

# Urteil vom 19. April 2012, VI R 74/10

**Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall - Neuregelung im StVereinfG 2011 -  
Verfassungsmäßigkeit - Korrektur einer Rechtsprechungsänderung durch den Gesetzgeber - Keine Zwangsläufigkeit von  
Trinkgeldern**

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 1, EStG § 33 Abs 4, EStDV § 64 Abs 1, EStDV § 84 Abs 3f, GG Art 20, GG Art 80 Abs 1, EStR R 33.4 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 19. August 2010, Az: 15 K 514/08

## Leitsätze

1. Dem in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 und in § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 geregelten Verlangen, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall formalisiert nachzuweisen, ist nach § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 auch im Veranlagungszeitraum 2006 Rechnung zu tragen .
2. Weder die in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 normierte Verordnungsermächtigung noch der auf ihrer Grundlage ergangene § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 begegnen rechtsstaatlichen Bedenken .
3. Die in § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 angeordnete rückwirkende Geltung des § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten ebenfalls nicht zu beanstanden. Sie ist von der Ermächtigung des § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 gedeckt und deshalb im Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich unbedenklich .
4. Eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) ist hierbei nicht zu beklagen. Denn dem Gesetzgeber ist es unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (Anschluss an BVerfG-Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06 u.a., BVerfGE 126, 369) .

## Tatbestand

- 1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen für einen Kuraufenthalt, Kosten für Wassergymnastik und Bewegungsbäder sowie für Stärkungsmittel und Einlegesohlen, die ohne ärztliche Verordnung erworben wurden, als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2006 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger erzielte im Streitjahr als kaufmännischer Angestellter Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 27.351 €, die Klägerin war Hausfrau. In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger u.a. folgende Aufwendungen als Krankheitskosten bei den außergewöhnlichen Belastungen geltend:

Kostenart	Betrag in €
Praxisgebühren, Untersuchungsgebühr	70,00
Fahrtkosten zu ärztlichen Behandlungen und Untersuchungen mit dem eigenen PKW	188,70
Kosten für ärztlich verordnete Medikamente und Stärkungsmittel	221,62

Kosten für Krankengymnastik, Massagen, Fango usw.	153,24
Trinkgelder für Behandlungspersonal	50,00
Kurtaxe für einen Behandlungsaufenthalt in Bad A vom 27. Oktober bis 17. November 2006	39,70
Übernachungskosten für Aufenthalt in Bad A	741,00
Kosten für die Fahrt W - Bad A mit eigenem PKW (1.700 km x 0,30 €)	510,00
Kosten für Thermal-Bewegungsbäder laut ärztlicher Verordnung und Fahrtkosten zu den Terminen	299,70
Kosten für Wassergymnastik und Bewegungsbäder einschließlich Fahrtkosten dorthin	492,00
Kosten für Einlegesohlen, Verbandsmaterial etc.	59,89

