

§ 33

Außergewöhnliche Belastungen

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),
geändert durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146)

(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) ¹Aufwendungen 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. ²Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben dabei außer Betracht; das gilt für Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9 nur insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können. ³Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

(3) ¹Die zumutbare Belastung beträgt

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 30 000 DM	über 30 000 DM bis 100 000 DM	über 100 000 DM
1. bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer			
a) nach § 32 a Abs. 1,	5	6	7
b) nach § 32 a Abs. 5 oder 6 (Splitting-Verfahren)	4	5	6
zu berechnen ist;			
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern,	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	vom Hundert des Gesamtbetrags der Einkünfte		

²Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen die, für die er einen Kinderfreibetrag erhält.

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 33

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 33	1	E. Verhältnis des § 33 zu anderen Vorschriften	
B. Rechtsentwicklung des § 33		I. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtl. Vorschriften ..	16
I. Rechtsgrundlagen	2	II. Verhältnis zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich	17
II. Der Beitrag der Rspr. zur Rechtsentwicklung des § 33	3	III. Verhältnis zu Vorschriften der AO	18
III. Reformüberlegungen	4	F. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung	
C. Bedeutung des § 33		I. Grundsätzliches zur Abzugsberechtigung	20
I. Finanzwissenschaftliche Bedeutung	6	II. Abzugsberechtigung bei Ehegatten	
II. Steuersystematische Bedeutung		1. Unbeschränkt stpfl. Ehegatten	21
1. Auffangvorschrift und Grundtatbestand zur Freistellung indisponibler Lebenshaltungskosten durch außergewöhnliche Belastungen	7	2. Beschränkt stpfl. Ehegatten ..	22
2. § 33 als Tarifvorschrift	8	III. Abzugsberechtigung in Erbfällen	23
3. § 33 als Billigkeitsvorschrift ..	9	G. Verfahrensvorschriften	
III. Verfassungsmäßigkeit des § 33	10	I. Abzug im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und LStAbzugsverfahren	
D. Geltungsbereich des § 33		1. Abzug im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren ...	24
I. Allgemeines zum persönl. und sachl. Geltungsbereich des § 33	12	2. Freibetrag beim LStAbzug ..	25
II. Anwendung auf Auslandsbeziehungen		II. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bei außergewöhnl. Belastungen	
1. Anwendung auf beschränkt Stpfl.	14	1. Nachweisanforderungen	26
2. Außergewönl. Belastung mit Auslandsbezug	15	2. Feststellungslast (objektive Beweislast)	27

Erläuterungen zu Abs. 1:
Voraussetzungen und Abzug außergewöhnlicher Belastungen

	Anm.		Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzungen der außergewöhnl. Belastung (Abs. 1)		1. Grundsätzliches zur Legaldefinition	30
I. Die Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit		2. Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen oder des verursachenden Ereignisses?	31

Anm.	Anm.
II. Belastung (zwangsläufiges Er- wachsen von Aufwendungen)	
1. „Zwangsläufiges Er- wachsen“ von Aufwendungen	32
2. Begriff der Aufwendungen	
a) Einheitlicher Begriff der Aufwendungen	33
b) ABC zum Begriff der Aufwendungen	34
III. Anforderungen an das Merk- mal „Belastung“	
1. Vorbemerkung	36
2. Keine außergewöhnl. Bela- stung bei Erlangung eines Gegenwertes (Gegenwert- lehre)	
a) Die Gegenwertlehre	37
b) Begriff des Gegenwertes	38
c) Ausnahmen von der Gegenwertlehre (insbes. bei unabwendbarem Ereignis)	39
d) Eigene Stellungnahme zur Gegenwertlehre	40
3. Keine außergewöhnl. Bela- stung bei Vorteilsanrechnung (Aufwendungsersatz und ersparte Kosten)	
a) Die Lehre von der Vorteilsanrechnung	41
b) Begriff der Vorteilsan- rechnung	42
c) Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung	43
d) Eigene Stellungnahme zur Vorteilsanrechnung	44
4. Keine außergewöhnl. Bela- stung bei Belastung der Vermögenssphäre	
a) Die Lehre von der notwendigen Belastung der Einkommenssphäre	45
b) Begriff der Aufwendun- gen der Vermögenssphäre	46
	c) Ausnahme für Aufwen- dungen der Vermögens- sphäre bei unzureichen- dem Vermögen
	47
	d) Stellungnahme zur Unterscheidung von Einkommens- und Vermögenssphäre
	48
	5. Keine außergewöhnl. Bela- stung bei vorhandenem Vermögen?
	49
IV. Außergewöhnlichkeit	
1. Vorbemerkung	50
2. Vergleich mit Aufwendungen von Stpfl. gleicher Einkom- mens- und Vermögensver- hältnisse und gleichen Familienstandes	51
3. Maßgeblicher Veranlagungs- zeitraum: Prinzip der Jahres- besteuerung	52
B. Antragserfordernis (Abs. 1)	53
C. Abzug der außergewöhnli- chen Belastung (Abs. 1)	
I. Rechtsanspruch auf Abzug (die ESt. „wird“ ermäßigt)	54
II. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte	55
III. Höhe des Abzugs	
1. Überblick	56
2. Kürzung um die zumutbare Belastung	
a) Anwendungsbereich der zumutbaren Belastung	57
b) Unterlassen der Kürzung um die zumutbare Belastung	58
IV. Zeitpunkt des Abzugs (§ 11 Abs. 2)	59

**Anhang zu Abs. 1:
Wichtige Fälle außergewöhnlicher Belastung**

Anm.	Anm.
A. Vorbemerkung	60
B. Abfindung, Ablösung	
	I. Begriff der Abfindung und Ablösung
	61
	II. Abfindung
	62
	III. Ablösung
	63

	Anm.
C. Behinderungsbedingte Aufwendungen	
I. Aufwendungen des Stpfl. infolge eigener Behinderung und Aufwendungen für behinderte Angehörige	66
II. Aufwendungen für ein behindertes Kind	68
III. Kraftfahrzeugkosten Behinderter	
1. Abzug dem Grunde nach	69
2. Umfang der abziehbaren Aufwendungen	70
3. Vorteilsanrechnung	71
D. Aufwendungen zur Hausratsbeschaffung	
I. Grundsätzlich kein Abzug bei erstmaliger Anschaffung	74
II. Wiederbeschaffung von vernichtetem Hausrat	
1. Vernichtung durch unabwendbare Ereignisse	75
2. Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung der Wiederbeschaffungsaufwendungen als außergewöhl. Belastung	76
3. Abzug von Wiederbeschaffungsaufwendungen und Vorteilsanrechnung	78
E. Krankheitskosten	
I. Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug	90
II. Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten	91
III. Begünstigte und nicht begünstigte Krankheitskosten	
1. Unmittelbare Krankheitskosten	
a) Allgemeine Grundsätze	92
b) Aufwendungen für ärztliche Leistungen und sonstige Behandlungskosten	93
c) Aufwendungen für Heil- und Hilfsmittel	94
d) Unterbringungs-, Pflege- und Fahrtkosten	95
2. Mittelbare Krankheitskosten und Krankheitsfolgekosten	

	Anm.
a) Grundsatz	96
b) Fälle sog. mittelbarer Krankheitskosten und Krankheitsfolgekosten	97
IV. Vorteilsanrechnung: Erstattung von Krankheitskosten und sonstige Vorteile	99
F. Kurkosten	
I. Begriff der Kur	102
II. Voraussetzungen des Abzugs von Kurkosten	
1. Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit	103
2. Nachweiserfordernisse	104
III. Umfang der abziehbaren Kurkosten	
1. Art der Aufwendungen	105
2. Angemessenheit der Kurkosten	106
3. Vorteilsausgleichung	107
G. Prozeßkosten	
I. Allgemeine Grundsätze	
1. Abzugsberechtigung	110
2. Verhältnis zu anderen Aufwendungen	111
3. Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Prozeßkosten	112
4. Höhe des Abzugs von Prozeßkosten	
a) Art der Aufwendungen	113
b) Vorteilsanrechnung	114
II. Strafprozeßkosten	
1: Grundsatz	115
2. Einzelfragen	116
III. Zivilprozeßkosten	
1. Grundsätzliches zur außergewöhl. Belastung bei Zivilprozeßkosten	
a) Grundsatz: Keine Zwangsläufigkeit von Prozeßkosten	117
b) Ausnahme: Zwangsläufigkeit bestimmter Zivilprozeßkosten	118
c) Einkommens- oder Vermögensbelastung durch Prozeßkosten	119
2. Ehescheidungskosten	
a) Überblick	120

	Anm.
b) Kosten des Ehescheidungsverfahrens	121
c) Kosten der Scheidungsfolgesachen	122
d) Ehescheidungsfolgekosten	123
3. Andere Zivilprozeßfälle	124
IV. Verwaltungsprozeßkosten	
1. Steuerprozeßkosten	126
2. Verwaltungsgerichtl. Verfahrenskosten	127
H. Schuldaufnahme, Schuldtilgung, Schuldzinsen	
I. Rechtsentwicklung zur außergewöhnlichen Belastung bei Verschuldung	131
II. Abzug kreditfinanzierter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung	132
III. Aufwendungen zugunsten Dritter (Schuldübernahme)	133
IV. Abzug von Schuldzinsen	
1. Grundsätze zum Abzug von Schuldzinsen als außergewöhnliche Belastung	134
2. Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme als Voraussetzung für den Schuldzinsenabzug	135
J. Todesfallkosten	
I. Allgemeines zu Todesfallkosten als außergewöhnl. Belastung	
1. Einzelne Grundsätze	
a) Zusammenhang mit der Vermögenssphäre	141
b) Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von Todesfallkosten	142
c) Angemessenheit der Todesfallkosten	143
2. Eigene Stellungnahme	144
II. Abziehbare Todesfallkosten im einzelnen	145

