2013, 1861 [1864]; *Rosenke*, EFG 2013, 1668; wohl auch *Nacke* in *LBP*, § 33 Rz. 136a [2/2018]) und Ablehnung erfahren (s. etwa *Steinhauff*, jurisPR-SteuerR 33/2011 Anm. 5; *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867). Der IX. Senat des BFH hat es abgelehnt, die Grundsätze des Urte. v. 12.5.2011 (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) auf die Kosten eines Strafprozesses anzuwenden. Nach seiner Auffassung ist die neue Rspr. zum Zivilprozess „schon deshalb nicht auf den Strafprozess übertragbar, weil eine ex ante Prognose im Strafverfahren wegen der für den Strafprozess zentralen Unschuldsvermutung ausscheidet“ (BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806).

**Nichtanwendungsschreiben zum Grundsatzurteil des BFH:** Das Urт. des BFH v. 12.5.2011 (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) hat zunächst zu einem Nichtanwendungsschreiben des BMF geführt, das sich auf die vorherige Rspr. berief, auf „eine mögliche gesetzliche Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten“ hinwies und seine Auffassung damit begründete, „für eine eindeutige, zuverlässige und rechtssichere Einschätzung der Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses bzw. der Motive der Verfahrensbeteiligten“ stünden „der Finanzverwaltung keine Instrumente zur Verfügung“ (BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286).

**Gesetzliche Regelung eines Abzugsverbots für Prozesskosten ohne Rückwirkungsklausel:** Nachdem bereits in dem nicht realisierten Entwurf zum JStG 2013 eine gesetzliche Neuregelung des Abzugsverbots für Prozesskosten in § 33 vorgesehen war, die auf alle Fälle anzuwenden sein sollte, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist (BTDrucks. 17/10604, 12), wurde dieses Vorhaben dann durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. II 2013, 802) verwirklicht. Im Unterschied zum Entwurf eines JStG 2013 gilt Abs. 2 Satz 4 danach aber erstmals für den VZ 2013 (§ 52 Abs. 1 EStG iDF des AmtshilfeRLUMsG). Für Streitjahre bis zum VZ 2012 war die Rechtslage daher zunächst offen. Hiervon ging auch die Rspr. der FG in den Urт. aus, die nach Inkrafttreten des AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 ergangen sind.

Siehe etwa FG Köln v. 26.6.2013 – 7 K 2700/12, EFG 2013, 1665, betr. Unterhaltsverfahren, aufgehoben durch BFH v. 18.2.2016 – VI R 56/13, BFH/NV 2016, 1150; FG Rhld.-Pf. v. 12.11.2013 – 3 K 1665/12 EFG 2014, 641, betr. Erbauseinandersetzung, aufgehoben durch BFH v. 20.1.2016 – VI R 93/13, BFH/NV 2016, 1145; FG Düсс. v. 15.8.2014 – 3 K 2493/12 E, EFG 2014, 1963, aufgehoben durch BFH v. 14.4.2016 – VI R 56/14, BFH/NV 2016, 1270, betr. Ehescheidung und Versorgungsausgleich.

Nachdem der Große Senat in einer Adoptionssache entschieden hatte, dass auch beim Übergang der Alleinzuständigkeit auf einen Senat, dieser keine Rechtsprechungsänderung ohne Anfrage bei dem früher zuständigen Senat herbeiführen könne (BFH v. 9.10.2014 – GrS 1/13, BStBl. II 2015, 345), nahm der VI. Senat des BFH seine geänderte Rspr. zu den Prozesskosten zurück (zum Hintergrund dieser Vorgänge s. auch Anm. 63 „Gescheiterter Versuch einer Rechtsprechungsänderung zum Abzug von Adoptionskosten“). Nach BFH v. 18.6.2015 (BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800) sind die Kosten eines Zivilprozesses im Allgemeinen keine agB iSd. § 33, es sei denn, der Rechtsstreit berühre einen für den Stpfl. existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens. Diesem Urт. ist der X. Senat des BFH gefolgt (BFH v. 19.8.2015 – X R 34/12, juris, betr. Zivilprozesskosten). Zuvor hatte der IX. Senat den Abzug von Verfahrenskosten abgelehnt, ohne sich mit dem Grundsatzurteil des VI. Senats (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) auseinanderzusetzen oder auch nur bei diesem Senat anzufragen.

BFH v. 19.3.2013 – IX R 41/12, BStBl. II 2013, 536, betr. Kosten einer Teilungsversteigerung; BFH v. 16.4.2013 – IX R 5/12, BStBl. II 2013, 806, betr. Strafverteidigungskosten, auf die die Rspr. des VI. Senats nicht übertragbar sei, weil eine ex ante Prognose im Strafverfahren wegen der für den Strafprozess zentralen Unschuldsumutung ausscheide; BFH v. 1.10.2014 – IX R 7/14, BFH/NV 2015, 327, betr. Aufwendungen zur Abwehr von Übertragungsansprüchen nach dem Verkehrsflächenbereinigungsgesetz.

Dem BFH liegen noch eine Vielzahl von Revisionen vor, die Streitjahre bis zum VZ 2012 betreffen. Ausnahmslos all diesen beim VI. Senat des BFH anhängigen

Revisionen liegen Vorentscheidungen zugrunde, in denen die Finanzgerichte dem Urt. des VI. Senats v. 12.5.2011 (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) gefolgt sind (s. Anm. 110 mwN).

**Bedeutung des Abzugsverbots mit Ausnahme:** Das gesetzliche Abzugsverbot gilt ebenso wie seine Ausnahme als abschließende Regelung für alle Prozesskosten (glA Hess. FG v. 11.3.2020 – 9 K 1344/19, EFG 2020, 936, Rev. Az. BFH VI R 29/20, betr. Strafverteidigungskosten für das heranwachsende Kind; aA *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 10 unter Hinweis auf BFH v. 30.10.2003 – III R 23/02, BStBl. II 2004, 267, wonach die Strafverteidigungskosten allerdings ebenfalls nicht abziehbar waren. Mit der Regelung eines Abzugsverbots, das ausnahmsweise nicht anzuwenden ist, wenn es sich um Aufwendungen handelt „ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“, sollte wohl der alten Rspr. wieder Geltung verschafft werden. Nur so lässt sich die Übernahme der Formel von der Sicherung der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse deuten (BTDrucks. 17/13033, 67; BRDrucks. 139/13, 128). Dies soll nach einer Auffassung auch gelungen sein (*Paintner*, DStR 2013, 1629 [1633]; *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867 [1871]), nach aA aber ist der Gesetzgeber über diese „Intention“ hinausgeschossen (*Schmieszek* in *B/B*, § 33 Rz. 97a [8/2017]), so dass die überschießende Tendenz im Wege verfassungskonformer Auslegung zu korrigieren sei (so noch *Loschelder* in *Schmidt*, 34. Aufl. 2015, § 33 Rz. 35 „Prozesskosten“). Der Streit um die Frage, ob der frühere durch die Rspr. des BFH geprägte Rechtszustand wiederhergestellt oder durch die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale eine neue Rechtslage geschaffen worden sei, ist vor allem für die Kosten eines Scheidungsverfahrens von Bedeutung, weil diese Aufwendungen bisher ohne weitere Prüfung als zwangsläufig anerkannt wurden (zu den Verfahrenskosten der Ehescheidung s. auch Anm. 213).

## b) Aufwendungen für Prozesskosten

210

Nach Abs. 2 Satz 4 sind „Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) ... vom Abzug ausgeschlossen“. Der Begriff des Rechtsstreits bestimmt daher, welche Bedeutung dem Abzugsverbot zukommt und welche Aufwendungen im Einzelnen davon betroffen sind. Die Entwurfsbegründung bezieht sich insoweit lediglich auf das Prozesskostenurteil des BFH, das Anlass für die Gesetzesänderung war (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) und bekundet die Absicht, „die steuermindernde Berücksichtigung von Prozesskosten ... auf einen engen Rahmen zu beschränken“ (BTDrucks. 17/13033, 67; BRDrucks. 139/13, 128).

**Der Begriff des Rechtsstreits** bezeichnet im Allgemeinen die Auseinandersetzung zwischen zwei oder mehr Parteien oder Beteiligten über ein Rechtsverhältnis in einem gerichtlichen Verfahren. „Rechtsstreit“ idS ist ein Ausdruck für das formale, kontradiktorische Verfahren zwischen Privatpersonen (Grundsatzurteil des BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, betr. Kosten eines Scheidungsverfahrens mit zust. Anm. *Geserich*, NWB 2017, 2561; *Hettler*, HFR 2017, 934; *Kanzler*, FR 2017, 1630; aA *Fink*, NWB 2018, 173; *Nieuwenhuis*, DStR 2017, 2373). Danach erfasst das Abzugsverbot zwar nicht nur die Kosten eines Zivilprozesses, sondern kann auch die Kosten zivilgerichtlicher Verfahren aller Art erfassen (s. BGH v. 24.7.2003 – IX ZB 539/02, BGHZ 156, 92, mwN betr. Insolvenzverfahren). Viel weiter versteht der EuGH unter dem Begriff des Rechtsstreits jede Sache, die Gegenstand einer Rechtsprechungstätigkeit ist (EuGH v. 25.6.2009 – C-14/08 – Roda

Golf & Beach Resort, Slg 2009, I-5439, Rz. 36 mwN) und noch umfassender versteht das BVerfG unter dem Begriff des Rechtsstreits in Art. 100 Abs. 2 GG jedes gerichtliche Verfahren und verwirft ausdrücklich eine Beschränkung auf das kontradiktorische Verfahren (BVerfG v. 31.3.1987 – 2 BvM 2/86, BVerfGE 75, 1, Rz. 25) und damit jedenfalls alle Verfahren vor den Verwaltungs-, Finanz- und Strafgerichten (BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, Rz. 12).

Der Begriff des Rechtsstreits iSd. Abs. 2 Satz 4 erfasst danach noch weiter als nach Art. 100 Abs. 2 GG alle gerichtlichen Verfahren, deren Gegenstand eine Auseinandersetzung zwischen zwei Parteien oder zwischen Bürger und Staatsgewalt ist (Kanzler, FR 2014, 209 [213 f.]: grds. aA *Urban*, FR 2016, 217, der die Kosten eines Scheidungsverfahrens nicht als Kosten eines Rechtsstreits versteht). Unter den Begriff des Rechtsstreits fallen daher nicht nur Strafprozesse, sondern alle förmlichen Verfahren, die von der Rechtsordnung gewissermaßen als Ersatz für den gerichtlichen Rechtsschutz zur Verfügung gestellt werden. Das Abzugsverbot erfasst mithin auch die außergerichtlichen Streitigkeiten (Kanzler, FR 2014, 209 [213]; glA *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 47b; aA *Bleschick*, FR 2013, 932 [934]) und die nicht einkunftsbezogenen Schiedsgerichtsverfahren, denn auch durch diese Verfahren entstehen „Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits“. Im Übrigen schreiben die nach § 15a EGZPO erlassenen Landesschlichtungsgesetze für bestimmte dort genannte Streitigkeiten, wie etwa nachbarrechtl. Verfahren und Streitigkeiten über Ansprüche wegen Verletzung der persönlichen Ehre, grds. die Durchführung eines obligatorischen Schlichtungsverfahrens vor Klageerhebung vor (s. etwa § 1 LSchlG Rhld.-Pf. v. 10.9.2008, GVBl. 2008, 204).

**Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten):** Zu den unter das Abzugsverbot fallenden, ausnahmsweise aber abziehbaren Prozesskosten zählt alles, was die Parteien unmittelbar aufwenden müssen, um einen Rechtsstreit zu führen. Dazu gehören im Zivilprozess wie in allen anderen Verfahrensarten die Gerichtskosten nach dem GKG und die außergerichtlichen Kosten (§ 1 Abs. 1 GKG; § 464a Abs. 1 StPO; § 162 Abs. 1 VwGO; § 139 Abs. 1 FGO und § 197a SGG zum ansonsten kostenfreien Sozialgerichtsverfahren: § 183 SGG), also auch Anwaltsgebühren, Auslagen der Parteien und Reisekosten für die Wahrnehmung von Terminen usw. (s. nur *Herget* in *Zöller*, 33. Aufl. 2020, Vor § 91 ZPO Rz. 1).

- ▶ *Gerichtskosten* werden nach dem für alle Verfahrensordnungen geltenden Kostenverzeichnis (Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 GKG) erhoben. Im Strafverfahren gehört auch die Vergütung des Pflichtverteidigers (§ 51 RVG) zu den Verfahrenskosten.
- ▶ *Außergerichtliche Kosten*, die auch als „Parteiaufwendungen“ bezeichnet werden, sind die zur „zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung“ notwendigen Auslagen (§ 91 Abs. 1 Satz 1 ZPO; ähnlich §§ 464a Abs. 2, 467 StPO). Dazu gehören auch die dem Gegner erwachsenen Kosten, soweit sie zu einer zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung notwendig waren. Prozesskosten iSd. § 91 Abs. 1 Satz 1 ZPO sind dabei nicht nur die im Prozess selbst entstandenen Kosten (dazu im Einzelnen *Herget* in *Zöller*, 33. Aufl. 2020, § 91 ZPO Rz. 13); unter den Prozesskostenbegriff können auch solche Aufwendungen fallen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Rechtsstreit vor- oder außerprozessual entstanden sind (s. etwa OLG Köln v. 12.3.2010 – 17 W 21/10, I-17 W 21/10, NJW-RR 2010, 751). Dazu können auch die Kosten für die Beauftragung eines Privatsachverständigen gehören, wenn sie nach dem Urt. einer verständigen und wirtschaftlich vernünftig denkenden

Partei ex ante als sachdienlich anzusehen sind (BGH v. 23.5.2006 – VI ZB 7/05, NJW 2006, 2415 [2416]).

- ▶ *Kosten des Vorverfahrens*: In den verwaltungsgerichtlichen Verfahrensordnungen gehören darüber hinaus noch die Aufwendungen für das Vorverfahren zu den Prozesskosten (§ 162 Abs. 1 VwGO; § 139 Abs. 1 FGO). Das sind insbes. die Gebühren und Auslagen von Anwälten und Rechtsbeiständen, Gerichtsvollzieherkosten, Reisekosten der Beteiligten und Entschädigungen für ihre Zeitversäumnis. Zu den außergerichtlichen Kosten im weiteren Sinne zählen schließlich auch die Kosten eines Bußgeldverfahrens.
- ▶ *Sicherheitsleistungen*, die nach den Prozessordnungen in verschiedenen Fällen für die entstehenden Verfahrenskosten erbracht werden müssen (zB nach § 108 ZPO; §§ 116 Abs. 1 Nr. 4, 116a, 127a Abs. 1 Nr. 2, 132 Abs. 1 Nr. 1 und § 379 Abs. 2 StPO), sind bei entsprechender Zahlung wie die Kosten selbst zu behandeln.
- ▶ *Schiedsgerichtlichen Verfahrenskosten und Kosten einer Mediation*: Die notwendigen und angemessenen Kosten eines schiedsgerichtlichen Verfahrens lassen sich der DIS-Schiedsgerichtsordnung entnehmen, die in der Anlage zu § 40.5 die seit 1.1.2005 gültigen Streitwerte und Honorarsätze ausweist und Richtlinien für die Erstattung von Auslagen der Schiedsrichter enthält. Die Gebühren für Schlichtungsverfahren ergeben sich aus den aufgrund von § 15a EGZPO erlassenen Landesschlichtungsgesetzen (im Einzelnen aufgeführt von *Heßler in Zöller*, 33. Aufl. 2020, § 15a EGZPO Rz. 27). Die Kosten einer Mediation ergeben sich aus Stundensätzen zwischen 150 € und 350 € ([www.mediation.de/mediation](http://www.mediation.de/mediation) [abgerufen am 1.12.2020]), die sich etwa an der Empfehlung der Hamburger Mediationsstelle für Wirtschaftskonflikte orientieren (§ 10 der Hamburger Mediationsordnung für Wirtschaftskonflikte); dabei sollte aber für die Regelung privater Konflikte der untere Bereich des Kostenrahmens maßgebend sein. Im Übrigen ist wegen der Regelung zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach Abs. 2 Satz 2 eine Begrenzung auf die Kosten eines gerichtlichen Verfahrens vorzusehen (s. auch BFH v. 20.1.2016 – VI R 62/13, BFH/NV 2016, 1436, betr. Schlichtungsverfahren zur Rechtslage bis zum VZ 2012).
- ▶ *Vorteilsanrechnung*: Soweit Prozesskosten dem Grunde nach gem. Abs. 2 Satz 4 abziehbar sein sollten, sind Erstattungen und Verrechnungen mit zuvor erbrachten Vorschuss- und Sicherheitsleistungen nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung zu berücksichtigen. Das gilt auch für Leistungen aus einer Rechtsschutzversicherung; sofern diese jedoch Vorschüsse leistet oder eine Deckungszusage erteilt, fehlt es bereits an abziehbaren Aufwendungen.

**Der Klammerzusatz „Prozesskosten“** ist als erläuterndes Beispiel insofern von Bedeutung, als er einerseits zwar deutlich macht, dass nicht nur das kontradiktorische Verfahren, sondern jedes gerichtliche Verfahren, mithin auch der Strafprozess, von dem Begriff des Rechtsstreits erfasst wird; andererseits wird dadurch aber der hier vertretene weite Begriff des Rechtsstreits nicht eingeschränkt.

### c) Abzugsverbot als Rechtsfolge

211

Nach Abs. 2 Satz 4 sind die Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen.

**Bedeutung des Abzugsverbots:** Das Abzugsverbot schließt nicht die Außergewöhnlichkeit der Prozesskosten aus (*Kanzler*, FR 2014, 209); auch nach Einführung des Abs. 2 Satz 4 handelt es sich bei Aufwendungen für einen Rechtsstreit um größere Aufwendungen iSd. Abs. 1, die nicht vom Grundfreibetrag erfasst sind (aA wohl *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 221 [5/2019]). Sowohl nach seiner Stellung im Gesetz als auch nach dem Normzweck schließt das Abzugsverbot aber die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten aus rechtl. Gründen aus (glA *Bleschick*, FR 2013, 932 [934]). Abs. 2 des § 33 enthält die Regelungen zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach. Da der BFH mit seinem Grundsatzurteil v. 12.5.2011 (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) die Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten aus rechtl. Gründen bejaht hatte, kann sich die Sonderregelung zur Nichtanwendung dieser Rspr. auch nur auf die Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen beziehen. Das Abzugsverbot bestätigt und verankert daher verbindlich die gegen die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten sprechende Vermutung, die der BFH in stRspr. vor dem Prozesskostenurteil v. 12.5.2011 vertreten hatte. Die Kostenentscheidung selbst kann daher eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits nicht mehr begründen.

**Die Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots** ist zweifelhaft, weil die dafür angeführten Vereinfachungsgründe und die angedeuteten fiskalischen Zwecke (s. auch BMF v. 20.12.2011 – IV C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286) allein vor allem dann keine sachliche Rechtfertigung für die Verletzung des subjektiven Nettoprinzijs bieten (zB BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender), wenn die zugleich geschaffene Ausnahmeregelung – wie nach der bisherigen Rspr. – unwirksam bleibt (s. Anm. 212). Nach Auffassung des Sächs. FG verstößt die Vorschrift des Abs. 2 Satz 4 nicht gegen Art. 2 GG oder Art. 6 GG, da die Prozesskosten dann abziehbar sind, wenn der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und er seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen kann (Sächs. FG v. 13.11.2014 – 2 K 1399/14, EFG 2015, 644, rkr.).

**Geltungsbereich des Abzugsverbots:** Das Abzugsverbot ist, ebenso wie seine Ausnahmeregelung, nicht verallgemeinerungsfähig und daher insbes. nicht auf andere außergewöhnliche private Aufwendungen, SA oder einkunftsbezogene Prozesskosten anwendbar. Dies folgt schon aus der Vorschrift selbst sowie aus der Regelung des Abs. 2 Satz 2 (glA *Bleschick*, FR 2013, 932 [934]). Allerdings kann ein Rückgriff auf die beiden Kriterien der Ausnahmeregelung zum Abzugsverbot für Prozesskosten zur Auslegung des Merkmals der Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen auch in anderen Fällen sachgerecht sein.

Dem Normzweck der Nichtanwendung des Prozesskostenurteils (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) zufolge muss das Abzugsverbot (ebenso wie die Ausnahme davon) im kontradiktorischen Verfahren für Kläger wie Beklagte gelten. Dem Beklagten, dessen Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung nicht gefährdet ist, wird daher wie bisher ein sofortiges Anerkenntnis zur Vermeidung einer Kostenbelastung zugemutet.

**Aufteilung von Prozesskosten, die nur teilweise unter das Abzugsverbot fallen:** Sind Prozesskosten nur zum Teil als agB abziehbar, weil nur einer der Klageanträge einen existenziell wichtigen Bereich des Stpfl. oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt, so ist der abziehbare Teil der Kosten nach Maßgabe der Streitwerte der einzelnen Klageanträge zu ermitteln (BFH v. 27.8.2008 – III R 50/

06, BFH/NV 2009, 553; BFH v. 19.11.2015 – VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739, beide betr. die Rechtslage vor Inkrafttreten des gesetzlichen Abzugsverbots in Abs. 2 Satz 4).

## 2. Ausnahme vom Abzugsverbot für Prozesskosten

### a) Grundlagen der Ausnahmeregelung zum Abzugsverbot für Prozesskosten 212

Nach Abs. 2 Satz 4 sind Prozesskosten ausnahmsweise zu berücksichtigen, wenn es sich um Aufwendungen handelt, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können. Allerdings finden sich weder in den Begr. zu den Entwürfen des JStG 2013 (BTDrucks. 17/10604, 12) und des AmtshilfeRLUMsG (BTDrucks. 17/13033, 67; BRDrucks. 139/13, 128) noch in der Rspr. des BFH, auf die sich der Gesetzgeber bezogen hat, Hinweise zur Auslegung der beiden unbestimmten Rechtsbegriffe der „Existenzgrundlage“ und der „lebensnotwendigen Bedürfnisse“.

**Bedeutung der Ausnahmeregelung:** In der Rspr. des BFH von 1996 bis 2011 hatte die vom Gesetzgeber wortgleich übernommene Ausnahmeregelung in keinem der entschiedenen Fälle zum Abzug von agB geführt (s. *Kanzler*, FR 2014, 209, Fn. 39). Daher lässt sich dieser Rspr. zwar entnehmen, in welchen Fällen weder eine Existenzgefährdung noch ein Entzug der lebensnotwendigen Bedürfnisse anzunehmen ist, nicht aber, wann eine Zwangsläufigkeit nach diesen Kriterien zu bejahen wäre. Die dazu ergangenen Urte. legen auch nicht offen, wie die gefundene Ausnahmeregelung systematisch in § 33 einzuordnen ist, oder ob es sich um eine weitere Form der Zwangsläufigkeit extra legem handelt.

Nach der hier vertretenen Auffassung schließt das Abzugsverbot die Zwangsläufigkeit der Prozesskosten aus rechtl. Gründen aus (s. Anm. 211), weil anders als nach dem Prozesskostenurteil des BFH (BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015) die Kostenentscheidung selbst eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits nicht begründen kann. Daher ist auch eine Ausnahme hiervon, die die Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen wiederherstellen könnte, denknotwendig ausgeschlossen. Die Gefahr des Verlusts der Existenzgrundlage und die Notwendigkeit, die lebensnotwendigen Bedürfnisse zu sichern, sind daher Umstände, die ausnahmsweise für eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen sprechen (glA *Kanzler*, FR 2014, 209). Auch der Abzug von Prozesskosten, die in diesen Fällen als agB zu berücksichtigen sind, steht unter dem Vorbehalt der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen, weil die Ausnahmeregelung vom Abzugsverbot für Prozesskosten in Abs. 2 Satz 4 die Vorschrift des Abs. 2 Satz 2 unberührt lässt.

**Kumulative Anwendung beider Kriterien der Zwangsläufigkeit:** Schon nach der Rspr. des BFH, auf die sich die gesetzliche Regelung bezieht, waren die beiden Gesichtspunkte der Existenzgefährdung und Sicherung der Lebensbedürfnisse mit der Konjunktion „und“ kumulativ miteinander verknüpft. Gleichwohl wird angenommen, dass eine „trennscharfe Unterscheidung“ der beiden Merkmale „regelmäßig nicht möglich sei“ und dass in bestimmten Fällen auch eine alternative Würdigung der beiden Kriterien möglich sein müsse (so *Bleschick*, FR 2013, 932 [934 f.]). Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut müssen aber beide Merkmale zusammen verwirklicht sein. Offenbar geht der Gesetzgeber davon aus, dass die Gefahr des Verlusts der Existenzgrundlage keinen Einfluss auf die Befriedigung der

lebensnotwendigen Bedürfnisse eines Stpfl. im üblichen Rahmen haben muss, zB wenn der Verlust der Erwerbsgrundlage deshalb nicht zu einer Beschränkung der notwendigen Lebensbedürfnisse führt, weil Unterhaltsansprüche bestehen.

**Sinngemäße Anwendung der Ausnahmeregelung auf andere Fälle:** Da es sich nach der hier vertretenen Auffassung bei der Ausnahmeregelung zum Abzugsverbot für Prozesskosten um eine Konkretisierung der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen handelt, ist eine sinngemäße Anwendung auch auf andere Fälle dieser Form der Zwangsläufigkeit möglich, weil dies für den Stpfl. vorteilhaft ist. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH, wonach die Formel von der Existenzgefährdung bereits vor dem Prozesskostenurteil (BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596) in einem Wasserschadensfall den Abzug der Aufwendungen rechtfertigte (BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104) und in einem anderen Fall zur Ablehnung vergeblicher Zahlungen für den Erwerb eines Eigenheims führte (BFH v. 19.5.1995 – III R 12/92, BStBl. II 1995, 774).

**Veranlassung der Aufwendungen durch die Gefahr, die Lebensgrundlagen einzubüßen:** Die Tatbestandsvoraussetzung der Gefahr muss für beide Merkmale der Ausnahmeregelung, also für die Existenzgrundlagen und die üblichen Lebensbedürfnisse, vorliegen. Die Gefährdung der Lebensgrundlagen ist ex ante nach objektiven Maßstäben zu beurteilen. Die Prozesskosten müssen danach zur Abwehr der Gefahr für die Lebensgrundlagen aufgewendet werden. Dass die Gefahrenabwehr auch erfolgreich sein müsste, wird nicht vorausgesetzt. Verliert der Stpfl. daher trotz des Verfahrens, auf das er sich als Kläger wie Beklagter oder Beschuldigter eingelassen hat, seine Existenzgrundlage und die Mittel, seine Lebensbedürfnisse zu befriedigen, so ändert dies nichts an der Zwangsläufigkeit der geleisteten Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen (wohl aA *Bleschick*, FR 2013, 932 [937]).

## 213 b) Gefahr des Verlusts der Existenzgrundlage

Mangels einer Entwurfsbegründung ist der Begriff der Existenzgrundlage unklar (s. Anm. 212).

**Begriff der Existenzgrundlage:** Der unbestimmte Rechtsbegriff der Existenzgrundlage kann sich im Zusammenhang mit den agB nur auf die materielle Lebensgrundlage des Stpfl. beziehen; allenfalls ließe sich im Fall einer gescheiterten Ehe an eine seelische Existenzgrundlage denken (zur mehrfachen Bedeutung des Begriffs der Existenzgrundlage s. *Kanzler*, FR 2014, 209, mwN). Die materielle Lebensgrundlage bezeichnet nicht das Vermögen, das dem Stpfl. zur Verfügung steht, sondern die Möglichkeit, aus diesem Vermögen und aus Rechtsverhältnissen (zB Pachtverträgen oder Konzessionen) einen nachhaltigen Ertrag zu erzielen oder seinen Lebensunterhalt durch Arbeit zu bestreiten.

In diesem Sinne einer Erwerbsgrundlage wird der Begriff der Existenzgrundlage im Zusammenhang mit einer Liebhaberei (zB BFH v. 21.7.2004 – X R 33/03, BStBl. II 2004, 1063) oder der existenzsichernden Vermögensübertragung verwendet (zB BFH v. 11.3.1992 – X R 141/88, BStBl. II 1992, 499). Mit dieser Bedeutung findet er sich beispielsweise auch – bezogen auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb – in § 69 Abs. 2 BewG und so wurde er nicht zuletzt als Tatbestandsmerkmal in früheren Gesetzen, wie dem LAG oder dem Bayerischen Gesetz über die Grunderwerbsteuerfreiheit für die Eingliederung der Vertriebenen und Flüchtlinge in die Landwirtschaft und für die Aufstockung landwirtschaftlicher Betriebe (GrEstAgrG BY) verstanden. Schließlich war die StBegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10a EStG aF davon abhängig, dass der Stpfl. seine „frühere Erwerbsgrundlage“ verloren hatte.

Der Rechtsbegriff der Existenzgrundlage lässt sich uE unter Rückgriff auf § 273 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 LAG sachgerecht bestimmen. Danach muss die Existenzgrundlage des Geschädigten beruht haben

- auf der Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit oder
- auf Ansprüchen und anderen Gegenwerten aus der Übertragung, sonstigen Verwertung oder Verpachtung des einer solchen Tätigkeit dienenden Vermögens oder
- auf einer Altersversorgung, die aus den Erträgen einer solchen Tätigkeit begründet worden war.

**Bedrohung der gesamten Existenzgrundlage:** Dass die Existenzgrundlage als Erwerbsgrundlage einen Mindestertrag, etwa in Höhe der Sozialhilfeleistungen, abwerfen müsste, wie dies der BFH zu § 69 Abs. 2 BewG entschieden hat (BFH v. 28.6.1974 – III R 43/73, BStBl. II 1974, 702), kann für die Anwendung des Abs. 2 Satz 4 nicht von Bedeutung sein. Da aber zur Bestimmung der Existenzgrundlage alle Einkunftsquellen und das gesamte Vermögen einzubeziehen sind (s. nur BFH v. 24.11.1982 – II R 3/81, BStBl. II 1983, 244, betr. Art. 1 Nr. 2 Buchst. b GrESt-AgrG BY), muss nach Abs. 2 Satz 4 auch die gesamte Existenzgrundlage des Stpfl. bedroht sein.