- 4 In einer der Erklärung beigefügten Anlage gaben die Kläger zu den Kosten für die Wassergymnastik und die Bewegungsbäder an, sie hätten an diesen auf ärztlichen Rat teilgenommen. Die Kläger würden an chronischen Lendenwirbelschmerzen an einer Bandscheibenvorwölbung seit 2004 leiden. Weiterhin klagten sie über Halswirbelschmerzen, Wirbelsäulenveränderungen, Migräne und Herzkreislaufbeschwerden. Die Teilnahme sei zur Schmerzreduktion erforderlich gewesen.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte im Rahmen der streitigen Einkommensteuerveranlagung die Trinkgelder (50 €), die Kurtaxe (39,70 €), die Übernachtungs- und die Fahrtkosten nach Bad A (741 € und 510 €) nicht an. Die Kosten für die Wassergymnastik und die Bewegungsbäder (492 €) wurden ebenfalls nicht berücksichtigt; die Aufwendungen für die Stärkungsmittel in Höhe von 221,62 € wurden um 59,33 € gekürzt, da insoweit keine ärztliche Verordnungen vorgelegen hätten. Auch die Aufwendungen für die Einlegesohlen in Höhe von 46,21 € blieben unberücksichtigt. Sie seien --ohne ärztliche Verordnung-- bei Discountern erworben worden. Die geltend gemachten Kurkosten könnten nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, da die Kurbedürftigkeit nicht durch ein vor Kurbeginn ausgestelltes amtsärztliches oder vergleichbares Zeugnis nachgewiesen worden sei. Nach alledem seien lediglich Aufwendungen in Höhe von 818 € nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigungsfähig. Eine Minderung des Einkommens der Kläger komme gleichwohl nicht in Betracht. Denn die zumutbare Belastung betrage im Streitfall 1.220 €.
- 6 Der Einspruch der Kläger blieb weitgehend erfolglos. Im Einspruchsbescheid vom 20. November 2008 führte das FA zur Begründung aus, die zu berücksichtigenden Aufwendungen seien um 70 € (Praxisgebühren) und 26,31 € (Einlegesohlen) zu erhöhen und andererseits um 20,15 € bei den Medikamenten zu kürzen. Die Kosten für die Behandlungen in Bad A könnten weiterhin nicht anerkannt werden. Die Kläger hätten weder ein vor Reisebeginn ausgestelltes amtsärztliches oder vertrauensärztliches Attest noch eine Bescheinigung der gesetzlichen Krankenkasse vorgelegt. Damit seien zwar Aufwendungen in Höhe von 894,16 € berücksichtigungsfähig, die die zumutbare Belastung jedoch nicht überschritten.
- 7 Die hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Die Kläger hätten die medizinische Notwendigkeit und damit Zwangsläufigkeit der streitigen Aufwendungen nicht durch Vorlage eines ärztlichen Rezeptes oder einer Verordnung bzw. durch Vorlage eines amts- oder vertrauensärztlichen Attests oder Gutachtens nachgewiesen. Ein Abzug der geltend gemachten Krankheitskosten nach § 33 EStG komme deshalb nicht in Betracht. Dies gelte auch für die Trinkgelder. Derartige Zuwendungen seien grundsätzlich nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 1 EStG, und zwar unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Leistung selbst als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen sei.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Die Kläger beantragen,
- das Urteil des Niedersächsischen FG vom 20. August 2010 15 K 514/08 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 24. Januar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom

20. November 2008 dahingehend zu ändern, dass Aufwendungen in Höhe von 2.826 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

- 10** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 11** Mit Erklärung vom 6. Januar 2012 ist das Bundesministerium der Finanzen dem Verfahren wegen der Frage beigetreten, ob und wieweit an der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), nach der es mangels gesetzlicher Grundlage für die Anerkennung von Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können und deren medizinische Erforderlichkeit deshalb schwer zu beurteilen ist, eines grundsätzlich vor der Behandlung ausgestellten amts- oder vertrauensärztlichen Gutachtens über die medizinische Notwendigkeit nicht bedarf (BFH-Urteile vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966, und VI R 17/09, BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969), auch nach der Übernahme der Nachweisregelungen aus R 33.4 Abs. 1 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2008 in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes (StVereinfG) 2011 (BGBl I 2011, 2131) i.V.m. §§ 64 Abs. 1, 84 Abs. 3f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) i.d.F. des StVereinfG 2011 festzuhalten ist.

## Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die streitigen Aufwendungen zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt.
- 13** 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 (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Aus dem Anwendungsbereich des § 33 EStG ausgeschlossen sind dagegen die üblichen Aufwendungen der Lebensführung, die in Höhe des Existenzminimums durch den Grundfreibetrag abgegolten sind (u.a. BFH-Urteil vom 29. September 1989 III R 129/86, BFHE 158, 380, BStBl II 1990, 418).
- 14** a) In ständiger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass Krankheitskosten --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 (z.B. Medikamente, Operation) oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglich zu machen, beispielsweise Aufwendungen für einen Rollstuhl (BFH-Urteile vom 17. Juli 1981 VI R 77/78, BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711; vom 13. Februar 1987 III R 208/81, BFHE 149, 222, BStBl II 1987, 427, und vom 20. März 1987 III R 150/86, BFHE 149, 539, BStBl II 1987, 596).
- 15** b) Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit des Grundes und der Höhe nach bedarf (BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 III R 22/00, BFHE 195, 144, BStBl II 2001, 543, und vom 3. Dezember 1998 III R 5/98, BFHE 187, 503, BStBl II 1999, 227, m.w.N.). Eine derart typisierende Behandlung der Krankheitskosten ist zur Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre geboten (BFH-Urteil in BFHE 195, 144, BStBl II 2001, 543). 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 (vgl. BFH-Urteil vom 18. Juni 1997 III R 84/96, BFHE 183, 476, BStBl II 1997, 805), also medizinisch indiziert sind.
- 16** c) Allerdings hat der Steuerpflichtige die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall in einer Reihe von Fällen formalisiert nachzuweisen. Bei krankheitsbedingten Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2,

