

Urteil vom 10. August 2023, VI R 29/21

Keine außergewöhnlichen Belastungen bei Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.100823.VIR29.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 33, ESchG § 1 Abs 1 Nr 1, ESchG § 1 Abs 1 Nr 2, ESchG § 1 Abs 1 Nr 7, GG Art 1 Abs 1, GG Art 1 Abs 3, GG Art 6, GG Art 3 Abs 3, EStG VZ 2017

vorgehend FG Münster, 07. Oktober 2021, Az: 10 K 3172/19 E

Leitsätze

Aufwendungen eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft sind nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 07.10.2021 - 10 K 3172/19 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft ("Leihmutterschaft") als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zwei Männer, die im Streitjahr (2017) die Ehe geschlossen haben und zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 3 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten sie Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Ersatzmutterschaft in Höhe von ... € als außergewöhnliche Belastungen geltend.
- 4 Das Ersatzmutterschaftsverhältnis wurde in den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) begründet und durchgeführt. Die Ersatzmutter war eine dort lebende Frau, die bereits zwei eigene Kinder hatte. Die Schwangerschaft der Ersatzmutter wurde durch eine künstliche Befruchtung herbeigeführt. Die Eizelle stammte von einer anderen in den USA lebenden Frau. Die Spermazellen stammten vom Kläger zu 2. Aufgrund der künstlichen Befruchtung trug die Ersatzmutter ein Kind aus, welches seitdem bei den Klägern als Eltern in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) lebt.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ließ die geltend gemachten Aufwendungen nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zu. Zur Begründung führte er aus, dass "die Behandlung einer Leihmutterschaft gem. § 1 Abs. 1 ESchG (Embryonenschutzgesetz) in Deutschland verboten" sei.
- 6 Die hiergegen --mit Zustimmung des FA-- erhobene (Sprung-)Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 249 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 30.10.2019 dahingehend zu

ändern, dass zusätzliche Krankheitskosten in Höhe von insgesamt ... € als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt werden.

- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die im Zusammenhang mit der Ersatzmutterschaft entstandenen Aufwendungen der Kläger zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt.
- 11 1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 12 a) In ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof (BFH) davon aus, dass Krankheitskosten und damit Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand (vgl. Senatsurteile vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 10 und vom 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 15) geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel erbracht werden, die Krankheit erträglich zu machen (Senatsurteile vom 02.09.2010 - VI R 11/09, BFHE 231, 69, BStBl II 2011, 119, Rz 12 und vom 14.11.2013 - VI R 20/12, BFHE 244, 285, BStBl II 2014, 456, Rz 13).
- 13 aa) Nach diesen Grundsätzen stellen die Kosten der Kläger im Zusammenhang mit der Ersatzmutterschaft keine krankheitsbedingten Aufwendungen dar. Denn die ungewollte Kinderlosigkeit der Kläger gründet nicht auf einem regelwidrigen Zustand eines oder beider Partner, sondern auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung.
- 14 bb) Nichts anderes folgt aus dem Krankheitsbegriff der Weltgesundheitsorganisation (WHO) betreffend die ungewollte Kinderlosigkeit. Zwar wurde 1967 die ungewollte Kinderlosigkeit (Zeugungs- und/oder Empfängnisunfähigkeit) durch die Scientific Group on the Epidemiology of Infertility der WHO als Krankheit anerkannt. Der WHO-Definition entsprechend ist eine Infertilität/Sterilität zu diagnostizieren, wenn bei einem Paar entgegen seinem expliziten Willen nach mehr als 24 Monaten trotz regelmäßigem, ungeschütztem Sexualverkehr keine Schwangerschaft eintritt (ICD-10 Diagnosen: Sterilität der Frau [N97.x], männliche Sterilität [N46]; www.gbe-bund.de, Suchbegriff: Ungewollte Kinderlosigkeit [Gesundheitsberichterstattung - Themenhefte, April 2004]). Auch danach kommt dem Umstand, dass aus der Ehe der Kläger kein Kind hervorgehen kann, kein Krankheitswert zu.
- 15 b) Der Vortrag, beim Kläger zu 1. habe sich unter anderem aufgrund seines starken (unerfüllten) Kinderwunsches eine beginnende psychische Erkrankung abgezeichnet, welche ausweislich des Schreibens von Frau Dipl.-Psych. ... vom 19.10.2018 durch eine Ersatzmutterschaft unterbunden/behoben werden könne, erlaubt ebenfalls nicht, die Kosten als zwangsläufig entstandene Krankheitskosten nach § 33 EStG zu berücksichtigen.
- 16 aa) Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typischerweise als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Eine derart typisierende Behandlung von Krankheitskosten ist zur Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre geboten. Dies gilt aber nur dann, wenn die Aufwendungen nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt (vertretbar) sind und vorgenommen werden, also medizinisch indiziert sind (Senatsurteile vom 19.04.2012 - VI R 74/10, BFHE 237, 156, BStBl II 2012, 577, Rz 15 und vom 19.11.2015 - VI R 45/14, Rz 12, m.w.N.). Umfasst sind 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-Urteil vom 20.03.1987 - III R 150/86, BFHE 149, 539, BStBl II 1987, 596, unter 3.a, m.w.N.).