	Anm.
K. Unterhaltsleistungen, Unterstützungen	
I. Rechtsentwicklung	146
II. Verhältnis zum Kinderlastenausgleich und zu § 33 a und § 33 b	
1. Abgeltungswirkung der Pauschalregelungen als Grundsatz	147
2. Abzug besonderer Unterhaltsleistungen neben § 33 a	148
L. Versorgungsausgleich	
I. Vorbemerkung	150
II. Anwendungsfälle des § 1587 b BGB	
1. Rentensplitting (§ 1587 b Abs. 1 BGB)	151
2. Quasi-Splitting (§ 1587 b Abs. 2 BGB)	152
3. Zahlungsanordnung zur Begründung von Rentenanwartschaften (§ 1587 b Abs. 3 BGB aF) und Neuregelung (§ 3 b Abs. 1 Nr. 2 VAHRG)	153
4. Ausgleich in anderer Weise (§ 1587 b Abs. 4 BGB)	154
III. Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich (§§ 1587 f–1587 n BGB)	155
M. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung	
I. Vorbemerkung	158
II. Baukosten- oder Mieterzuschüsse	
1. Verschiedene Formen von Finanzierungsbeiträgen der Mieter	159
2. Einkommensteuerl. Behandlung der verschiedenen Finanzierungsbeiträge als Mieterzuschüsse	160
III. Behandlung anderer Mieteraufwendungen	161

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, Abzugsverbote**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2			
B. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Abs. 2 Satz 1)			
I. Zur Legaldefinition der Zwangsläufigkeit			
II. Aufwendungen, denen sich der Stpfl. aus bestimmten Gründen nicht entziehen kann			
1. Zwangsläufigkeit als „Nicht-entziehen-können“			
a) Art und Ausmaß der Einwirkung auf den Stpfl.			
b) Verhältnis von „Zwangsläufigkeit“ und „Freiwilligkeit“			
c) Objektive und subjektive Zwangsläufigkeit			
d) Inländ. oder ausländ. Beurteilungsmaßstab			
2. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen oder der zugrundeliegenden Ereignisse?			
a) Die Problemstellung			
b) Gegenstand der Zwangsläufigkeit bei wörtl. Auslegung des Abs. 2 Satz 1			
c) Gegenstand der Zwangsläufigkeit nach dem Zweck des Abs. 2 Satz 1			
3. Bedeutung von Kausalität und Verschulden; mißbräuchl. Inanspruchnahme des § 33			
a) Bedeutung der Kausalität für die Zwangsläufigkeit			
b) Bedeutung des Verschuldens für die Zwangsläufigkeit			
c) Mißbräuchliche Inanspruchnahme des § 33			
4. Die Gründe der Zwangsläufigkeit (das „Nicht-entziehen-können“)			
a) Allgemeine Grundsätze			
b) Rechtliche Gründe			
		c) Tatsächliche Gründe	189
		d) Sittliche Gründe	190
		e) Einzelfälle zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen	191
		III. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen	
		1. Allgemeines zur Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen	
		a) Rechtsentwicklung der Regelung	194
		b) Bedeutung der Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen	195
		2. Begrenzung auf „den Umständen nach notwendige Aufwendungen“	196
		3. Begrenzung auf „angemessene Aufwendungen“	197
		C. Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben; Ausnahmeregelung für Ausbildungskosten (Abs. 2 Satz 2)	
		I. Bedeutung des Abzugsverbots	200
		II. Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören (Abs. 2 Satz 2 erster Halbs.)	
		1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs.	
		a) Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben	201
		b) Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben usw. „gehören“	202
		2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. („bleiben außer Betracht“)	203
		III. Ausnahme vom Abzugsverbot für Sonderausgaben im Sinne des § 10 Nr. 7 bis 9 (Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.)	
		1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.	

Anm.	Anm.
a) Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9205	D. Abzugsverbot für Diätkosten ab 1. 1. 75 (Abs. 2 Satz 3)
b) „Insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezo- gen werden können“ ...206	I. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Diätkosten 208
2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.207	II. Abzugsverbot für Diätkosten (Abs. 2 Satz 3)209

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

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	II. Ermittlung des maßgebenden vH-Satzes (Tabelle des Abs. 3 Satz 1)
I. Rechtsentwicklung des Abs. 3 215	1. Staffelung nach der Höhe des Gesamtrbetrags d. Ein- künfte223
II. Bedeutung und Verfassungs- mäßigkeit des Abs. 3	2. Staffelung nach Familien- stand und Kinderzahl
1. Bedeutung der zumutbaren Belastung 216	a) Stpfl. ohne Kinder (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) ... 224
2. Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung 217	b) Stpfl. mit Kindern (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) ... 225
B. Berechnung der zumutbaren Belastung (Abs. 3 Satz 1)	C. Die bei Ermittlung der zumutbaren Belastung mit- zählenden Kinder (Abs. 3 Satz 2)
I. Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage	I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2 226
1. Überblick 220	II. „Kinder des Stpfl. . . , für die er einen Kinderfreibetrag erhält“228
2. Gesamtbetrag der Ein- künfte 221	
3. Abweichende Bemessungs- grundlage im LStVerfahren 222	

ABC der außergewöhnlichen Belastung

Anm.	Anm.
Abfindung 300	Angehörige 300
Abgaben	Anliegerbeiträge
Ablösung	Anschlußstudium
Abmagerungskur	Anstaltsunterbringung
Abstandszahlungen	Anti-Baby-Pille
Abtreibung	Antrag auf Berücksichtigung agB
Abwehrkosten	Anwaltskosten
Adoption	Arbeitslosigkeit
AIDS	Archive
Alkoholiker, Alkoholsucht	Asbestsanierung
Allergie	Asthma, Atemwegserkrankungen
Altersheim	Arzneimittel

	Anm.		Anm.
Arzneimittelvorrat	300	Einbürgerungskosten	300
Asylberechtigter		Einziehung	
Auflagen		Empfängerbenennung	
Aufzug		Entbindungskosten	
Ausbildungskosten		Entführung	
Ausbürgerungskosten		Erbauseinandersetzung	
Auseinandersetzung		Erbausgleich	
Auslandskur		Erbfallschulden, Erblässerschulden	
Auslandsstudium		Erbverzicht	
Ausreisekosten		Erdbeben	
Aussetzungszinsen		Ergänzungsanschaffung	
Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen		Erholungsreise	
Austauschschüler		Ersatzdroge	
Auswärtige Unterbringung		Erschließungsbeiträge	
Auswanderungskosten		Erstattungen	
Babyausstattung		Erstattungsrichtl. der Krankenkassen	
Badekuren		Erstlingsausstattung	
Bagatellarzneimittel		Erziehung	
Baudenkmäler		Erzwingungsgelder	
Baukosten		Existenzaufbaudarlehen	
Baukostenzuschuß		Exklaven-Belastungen	
Baumaßnahmen		Fahrstuhl	
Bechterew'sche Krankheit		Fahrtkosten	
Beerdigung, Begräbnis		Familienfeste	
Beihilfen		Familienheimfahrten	
Beihilfevorschriften		Familienzusammenführung	
Beiträge		Ferienkinder	
Bekleidung		Fernsehempfänger	
Beleidigungsprozesse		Feuerversicherung	
Berufsausbildung		Feuerwehrrabgabe	
Bestattung		Finanzierungskosten	
Besuch		Fluchthilfekosten	
Besuchsfahrten, Besuchsreisen		Flüchtlingsfreibetrag	
Bibliotheken		Flugkosten	
Bürgerschaft		Flutschaden	
Büsingen		Förderungsverzicht	
Bußgeld		Fortbildungskosten	
Chelat-Therapie		Freibetrag	
Contergangeschädigtes Kind		Freikauf	
Darlehen		Frischzellenbehandlung	
Dekontaminierung		Geburt	
Deliktsverluste		Gefängnis-Besuche	
Denkmalsschutz, Denkmalspflege		Gegenwertgrundsatz (Gegenwertlehre bzw. Gegenwerttheorie)	
Detektiv		Geistlicher	
Diätkosten		Geldbeschaffungskosten	
Diebstahl		Geldbuße, Geldstrafe	
Dienststrafverfahren		Geschenk	
Doktorexamen		Gewichtsverlust	
Doppelte Haushaltsführung		Grabstätte	
Drillingsgeburt		Grenzgänger-Niederlande	
Eheähnliche Gemeinschaft		Haarersatz, Haartoupet	
Ehегatten		Haartransplantation	
Ehescheidungskosten		Hagel- und Wasserschäden	
Eheschließung		Hausgehilfin, Haushaltshilfe	
Ehrenamt		Hauspflegerin	