23, 31 bis 33 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V--) ist dieser Nachweis nach § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers zu führen; bei Aufwendungen für Maßnahmen, die ihrer Art nach nicht eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können und deren medizinische Indikation deshalb schwer zu beurteilen ist, verlangt § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 ein vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V). Ein solcher qualifizierter Nachweis ist beispielsweise bei Bade- und Heilkuren (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011) sowie bei medizinischen Hilfsmitteln, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens i.S. von § 33 Abs. 1 SGB V anzusehen sind (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. e EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011), erforderlich.

- 17** 2. Diesem formalisierten Nachweisverlangen ist auch im Streitjahr Rechnung zu tragen. Denn nach § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 ist § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 in allen Fällen, in denen --wie vorliegend-- die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, anzuwenden.
- 18** a) Weder die in § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 normierte Verordnungsermächtigung noch der auf ihrer Grundlage ergangene § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 begegnet rechtsstaatlichen Bedenken. § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 ist hinreichend bestimmt und mit Art. 80 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) vereinbar; auch hat sich der Ordnungsgeber bei der Ausgestaltung von § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 im Rahmen seiner Befugnisse gehalten. Die strenge Formalisierung des Nachweises der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall erscheint --jedenfalls im Grundsatz-- nicht unverhältnismäßig. Aufgrund der Neutralität und Unabhängigkeit des Amts- und Vertrauensarztes ist dieses Nachweisverlangen im steuerlichen Massenverfahren geeignet, erforderlich und verhältnismäßig, um die nach Art. 3 Abs. 1 GG gebotene Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Dem steht nicht entgegen, dass der Ordnungsgeber beim Nachweis von Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln (im engeren Sinne) auf ein amts- oder vertrauensärztliches Gutachten verzichtet und eine vorherige Verordnung durch den behandelnden Arzt oder Heilpraktiker genügen lässt. Denn insoweit wird verwaltungswirtschaftlichen Gesichtspunkten Rechnung getragen (Geserich, Finanz-Rundschau 2011, 1067).
- 19** b) Auch die in § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 angeordnete rückwirkende Geltung des § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nicht zu beanstanden.
- 20** aa) Sie ist von der Ermächtigung des § 33 Abs. 4 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 gedeckt und deshalb im Hinblick auf Art. 80 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich unbedenklich. Art. 80 Abs. 1 GG verwehrt dem Gesetzgeber nicht, Ermächtigungen zum Erlass rückwirkender Verordnungen zu erteilen, noch gebietet er, dass eine solche Ermächtigung ausdrücklich erteilt wird. Es reicht hin, wenn sich die Ermächtigung dazu aus dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergibt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 8. Juni 1977 2 BvR 499/74 und 1042/75, BVerfGE 45, 142). Davon ist vorliegend auszugehen. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Anwendungsregelung sicherstellen, dass die vor den Entscheidungen des BFH in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 geübte Rechtspraxis ohne zeitliche Lücke aufrechterhalten wird (BTDrucks 17/6146, S. 17). Überdies hat er selbst und nicht der Ordnungsgeber die rückwirkende Geltung des formalisierten Nachweisverlangens gemäß § 64 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 in Art. 2 Nr. 9 des StVereinfG 2011 angeordnet.
- 21** bb) § 84 Abs. 3f EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 verstößt auch im Übrigen nicht gegen Verfassungsrecht. Zwar ist eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen), die hier insoweit vorliegt, als die Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 --wie hier-- Veranlagungszeiträume betrifft, die vor dem Zeitpunkt der Verkündung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 bereits abgeschlossen waren und für die die Steuer bereits entstanden ist (§ 36 Abs. 1 EStG), nach der Rechtsprechung des BVerfG grundsätzlich unzulässig (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 1098; 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, HFR 2010, 1095, und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, HFR 2010, 1103). Erst mit der Verkündung, das heißt mit der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes, ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss (vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 <78 f.>, m.w.N.), muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 22. März 1983 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343 <353 f.>; vom 10. April 1984 2 BvL 19/82, BVerfGE