**Anwendungsfälle einer Gefährdung der Existenzgrundlage** lassen sich der bisherigen Judikatur entnehmen. Die beiden zu Rechtsbegriffen gewordenen Tatbestandsvoraussetzungen der „Existenzgrundlage“ und „Bedürfnisbefriedigung“ erfordern aber eine Auslegung, die über die bisher übliche formelhafte Wiedergabe dieser Termini hinausgeht.

- ▶ *Scheidungsprozesskosten:* Geht man nicht von einem seelischen Verständnis des Begriffs der Existenzgrundlage aus, dann erbringt der kostenpflichtige Ehegatte die Aufwendungen für ein Scheidungsverfahren im Allgemeinen nicht zur Sicherung seiner materiellen Existenzgrundlage (glA BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, unter Hinweis auf *Kanzler*, FR 2014, 209 [216], und Ablehnung der aA von *Bleschick*, FR 2013, 932 [936], und *Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701 [1702]); ebenso drei weitere Urt., die auf die Gründe von VI R 9/16 verweisen: BFH v. 18.5.2017 – VI R 66/14, BFH/NV 2017, 1593; BFH v. 18.5.2017 – VI R 81/14, BFH/NV 2017, 1595; BFH v. 18.5.2017 – VI R 19/15, BFH/NV 2017, 1596.

Allerdings war noch im Entwurf zum JStG 2013 vorgesehen, die Ausnahmeregelung der Gefährdung der Lebensgrundlagen auch auf die „unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten eines Scheidungsprozesses entsprechend“ anzuwenden (s. BTDrucks. 17/10604, 11 f., zu § 33 Abs. 3a idF des Entwurfes zum JStG 2013). Dass diese Regelung weder im Entwurf zum AmtshilfeRLUmsG noch in die Gesetzesfassung übernommen wurde, lässt nur den Schluss zu, dass der Gesetzgeber ein absolutes Abzugsverbot regeln und auch die Scheidungsprozesskosten, wie alle anderen Verfahrenskosten, der Ausnahmeregelung unterwerfen wollte (glA *Kanzler*, FR 2014, 209 [216]). Eine Auslegung dahingehend, dass die in Abs. 2 Satz 4 genannten Prozesskosten nicht sämtliche Verfahrenskosten umfassen, würde allerdings gegen den Grundsatz der Gewaltenteilung verstoßen (so zutr. Sächs. FG v. 13.11.2014 – 2 K 1399/14, EFG 2015, 644, rkr.). Nach anderer und inzwischen wohl überholter Auffassung sollen die Kosten des Scheidungsverfahrens im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 33 als agB zu berücksichtigen sein (*Liebl*, jurisPR-SteuerR 10/2014 Anm. 1).

- ▶ *Strafsachen*: Die Gefahr des Verlusts der Existenzgrundlage besteht aber wohl für den Freiberufler, Schauspieler oder Unternehmer, der sich gegen eine drohende Gefängnisstrafe wegen Steuerhinterziehung oder eines Verkehrsdelikts zur Wehr setzt, weil er ansonsten seine Erwerbsgrundlage, wenn auch nur vorübergehend, verlieren würde. Da die gesamte Existenzgrundlage bedroht sein muss, wären nennenswerte Kapitaleinkünfte und Leistungen zur Altersversorgung schädlich. Abs. 2 Satz 4 setzt aber weder die Gefahr eines dauernden Entzugs der Existenzgrundlage voraus, noch sieht er eine Einschränkung für besonders wohlhabende Stpfl. vor; ganz im Gegenteil macht die Vorschrift den „üblichen Rahmen“ zum Maßstab der Bedürfnisbefriedigung.
- ▶ *Vaterschaftsklagen*: Bisher schon hatte der BFH entschieden, dass die Feststellung der Vaterschaft nicht unmittelbar die Existenz des Stpfl. und seine elementaren Lebensbedürfnisse berührt. Darüber hinaus ist aber entgegen dem damaligen Ur. des BFH eine Zwangsläufigkeit der Prozesskosten auch in dem Fall abzulehnen, dass der Beklagte ungeachtet eines erfolgsversprechenden Verteidigungsvorbringens substantiiert ernsthafte Zweifel an seiner Vaterschaft darlegt und schlüssige Beweise aufbietet (BFH v. 18.3.2004 – III R 24/03, BStBl. II 2004, 726).
- ▶ *Das Wohnen* betrifft grds. einen existenziell wichtigen Lebensbereich und gehört zum verfassungsrechtl. geschützten Existenzminimum. Eine schwerwiegende Beeinträchtigung des privaten Wohnens und eine damit einhergehende existenzielle Betroffenheit ist allerdings nicht schon bei jedem Schaden an dem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus des Stpfl. gegeben (BFH v. 20.1.2016 – VI R 62/13, BFH/NV 2016, 1436, betr. Schlichtungsverfahren wegen Bergschäden zur Rechtslage bis zum VZ 2012).

#### 214 c) Gefahr, die lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können

Die Entwurfsbegründung zu Abs. 2 Satz 4 gibt ebenso wie die bisherige Rspr. des BFH keinen Aufschluss darüber, was unter dem Begriff der lebensnotwendigen Bedürfnisse zu verstehen ist.

**Dem Begriff der lebensnotwendigen Bedürfnisse** oder elementaren Grundbedürfnisse kommt vor allem in der Rspr. zum Strafvollzug (s. etwa BVerfG v. 14.8.1996 – 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146) und zu Sozialleistungen (s. etwa BSG v. 24.1.1990 – 3/8 RK 16/87, NJW 1991, 1564, betr. Kostenübernahme von Hilfsmitteln bei Querschnittslähmung) eine Bedeutung zu. Bei der Ausnahmeregelung zum Abzugsverbot für Prozesskosten kann es hingegen nicht um die sog. Existenzbedürfnisse gehen, die nur das sozio-ökonomische Existenzminimum erfassen, denn dieses Bedürfnis wird bereits durch den Grundfreibetrag berücksichtigt, soweit er sich überhaupt auswirkt. Dass unter dem Begriff der lebensnotwendigen Bedürfnisse etwas anderes zu verstehen ist als der Notbedarf, wird auch aus der Beifügung „in dem üblichen Rahmen“ deutlich.

Zur Bestimmung des Begriffs der lebensnotwendigen Bedürfnisse ist uE das bekannte, auch von den Wirtschaftswissenschaften angewandte Modell der Maslow'schen Bedürfnispyramide (*Maslow*, *Psychological Review*, 50 [1943], 370) heranzuziehen (glA *Kanzler*, FR 2014, 209). Danach werden die Grundbedürfnisse eingeteilt in:

- physiologische Bedürfnisse: Atmung (saubere Luft), Wärme (Kleidung), Essen und Trinken sowie Schlaf (Entspannung und Erholung);
- Sicherheitsbedürfnisse: Wohnung und Gesundheit, Ordnung durch Gesetze und Schutz vor Gefahren;
- soziale Bedürfnisse: Freunde, Partnerschaft, Liebe, Sexualität, Fürsorge und Kommunikation.

In den Wirtschaftswissenschaften werden Bedürfnisse auch nach der Dringlichkeit ihrer Erfüllung unterschieden (*Wöhe/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, 145 ff.). Grundbedürfnisse sind danach Bedürfnisse mittlerer Dringlichkeit. Sie werden abgegrenzt gegen die dringlicheren Existenzbedürfnisse (zur Sicherung des Existenzminimums) und die weniger dringlichen Luxusbedürfnisse. Danach ist die Befriedigung von Grundbedürfnissen des Menschen eine notwendige Voraussetzung für ein gesundes, zufriedenes und würdiges Leben.

Die lebensnotwendigen Bedürfnisse iSd. Abs. 2 Satz 4 entsprechen uE den Grundbedürfnissen mittlerer Dringlichkeit. Mit dieser Gleichsetzung des unbestimmten Rechtsbegriffs der lebensnotwendigen Bedürfnisse in Abs. 2 Satz 4 mit dem wirtschaftswissenschaftlichen Begriff der Grundbedürfnisse erfüllt der Gesetzgeber nicht zuletzt den Gestaltungsauftrag aus Art. 1 Abs. 1 GG (Menschenwürde); zugleich wird damit die ausnahmsweise zu bejahende Zwangsläufigkeit von Prozesskosten auch im Sinne der verfassungsrechtl. Grundwerte des Art. 2 GG konkretisiert.

**Im üblichen Rahmen:** Mangels einer Entwurfsbegründung ist auch die den Begriff der lebensnotwendigen Bedürfnisse näher bestimmende Beifügung „in dem üblichen Rahmen“ unklar. Auch die Rspr. des BFH hat wenig zur Auslegung dieses einschränkenden Tatbestandsmerkmal beigetragen (s. Anm. 212). Sieht man das Merkmal des üblichen Rahmens als Konkretisierung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen iSd. Abs. 2 Satz 1, dann ist allerdings noch nichts zum Umfang dieses Rahmens gesagt. Für den BFH legt der Zusatz „in dem üblichen Rahmen“ einen Bezug auf die wirtschaftlichen Verhältnisse nahe, die im Gegensatz zu seelischen und sozialen Bedürfnissen messbar und quantifizierbar seien (BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, Rz. 16; BFH v. 13.8.2020 – VI R 15/18, juris; BFH v. 13.8.2020 – VI R 27/18, juris beide betr. Umgangsrecht mit dem Kind).

Es kann uE ausgeschlossen werden, dass der Maßstab des „üblichen Rahmens“ die lebensnotwendigen Bedürfnisse auf das Existenzminimum zurückführen soll, weil dies bereits durch den Grundfreibetrag berücksichtigt wird (s. Anm. 7 f.). Aber auch die individuellen Lebensbedürfnisse des Stpfl. können nicht Maßstab sein, weil dann auch Luxusbedürfnisse zu berücksichtigen sein könnten. Da es sich nach der hier vertretenen Auffassung aber um Bedürfnisse handeln muss, die nicht vom Grundfreibetrag erfasst sind, wäre es sachgerecht, die Gruppenvergleichsformel des Abs. 1 auch zur Bestimmung des üblichen Rahmens heranzuziehen. Der übliche Rahmen würde sich dann nach den Verhältnissen Stpfl. gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands bestimmen lassen (im Einzelnen s. *Kanzler*, FR 2014, 209). Nach Auffassung des BFH ist es auch verfassungsrechtlich nicht geboten, die Begriffe der Existenzgrundlage und der lebensnotwendigen Bedürfnisse in Abs. 2 Satz 4 EStG in einem immateriellen Sinne zu deuten. Insbesondere geht die grundsätzlich bestehende Pflicht des Staates zur Förderung der Familie (Art. 6 GG) nicht so weit, dass dieser gehalten wäre, jegliche die Familie treffende finanzielle Belastung auszugleichen (BFH v. 13.8.2020 – VI R 15/18, juris; BFH v. 13.8.2020 – VI R 27/18, juris).

## D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale

### I. Einordnung des Abs. 2a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

**Schrifttum:** *Kanzler*, Grundfragen zum Abzug außergewöhnlicher Belastungen, FR 1993, 691; *Kanzler*, Einige Anmerkungen zu Änderungen des Einkommensteuerrechts durch das geplante Behinderten-Pauschbetragsgesetz, FR 2020, 808; *Kruhl*, BMF legt Referentenentwurf für Behinderten-Pauschbetragsgesetz vor, AStW 2020, 701.

#### 215 1. Historische Einordnung des Abs. 2a

**Verwaltungsanordnungen zu Kfz-Aufwendungen Geh- und Stehbehinderter (bis Veranlagungszeitraum 2020):** Bis zum Inkrafttreten des Abs. 2a wurden Kfz-Kosten Behinderter unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag als agB zugelassen. Geh- und stehbehinderten Stpfl. (GdB von mindestens 80 oder GdB von mindestens 70 und Merkzeichen G) wurde aus Vereinfachungsgründen ein Aufwand bis zu 3000 km im Jahr zu 0,30 € pro km (bis 31.12.2001: 0,52 DM) zugestanden; außergewöhnlich gehbehinderten Stpfl. (Merkzeichen aG), Blinden (Merkzeichen Bl) und Hilflosen (Merkzeichen H) standen bis zu 15000 km im Jahr zu, die allerdings nachzuweisen oder glaubhaft zu machen waren (BMF v. 29.4.1996 – IV B 1 - S 2284 - 27/96, BStBl. I 1996, 446; BMF v. 21.11.2001 – IV C 4 - S 2284 - 98/01, BStBl. I 2001, 868). Darüber hinaus konnten geh- und stehbehinderte Körperbehinderte mit einem GdB von mindestens 80 oder mindestens 70 mit dem Merkzeichen G private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel (Bahn, Taxi usw.) unter den gleichen Voraussetzungen wie Kfz-Kosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei entsprechendem Nachweis oder Glaubhaftmachung abziehen (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453); aus Vereinfachungsgründen wurde auch hier ein Aufwand für Fahrten bis zu 3000 km ( $3000 \times 0,30 \text{ €} = 900 \text{ €}$ ) jährlich als angemessen gesehen (H 33.1-33.4 Nr. 1 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ EStH 2019).

**Behinderten-Pauschbetragsgesetz** (BGBl. I 2020, N.N.<sup>1</sup>): Mit Wirkung zum 1.1.2021 (§ 52 Abs. 33c) wurden die Pauschalen für behinderungsbedingte Fahrtkosten als Abs. 2a in § 33 eingefügt.

#### 216 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2a

**Gesetzliche behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale als Ersatz für die Verwaltungsregelung:** Nach dem Regierungsentwurf sollten die mit BMF-Schreiben v. 29.4.1996 und v. 21.11.2001 (s. Anm. 214) geregelte Anerkennung von Fahrtkosten Behinderter durch eine Pauschalierungsregelung in § 33 ersetzt werden (BTDrucks. 19/21985). Diese Verwaltungsregelungen sind als unzulässige, von der höchstrichterlichen Rspr. gestützte Korrektur des Gesetzgebers durch die FinVerw. kritisiert worden (s. Anm. 68; glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 63 „Körperbehinderung“ [1/2001]). Schon gegenüber diesen Verwaltungsregelungen wurde eingewandt, dass der dadurch eingeräumte Anspruch auf StErmäßigung richtigerweise

---

<sup>1</sup> Der Bundesrat hat dem Gesetz am 27.11.2020 zugestimmt, s. BRDrucks 659/20(B). Die Verkündung im BGBl. und BStBl. stand zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch aus.

den §§ 33a und 33b zuzuordnen wäre, weil bei diesen Tatbeständen die Außergewöhnlichkeit gerade nicht zwingend vorausgesetzt wird, ferner, dass es sich bei den Kilometerpauschalen im Erg. um eine Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge handelt und dass die Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Pauschalen eine systemwidrige Rechtsfolge sei (s. *Kanzler*, FR 2020, 808 [809] mwN).

**Stellungnahme:** Dem Einwand des Verstoßes gegen den Gesetzesvorbehalt wird mit der Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für den Abzug behinderungsbedingter Fahrtkosten zwar Rechnung getragen; im Übrigen aber trifft die gegenüber der Verwaltungsregelung erhobene Kritik auch die nun vorgesehene gesetzliche Regelung: Abzugsbegrenzungen durch Freibeträge oder Pauschalen und Kürzungen um eine zumutbare Belastung schließen einander aus. Dieser Dualismus zwischen dem Grundtatbestand des § 33 und den Sonderregelungen der §§ 33a, 33b, aus dem sich auch konkrete Folgerungen für die Rechtsanwendung ergeben (*Kanzler*, FR 1993, 691 [694]), war etwa auch für die Entsch. des BVerfG maßgebend, die Kinderbetreuungskosten nach § 33c aF, entgegen der Auffassung der FinVerw., nicht um die zumutbare Belastung zu kürzen (BVerfG v. 17.8.1995 – 1 BvL 17/85, HFR 1995, 748; BFH v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268; glA schon BFH v. 10.4.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814 zu II.2.b aa). Die Regelung zum behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrag wäre daher folgerichtig in § 33b aufzunehmen gewesen.

**Die Verfassungsmäßigkeit** der Regelung von Fahrtkostenpauschalen nach Grund und Höhe in Abs. 2a steht außer Frage, denn es handelt sich bei diesem Tatbestand um eine Sozialzwecknorm. Fahrtkosten sind, auch wenn sie behinderungsbedingt anfallen, nicht außergewöhnlich und daher durch den Grundfreibetrag, aber auch den zusätzlich gewährten Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 1 bis 3 abgegolten. Die beiden Pauschbeträge decken daher nur behinderungsbedingte Mehraufwendungen ab und sind daher der Höhe nach realitätsgerecht bemessen, weil sich die Außergewöhnlichkeit der dadurch abgegoltenen Aufwendungen mit der anhaltenden Zunahme der Mobilität aller Bevölkerungsschichten kontinuierlich verringert hat. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass andere behinderungsbezogene Aufwendungen, die außergewöhnlich sind und zwangsläufig erwachsen, weiterhin als agB nach Abs. 1 abziehbar sind (s. Anm. 217). Wenn die systemwidrige Einordnung der behinderungsbezogenen Fahrtkostenpauschalen in den Tatbestand des § 33 wegen der Anrechnung der zumutbaren Belastung in vielen Fällen faktisch zu einem Abzugsverbot führt und die Förderung Behinderter wegen des Abzugs von der Bemessungsgrundlage bei unzureichenden Einkünften praktisch leerläuft, ist zwar das StBegünstigungen rechtfertigende Bedürfnisprinzip berührt. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers erfasst allerdings auch zweckverfehlende Vorschriften.

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen der Fahrtkostenpauschale (Abs. 2a Sätze 1 bis 6)

### 1. Behinderungsbedingter Fahrtkosten-Pauschbetrag abweichend von Abs. 1 (Abs. 2a Satz 1)

217

Nach Abs. 2a Satz 1 wird „abweichend von Abs. 1 ... für Aufwendungen für durch eine Behinderung veranlasste Fahrten nur eine Pauschale gewährt (behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale)“. Auch nachgewiesene oder glaubhaft gemachte

Fahrtkosten sind damit zwar nicht mehr als agB nach Abs. 1 in unbegrenzter Höhe abziehbar; die Regelung bedeutet jedoch nicht, dass auch auf einen Antrag (s. Anm. 218) und die Anrechnung der zumutbaren Belastung verzichtet wird (s. Anm. 220).

**Abgeltung von Fahrtkosten und nicht von Kfz-Aufwendungen:** Mit Abs. 2a Satz 1 werden die bis zum VZ 2020 geltenden Verwaltungsanordnungen allerdings nicht unmittelbar übernommen und unverändert umgesetzt, denn während nach den BMF-Schreiben v. 29.4.1996 (BMF v. 29.4.1996 – IV B 1 - S 2284 - 27/96, BStBl. I 1996, 446) und v. 21.11.2001 (BMF v. 21.11.2001 – IV C 4 - S 2284 - 98/01, BStBl. I 2001, 868) nur die reinen Kfz-Kosten des Behinderten im Rahmen von Höchstbeträgen (s. Anm. 215) berücksichtigt wurden, die Jahreskilometerleistung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen war und nur bei einer geringen Jahreskilometerleistung zusätzliche Aufwendungen für Taxifahrten bis zu den genannten Höchstbeträgen (H 33.1-33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ Rz. 2 EStH 2019) anzuerkennen waren (BFH v. 18.12.2003 – III R 31/03, BStBl. II 2004, 453, mit Anm. Kanzler, FR 2004, 535), gelten die Pauschalen des Abs. 2a Sätze 1 bis 6 ausdrücklich alle „Aufwendungen für durch eine Behinderung veranlasste Fahrten“ ab. Damit werden auch die Aufwendungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln und Taxis oder Flugreisen von der Abgeltungswirkung der Pauschbeträge erfasst und zugleich von einem weiteren Abzug nach Abs. 1 ausgeschlossen. Dies soll der StVereinfachung dienen (RegE BTDrucks. 19/21985, 13).

**Umfang der Abgeltungswirkung:** Die Abgeltungswirkung der Fahrtkosten-Pauschalen erfasst allerdings nicht die erwerbs- und berufsbedingten Fahrten einschließlich der Fahrten zur Betriebs- oder Tätigkeitstätte und der Familienheimfahrten. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die zwar auch in diesen Fällen mitwirkende behinderungsbedingte Veranlassung etwa hinter der erwerbs- oder berufsbedingten Veranlassung zurücktritt; insoweit ist vielmehr allein das in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 geregelte Abzugsverbot für BA und WK maßgebend, so dass behinderte Stpfl., die sich für die Fahrtkosten-Pauschalen qualifizieren, auch diese Aufwendungen – wie alle anderen Stpfl. – als BA oder WK abziehen können.

Ebenfalls nicht durch die Pauschale abgegolten sind auch weiterhin die besonderen Aufwendungen des Stpfl. auf das Fahrzeug, die – wie etwa die Kosten einer behindertengerechten Umrüstung des Pkw. (FG Nds. v. 6.11.1991 – VIII 201/88, EFG 1992, 341, rkr.; OFD Frank. v. 19.1.2011 – S 2284 A - 46 - St 221, StEK EStG § 33 Nr. 178) – unter den Voraussetzungen der Abs. 1 und 2 zusätzlich als agB berücksichtigt werden können. Im Unterschied zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1, wonach die Entfernungspauschale „Aufwendungen für die Wege“ und damit auch außergewöhnliche Aufwendungen von einem Abzug als BA oder WK ausschließt, erfasst Abs. 2a Sätze 1 und 6 nur die behinderungsbedingten reinen Fahrtkosten. Daher wären etwa Schäden durch Falschbetankung nicht von der Sperrwirkung des Pauschbetrags betroffen (so aber bei der Entfernungspauschale nach BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849). Ein schwer gehbehinderter Stpfl. wird daher auch weiterhin die Kosten für einen Unfall, den er auf einer Urlaubsreise erlitten hat, neben der Fahrtkostenpauschale abziehen können (BFH v. 15.11.1991 – III R 30/88, BStBl. II 1992, 179), nicht aber, mangels Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen, die Kosten der Reparatur eines Pkw-Motors (BFH v. 19.1.2017 – VI R 60/14, BFH/NV 2017, 571). Auch die AfA auf die AK eines Fahrzeugs sind nicht von der Abgeltungswirkung der Fahrtkostenpauschale erfasst (so aber BFH v. 22.10.1996 – III R 203/94, BStBl. II 1997, 384, zu den Kfz-

Aufwendungen Behinderter nach der Verwaltungsregelung). Die AfA ist allerdings auch nicht nach Abs. 1 zu berücksichtigen, weil die AK für ein serienmäßiges Fahrzeug – anders als die Kosten der behindertengerechten Umrüstung eines Pkw. – nicht außergewöhnlich im Sinne dieser Vorschrift sind.

## 2. Anspruchsvoraussetzungen und Höhe der Fahrtkostenpauschale (Abs. 2a Sätze 2 bis 4)

218

**Antragserfordernis:** Während der RefE des Behinderten-Pauschbetragsgesetzes in Abs. 2a Satz 1 explizit noch ein Antragserfordernis enthielt (BTDrucks. 19/21985, 3), verzichtete der RegE auf diese Voraussetzung mit der Begr., dass Aufwendungen für agB nur auf Antrag berücksichtigt werden können (BTDrucks. 19/21985, 13). Mit der zusätzlich eingefügten einschränkenden Formulierung „abweichend von Abs. 1“ entfielen aber zugleich auch die Tatbestandsvoraussetzungen dieses Absatzes, mithin auch das Antragserfordernis, dass nun wiederum in Abs. 2a zu regeln wäre. Bei der Gesetzesfassung wurden diese Rechtsfolgen übersehen.

**Behinderungsbezogene Voraussetzungen und Höhe der Pauschbeträge:** Geh- und stehbehinderte Stpfl. mit einem GdB von mindestens 80 oder mit einem GdB von mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“, das den Inhaber eines Schwerbehindertenausweises als Person kennzeichnet, die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt ist (§ 229 Abs. 1 SGB IX), erhalten einen Jahrespauschbetrag von 900 € (Abs. 2a Sätze 2 und 3). Außergewöhnlich gehbehinderte Stpfl. mit dem Merkzeichen „aG“ (§ 229 Abs. 3 SGB IX), Blinde, Taubblinde oder behinderte Menschen mit den Merkzeichen „Bl“, „TBl“ oder „H“ (hilflos iSd. § 33b Abs. 6 Satz 3 oder § 33b Abs. 3 Satz 4 EStG) können einen Jahrespauschbetrag von 4500 € beanspruchen. Die gesetzlichen Fahrtkostenpauschalen entsprechen der Höhe nach zwar den bis zum VZ 2020 nach den Verwaltungsanordnungen abziehbaren Höchstbeträgen. Obwohl diese Pauschalen über Jahrzehnte nicht der inflationären Entwicklung angepasst wurden, waren die Höchstbeträge der individuell nachzuweisenden Kfz-Aufwendungen und sind nun die Pauschbeträge verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (Anm. 216).

## 3. Jahrespauschbeträge, die einander ausschließen (Abs. 2a Satz 5)

219

**Vorrang des höheren Pauschbetrags bei Veränderungen im laufenden Veranlagungszeitraum:** Nach Abs. 2a Satz 5 kann für den Fall, dass dem Stpfl. der erhöhte Pauschbetrag von 4500 € zusteht, der geringere Pauschbetrag nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. Mit dieser Regelung wird letztlich nur bestätigt, dass es sich bei den beiden Pauschbeträgen um Jahresbeträge handelt. Es ist weder eine Regelung zu einer zeitanteiligen Gewährung vorgesehen noch eine Verweisung auf § 33a Abs. 3 eingefügt worden. Da die Neuregelung jedoch in den Tatbestand des § 33 eingefügt wurde, könnte sich eine Gewährung pro rata temporis auch aus der Tatbestandsvoraussetzung des § 33 Abs. 2 Satz 1, der Zwangsläufigkeit der Höhe nach, ergeben (s. Anm. 194). Danach nämlich sind nur die den Umständen nach notwendigen Aufwendungen abziehbar, die indes für den laufenden VZ nicht in vollem Umfang anfallen, wenn der Stpfl. etwa im Januar verstirbt oder seinen Schwerbehindertenausweis erst im Dezember erhält. Allerdings widerspricht es im Rahmen der agB dem Sinn und Vereinfachungszweck von Pauschbeträgen, sie von den Tatbestandsvoraussetzungen der Generalklausel des § 33, nämlich der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, abhängig

zu machen. Diese werden vom Gesetzgeber in aller Regel typisierend unterstellt (vgl. *Kanzler*, FR 1992, 669 [671]; *Kanzler*, FR 2020, 231, beide betr. den Pflege-Pauschbetrag).

Auch die bis zum VZ 2020 geltenden Verwaltungsregelungen zu den Kfz-Kosten Behinderter, nach denen Jahresfahrleistungen von 3000 km und 15000 km begünstigt sind, unterliegen keiner Aufteilung pro rata temporis. Faktisch konnte aber ein solcher Effekt eintreten, weil die behinderungsbedingte Jahreskilometerleistung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen war und eine unterjährige Nutzung des Fahrzeugs deshalb meist zu einer geringeren Kilometerleistung führte.

**Deklaratorisches Abzugsverbot für geringeren Pauschbetrag:** Ist danach von absoluten Jahresbeträgen auszugehen, muss folgerichtig auch bei einer Änderung des GdB im Laufe des VZ stets der höhere festgestellte GdB für den Pauschbetrag maßgebend sein (so auch der RefE und RegE des Behinderten-Pauschbetragsgesetzes, BTDrucks. 19/21985, 10 und 13). Diese bisher für die Behinderten-Pauschbeträge des § 33b Abs. 3 selbstverständliche und allg. anerkannte Rechtsfolge (s. nur R 33b Abs. 8 Satz 1 EStR und *Kanzler*, FR 2020, 808 [811] Fn. 31 mwN) ist zwangsläufige Konsequenz der Entsch. für Jahrespauschbeträge. Das Abzugsverbot für den geringeren Pauschbetrag ist daher rein deklaratorisch und wäre entbehrlich, wenn der Gesetzgeber die Fahrtkostenpauschale den Tatbeständen des § 33b zugeordnet hätte (vgl. *Kanzler*, FR 2020, 808 [811]).

### 220 III. Abzugsverbot für weitere behinderungsbedingte Fahrtkosten und Ansatz der zumutbaren Belastung (Abs. 2a Sätze 6 und 7)

Abs. 2a Satz 6 schließt ausdrücklich weitere behinderungsbedingte Fahrtkosten vom Abzug als agB aus. Damit hat der Gesetzgeber die Forderung der Verbände zurückgewiesen, die sich unter Hinweis auf das Urteil des BFH v. 13.12.2001 – III R 6/99 (BStBl. II 2002, 198; dazu Anm. 68) für eine Berücksichtigung höherer, Aufwendungen eingesetzt hatten, die einer Jahresfahrleistung von weiteren 5000 km entsprechen sollten (s. etwa „www.lebenshilfe.de > Wissen > public > Stellungnahmen“).

Nach Abs. 2a Satz 7 ist „die Pauschale ... bei der Ermittlung des Teils der Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1, der die zumutbare Belastung übersteigt, einzubeziehen.“ Mit dieser unbeholfenen Formulierung soll wohl ausgedrückt werden, dass die zumutbare Belastung auch den behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrag erfasst. Diese Rechtsfolge ergibt sich eigentlich bereits aus der Zuordnung der Fahrtkosten-Pauschbeträge zum Tatbestand des § 33; die Regelung, die im Übrigen der Rechtsfolge in den Verwaltungsanordnungen zu den Kfz-Kosten Behinderter entspricht (s. Anm. 215), ist aber wohl geboten, weil der behinderungsbedingte Fahrtkosten-Pauschbetrag „abweichend“ von Abs. 1 gewährt wird, der auch die Berücksichtigung der zumutbaren Belastung regelt. Dem gleichen Zweck, auch die Fahrtkosten der zumutbaren Belastung zu unterwerfen, soll auch die Bezeichnung der Steuerermäßigung als „Fahrtkostenpauschale“ dienen (s. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks. 1923793, 20). Dieser Begriff ersetzte den noch im Regierungsentwurf verwendeten Ausdruck „Fahrtkosten-Pauschbetrag“, der mit den Pauschbeträgen des § 33b in Verbindung hätte gebracht werden können.