	Anm.		Anm.
Hausrat	300	„Liebhaberei“	300
Hehler		Liegehalle	
Heil- und Pflegeanstalt		Lösegeldzahlung	
Heilmittel		LoStErmäßigungsverfahren	
Heilpraktiker		Mieterabfindung	
Heimatfest		Mieterdarlehen, Mietkautionen	
Heimatvertriebene		Miet- und Räumungsprozesse	
Heimunterbringung		Mietzins	
Heirat		Mittagsheimfahrten	
Hilfsmittel		Möbel	
Hinterziehungszinsen		Nachfluchtgründe	
Hochzeitsfeier		Nachhilfe	
Hörgerät		Nachkuren	
Homosexuelle Beziehungen		Nachlaßverbindlichkeiten	
Honorarkonsul		Nachtwache	
Instandsetzung		Nachweisanforderungen	
Internat		Nachzahlungen	
In-Vitro-Fertilisation		Namensänderungsverfahren	
Kapitalabfindung		Naturdenkmale	
Kapitalanlage		Naturkatastrophen	
Katastrophen		Naturschutz	
Kaufkraftausgleich		Nebenleistungen	
Kaution		Nervenheilanstalt	
Kinderbetreuung, Kindergarten		Nichteheliches Kind	
Kleidung		Niederländische Grenzgänger	
Klimakur		Numerus clausus	
Kneippkur eines Bundeswehrpiloten		Onkel-Ehe	
Körperbehinderung		Operationskosten	
Körperlänge		Ordnungsgeld	
Konkubinät		Paketsendungen	
Konsul		Patenschaft	
Kontrazeptiva		Pensionsnachzahlung	
Kosmetische Aufwendungen		Perücke	
Kraftfahrzeugkosten		Pflege- und Pflegeheimkosten	
Krankenhaustagegeldversicherung		Pilgerfahrt	
Krankenkassenbeiträge		Politische Tätigkeit	
Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache		Politisch Verfolgte	
Krankentagegeldversicherung		Privatschulbesuch	
Krankentransporte		Promotionskosten	
Krankenversicherung		Prozeßkosten	
Krankheitskosten		Prozeßkostenvorschuß	
Kredit		Psoriasis	
Kreditfinanzierte Aufwendungen		Psychoanalyse, Psychotherapie	
Kriegsgräber		Querschnittsgelähmter	
Kulturgüter		Räumungsprozesse	
Kunstgegenstände		Realsplitting	
Kunstsammlungen		Rechtsschutzversicherung	
Kurkosten		Reisekosten	
Lärmschutz		Rentenversicherung	
Laienpriester		Reservisten	
Landschaftspflege		Rezeptgebühr	
Lastenausgleich		Rollstuhl	
Lebensgemeinschaft		Rückerstattung	
Lebensretter-Urteil		Rücklagen	
Lebensversicherungsprämie		Rückzahlungen	
Legasthenie-Therapie		Säumniszuschläge	
Lernmittel		Sanierungsmaßnahmen	
		Sauna	

	Anm.		Anm.
Schaden	300	Unterschlagung	300
Schadensersatz		Unterstützung	
Schalldämmfenster, Schallisolierung		Untreue	
Schmiergeld		Vaterschaftsprozesse	
Schüleraustausch		Verdienstausfall	
Schulbesuch		Verfall	
Schuldanerkenntnis		Vergleichskosten	
Schuldaufnahme, Schulden, Schuldtilgung		Verhütungsmittel	
Schuldübernahme		Verluste	
Schuldversprechen		Vermögensauseinandersetzung	
Schuldzinsen		Vermögens- und Erbstreitigkeiten	
Schuppenflechte		Vermögensverluste	
Schwangerschaft		Verpflegungsmehraufwand	
Schwangerschaftsabbruch		Verschuldung	
Schwerbehinderte, Schwerbeschädigte		Versicherungsbeiträge	
Schwimmbad		Versicherungsschutz	
Scientology		Versorgungsausgleich	
Selbstanalyse		Verspätungszuschläge	
Sicherheitsleistung		Vertriebene	
Sonderschule		Verwaltungsprozeßkosten	
Sowjetzonenflüchtlinge, Spätaussiedler, Spätheimkehrer		Verwarnungsgeld	
Spekulationsgeschäft		Verzicht des Stpfl.	
Sperma-Konservierung		Vorbeugende Maßnahmen der Gesund- heitsvorsorge	
Sport		Vormundschaft	
Sprachkurs		Vorsorgekuren	
Sterbegeldversicherung		Vorsorgeuntersuchungen	
Steuern		Vorteilsanrechnung, Vorteilsausglei- chung	
Steuerprozeßkosten		Vorzeitiger Erbausgleich	
Strafe		Wahlkonsul	
Strafprozeßkosten		Wahlrechte bei Geltendmachung außer- gewöhnl. Belastungen	
Strafverteidigerkosten		Wallfahrt	
Straßenanliegerbeiträge		Wehrdienst	
Studiendarlehen, Studienkosten		Wehrpflichtiger	
Stundungszinsen		Weiterbildung	
Sturmschäden		Wiederbeschaffungskosten	
Taxikosten		Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung	
Telefonkosten		Wiederherstellung	
Tierhalterhaftung		Wohnraumbeschaffungskosten	
Todesfallkosten		Wohnungseinrichtung	
Totalgeschädigte		Wohnungsinstandsetzung	
Toupet		Wunderheiler	
Transportkosten		Zahnprothese	
Trauerkleidung		Zinsen	
Trinkgelder		Zivilprozeßkosten	
Trockenzellen-Therapie		Zugewinnausgleich	
Trunksucht		Zumutbare Belastung	
Umbaumaßnahmen		Zuschuß	
Umschulungskosten		Zwangsgeld	
Umstandskleidung		Zwangsläufigkeit	
Umzugskosten		Zweitausbildung, Zweitstudium	
Unfallschaden		Zweitwagen	
Unterhalt		Zweitwohnung	
Unterhaltsabfindungen		Zwischenheimfahrten	
Unterhaltsberechtigzte			
Unterhaltsleistungen			
Unterhaltsnachzahlung			
Unterhaltsprozesse, Unterhaltssachen			

Allgemeine Erläuterungen zu § 33

Schrifttum von 1934–1953: *Oermann*, DSz 1942 S. 133; *Delbrück*, DR 1942 S. 155; *Ritter*, DB 1949 S. 474; *Hoeres*, StErmäßigung wegen außergewöhnl. Belastung, Wiesbaden 1951; *Höft*, StuW 1951 Sp. 751; *Sachs*, DSz 1951 S. 347; *Flume*, DB 1951 S. 353; *Cerutti*, BIStA 1952 Nr. 16; *Leibrecht*, StuW 1952 Sp. 449; *Wetter*, StuW 1952 Sp. 489; *Theis*, DB 1952 Beil. Nr. 17 zu Heft 42; *Kaatz*, FR 1952 S. 227, 285; *Hoffmann*, BB 1952 S. 984; *Weisensee*, EDSz 1953 S. 343, 447, 515, 536, 548, 576, 600; *Kaatz*, FR 1953 S. 372; *Zitzlaff*, DSr 1953 S. 5, 347; *Heuer*, DB 1954 S. 4; *Caumanns*, DB 1954 S. 355; *Oswald*, DSz 1954, S. 22; *Vangerow*, DSz 1954 S. 325; *Falk*, DSz 1954 S. 401.

Schrifttum von 1955–1974: *Caumanns*, Die außergew. Bel. im deutschen ESt-Recht, Diss. Köln 1955; *Hefler*, DB 1955, S. 272; *Oswald*, BB 1955 S. 276; *ders.*, FR 1956 S. 547; *Küchenhoff*, StuW 1956 Sp. 103; *Leingärtner*, StuW 1956 Sp. 815; *Brockhoff*, DSz 1957 S. 265; *Antony*, Außergewöhl. Belastungen, 1958; *Fettweiß*, StErmäßigung wegen außergew. Bel., Düsseldorf 1958; *Wetter*, BB 1958 Beil. zu Heft 34; *Oswald*, StuW 1958 Sp. 171; *H. M. Schmidt*, FR 1959 S. 345; *Tipke*, StWA. 1959 S. 86; *Hippe*, DSr 1962/63 S. 242; *Spitaler*, StuF 1963 S. 73; *Jaenke*, FR 1963 S. 443; *Scharfenstein*, Zur Problematik der außergewöhl. Belastung im deutschen StRecht, Diss. Köln 1964; *Stier*, FR 1964 S. 191; *Hartz*, DB 1965 S. 1225; *Voss*, FR 1966 S. 441; *Hoeres*, StErmäßigung wegen außergewöhl. Belastungen, 4. Aufl., Wiesbaden 1966; *Hartz*, StuW 1968 Sp. 245; *Speer*, BB 1968 S. 366; *Eisenberg*, StJb. 1968/69 S. 297; *Eggesiecker*, FR 1971 S. 450; *Eisenberg*, FR 1973 S. 369, 398, 419.