- 17** bb) Nach diesen Grundsätzen kann ein im Wege der Ersatzmutterchaft reproduziertes Kind nicht als eine medizinisch indizierte Heilbehandlung zur Vermeidung, Linderung oder Beseitigung einer seelischen Erkrankung angesehen werden, auch wenn diese auf einer ungewollten Kinderlosigkeit gründet.
- 18** Überdies ist die Vorstellung, die Reproduktion eines Kindes im Wege der Ersatzmutterchaft als medizinisch indizierte Heilbehandlung oder dieser gleichgestellten Maßnahme anzusehen, auch nicht mit dem Grundrecht des Kindes auf Unantastbarkeit der Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 und Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) vereinbar. Denn ein solches Verständnis würde das Kind zu einem bloßen Objekt herabwürdigen, das zur Linderung einer seelischen Krankheit des Klägers zu 1. diene (vgl. Senatsurteil vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 12, zu Aufwendungen für die Adoption eines Kindes). Dies gilt gleichermaßen für die Ersatzmutter. Auch sie würde, sähe man die Reproduktion eines Kindes als Heilbehandlung, auf ein medizinisches Hilfsmittel reduziert.
- 19** c) Die geltend gemachten Aufwendungen sind den Klägern auch nicht aus anderen Gründen zwangsläufig erwachsen.
- 20** aa) Der Entschluss, eine Ersatzmutterchaft zu begründen, beruht nicht auf einer rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Zwangslage, sondern auf der freiwilligen Entscheidung, ein Kind zu haben.
- 21** Als außergewöhnliche Belastungen kommen aber nur solche Aufwendungen in Betracht, die einen Bereich der Lebensführung betreffen, welcher der individuellen Gestaltung des Steuerpflichtigen entzogen ist (z.B. Senatsurteil vom 10.03.2015 - VI R 60/11, BFHE 249, 468, BStBl II 2015, 695, Rz 16). Dies gilt auch dann, wenn die Aufwendungen einen grundrechtlich geschützten Bereich --wie hier die Verwirklichung des Kinderwunsches (Art. 1 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG)-- betreffen. Der Senat verkennt nicht, dass die ungewollte Kinderlosigkeit als schwere Belastung empfunden werden kann. Hieraus folgt jedoch nicht, dass der Entschluss zur Begründung einer Ersatzmutterchaft als Mittel zur Verwirklichung eines individuellen Lebensplans nach steuerlichen Maßstäben nicht mehr dem Bereich der durch den Einzelnen gestaltbaren Lebensführung zuzurechnen wäre (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 27.02.2009 - 1 BvR 2982/07, unter II.2.); selbst dann nicht, wenn, wie im Streitfall, die Kinderlosigkeit eines gleichgeschlechtlichen (Ehe-)Paares auf den zeugungsbiologischen Grenzen einer solchen Verbindung beruht.
- 22** bb) Im Übrigen ist weitere Voraussetzung für den Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG, dass die den Aufwendungen zugrunde liegenden Maßnahmen mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang stehen (vgl. Senatsurteile vom 17.05.2017 - VI R 34/15, BFHE 258, 358, BStBl II 2018, 344, Rz 15 und vom 05.10.2017 - VI R 2/17, Rz 12).
- 23** (1) Auch nach diesen Grundsätzen kommt eine Berücksichtigung der streitigen Aufwendungen der Kläger --wie das FG zu Recht entschieden hat-- nicht in Betracht.
- 24** (2) Denn nach den Regelungen des Embryonenschutzgesetzes (ESchG) darf auf eine Frau keine fremde unbefruchtete Eizelle übertragen werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 ESchG, sog. Eizellenspende). Auch die reproduktionsmedizinische Behandlung einer Frau mit Eizellen einer anderen Frau ist nicht erlaubt (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ESchG). Des Weiteren ist es unzulässig, bei einer Frau, welche bereit ist, ihr Kind nach der Geburt Dritten auf Dauer zu überlassen (Ersatzmutter), eine künstliche Befruchtung durchzuführen oder auf sie einen menschlichen Embryo zu übertragen (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 ESchG). Die Verbote gelten unabhängig davon, ob eine Eizellenspende oder ein Ersatzmutterchaftsverhältnis kommerziell oder nicht kommerziell ist.
- 25** (3) Die im Streitfall geltend gemachten Kosten sind folglich durch eine medizinische Behandlung entstanden, die jedenfalls nicht mit den Regelungen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 7 ESchG im Einklang steht. Zum einen handelte es sich um eine Ersatzmutterchaft, bei der die Ersatzmutter das von ihr ausgetragene Kind nach der Geburt den Klägern überlassen sollte und überlassen hat (§ 1 Abs. 1 Nr. 7 ESchG). Zum anderen wurde die künstliche Befruchtung bei der Ersatzmutter unter Verwendung einer Eizelle durchgeführt, welche von einer anderen Frau stammte (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ESchG).
- 26** (4) Verfassungsrechtliche Zweifel an dem "Verbot" der Ersatzmutterchaft und der "Eizellenspende" hat der Senat nicht (so bereits Senatsurteile vom 25.01.2022 - VI R 34/19, VI R 35/19 und VI R 36/19, zu Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung unter Verwendung gespendeter Eizellen). Es verstößt insbesondere nicht gegen das Diskriminierungsverbot nach Art. 3 Abs. 3 GG. Denn das Verbot knüpft nicht an die Gleich- oder Verschiedengeschlechtlichkeit der Ehe, sondern an die Behandlungsmethode an. Im Übrigen sollen mit dem Verbot der Ersatzmutterchaft/Eizellenspende eine Aufspaltung der Mutterchaft in eine genetische Mutter und eine