67, 1 <15>; vom 14. Mai 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 <241 f.>; in BVerfGE 97, 67 <78 f.>; BVerfG-Urteil vom 27. September 2005 2 BvR 1387/02, BVerfGE 114, 258 <300>).

- 22** cc) In der Rechtsprechung des BVerfG sind jedoch --ohne dass dies abschließend wäre-- Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (vgl. Beschlüsse in BVerfGE 72, 200 <258 ff.>; in BVerfGE 97, 67 <79 f.>; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239 <263>). So tritt das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, namentlich dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 239 <263>), etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war (vgl. BVerfG-Urteil vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 <272>) oder eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung zu einer bestimmten Steuerrechtsfrage nach Änderung der Rechtsanwendungspraxis rückwirkend gesetzlich festgeschrieben wird (BVerfG-Beschlüsse vom 23. Januar 1990 1 BvL 4/87, 1 BvL 5/87, 1 BvL 6/87, 1 BvL 7/87, BVerfGE 81, 228; vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfGK-- 14, 338, und vom 21. Juli 2010 1 BvL 11/06, 1 BvL 12/06, 1 BvL 13/06, 1 BvR 2530/05, BVerfGE 126, 369). Dies gilt unabhängig von der Frage, ob der BFH, wie die Kläger meinen, mit der Änderung seiner Rechtsprechung das bei gleichgebliebener Gesetzeslage schon bisher "richtige Recht" zutreffend erkannt oder die frühere Rechtslage fortentwickelnd neu gestaltet hat (BVerfG-Beschluss in BVerfGK 14, 338).
- 23** dd) Gemessen hieran durfte der Ordnungsgeber das formalisierte Nachweisverlangen rückwirkend anordnen. Damit hat der Gesetzgeber die Rechtslage auch mit Wirkung für die Vergangenheit so geregelt, wie sie bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung durch die Urteile des BFH in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 einer gefestigten Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 14. Februar 1980 VI R 218/77, BFHE 130, 54, BStBl II 1980, 295; in BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711; vom 11. Januar 1991 III R 70/88, BFH/NV 1991, 386; vom 11. Dezember 1987 III R 95/85, BFHE 152, 131, BStBl II 1988, 275; in BFHE 149, 222, BStBl II 1987, 427; vom 9. August 1991 III R 54/90, BFHE 165, 272, BStBl II 1991, 920; in BFHE 195, 144, BStBl II 2001, 543; vom 9. August 2001 III R 6/01, BFHE 196, 492, BStBl II 2002, 240; vom 23. Mai 2002 III R 52/99, BFHE 199, 287, BStBl II 2002, 592; vom 21. April 2005 III R 45/03, BFHE 209, 365, BStBl II 2005, 602; vom 15. März 2007 III R 28/06, BFH/NV 2007, 1841; BFH-Beschlüsse vom 10. Dezember 2004 III B 56/04, juris; vom 24. November 2006 III B 57/06, BFH/NV 2007, 438, und vom 15. November 2007 III B 205/06, BFH/NV 2008, 368) und der einhelligen Praxis der Finanzverwaltung (R 33.4 Abs. 1 EStR) und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis auch auf Seiten der Steuerpflichtigen entsprach. Ein berechtigtes Vertrauen auf eine hiervon abweichende Rechtslage konnten die Steuerpflichtigen, so auch die Kläger, jedenfalls vor der Rechtsprechungsänderung nicht bilden. Zumal das FA nach den mit zulässigen Revisionsrügen nicht angegriffenen und daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bereits im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Dezember 2005 auf die Notwendigkeit ärztlicher Verordnungen und im Einspruchsbescheid vom 22. Mai 2006, mit dem der Einspruch der Kläger gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 5. Dezember 2005 zurückgewiesen wurde, auf die Anforderungen an den Nachweis der Notwendigkeit von Kuraufwendungen hingewiesen hatte.
- 24** ee) Ob und inwieweit anderes für die Zeit nach dem Ergehen der Urteile des BFH in BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966 und in BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969 bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss am 1. November 2011 bzw. der Verkündung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 am 4. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) oder jedenfalls bis zur entsprechenden Gesetzesinitiative --hier der Prüfbitte des Bundesrates vom 18. März 2011-- gilt, kann hier dahinstehen. Denn das Ausgangsverfahren betrifft lediglich den Veranlagungszeitraum 2006, etwaige im Vertrauen auf die erfolgte Rechtsprechungsänderung getätigte Dispositionen in der Zeit nach November 2010 stehen damit nicht zur Entscheidung.
- 25** ff) Es widerspricht weder dem Rechtsstaatsprinzip noch dem Gewaltenteilungsgrundsatz, wenn der Gesetzgeber eine Rechtsprechungsänderung korrigiert, die auf der Grundlage der seinerzeit bestehenden Gesetzeslage zwar mit gutem Grund erfolgt ist, deren Ergebnis er aber für nicht sachgerecht hält. Nicht die Rücksicht auf die rechtsprechende Gewalt und deren Befugnis zur Letztentscheidung über die bestehende Gesetzeslage, sondern nur das sonstige Verfassungsrecht, insbesondere die Grundrechte der Steuerpflichtigen, begrenzt hier die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers bei der Bestätigung der alten Rechtspraxis durch entsprechende gesetzliche Klarstellung (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 81, 228; in BVerfGK 14, 338, und in BVerfGE 126, 369). Entgegen der Auffassung der Kläger ist insoweit nicht erkennbar, dass die gesetzliche Festschreibung des von der Rechtspraxis bisher verlangten formalisierten Nachweises von Krankheitskosten in verfassungsrechtlich erheblicher Weise die gerade auch im Steuerrecht Geltung beanspruchenden Grundsätze der Folgerichtigkeit und der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268) verletzt.