Schrifttum ab 1975: *Nissen*, Außergewöhl. Belastung §§ 33, 33a EStG, DB 1976 Beil. 18 zu Heft 46; *Beckermann/Martin*, Außergewöhl. Belastungen. Ein Steuer-Leitfaden für ArbN und Lohnbüros, Bonn 1977; *Anders*, Die StErmäßigung wegen außergewöhl. Belastung, BIStA 1978 S. 349; *Schlücht*, Außergewöhl. Belastungen – ein Beitrag zum StRecht, Bundeswehrverwaltung 1978 S. 275; *Wallmann*, ABC der steuerl. Absetzbarkeit von Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhl. Belastungen, Kissing 1981; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/1988, S. 517 ff.; *Pohlmann*, Außergew. Belastungen, Darst. in ABC-Folge, 3. Aufl. 1982; *Rasenack*, Anmerkungen zum Begriff der außergew. Belastungen iS von § 33 EStG, DB 1983 S. 1272; *Jakob/Jüptner*, Zur Zwangsläufigkeit außergew. Belastungen – Gedanken zur Systematik und Struktur eines Auffangtatbestandes –, StuW 1983 S. 206; *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Münsteraner Symposium Bd. II, Köln 1985; *Stache*, ABC der außergew. Belastungen, 1987; *Lierow*, StErmäßigung wegen außergew. Belastung, 11. Aufl. 1988; *Schoor*, Abzug von außergew. Belastungen bei der ESt, VersW 1987 S. 1340; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt, 1981/1988 S. 579 ff.; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988, S. F 62 ff.; *Wieser*, Die Rechtsnatur der Tarifiermäßigung gem. § 34 EStG, ÖStZ 1989 S. 30 und 44; *Günther*, ABC der außergew. Belastungen, NSt 1990/18 Außergew. Belastungen – ABC – Darst. 1; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, Diss. 1990; *Seitrich*, Zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 des EStG; BB 1990 S. 470; *Pflüger*, Neuere Rspr. des BFH zu außergew. Belastungen, NWB F. 3 S. 8137 (52/1991); *Wehmeyer*, StErmäßigung wegen außergew. Belastungen, StWK Gr. 4 S. 495 (14/1992). S. auch das besondere Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 186–189 EStR; Abschn. 92–95 LStR.

A. Überblick zu § 33

1

Abs. 1 bestimmt in Form einer Generalklausel, daß zwangsläufige, die zumutbare Belastung übersteigende Aufwendungen auf Antrag steuermindernd berücksichtigt werden.

Abs. 2 enthält in Satz 1 eine Legaldefinition der Zwangsläufigkeit. Satz 2 regelt das Verhältnis zu Betriebsausgaben, Werbungskosten u. Sonderausgaben und Satz 3 schließt Aufwendungen für Diätverpflegung allgemein vom Abzug aus.

Abs. 3 Satz 1 regelt tabellarisch die zumutbare Belastung (Abs. 1), gestaffelt nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte, dem Familienstand und der Kinderzahl. Satz 2 bestimmt im einzelnen, welche Kinder des Stpfl. für die Berechnung der zumutbaren Belastung berücksichtigt werden.

B. Rechtsentwicklung des § 33

2

I. Rechtsgrundlagen

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

Preuß. EStG v. 1. 5. 1851 (Ges. Slg. S. 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. S. 175): § 19 lautete fast gleich mit § 26 EStG 1920, s.u.

EStG 1920 v. 29. 3. 20 (RGBl. I S. 359): Im Abschnitt Steuertarif bestimmte § 26, daß bei der Veranlagung besondere wirtschaftl. Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, berücksichtigt werden, sofern das stbare Einkommen 30000 Mark nicht übersteigt. Zu diesem Zweck konnte die ESt. bei einem stbaren Einkommen bis 10000 Mark ganz erlassen, bis 20000 Mark zur Hälfte und bei einem stbaren Einkommen bis 30000 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. 25 (RGBl. I S. 189): § 56 Abs. 1 erhielt folgende Fassung:
„Bei der Veranlagung können besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, durch Ermäßigung oder Erlaß der ESt. berücksichtigt werden, wenn das Einkommen 30000 Reichsmark nicht übersteigt. Als Verhältnisse dieser Art gelten insbesondere außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt oder Erziehung einschließlich Berufsausbildung der Kinder, durch gesetzliche oder sittliche Verpflichtung zum Unterhalte mittelloser Angehöriger, auch wenn sie nicht zur Haushaltung des Stpfl. zählen, durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung, Unglücksfälle (darunter auch außerordentliche Ernte- und Hochwasserschäden) oder durch besondere Aufwendungen im Haushalt, die durch Erwerbstätigkeit einer Witwe mit minderjährigen Kindern veranlaßt worden sind ...“

In der amtl. Begr. (vgl. *Strutz*, EStG 1925, Berlin 1929, § 56 Anm. 1) wurde zur Beseitigung von Zweifeln darauf hingewiesen, „daß trotz des Ausdrucks ‚können‘ der Stpfl. einen gesetzlichen Anspruch darauf hat, daß ihm beim Vorliegen der Voraussetzungen ein Steuererlaß oder eine Steuerermäßigung zu gewähren ist“. Dieser Rechtsanspruch war indessen nur auf fehlerfreie Ausübung des „freien Ermessens (§ 6 AO)“ durch das FG gerichtet (RFH v. 6. 6. 28, StuW Nr. 567), wobei die Ausübung des Ermessens der Höhe nach ungebundener war, als dies die in § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG 1920 nach stbarem Einkommen gestaffelten Höchstbeträge vorgesehen hatten. Die absolute Grenze von 30000 DM wurde jedoch beibehalten.

Gegenüber § 56 Abs. 1 Satz 2, der beispielhaft einige Fälle außergewöhnl. Belastungen aufzählte, sah § 56 Abs. 2 erstmals typisierend StErmäßigungen für Unterhaltsaufwendungen zugunsten getrenntlebender Ehefrauen und nicht zum Haushalt des Stpfl. zählender ehelicher und unehelicher minderjähriger Kinder vor. Die StErmäßigung nach § 56 Abs. 1 bestand in einer Kürzung des tarifmäßi-

gen StSatzes, während § 56 Abs. 2 einen Abzug vom Einkommen gewährte, so daß insoweit der Charakter einer Tarifvorschrift fehlte. – Wie § 26 EStG 1920 war auch § 56 von Amts wegen anzuwenden.

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): § 33 erhielt unter der Überschrift „Besondere wirtschaftliche Verhältnisse“ folgende Fassung:

„Bei der Veranlagung werden auf Antrag besondere wirtschaftliche Verhältnisse, die die steuerliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, durch Ermäßigung der Einkommensteuer berücksichtigt, wenn das Einkommen 20000 RM nicht übersteigt. Dieser Betrag erhöht sich bei Steuerpflichtigen, denen Kinderermäßigung für mehr als zwei Kinder ... gewährt wird, auf 30000 RM.“

Gegenüber der früheren Regelung kam ein Erlaß der ESt. nun nicht mehr in Betracht; im übrigen wurde das Antragserfordernis eingeführt.

Als besondere wirtschaftl. Verhältnisse galten kraft Gesetzes außergewöhnl. Belastungen „durch Unterhalt“ und „durch sonstige notwendige Aufwendungen, die nicht zu den Sonderausgaben iSd. § 10 gehören, insbes. wegen Krankheit, Todesfalls oder Unglücksfalls“.

Während die Begründung zum EStG 1934 (RStBl. 1935 S. 33 ff., 51) den Zweck des § 33 nicht umreißt, heißt es in den VeranlRichtl. zur ESt. und KSt. für 1934 (RStBl. 1935 S. 377 ff., 404), in denen die „Grundgedanken des neuen EStRechts“ dargestellt werden sollten:

„Zweck des § 33 EStG 1934 ist, der sozialen Gerechtigkeit und der steuerlichen Gleichmäßigkeit zu dienen und Härten zu mildern und zu beseitigen, die sich wegen Aufwendungen der im § 33 bezeichneten Art hinsichtlich der Höhe der Steuerlast im Einzelfall ergeben. 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. 38 (RGBl. I S. 99; RStBl. S. 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. 41 (RGBl. I S. 751; RStBl. S. 913) als Belastung definiert wurde, der sich der Stpfl. aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Erstmals unter der Überschrift „*Außergewöhnliche Belastung*“ lautete § 33 EStG 1938 wie folgt:

„Bei der Veranlagung werden auf Antrag außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen und seine steuerliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, durch Ermäßigung der Einkommensteuer berücksichtigt.“

Während § 27 der II. EStDV v. 6. 2. 38 (RGBl. I S. 143; RStBl. S. 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. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298).

EStDV 1941 v. 7. 12. 41 (RGBl. I S. 751; RStBl. S. 913): Durch Einführung 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. 215).

ESt.- u. KStÄndG v. 29. 4. 50 (BGBI. I S. 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 außergewöhnl. Belastung erklärt. Zur Entstehungsgeschichte dieser Vorschriften s. BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298.

