

Urteil vom 29. Februar 2024, VI R 2/22

Aufwendungen für PID mit nachfolgender künstlicher Befruchtung einer nicht verheirateten und gesunden Frau als außergewöhnliche Belastungen

ECLI:DE:BFH:2024:U.290224.VIR2.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 33, ESchG § 3a, EStG VZ 2019

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 14. Dezember 2021, Az: 6 K 20/21

Leitsätze

1. Aufwendungen einer gesunden Steuerpflichtigen für eine Präimplantationsdiagnostik (PID) mit nachfolgender künstlicher Befruchtung aufgrund einer Krankheit ihres Partners können als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein.
2. Die Abziehbarkeit schließt auch diejenigen --aufgrund untrennbarer biologischer Zusammenhänge erforderlichen-- Behandlungsschritte mit ein, die am Körper der nicht erkrankten Steuerpflichtigen vorgenommen werden.
3. Der Abziehbarkeit steht es dann nicht entgegen, dass die Partner nicht miteinander verheiratet sind.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.12.2021 - 6 K 20/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Bei dem Partner der im Streitjahr (2019) ledigen Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) besteht eine chromosomale Translokation (Chromosomenmutation, hier in Form einer sogenannten balancierten reziproken Translokation), welche mit hoher Wahrscheinlichkeit dazu führt, dass ein auf natürlichem Weg gezeugtes gemeinsames Kind an schwersten körperlichen oder geistigen Behinderungen leidet und unter Umständen nicht lebensfähig ist.
- 2 Aus diesem Grund begaben sich die Klägerin und ihr Partner zum Ende des Jahres 2018 im Kinderwunschzentrum A in Behandlung. Dem gingen humangenetische Beratungen am Universitätsklinikum B sowie am Institut C voraus. Das Institut bestätigte mit Schreiben vom xx.xx.2018, dass im vorliegenden Fall aufgrund des Kinderwunsches der Klägerin und ihres Partners die Durchführung einer Präimplantationsdiagnostik (PID) indiziert sei. Des Weiteren erfolgten ein Beratungsgespräch im Kinderwunschzentrum zur künstlichen Befruchtung sowie eine psychosoziale Beratung. Im Anschluss hieran entschieden sich die Klägerin und ihr Partner dazu, eine künstliche Befruchtung mit PID durchführen zu lassen, um dadurch die chromosomale Fehlstellung auszuschließen und eine fortlaufende Schwangerschaft zu erreichen. Die PID-Kommission der zuständigen Ärztekammer erteilte mit Schreiben vom xx.xx.2018 die erforderliche Zustimmung zur Durchführung der PID.
- 3 Im Streitjahr fanden im Kinderwunschzentrum mehrere Behandlungen zur Durchführung der künstlichen Befruchtung statt, wobei aus medizinischen Gründen bei der chromosomalen Translokation des Partners der Klägerin der Großteil der Behandlungsschritte am Körper der Klägerin erfolgen musste.

- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte die Klägerin den Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der künstlichen Befruchtung in Höhe von 22.965 € als außergewöhnliche Belastungen im Sinne von § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Hierbei handelte es sich im Wesentlichen um Kosten für an die Klägerin adressierte Rechnungen und auf sie ausgestellte Rezepte, die teilweise von ihr gezahlt, teilweise aber auch von ihrem Partner beglichen wurden.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) lehnte eine Berücksichtigung der Behandlungskosten der Klägerin auch im Einspruchsverfahren ab.
- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage teilweise statt und erkannte --neben geschätzten Fahrtkosten der Klägerin in Höhe von 658,80 €-- die Aufwendungen insoweit als außergewöhnliche Belastungen an, als die Kosten von der Klägerin selbst getragen worden waren (9.344,95 €). Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 33 EStG.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die der Klägerin im Zusammenhang mit der bei ihr durchgeführten homologen künstlichen Befruchtung entstandenen und von ihr selbst getragenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen sind.
- 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 geschuldet sind, ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen (Senatsurteil vom 10.08.2023 - VI R 29/21, BFHE 281, 70, BStBl II 2023, 1110, Rz 12). Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt 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 b) Im Hinblick auf die für den Abzug nach § 33 EStG erforderliche Zwangsläufigkeit wird nicht danach unterschieden, ob ärztliche Behandlungsmaßnahmen oder medizinisch erforderliche Hilfsmittel der Heilung dienen oder lediglich einen körperlichen Mangel ausgleichen sollen. Deshalb werden regelmäßig auch Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, obwohl der körperliche Mangel durch die betreffende Maßnahme nicht behoben, sondern nur "umgangen" oder kompensiert wird (Senatsurteil vom 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 13). Dementsprechend erkennt der BFH in ständiger Rechtsprechung Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als Behandlung bei Sterilität an, wenn diese in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte vorgenommen wird (zuletzt Senatsurteil vom 25.01.2022 - VI R 34/19, Rz 19).
- 14 c) Voraussetzung ist weiter, dass die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang steht. Denn eine nach nationalem Recht verbotene Behandlung kann keinen zwangsläufigen Aufwand im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG begründen. Vielmehr ist von den Steuerpflichtigen zu erwarten, dass sie gesetzliche Verbote beachten. Aufwendungen für nach objektiv-rechtlichen Maßstäben verbotene