#### IV. Übertragung der Fahrtkostenpauschale und Verhältnis zum übertragenen Behinderten-Pauschbetrag (Abs. 2a Sätze 8 und 9)

**Unklare Regelung zur Übertragung der Fahrtkostenpauschale:** Nach Abs. 2a Satz 8 kann die behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale auch gewährt werden, wenn ein Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 5 übertragen wurde; § 33b Abs. 5 ist entsprechend anzuwenden (§ 33 Abs. 2a Satz 9). Nach diesem Satz 9 kann die Fahrtkostenpauschale auf Antrag ebenso von einem behinderten Kind auf den stpfl. Elternteil übertragen werden, wie dies in § 33b Abs. 5 für den Behinderten-Pauschbetrag vorgesehen ist. Dagegen besagt Satz 8 seinem Wortlaut nach lediglich, dass die Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags auf den kinderfreibetrags- oder kindergeldberechtigten Stpfl. das Kind nicht daran hindert, seinerseits die ihm zustehende behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale zu erhalten. Eine solche Regelung ist aber überflüssig, denn natürlich kann ein Kind die Fahrtkostenpauschale beanspruchen, wenn es die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2a Sätze 3 bis 6 erfüllt. Ob diese an sich selbstverständliche Rechtsfolge tatsächlich geregelt werden sollte, bleibt unklar, weil die Entwurfsbegründungen keinerlei Ausführungen zu den Sätzen 8 und 9 des Abs. 2a enthalten.

**Vermutliches Regelungsziel:** Nach dem offenkundigen Regelungsziel einer Überführung der Verwaltungsanordnungen zu den behinderungsbedingten Kfz-Aufwendungen in das Gesetz ist davon auszugehen, dass die beiden Regelungen an die bisher geltende Rechtslage anknüpfen, wonach die Kilometerpauschalen praeter legem auch von den Eltern behinderter Kinder beansprucht werden konnten. Der BFH hatte nämlich entschieden, dass seine Rspr. zur Berücksichtigung von Kfz-Aufwendungen schwer geh- und stehbehinderter Stpfl. auch in den Fällen anzuwenden ist, in denen diese Kosten nicht beim Körperbehinderten, sondern bei dem Stpfl. entstanden sind, auf den der stfreie Pauschbetrag für Behinderte übertragen worden ist (BFH v. 19.5.2004 – III R 16/02, BStBl. II 2005, 23, unter Hinweis auf BFH v. 1.8.1975 – VI R 158/72, BStBl. II 1975, 825). Dieser Rspr. ist die FinVerw. allerdings mit der Einschränkung gefolgt, dass dies nur für solche Fahrten gelte, an denen das behinderte Kind selbst teilgenommen hat (H 33.1-33.4 „Fahrtkosten behinderter Menschen“ EStH 2019).

**Rechtsfolgen der Verweisung auf § 33b Abs. 5:** Die bloße Verweisung auf § 33b Abs. 5 in Abs. 2a wirft die Frage auf, ob es sich um eine Rechtsgrund- oder eine Rechtsfolgeverweisung handelt. Bei einer Rechtsfolgeverweisung hätte man möglicherweise einen Wortlaut gewählt, der die behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale eindeutig mit dem übertragenen Behinderten-Pauschbetrag verknüpft. Die Formulierung, § 33b Abs. 5 sei entsprechend anzuwenden, spricht daher wohl eher für eine Rechtsgrundverweisung. Daraus aber folgt, dass das Wahlrecht auf Übertragung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale unabhängig und damit auch abweichend vom Wahlrecht nach § 33b Abs. 5 ausgeübt werden kann. Dafür sprechen auch die unterschiedlichen Rechtsfolgen der beiden Pauschbetragsregelungen, denn während der Behinderten-Pauschbetrag „anstelle einer Steuerermäßigung nach § 33“ gewährt wird, dem Stpfl. also ein Wahlrecht zusteht, steht diese Option bei der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale nicht zur Verfügung. Entscheidet sich das Kind daher für den Abzug seiner behinderungsbedingten Aufwendungen nach § 33, dann wäre ihm bei einer Verknüpfung der Übertragungstatbestände zugleich der Abzug der behinderungsbedingten Fahrt-

kostenpauschale verwehrt. Eine solche Rechtsfolge kann der Gesetzgeber aber wohl nicht beabsichtigt haben (glA *Kanzler*, FR 2020, 808 [812]).

Gelten danach für die Ausübung des Wahlrechts nach Abs. 2a und § 33b Abs. 5 die gleichen Voraussetzungen, so stellt sich auch bei der Übertragung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale die Frage nach dem Erfordernis einer Zustimmung des Behinderten zur Übertragung. Die Regelung in § 33b Abs. 5 Satz 1, nach der der Pauschbetrag auf Antrag auf den Stpfl. übertragen wird, „wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt“, wird allg. so verstanden, als habe der Stpfl. das Antragsrecht, obwohl nur das behinderte Kind über seinen Anspruch auf den Behinderten-Pauschbetrag verfügen und sogar ein eigenes Interesse an der Berücksichtigung eines Behinderten-Pauschbetrags haben kann, wenn es geschäftsfähig, zumindest aber volljährig ist. Diese Rechtsposition des Kindes erkennt der Gesetzgeber in gewissem Maße mit der Formulierung „wenn ihn das Kind nicht in Anspruch nimmt“ auch an. Gleichwohl verlangt das Gesetz aber anders als etwa nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 weder eine Zustimmung des Kindes, noch räumt es ihm ein Widerspruchsrecht ein. Im Schrifttum wird zwar eine Zustimmung ohne gesetzliche Grundlage gefordert (*Hufeld* in *KSM*, § 33b Rz. D 3 [10/2014]; *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33b Rz. 11; aA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33b Rz. 26), ohne allerdings darauf einzugehen, wie diese Forderung umzusetzen wäre. Geht man von einer Gesetzeslücke aus, bietet sich eine entsprechende Anwendung der Regelungen in § 10 Abs. 1a Nr. 1 Sätze 4 bis 9 an (*Kanzler*, FR 2020, 808 [812]). In einem denkbaren Konfliktfall, in dem sowohl das Kind den Behinderten-Pauschbetrag und die behinderungsbedingte Fahrtkostenpauschale beantragt oder den Abzug seiner Aufwendungen nach § 33 geltend gemacht, aber auch der Stpfl. einen Antrag auf Übertragung des Pauschbetrags gestellt hat, kommt dem Anspruch des Kindes uE Vorrang zu; die Übertragung der StErmäßigung ist nämlich nur ein subsidiärer Hilfstatbestand (s. *Kanzler*, NWB 2020, 2000 [2005]). Im äußersten Fall wäre der Zivilrechtsweg zu beschreiten (so BFH v. 25.7.1990 – X R 137/88, BStBl. II 1990, 1022, zum begrenzten Realsplitting).

222–224 Einstweilen frei.

## E. Erläuterungen zu Abs. 3: Zumutbare Belastung

**Schrifttum:** *Ranft*, Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung bei ausländischen Einkünften, FR 1961, 268; *Hoss*, Einkommensbegriff und zumutbare Eigenbelastung, DStR 1968, 343; *Grasnick*, Höhe der zumutbaren Eigenbelastung bei getrennter Veranlagung, FR 1972, 151; *Cöster/Meyer*, Der einkommensteuerliche Progressionsvorbehalt bei steuerbefreiten Auslandseinkünften, Schattenveranlagung zur Ermittlung des Steuersatzes, RIW 1990, 45; *Dürr*, Ansatz einer zumutbaren Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG verfassungswidrig?, Inf. 1997, 543; *Bozza-Bodden*, Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung i.S. des § 33 EStG bei getrennter Veranlagung, EFG 2008, 794; *Kanzler*, Außergewöhnliche Belastung bei getrennt veranlagten Ehegatten, FR 2009, 921; *Kosfeld*, Inwieweit sind zumutbare Belastungen gem. § 33 Abs. 3 EStG verfassungsgemäß?, FR 2009, 366; *Haupt*, Die außergewöhnliche Belastung in der Krise, DStR 2010, 960; *Kanzler*, Belastung, Entlastung und die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen, FR 2011, 722; *Kosfeld*, Verfassungswidrigkeit der Regelung zum Ansatz der zumutbaren Eigenbelastung bei Krankheitskosten im Rahmen der Berechnung der außergewöhnlichen Belastungen, FR 2012, 969; *Kosfeld*, Zumutbare Belastung und Entscheidungen des BVerfG, FR 2013, 359; *Hennigfeld*, Verfassungsmäßigkeit der Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG, EFG 2015, 649; *Kanzler*, Zweierlei Maß bei der Konkurrenz des Pflegepauschbetrags mit der Steuerermäßigung für Pflegeleistungen, FR

2015, 243; *Haupt*, Zumutbare Belastung – (kein) Ende der Diskussion? – Zur Verfassungskonformität der zumutbaren Belastung nach den BFH-Urteilen v. 2.9.2015 – VI R 32/13 und VI R 33/13, NV, DStR 2016, 902; *Karrenbrock/Petrak*, Verfassungsgemäße Kürzung um zumutbare Belastung im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2016, 47; *Baltromejus*, Stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG, NWB 2017, 1940; *Bareis*, § 33 Abs. 3 EStG – eine verfassungswidrige Zumutung? – Replik auf Haupt DStR 2016, 902, DStR 2017, 823; *Bergan*, Stufenweise Berechnung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG – Die verfahrensrechtlichen Konsequenzen aufgrund der neuen BFH-Rechtsprechung, NWB 2017, 2412; *Haupt*, Steuern zahlen und sterben? – Duplik auf Bareis DStR 2017, 823, DStR 2017, 831; *Loschelder*, Umgekehrte Familienheimfahrten und zumutbare Belastung, StuW 2018, 136; *Modrzejewski*, Zur zumutbaren Belastung bei Krankheitskosten, StuW 2019, 144; *Kanzler*, Einige Anmerkungen zu Änderungen des Einkommensteuerrechts durch das geplante Behinderten-Pauschbetragsgesetz, FR 2020, 808.

## I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

### 1. Historische Einordnung des Abs. 3

225

**ESTG 1934 v. 16.10.1934** (RGL. I 1934, 1005; RStBl. 1834, 1261): Nach § 33 war die StErmäßigung von der Voraussetzung abhängig, dass die stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigt war. Zur Bestimmung dieses Tatbestandsmerkmals wurden in den Veranlagungsrichtlinien zur ESt und KSt für 1934 (RStBl. 1935, 377) sog. Sonderbelastungsmindestgrenzen eingeführt, wonach eine agB erst bei Überschreiten eines bestimmten nach Einkommen und Kinderzahl gestaffelten Prozentsatzes zur StErmäßigung führen konnte. Der Höhe nach blieb die StErmäßigung weiterhin in das Ermessen der Behörde gestellt (s. Anm. 2).

**ESTG 1938 (ÄndG) v. 1.2.1938** (RGL. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Die „Sonderbelastungsmindestgrenzen“ wurden von den Richtlinien in den § 27 Abs. 2 der zum ESTG 1938 ergangenen 2. EStDV v. 6.2.1938 (RGL. I 1938, 143; RStBl. 1938, 129) übernommen.

**EStDV 1941 v. 7.12.1941** (RGL. I 1941, 751; RStBl. 1941, 913): Statt der „Sonderbelastungsmindestgrenzen“ bestimmte § 22 Abs. 3 EStDV 1941, dass eine wesentliche Beeinträchtigung der stl. Leistungsfähigkeit nur insoweit vorliege, als die Aufwendungen die gewöhnliche Belastung überschreiten. In der Folgezeit wurde die „gewöhnliche Belastung“ in die sog. zumutbare Mehrbelastung – Mehrbelastungsgrenze umbenannt (§ 22 EStDV 1947, § 51 EStDV 1949) und vorübergehend als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Mehrbelastungsgrenze nicht mehr das Einkommen, sondern das um die ESt gekürzte Einkommen eingeführt (§ 22 Abs. 3 EStDV 1947). Vom 1.1.1950 an war das Einkommen als Bemessungsgrundlage um die Freibeträge des neu eingeführten § 33a EStG 1950 zu kürzen.

**StNG v. 16.12.1954** (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Nach Abs. 1 Satz 1 wurde die zumutbare Mehrbelastung nunmehr als „zumutbare Eigenbelastung“ bezeichnet und in § 64 EStDV 1955 neu geregelt. Aus Vereinfachungsgründen wurden zwei Einkommensstufen gewählt; Bemessungsgrundlage war das um den Altersfreibetrag und den nach § 33a EStG 1953 zu gewährenden Freibetrag verminderte Einkommen.

§ 64 EStDV wurde 1958 der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) angepasst und in der Folgezeit bis zu seiner Streichung (durch ÄndVO v. 13.12.1974, BGBl. I 1974, 3537; BStBl. I 1974, 1037)

zur Berücksichtigung neuer Einkommensgrenzen und zur weiteren Unterscheidung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. wiederholt geändert.

**EstRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 33 erhielt einen neuen Abs. 3, der die bis dahin in § 64 EStDV 1971/1974 enthaltene zumutbare Eigenbelastung nunmehr als „zumutbare Belastung“ regelte. Damit wurde den Vorschlägen der StRefKomm. 1971 Rechnung getragen (s. Anm. 4) und die Staffelung nach Bemessungsgrundlage und Familienstand des Stpfl. stärker gegliedert (Begr. zu § 74 RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470, 282).

**StÄndG 1979 v. 30.11.1978** (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Während die Tabelle in Abs. 3 unverändert blieb, wurden bei der Berechnung der zumutbaren Belastung auch Kinder bei dem nicht zuordnungsberechtigten Elternteil, der seiner Unterhaltsverpflichtung nachgekommen ist, berücksichtigt (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2). Anlass für diese Änderung war der Beschluss des BVerfG v. 8.6.1977 (BVerfG v. 8.6.1977 – 1 BvR 265/75, BStBl. II 1977, 526) zur Verteilung kinderbedingter Vergünstigungen zwischen nicht in intakter Ehe lebenden Elternteilen. Im Übrigen wurde durch Ergänzung in § 33 Abs. 3 Satz 1 klargestellt, dass Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 (begrenztes Realsplitting) bei der Berechnung der zumutbaren Belastung den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern.

**Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980** (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Nach der Neufassung des Abs. 3 Satz 1 gilt aus Vereinfachungsgründen als Bemessungsgrundlage nur noch der Gesamtbetrag der Einkünfte (Begr. zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze, BTDrucks. 8/3688, 19); zugleich wurde die Tabelle vereinfacht und der Höchstsatz der zumutbaren Belastung von 8 % auf 7 % vermindert.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Nach der ab VZ 1986 geltenden Neufassung des Abs. 3 Satz 2 zählen für die Bemessung der zumutbaren Belastung als Kinder des Stpfl. „die, für die er einen Kinderfreibetrag erhält“. Damit wird auf die Regelungen zu § 32 Abs. 1–6 verwiesen.

## 226 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

**Bedeutung der zumutbaren Belastung:** Abs. 3 enthält lediglich Regelungen zur Ermittlung der „zumutbaren Belastung“. Dass die zumutbare Belastung von den Aufwendungen des Stpfl. zu kürzen ist, ergibt sich bereits aus Abs. 1 („so wird ... die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die ... zumutbare Belastung ... übersteigt, ... abgezogen wird“). Der Ansatz der zumutbaren Belastung bedeutet zugleich, dass die Aufwendungen insoweit verbraucht sind und nicht mehr für andere Abzugstatbestände zur Verfügung stehen (*Kanzler*, FR 2015, 243; Anm. 14 „Verhältnis zu § 35a“; aA BFH v. 5.6.2014 – VI R 12/12, BStBl. II 2014, 970, im Anschluss an BMF v. 10.1.2014 – IV C 4 - S 2296 - b/07/0003:004, BStBl. I 2014, 75, Rz. 32). Zum Verzicht auf die Kürzung der zumutbaren Belastung aus Billigkeitsgründen bzw. im Wege teleologischer Reduktion und zur Kürzung der Kinderbetreuungskosten nach § 33c um die zumutbare Belastung s. Anm. 55.

**Folgerungen aus der Rechtsentwicklung:** Die Rechtsentwicklung des Instituts der „zumutbaren Belastung“ von den sog. Sonderbelastungsmindestgrenzen über die sog. Mehrbelastungsgrenzen und die sog. zumutbare Eigenbelastung (s. Anm. 225) zeigt, dass es ursprünglich nur darum ging, das Tatbestandsmerkmal der „wesent-

lichen“ Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit näher zu bestimmen. Dem Ausnahme- und Billigkeitscharakter der Vorschrift des § 56 EStG 1925 entsprechend konnte nicht jede Beeinträchtigung der stl. Leistungsfähigkeit zu einer StErmäßigung führen; vielmehr waren das Interesse der Allgemeinheit an einer Vermeidung von Steuerausfällen und das auf StEntlastung gerichtete Interesse des Stpfl. gegeneinander abzuwägen (RFH v. 24.11.1926, StuW 1927, Sp. 450). Das bedeutete, dass „dem Steuerpflichtigen in erster Linie eine weitgehende Einschränkung seiner eigenen Bedürfnisse“ zuzumuten war, wenn es sich nicht bereits um „zwangsläufig erwachsene Kosten“ handelte (RFH v. 19.1.1927, StuW 1927, Sp. 451). Der RFH unterschied damit, ob es sich um zwangsläufig zu leistende oder bei Einschränkung der Lebenshaltung vermeidbare Ausgaben handelte (*Strutz*, EStG 1925, Bd. 2, 1929, 926). Zwangsläufigkeit wurde dann bejaht, wenn der Stpfl. „die volle Steuer auch bei der billigerweise zuzumutenden Einschränkung des Aufwandes für den Lebensunterhalt“ nicht mehr entrichten konnte (RFH v. 17.2.1926, RFHE 18, 226). Nachdem die Anwendung der StErmäßigung nicht mehr in das Ermessen der FinBeh. gestellt und auch das gesetzliche Merkmal der wesentlichen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit weggefallen war (StNG v. 16.12.1954 und BTDrucks. 2/481, 90), hätte das Institut der zumutbaren Belastung eigentlich in Frage gestellt werden können.

**Gründe für die Beibehaltung der zumutbaren Belastung:** Trotz der aus der Rechtsentwicklung abzuleitenden Gründe gegen eine Kürzung um die zumutbare Belastung hat sich die StRefKomm. (1971, Rz. 497) für die Beibehaltung eines auch in den EStG anderer Länder zu findenden (s. Anm. 6) Selbstbehalts ausgesprochen (s. Anm. 4). Dafür wurden Vereinfachungsgründe und das Leistungsfähigkeitsprinzip angeführt; der Selbstbehalt schließe die Geltendmachung geringfügiger Aufwendungen aus, die gerade die Bezieher höherer Einkommen nicht in ihrer Leistungsfähigkeit beeinträchtigten (s. nur BFH v. 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl. II 2008, 16, Rz. 46 mwN). Dagegen wird in einem Teil des Schrifttums die Auffassung vertreten, die Anrechnung einer zumutbaren Belastung verstoße gegen das aus dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz abzuleitende Nettoprinzip.

*Eggesiecker*, FR 1971, 450 (457); *Tipke*, StuW 1974, 340 (347); *Tipke*, StuW 1980, 290; *Tipke*, StuW 1980, 290; *Tipke* in *Raupach/Tipke/Uelner*, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, 1985, 143 f.; *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. D 1 (1/2001); grundlegend *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 617 ff.; *Kosfeld*, FR 2009, 366; *Kosfeld*, FR 2012, 969; *Kosfeld*, FR 2013, 359; *Haupt*, DStR 2010, 960; inzwischen wohl auch *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 70; *Loschelder*, StuW 2018, 136 (aA *Bareis*, DStR 2017, 823 (zumutbare Belastung entspricht dem Sozialstaatsprinzip); *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 7; *Heger* in *Blümich*, § 33 Rz. 134 (5/2019); *Kanzler*, FR 1993, 691 (695); *Steger*, Die außergewöhnliche Belastung im Steuerrecht, 2008, 190 ff.; *Stöcker* in *Lademann*, § 33 Rz. 257 (9/2014); ebenso noch *Loschelder* in *Schmidt*, 37. Aufl. 2018, § 33 Rz. 5 und 70; *Mellinghoff* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 33 Rz. 48; *Modrzejewski*, StuW 2019, 144 (150 ff.).

**Stellungnahme:** Das Vereinfachungsargument der StRefKomm. überzeugt nicht, weil der Stpfl., von Ausnahmefällen abgesehen, niemals selbst die zumutbare Belastung errechnet und demzufolge auch nicht entscheiden wird, ob die Geltendmachung kleinerer Aufwendungen zu einer StErmäßigung führt; hinzu kommt, dass geringe abziehbare Beträge uU ohnehin gar nicht zu einer Ermäßigung führen, weil sie nicht über die jeweilige Tabellenstufe hinausgehen (BFH v. 14.12.1965 – VI 235/65 U, BStBl. III 1966, 244, aE). Die vom Netto- und Leistungsfähigkeits-

prinzip ausgehende Kritik an der zumutbaren Belastung lässt uE außer Acht, dass das Nettoprinzip selbst im Bereich der Einkommenserzielung aus den unterschiedlichsten Erwägungen nicht durchgehend verwirklicht ist (zB § 4 Abs. 5 und § 9 Abs. 1 Nr. 4 und 5). Einschränkungen dieses Grundsatzes sind daher umso eher auch im Bereich der Einkommensverwendung denkbar, der von dem Grundgedanken beherrscht wird, dass Kosten der Lebenshaltung in aller Regel aus versteuertem Einkommen bestritten werden müssen (BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BStBl. II 1978, 174).

Das Nettoprinzip ist zwar tatsächlich insofern eingeschränkt, als zwangsläufig erwachsene außergewöhnliche Aufwendungen nicht in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden; andererseits würde jedoch die volle Berücksichtigung solcher Aufwendungen in keiner Weise den unterschiedlichen persönlichen Verhältnissen der Belasteten Rechnung tragen können. Daher entspricht der Gedanke eines nach Familienstand und Kinderzahl gestaffelt zu berücksichtigenden Eigenbeitrags des Stpfl. durchaus dem Gebot, die Einkommensbesteuerung an der individuellen Leistungsfähigkeit auszurichten (glA BFH v. 14.12.1965 – VI 235/65 U, BStBl. III 1966, 244; Eisenberg, StbJb. 1968/69, 297 [306]).

Auch die einkommensabhängige, progressive Erhöhung des Eigenbeitrags dient der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips, indem sie die sinkende Grenznutzenkurve des Einkommens berücksichtigt; denn wenn mit zunehmendem Einkommen Bedürfnisse immer geringerer Dringlichkeit befriedigt werden können, so ist dem Stpfl. eher zumutbar, auch zwangsläufige Aufwendungen aus versteuertem Einkommen zu leisten. Schließlich wird durch die einkommensabhängige Staffelung der zumutbaren Belastung auch der durch den progressiven Tarif unterschiedliche Steuerentlastungseffekt in gewissem Umfang wieder aufgehoben. Angesichts der in Abs. 3 vorgesehenen Dreiteilung der Einkommensbereiche können jedoch die beiden zuletzt erörterten Gesichtspunkte nur grob verwirklicht werden.

**Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung:** Nach der Rspr. des BVerfG bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken gegen einen Selbstbehalt, weil der Gesetzgeber zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht verpflichtet ist (BVerfG v. 29.10.1987 – 1 BvR 672/87, StRK EStG Allg. R. 39 mwN). Anders allerdings, wenn der Stpfl. nach Abzug der zumutbaren Belastung nicht mehr über das sozial- und strechtl. garantierte Existenzminimum verfügte (BVerfG v. 29.10.1987 – 1 BvR 672/87, StRK EStG Allg. R. 39; BFH v. 14.3.1997 – 2 BvR 861/92, Inf. 1997, 543; glA BFH v. 13.12.2005 – X R 61/01, BStBl. II 2008, 16; FG Ba.-Württ. v. 12.11.1990 – VII K 217/88, EFG 1991, 326, rkr.). Die Entsch. des BVerfG zum Nichtansatz einer zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten nach § 33c widersprechen dem nicht; Höchstbetragsbegrenzung und zumutbare Belastung schließen einander aus (Kanzler, FR 1993, 691 [694]; Kanzler, FR 2020, 808 [809]). Der BFH hat § 33 bisher angewendet, ohne den Ansatz der zumutbaren Belastung zu beanstanden (s. etwa BFH v. 17.4.2013 – VIII B 161/11, BFH/NV 2013, 1266). Der BFH und die Finanzgerichte gehen ebenfalls von der Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung aus, die insbes. auch auf Krankheitskosten anzuwenden ist.

BFH v. 2.9.2015 – VI R 32/13, BStBl. II 2016, 151, mit kritischer Anm. Bareis, DStR 2017, 823; BFH v. 2.9.2015 – VI R 33/13, juris; BFH v. 1.6.2016 – X R 43/14, BStBl. II 2017, 55, betr. Selbstbehalt bei privater Krankenversicherung; BFH v. 25.9.2016 – III R 62/13, BStBl. II 2017, 259; BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949, Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 18.9.2018 – 2 BvR 221/17, juris; BFH v. 29.11.

2017 – X R 3/16, BStBl. II 2018, 384, Rz. 25; BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469; FG München v. 12.5.2014 – 7 K 3486/11, EFG 2014, 1683, rkr.; FG Köln v. 11.3.2015 – 2 K 1446/12, EFG 2015, 1096, rkr.; die Regelung über die zumutbare Belastung ist auch unter Berücksichtigung der neueren Rspr. des BVerfG zur Abzugsfähigkeit von Krankenversicherungsbeiträgen verfassungsgemäß: Nds. FG v. 7.12.2011 – 2 K 19/11, FR 2012, 968, rkr.; schließlich wird auch eine verfassungswidrige Benachteiligung von Beamten gegenüber ArbN bei Berechnung der zumutbaren Belastung verneint: FG Ba.-Württ. v. 24.11.2014 – 10 K 798/14, EFG 2015, 648, insoweit vom BFH bestätigt (s. Rz. 34), aber wegen abweichender Berechnung der zumutbaren Belastung aufgehoben (s. Anm. 233): BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684.

**Stellungnahme:** Die Regelung zum Ansatz einer zumutbaren Belastung ist uE verfassungskonform, da nach der hier vertretenen Auffassung kein Verstoß gegen das subjektive Nettoprinzip vorliegt und der nach Familienstand und Kinderzahl gestaffelte Minderungsbetrag dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in besonderer Weise Rechnung trägt. Nach uE zutreffender Auffassung von *Bareis* (DStR 2018, 823 [827 ff.]) entspricht der Grundgedanke des Abs. 3, eine mit steigendem Einkommen steigende „zumutbare Belastung“, also eine sinkende Entlastung vorzusehen, dem Sozialstaatsprinzip und ist keinesfalls verfassungswidrig. Zu Recht wird aber auch Reformbedarf angemeldet, weil durch den Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der zumutbaren Belastung die SA, insbes. die Vorsorgeaufwendungen und die agB, nicht berücksichtigt werden, obwohl auch diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit des Stpfl. mindern (so *Modrzejewski*, StuW 2019, 144 [153]). Bis der Gesetzgeber mit der Neufassung des Abs. 3 Satz 1 durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (s. Anm. 225) den Gesamtbetrag der Einkünfte aus Vereinfachungsgründen als Bemessungsgrundlage eingeführt hatte, war das Einkommen Grundlage für die Ermittlung der zumutbaren Belastung.

Einstweilen frei.

227–231

## II. Berechnung der zumutbaren Belastung (Abs. 3 Satz 1)

### 1. Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage

232

Die zumutbare Belastung wird in Prozent einer Bemessungsgrundlage ausgedrückt, die derzeit Gesamtbetrag der Einkünfte ist (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 225).

**Gesamtbetrag der Einkünfte:** Der Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ in Abs. 3 Satz 1 ist in Übereinstimmung mit dem entsprechenden Begriff in § 2 Abs. 3 auszulegen. Mit Wirkung ab VZ 2012 sind die abgeltungsbesteuerten Kapitalerträge (§ 32d Abs. 1, § 43 Abs. 5) nicht mehr in die Berechnung der zumutbaren Belastung einzubeziehen. Zur Aufhebung des § 2 Abs. 5b Satz 2 durch das StVereinfG 2011 s. § 2 Anm. 872 und zur Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte allg. s. § 2 Anm. 540 ff.

**Gemeinsame Ermittlung bei Ehegatten:** Bei Ehegatten ist, gleichgültig ob Zusammenveranlagung oder (bis zum VZ 2012) getrennte Veranlagung erfolgt, der Gesamtbetrag der Einkünfte gemeinsam zu ermitteln (BFH v. 26.3.2009 – VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808; BFH v. 26.3.2009 – VI R 57/07 und VI R 58/08, beide nv., juris; krit. dazu *Grasnick*, FR 1972, 151, zur Rechtslage bis zum 31.12.1974). Verfas-

sungsrechtlich ist dies nicht zu beanstanden (BFH v. 26.3.2009 – VI R 59/08, BStBl. II 2009, 808). Bei der ab VZ 2013 anstelle der getrennten Ehegattenveranlagung tretenden Einzelveranlagung der Ehegatten ist der Gesamtbetrag der Einkünfte für jeden der Ehegatten gesondert zu ermitteln.

## 233 2. Ermittlung des maßgebenden Prozentsatzes (Tabelle des Abs. 3 Satz 1)

**Staffelung nach der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte:** Der Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 221) hat in Abs. 1 doppelte Bedeutung: Er ist

- die Bemessungsgrundlage für die zumutbare Belastung (s. Anm. 232), auf die der maßgebende Prozentsatz des Abs. 1 angewandt wird, und
- eine der beiden Ausgangsgrößen in der Tabelle des Satzes 1 für die Ermittlung des maßgebenden Prozentsatzes (die andere Ausgangsgröße ist der Familienstand, s. Anm. 234).

**Gestufte Ermittlung der zumutbaren Belastung (Änderung der Rechtsprechung):** Abweichend von der bisher unbestrittenen und von der Rspr. akzeptierten Verwaltungsauffassung, wonach sich die Höhe der zumutbaren Belastung ausschließlich nach dem höheren Prozentsatz richtet, sobald der Gesamtbetrag der Einkünfte eine der in Abs. 3 Satz 1 genannten Grenzen überschreitet, versteht der BFH die Regelung seit 2017 so, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird (BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684 betr. Krankheitskosten; Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 17.9.2018 – 2 BvR 1205/17, juris; BFH v. 27.7.2017 – III R 1/09, BStBl. II 2018, 96; BFH v. 23.8.2017 – X R 33/15, BStBl. II 2018, 62, Rz. 44f., betr. Saldierungspflicht des Revisionsgerichts).