§ 33 Abs. 2 lautete:

„Als zwangsläufig erwachsene außergewöhnliche Belastungen werden auch die Aufwendungen behandelt, die vor dem 1. Januar 1955 für die Wiederbeschaffung notwendigen Hausrats und notwendiger Kleidung gemacht werden, soweit diese durch Kriegseinwirkung oder Aufgabe des Wohnsitzes in einem zum Inland gehörenden Gebiet außerhalb des Bundesgebietes verloren wurden und Ersatz aus öffentlichen Mitteln nicht geleistet worden ist. Der vom Einkommen abzuziehende Betrag darf die in § 33a aufgeführten Beträge nicht überschreiten.“

Entscheidend für diese Änderung war die Neueinführung des § 33a EStG 1950, wonach für Flüchtlinge, Vertriebene, politisch Verfolgte, Spätheimkehrer und Totalkriegsachgeschädigte aus Vereinfachungsgründen feste, vom Einkommen abzuziehende Freibeträge eingeführt wurden, die die Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung von Hausrat steuerlich abgelten sollten. Für diese Art von Aufwendungen sollte daher durch § 33 Abs. 2 die Anwendung des § 33 Abs. 1 EStG 1949 ausgeschlossen werden, so daß eine weitere Berücksichtigung der den Freibetrag des § 33a übersteigenden Aufwendungen nicht in Frage kam (BTDrucks. I/317).

Die Vorschrift galt bis zum 31. 12. 54 (Art. 1 Nr. 13 StÄndG v. 24. 6. 53, BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192). Ab 1. 1. 55 richtete sich die Frage, inwieweit Aufwendungen für Hausrat und Kleidung als außergewöhnl. Belastung geltend gemacht werden können, nach den allgemeinen Grundsätzen des § 33 EStG 1955 ff. (s. auch Anm. 74–78). Nach § 52 Abs. 24 gilt § 33a EStG 1953 auch weiterhin fort.

StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): § 33 wurde mit Wirkung vom 1. 1. 55 an wesentlich geändert und ein Teil der Fälle außergewöhnl. Belastungen in einem neuen § 33a geregelt. Systematisch ergab sich dadurch eine Unterscheidung zwischen außergewöhnl. Belastungen allgemeiner Art (§ 33) und außergewöhnl. Belastungen 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.

Bei den außergewöhnl. Belastungen allgemeiner Art (§ 33) ergaben sich im einzelnen folgende Änderungen:

- Die Begriffsbestimmungen der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit wurden von § 51 Abs. 1 und 2 EStDV 1953 in das Gesetz übernommen. Dabei wurde der Definition der Zwangsläufigkeit hinzugefügt, daß die Aufwendungen den Umständen nach *notwendig* sein müssen und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen dürfen (§ 33 Abs. 2); dies entsprach der vorangegangenen Rspr. (vgl. etwa BFH v. 27. 11. 52 IV 167/52 U, BStBl. III 1953 S. 38; s. auch Anm. 194).
- Als Vergleichsmaßstab zur Bestimmung der Außergewöhnlichkeit wurde wieder auf die *überwiegende* Mehrzahl der Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes abgestellt (ebenso schon die II. EStDV v. 6. 2. 38). Damit sollte der Ausnahmeharakter der Vorschrift betont werden (vgl. BTDrucks. 2/481 S. 91).
- Aus § 51 Abs. 1 Satz 2 EStDV 1949–1953 wurde übernommen, daß Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, als außergewöhnl. Belastung außer Betracht bleiben.
- Schließlich wurde auf das Merkmal der wesentlichen Beeinträchtigung der „steuerlichen Leistungsfähigkeit“ verzichtet. Bei Überschreiten der Mehrbelastungsgrenze war dieses Tatbestandsmerkmal ohnehin erfüllt. Da die Rspr. darüber hinaus dieses Merkmal verneint hat, wenn der Stpfl. über Vermögen oder hohes Einkommen verfügte (BFH v. 29. 5. 52 IV 80/52 U, BStBl. III

S. 184; v. 25. 6. 53 IV 72/53 U, BStBl. III S. 255), sollte diese Änderung aber auch bezwecken, daß die Ermäßigung Stpfl. mit hohem Einkommen und Vermögen gewährt wurde (BTDrucks. 2/961 S. 12; 2/481 S. 90).

Zur „zumutbaren Eigenbelastung“ s. Anm. 215.

StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116): § 33 Abs. 2 Satz 2 wurde im Zusammenhang mit der Neuregelung des beschränkten Sonderausgabenabzugs für Berufs- und Weiterbildungskosten ein 2. Halbsatz angefügt; s. dazu Anm 206.

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): § 33 wurde mit Wirkung zum 1. 1. 75 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) wie folgt geändert:

- In Abs. 1 Satz 1 wurde der Begriff der „zumutbaren Eigenbelastung“ in „zumutbare Belastung“ umbenannt und der Abzug nicht mehr vom „Einkommen“, sondern vom „Gesamtbetrag der Einkünfte“ vorgesehen. Die Umbenennung hat nur redaktionelle Bedeutung (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 7/2180 S. 20), während der geänderte Abzug der außergewöhnl. Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte eine Folge des durch das EStRG geänderten Einkommensbegriffs ist (s. Erl. zu § 2 Abs. 4 auf grünen Blättern).
- In Abs. 2 Satz 2 erfolgte eine redaktionelle Anpassung an den geänderten § 10. Nach dem neu angefügten Satz 3 können Aufwendungen für Diätverpflegung nicht als außergewöhnl. Belastungen berücksichtigt werden (s. Anm. 208, 209).
- Der neue Abs. 3 regelte die zumutbare Belastung (bis dahin als zumutbare Eigenbelastung bezeichnet) unter grundsätzlicher Übernahme der in § 64 EStDV 1971/74 enthaltenen Regelung (s. Anm. 215 ff.).

StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Wegen des durch das EStRG geänderten Einkommensbegriffs, wonach das Einkommen als Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnl. Belastungen (§ 2 Abs. 4), definiert wurde, bedurfte es einer Klarstellung, daß § 12 dem Abzug außergewöhnl. Belastungen nicht entgegensteht. Dies geschah durch eine entspr. Ergänzung des Einleitungssatzes (s. Erl. zu § 12 auf grünen Blättern). Zu den Änderungen des § 33 Abs. 3 s. Anm. 215.

Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Ges. (sog. Omnibusgesetz) v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581): § 33 Abs. 3 Satz 1 wurde mit Wirkung für den VZ 1980 (§ 52 Abs. 22b) neu gefaßt. Als Bemessungsgrundlage gilt nur noch der Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 215).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 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 (s. Anm. 215).

StReformÄndG v. 30. 6. 89 (BGBl. I S. 1267; BStBl. I S. 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. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 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.

3

II. Der Beitrag der Rechtsprechung zur Rechtsentwicklung des § 33

Wie bei anderen Generalklauseln wurde und wird die Rechtsentwicklung des § 33 naturgemäß maßgeblich durch die Rspr. beeinflusst. Dabei entwickelten sich Theorien (*Belastungs- und Gegenwerttheorie*; s. Anm. 41 ff. und 37 ff.; *Tarif- und Billigkeitscharakter der Vorschrift*; s. Anm. 8 f.), ohne daß jedoch die Vorschrift dadurch eine ausreichende tatbestandliche Konkretisierung erfahren hätte, wie etwa die polizeirechtliche Generalklausel durch die Rspr. des Preuß. OVG (vgl. *v. Groll*, *StuW* 1977 S. 197, 200 Fn. 51). Statt dessen brachte die Rspr. des über Jahrzehnte allein zuständigen Senats des BFH (von 1956 bis 1984 der VI. Senat, davor der IV. Senat) ein Fallrecht hervor, das sich seiner zahlreichen Ausnahmen und Besonderheiten wegen einer systematischen Kommentierung entzieht (glA *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983 S. 207; *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 39; aA *Rasenack*, *DB* 1983 S. 1273, der zu einer positiven Bewertung der Rspr. kommt).

Kennzeichnend für diesen Mangel ist zB der sorglose Umgang mit obiter dicta, die dann ein Eigenleben entfalten. So wird in Abschn. 186/92 Abs. 5 Satz 4 EStR/LStR zB BFH v. 8. 4. 54 IV 342/53 U (BStBl. III S. 188) als Beleg dafür zitiert, daß Zuwendungen des Stpfl. an seine arbeitsunfähig gewordene langjährige Hausgehilfin aus sittl. Gründen zwangsläufig sein können; darüber hatte der BFH jedoch gar nicht zu entscheiden. S. auch die ältere Rspr. zur sittlichen Verpflichtung bei Aussteuerauswendungen (kritisch dazu *Tipke*, *StuW* 1975 S. 158; s. Anm. 300 „Aussteuer“) oder die Rspr. zur Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen bei Aufwendungen zugunsten Dritter.

Einen uE beachtlichen Beitrag zur Rechtsentwicklung hat der seit 1985 zuständige III. Senat des BFH (BStBl. II S. 80) geleistet. Beleg dafür ist die geänderte Rspr. zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen (s. Anm. 190) oder die Änderung der Rspr. zu kreditfinanzierten Aufwendungen (s. Anm. 59), schließlich der zurückhaltende Umgang mit den Gedanken der Vermögensbelastung und des Gegenwerts, sowie der Charakterisierung des § 33 als Tarifvorschrift und Billigkeitsregelung. Im übrigen hat auch die Rspr. einiger FG zur Rechtsentwicklung des § 33 beigetragen, sofern es überhaupt möglich war, der Rspr. des BFH eine eigenständige Konzeption entgegenzusetzen. Dazu war etwa das Hess. FG in der Lage, weil man dort für die außergewöhnliche Belastung (agB) eine Sonderständigkeit begründet hatte (vgl. *Eisenberg*, *StbJb.* 1968/69 S. 299); *Eisenberg*, selbst ein engagierter Kritiker der BFH-Rspr. zu § 33, sprach von „*Rüttelurteilen*“ des Hess. FG (aaO S. 299 f.).