Behandlungsmaßnahmen sind selbst dann nicht zwangsläufig, wenn sie nicht straf- oder bußgeldbewehrt sind oder wegen eines Strafausschließungsgrundes nicht geahndet werden. Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche Befruchtung nur zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung insbesondere nicht gegen das Embryonenschutzgesetz (ESchG) verstößt (Senatsurteil vom 25.01.2022 - VI R 34/19, Rz 20, m.w.N.).

- 15 2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die von der Klägerin selbst getragenen Aufwendungen für die künstliche Befruchtung unter Verwendung homologen Samens als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.
- 16 a) Bei der im Streitfall vorliegenden chromosomalen Translokation des Partners der Klägerin mit der wahrscheinlichen Folge schwerster Schädigungen für ein ohne ärztliche Behandlungsmaßnahmen gezeugtes Kind handelt es sich um einen objektiv regelwidrigen Körperzustand und mithin um eine Krankheit im Sinne der angeführten Rechtsgrundsätze. Dies ist zwischen den Beteiligten zu Recht auch nicht streitig.
- 17 b) Die durchgeführten Behandlungsmaßnahmen der PID in Verbindung mit der künstlichen Befruchtung der Klägerin waren medizinisch auch indiziert, um die Krankheit des Partners auszugleichen und mithin deren nachteilige Folgen zu umgehen. Denn die durch die chromosomale Translokation des Partners der Klägerin entstehende Gefährdung des Kindes bei natürlicher Befruchtung konnte durch eine PID einschließlich nachfolgender künstlicher Befruchtung umgangen werden. Unerheblich ist, dass mit den ärztlichen Maßnahmen nicht bezweckt ist, die Ursachen der chromosomalen Translokation zu beseitigen. Denn dem Begriff der Linderung einer Krankheit wohnt gerade nicht inne, dass damit auch eine Behebung ihrer Ursachen verbunden ist. Von der Linderung einer Krankheit kann vielmehr schon dann gesprochen werden, wenn die ärztliche Tätigkeit auf die Abschwächung oder eine partielle oder völlige Unterbindung von Krankheitsfolgen gerichtet ist (Senatsurteil vom 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 18).
- 18 c) Da die ärztlichen Maßnahmen in ihrer Gesamtheit dem Zweck dienen, eine durch Krankheit beeinträchtigte körperliche Funktion des Partners der Klägerin auszugleichen, sind ausnahmsweise auch die Aufwendungen für die Behandlungsschritte, die bei der --unstreitig gesunden-- Klägerin vorzunehmen waren, zwangsläufig entstanden. Denn wegen der biologischen Zusammenhänge konnte --anders als bei anderen Erkrankungen-- durch eine medizinische Behandlung allein des Partners der Klägerin keine Linderung der Krankheit eintreten (vgl. bereits Senatsurteil vom 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 18). Entsprechend steht es der Zwangsläufigkeit der an der Klägerin vorgenommenen Behandlungsmaßnahmen nicht entgegen, dass hierfür ein anomaler Zustand auf Seiten ihres Partners ursächlich war.
- 19 d) Der Abziehbarkeit steht zudem nicht entgegen, dass die Klägerin und ihr Partner nicht verheiratet waren. Denn in Fällen künstlicher Befruchtung können grundsätzlich auch Behandlungsmaßnahmen von nicht verheirateten Partnern als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein (vgl. Senatsurteil vom 05.10.2017 - VI R 2/17, Rz 23). Dies gilt auch für Behandlungsmaßnahmen, die an dem selbst nicht erkrankten Partner vorzunehmen sind, soweit diese aufgrund untrennbarer biologischer Zusammenhänge zur Linderung einer Krankheit erforderlich sind.
- 20 e) Der Abzug der von der Klägerin selbst getragenen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen steht auch mit den Richtlinien der von der zuständigen Landesärztekammer erlassenen Berufsordnung in Einklang. Denn die Richtlinie zur assistierten Reproduktion gemäß § 13 Abs. 3 der Berufsordnung für die nordrheinischen Ärztinnen und Ärzte sieht insoweit keine Einschränkung vor.
- 21 f) Der Zwangsläufigkeit der im Streitfall angefallenen Aufwendungen stehen weiter auch gesetzliche Vorschriften nicht entgegen. Denn die PID-Kommission der zuständigen Ärztekammer hat die erforderliche Zustimmung erteilt.
- 22 aa) Gemäß § 3a Abs. 1 ESchG ist die genetische Untersuchung eines außerhalb des Körpers erzeugten Embryos grundsätzlich unzulässig. Nach § 3a Abs. 2 ESchG gilt dies unter anderem dann nicht, wenn aufgrund der genetischen Disposition des Mannes, von dem die Samenzelle stammt, das hohe Risiko einer schwerwiegenden Erbkrankheit besteht, oder die Frau, von der die Eizelle stammt, der Feststellung einer schwerwiegenden Schädigung des Embryos, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Tot- oder Fehlgeburt führen wird, zustimmt. Zusätzliche Voraussetzung für die Zulässigkeit der PID ist, dass eine vorherige Aufklärung und Beratung zu den medizinischen, psychischen und sozialen Folgen der gewünschten genetischen Untersuchung stattfindet (§ 3a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 ESchG), die zuständige Ethikkommission die Einhaltung der genannten Voraussetzungen geprüft und zugestimmt hat (§ 3a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 ESchG), sowie die Untersuchung durch einen qualifizierten Arzt in für die PID zugelassenen Zentren vorgenommen wird (§ 3a Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 ESchG).