**Stellungnahme:** Die von der FinVerw. übernommene Stufen-Berechnung des BFH zur zumutbaren Belastung begünstigt die Stpfl. im Vergleich zur vorherigen Anwendung des Abs. 3 Satz 1 (zur Darstellung der Belastungssprünge nach der früheren Auffassung und zum Ausmaß der Begünstigung s. die Abbildung 3 bei *Bareis*, DStR 2018, 823 [829]). Die etwas überraschende Entsch. des BFH zur Auslegung des Abs. 3 Satz 1, der auch andere Senate zugestimmt haben, vermeidet zwar die monierten Belastungssprünge, die sich nach der wortgetreuen Anwendung der Regelung ergeben haben; es bestehen aber Zweifel daran, ob diese Interpretation tatsächlich der Absicht des Gesetzgebers entspricht, die bis zum Urte. des BFH v. 19.1.2017 (BFH v. 19.1.2017– VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684) stillschweigend stets anders aufgefasst wurde (dazu auch *Bareis*, DStR 2018, 823 [830], der noch entschiedener von einer Auslegung „contra legem“ ausgeht). Zu Recht sind jedenfalls die Erwägungen des VI. Senats des BFH zur Stufenberechnung der zumutbaren Belastung nicht auf die Prozenttarife der ErbSt zu übertragen, weil es sich dabei um einen Vollmengenstaffeltarif handelt (BFH v. 20.2.2019 – II B 83/18, BFH/NV 2019, 564).

**Staffelung nach Familienstand und Kinderzahl:**

- ▶ **Steuerpflichtige ohne Kinder (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1):** Die Staffelung nach Familienstand und Kinderzahl unterscheidet nach Stpfl. ohne Kinder und Stpfl. mit Kindern. Bei Stpfl. ohne Kinder unterscheidet Abs. 3 Nr. 1 danach, ob die Steuer
  - nach § 32a Abs. 1, dh. nach der Grundtabelle (Nr. 1 Buchst. a), oder

- nach § 32a Abs. 5 oder 6, dh. nach der Splittingtabelle (Nr. 1 Buchst. b), zu berechnen ist.
- ▷ *Berechnung nach § 32a Abs. 1 (Nr. 1 Buchst. a – Grundtabelle):* Unter § 32a Abs. 1 fallen:
  - Alle unbeschränkt estpfl. Stpfl., die weder der Zusammenveranlagung (§ 26b) noch der Einzelveranlagung (früher getrennten Veranlagung) nach § 26a oder der Besteuerung nach dem Splittingtarif in besonderen Fällen (§ 32a Abs. 6; Abschn. 184 Abs. 2 EStR 1981/84) unterliegen; also insbes. ledige Stpfl. und verheiratete Stpfl., die von ihren Ehegatten oder Lebenspartner dauernd getrennt leben oder deren Ehegatte oder Lebenspartner nicht unbeschränkt estpfl. ist.
  - Nach der Grundtabelle werden auch die Stpfl. besteuert, die der Ehegattenveranlagung unterliegen, aber die Einzelveranlagung (früher getrennte Veranlagung) gewählt haben (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26a). In diesen Fällen ist die zumutbare Belastung jedoch nach Nr. 1 Buchst. b zu berechnen.
- ▷ *Berechnung nach § 32a Abs. 5 oder 6 (Nr. 1 Buchst. b – Splittingtabelle):* Nach dem Splittingverfahren werden besteuert:
  - unbeschränkt estpfl. Ehegatten oder Lebenspartner, die nicht dauernd getrennt leben und die die Zusammenveranlagung gewählt haben (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b) sowie
  - Steuerpflichtige, auf die die weiteren Anwendungsfälle des Splitting zutreffen:
    - Verwitwete Stpfl., in dem dem Todesjahr folgenden VZ, wenn im Todesjahr die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 vorgelegen haben (§ 32a Abs. 6 Nr. 1; sog. Verwitwetensplitting),
    - Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen zu § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben, deren Ehe oder Lebenspartnerschaft jedoch durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und denen das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung deshalb nicht zusteht, weil der überlebende bzw. bisherige Ehegatte oder Lebenspartner wieder geheiratet hat und mit seinem neuen Ehegatten oder Lebenspartner der Ehegattenveranlagung unterliegt (§ 32a Abs. 6 Nr. 2), und schließlich
- ▶ *Steuerpflichtige mit Kindern (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2).* Sind Kinder zu berücksichtigen, so ergibt sich der Prozentsatz auch bei der getrennten Veranlagung ohne Weiteres aus Abs. 3 Satz 1 Nr. 2.

### III. Bei Ermittlung der zumutbaren Belastung mitzählende Kinder (Abs. 3 Satz 2) 234

Nach Abs. 3 Satz 2 zählen für die Berechnung der zumutbaren Belastung nur solche Kinder, für die der Stpfl. einen Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld hat. Zum Anspruch auf die kindbedingten Freibeträge des § 32 Abs. 6 s. § 32 Anm. 174 ff. und zum Anspruch auf Kindergeld s. § 62 Anm. 4 ff.

Einstweilen frei.

235–239

## F. Erläuterungen zu Abs. 4: Ermächtigung zum Erlass einer den Nachweis von Aufwendungen bestimmenden Rechtsverordnung

**Schrifttum:** *Geserich*, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, FR 2011, 1067; *Haupt*, Der Gesetzgeber macht es sich (zu) einfach – Zu den (neuen) Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, DStR 2011, 2443; *Kaminski*, Über Steuergesetzgebung und Steuermoral, Stbg 2011, Heft 1, M1; *Kanzler*, Ein fürsorgliches Nichtanwendungsgesetz, NWB 2011, 2425; *Bergkemper*, Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall – Neuregelung im StVereinfG 2011 – Verfassungsmäßigkeit – Korrektur einer Rechtsprechungsänderung durch den Gesetzgeber, FR 2012, 1172; *Bilsdorfer*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 19.04.2012 (VI R 74/10; NJW 2012, 3261) – Zur Frage des Nachweises der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall, NJW 2012, 3264; *Bleschick*, Die Berücksichtigung von Sanierungsaufwendungen für selbstgenutzte Gebäude nach § 33 EStG, NWB 2012, 2294; *Geserich*, Der Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten nach der Neuregelung im StVereinfG 2011, DStR 2012, 1490; *Haupt*, Operation gelungen – Patient ratlos, DStR 2012, 1541; *Rosenke*, Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung nach dem Steuervereinfachungsgesetz 2011, EFG 2012, 705; *Schmitz-Herscheidt*, Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, NWB 2012, 2917; *Geserich*, Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen – Wann ist ein ärztliches Attest notwendig?, NWB 2014, 2004; *Geserich*, Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen nach § 64 EStDV, jurisPR-Steuer 29/2015, Anm. 4; *Kanzler*, Zum Erfordernis und den Kosten eines amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens, FR 2016, 432.

### 240 I. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Ermächtigung

**Reaktion des Gesetzgebers auf eine geänderte Rechtsprechung zu krankheitsbedingten Nachweispflichten:** Die Verordnungsermächtigung in Abs. 4 wurde durch das StVereinfG 2011 in das Gesetz eingefügt (s. Anm. 2) und zugleich durch § 64 Abs. 1 EStDV zum Nachweis von Krankheitskosten ausgefüllt. Die Regelungen sind auch rückwirkend in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist (§ 84 Abs. 3f EStDV 2000 idF des StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986). Damit reagierte der Gesetzgeber auf die geänderte Rspr. des BFH zum Nachweis bestimmter Krankheitskosten und Kurtaufwendungen durch amts- oder vertrauensärztliches Attest, das bis dahin vor Durchführung der Therapie oder sonstigen Maßnahme einzuholen war. Der BFH hatte (ua. der Kritik in der Voraufgabe – Stand Juni 1993 – abgelegt im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), folgend) entschieden, dass derartige Nachweispflichten mangels gesetzlicher Grundlage dem in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geregelten Grundsatz der freien Beweiswürdigung widersprechen; die erforderlichen Feststellungen und Würdigungen seien vielmehr vom FG nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung erforderlichenfalls nach Erhebung eines entsprechenden Sachverständigenutachtens zu treffen (BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969, Rz. 18 mwN). Zu den von Rspr. und FinVerw. geforderten Nachweisen bis zur Entsch. des BFH s. § 33 Anm. 26 und 91 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

**Bedeutung des Abs. 4 und des § 64 EStDV:** Mit der Neuregelung der Nachweispflichten zum Abzug bestimmter Krankheitskosten, die eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen, hat der Gesetzgeber der Forderung des

BFH nach einer gesetzlichen Grundlage zur Beschränkung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung Rechnung getragen. Damit sollten zugleich die bis dahin geltenden Verwaltungsanweisungen zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten (R 33.4 EStR 2008) zur Aufrechterhaltung der bisherigen langjährigen Rspr. und Verwaltungspraxis festgeschrieben werden (Bericht des FinAussch. v. 9.6.2011, BTDrucks. 17/6146, 15). Dies liegt in seiner Gestaltungsbefugnis. Soweit diese Maßnahme als Nichtanwendungsgesetz bezeichnet wird (zB *Schmitz-Herscheidt*, NWB 2012, 2917), besagt dies nichts über die verfassungsrechtl. Zulässigkeit. Nach der Begr. des FinAussch. ist es Ziel der Regelung, den Stpfl. „das Risiko einer Kostenbelastung in Folge einer falschen Beurteilung der Anspruchsvoraussetzungen zu ersparen“; auf diese Weise werde „auch ein Beitrag zur Rechtssicherheit und -klarheit und damit auch für die angestrebte Steuervereinfachung geleistet“ (BTDrucks. 17/6146, 15). Der offenkundige Gesetzeszweck der Missbrauchsabwehr und Prävention wird ebenso wenig genannt wie die beabsichtigten verwaltungsökonomischen Gesichtspunkte (dazu *Geserich*, FR 2011, 1067). Vor diesem Hintergrund erscheint die Berufung auf die Gesichtspunkte der Fürsorge und Steuervereinfachung nicht ganz redlich (s. *Kanzler*, NWB 2011, 2425).

Einstweilen frei.

241

## II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 4 iVm. § 64 EStDV

### 1. Ermächtigung zur Bestimmung des Nachweises von Aufwendungen gem. Abs. 4 242

**Bestimmtheitsgebot der Ermächtigung gewahrt:** Abs. 4 ermächtigt die BReg. dazu, „durch RVO ... die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach Abs. 1 zu bestimmen“. Soweit die dazu ergangene RVO Nachweise vor Beginn der Heilmaßnahme fordert, zielt die Regelung nicht auf den Nachweis erbrachter Aufwendungen ab, sondern auf den Nachweis der Zwangsläufigkeit künftiger Ausgaben. Gleichwohl bleibt die Regelung in § 64 Abs. 1 EStDV noch im Rahmen der Ermächtigung (Art. 80 GG), weil auch die „Aufwendungen nach Absatz 1“ zwangsläufige Aufwendungen sein müssen, ungeachtet der näheren Regelung der Zwangsläufigkeit in Abs. 2. Daher erfüllt Abs. 4 das dreifache Bestimmtheitsgebot hinsichtlich Inhalt, Zweck und Ausmaß gem. Art. 80 Satz 2 GG (glA BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577).

Nach ihrer allgemein gehaltenen Fassung ermöglicht die bisher nur für Krankheitskosten umgesetzte gesetzliche Ermächtigung in Abs. 4 auch weitere Detailregelungen (glA *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 114). Solche Nachweisregelungen wären hinsichtlich der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen zur Gebäudesanierung oder von Prozesskosten denkbar.

**Rückwirkende Geltungsanordnung verfassungsgemäß:** Die in § 84 Abs. 3f EStDV angeordnete rückwirkende Anwendung der Nachweisregelungen ist für die Zeit bis zum Ergehen des Urts. BFH v. 11.11.2010 (BFH v. 11.11.2010 – VI R 17/09, BStBl. II 2011, 969; s. Anm. 240) verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden. Es liegt keine verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor, denn dem Gesetzgeber ist es unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor ei-

ner Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rspr. und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen hatte.

BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, im Anschluss an BVerfG v. 21.7.2010 – BvL 11/06 ua., BVerfGE 126, 369; BFH v. 18.6.2015 – VI R 31/14, BFHE 251, 147; BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 6.6.2018 – 2 BvR 1936/17, juris; BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469, Rz. 34f.; FG Münster v. 18.1.2012 – 11 K 317/09 E, EFG 2012, 702, rkr.; FG Hamb. v. 27.4.2012 – 2 K 19/11, EFG 2012, 1671, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 25.9.2012 – 5 K 3889/11, juris, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 24.4.2013 – 2 K 1962/12, EFG 2013, 1125, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 8.7.2013 – 5 K 2157/12, EFG 2013, 1767, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 20.9.2013 – 3 K 1443/12, EFG 2014, 279, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.1.2015 – 13 K 13073/14, EFG 2015, 923, rkr.; aA *Haupt*, DStR 2011, 2443 (2446). Ob und inwieweit verfassungsrechtl. Bedenken für die Zeit nach dem Ergehen des Urts. BFH v. 11.11.2010 (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09, BStBl. II 2011, 969) bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss am 1.11.2011 bzw. der Verkündung des StVereinfG 2011 am 4.11.2011 oder jedenfalls bis zur entsprechenden Gesetzesinitiative – hier der Prüfbite des BRat v. 18.3.2011 – bestehen könnten, lässt der BFH offen (BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577, Rz. 24). Nachdem die Rückwirkung rechtsprechungskorrigierender Vorschriften zur Regel geworden ist, dürfte es uE schwerfallen, auch für diesen Zeitraum einen Vertrauensschutz zu reklamieren (glA *Loschelder* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 33 Rz. 75; aA *Bleschick* in *Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner*, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 115).

## 243 2. Nachweis von Krankheitskosten (§ 64 EStDV)

Die Nachweispflichten bei Abzug von Krankheitskosten sind in § 64 Abs. 1 EStDV idF des StVereinfG 2011 (s. Anm. 2) geregelt. Der bisherige Abs. 1, der die Pflichten der Gesundheitsbehörden betraf, wurde zu Abs. 2.

**Dreiteilung der Nachweiserfordernisse:** § 64 Abs. 1 EStDV geht wie bisher (s. R 33.4 Abs. 1 EStR 2008) von dreifach gestuften Nachweisanforderungen aus. Neben der ärztlichen VO als Grundsatz (§ 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV), ist das amtsärztliche Gutachten oder die ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) für bestimmte Maßnahmen vorbeugender Gesundheitsvorsorge und sog. mittelbarer Krankheitskosten erforderlich. Die medizinische Notwendigkeit von Besuchsfahrten des Stpfl. zum erkrankten Ehegatten oder Kind ist durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes nachzuweisen (§ 64 Abs. 1 Nr. 3 EStDV).

Im Einzelnen fordert § 64 Abs. 1 EStDV Nachweise

- ▶ *durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers* (§ 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV) für
  - Arzneimittel,
  - Heil- und Hilfsmittel(s. etwa BFH v. 6.4.1990 – III R 60/88, BStBl. II 1990, 958; BFH v. 16.4.2008 – III B 168/06, juris; BFH v. 26.2.2014 – VI R 27/13, BStBl. II 2014, 824, betr. Heileurythmie; BFH v. 19.11.2015 – VI R 45/14, BFH/NV 2016, 393 betr. Therapiekosten für ein hochbegabtes Kind; ohne ärztliche Verordnung sind Aufwendungen für Medikamente für die Hausapotheke nicht absetzbar: FG Rhld.-Pf. v. 8.7.2013 – 5 K 2157/12, EFG 2013, 1767, rkr.);
- ▶ *durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung* eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung gem. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStDV (§ 275 SGB V) für

- eine Bade- oder Heilkur (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV: zB BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295, betr. Badekur auf Ibiza),
- eine psychotherapeutische Behandlung (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV: zB BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, betr. Alkoholiker),
- eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines behinderten Kindes des Stpfl. (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStDV: BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, betr. Schulbesuch in Schottland; BFH v. 15.1.2015 – VI R 85/13, BStBl. II 2015, 586, betr. psychotherapeutische Behandlungen und auswärtigen Unterbringung eines behinderten Kindes),
- die Notwendigkeit der Betreuung durch eine Begleitperson (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStDV: zB BFH v. 5.10.2011 – VI R 88/10, BFH/NV 2012, 35, betr. Notwendigkeit einer Begleitperson bei minderjährigem Kind offenkundig),
- medizinische Hilfsmittel, die allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens sind (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. e EStDV: zB BFH v. 9.8.1991 – III R 54/90, BStBl. II 1991, 920, betr. Bett mit motorgetriebener Oberkörperaufrichtung; FG Ba.-Württ. v. 24.4.2013 – 2 K 1962/12, EFG 2013, 1125, rkr., betr. Doppelbett mit motorbetriebenem Einlegerahmen; FG Nürnberg v. 6.12.2013 – 7 K 387/13, EFG 2014, 1482, rkr., betr. Anschaffung einer Infrarot-Wärmekabine). Solche Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens iSv. § 33 Abs. 1 SGB V sind nur solche technischen Hilfen, die getragen oder mit sich geführt werden können, um sich im jeweiligen Umfeld zu bewegen, zurechtzufinden und die elementaren Grundbedürfnisse des täglichen Lebens zu befriedigen; fest in ein Haus oder eine Wohnung eingebaute technische Hilfen – wie ein Aufzug oder ein Treppenlift – fallen folglich nicht in den Anwendungsbereich des § 33 Abs. 1 SGB V, so dass Aufwendungen dafür nicht formalisiert nur durch die Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers nachzuweisen sind (BFH v. 6.2.2014 – VI R 61/12, BStBl. II 2014, 458; FG Köln v. 27.8.2014 – 14 K 2517/12, EFG 2014, 2148, rkr., betr. Einbaukosten für Behindertenaufzug).
- wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden (§ 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStDV: zB BFH v. 11.1.1991 – III R 70/88, BFH/NV 1991, 386, betr. Frischzellenbehandlung; BFH v. 15.11.2007 – III B 205/06, BFH/NV 2008, 368, betr. Delfintherapie; FG Ba.-Württ. v. 25.9.2012 – 5 K 3889/11, juris, rkr., betr. Sauerstofftherapie und Anschaffung eines Wasserionisierers; Sächs. FG v. 24.4.2013 – 1 K 781/11, juris, betr. Fernreiki als Form des Reiki (Arbeit mit universeller Lebensenergie, Handauflegen) aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 25.4.2017 – VIII R 52/13, BStBl. II 2017, 949; FG Rhld.-Pf. v. 20.9.2013 – 3 K 1443/12, EFG 2014, 279, rkr., betr. biophysikalische Informations-Therapie.

Die Heileurythmie ist allerdings eine wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode, so dass die Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers als Nachweis genügt: BFH v. 26.2.2014 – VI R 27/13, BStBl. II 2014, 824.

Wissenschaftlich anerkannt ist eine Behandlungsmethode, wenn Qualität und Wirksamkeit dem allg. anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechen. Dies wird angenommen, wenn „die große Mehrheit der einschlägigen Fachleute“ die Behandlungsmethode befürwortet und über die

Zweckmäßigkeit der Therapie Konsens besteht (BFH v. 18.6.2015 – VI R 68/14, BStBl. II 2015, 803, betr. Liposuktion).

Die Feststellung, ob eine Behandlungsmethode wissenschaftlich nicht anerkannt ist, obliegt dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz unter Würdigung der Umstände des Einzelfalls (BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, BStBl. II 2015, 9, betr. Liposuktion).

- ▶ *durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes* für Besuchsfahrten zu einem in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind mit der Bestätigung, dass der Besuch zur Heilung oder Linderung der Krankheit entscheidend beiträgt gem. § 64 Abs. 1 Nr. 3 EStDV (zB BFH v. 2.3.1984 – VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484).

**Zumutbarkeit der Nachweiserbringung:** Nach der Rspr. des BFH hat der Stpfl. den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall auch dann nach § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f EStDV durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenkassen zu erbringen, wenn eine Erkrankung mit begrenzter Lebenserwartung vorliegt (BFH v. 21.2.2018 – VI R 11/16, BStBl. II 2018, 469; BFH v. 24.10.2018 – VI B 120/17, BFH/NV 2019, 109).

**Nicht erfasst von § 64 EStDV** sind etwa Kosten für die Abschirmung von Elektromagnetischer Strahlung, weil sich diese Maßnahmen unter keine der in § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV genannten Alternativen subsumieren lassen; es genügt daher der Nachweis durch ein ärztliches Privatgutachten über die ausgeprägte Elektrosensibilität der Stpfl., das durch ein Gutachten eines Ingenieurs für Baubiologie über „stark auffällige“ Hochfrequenzimmissionen im Rohbau der Eigentumswohnung belegt ist (FG Köln v. 8.3.2012 – 10 K 290/11, EFG 2012, 1345, rkr.). Nach diesem Urteil scheidet auch ein Gegenwert aus, da die Abschirmwirkung dazu führt, dass der Nutzen von Mobilfunkgeräten, WLAN-Modems und schnurlosen Telefonen nahezu unmöglich gemacht ist.

**Verpflichtung der Gesundheitsbehörden zur Ausstellung der Nachweise (§ 64 Abs. 2 EStDV):** Nach § 64 Abs. 2 EStDV haben die zuständigen Gesundheitsbehörden die zu stl. Zwecken erforderlichen Gesundheitszeugnisse, Gutachten oder Bescheinigungen auszustellen. Das amts- oder vertrauensärztliche Zeugnis ist notfalls durch Beweissicherungsverfahren zu erzwingen, wenn sich die Gesundheitsbehörde weigert, das entsprechende Zeugnis zu erteilen (BFH v. 14.2.1980 – VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295).

- ▶ *Die zuständige Gesundheitsbehörde* ist das örtlich für den Stpfl. zuständige staatliche oder kommunale Gesundheitsamt, das auf der Grundlage der Landesgesundheitsgesetze bzw. der Rechtsvorschriften des Bundes (wie des Infektionsschutzgesetzes) tätig wird. Ein Verzeichnis aller Gesundheitsämter findet sich unter [www.gesundheitsaemter-deutschland.de/gawebde.htm](http://www.gesundheitsaemter-deutschland.de/gawebde.htm).
- ▶ *Die Kosten für das amts- oder vertrauensärztliche Attest* werden aufgrund der entsprechenden Gebührenverordnungen erhoben. So werden zB für Bescheinigungen zur Vorlage bei der FinVerw. in Schl.-Holst. 3 bis 307 € erhoben (Tarifstelle 25.1.3 der VwGebV SH 2008 v. 15.10.2008, GVOBl. 2008, 383). Sind die Aufwendungen für die beabsichtigte Heilmaßnahme als agB zu berücksichtigen, dann gehören auch die Kosten für das amts- oder vertrauensärztliche Attest zu den nach § 33 abziehbaren Aufwendungen (Kanzler, FR 2016, 432; glA Bleschick in Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, 5. Aufl. 2020, § 33 Rz. 127).

**Die Rechtsfolge** bei Erteilung, Fehlen oder Ablehnung der geforderten Nachweise ist in Abs. 3 oder § 64 EStDV nicht aufgeführt. Liegen die Nachweise vor, so sind aufgrund der bescheinigten Maßnahme erbrachte Aufwendungen einschließlich der Kosten für gesundheitsbehördliche Zeugnisse oder die Bescheinigung des Krankenhausarztes als agB abziehbar. Wird der Nachweis nicht erbracht, sei es, dass der Stpfl. nicht um die Verordnung oder die Bescheinigung nachgesucht hat oder dass diese abgelehnt wurde, so fehlt es an der Zwangsläufigkeit der entsprechenden Aufwendungen. Den Nachweisen kommt uE Tatbestandswirkung zu; FinBeh. und Finanzgerichte sind daran gebunden; weitere Beweiserhebungen sind unzulässig.

Einstweilen frei.

244–299

## G. ABC der außergewöhnlichen Belastungen

300

**Abfindung:** Siehe Anm. 61 ff.

**Abgaben:** Siehe „Beiträge“, „Erschließungsbeiträge“, „Feuerwehrabgabe“, „Steuern“, „Lastenausgleich“.

**Ablösung:** Siehe Anm. 61 ff.

**Abmagerungskur:** Aufwendungen für die Anschaffung und Änderung von Bekleidung nach einer Abmagerungskur sind auch dann nicht außergewöhnlich iSv. § 33, wenn es sich um einen krankheitsbedingten Gewichtsverlust handelt (BFH v. 17.7.1981 – VI R 105/78, BFHE 133, 550 = StRK EStG 1975 § 33 R. 3). Der BFH v. 17.7.1981 (BFH v. 17.7.1981 – VI R 105/78, BFHE 133, 550) sieht derartige Aufwendungen auch als nichtabziehbare Folgekosten einer Krankheit an (s. Anm. 96); s. auch „Bekleidung“.

**Abstandszahlungen:** Siehe Anm. 61 ff. betr. Abfindung, Ablösung und Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

**Abtreibung:** Siehe „Schwangerschaftsabbruch“.

**Abwehrkosten:** Siehe Anm. 110, betr. Prozesskosten.

**Adoption:** Siehe Anm. 63.

**AIDS:** Aufwendungen zur Linderung der Immunschwächeerkrankung AIDS (Acquired Immune Deficiency Syndrome) sind Krankheitskosten und als solche nach § 33 abziehbar, unabhängig von einem etwaigen Mitverschulden des Stpfl. an der Infektion (glA *Kottke*, DB 1987, 1320, mwN). Bei berufsbedingter Infektion gilt Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 200 ff.).

**Alkoholiker, Alkoholsucht:** Siehe „Trunksucht“.

**Allergie:** Aufwendungen infolge einer Allergie-Erkrankung sind als Krankheitskosten abziehbar. Bei Neuanschaffung von Einrichtungs- und Hausratsgegenständen entfällt der Abzug wegen Erlangung eines Gegenwerts (BFH v. 29.11.1991 – III R 74/87, BStBl. II 1992, 290); s. auch „Sanierungsmaßnahmen“ und „Umbaumaßnahmen“.

**Altersheim:** Siehe Anm. 64.

**Angehörige:** Siehe auch Anm. 65 zu Ausbildungskosten; ferner „Ausreisekosten“, „Familienfeste“, „Familienzusammenführung“, „Legasthenie-Therapie“, „Lösegeldzahlung“, „Patenschaft“, „Privatschulbesuch“, „Zugewinnausgleich“; zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72.

Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung Angehöriger sind nach § 33a Abs. 1 und 2 abziehbar, sofern es sich um typische Kosten handelt (s. § 33a Anm. 28). Als agB nach § 33 sind nur die atypischen Aufwendungen zugunsten Angehöriger zu berücksichtigen.

Zu Abfindungsleistungen s. Anm. 61f.; zu Aufwendungen für ein behindertes Kind s. Anm. 68; zum Abzug von Unterhaltsleistungen s. Anm. 146–148; zum Versorgungsausgleich s. Anm. 150f.; zur Zwangsläufigkeit aus rechtl. und sittlichen Gründen gegenüber Angehörigen s. Anm. 188 und 190; zur Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags eines Kindes auf den Stplf. s. § 33b Anm. 75ff. und zum Abzug pflegebedingter Aufwendungen zugunsten Angehöriger s. § 33b Anm. 110ff.

**Anliegerbeiträge:** Siehe „Erschließungsbeiträge“.

**Anschlussstudium:** Siehe „Ausbildungskosten“.

**Anstaltsunterbringung:** Siehe Anm. 61 ff., „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Pflege- und Pflegeheimkosten“, „Privatschulbesuch“. Zur krankheitsbedingten Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim s. Anm. 95.

**Anti-Baby-Pille:** Aufwendungen für den Kauf von Verhütungsmitteln sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht als agB abziehbar (FG Berlin v. 4.9.1990 – V 233/89, EFG 1991, 129, rkr., Rev. unzulässig; BFH v. 28.1.1991 – III R 231/90, nv.).

**Antrag auf Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen** (s. auch „Wahlrechte bei Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen“): Zur Antragsgebundenheit der StVergünstigung s. Anm. 53.

**Anwaltskosten:** Siehe Anm. 110ff.

**Arbeitslosigkeit:** Zur Verschuldung infolge Arbeitslosigkeit s. Anm. 134.

**Archive:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Archive s. Anm. 101.

**Arzneimittel:** Aufwendungen für Arzneimittel sind als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar (s. Anm. 94).

**Asbestsanierung:** Siehe Anm. 130 aE.

**Asthma, Atemwegserkrankungen:** Aufwendungen von Eltern für die Unterbringung ihres asthmakranken Kindes in einem Internat auf einer Nordseeinsel sind als agB zu berücksichtigen, wenn der Aufenthalt aus klimatischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich unabdingbar notwendig ist und der Schulbesuch nur anlässlich dieser Heilbehandlung erfolgt; der Nachweis ist durch amtsärztliches Attest zu führen. Daneben kann ein Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung nicht gewährt werden (BFH v. 26.6.1992 – III R 83/91, BStBl. II 1993, 212; s. auch Anm. 102, betr. Klimakuren, s. auch „Legasthenie-Therapie“). Aufwendungen eines an schwerem Asthma leidenden Stplf. für den Unterhalt einer in Davos/Schweiz gelegenen Zweitwohnung sind keine als agB abziehbaren Krankheitskosten (BFH v. 20.11.1987 – III R 296/84, BStBl. II 1988, 137; s. auch „Zweitwohnung“).

**Asylberechtigter:** Aus der Anerkennung als Asylberechtigter gem. § 28 des Ausländergesetzes aF kann nicht ohne Weiteres auf eine politische Verfolgung im Sinne eines unabwendbaren Ereignisses geschlossen werden (BFH v. 26.4.1991 – III R 69/87, BStBl. II 1991, 755, betr. Wiederbeschaffung von Hausrat).