4

III. Reformüberlegungen

Die Vorschriften über agB waren wiederholt Gegenstand von Reformüberlegungen (s. dazu *Hartz*, *DB* 1965 S. 1229; *Eisenberg*, *StbJb.* 1968/69 S. 344; *Eggesiecker*, *FR* 1971 S. 457; *Lang*, *ReformEntw.* zu Grundvorschriften des EStG, 1985 S. 72 und 99 f.; *Kirchhof*, *Gutachten* zum 57. DJT, 1988 jeweils mit eigenen Reformvorschlägen).

Lang aaO unterscheidet ua. zwischen Erwerbsaufwendungen und Lebensbedarfsabzügen (§ 30 *ReformEntw.*), die sich aus Grundbedarfs- und Mehrbedarfspauschalen sowie den Sonderbedarfsaufwendungen zusammensetzen. Die ohne zumutbare Belastung abziehbaren Sonderbedarfsaufwendungen entsprechen weitgehend den herkömmlichen agB: Neben einer Generalklausel werden beispielhaft bestimmte abziehbare Aufwendungen (zB Krankheits- und Prozeßkosten) aufgezählt; die Sonderbedarfsaufwendungen umfassen auch Bei-

träge zu Kranken-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen. Im übrigen sieht *Lang* aaO auch Abzugsverbote für die Kosten nicht verordneter Gewichtsabnahme und Diätverpflegung, Frischzellenbehandlung und für Aussteueraufwendungen vor.

Kirchhof (aaO S. 60 ff.) will mit seinem formulierten Tatbestand (aaO S. 67) dem Stpfl. die Möglichkeit geben, aus unversteuertem Einkommen den Verbleib der wirtschaftlichen Normalität oder die Rückkehr zur wirtschaftlichen Normalität anzustreben und damit „Hilfe zur Kontinuität“ leisten. Aufwendungen „zur Erhaltung existentieller Normalität“ sollen in vollem Umfang von der Bemessungsgrundlage abziehbar sein; die „Rückgewinnung der Normalität in der individuellen Vermögenslage“ soll nur zu Teilentlastungen und zum Abzug von der Steuerschuld führen (aaO S. 93).

Reformüberlegungen sind im übrigen Gegenstand folgender amtlicher Untersuchungen:

► *Untersuchungen zum EStRecht – Bericht der ESt-Kommission* (Schriftenreihe des BdF Heft 7, 1964 S. 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, verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Zulässigkeit der durch Rechtsverordnung geregelten zumutbaren Eigenbelastung durch eine abschließende gesetzl. Regelung zu begegnen. Dieser Vorschlag wurde mit EStRG v. 5. 8. 74 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. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 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 Wiss. Beirat trat für die Beibehaltung der Generalklausel zugunsten eines weitgehenden Verzichts auf die Typisierungen des § 33a ein.

► *StRefKomm.*: Die StReform-Kommission 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 Tz. 493–496). Gegenstand der Untersuchung waren ferner das Institut der zumutbaren Eigenbelastung (s. Anm. 215) und die gesetzl. Regelung einiger Fälle außergewöhnl. Belastungen, 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 Tz. 503–517). Die übrigen Fälle sollten der Generalklausel und einer Regelung durch Verwaltungsanweisung unterliegen (II Tz. 518–522).

Von diesen Vorschlägen der StRefKomm. haben lediglich die Gedanken zur zumutbaren Belastung Eingang in das EStRG v. 5. 8. 74 (s. Anm. 2; 215) gefunden, so insbes. der Vorschlag, die zumutbare Belastung gesetzlich zu regeln (II Tz. 502).

Einstweilen frei.

5

C. Bedeutung des § 33

6

I. 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 (Einf. ESt Anm. 296) und der Niederlande „buitengewone lasten“ (Einf. ESt Anm. 276), die jeweils von den Sonderausgaben (§ 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* (Einf. ESt Anm. 266), den *Niederlanden* (Einf. ESt Anm. 276), *Österreich* (Einf. ESt Anm. 296) und den *USA* (Einf. ESt Anm. 346), während etwa in *Japan* und *Kanada* beim Abzug entsprechender Aufwendungen relative Höchstgrenzen zu beachten sind (Einf. ESt Anm. 246 und 256). Häufig wird eine Trennung zwischen Sonderausgaben und agB nach deutschen Begriffen nicht vorgenommen. Zur Einkommensermittlung in den EG-Staaten (außer Portugal), in Japan, Kanada, Norwegen, Österreich, Schweden, der Schweiz und den USA (vgl. Einf. ESt Anm. 170 bis 349 mwN).

Der diesen Regelungen zugrunde liegende Gedanke besteht darin, bestimmte Aufwendungen aus dem Bereich der Einkommensverwendung von der ESt. freizustellen, die als Lebenshaltungskosten grundsätzlich 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 Pfl. bewirken. Da die Frage nach der horizontalen (neben der vertikalen) Gleichbehandlung ein Gesichtspunkt des *Leistungsfähigkeitsgrundsatzes* ist, läßt sich § 33 – trotz aller finanzwissenschaftl. Bedenken gegen eine eindeutige Bestimmung dieses Prinzips (vgl. Einf. ESt. Anm. 540 ff.) – als eine Regelung begreifen, die der Verwirklichung dieses die ESt. beherrschenden Grundsatzes dient.

GlA *Leibrecht*, StuW 1952 Sp. 452; *Spitaler*, StuF 1963 S. 73; *Hartz*, DB 1965 S. 1225; *Tipke*, StuW 1975 S. 156; StuW 1980 S. 4; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 206 f.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt. 1981/1988 S. 583, 597; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 1 ff.; *StRefKomm.*, S. 177.

Die Abschaffung des in § 33 EStG 1934–1953 enthaltenen Tatbestandsmerkmals „Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit“ durch StNG v. 16. 12. 54 steht dieser Auffassung nicht entgegen, weil diese Gesetzesänderung gerade für erforderlich gehalten wurde, um entgegen der damaligen Rspr. die Anwendung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes auch bei Vorhandensein höheren Einkommens und Vermögens sicherzustellen (s. Anm. 2).

II. Steuersystematische Bedeutung

7 1. Auffangvorschrift und Grundtatbestand zur Freistellung indisponibler Lebenshaltungskosten durch außergewöhnliche Belastungen

Die Generalklausel ist Grundtatbestand für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen, der auch nach den weiteren Sonderregelungen der §§ 33a–33c möglich

ist (§ 33a Anm. 4; § 33b Anm. 4 und § 33c Anm. 15). 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 Sonderausgaben zu berücksichtigen sind (*Tipke*, *StuW* 1974 S. 347; *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983 S. 208). Dieser Gedanke liegt offenbar auch den Entscheidungen zugrunde, die eine StErmäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen ablehnen, weil es sich um typische oder übliche Lebenshaltungskosten handelt (BFH v. 28. 2. 75 VI R 120/73, BStBl. II S. 482; v. 23. 6. 78 VI R 175/75, BStBl. II S. 526; FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr.). Dieser stsystematische Erklärungsversuch darf allerdings nicht die Gesetzesauslegung ersetzen (glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 6 Fn 3; s. Anm. 30).

Aus diesem Gedanken folgt zugleich, daß es zweckmäßiger wäre, Sonderausgaben (SA) und außergewöhnliche Belastungen (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 S. 313; *Tipke*, *StuW* 1975 S. 156; *Tipke/Lang*, *StRecht*, 13. Aufl. 1991 S. 380; aA *Spitaler*, *StuF* 1963 S. 73; *Hartz*, *DB* 1965 S. 1225; vgl. auch BTDrucks. 2/481 S. 90.

Nach der Änderung des Einkommensbegriffs in § 2 Abs. 4 durch StÄndG v. 30. 11. 78 spricht einiges mehr für diese Forderung (s. Anm. 2). Die für die abweichende Ansicht, insbes. von *Spitaler* (aaO) betonten Unterschiede zwischen beiden Regelungen sind keineswegs so zwingend, als daß sie die bisherige Trennung zwischen SA und agB auch weiterhin rechtfertigen könnten; nach *Spitaler* nämlich werden SA – von Ausnahmen abgesehen – im Interesse sowohl des Stpfl. als auch des Staates steuerlich begünstigt, während die Berücksichtigung von agB nur dem Interesse des Stpfl. entgegenkomme. Die zahlreichen Ausnahmen (Unterhaltsleistungen, Renten u. dauernde Lasten, Steuerberatungs- u. Ausbildungskosten) von diesem „Grundsatz“ sprechen eher für die Zusammenfassung beider Vorschriften, mit der Folge, daß § 33 auch nicht mehr unter den IV. Abschn. des EStG „Tarif“ fallen würde. Als Ausnahme von § 12 ermöglichen SA und agB gleichermaßen den Abzug indisponibler Lebenshaltungskosten (glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 1).

2. § 33 als Tarifvorschrift

Als Generalklausel war § 33 stets Gegenstand der Auslegung, der Entwicklung von Theorien und der richterlichen Rechtsfortbildung. In diesem Zusammenhang wird die Vorschrift häufig als Tarif- und Billigkeitsregelung bezeichnet. Dabei wird die allgemeine Charakterisierung als *Tarifvorschrift* mit der Stellung des § 33 im IV. Abschnitt „Tarif“ des EStG begründet.