**26** 3. Nach alldem ist die Entscheidung des FG, die Kosten für die Anschaffung der Einlegesohlen, die ohne ärztliche Verordnung angeschafften entzündungshemmenden Medikamente, Schmerzmittel, Hand- und Fußcremes, die Wassergymnastik und die Bewegungsbäder der Klägerin sowie die Aufwendungen für den Aufenthalt in Bad A im Ergebnis nicht zum Abzug als außergewöhnliche Belastungen zuzulassen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn insoweit haben die Kläger --nach den mit zulässigen Revisionsrügen nicht angegriffenen und daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG-- die Zwangsläufigkeit der streitigen Aufwendungen nicht in der nach § 64 Abs. 1 EStDV i.d.F. des StVereinfG 2011 gebotenen Form nachgewiesen. Das FG hat auch die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Trinkgelder zutreffend verneint. Trinkgelder sind nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 1 EStG, und zwar unabhängig davon, ob die zugrunde liegende Leistung selbst als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen ist. Der Steuerpflichtige ist zwar aus tatsächlichen Gründen gezwungen, bei Krankheiten medizinische Hilfe in Anspruch zu nehmen. Trinkgeld wird aber von ihm --anders als das Entgelt für die erbrachte Leistung-- zivilrechtlich nicht geschuldet. Auch wenn kein Trinkgeld erbracht wird, hat der Steuerpflichtige Anspruch auf eine sachgemäße Behandlung seiner Krankheit und kann diese auch erwarten (BFH-Urteil vom 30. Oktober 2003 III R 32/01, BFHE 204, 108, BStBl II 2004, 270).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)