**Auflagen:** Leistungen in Erfüllung von Auflagen sind keine Aufwendungen iSd. § 33 Abs. 1, wenn sie mit einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft (Schenkung, Erb-

gang, Erbverzicht usw.) zusammenhängen. Es fehlt dann an der erforderlichen Vermögensminderung (s. Anm. 33; s. auch Anm. 61 ff.). Im Erg. glA BFH v. 23.11.1967 – IV R 143/67, BStBl. II 1968, 259, betr. Grabpflegekosten aufgrund testamentarischer Anordnung, die als „Aufwendungen in der Vermögenssphäre“ vom Abzug als agB ausgeschlossen werden. Zur Zwangsläufigkeit von Aufwendungen in Erfüllung behördlicher Auflagen s. Anm. 188 „öffentlich-rechtliche Pflichten“.

**Aufzug:** Behinderungsbedingte Aufwendungen für den Einbau eines Fahrstuhls in das Wohnhaus des Stpfl. sind keine agB (BFH v. 25.1.2007 – III R 7/06, BFH/NV 2007, 1081; uE überholt, s. „Umbaumaßnahmen“).

**Ausbildungskosten:** Siehe Anm. 65; ferner „Doppelte Haushaltsführung“, „Erziehung“, „Fortbildungskosten“, „Legasthenie-Therapie“, „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“, „Promotionskosten“, „Sprachkurs“, „Studiendarlehen“.

**Ausbürgerungskosten:** Siehe „Ausreisekosten“.

**Auseinandersetzung:** Siehe „Vermögensauseinandersetzung“; ferner Anm. 61 ff. betr. Abfindung, Ablösung.

**Auslandskur:** Zur Höhe der abziehbaren Aufwendungen s. Anm. 104.

**Auslandsstudium** (s. auch „Ausbildungskosten“):

- ▶ *Aufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst* sind auch im Hinblick auf die Zulassungsbeschränkungen zum Studium (numerus clausus) keine aus tatsächlichen Gründen zwangsläufigen agB (BFH v. 21.4.1987 – III B 165/86, BFH/NV 1987, 501, betr. Ablehnung der grundsätzlichen Bedeutung dieser Frage).
- ▶ *Aufwendungen für Dritte:* Kosten für das Auslandsstudium eines Kindes sind nicht nach § 33 abziehbar, weil durch § 33a Abs. 2 abgegolten (BFH v. 17.12.2009 – VI R 63/08, BStBl. II 2010, 341, betr. Studiengebühren).

**Ausreisekosten:** Aufwendungen zur Erlangung einer (nachträglichen) Auswanderungsgenehmigung sind nur unter besonderen Umständen als zwangsläufig anzusehen. Ermöglicht eine derartige Genehmigung erst Verwandtenbesuche in der Heimat, so begründet dies allein noch keine sittliche Pflicht iSd. Abs. 2 (BFH v. 8.11.1977 – VI R 42/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Kosten einer Auswanderungsgenehmigung aus einem Ostblockstaat). Besondere Umstände, die zur Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen führen, sind etwa Repressalien, die ein Bürger wegen der Geltendmachung von Menschenrechten (Ausreise- und Religionsfreiheit) zu erleiden hat (FG Düss. v. 21.11.1977 – II 331/75 E, EFG 1978, 272, rkr., betr. Aufwendungen für eine Ausreiseerlaubnis aus Rumänien). Nach BFH v. 15.4.1992 – III R 11/91, BStBl. II 1992, 821, sind die Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin nicht außergewöhnlich, obwohl die Eheschließung Voraussetzung der Ausreise ist.

**Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen:** Aufwendungen für eine Aussteuer sind grds. auch dann nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufige agB für die stpfl. Eltern, wenn diese ihrer Tochter keine Berufsausbildung gewähren (BFH v. 3.6.1987 – III R 141/86, BStBl. II 1987, 779). Zur abweichenden Rechtslage in Österreich, wo ein zivilrechtl. Anspruch auf Heiratsgut besteht, ein stl. Abzugsverbot 1984 eingeführt und 1987 als verfassungswidrig aufgehoben wurde, vgl. *Beiser*, ÖStZ 1987, 133; *Kanzler*, *SteuStud.* 1987, 371 aE; *Quantschnigg*, ÖStZ 1987, 178.

Zur Rechtslage bis zur Entsch. des BFH v. 3.6.1987 – III R 141/86, BStBl. II 1987, 779, s. § 33 Anm. 300 „Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen“ Lfg. 173 – Stand Juni 1993 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Zu eigenen „Aussteueraufwendungen“ Verlobter und Jungverheirateter s. Anm. 74.

**Austauschschüler:** Betreuungskosten für einen Austauschschüler sind keine „größeren Aufwendungen“ iSd. § 33 Abs. 1 Satz 1, weil das Kind des Stpfl. im Gegenzug ebenfalls als Austauschschüler betreut wird; insoweit sind die Grundsätze der Vorteilsausgleichung anzuwenden (s. Anm. 40 ff.). Fehlt ein solches Gegenseitigkeitsverhältnis, dann scheidet der Abzug als agB, an der fehlenden Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (FG Ba.-Württ. v. 22.6.1971 – I 188/69, EFG 1971, 537, rkr.).

**Auswanderungskosten:** Siehe „Ausreisekosten“, „Familienzusammenführung“, „Freikauf“; zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72.

**Auswärtige Unterbringung:** Zu unterscheiden ist nach Zweck oder Anlass der Unterbringung:

- ▶ **Zur Berufsausbildung:** Aufwendungen des Stpfl. für die auswärtige Unterbringung im Zusammenhang mit seiner Berufsausbildung (oder der Ausbildung seines Ehegatten) kommen nach § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 für einen Abzug als agB nur insoweit in Betracht, als sie die Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 überschreiten. Zur Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen s. „Ausbildungskosten“.
- ▶ **Infolge Krankheit:** Aufwendungen für die eigene krankheitsbedingte auswärtige Unterbringung sind – ggf. unter Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis – als agB abziehbar; Gleiches gilt für die Unterbringung kranker Angehöriger (s. auch Anm. 95 „Krankheitsbedingter Privatschulbesuch“; s. auch „Altersheim“, „Pflege- und Pflegeheimkosten“ und „Privatschulbesuch“).
- ▶ **Zur Kinderbetreuung:** Ausgaben für die auswärtige Unterbringung gesunder Kinder sind durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich abgegolten (BFH v. 14.2.1975 – VI R 125/74, BStBl. II 1975, 607, betr. Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Kleinkindern nach dem Tod der Mutter).

**Ayur-Veda-Behandlung:** Aufwendungen für eine Ayur-Veda-Behandlung, einer Modetherapie aus Indien (s. *Kanzler*, FR 2001, 751), können dann als agB zu berücksichtigen sein, wenn die medizinische Notwendigkeit dieser Behandlung im Einzelfall durch ein vor ihrem Beginn erstelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen ist (BFH v. 1.2.2001 – III R 22/00, BStBl. II 2001, 543).

**Babyausstattung:** Siehe Anm. 93.

**Badekuren:** Siehe Anm. 102 ff.

**Baudenkmäler:** Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Baudenkmäler sind grds. HK bzw. Erhaltungsaufwand, für die erhöhte Absetzungen nach § 7i bzw. ein BA- oder WK-Abzug vorgesehen ist. Bis zum VZ 1991 einschließlich hat die Fin-Verw. derartige Aufwendungen darüber hinaus auch als agB anerkannt; s. Anm. 101. Aufwendungen nach § 10f fallen nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 202 aE).

**Baukosten:** Siehe „Instandsetzung“, „Umbaumaßnahmen“ und Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

**Baukostenzuschuss:** Siehe Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

**Baumängel:** Aufwendungen zur Beseitigung von durch Baumängel verursachten Schäden sind nicht unüblich und daher grds. auch dann nicht als agB abziehbar,

wenn eine selbstgenutzte Wohnung betroffen ist und konkrete Gesundheitsgefahren bestehen (BFH v. 28.3.2018 – VI B 106/17, BFH/NV 2018, 716, Rz. 7, mwN).

Siehe „Umbaumaßnahmen“.

**Baumaßnahmen:** Siehe „Umbaumaßnahmen“.

**Bechterew'sche Krankheit:** Aufwendungen für ein Spezialbett sind abziehbar, wenn es sich dabei um ein medizinisches Hilfsmittel handelt. Amts- oder vertrauensärztliches Attest ist erforderlich. Die Gegenwertthese ist nicht anwendbar (BFH v. 9.8.1991 – III R 54/90, BStBl. II 1991, 920).

**Beerdigung, Begräbnis:** Siehe Anm. 142 ff.

**Befruchtung:** Siehe „In-Vitro-Fertilisation“.

**Beihilfen:** Zur Anrechnung allg. s. Anm. 41 f.; bei Hausratsbeschaffung s. Anm. 78.

**Beihilfavorschriften:** Zur Beurteilung der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten dem Grunde und der Höhe nach sind Beihilfavorschriften und Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen ungeeignet (s. Anm. 92 und 94 aE).

**Beiträge:** Beitragsleistungen unterliegen grds. dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2; sofern es sich etwa um Beiträge zu Berufs- und Wirtschaftsverbänden handelt, geht der BA- oder WK-Abzug vor, während Beiträge zur Sozialversicherung, zu anderen Versicherungen sowie Bausparbeiträge unter die abschließende Regelung des SA-Abzugs fallen. Bei sonstigen Beiträgen (Vereins-, Genossenschafts- und Versicherungsbeiträgen, die nicht nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 abziehbar sind) fehlt es idR an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, s. aber „Feuerversicherung“. Die im Hinblick auf eine besondere Gegenleistung des Beitragsberechtigten auferlegten öffentlichen Beiträge (Unterart der öffentlichen Abgaben) müssten nach hM wegen des Gegenwertgedankens vom Abzug als agB ausgeschlossen sein (s. Anm. 37 ff.); uE sind derartige Geldleistungen, sofern sie nicht als BA, WK oder SA abziehbar sind, außergewöhnlich und uU (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig (s. „Steuern“; ferner „Erschließungsbeiträge“).

**Bekleidung:** Siehe Anm. 69.

**Berufsausbildung:** Siehe Anm. 65.

**Bestattung:** Siehe Anm. 142 ff.

**Besuchsfahrten, Besuchsreisen:** Siehe Anm. 70.

**Betreuer:** Aufwendungen ehrenamtlicher Betreuer (Fahrt- und Telefonkosten) sind nicht zwangsläufig (FG Berlin/Brandenb. v. 5.5.2008 – 13 K 9072/05 B, EFG 2008, 1380, rkr.; Hess. FG v. 11.3.2011 – 11 K 1850/10, FamRZ 2011, 1764, rkr., betr. bloßen Zeitaufwand).

**Bibliotheken:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Bibliotheken s. Anm. 101 zu Kulturgütern.

**Bioresonanztherapie:** Aufwendungen für eine biophysikalische Informationstherapie sind nicht als agB abziehbar (FG Rhld.-Pf. v. 20.9.2013 – 3 K 1443/12, EFG 2014, 279, rkr.).

**Brustoperation:** Eine Mammaasymmetrie begründet einen Anspruch auf Krankenbehandlung nur dann, wenn diese einen Krankheitswert hat, die Betroffene also in ihren Körperfunktionen beeinträchtigt ist oder an einer entstellend wirkenden Abweichung vom Regelfall leidet; psychische Folgen einer Entstellung ohne Krankheitswert sind mit den Mitteln der Psychotherapie zu lindern (FG Rhld.-Pf. v. 20.5.2014 – 5 K 1753/13, EFG 2014, 1586, rkr.).

**Bürgerschaft:** Siehe Anm. 71.

**Burn-Out-Behandlung:** Aufwendungen für eine derartige psychosomatische Erkrankung sind auch bei beruflichen Ursachen nur dann als WK zu berücksichtigen, wenn das FG eine typische Berufskrankheit festgestellt hat. Für den Abzug als agB ist ein qualifizierter Nachweis der Zwangsläufigkeit nach § 64 EStDV erforderlich (BFH v. 9.11.2015 – VI R 36/13, BFH/NV 2016, 194; Verfassungsbeschwerde nicht angenommen: BVerfG v. 18.1.2017 – 2 BvR 1062/16, juris).

**Büsing:** Siehe „Exklaven-Belastungen“.

**Bußgeld:** Siehe Anm. 131 zu Strafen.

**Chelat-Therapie:** Siehe „Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie“.

**Contergangeschädigtes Kind:** Siehe „Privatschulbesuch“ und grds. Anm. 14.

**Darlehen:** Siehe Anm. 132 ff. und „Rückzahlungen“.

**Dekontaminierung:** Zum Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung von Formaldehyd- und Holzschutzmittelausgasungen oder Asbestschäden s. „Sanierungsmaßnahmen“.

**Deliktsverluste:** Verluste, die der Stpfl. als Opfer von Vermögensdelikten (Diebstahl, Unterschlagung, Untreue und Betrug) oder infolge Sachbeschädigung erleidet, fallen nach Rspr. und hM nicht unter § 33, weil sie der Vermögenssphäre zuzurechnen sind (BFH v. 15.3.1956 – IV 49/55, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 59; BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104). Eine Berücksichtigung entsprechender Wiederbeschaffungsaufwendungen als agB wird idR unter Hinweis auf den Gegenwertgedanken abgelehnt (BFH v. 3.9.1976 – VI R 185/74, BStBl. II 1976, 712, betr. Wiederbeschaffung gestohlener Urlaubskleidung).

Zum Gegenwertgrundsatz, seinen Ausnahmen und seiner Kritik s. Anm. 37 ff.; s. ferner Anm. 161 „Verlust oder Verfall von Mieterleistungen“.

**Denkmalschutz, Denkmalpflege:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Baudenkmäler und Kulturwerte als agB s. Anm. 101.

**Detektiv:** Aufwendungen für einen Detektiv sind nicht als Ehescheidungskosten abziehbar (BFH v. 21.2.1992 – III R 88/90, BStBl. II 1992, 795; BFH v. 21.2.1992 – III R 2/91, BFH/NV 1993, 356). Anders bei Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen, zur Abwehr lebensbedrohender Angriffe bei Versagen der Polizei (Hess. FG v. 22.5.1989 – 8 K 3370/88, EFG 1989, 576, rkr., betr. Bedrohung einer Zahnärztin durch Unbekannten); s. Anm. 189.

**Diätkosten:** Siehe Anm. 208 f.

**Diebstahl:** Siehe „Deliktsverluste“.

**Dienststrafverfahren:** Aufwendungen für ein Dienststraf- bzw. Dienststordnungsverfahren sind keine agB (BFH v. 25.8.1961 – VI 99/59 S, BStBl. III 1961, 482).

**Doktorexamen:** Siehe „Promotionskosten“.

**Doppelte Haushaltsführung:** Siehe auch Anm. 65 und „Familienheimfahrten“, „Verpflegungsmehraufwand“, „Zweitwohnung“. Mehraufwendungen wegen dHf. können als agB zu berücksichtigen sein, wenn sie weder BA noch WK sind. In allen anderen Fällen sind Mehraufwendungen wegen dHf. außergewöhnlich, aber wohl idR nicht zwangsläufig (FG Bremen v. 23.4.1980 – I 162/79, EFG 1980, 443, rkr., betr. Mehraufwendungen für Unterkunft und Verpflegung des getrennt lebenden Stpfl.; FG Nürnberg v. 21.2.1992 – V 182/88, EFG 1992, 399, rkr., betr. krankheitsbedingt doppelten Haushalt; s. auch „Zweitwohnung“).

**Drillingsgeburt:** Aufwendungen für die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nach der Geburt von Drillingskindern können in verfassungskonformer Auslegung der §§ 33a Abs. 5 (und 33c aF) als agB abziehbar sein (FG Ba.-Württ. v. 12.11.1990 – VII K 217/88, EFG 1991, 326, rkr.); uE trotz beachtlicher Gründe abzulehnen, da Aufwendungen von den Regelungen des Familienleistungsausgleichs erfasst werden.

**Ehegatten:** Zum Abzug von agB bei Ehegatten s. Anm. 16 und zu Unterhaltsleistungen s. Anm. 146 f.

**Ehescheidungskosten** entstehen einem Stpfl. grds. zwangsläufig (BFH v. 23.2.1968 – VI R 239/67, BStBl. II 1968, 407); ob diese Aufwendungen unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 4 fallen, ist streitig (s. Anm. 213); s. auch „Detektiv“; zum Abzug von Aufwendungen für ein Mediationsverfahren s. auch „Mediation“.

**Eheschließung:** Aufwendungen für die Eheschließung sind anders als Scheidungskosten nicht außergewöhnlich (BFH v. 15.4.1992 – III R 11/91, BStBl. II 1992, 821, betr. Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin).

**Ehrenamt** (s. auch „Betreuer“, „Laienpriester“, „Vormundschaft“): Aufwendungen, die durch die Übernahme einer ehrenamtlichen Tätigkeit entstehen, sind in aller Regel nicht zwangsläufig, so dass § 33 nicht anwendbar ist (glA RFH v. 17.12.1941, RStBl. 1942, 308; FG Rhld.-Pf. v. 7.11.1967 – II 192/65, EFG 1968, 66, rkr., betr. Wahlkonsul). Dies gilt auch für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer politischen Tätigkeit des Stpfl. (BFH v. 21.8.1952 – IV 432/51 U, BStBl. III 1952, 268, betr. Aufwendungen für Familienheimfahrten, die durch die politische Tätigkeit veranlasst waren). War der Stpfl. jedoch aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen zur Übernahme des Amtes verpflichtet (so als ehrenamtlicher Richter nach § 35 GVG), so können auch die mit der Ausübung des Ehrenamtes zusammenhängenden Aufwendungen als agB anerkannt werden. Die Zwangsläufigkeit der mit der Übernahme des Amtes eines ehrenamtlichen Richters zusammenhängenden Aufwendungen ergibt sich uE aus rechtl. Gründen (Umkehrschluss aus § 35 GVG betr. Schöffen; § 23 VwGO und § 20 FGO, jeweils betr. ehrenamtliche Richter). GlA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 63 „Ehrenamt“ (1/2001).

**Einbürgerungskosten:** Aufwendungen für den Erwerb der deutschen Staatsangehörigkeit sind regelmäßig nicht als agB zu berücksichtigen. Zwar handelt es sich dabei nicht um WK (so BFH v. 18.5.1984 – VI R 130/80, BStBl. II 1984, 589, betr. Einbürgerungskosten einer französischen Lehrerin zur Verbeamtung in der Bundesrepublik) oder BA (BFH v. 31.1.1985 – IV S 3/84, BFH/NV 1986, 150, betr. Einbürgerung eines syrischen Arztes), so dass das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 nicht eingreift; es wird idR jedoch an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen fehlen (s. auch „Ausreisekosten“, „Familienzusammenführung“, zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72).

**Einziehung:** Zur Berücksichtigung von Vermögensverlusten durch Einziehung und Verfall s. Anm. 131 (andere Sanktionen).

**Empfängerbenennung:** Die Nichtbenennung des Empfängers von Zahlungen kann der Abziehbarkeit von agB nach § 160 AO entgegenstehen. In Ausnahmefällen kann jedoch von der Rechtsfolge des § 160 AO abgesehen werden – so wenn das Verlangen unzumutbar, unverhältnismäßig oder – mangels Kenntnis – nicht erfüllbar wäre. Das kann zB bei Zahlungen an Entführer, Fluchthelfer und Hehler der Fall sein (s. Anm. 18 und „Deliktverluste“, „Lösegeldzahlung“; zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72).

**Entbindungskosten:** Als medizinische Leistungen berücksichtigungsfähig sind – obwohl keine Krankheit vorliegt – bestimmte Aufwendungen im Zusammenhang

mit einer Entbindung, wie zB Arzt-, Arznei- und Krankenhauskosten (BFH v. 28.2.1964 – VI 168/63 U, BStBl. III 1964, 302). Desgleichen Aufwendungen für eine Schwangerschaftsgymnastik; s. auch zu Geburt Anm. 93; „Schwangerschaftsabbruch“. Zur Gleichstellung von Entbindungskosten mit Aufwendungen für die Adoption minderjähriger Kinder s. „Adoption“.

**Entführung:** Siehe „Lösegeldzahlung“.

**Erbauseinandersetzung:** Siehe Anm. 61 f., betr. Abfindung und „Vermögensauseinandersetzung“.

**Erbausgleich:** Leistungen in Erfüllung des bis zum 31.3.1998 geltenden „Anspruchs“ eines nichtehelichen Kindes auf vorzeitigen Erbausgleich (§§ 1934d, 1934e BGB aF) sind keine agB (BFH v. 23.10.1987 – III R 219/83, BStBl. II 1988, 332; BFH v. 8.12.1988 – IX R 157/83, BStBl. II 1989, 282; BFH v. 28.4.2010 – VI B 167/09, BStBl. II 2010, 747, Verfassungsbeschwerde zurückgewiesen: BVerfG v. 13.4.2012 – 2 BvR 1384/10, juris). Es handelt sich uE jedoch um außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen iSd. § 33 (glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 63 „Erbausgleich“ [1/2001]). Die Zwangsläufigkeit ist aus rechtl. Gründen zu bejahen, weil es sich beim vorzeitigen Erbausgleich im Unterschied zum Erbverzicht nicht um eine selbstgesetzte Rechtspflicht (s. Anm. 188), sondern um ein Gestaltungsrecht (str., nach aA „verhaltener Anspruch“) des Kindes handelt, dem der Vater ausgesetzt ist.

**Erbfallschulden, Erblässerschulden:** Siehe „Nachlassverbindlichkeiten“.

**Erbverzicht:** Siehe Anm. 62 „Sonstige Abfindungsfälle“.

**Erdbeben:** Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat sind nach § 33 abziehbar (Erl. NRW v. 19.5.1992 – S 1915 - 6 - V C 3, StEK AO 1977 § 163 Nr. 119, betr. Billigkeitsmaßnahmen aufgrund des Erdbebens am 13.4.1992 in NRW), s. auch „Katastrophen“.

**Ergänzungsanschaffung:** Aufwendungen für Ergänzungsanschaffungen von Hausrat und Kleidung sind nicht als agB abziehbar (s. dazu und zur Abgrenzung von Wiederbeschaffung und Ergänzungsanschaffung im Einzelnen Anm. 75).

**Ergänzungspfleger, Ergänzungspflegschaft:** Aufwendungen für eine Ergänzungspflegschaft sind nach der Rspr. des BFH nicht außergewöhnlich und daher durch die allgemeinen Freibeträge abgegolten; im Übrigen kann es sich um Nachlassverbindlichkeiten handeln, die aus dem Nachlass zu begleichen sind (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69).

**Erholungsreise:** Zur Abgrenzung von Kuraufenthalten und Erholungsreisen s. Anm. 102.

**Erpressung:** Ein vom Stpfl. durch eine strafbare oder sonst sozialwidrige Handlung und ohne Zwang geschaffener Erpressungsgrund nimmt der Zahlung von Erpressungsgeldern die Zwangsläufigkeit (BFH v. 18.3.2004 – III R 31/02, BStBl. II 2004, 867, mit Anm. *Kanzler*, FR 2004, 668 mit Hinweis auf die Nähe zu Erpressungsgeldzahlungen; FG Rhld.-Pf. v. 1.4.2014 – 5 K 1989/12, DStRE 2015, 1161, rkr.; s. auch *Heine/Trinks*, NWB 2016, 2109 [2115]).

**Ersatzdroge:** Aufwendungen für Ersatzdrogen (zB Methadon) sind uE nur zwangsläufig, wenn der Stpfl. diese unter ärztlicher Überwachung zum Zweck der Entziehung nimmt (s. auch BFH v. 20.9.1991 – III R 91/89, BStBl. II 1992, 137).

**Erschließungsbeiträge:** Beiträge iSd. §§ 127 ff. BauGB (früher Anliegerbeiträge, Straßenanliegerbeiträge) und die ihnen gleichzustellenden Beiträge aufgrund der

Kommunalabgabengesetze einzelner Länder betreffen nicht den Bereich der Einkommensverwendung (s. Anm. 34). Nach hM handelt es sich zwar nicht um BA oder WK, so dass auch das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 nicht in Betracht kommt; da diese Beiträge jedoch zu den AK des Bodens zählen, können sie stl. nicht als agB abgesetzt werden (im Erg. glA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. 63 „Erschließungsbeiträge“ [1/2001], die nicht außergewöhnlich sein sollen). Dies gilt auch für doppelt gezahlte Erschließungskosten (so FG Nürnberg v. 23.2.1983 – V 386/82, EFG 1983, 502, rkr., die Ablehnung zusätzlich mit der Gegenwertlehre begründend).

**Erstattungen:** Zur Anrechnung von Erstattungsleistungen s. Anm. 40–42.

**Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen:** Siehe „Beihilfavorschriften“ und Anm. 92 und 94 aE.

**Erstlingsausstattung:** Siehe Anm. 74 aE und zu Geburt s. Anm. 93.

**Erziehung:** Aufwendungen für die Erziehung und Betreuung minderjähriger Kinder werden grds. durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich (kindbezogene Freibeträge, Kindergeld und Pauschbeträge des § 33a) abgegolten. Ausnahmsweise ist jedoch eine Berücksichtigung als agB unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten möglich (s. Anm. 14 und „Legasthenie-Therapie“, „Privatschulbesuch“). Für den Ausnahmefall eines verwitweten Stpfl. sind die Kosten einer zur Betreuung der Kinder angestellten Kindergärtnerin nach § 33 berücksichtigt worden (FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 23.2.1972 – V 122/71, EFG 1972, 334, rkr.; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 28.6.1973 – III 47/73, EFG 1973, 539, rkr.; s. auch „Drillingsgeburt“). Diese Rspr. steht im Widerspruch zu BFH v. 14.2.1975 (VI R 125/74, BStBl. II 1975, 607) betr. Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Kleinkindern nach dem Tod der Mutter (s. „Auswärtige Unterbringung“).

**Erzwingungsgelder:** Siehe „Zwangsgeld“.

**Existenzaufbaurdarlehen:** Zur Rückzahlung eines Existenzaufbaurdarlehens als agB s. BFH v. 12.5.1967 – VI R 123/66, BStBl. III 1967, 489; s. auch Anm. 134.

**Exklaven-Belastungen:** Mehrbelastungen der Bewohner einer Exklave (Zollauschluss-Gebiet) durch erhöhte Lebenshaltungskosten sind mangels Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen keine agB; sie erfordern Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 AO (BFH v. 13.4.1989 – IV R 196/85, BStBl. II 1989, 614, betr. Exklave Büsingen; best. BVerfG v. 22.7.1991 – 1 BvR 829/89, HFR 1992, 424, ohne Ausführungen zu § 33; aA *Felix*, Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Exklave-Lasten, Rechtsgutachten, 1988; s. auch *Ebke*, FS Maurer, 2001, 869).

**Fachliteratur:** Aufwendungen für medizinische Fachliteratur sind auch dann nicht als agB zu berücksichtigen, wenn die Literatur dazu dient, die Entsch. für eine bestimmte Therapie oder für die Behandlung durch einen bestimmten Arzt zu treffen (BFH v. 24.10.1995 – III R 106/93, BStBl. II 1996, 88).

**Fahrstuhl:** Siehe „Aufzug“ und „Umbaumaßnahmen“.

**Fahrtkosten:** Siehe Anm. 65 und 70; ferner „Doppelte Haushaltsführung“, „Familienheimfahrten“, „Kraftfahrzeugkosten“, „Mittagsheimfahrten“, „Reisekosten“, „Zweitwohnung“.

Zu Kfz-Kosten Behinderter s. Anm. 68; zu Fahrt- und Transportkosten erkrankter Stpfl. als unmittelbare Krankheitskosten s. Anm. 95 und als mittelbare Krankheitskosten s. Anm. 96. Zu Fahrtkosten anlässlich einer Kur s. Anm. 105 und im Zusammenhang mit Diätaufwendungen s. „Mittagsheimfahrten“.

Aufwendungen des Stpfl. für die Beförderung anderer Personen können uU als agB abziehbar sein. Allerdings sind Kfz-Aufwendungen für Kinder, die wegen der Verkehrsgefahren mit einem Zweitwagen zur Schule gebracht werden, durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich abgegolten (BFH v. 13.5.1966 – VI 332/65, BStBl. III 1966, 506, betr. Schultransport gesunder Kinder). Solche Aufwendungen sind auch nicht als Kinderbetreuungskosten abziehbar. Bei kranken Kindern oder behinderten Angehörigen werden solche Aufwendungen zu Krankheitskosten, die nicht mehr als typische Unterhaltsleistungen anzusehen sind (BFH v. 24.8.2004 – VIII R 59/01, BStBl. II 2010, 1048; BFH v. 21.12.2007 – III B 154/06, BFH/NV 2008, 780).

**Familienfeste:** Aufwendungen für Familienfeste (Hochzeitsfeiern, Geburtstagsfeste, Taufen, Konfirmationen und Kommunionen sowie Jubiläen) sind zwar außergewöhnlich (bezogen auf den jeweiligen VZ; s. Anm. 52), jedoch idR nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufig. Es handelt sich dabei um Konventionen, deren „Verletzung“ gesellschaftlich nicht geahndet wird (s. Anm. 190); glA RFH v. 28.3.1928, RStBl. 1928, 199; BFH v. 5.4.1957 – VI 177/56 U, BStBl. III 1957, 196; BFH v. 2.5.1958 – VI 303/57 U, BStBl. III 1958, 296, betr. Hochzeitsfeiern der Kinder; BFH v. 17.1.1963 – IV 243/59, StRK EStG [bis 1974] § 33 R. 171; BFH v. 17.9.1987 – III R 242/83, BStBl. II 1988, 130, beide betr. Traueressen). Das gilt grds. auch für ländliche Gegenden, in denen der Verzicht auf Familienfeiern mit gesellschaftlichen Nachteilen beantwortet würde (zB sog. Eselshochzeit); derartige Sanktionen sind jedoch nicht auf die Durchsetzung sittlicher Pflichten des Stpfl. gegenüber seinen Angehörigen gerichtet, während es regelmäßig an persönlichen, eine Sittenpflicht iSd. Abs. 2 rechtfertigenden Beziehungen zu den übrigen Mitbürgern fehlen dürfte (s. auch „Angehörige“ und Anm. 145, betr. Todesfallkosten).