So BFH v. 28. 2. 64 VI 146/63, StRK EStG § 33 R. 200 = HFR S. 415; v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177; v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14; v. 14. 3. 75 VI R 63/73, BStBl. II S. 632 und das Schrifttum: *Biergans/Wasmer*, FR 1985 S. 62; *Blümich/Oepen*, § 33 Rz. 20; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Rz. 1a; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 301; *Fitsch in Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Rz. 5; *Gericke in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 33 Rz. 3; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 1; *Tipke*, *StuW* 1975 S. 158; *ders.*, *StuW* 1993 S. 13; *Tipke/Lang*, *StRecht*, 13. Aufl., 1991 S. 380; *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983 S. 207 f. Unentschieden *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 12 und vermittelnd *Rasenack*, *DB* 1983 S. 1273, der den Standort am „Schnittpunkt zwischen Bemessungsgrundlage und Tarif“ bestimmt, ohne allerdings daraus praktische Konsequenzen abzuleiten.

Soweit überhaupt Folgerungen aus der Verwendung dieses Schlagworts gezogen werden, sind sie recht unterschiedlich und zT auch widersprüchlich. Für den BFH folgt daraus, daß § 11 bei agB nicht anzuwenden sei (v. 28. 2. 64 VI 146/63 u. v. 21. 8. 74 VI 236/71 aaO; aA BFH v. 30. 7. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744 betr. Anwendung des § 11 Abs. 2) oder daß Beihilfen und Versicherungsleistungen, nicht jedoch Schenkungen, die Aufwendungen mindern (v. 22. 10. 71 VI R 242/69 aaO). *Eisenberg* aaO sieht in der Kennzeichnung als Tarifvorschrift einen Widerspruch zur Charakterisierung des § 33 als Billigkeitsregelung.

Stellungnahme: Wenn man als Tarif einer Steuer diejenigen stgesetzlichen Regeln versteht, die sich auf die Höhe der Belastung der StBemessungsgrundlage beziehen und nicht an das Vorliegen besonderer subj. und obj. Umstände geknüpft sind (*Pollak*, *Steuertarife*, Hdb. der FinWiss. Bd. 2, 3. Aufl. 1980 S. 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 estliche Erlaßvorschrift. Nachdem mit § 22 EStDV 1941 der Charakter einer Tarifiermäßigung entfallen war (Anm. 2, 215) und die StVergünstigung zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führte, war auch dieser rein technische Zusammenhang mit den Tarifvorschriften entfallen. Schon zu diesem Zeitpunkt hätten stsystematische Konsequenzen gezogen werden können. Solche Konsequenzen wurden uE aber zwingend, als der Abzug wie bei Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgenommen wurde (§ 2 Abs. 4 EStRG v. 5. 8. 74, s. Anm. 2). Daraus folgt, daß § 33 keine Tarifvorschrift ist (glA *Tipke*, *StuW* 1975 S. 158; *Tipke/Lang* aaO) und daß alle Folgerungen, die an die Stellung der Vorschrift im IV. Abschnitt des EStG „Tarif“ anknüpfen, nicht überzeugen können.

9 3. § 33 als Billigkeitsvorschrift

Die Rspr. des BFH und der FG betont von jeher den Billigkeitscharakter des § 33 und seine angebliche „Wesensverwandtschaft“ zu § 227 AO 1977 (§ 131 AO). Die ursprüngliche Ausgestaltung dieser StErmäßigung scheint dies auch zu bestätigen.

BFH v. 20. 5. 60 VI 160/59 S, BStBl. III S. 309 betr. verlorene Baukostenzuschüsse; v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499 betr. Prozeßkosten; v. 9. 4. 65 VI 23/65 S, BStBl. III S. 441 betr. Beschaffung von Hausrat durch Jungverheiratete; v. 17. 10. 73 VI R 84/70, BStBl. II 1974 S. 104 betr. Wiederbeschaffung eines Pkw.; v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105 betr. Reparaturkosten eines Kfz.; v. 12. 12. 73 VI R 23/71, BStBl. II 1974 S. 300 betr. Feuerwehrabgabe; v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14 und v. 14. 3. 75 VI R 63/73, BStBl. II S. 632 jeweils betr. Erstattungen auf Krankheitskosten; v. 28. 2. 75 VI R 120/73, BStBl. II S. 482 betr. Umzugskosten; v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558 betr. Reisekosten zur Beerdigung des verstorbenen Bruders; v. 4. 7. 75 VI R 30/73, BStBl. II S. 738 betr. Mittagshausfahrten eines Stpfl.; v. 3. 6. 82 VI R 41/79, BStBl. II S. 749 betr. Schadensersatzleistungen nach Unfall (zust. Anm. o. V., HFR 1983 S. 11; abl. *Jakob*, *StRK*-Anm. EStG § 33 R. 340); Nds. FG v. 23. 7. 80, EFG S. 602, rkr., betr. Umzugskosten anläßl. einer Ehescheidung; FG Hamb. v. 17. 7. 80, EFG 1981 S. 20, rkr., betr. Wiederbeschaffung von Hausrat nach Brand; FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr., betr. Umzugskosten; FG Saarl. v. 25. 3. 82, EFG 1983 S. 67, rkr., betr. Reisekosten in Ostblockstaat; FG Rhld.-Pf. v. 14. 11. 84, EFG 1985 S. 298, rkr., betr. Umzugskosten der Ehefrau aus Thailand; FG Hamb. v. 11. 10. 85, EFG; EFG 1986 S. 293, rkr., betr. Beerdigungskosten; Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 401, rkr., betr. Prozeßkosten für Vaterschaftsprozeß.

Dem folgt ein Teil des Schrifttums, das ebenfalls den Gesichtspunkt der Härteklauseel herausstellt und zu Auslegungszwecken darauf verweist, § 33 diene der Verwirklichung steuerl. Gleichmäßigkeit und sozialer Gerechtigkeit.

Blümich/Oepen, § 33 Rz. 21; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Rz. 2; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 4, 17; *Hartz*, DB 1965 S. 1225; *Teichner*, DStR 1965 S. 160; *Rasenack*, DB 1983 S. 1276; aA *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 308; *Gast*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 220; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 207; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT S. 61; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 7 ff.; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 583; *Loritz*, EStRecht 1988, Rz. 1083; o. V., HFR 1986 S. 580, Anm. zu BFH v. 18. 7. 86 III R 117/80, BStBl. II S. 745 betr. Prozeßkosten; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 1; *Tipke*, StuW 1974 S. 347; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 13. Aufl., 1991 S. 380.

Dabei sei eine weite Auslegung der Vorschrift nur gerechtfertigt gewesen, als der Stpfl. durch überhöhte Tarife belastet worden sei (*Lademann/Söffing/Brockhoff* aaO). In die gleiche Richtung zielt auch die von der Rspr. gelegentlich als Hilfsbegründung herangezogene Interessenabwägung, wonach Kosten der Lebenshaltung nicht ohne weiteres auf die Allgemeinheit abgewälzt werden dürfen (BFH v. 28. 4. 78 VI R 145/75, BStBl. II S. 456; v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558). In diesem Zusammenhang wird sogar von einem „Geschenk der Allgemeinheit durch Steuerermäßigung“ gesprochen (FG Düss./Köln v. 29. 9. 61, EFG 1962 S. 259, best.).

Die Rspr. zieht 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. 45–48).

Stellungnahme: Die Rechtsentwicklung der Vorschrift (s. Anm. 2) zeigt, daß der ursprüngliche Billigkeitscharakter nach und nach zugunsten mehr oder weniger konkreter Tatbestandsmerkmale verdrängt wurde. Nachdem die Gesetzgebung zunächst das Ermessen dem Grunde nach ausgeschaltet hatte (Begr. zu § 56 EStG 1925, s. Anm. 2), entfiel 1938 durch Einführung des Abzugs von der Bemessungsgrundlage auch das Ermessen der Höhe nach. Soweit auch das Tatbestandsmerkmal der „wesentlichen Beeinträchtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit“ Ausgangspunkt für Billigkeitserwägungen gewesen sein mochte, war dies nach dem StNG v. 16. 12. 54 nicht mehr möglich.

Geht man von der finanzwissenschaftlichen und systematischen Bedeutung der StErmäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung (agB) aus (s. Anm. 6 u. 7), so bleibt kein Raum für Billigkeitserwägungen in dem von der hM aaO vertretenen Sinn, der nichts anderes als eine unüberschaubare Kasuistik hervorgerufen hat (glA *Tipke*, StuW 1974 S. 347). Diese Rspr. läßt sich vielleicht grob in der Weise einteilen, daß in aller Regel die StErmäßigung versagt wird, wenn Billigkeitsargumente ausdrücklich angeführt werden. In anderen Fällen dagegen wird die StErmäßigung in großzügiger Weise und zT ohne Prüfung aller Voraussetzungen gewährt, wofür allein unausgesprochene Billigkeitserwägungen maßgebend sein können; so etwa bei Anerkennung von agB Körperbehinderter neben den Pauschbeträgen des § 33 b (s. Anm. 82–86) und bei Nichtberücksichtigung der zumutbaren Belastung (s. Anm. 58). In diesen Fällen kommt der Vorschrift ein ausgesprochener Subventionscharakter zu (s. auch Anm. 300 „Kulturgüter“).