- 23** bb) Nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) wurden diese Vorschriften eingehalten. Es bestand aufgrund der beim Partner der Klägerin vorliegenden genetischen Veränderung das hohe Risiko einer schwerwiegenden Schädigung des Embryos. Nach vorheriger Beratung haben die Klägerin und ihr Partner die Zustimmung der zuständigen PID-Kommission zur Durchführung der Diagnostik eingeholt (vgl. § 3a ESchG i.V.m. § 4 der Präimplantationsdiagnostikverordnung vom 21.02.2013, BGBl I 2013, 323 i.V.m. § 5 des Präimplantationsdiagnostikgesetzes Nordrhein-Westfalen vom 04.07.2014).
- 24** g) Entgegen der Auffassung des FA steht dem Abzug der Aufwendungen für die an der Klägerin vorgenommenen und von ihr selbst getragenen Behandlungsmaßnahmen schließlich auch nicht der Grundsatz der Individualbesteuerung entgegen. Danach ist die Einkommensteuer eine Personensteuer, die die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person der Besteuerung zugrunde legt und damit die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellt (s. BFH-Beschluss vom 18.04.2018 - I R 2/16, BFHE 261, 298, BStBl II 2018, 567, Rz 19). Entsprechend ist grundsätzlich die einzelne natürliche Person Zurechnungsobjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG, Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608).
- 25** Im Streitfall hatte die Klägerin aufgrund der notwendigerweise an ihrem Körper durchzuführenden Behandlungsmaßnahmen die ihr in Rechnung gestellten Aufwendungen zu tragen. Indem das FG die der Klägerin entstandenen und von ihr getragenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigte, hat es mithin nicht gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung verstoßen, sondern der geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Klägerin Rechnung getragen.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de