**Familienheimfahrten:** Siehe auch „Besuchsreisen“, „Doppelte Haushaltsführung“, „Ehrenamt“; zum Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 für WK s. Anm. 200ff. Aufwendungen eines Stpfl. für Familienheimfahrten sind idR nicht zwangsläufig (BFH v. 21.8.1952 – IV 432/51 U, BStBl. III 1952, 268), soweit sie nicht bereits als WK dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen; das gilt ohne Rücksicht darauf, ob derartige Aufwendungen zu einer StErmäßigung führen (BFH v. 5.12.1969 – VI B 74/69, BStBl. II 1970, 210, betr. Familienheimfahrten eines verheirateten Wehrpflichtigen).

**Familienzusammenführung** (s. auch „Adoption“, „Ausreisekosten“ und „Umzugskosten“; zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72): Zahlt ein Stpfl. einem osteuropäischen Staat sog. Ablösungsbeträge, um Angehörigen die Auswanderung in das Bundesgebiet im Zuge der Familienzusammenführung zu ermöglichen, so können diese Aufwendungen als agB berücksichtigt werden (FG Düss. v. 28.3.1979 – VIII 83/76 E, EFG 1979, 335, rkr.). Die Zwangsläufigkeit wird für derartige Fälle wohl auch vom BFH bejaht, wenn die Aufwendungen nicht durch das Streben nach gehobener Lebenshaltung veranlasst, sondern zur Abwendung einer dringenden Notlage geboten sind (BFH v. 20.5.1960 – VI 200/59 S, BStBl. III 1960, 310, beiläufig, betr. verlorene Baukostenzuschüsse eines Mieters). Besondere Umstände (konkrete Gefahren für Leben, körperliche Unversehrtheit, Freiheit oder wirtschaftliche Existenz) können daher die Zwangsläufigkeit iSd. Abs. 2 Satz 1 begründen (BFH v. 8.11.1977 – VI R 42/75, BStBl. II 1978, 147, betr. Kosten einer Auswanderungsgenehmigung aus der CSSR). Im Einzelnen zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72.

**Fernsehempfänger:** Siehe Anm. 74ff. betr. Hausratsbeschaffung und Anm. 196 betr. Notwendigkeit der Aufwendungen.

**Feuerversicherung:** Beiträge zur Feuerversicherung schutzwürdiger Kulturgüter sind als agB abziehbar (OFD Kiel v. 26.4.1989 – S 2284 A - St 114, StEK EStG § 33 Nr. 94 = DStR 1989, 466).

**Feuerwehrrabgabe:** Nach BFH (BFH v. 12.12.1973 – VI R 23/71, BStBl. II 1974, 300) kann die Feuerwehrrabgabe nicht als agB abgezogen werden.

BFH v. 12.12.1973 (VI R 23/71, BStBl. II 1974, 300) gibt dafür eine vom Gesetzeswortlaut völlig losgelöste, allein auf den Gesetzeszweck gestützte Begr.; auch die (Hilfs-)Begr., eine Abgabe von 30 DM stelle keine Belastung dar und die sich daraus ergebende StErmäßigung sei mit 12 DM minimal, entbehrt einer Rechtsgrundlage, es sei denn, man hätte an den römisch-rechtl. Grundsatz „minima non curat praetor“ gedacht (dazu Einf. ESt. Anm. 678). Die inzwischen aufgehobene Feuerwehrrabgabe wurde nach § 38 des Feuerwehrgesetzes von Ba.-Württ. v. 6.2.1956 (GBL 1956, 19) von den Bürgern einer bestimmten Altersklasse erhoben, die nicht zur Dienstleistung bei der Feuerwehr herangezogen werden.

Die Feuerwehrrabgabe ist uE außergewöhnlich, weil sie nur eine Minderheit von Stpfl. betrifft; sie ist aus rechtl. Gründen zwangsläufig, da sie unabhängig vom Willen des Stpfl. durch Tatbestandsverwirklichung entsteht (glA *Tipke*, StuW 1974, 340 [346]); s. auch „Steuern“; zur Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen s. Anm. 188.

**Finanzierungskosten:** Siehe Anm. 134 f.

**Fluchthilfekosten:** Siehe Anm. 72.

**Flüchtlingsfreibetrag:** Siehe „Vertriebene“.

**Flugkosten:** Siehe „Adoption“, „Ausreisekosten“, „Familienzusammenführung“, „Reisekosten“, „Umzugskosten“ und Anm. 145 betr. Todesfallkosten.

**Flutschaden:** Zum Abzug von Aufwendungen zur Beseitigung von Flut- und Überschwemmungsschäden s. „Katastrophen“.

**Forderungsverzicht:** Siehe „Verzicht“ und Anm. 34 „Forderungsverzicht“.

**Fortbildungskosten:** Aufwendungen für die Fortbildung in einem ausgeübten Beruf sind BA oder WK (BFH v. 16.8.1979 – VI R 14/77, BStBl. II 1979, 675) und daher wegen Abs. 2 Satz 2 nicht als agB zu berücksichtigen.

**Freibetrag:** Zur Eintragung eines Freibetrags wegen agB beim LStAbzug s. Anm. 17; zur Berechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 232.

**Freikauf:** Aufwendungen für politischen Freikauf aus ehemaligen Ostblockstaaten können als agB abziehbar sein (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 30.10.1991 – 2 K 141/86, EFG 1992, 271, rkr., betr. Rumänien). Das gilt nicht, wenn sich ein geflüchteter Rumäniendeutscher leichtfertigerweise wieder nach Rumänien begibt und die Festnahme nur durch Lösegeldzahlung abwenden kann (Hess. FG v. 5.10.1990 – 1 K 5063/89, EFG 1991, 195, rkr.). Aufwendungen zum Freikauf vom Militärdienst im Ausland sind keine agB (s. Anm. 63); s. auch „Familienzusammenführung“.

**Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie:** Aufwendungen für eine Frisch- oder Trockenzellenbehandlung können unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten als agB berücksichtigt werden, wenn es sich um eine therapeutische Maßnahme handelt: Ob die Behandlung zur Heilung oder Linderung einer Krankheit vorgenommen wird und sinnvoll sein kann, ist jeweils aufgrund eines vor der Behandlung erstellten amtsärztlichen Attestes nachzuweisen (BFH v. 17.7.1981 – VI R 77/78, BStBl. II 1981, 711; BFH v. 11.1.1991 – III R 70/88, BFH/NV 1991, 386; glA R 33.4 Abs. 1 Satz 4 EStR auch betr. Chelat- und Eigenbluttherapie; s. auch BFH v. 3.12.1964 – IV 47/62 U, BStBl. III 1965, 91, mit weniger strengen Nachweisanforderungen, aber Angemessenheitsprüfung der Höhe nach).

Zu Nachweisanforderungen allg. s. Anm. 18, bei Krankheitskosten Anm. 94 und zu den mit der Frischzellen-Entsch. vergleichbaren Nachweisverlangen bei Aufwendungen für Badekuren s. Anm. 104.

**Geburt:** Siehe Anm. 93.

**Gefängnis-Besuche:** Siehe Anm. 70.

**Gegenvormund:** Siehe „Vormund“.

**Gegenwertgrundsatz (Gegenwertlehre bzw. Gegenwerttheorie):** Zum Ausschluss der StErmäßigung durch Erlangung eines Gegenwerts s. Anm. 37–39.

**Geistheiler:** Siehe „Wunderheiler“.

**Geldbeschaffungskosten:** Siehe Anm. 134 f.

**Geldbuße, Geldstrafe:** Siehe Anm. 131.

**Geschenk** (s. ferner „Paketsendungen“, „Patenschaft“, „Trinkgelder“): Fehlt es bei Aufwendungen für Geschenke nicht bereits an der Außergewöhnlichkeit (bezogen auf den jeweiligen VZ; s. Anm. 52), so wird meist die Zwangsläufigkeit (aus sittlichen Gründen) zweifelhaft sein (abl. zB FG Berlin v. 12.4.1978 – VI 357/77, EFG 1978, 594, rkr., betr. Pkw-Schenkung in die DDR). Sachzuwendungen, die nur den Gegenwert für eine Leistung darstellen (zB Arzthonorar als Geschenk), können eine agB sein, wenn auch die entsprechenden Geldleistungen abziehbar wären; zT sind „Geschenke“ auch als Unterhaltsleistungen anzusehen und daher aus rechtl. Gründen zwangsläufige Aufwendungen (s. Anm. 146 ff.). Zahlungen an den Schenker aufgrund eines Rückforderungsanspruchs gem. § 528 BGB sind keine agB (BFH v. 19.12.2000 – IX R 66/97, BFH/NV 2001, 769).

**Gewichtsverlust:** Siehe „Abmagerungskur“.

**Grabstätte:** Aufwendungen für die Grabstätte eines Angehörigen sind keine agB (BFH v. 17.6.1994 – III R 42/93, BStBl. II 1994, 754, mwN); auch die Aufwendungen eines Schriftstellers für das Grab eines von ihm beschriebenen Künstlers sind weder BA noch agB (FG Köln v. 8.11.1991 – 3 K 5314/91, EFG 1992, 252, rkr.); im Übrigen s. Anm. 142 ff. betr. Todesfallkosten.

**Gruppentherapie:** Siehe „Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse, Gruppentherapie“.

**Haarersatz, Haartoupet:** Siehe „Perücke“.

**Haartransplantation:** Aufwendungen für eine Haartransplantation sind idR nicht zwangsläufig und daher keine Krankheitskosten (Nds. FG v. 2.2.2000 – 12 K 161/98, EFG 2000, 496; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 12.9.1978 – III 152/77, EFG 1979, 125, rkr.). Die Zwangsläufigkeit derartiger Operationskosten ist denkbar, wenn es sich um eine Maßnahme im Rahmen einer psychiatrischen Therapie handelt (s. auch Anm. 93).

**Hagel- und Wasserschäden:** Zum Abzug von Aufwendungen zur Beseitigung von Hagel- und Wasserschäden s. „Katastrophen“.

**Hausehilfin, Haushaltshilfe:** Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe können außergewöhnlich und zwangsläufig sein; daneben sind die Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot der zumutbaren Belastung fallen, nach § 35a zu berücksichtigen (s. Anm. 14; s. auch „Drillingsgeburt“).

**Hauspflegerin:** Siehe „Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache“.

**Hausrat:** Aufwendungen für Erst- und Wiederbeschaffung von Hausrat als agB s. Anm. 74 ff.; s. auch „Vertriebene“.

**Hehler:** Zu Zahlungen an einen Fehler zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstands s. „Deliktsverluste“.

**Heil- und Pflegeanstalt:** Zur krankheitsbedingten Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim s. Anm. 95; zu Abfindung s. Anm. 61 ff., ferner „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Pflege- und Pflegeheimkosten“, „Privatschulbesuch“.

**Heileurythmie:** Da die Heileurythmie ein Heilmittel iSd. §§ 2 und 32 SGB V ist, können Aufwendungen für eine heileurythmische Behandlung als agB zu berücksichtigen sein (BFH v. 26.2.2014 – VI R 27/13, BStBl. II 2014, 824, mit Anm. *Bergkemper*, jurisPR-SteuerR 32/2014 Anm. 4; *Geserich*, HFR 2014, 699; *Geserich*, NWB 2014, 2004).

**Heilmittel:** Aufwendungen für Heilmittel sind als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar (s. Anm. 94) und unterliegen der Nachweispflicht durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers (s. Anm. 243).

**Heilpraktiker:** Zugelassene Heilpraktiker sind den Ärzten gleichgestellt. Behandlungskosten sind unmittelbare Krankheitskosten (s. Anm. 93); die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für Arzneimittel wird durch die Bescheinigung des Heilpraktikers, die insoweit der ärztlichen VO entspricht, nachgewiesen (s. Anm. 243).

**Heimatvertriebene:** Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für Heimatvertriebene s. „Vertriebene“.

**Heimunterbringung:** Zur krankheitsbedingten Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim s. Anm. 95; ferner Anm. 61 ff. betr. Abfindung und Ablösung, „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Privatschulbesuch“; ferner Anm. 66 und 69 betr. Aufwendungen infolge Körperbehinderung.

**Heirat:** Siehe „Familienfeste“.

**Hilfsmittel:** Aufwendungen für Brillen, Bruchbänder, Hörgeräte, orthopädisches Schuhwerk, Prothesen, Krücken und Rollstühle sind als agB abziehbar (s. Anm. 94), s. ferner „Aufzug“ und „Umbaumaßnahmen“, „Hörgerät“, „Perücke“, „Rollstuhl“ und Anm. 69 betr. Kfz-Kosten Behinderter. Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Hinterziehungszinsen:** Nach § 235 AO zu zahlende Zinsen sollten uE im Erg. ebenso wie Strafen und andere strafrechtl. Sanktionen behandelt werden; derartige Aufwendungen sind nicht zwangsläufig (s. Anm. 131).

**Hochzeitsfeier:** Siehe „Familienfeste“.

**Honorarkonsul:** Siehe „Wahlkonsul“.

**Hörgerät:** Aufwendungen für die Beschaffung und Unterhaltung eines Hörgeräts zählen zu den abziehbaren Krankheitskosten (BFH v. 8.4.1954 – IV 345/53 U, BStBl. III 1954, 174); s. auch Anm. 94. Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Insolvenzverfahren:** Treuhändervergütungen im Verbraucherinsolvenzverfahren sind weder WK noch agB (BFH v. 4.8.2016 – VI R 47/13, BStBl. II 2017, 276; s. auch FG Münster v. 4.9.2018 – 11 K 1108/17 E, EFG 2018, 2044, Rev. Az. BFH VI R 41/18 betr. Vergütung des Insolvenzverwalters im Regel-Insolvenzverfahren).

**Instandsetzung:** Kosten für die Wiederherstellung von Möbeln können unter § 33 fallen (BFH v. 9.3.1951 – IV 192/50 U, BStBl. III 1951, 90); grds. steht jedoch der erlangte Gegenwert einer StErmäßigung entgegen (s. Anm. 37 ff.), sofern nicht ein unabwendbares Ereignis zur Beschädigung oder Vernichtung des Hausrats geführt hat (s. Anm. 75). Dient der beschädigte Gegenstand der Einkunftserzielung, so greift das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 ein (s. Anm. 200 ff.).

**Internat:** Aufwendungen eines minderjährigen Stpfl. für die eigene Internatsunterbringung sind nicht zwangsläufig, wenn sich die Eltern aus persönlichen oder geschäftlichen Gründen nicht in der Lage sehen, die Erziehung des Kindes zu übernehmen (BFH v. 18.4.1990 – III R 126/86, BStBl. II 1990, 738); Aufwendungen der Eltern für den Besuch einer Internatsschule können als agB abziehbar sein, wenn der Schulbesuch medizinisch angezeigt war (BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25); s. auch „Auswärtige Unterbringung“ und „Privatschulbesuch“. Zum Nachweis krankheitsbedingter Unterbringungskosten s. Anm. 240 ff.

**In-Vitro-Fertilisation:**

**Schrifttum:** *Bilsdorfer*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als agB, *SteuStud.* 1998, 174; *Rößler*, Kosten der In-vitro-Fertilisation, eine außergewöhnliche Belastung?, *DStZ* 1998, 905; *Geserich*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastungen, *NWB* 2011, 673; *Kanzler*, Ihr Kinderlein kommet!, *FR* 2011, 539; *Ritzrow*, Aufwendungen für künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, *EStB* 2012, 63; *Wendt*, Zur einkommensteuerlichen Behandlung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Eizellspende als außergewöhnliche Belastung, *EFG* 2015, 927.

Aufwendungen eines Ehepaares für eine heterologe künstliche Befruchtung können als agB zu berücksichtigen sein (BFH v. 16.12.2010 – VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414; aA noch BFH v. 18.5.1999 – III R 46/97, BStBl. II 1999, 761). Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 92.

**Kapitalabfindung:** Siehe Anm. 61 ff.

**Kapitalanlage:** Der Verlust einer privaten Kapitalanlage stellt – wie Vermögensverluste überhaupt – begrifflich keine Aufwendung iSd. § 33 dar (glA FG Köln v. 25.11.1980 – II (VIII) 461/76 E, EFG 1981, 396, rkr.; zT aA BFH v. 11.1.1966 – I 53/63, BStBl. III 1966, 218, mwN, die Zwangsläufigkeit der Kapitalanlage abl.); s. auch Anm. 33 f. und „Verluste“.

**Katastrophen:** Aufwendungen zur Beseitigung der Folgen unabwendbarer Ereignisse (Naturkatastrophen oder katastrophenähnliche Ereignisse, wie Aufruhr und Ausschreitungen bei Demonstrationen etwa) rechtfertigen Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz (s. Anm. 38). Dies gilt insbes. bei der Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung, die durch „höhere Gewalt“ verlorengegangen sind (s. Anm. 38 und „Sturmschäden“). In derartigen Fällen sieht die FinVerw. gelegentlich sogar vom Ansatz der zumutbaren Belastung ab (s. Anm. 55).

**Kaufkraftausgleich:** Siehe „Exklaven-Belastungen“.

**Kinderbetreuung, Kindergarten:** Siehe Anm. 14; ferner „Auswärtige Unterbringung“, „Erziehung“, „Legasthenie-Therapie“, „Privatschulbesuch“.

**Kleidung:** Siehe Anm. 69.

**Klimakur:** Siehe Anm. 102.

**Kneippkur eines Bundeswehripiloten:** Entsprechende Aufwendungen zur Erhaltung „vollständiger Fitneß“ sind weder WK noch agB (BFH v. 17.7.1992 – VI R 96/88, BFH/NV 1993, 19).

**Konkubinat:** Siehe „Lebensgemeinschaft“, „Onkel-Ehe“; ferner Anm. 146 und 189.

**Konsul:** Siehe „Wahlkonsul“.

**Kontrazeptiva:** Siehe „Anti-Baby-Pille“.

**Körperbehinderung:** Zu behinderungsbedingten Aufwendungen s. Anm. 66 ff.; im Übrigen § 33b Anm. 1 ff.

**Körperlänge:** Zu Mehraufwendungen wegen übermäßiger Körpergröße s. „Bekleidung“ und „Verpflegungsmehraufwand“.

**Kosmetische Aufwendungen** sind nicht als agB abziehbar, s. Anm. 93; zur Unterscheidung von Krankheitskosten und kosmetischen Aufwendungen bei Zahnersatz Anm. 94; s. auch „Haartransplantation“.

**Kraftfahrzeugkosten** (s. auch „Fahrtkosten“) sind häufig BA oder WK und fallen daher unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (zB Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte). Handelt es sich um Kosten der privaten Lebensführung (zB „Mittagsheimfahrten“, s. dort), dann wird es regelmäßig an der Außergewöhnlichkeit und/oder der Zwangsläufigkeit fehlen; anders uU bei Behinderten, s. Anm. 66 ff.

**Krankenhaustagegeldversicherung:** Leistungen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung sind (im Unterschied zu Leistungen aus der Krankentagegeldversicherung) „speziell mit den Krankenhauskosten“ zu verrechnen (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177; glA H 33.1-33.4 „Krankenhaustagegeldversicherung“ EStH).

**Krankenkassenbeiträge:** Aufwendungen für die eigene Krankenversicherung fallen als SA unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 200 ff. und „Versicherungsbeiträge, Versicherungsprämien“). Soweit daher Krankenversicherungsbeiträge wegen der Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 nicht als SA abgezogen werden konnten, sind sie weder unmittelbar als agB zu berücksichtigen (BFH v. 29.11.1991 – III R 191/90, BStBl. II 1992, 293; BFH v. 29.11.2017 – X R 5/17, BStBl. II 2018, 230, Rz. 24, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen: BVerfG v. 8.5.2019 – 2 BvR 1733/18, nv, juris), noch mindern sie den im Rahmen einer Vorteilsausgleichung anzurechnenden Betrag (glA FG Berlin v. 15.6.1978 – I 360/77, EFG 1979, 84, rkr.). Werden die Krankenkassenbeiträge zugunsten von Angehörigen geleistet, so handelt es sich um normale Unterhaltsaufwendungen, die von der Abgeltungswirkung der Regelungen über den Familienleistungsausgleich oder des Pauschbetrags nach § 33a Abs. 1 erfasst werden (BFH v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 86, aE betr. Beitragsleistungen zugunsten der geschiedenen nervenkranken Frau; s. auch Anm. 148).

**Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache:** Abziehbar sind alle Aufwendungen für eine Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache (BFH v. 17.4.1980 – IV R 207/75, BStBl. II 1980, 639).

**Krankentagegeldversicherung:** Leistungen aus einer Krankentagegeldversicherung sind (im Unterschied zu Leistungen aus der Krankenhaustagegeldversicherung) nicht mit Krankheitskosten zu verrechnen, weil sie für Verdienstausschlag gewährt werden (BFH v. 22.10.1971 – VI R 242/69, BStBl. II 1972, 177; glA H 33.1-33.4 „Krankentagegeldversicherung“ EStH).

**Krankentransporte:** Aufwendungen für Krankentransporte sind als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar; sie sind außergewöhnlich und idR zwangsläufig. Das gilt auch für die wegen Erkrankung im Urlaub entstehenden Mehraufwendungen bei Rückführung mit dem Flugzeug, der Bahn oder dem Krankenwagen (FG Düss. v. 19.6.1978 – XV/X 480/75 E, EFG 1978, 544, rkr., betr. Krankentransportkosten für einen Besucher aus der DDR); s. Anm. 95. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zum Besuch erkrankter Angehöriger s. Anm. 96 und „Besuchsreisen“.

**Krankenversicherung:** Siehe „Krankenkassenbeiträge“ und „Versicherungsbeiträge, Versicherungsprämien“.

**Krankheitskosten:** Siehe Anm. 90 ff.

**Krebsabwehrtherapie:** Aufwendungen für eine immunbiologische Krebsabwehrtherapie sind außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, BStBl. II 2011, 119).

**Kredit:** Siehe Anm. 132 ff.; s. auch „Kreditfinanzierte Aufwendungen“.

**Kreditfinanzierte Aufwendungen:** Zum Abzug darlehensfinanzierter Aufwendungen s. Anm. 132.

**Kriegsgräber:** Die FinVerw. verneint eine sittliche Verpflichtung iSd. Abs. 2 zum Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger im In- und Ausland (zB FinMin. NRW v. 28.6.1961 – S 2193 - 17 - V B 1, juris).

**Kulturgüter:** Siehe Anm. 101.

**Kunstgegenstände:** Wegen Aufwendungen zur Erhaltung von Kulturgütern s. Anm. 101. Wegen Aufwendungen zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstands s. „Deliktsverluste“.

**Künstliche Befruchtung:** Siehe „In-Vitro-Fertilisation“.

**Kunstsammlungen:** Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Kunstsammlungen s. Anm. 101.

**Kurkosten:** Siehe Anm. 102 ff.

**Laienpriester:** Aufwendungen eines Laienpriesters für Fahrten, Porto, Telefon, Bewirtung und Geschenke sind nicht als agB abziehbar, weil sie weder aufgrund rechtl. noch sittlicher Verpflichtung geleistet werden (FG München v. 29.11.1974 – V 258/74 E, EFG 1975, 207, rkr.); s. auch „Ehrenamt“.

**Landschaftspflege:** Zu Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmäler als agB s. „Naturschutz“.

**Lärmschutz:** Siehe „Schallisolierung“.

**Lastenausgleich:** Zum Abzugsverbot für Ausgleichsabgaben s. BFH v. 24.1.1952 – IV 298/51 U, BStBl. III 1952, 59, betr. übernommenen Soforthilfeabgabebetrag.

**Lebensretter-Urteil:** BFH v. 26.5.1971 – VI R 271/68, BStBl. II 1971, 628; s. dazu Anm. 176, 188 ff.; ferner „Bürgerschaft“.

**Lebensversicherungsprämien:** Siehe „Versicherungsprämien“.

**Legasthenie-Therapie** (s. auch „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“): Behandlungskosten für Kinder mit legasthenen Störungen sind grds. durch die Regelungen zum Familienleistungsausgleich abgeglichene Ausbildungs- und nicht Krankheitskosten iSd. § 33 (BFH v. 18.4.1990 – III R 160/86, BStBl. II 1990, 962; s. Anm. 14 und 92). Ausnahmsweise kann es sich um eine zerebrale Störung der Wahrnehmungsfunktion und damit um eine durch amtsärztliches Attest nachzuweisende Krankheit handeln, so dass Behandlungs- und Unterbringungskosten als agB abziehbar sind (BFH v. 3.3.2005 – III R 64/03, BFH/NV 2005, 1286; BFH v. 19.5.2009 – VI B 159/08, juris; glA R 33.4 Abs. 1 EStR); daneben kann der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung nicht gewährt werden (BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278). Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Leihmutterschaft:** Aufwendungen für eine Leihmutterschaft sind keine agB (FG Düss. v. 9.5.2003 –18 K 7931/00 E, EFG 2003, 1548, rkr.; FG München v. 21.2.2000 – 16 V 5568/99, EFG 2000, 496, rkr.).

**Lernmittel:** Aufwendungen des Stpfl. zur Anschaffung von Lernmitteln für sich selbst können als BA und WK (s. „Fortbildungskosten“) oder als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 abziehbar sein; ein darüber hinausgehender Abzug als agB kommt danach nur für Ausbildungskosten in Betracht (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2); s. dazu im Einzelnen „Ausbildungskosten“.

Lernmittelausgaben des Stpfl. zugunsten seiner Kinder werden von der Abgeltungswirkung der Regelungen über den Familienleistungsausgleich erfasst (s. Anm. 14); im Übrigen kommen die Abzugsbeträge des § 33a Abs. 1 und 2 in Frage.

**Liebhabelei** (s. auch „Umbaumaßnahmen“; zu Kulturgütern s. Anm. 101): Aufwendungen (zB Prozesskosten, Schuldzinsen usw.), die deshalb bei Ermittlung der Einkünfte ausscheiden, weil sie durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlasst sind, die ohne Einkunftserzielungsabsicht erbracht wird (Liebhabelei), können dem Grunde nach als agB in Betracht kommen (aA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 63 „Liebhabelei“ [1/2001]).

Ein Abzug von Liebhabeleiaufwendungen als agB muss uE ausscheiden, anderenfalls würde der Zweck des Instituts der Liebhabelei (die stl. Unbeachtlichkeit von Aufwendungen) vereitelt. Ob dies Erg. aus Abs. 2 Satz 2 herzuleiten ist, weil sich durch die Qualifizierung als Liebhabelei der BA- oder WK-Charakter der Aufwendungen nicht verändert, oder ob der Abzug an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen scheitert, kann dahinstehen (s. dazu BFH v. 29.11.1991 – III R 74/87, BStBl. II 1992, 290, Rz. 18).

**Lipödem, Liposuktion (Fettabsaugung):** Aufwendungen für eine Liposuktion können als agB abziehbar sein (BFH v. 26.6.2014 – VI R 51/13, BStBl. II 2015, 9; Schl.-Holst. FG v. 14.8.2013 – 5 K 238/12, EFG 2013, 1846). Es bedarf allerdings eines nach § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV formalisierten Nachweises, weil es sich dabei um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Methode zur Behandlung eines Lipödems handelt (BFH v. 18.6.2015 – VI R 68/14, BStBl. II 2015, 803; glA Schl.-Holst. FG v. 1.10.2014 – 2 K 272/12, EFG 2015, 33, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18.8.2016 – 4 K 2173/15, EFG 2016, 1704, rkr.). Einen solchen Nachweis hatte das Schl.-Holst. FG zuvor noch für entbehrlich gehalten (Schl.-Holst. FG v. 14.8.2013 – 5 K 238/12, EFG 2013, 1846). Inzwischen wird die Therapie der Liposuktion für das Streitjahr 2017 als wissenschaftlich anerkannte Methode akzeptiert, so dass es nicht mehr des qualifizierten Nachweises bedarf (Sächs. FG v. 10.9.2020 – 3 K 1498/18, Az. BFH VI R 39/20). Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Literatur:** Siehe „Fachliteratur“, „Lernmittel“.

**Lohnsteuerermäßigungsverfahren:** Zur Berücksichtigung eines Freibetrags wegen agB beim LStAbzug s. Anm. 17; zur Berechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 232.

**Lösegeldzahlung:** Lösegeldzahlungen, die ein Stpfl. nach einer Entführung leistet, sind uE als agB zu berücksichtigen. Lösegeldrückflüsse sind im Wege der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen (FG Münster v. 11.11.1986 – VI I 3814/83 E, EFG 1987, 186, rkr.).

- ▶ **Abzugsverbote:** Das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 steht einer StErmäßigung nicht entgegen; der BFH hat derartige Aufwendungen grds. als Lebensführungskosten angesehen (BFH v. 30.10.1980 – IV R 27/77, IV R 223/79, BStBl. II 1981, 303 und 307, betr. BA-Abzug von Lösegeldern). In derartigen Fällen kann auch die Nichtbenennung des Empfängers (§ 160 AO) der Abziehbarkeit

nicht entgegengehalten werden, weil dies unverhältnismäßig und unerfüllbar wäre (s. Anm. 18). Auch das frühere Argument der Vermögensbelastung greift nicht (beiläufig zu Lösegeldzahlungen: BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, Rz. 41; s. dazu auch Anm. 45).

- ▶ **Zwangsläufigkeit:** Werden die Aufwendungen für den Stpfl. selbst geleistet (aus dessen Vermögen durch einen Bevollmächtigten etwa), so ist die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (akute Notlage) zu bejahen (s. Anm. 189); Lösegeldzahlungen des Stpfl. zugunsten eines Angehörigen sind dagegen aus sittlichen Gründen zwangsläufig (s. Anm. 190); zu Fluchthilfekosten s. Anm. 72.

**Mediation:** Aufwendungen für ein Mediationsverfahren sind nach Auffassung der FinVerw. als (vorgezogene) Ehescheidungskosten unter der Voraussetzung als agB anzuerkennen, dass das Erg. der Mediation in einem notariell beglaubigten Vertrag festgehalten und Ehe nach dem Mediationsverfahren auch tatsächlich geschieden wird (FinMin. Nds. v. 15.9.2000 – S 2284 - 264 - 35, DStR 2000, 1691). Dieses Verfahren „soll die selbstbestimmte und einvernehmliche Regelung psychosozialer und rechtlicher Probleme, insbesondere bei Trennung und Scheidung von Ehegatten“ ermöglichen und die „Scheidungsfolgeregelungen vorab in einem außergerichtlichen Vergleich durch die Ehegatten gemeinsam“ klären (FinMin. Nds. v. 15.9.2000 – S 2284 - 264 - 35, DStR 2000, 1691).