austragende Mutter und die damit einhergehenden Konfliktlagen verhindert werden (BTDrucks 11/5460, S. 6 ff.). Diese Erwägungen stellen aufgrund biologischer Gegebenheiten einen sachlichen Grund dar, der die unterschiedliche Behandlung der Ersatzmutterschaft, der Fremdeizellspende sowie der anderen reproduktionsmedizinischen Behandlungsmethoden gegenüber der grundsätzlich zulässigen Samenspende rechtfertigt (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts vom 10.11.2021 - B 1 KR 7/21 R, BSGE 133, 134, zum fehlenden Anspruch eines gleichgeschlechtlichen Ehepaars auf Erstattung der Kosten der Kinderwunschbehandlung in Form einer heterologen Insemination im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung).

- 27** (5) Zu einer anderen Bewertung zwingt auch nicht die Einführung der gleichgeschlechtlichen Ehe im Jahr 2017 (Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.07.2017, BGBl I 2017, 2787). Der Gesetzgeber wollte hiermit die gleichgeschlechtliche Ehe nur an die verschiedengeschlechtliche Ehe angleichen. Im Gesetzesentwurf des Bundesrates wird insofern ausdrücklich hervorgehoben, dass unter den Schutz des Art. 6 GG auch die kinderlose Ehe falle (BTDrucks 18/6665, S. 7). Aus diesem Anliegen folgt nicht die Pflicht, die zeugungsbiologischen Grenzen einer solchen Ehe steuerlich auszugleichen.
- 28** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de