**Miet- und Räumungsprozesse:** Aufwendungen eines Mieters für Miet- und Räumungsprozesse sind nicht als agB zu berücksichtigen, weil sie „auf eigenes Verhalten zurückzuführen“ sind und derartige Kosten „bei der Einkommensbesteuerung regelmäßig nicht berücksichtigt werden“ (BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419).

**Mieterabfindung:** Siehe Anm. 61 ff.

**Mieterdarlehen, Mietkautionen und Mietvorauszahlungen** als agB s. Anm. 159 ff.

**Mietzins** ist, da durch den Grundfreibetrag abgegolten, grds. nicht als agB abziehbar (dazu und zu Ausnahmen s. Anm. 158).

**Mittagsheimfahrten:** Aufwendungen für Mittagsheimfahrten sind nach der Rspr. weder BA noch WK, sondern Aufwendungen der privaten Lebenshaltung. Dies gilt auch für Mittagsheimfahrten Körperbehinderter (BFH v. 2.4.1976 – VI B 85/75, BStBl. II 1976, 452). Während BFH v. 29.4.1960 (VI 9/60 U, BStBl. III 1960, 258) Ausgaben für Mittagsheimfahrten infolge einer Erkrankung noch als sog. erweiterte Krankheitskosten ansah, sind derartige Aufwendungen nach nunmehr stRspr. den nichtabziehbaren mittelbaren Krankheitskosten bzw. Krankheitsfolgekosten zuzurechnen (s. Anm. 96).

BFH v. 7.12.1962 – VI 98/61 S, BStBl. III 1963, 134, betr. Heimfahrten zur ärztlich verordneten einstündigen Bettruhe wegen Herzrhythmusstörungen; BFH v. 13.3.1964 – VI 28/64 U, BStBl. III 1964, 342, betr. Mittagsheimfahrten zur Einnahme einer Diät; BFH v. 10.4.1970 – VI R 250/68, BStBl. II 1970, 680, betr. Aufwendungen für Mittagsheimfahrten und damit zusammenhängende Unfallkosten eines Körperbehinderten; BFH v. 4.7.1975 – VI R 30/73, BStBl. II 1975, 738, betr. Mittagsheimfahrten zur Diätverpflegung, best. durch BVerfG v. 5.12.1975 – 1 BvR 359/75, HFR 1976, 126.

Aufwendungen Schwerbeschädigter für Mittagsheimfahrten werden hingegen als agB anerkannt (BFH v. 28.1.1966 – VI 66/65, BStBl. III 1966, 291); zu Kfz-Kosten Behinderter s. Anm. 69. Vgl. auch Anm. 96; ferner „Besuchsfahrten“, „Fahrtkosten“.

**Möbel:** Siehe Anm. 74 ff. betr. Hausratsbeschaffung.

**Nachfluchtgründe**, die zur Anerkennung von Asyl führen, lassen nicht ohne Weiteres auf eine politische Verfolgung im Sinne eines unabwendbaren Ereignisses schließen (BFH v. 26.4.1991 – III R 69/87, BStBl. II 1991, 755, betr. Wiederbeschaffung von Hausrat).

**Nachhilfe:** Aufwendungen des Stpfl. für Nachhilfestunden wegen schwacher Schulleistungen und Schulwechsels der Kinder sind wie andere Ausbildungskosten entweder durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich (vgl. BFH v. 23.2.1968 – VI R 236/67, BStBl. II 1968, 374; FG München v. 26.5.1982 – IX 2/77 E, EFG 1983, 17, rkr.) oder durch die Freibeträge des § 33a Abs. 1 und 2 abgegolten (s. „Ausbildungskosten“ und Anm. 17 zur Abgeltungswirkung der Regelungen über den Familienleistungsausgleich). Soweit es sich um Nachhilfe-Aufwendungen handelt, die durch einen beruflich veranlassten Umzug entstanden sind, kann auch das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 eingreifen (im Erg. glA FG München v. 26.5.1982 – IX 2/77 E, EFG 1983, 17, rkr.).

**Nachkuren:** Siehe Anm. 102.

**Nachlassverbindlichkeiten:** Nach BFH v. 27.3.1958 (VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290) begründen Nachlassverbindlichkeiten in Gestalt von Erblässerschulden keine agB, da die Schuldübernahme mit dem Vermögen zusammenhängt (inzwischen überholt, s. Anm. 45); überdies fehle es an der Zwangsläufigkeit der Schuldübernahme, weil der Erbe nicht zur Annahme der Erbschaft gezwungen sei (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715). Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen kann jedoch vorliegen (BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715; krit. dazu *Trzaskalik*, *StuW* 1979, 97 [101]).

Die Erfüllung von Nachlassverbindlichkeiten durch den Erben ist uE stets außergewöhnlich und wegen der Erbenhaftung nach § 1967 BGB aus rechtl. Gründen zwangsläufig (aA BFH v. 24.7.1987 – III R 208/82, BStBl. II 1987, 715). Das gilt sowohl für die „vom Erblasser herrührenden Schulden“ (sog. Erblässerschulden) als auch für „die den Erben als solchen“ treffenden Schulden (sog. Erbfallschulden; glA *Giloy*, *BB* 1979, 626). In beiden Fällen handelt es sich nicht um eine Vermögensumschichtung, sondern um Leistungen, die gewisse Gemeinsamkeiten mit der Schuldübernahme (s. Anm. 133) aufweisen und daher den Aufwendungsbegriff erfüllen (s. Anm. 33). Die Abziehbarkeit der Aufwendungen ist jedoch nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung (s. Anm. 40 ff.) bis zur Erschöpfung des Nachlasses zu versagen.

**Nachtwache:** Siehe „Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache“.

**Nachweisanforderungen:** Grundsätzlich zu Nachweisanforderungen bei agB s. Anm. 18. Zu Nachweisanforderungen bei Krankheits- und Kurkosten s. Anm. 90, 104 und 230 ff.

**Nachzahlungen:** Siehe „Rentenversicherung“, „Unterhaltsnachzahlung“.

**Namensänderungsverfahren:** Aufwendungen für einen Verwaltungsprozess zur Abwendung der Namensänderung eines ehelichen Kindes nach einer Ehescheidung gehören nicht zu den Kosten der Scheidungsfolgesachen und sind nicht als agB abziehbar (Nds. FG v. 27.7.1989 – II 81/89, EFG 1990, 64, rkr.).

**Naturdenkmäler:** Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmäler als agB s. „Naturschutz“.

**Naturkatastrophen:** Zum Abzug von Aufwendungen für katastrophengebundenen Schäden s. „Katastrophen“.

**Naturschutz:** Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmäler können, auch wenn es sich nicht um BA oder WK handelt (Abs. 2 Satz 2), grds. nicht als agB berücksichtigt werden. Derartige Aufwendungen eines Stpfl. sind zwar außergewöhnlich, jedoch nicht (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig; nach § 65 BNatSchG v. 6.2.2012 (BGBl. I 2012, 148) wird den Eigentümern, Besitzern, Erbbau- oder Nutzungsberechtigten lediglich eine Duldungspflicht auferlegt und gestattet, die erforderlichen Maßnahmen auf eigene Kosten durchzuführen (entsprechende Bestimmungen enthalten die Ausführungsgesetze der Länder). GlA *Arndt* in *KSM*, § 33 Rz. C 63 „Naturschutz“ (1/2001). Denkbar wäre danach allenfalls eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen.

**Nebenleistungen:** Zum Abzug stl. Nebenleistungen iSd. § 3 Abs. 3 AO als agB s. „Aussetzungszinsen“, „Hinterziehungszinsen“, „Säumniszuschläge“, „Stundungszinsen“, „Verspätungszuschläge“ und „Zwangsgeld“.

**Nervenheilstalt:** Aufwendungen für die Unterbringung Angehöriger in einer Nervenheilstalt sind als typische Unterhaltskosten nur nach § 33a (oder den Regelungen über den Familienleistungsausgleich) zu berücksichtigen; daneben sind besondere Aufwendungen auch nach § 33 abzusetzen, soweit sie zwangsläufig entstehen (BFH v. 31.10.1973 – VI R 206/70, BStBl. II 1974, 86); s. auch Anm. 63 betr. Ablösung und Anm. 95, s. ferner „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Pflege- und Pflegeheimkosten“, „Privatschulbesuch“; s. auch Anm. 66 betr. behinderungsbedingte Aufwendungen des Stpfl. und Anm. 68 betr. Aufwendungen für ein behindertes Kind.

**Nichteheliches Kind:** Siehe „Erbausgleich“.

**Numerus clausus:** Aufwendungen, die durch ein Auslandsstudium des Stpfl. veranlasst werden, sind auch im Hinblick auf die Zulassungsbeschränkungen zum Studium in der Bundesrepublik Deutschland keine aus tatsächlichen Gründen abz ziehbaren agB (BFH v. 21.4.1987 – III B 165/86, BFH/NV 1987, 501).

**Onkel-Ehe:** Nach BFH (BFH v. 12.7.1963 – VI 282/62 U, BStBl. III 1963, 437) können Unterhaltsleistungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe ausnahmsweise aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sein, „wenn nach Lage der Verhältnisse eine Eheschließung nicht möglich ist“ und davon ausgegangen werden kann, „dass das Zusammenleben von Dauer sein wird“.

**Operationskosten:** Zu den begünstigten medizinischen Leistungen im Rahmen von Krankheitskosten (s. Anm. 93) gehören auch Aufwendungen für eine Operation, soweit sie der Linderung und Heilung dient; damit sind Aufwendungen für kosmetische Operationen als nicht zwangsläufig von der StErmäßigung ausgeschlossen (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 12.9.1978 – III 152/77, EFG 1979, 125, rkr., betr. Aufwendungen für eine Haartransplantation).

**Ordnungsgeld:** Siehe Anm. 131.

**Patenschaft:** Aufwendungen des Stpfl. für sein Patenkind sind außergewöhnlich und aus sittlichen Gründen zwangsläufig (FG Hannover v. 21.2.1964 – IV [VII] 128/63, EFG 1964, 453, rkr.; s. auch Anm. 187ff.). Zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen s. Anm. 190.

**Pensionsnachzahlung:** Siehe „Rückzahlungen“ und Anm. 150f. betr. Versorgungsausgleich.

**Perücke:** Aufwendungen für die Anschaffung einer Perücke (Toupet) können unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten (Hilfsmittel, Prothese) als agB ab-

ziehbar sein (FG Düss. v. 18.1.1983 – XI 298/82 E, EFG 1983, 500, rkr., betr. Aufwendungen eines an kreisrundem Haarausfall leidenden Stpfl. von 3250 DM).

**Pflege- und Pflegeheimkosten:** Siehe Anm. 64 und 95; ferner „Ablösung“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Privatschulbesuch“.

**Pfleger, Pflegerschaft:** Siehe „Ergänzungspfleger“.

**Pilgerfahrt:** Aufwendungen für derartige Reisen sind nicht zwangsläufig, auch wenn sich der Stpfl. davon die Heilung eines Leidens verspricht (BFH v. 19.2.1953 – IV 402/52, DStR 1954, 302).

**Politisch Verfolgte:** Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für politisch Verfolgte s. „Vertriebene“.

**Politische Tätigkeit:** Siehe „Ehrenamt“.

**Praxisgebühr:** Da die Praxisgebühr kein Krankenversicherungsbeitrag ist, weil sie keinen Krankenversicherungsschutz gewährleistet (BFH v. 18.7.2012 – X R 41/11, BStBl. II 2012, 821), greift das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 nicht; sie ist daher unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten als agB abziehbar und – ohne dem formalisierten Nachweis nach § 33 Abs. 4 EStG iVm. § 64 Abs. 1 EStDV zu unterliegen – durch einfachen Zahlungsbeleg nachzuweisen (FinMin. Schl.-Holst. v. 6.1.2005 – VI 314 - S 2284 - 123, StEK EStG § 33 EStG Rz. 166).

**Privatschulbesuch:** Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule sind auch dann durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich abgegolten, wenn das Kind infolge Krankheit lernbehindert ist (BFH v. 1.12.1978 – VI R 149/75, BStBl. II 1979, 78; BFH v. 18.4.1990 – III R 160/86, BStBl. II 1990, 962; BFH v. 17.4.1997 – III B 216/96, BStBl. II 1997, 752). Als atypische, weder durch die Regelungen über den Familienleistungsausgleich noch durch den Behinderten-Pauschbetrag abgegoltene Aufwendungen hat die Rspr. aber die Aufwendungen für einen krankheitsbedingten Privatschulbesuch anerkannt (BFH v. 12.5.2011 – VI R 37/10, BFHE 234, 25, betr. Schulbesuch im Ausland).

Ebenso BFH v. 26.6.1992 – III R 83/91, BStBl. II 1993, 212, betr. Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat; BFH v. 26.6.1992 – III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule; s. aber BFH v. 18.4.1990 – III R 160/86, BStBl. II 190, 962, betr. Privatschulbesuch eines Legasthenikers ohne Heilbehandlung; glA R 33.4 Abs. 2 EStR.

**Promotionskosten:** Aufwendungen für die Promotion entstehen nach einhelliger Rspr. nicht zwangsläufig (BFH v. 20.9.1957 – VI 7/56 U, BStBl. III 1957, 424; BFH v. 7.8.1967 – VI R 297/66, BStBl. III 1967, 789). Dies gilt selbst für den Fall einer Zweitpromotion wegen Nichtanerkennung eines ausländ. Doktorgrades (FG Düss./Köln v. 7.12.1977 – VIII 242/74 E, EFG 1978, 422, rkr., betr. Promotionskosten einer polnischen Zahnärztin in der Bundesrepublik). Nach Einführung des beschränkten SA-Abzugs für Ausbildungskosten durch das StÄndG 1968 v. 20.6.1969 (§ 10 Abs. 1 Nr. 9; jetzt Nr. 7) stellt sich die Frage der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit nur noch für die diesen Freibetrag übersteigenden Aufwendungen; s. auch Anm. 205 ff.

Promotionskosten sind uE dem Grunde nach dann als agB zu berücksichtigen, wenn nicht das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 eingreift, weil die Aufwendungen WK sind (BFH v. 7.8.1987 – VI R 60/84, BStBl. II 1987, 781, betr. sog. Promotionsarbeitsverhältnis), und wenn eine Promotion ausnahmsweise unabdingbare Voraussetzung für die weitere Berufsausübung (zB als Hochschullehrer) ist. Für die

den Abzugsbetrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 übersteigenden Aufwendungen sind dann die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 zu bejahen; während die Zwangsläufigkeit wenn nicht aus rechtl., so jedenfalls aus tatsächlichen Gründen gegeben ist; s. „Studiendarlehen“.

**Prozesskosten:** Siehe Anm. 110 und 209 ff.

**Psoriasis** (Schuppenflechte): Siehe Anm. 102 „Klimakuren“.

**Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse, Gruppentherapie:** Aufwendungen für Veranstaltungen, die der Selbstanalyse dienen, sind bei ärztlicher Verordnung ausnahmsweise als Krankheitskosten zu berücksichtigen (OFD Frankfurt v. 10.7.1969 – S 2227 A - 15 - St II 20, juris); zu Krankheitskosten allg. s. Anm. 90 ff.; s. auch „Trunksucht“. Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Querschnittsgelähmter:** Siehe „Umbaumaßnahmen“.

**Räumungsprozess:** Zur Abziehbarkeit von Prozesskosten in Räumungsprozessen s. Anm. 110 und Anm. 209 ff.

**Realsplitting:** Zum Abzugsverbot von Unterhaltsleistungen bei Inanspruchnahme des sog. begrenzten Realsplittings s. Anm. 146 aE und 201 ff. Zur Ermittlung der zumutbaren Belastung s. Anm. 219 f.

**Rechtsschutzversicherung:** Zur Anrechnung von Leistungen einer Rechtsschutzversicherung auf Prozesskosten s. Anm. 110.

**Reisekosten:** Siehe „Adoption“, „Ausreisekosten“, „Besuchsreisen“, „Doppelte Haushaltsführung“, „Familienheimfahrten“, „Familienzusammenführung“, „Mittagsheimfahrten“, „Zweitwohnung“.

**Rentenversicherung:**

- ▶ *Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Begründung oder Erhöhung eigener Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung* fallen unter die abschließende Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 2 und sind daher wegen des Abzugsverbots in Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 200 ff.) auch insoweit keine agB, als sie die Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 übersteigen (BFH v. 12.11.1976 – VI R 167/74, BStBl. II 1977, 154).
- ▶ *Aufwendungen zugunsten bedürftiger Angehöriger:* Das Abzugsverbot findet keine Anwendung, weil der SA-Abzug nur für Aufwendungen des Versicherungsnehmers möglich ist. Es handelt sich dann um atypische Unterhaltsleistungen, die nicht von der Abgeltungswirkung des § 33a Abs. 1 erfasst werden (s. Anm. 148). Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist in der finanzgerichtlichen Rspr. jedoch umstritten (BFH v. 7.3.2002 – III R 42/99, BStBl. II 2002, 473, mwN zur Rspr. der FG betr. RV-Beiträge für die Mutter nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufig).
- ▶ *Stellungnahme:* Es fehlt uE in all diesen Fällen an der Notwendigkeit der Aufwendungen. Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 196) stellt der Begriff „notwendig“ auf die Bedürftigkeit des Empfängers von Aufwendungen ab, wofür wiederum der Zeitraum maßgebend ist, in dem die Aufwendungen geleistet werden. In diesem Zeitraum aber ist der Begünstigte offenbar nicht bedürftig, sonst müssten die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt geleistet werden, während die künftige, im Zeitpunkt der Rentenzahlung mögliche Unterhaltsbedürftigkeit für die Beurteilung der geleisteten Nachzahlungen unerheblich ist. Zur Abziehbarkeit von Leistungen an den Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit der Durchführung des Versorgungsausgleichs s. Anm. 150 f.

**Rezeptgebühren** sind im Rahmen von Krankheitskosten als agB abziehbar (s. auch Anm. 94).

**Rollstuhl:** Aufwendungen für die Anschaffung eines Krankenfahrstuhls gehören zu den als Krankheitskosten abzugsfähigen agB; s. Anm. 94; s. auch „Aufzug“, „Umbaumaßnahmen“. Zur Nachweispflicht s. Anm. 243.

**Rückerstattung:** Aufwendungen des Stpfl. nach Rückerstattungsrecht (ein Teilgebiet der vermögensrechtl. Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts, das die Rückgabe entzogener Vermögensgegenstände und deren Ersatz regelt) können unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 fallen (BFH v. 22.12.1955 – IV 583/54 U, BStBl. III 1956, 84); im Übrigen sind solche Aufwendungen nicht als agB abzusetzen, weil sie mit der Vermögenssphäre zusammenhängen (s. Anm. 45 mwN).

**Rücklagen** zur Bestreitung künftiger Ausgaben sind nicht nach § 33 begünstigt, da es sich nicht um „Aufwendungen“ handelt; s. Anm. 33.

#### **Rückzahlungen,**

- ▶ *die der Steuerpflichtige erhält,* sind unter dem Gesichtspunkt der Vorteilsausgleichung zu würdigen (s. Anm. 40–42);
- ▶ *die der Steuerpflichtige leistet:*
  - ▷ *Darlehensrückzahlungen* führen auch bei außergewöhnlicher und zwangsläufiger Schuldaufnahme nicht mehr zu einer StErmäßigung wegen agB (s. Anm. 132 ff.).
  - ▷ *Rückzahlung von Gehalts- und Versorgungsbezügen:* Eine zwangsläufige Verschuldung liegt auch in den Fällen vor, in denen einem ArbN Gehalts- oder Versorgungsbezüge nachgezahlt werden und deshalb die bezogene Arbeitslosenunterstützung, Arbeitslosenhilfe, Unterhaltshilfe nach dem LAG und Kriegsbeschädigten- und Hinterbliebenenrente voll oder teilweise zurückzahlen ist. Derartige Rückzahlungen können insoweit als agB durch Schuldentilgung berücksichtigt werden, als sie sich auf Zeiträume beziehen, für die Gehalts- oder Versorgungsbezüge nicht nachgezahlt werden. Gilt die Rückzahlung dagegen nur dem Ausgleich einer ungerechtfertigten Bereicherung und wird sie gar mit der Nachzahlung verrechnet, so liegen begrifflich keine Aufwendungen vor (BFH v. 12.12.1958 – VI 25/57 U, BStBl. III 1959, 96, betr. Rückzahlung einer stfreien Versorgungsrente im Falle einer Pensionsnachzahlung).

**Sanierungsmaßnahmen:** Zu wohnungs- und betriebsbedingten Sanierungsmaßnahmen s. Anm. 130.

**Säumniszuschläge** (s. auch „Verspätungszuschläge“ und „Zwangsgeld“ sowie § 4 Anm. 62 „Säumniszuschläge“): Wie bei Verspätungszuschlägen und Zwangsgeldern ist die Abziehbarkeit der nach § 240 AO verwirkten Säumniszuschläge als stl. Nebenleistungen ebenso zu beurteilen wie diejenige der Steuern, mit denen sie zusammenhängen. Soweit daher nicht bereits der BA- oder WK-Abzug in Frage kommt (Abs. 2 Satz 2), scheidet eine Berücksichtigung als agB mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus.

**Sauna:** Siehe „Schwimmbad“.

**Schaden:** Siehe „Schadensersatz“ und „Verluste“.

**Schadensersatz:** Aufwendungen in Erfüllung einer außervertraglichen Schadensersatzpflicht sind außergewöhnlich, nach Rspr. und hM jedoch im Allgemeinen

nicht zwangsläufig. Rechtsprechung und Schrifttum fordern, dass die den außergewöhnlichen Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig herbeigeführt sind (BFH v. 19.3.1987 – IV R 140/84, BFH/NV 1987, 577, betr. Schadensersatzleistungen aufgrund Veruntreuung von Geldern). Einer zu weitgehenden Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 33 wird durch Rückgriff auf die Sozialadäquanz vorgebeugt (s. Anm. 184). Nach aA wird die Zwangsläufigkeit von Schadensaufwendungen wegen „schuldhafter Verursachung“ der Ereignisse, die zu den Aufwendungen geführt haben, verneint: Das gilt sowohl für vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verhalten als auch für leicht fahrlässige Schadensverursachung; selbst in Fällen gesetzlicher Verschuldensvermutung und Gefährdungshaftung wird die Zwangsläufigkeit abgelehnt (s. im Einzelnen Anm. 185). Nach BFH (BFH v. 3.6.1982 – VI R 41/79, BStBl. II 1982, 749, betr. Kfz-Unfall infolge Übermüdung) sind Schadensersatzzahlungen dann zwangsläufig, wenn der Stpfl. den Schaden weder vorsätzlich noch leichtfertig herbeigeführt hat; „einfache Fahrlässigkeit“ schließt daher „die Annahme eines zwangsläufigen Ereignisses noch nicht aus“.

Aufwendungen zur Erfüllung von Schadensersatzansprüchen sind uE aus rechtl. Gründen zwangsläufig und nur dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die Inanspruchnahme einer agB rechtsmissbräuchlich wäre (s. Anm. 186 und 188 „Außervertragliche Schadensersatzpflichten“, „Gefährdungshaftung usw.“).

Wegen Aufwendungen zur Beseitigung eigener Schäden s. „Unfallschaden“.

**Schalldämmfenster; Schallisolierung:** Aufwendungen des Eigentümers für Lärmschutzmaßnahmen an seinem vermieteten Wohnhaus sind nach Abs. 2 Satz 2 vom Abzug als agB ausgeschlossen, soweit es sich um WK handelt; am selbstgenutzten Wohnhaus sind solche Maßnahmen zwangsläufig, wenn sie der Behebung eines Krankheitszustands dienen; s. auch „Umbaumaßnahmen“.

Einbaumaßnahmen eines Mieters hingegen sind nach BFH keine agB, weil den Aufwendungen ein „realer“ Gegenwert gegenübersteht (BFH v. 23.1.1976 – VI R 62/74, BStBl. II 1976, 194, betr. Einbau von Schalldämmfenstern).

Zur Behandlung derartiger Aufwendungen als mittelbare Krankheitskosten s. Anm. 96 „Umbaumaßnahmen“. Zum Gegenwertgrundsatz s. Anm. 37 ff.

**Schmiergeld:** Siehe „Empfängerbenennung“.

**Schulbesuch:** Siehe „Privatschulbesuch“; ferner Anm. 14; s. auch „Auswärtige Unterbringung“, „Erziehung“.

**Schuldanerkenntnis:** Zu Aufwendungen in Erfüllung eines Schuldanerkenntnisses s. „Bürgschaft“.

**Schuldaufnahme, Schulden, Schuldtilgung:** Siehe Anm. 132 ff.

**Schuldübernahme:** Siehe Anm. 133 und „Bürgschaft“.

**Schuldversprechen:** Zu Aufwendungen in Erfüllung eines Schuldversprechens s. „Bürgschaft“.

**Schuldzinsen:** Zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen als agB s. Anm. 134.

**Schüleraustausch:** Siehe „Austauschschüler“.

**Schuppenflechte (Psoriasis):** Siehe Anm. 102 „Klimakuren“.

**Schwangerschaft:** Zu Geburt s. Anm. 93.

**Schwangerschaftsabbruch:** Aufwendungen einer Stpfl. im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch sind außergewöhnlich und uE aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Unabhängig von der Frage der Strafbarkeit oder einer Kos-

tenübernahme durch die Krankenkasse spricht uE eine kaum widerlegbare Vermutung dafür, dass die Aufwendungen der Stpfl. aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen sind. Einem derartigen Eingriff unterzieht sich niemand leichtfertig oder mutwillig. Zur Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen s. Anm. 189. Aufwendungen eines Dritten für den Schwangerschaftsabbruch können uE aus rechtl. oder sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. So wenn etwa die Eltern die Kosten für die vergewaltigte, mittellose Tochter übernehmen oder wenn der Lebensgefährte einer Schwangeren bei gemeinschaftsbedingter Notlage (medizinische Indikation und gemeinsames Kind) die Aufwendungen trägt.

**Schwerbehinderte, Schwerbeschädigte:** Zu behinderungsbedingten Aufwendungen s. Anm. 66 ff. und § 33b Anm. 1 ff.

**Schwimmbad:** Betriebskosten des eigenen Schwimmbades (oder einer Sauna) gehören, ebenso wie die Aufwendungen für den Besuch derartiger öffentlicher Einrichtungen, zu den üblichen Kosten zur Erhaltung oder Förderung der Gesundheit und sind daher nicht unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten als agB abziehbar (FG Nürnberg v. 31.1.1975 – III 36/72, EFG 1975, 311, rkr., betr. Aufwendungen eines bandscheibengeschädigten Stpfl.). Dies gilt hinsichtl. der normalen Betriebskosten eines Schwimm- und Bewegungsbades selbst dann, wenn das Schwimmen ärztlich verordnet ist (Nds. FG v. 22.12.1975 – IV 111/75, EFG 1976, 184, rkr., betr. Schwimmübungen wegen Wirbelsäulenschäden); nach dieser Entsch. ist offenbar die Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach zu verneinen, solange auch öffentliche Thermalbäder besucht werden können, während zusätzliche krankheitsbedingte Betriebskosten zum Abzug zugelassen würden. Es fehlt uE in derartigen Fällen stets an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen, es sei denn, die Benutzung öffentlicher Bäder sei etwa schwerer Entstellungen wegen ausgeschlossen.

Zu den AHK für Schwimmbad und Sauna s. „Umbaumaßnahmen“; zu Aufwendungen für die Ausübung eines Sports als Krankheitskosten s. Anm. 102

**Scientology:** Maßnahmen eines sog. Ausübers fallen nicht unter den Heilbehandlungsbegriff (BFH v. 22.6.1979 – VI R 43/76, BStBl. II 1979, 646; BFH v. 19.11.1990 – III S 6/90, BFH/NV 1991, 459, beide betr. Behandlung durch Scientology-„Kirche“; s. auch Anm. 90 und „Heilpraktiker“, „Wunderheiler“.

**Selbstanalyse:** Siehe „Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse, Gruppentherapie“.

**Sicherheitsleistung:** Siehe Anm. 131.

**Sonderschule:** Siehe „Legasthenie-Therapie“, „Privatschulbesuch“ und Anm. 17.

**Sowjetzonenflüchtlinge, Spätaussiedler, Spätheimkehrer:** Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für Sowjetzonenflüchtlinge s. „Vertriebene“.

**Spekulationsgeschäft:** Aufwendungen (Prozesskosten und Schuldzinsen) im Zusammenhang mit der Durchführung eines Spekulationsgeschäftes sind WK und daher wegen Abs. 2 Satz 2 keine agB (aA BFH v. 27.3.1958 – VI 290/57 U, BStBl. III 1958, 290, jedoch nur beiläufig die Zwangsläufigkeit verneinend). Der WK-Charakter dieser Aufwendungen entfällt nicht durch die Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 23 Abs. 3 Satz 7.

**Sperma-Konservierung:** Aufwendungen für die konservierende Behandlung von Sperma sind für einen Stpfl. auch dann keine agB, wenn sein Sohn zeugungsunfähig

hig ist und die Maßnahme der Erhaltung des Familienstammes dienen soll; insoweit fehlt es an einer sittlichen Verpflichtung des Vaters (FG Münster v. 18.1.1974 – VII 1387/73 E, EFG 1974, 313, rkr.).

**Sport:** Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit der gesundheitsfördernden Ausübung eines Sports als Krankheitskosten s. Anm. 102.

**Sprachkurs** (s. auch „Ausbildungskosten“ und „Fortbildungskosten“): Aufwendungen ausländ. ArbN für das Erlernen der deutschen Sprache sind idR keine agB. Soweit sie als WK zu berücksichtigen sind, greift das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 ein (s. Anm. 200 ff.). Im Übrigen ist der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 vorrangig; für den übersteigenden Betrag fehlt es idR an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen.

**Sterbegeld:** Nach Auffassung des FG Düss. ist eine Vorteilsanrechnung nur bei stfreien Sterbegeldleistungen vorzunehmen (FG Düss. v. 15.6.2020 – 11 K 2024/18 E, juris, Rev. Az. BFH VI R 33/20, betr. Nichtanrechnung des stpfl. Sterbegelds); aA hier s. Anm. 42.

**Sterbegeldversicherung:** Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung sind anteilig auf abziehbare Bestattungs- und nichtabziehbare Todesfallkosten (zB Traueressen und -kleidung) anzurechnen (BFH v. 19.10.1990 – III R 93/87, BStBl. II 1991, 140).

**Steuern:** Steuerzahlungen können außergewöhnlich sein und sind (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig (s. Anm. 188); glA Hess. FG v. 15.2.1984 (IX 462/82, EFG 1984, 456, rkr., betr. doppelt gezahlte ESt). Einschränkend sind jedoch die Abzugsverbote des § 12 Nr. 3 und § 33 Abs. 2 Satz 2 zu beachten; danach sind ua. Personensteuern nicht abziehbar, während im Übrigen der Abzug als BA, WK oder SA vorgeht; s. auch „Feuerwehrabgabe“.

**Steuerprozesskosten:** Siehe Anm. 110.

**Strafe:** Siehe Anm. 131.

**Strafprozesskosten:** Siehe Anm. 110.

**Strafverteidigerkosten** des Stpfl. für sich selbst sind keine agB; für Dritte können sie aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, sind aber nur in angemessenem Umfang, dh. innerhalb der Rahmensätze der BRAGO, abziehbar (vgl. BFH v. 23.5.1990 – III R 145/85, BStBl. II 1990, 895; BFH v. 23.5.1990 – III R 98/89, BFH/NV 1991, 153, betr. Strafverteidigungskosten für das Kind); jedoch besteht keine Sittenpflicht gegenüber entfernteren Verwandten wie einem Neffen (BFH v. 29.11.1991 – III R 192/90, BFH/NV 1992, 457). Beruhen die Kosten auf einem beruflichen oder betrieblichen Fehlverhalten, dann gilt das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2; im Übrigen führen die auf einer Honorarvereinbarung beruhenden Strafverteidigungskosten nicht zu einer agB, soweit sie nach einem Freispruch des Stpfl. nicht der Staatskasse zur Last fallen (BFH v. 18.10.2007 – VI R 42/04, BStBl. II 2008, 223, mwN). Siehe auch Anm. 209 ff.

**Straßenanliegerbeiträge:** Siehe „Erschließungsbeiträge“.

**Studiendarlehen, Studienkosten** (s. auch „Ausbildungskosten“, „Numerus clausus“, „Promotionskosten“): Nach BFH und FinVerw. stellt die Rückzahlung von Studiendarlehen idR keine agB dar, weil die Darlehensaufnahme nicht zwangsläufig erfolgt (BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330). Die ältere und mittlerweile überholte Rspr. (s. Anm. 132) hat auch weiterhin Bedeutung für den Abzug der Darlehenszinsen (s. Anm. 134). Studienkosten sind nach BFH (BFH v. 6.3.1964 – VI 133/63 U, BStBl. III 1964, 330) „kein verlorener Aufwand, sondern

schaffen dem Steuerpflichtigen einen gewissen Gegenwert“ (s. Anm. 37 ff.). Für „Grenzfälle“ könne jedoch eine andere Entsch. geboten sein, so etwa, wenn ein Verwandter einspringt, um durch ein Darlehen den Abschluss eines fortgeschrittenen Studiums zu ermöglichen.

**Stundungszinsen:** Als stl. Nebenleistungen sind Stundungszinsen (§ 234 AO) nach Abs. 2 Satz 2 vom Abzug als agB ausgeschlossen, wenn sie mit Steuern zusammenhängen, die ihrerseits als BA oder WK zu berücksichtigen sind. Bei nicht-abziehbaren Steuern kommt es uE entscheidend darauf an, ob die Stundung kapitaleretzenden Charakter hatte und zur Finanzierung von Aufwendungen diente, die als agB abziehbar sind; dann aber sind Stundungszinsen ebenso wie Schuldzinsen zu behandeln: War danach die Stundung wie eine Schuldaufnahme zwangsläufig, so wird jedoch die FinVerw. idR aus Billigkeitsgründen nach § 234 Abs. 2 AO auf die Zinsen verzichten. Nach bürgerlichem Recht geschuldete Stundungs- und Verzugszinsen fallen nicht zwangsläufig an, weil sie durch rechtzeitige Zahlung vermieden werden können (FG Hamb. v. 22.1.1988 – I 277/85, EFG 1988, 368, rkr., betr. verspätete Tilgung einer Zugewinnausgleichsforderung).

Zum Abzug von Schuldzinsen s. Anm. 134; s. ferner „Aussetzungszinsen“, „Hinterziehungszinsen“, „Säumniszuschläge“, „Verspätungszuschläge“ und „Zwangsgeld“.

**Sturmschäden:** Zum Abzug von Aufwendungen zur Beseitigung von Sturmschäden s. „Katastrophen“.

**Taxikosten:** Zur Abziehbarkeit von Taxikosten für Privatfahrten Behinderter s. Anm. 69 „Private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel“; s. auch § 33b Anm. 35.

**Telefonkosten:** Im Zusammenhang mit einer Erkrankung des Stpfl. oder eines seiner Angehörigen sind Telefonkosten als mittelbare Krankheitskosten (s. Anm. 96) nicht zu berücksichtigen (Nds. FG v. 19.12.1975 – IV 123/74, EFG 1976, 339, rkr.). Soweit Besuchsreisen zum erkrankten Angehörigen eine therapeutische Notwendigkeit sind, sollten uE auch Telefonkosten als agB Berücksichtigung finden (s. „Besuchsreisen“).

**Tierhalterhaftung:** Zur Zwangsläufigkeit von Schadensersatzzahlungen aus Tierhalterhaftung s. Anm. 185 und 188.

**Todesfallkosten:** Siehe Anm. 142 ff.

**Tomatis-Therapie:** Aufwendungen für eine Horch- bzw. Hörtherapie nach Tomatis zur Behandlung einer krankhaften Überempfindlichkeit gegenüber Schall sind nicht als agB abziehbar, wenn nicht nachgewiesen wird, dass es sich um eine wissenschaftlich anerkannte Behandlungsmethode handelt und es an einem Nachweis iSd. § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. f und Satz 2 EStDV fehlt (Nds. FG v. 16.6.2020 – 9 K 182/19, juris, rkr.).

**Totalgeschädigte:** Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für Totalgeschädigte s. „Vertriebene“.

**Toupet:** Siehe „Perücke“.

**Transportkosten:** Siehe „Krankentransporte“ und „Umgangskosten“.

**Trauerkleidung:** Aufwendungen zur Anschaffung von Trauerkleidung werden nicht als agB anerkannt (BFH v. 12.8.1966 – VI R 76/66, BStBl. III 1967, 364, die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit abl.). Derartigen Aufwendungen steht idR ein Gegenwert gegenüber, der nur ausnahmsweise unberücksichtigt bleiben

kann; so etwa, wenn der Stpfl. wegen seines hohen Alters die Kleidung kaum noch zu anderen Gelegenheiten tragen kann (BFH v. 17.1.1963 – IV 243/59, StRK EStG § 33 R. 171 = HFR 1963, 208, krit. zu dieser Rspr. *Trzaskalik*, StuW 1979, 97 [101] Fn. 25). Siehe auch Anm. 145.

**Trinkgelder** sind unter keinem Gesichtspunkt zwangsläufige Aufwendungen des Stpfl. (BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270; BFH v. 19.4.2012 – VI R 74/10, BStBl. II 2012, 577; aA noch BFH v. 22.10.1996 – III R 240/94, BStBl. II 1997, 346, jeweils betr. Trinkgelder im Krankenhaus).

**Trockenzellen-Therapie:** Siehe „Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie“.

**Trunksucht:** Aufwendungen eines Alkoholikers zur Befreiung von seiner Sucht sind als Krankheitskosten abziehbar; dazu können auch Fahrtkosten für die Teilnahme an den Gruppentreffen der „Anonymen Alkoholiker“ gehören. Der Nachweis der therapeutischen Notwendigkeit dieser Maßnahme ist durch ein vor Beginn der Therapie ausgestelltes amtsärztliches Zeugnis zu erbringen, das auch die voraussichtliche Dauer der empfohlenen Teilnahme an der Gruppentherapie enthält (BFH v. 13.2.1987 – III R 208/81, BStBl. II 1987, 427, mit teilweise krit. Anm. *Arndt*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33 R. 10). Nicht abziehbar sind dagegen Aufwendungen zur Befriedigung der Trunksucht, da sie weder zur Heilung oder Linderung der Krankheit beitragen, noch diese erträglicher machen (im Erg. glA FG Düss. v. 28.10.1977 – XV/X 200/74 E, EFG 1978, 125, rkr.; s. auch Anm. 184f., betr. sozialadäquates und schuldhaftes Verhalten bei Prüfung der Zwangsläufigkeit; ferner Anm. 189).

**Umbaumaßnahmen:** Zur Abziehbarkeit laufender Unterhaltungskosten von Schwimmbädern erkrankter Stpfl. s. „Schwimmbad“; zu Baumaßnahmen an denkmalgeschützten Bauwerken s. Anm. 101.

Aufwendungen für den behindertengerechten Umbau eines Hauses können als agB abziehbar sein, wenn sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass die etwaige Erlangung eines Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalls in den Hintergrund tritt (BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280, betr. Anbau einer Rollstuhlrampe; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, betr. Umbauten wegen Behinderung der Tochter).

**Umschulungskosten:** Siehe „Ausbildungskosten“.

**Umstandskleidung:** Aufwendungen einer werdenden Mutter für Umstandskleidung sind außergewöhnlich, da sie nur eine Minderheit treffen. Es handelt sich dabei auch um „ihrer Art nach“ außergewöhnliche Ausgaben (BFH v. 21.6.1963 – VI 203/61 U, BStBl. III 1963, 381, betr. Mehraufwendungen übergroßer Stpfl. für Kleidung und Verpflegung), die nicht der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags oder der Regelungen über den Familienleistungsausgleich unterliegen (s. Anm. 14). Die Aufwendungen sind aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig und führen nicht zu einem berücksichtigungsfähigen Gegenwert, da es sich gewissermaßen um „verlorenen Aufwand“ handelt (s. Anm. 37). Der Höhe nach ist die Abziehbarkeit jedoch auf einen angemessenen Betrag beschränkt; auch dürften ersparte Aufwendungen für „normale“ Kleidung im Wege der Vorteilsausgleichung anzurechnen sein (s. Anm. 40 ff.).

**Umzugskosten:** Umzugskosten können dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen, soweit sie als BA oder WK zu berücksichtigen sind; ein Abzugsverbot kann sich auch aus der Abgeltungswirkung des Pauschbetrags für Behinderte (FG

Schl.-Holst. v. 20.7.1972 – I 17/71, EFG 1972, 540, rkr., betr. Umzugskosten eines geh- und stehbehinderten Stpfl.), des Unterhaltshöchstbetrags nach § 33a Abs. 1 oder der Regelungen über den Familienleistungsausgleich ergeben (durch Geburt veranlasster Umzug in eine größere Wohnung). Im Übrigen sind privat veranlasste Umzugskosten unabhängig vom Grund ihres Entstehens grds. keine agB, weil sie typische Lebenshaltungskosten darstellen, mit denen jedermann zu rechnen hat (BFH v. 8.10.2008 – VI B 66/08, BFH/NV 2009, 149, Rz. 6).

**Unfallschaden:** Siehe Anm. 145 (s. auch „Ehrenamt“); zum Ersatz von Körper- und Sachschäden Dritter s. „Schadensersatz“.

**Unterhalt:** Siehe „Unterhaltsleistungen“.

**Unterhaltsabfindungen:** Siehe Anm. 62 betr. Abfindung.

**Unterhaltsberechtigte:** Siehe „Unterhaltsleistungen“.

**Unterhaltsleistungen:** Zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an Unterhaltsberechtigte s. Anm. 146 ff.; zur Abziehbarkeit außergewöhnlicher Aufwendungen zugunsten Angehöriger s. Anm. 148; zu Krankheitskosten Unterhaltsberechtigter s. Anm. 90 ff. und „Pflege- und Pflegeheimkosten“; zu Prozesskosten s. Anm. 110; zur Schuldübernahme zugunsten Angehöriger s. Anm. 133 „Schuldübernahme“; zu Abfindung s. Anm. 61 ff.; s. ferner „Altersheim“, „Angehörige“, „Ausbildungskosten“, „Legasthenie-Therapie“, „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“.

**Unterhaltsnachzahlung:** Im Unterschied zu laufenden Unterhaltszahlungen sind Nachzahlungen von Unterhalt nicht durch die Pauschalregelung des § 33a Abs. 1 abgegolten. Derartige Aufwendungen sind außergewöhnlich und können – anders etwa als Abfindungen – (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig sein; sie sind daher nach § 33 zu berücksichtigen, jedoch unter Verzicht auf Anrechnung einer zumutbaren Belastung nur bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen des § 33a Abs. 1 abziehbar (BFH v. 9.12.1966 – VI R 101/66, BStBl. III 1967, 246, betr. Unterhaltsnachzahlungen zugunsten eines nichtehelichen Kindes für zwei Jahre aufgrund eines Unterhaltsprozesses; zu dieser Entsch. s. Anm. 56 und 148); s. Anm. 61 ff.

**Unterschlagung:** Siehe „Deliktsverluste“.

**Unterstützung:** Siehe „Unterhaltsleistungen“.

**Untreue:** Siehe „Deliktsverluste“.

**Verdienstaussfall:** Durch Krankheit, Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit oder Streik uÄ entstandener Verdienstaussfall führt nicht zu agB; s. Anm. 34 „Art der Aufwendungen“ und „Verluste“.

**Verfall:** Zur Berücksichtigung von Vermögensverlusten durch Einziehung und Verfall s. Anm. 131 (andere Sanktionen).

**Verhütungsmittel:** Siehe „Anti-Baby-Pille“.

**Verluste** (s. auch „Deliktsverluste“ und „Kapitalanlage“): Vermögensverluste sind als unfreiwillige Einbußen begrifflich keine Aufwendungen; abziehbar sind daher allenfalls Wiederbeschaffungskosten (BFH v. 23.2.1968 – VI R 97/67, BFHE 92, 199, betr. Beschlagnahmeverlust eines Kfz.; aA BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, betr. Wertverlust durch Zerstörung eines privaten Pkw. als WK); s. ferner Anm. 34 „Schäden, Verluste“.

**Vermögensauseinandersetzung** (s. auch Anm. 62 betr. Abfindung, ferner „Erbausgleich“ und „Zugewinnausgleich“): Zahlungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung (Erbauseinandersetzung, Zugewinnausgleich) sind als bloße

Vermögensumschichtungen keine Aufwendungen iSd. Abs. 1 (s. Anm. 34 „Schäden, Verluste“). Derartige Leistungen erfüllen auch im Rahmen der Einkunftsermittlung nicht den Aufwendungsbegriff, da es sich um Fälle unentgeltlichen Erwerbs handelt. Keine Vermögensauseinandersetzung stellt die Durchführung des Versorgungsausgleichs dar (str., s. Anm. 150 f.). Die Frage, ob Zahlungen zur Vermögensauseinandersetzung Aufwendungen sind, ist vom Problem der Zuordnung von Aufwendungen zur Einkommens- oder Vermögenssphäre (s. Anm. 45) zu unterscheiden.

**Vermögensverluste:** Siehe „Verluste“ und Anm. 34 „Schäden, Verluste“.

**Verpflegungsmehraufwand** (zum Verpflegungsmehraufwand für eine Diät s. Anm. 208; s. ferner „Ausbildungskosten“, „Trinkgelder“): Mehraufwendungen für Verpflegung, die nicht bereits als BA oder WK Berücksichtigung finden, werden von der Rspr. im Allgemeinen nicht als agB anerkannt.

- ▶ *Mittelbare Krankheitskosten:* Nicht abziehbar sind insbes. die Mehraufwendungen des Ehemanns für Gasthausessen während des Krankenhausaufenthalts seiner Ehefrau: die Zwangsläufigkeit abl. FG Nürnberg v. 17.12.1965 – III 200/65, EFG 1966, 177, rkr., und die Außergewöhnlichkeit abl. FG Düsseldorf v. 9.6.1976 – V/XI 28/74 E, EFG 1977, 17, rkr., betr. einen 80jährigen.
- ▶ *Übermäßige Körpergröße:* Verpflegungsmehraufwendungen übergroßer Menschen werden ebenfalls nicht als agB anerkannt, weil sie „ihrer Art nach“ nicht außergewöhnlich sind (BFH v. 21.6.1963 – VI 203/61 U, BStBl. III 1963, 381, betr. einen 1,96m großen Stpfl.).
- ▶ *Getrennt Lebende:* Erhöhte Kosten der Lebensführung eines von seinem Ehegatten getrennt lebenden Stpfl. können mangels Außergewöhnlichkeit ebenfalls nicht als agB berücksichtigt werden, da als Vergleichspersonen nach dem Familienstand (s. Anm. 51) nur andere unverheiratete Stpfl. in Frage kommen (FG Düsseldorf v. 19.4.1973 – I 176/69 E, EFG 1973, 492, rkr., betr. die Mehrbelastung durch die eigene Lebensführung des getrennt Lebenden).

**Verschuldung:** Siehe Anm. 132 ff.

**Versicherungsbeiträge, Versicherungsprämien:** Soweit Ausgaben für Versicherungen nicht bereits als BA, WK oder SA unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 200 ff.) fallen, fehlt es idR an der Außergewöhnlichkeit, in jedem Falle aber an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. Zur Zahlung von Versicherungsbeiträgen zugunsten Angehöriger s. Anm. 148, ferner „Krankenkassenbeiträge“.

**Versicherungsschutz:** Nach Auffassung des BFH lässt fehlender Versicherungsschutz die Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Aufwendungen (insbes. Schadensersatzleistungen und Wiederbeschaffungskosten) entfallen (BFH v. 30.6.1999 – III R 8/95, BFHE 189, 371 = BStBl. II 1999, 766; BFH v. 26.6.2003 – III R 36/01, BStBl. II 2004, 47, beide betr. Hausratsversicherung; BFH v. 30.10.2003 – III R 32/01, BStBl. II 2004, 270, betr. Leistungen der Krankenkasse; BFH v. 18.4.2002 – III R 15/00, BStBl. II 2003, 70, betr. Pflegezulage; BFH v. 20.11.2003 – III R 2/02, BFH/NV 2004, 630, betr. Hausratsversicherung). Wohl zweifelnd an dieser Auffassung ist der BFH in einer neueren Entsch., wonach es dahinstehen kann, ob für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Gegenstände des existenznotwendigen Grundbedarfs am Erfordernis einer allg. zugänglichen und üblichen Versicherungsmöglichkeit stets festzuhalten sei (BFH v. 29.3.2012 – VI R 70/10, BStBl. II 2012, 572).

- ▶ **Stellungnahme:** Die Auffassung, wonach fehlender Versicherungsschutz gegen die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen spricht, ist insofern inkonsequent, als sie die gleiche Folgerung bei den Krankheitskosten vermeidet. Aus dem Zweck des § 33 kann uE nicht die Pflicht abgeleitet werden, der Stpfl. müsse sich zur Abwendung von Schäden gegen Schadensrisiken versichern (s. Anm. 186); glA Heuer, FR 1958, 570; ebenso BFH v. 17.10.1973 – VI R 143/71, BStBl. II 1974, 105, der „der Frage nach der Notwendigkeit einer Vollkaskoversicherung keine Bedeutung“ beimisst, weil die Zwangsläufigkeit aus anderen Gründen abzulehnen war. Etwas anderes gilt jedoch für die besonders geregelten Fälle von Pflichtversicherung in den Bereichen des Privatversicherungsrechts (zB das Pflichtversicherungsgesetz für Kfz-Halter) und das Sozialversicherungsrecht (zB Krankenversicherung für Arbeiter und Angestellte nach der RVO); der vorsätzliche Verstoß gegen eine derartige Versicherungspflicht lässt uE die Inanspruchnahme von agB rechtsmissbräuchlich erscheinen.

**Versorgungsausgleich:** Siehe Anm. 150 f.

**Verspätungszuschläge:** Nach § 152 AO verwirkte Verspätungszuschläge sind als Nebenleistungen wie die Steuer selbst zu behandeln. Stehen sie mit nichtabziehbaren Steuern im Zusammenhang, so dürfte es idR an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen fehlen.

**Vertriebene:** Vertriebene, Heimatvertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge und diesen gleichgestellte Personen, politisch Verfolgte, Spätheimkehrer und Totalgeschädigte können nach Abschaffung des sog. Flüchtlingsfreibetrags (§ 33a EStG 1953) Aufwendungen zur Wiederbeschaffung verlorengegangenen Hausrats nur noch nach § 33 abziehen. Nach § 52 Abs. 22 Satz 4 idF des EinglAnpG v. 22.12.1989 (BGBl. 1989, 2398; BStBl. I 1990, 53) ist der Flüchtlingsfreibetrag letztmals bei Stpfl. anzuwenden, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vor dem 1.1.1990 im Geltungsbereich des EStG begründet haben.

**Verwaltungsprozesskosten:** Siehe Anm. 110 und 209 ff.

**Verwarnungsgeld:** Siehe Anm. 131.

#### **Verzicht des Steuerpflichtigen**

- ▶ *auf eine Darlehensforderung* kann unter den Begriff der „Aufwendungen“ iSd. § 33 fallen (jedoch str., s. Anm. 34 unter „Forderungsverzicht“).
- ▶ *auf einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch:* Seine Aufwendungen verlieren damit uU den Charakter der Zwangsläufigkeit; Umfang und Intensität der erforderlichen Rechtsverfolgung bestimmen sich nach dem Maßstab der Zumutbarkeit (BFH v. 20.9.1991 – III R 91/89, BStBl. II 1992, 137; BFH v. 24.2.2011 – VI R 16/10, BStBl. II 2011, 1012, betr. behinderungsbedingte Umbaukosten; BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, Rz. 17, betr. Abzug von Zivilprozesskosten; BFH v. 29.3.2012 – VI R 47/10, BStBl. II 2012, 570; s. auch Anm. 40 und 186).

**Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge:** Siehe Anm. 96.

#### **Vormund:**

Zu unterscheiden ist der Abzug eigener Aufwendungen des Vormunds vom Abzug der an einen Vormund geleisteten Vergütung:

Aufwendungen als Vormund, Beistand oder Pfleger, die nicht von dritter Seite ersetzt werden, können agB sein, wenn der Stpfl. zur Übernahme des Amts ver-

pflichtet war (OFD Frankfurt v. 5.9.1997 – S 2284 A - 45 - St II 21, juris; s. auch „Betreuer“ und „Ehrenamt“).

Vergütungen für einen ausschließlich zur Vermögenssorge bestellten Vormund und Gegenvormund sind keine agB, sondern BA bzw. WK bei den mit dem verwalteten Vermögen erzielten Einkünften, sofern die Tätigkeit des Vormunds/Betreibers weder einer kurzfristigen Abwicklung des Vermögens noch der Verwaltung ertraglosen Vermögens dient (BFH v. 14.9.1999 – III R 39/97, BStBl. II 2000, 69).

**Vorsorgekuren:** Siehe Anm. 102.

**Vorsorgeuntersuchungen:** Aufwendungen für ärztliche Vorsorgeuntersuchungen sind keine unmittelbaren Krankheitskosten. Es handelt sich um durch den Grundfreibetrag abgeglichene allgemeine Lebenshaltungskosten.

**Vorteilsanrechnung, Vorteilsausgleich:** Zur Vorteilsanrechnung allg. s. Anm. 40 ff. Zur Vorteilsanrechnung bei Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung s. Anm. 78; zu den Besonderheiten der Vorteilsausgleichung bei Krankheits- und Kurkosten s. Anm. 104.

**Vorzeitiger Erbausgleich:** Siehe „Erbausgleich“.

**Wahlkonsul:** Aufwendungen eines Honorarkonsuls für seine Tätigkeit sind, sofern sie nicht bereits ohnehin durch Konsulatsgebühren und empfangene Aufwandsentschädigungen abgegolten werden, nicht zwangsläufig (glA FG Rhld.-Pf. v. 7.11.1967 – II 192/65, EFG 1968, 66, rkr., die Zwangsläufigkeit abl.; s. auch „Ehrenamt“).

**Wahlrechte bei Geltendmachung außergewöhnlicher Belastungen:** Zur Ausübung von Wahlrechten durch den auf Inanspruchnahme von agB gerichteten Antrag s. Anm. 53; zum Wahlrecht zwischen der Anwendung des Pauschbetrags für Behinderte (§ 33b Abs. 1) und der Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen s. Anm. 66 und § 33b Anm. 39.

**Wallfahrt:** Siehe „Pilgerfahrt“.

**Wehrdienst:** Aufwendungen zum Freikauf vom Militärdienst im Ausland sind keine agB (s. Anm. 63).

**Wehrpflichtiger:** Siehe „Familienheimfahrten“.

**Weiterbildung:** Siehe „Ausbildungskosten“.

**Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung:** Siehe Anm. 74 ff.

**Wiederbeschaffungskosten:** Siehe „Verluste“.

**Wiederherstellung:** Siehe „Instandsetzung“.

**Wohnraumbeschaffungskosten:** Siehe Anm. 158 ff.

**Wohnungseinrichtung:** Aufwendungen zur Erst- und Wiederbeschaffung als agB s. Anm. 74 ff.

**Wohnungsinstandsetzung:** Siehe „Instandsetzung“ und Anm. 158 ff., betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

**Wunderheiler:** Aufwendungen für den Besuch eines Wunderheilers sind nicht als Krankheitskosten abziehbar (BFH v. 18.4.1990 – III R 38/86, BFH/NV 1991, 27, betr. Geisteiler in Manila; BFH v. 2.9.2010 – VI R 11/09, BStBl. II 2011, 119; FG Berlin v. 1.8.1989 – V 303/87, EFG 1990, 63, rkr.; FG Hamb. v. 30.9.1991 – I 123/87, EFG 1992, 342, rkr., betr. Rajneesh-Sekte); s. auch „Scientology“.

**Zahnprothese:** Aufwendungen für eine metall-keramisch verblendete Zahnprothese sind in vollem Umfang als agB abziehbar (so FG Berlin v. 18.12.1980 – IV 51/79, EFG 1981, 293, rkr.).

**Zinsen:** Zum Abzug von Schuldzinsen s. Anm. 134; s. ferner „Aussetzungszinsen“, „Hinterziehungszinsen“, „Säumniszuschläge“, „Stundungszinsen“, „Verspätungszuschläge“ und „Zwangsgeld“.

**Zivilprozesskosten:** Siehe Anm. 110.

**Zugewinnausgleich:**

**Schrifttum:** *Kanzler*, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; *Mellinghoff*, Steuerrechtliche Probleme bei Trennung und Scheidung von Ehegatten, Stbg 1999, 60.

Zahlungen in Erfüllung einer Ausgleichsforderung bei Beendigung der Zugewinnsgemeinschaft (§§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 BGB) sind keine agB (FG Nürnberg v. 12.8.1965 – III 125/65, EFG 1965, 585, rkr.). Wie alle Leistungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung erfüllen sie als bloße Vermögensumschichtungen nicht den Aufwendungsbegriff (s. Anm. 33 und „Vermögensauseinandersetzung“). Dies gilt auch für die Zahlung von Verzugs- und Stundungszinsen bei verspäteter Zahlung des Ausgleichs (FG Hamburg v. 22.1.1988 – I 277/85, EFG 1988, 368, rkr.). Die Kosten der Durchführung eines Zugewinnausgleichs sind als Prozesskosten in Scheidungsfolgesachen (§ 137 FamFG) zu behandeln und uE aus rechtl. Gründen zwangsläufig erwachsen (aA BFH v. 30.6.2005 – III R 27/04, BStBl. II 2006, 492; offengelassen BFH v. 25.2.2009 – VI B 135/07, juris). Siehe auch Anm. 60f. zu Abfindungen und Anm. 150f. zum Versorgungsausgleich.

**Zumutbare Belastung:** Siehe Anm. 55 und 215 ff.

**Zuschuss:** Siehe Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

**Zwangsgeld:** Die als Zwangsmittel im Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz des Bundes und in den entsprechenden Ländergesetzen vorgesehenen Zwangsgelder sind nicht als agB abziehbar. Entweder sind sie BA oder WK (Abs. 2 Satz 2) oder es fehlt an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, wenn es sich um die Durchsetzung von Verwaltungsakten handelt, die den privaten Bereich des Stpfl. betreffen. Die Abziehbarkeit von Zwangsgeldern nach § 329 AO ist ebenso zu beurteilen wie diejenige der Steuern, mit denen sie zusammenhängen; bei Zusammenhang mit nichtabziehbaren Steuern dürfte auch insoweit die Zwangsläufigkeit zu verneinen sein. Nach BFH v. 9.5.1967 (VII 238/64, BStBl. III 1967, 401) hat das Zwangsgeld ua. auch einen „gewissen“ Strafcharakter. Eine der Strafe entsprechende Behandlung führt jedoch ebenfalls zur Nichtabziehbarkeit des Zwangsgeldes (s. Anm. 131).

**Zwangsläufigkeit:** Zur Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen s. Anm. 188, aus tatsächlichen Gründen s. Anm. 189, aus sittlichen Gründen s. Anm. 190f.; zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen s. Anm. 194 ff.

**Zweitausbildung, Zweitstudium:** Siehe „Ausbildungskosten“.

**Zweitwagen:** Siehe „Fahrtkosten“.

**Zweitwohnung:** Die Kosten einer Zweitwohnung in klimatisch günstiger Umgebung und der Fahrten dorthin sind auch dann grds. keine agB, wenn der Aufenthalt am Ort der Zweitwohnung therapeutische Gründe hat (BFH v. 20.11.1987 – III R 296/84, BStBl. II 1988, 137, betr. Zweitwohnung eines asthmakranken Stpfl. in Davos/Schweiz; FG Nürnberg v. 21.2.1992 – V 182/88, EFG 1992, 399, rkr., betr.

krankheitsbedingte Führung eines 2. Haushalts; s. „Asthma, Atemwegserkrankungen“ und Anm. 96 f. betr. mittelbare Krankheitskosten.

**Zwischenheimfahrten:** Siehe Anm. 96 und „Mittagsheimfahrten“.