UE ist § 33 weder eine Härteklauseel 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 Rechtsentwick-

lung nicht außer acht lassen. Unter der Geltung des GG bedarf es keiner estlichen Vorschriften zur Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit im Billigkeitswege, zumal insoweit auch die Erlaßvorschriften der AO eingreifen (im Ergebnis glA BFH v. 29. 11. 91 III R 191/90, BStBl. II 1992 S. 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. 216). § 33 ist eine Vorschrift, die beim Vorliegen aller tatbestandsmäßigen Voraussetzungen zwingend eine Rechtsfolge vorsieht. Wenn es sich dabei um unbestimmte Rechtsbegriffe handelt, so kann dies zwar zu Auslegungsschwierigkeiten führen, die uE jedoch unter Beachtung der allgemeingültigen Grundsätze juristischer Methodenlehre zu bewältigen sind. 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 S. 63).

10

III. Verfassungsmäßigkeit des § 33

Die Verfassungsmäßigkeit der Generalklausel selbst wird, im Unterschied zu den Sonderregelungen (s. § 33a Anm. 4, § 33b Anm. 6 und § 33c Anm. 16–18 jeweils 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, insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG. Im Schrifttum wird allerdings die Verfassungsmäßigkeit des Abzugs einer zumutbaren Belastung in Frage gestellt (s. Anm. 217). 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 zumeist durch zum Teil sehr sorgfältig begründete sog. Kammerentscheidungen nach §§ 93a, 93b BVerfGG zu verfassungsrechtlichen Fragen der Auslegung des § 33 Stellung genommen.

So hat das BVerfG etwa Bedenken, § 33 könne wegen seines unbestimmten Vergleichsmaßstabs verfassungswidrig sein (*Tipke*, StWa 1959 S. 88 im Anschluß an FG Freib. v. 18. 11. 58, EFG 1959 S. 58), zurückgewiesen (BVerfG v. 10. 10. 61 2 BvL 1/59, BVerfGE 13 S. 153; BStBl. I S. 716); die *Gegenwerttheorie* des BFH ist verfassungsrechtlich unbedenklich (BVerfG v. 13. 12. 66 1 BvR 512/65, BStBl. II 1967 S. 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. 75 1 BvR 359/75, StRK EStG § 33 R. 316; HFR 1976 S. 126 zu BFH v. 4. 7. 75 VI R 30/73 BStBl. II S. 738 betr. Mittagsheimfahrten zur Diätverpflegung); keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, daß der BFH nur außergewöhnliche und zwangsläufige *Ausgaben für Arznei- und Stärkungsmittel* zum Abzug zuläßt (BVerfG v. 9. 5. 69 1 BvR 228/69; StRK EStG § 4 BetrVerm. R. 4; HFR 1969 S. 346); weder Verletzung des Gleichheitssatzes noch des Grundrechts auf Glaubens- und Bekenntnisfreiheit durch unterschiedliche Behandlung von Krankheitskosten gegenüber anderen Aufwendungen (für christlich-wissenschaftlichen Beistand); keine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG wegen Beschränkung der StErmäßigung auf besonders herausragende Notfälle (BVerfG v. 23. 6. 78 1 BvR 712/77, StRK EStG § 33 R. 324); kein Grundrechtsverstoß durch die einschränkende Auslegung zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen (BVerfG v. 23. 6. 78, StRK EStG § 33 R. 324).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für beschr. Stpfl. s. Anm. 14, der Nachweisanforderungen bei Kurkosten s. Anm. 26 und des Abzugsverbots für Beitragszahlungen an die Rentenversicherung beim Versorgungsausgleich s. Anm. 153; zur Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung s. Anm. 217.

Der BFH hat den Einwand, die Auslegung des § 33 sei verfassungswidrig, wiederholt zurückgewiesen. Im einzelnen sind folgende Entscheidungen 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. 64 VI 166/63, StRK EStG bis 1974 § 33 R. 213; s. auch Anm. 45 ff.); die unterschiedliche Behandlung abziehbarer Entbindungskosten und nichtabziehbarer Adoptionskosten verletzt nicht den Gleichheitssatz (BFH v. 5. 1. 90 III B 53/89, BFH/NV 1990 S. 430; s. Anm. 300 „Adoption“).

Einstweilen frei.

11

D. Geltungsbereich des § 33

I. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich des § 33

Persönlicher Geltungsbereich: § 33 gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen (§ 1 Abs. 1 u. 2). Eine Anwendung des § 33 auf Körperschaften iSd. § 1 KStG ist der Natur dieser StErmäßigung nach ausgeschlossen (vgl. Anm. 7). Zur Anwendung auf beschr. Stpfl. s. Anm. 14.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4). Der sachliche Geltungsbereich des § 33 wird durch die Sonderregelungen der §§ 33a (§ 33a Abs. 5) und 33c, aber auch durch die Regelungen zum Kinderlastenausgleich erheblich eingeschränkt. Zur Abgrenzung im einzelnen s. Anm. 16 f.

Zum Verhältnis der agB nach § 33 zu den Tatbeständen des § 33a allgemein s. § 33a Anm. 10; ferner § 33a Anm. 30 (betr. Unterhaltshöchstbetrag) und § 33a Anm. 38 (betr. typische und atypische Unterhaltsleistungen); § 33a Anm. 189 (betr. Ausbildungsfreibetrag) und § 33a Anm. 263 (betr. Haushaltshilfen- und Heimabzugsbeträge). Zum Verhältnis des Abzugsbetrags für Kinderbetreuungskosten zur Generalklausel s. § 33c Anm. 27.

Wegen der Berücksichtigung des § 33 im LStErmäßigungsverfahren und bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen s. Anm. 24, 25.

Einstweilen frei.

13

II. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

1. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

14

Schrifttum: *Baranowski*, Die Neuregelung der Einkommensbesteuerung niederländ. Grenzgänger, 1980; *Kaefer*, Modell für eine bessere Besteuerung von Grenzgängern, DB 1980 S. 2362 u. 2416; *ders.*, Erste Erfahrungen mit dem deutsch-niederländ. Grenzgängerabkommen, DB 1982 S. 252; *Stais*, Praxisfragen zur Einkommensbesteuerung niederl. Grenzgänger, IWB F. 5 Niederlande Gr. 2 S. 159; *Stentien*, Überlegungen zu einer gerechteren Besteuerung von sog. Grenzgängern, INF 1985 S. 508; *Zwick*, Die Einkommensbesteuerung von Grenzgängern, Herne/Berlin 1986 S. 140–153; *Kanzler*, Das Auslandskind als Stiefkind des EStRechts, FR 1988 S. 296; *Herrmann*, Einwirkung der Grundfreiheit der Freizügigkeit im Gemeinsamen Markt auf das deutsche EStRecht, FR 1989 S. 605; *Kaefer*, Kritische Anmerkungen zum Grenzgängererlaß Niederlande, IStR 1992 S. 11; *Knobbe-Keuk*, Das Urteil des FuGH im Falle Werner zur Besteuerung der Grenzgänger – ärgerlich, aber nicht das letzte Wort, DStR 1993, 425.

Verwaltungsanordnungen: FinMin. Nds. v. 8. 4. 92, StEK DoppBest. Niederlande Nr. 24, betr. estrechtl. (Istrechtl.) Behandlung der Grenzgänger aus den Niederlanden.

Für beschr. Stpfl. gilt § 33 grundsätzlich nicht (§ 50 Abs. 1 letzter Satz, zur ausnahmsweisen Anwendung auf beschr. Stpfl. s. u. „Grenzgänger Niederlande“). Darin liegt nach BVerfG v. 24. 9. 65 1 BvR 228/65 (StRK KuponStG 1965 R. 1) kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil die persönl. Verhältnisse bereits im Wohnsitzstaat des Stpfl. berücksichtigt werden (s. § 50 Anm. 1). Insoweit soll auch ein Erlaß aus sachl. Billigkeitsgründen nicht in Betracht kommen (Nds. FG v. 18. 6. 75, EFG 1976 S. 86, rkr.).

Wechsel zwischen beschr. und unbeschr. StPflcht: Für den betr. VZ sind zwei Veranlagungen durchzuführen (s. § 25 Anm. 84). Soweit einzelne Voraussetzungen des § 33 beim Wechsel von der beschr. zur unbeschr. StPflcht während der beschr. StPflcht verwirklicht werden, soll es auf die Leistung der Aufwendungen ankommen (FG Düss. v. 21. 11. 77, EFG 1978 S. 272, rkr.). Derartige Fälle können uE nur auftreten, wo nach hM auf die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der den Aufwendungen zugrundeliegenden Ereignisse abgestellt wird (s. Anm. 31 u. 180 ff.) oder wo die sog. Belastungstheorie Anwendung findet (s. Anm. 41 ff. u. 45 ff.).

Grenzgänger Niederlande: Eine Ausnahme von der Nichtberücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen (agB) bei beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 1) enthält das Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande – AGGrenzNL v. 21. 10. 80.

„Ausführungsgesetz zum Zusatzprotokoll vom 13. 3. 80 zum Abkommen vom 16. 6. 59 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete“ v. 21. 10. 80 (BGBl. I S. 1999; BStBl. I S. 725) und Neufassung v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114) idF des Art. 7 StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146). Das Ges. war erstmals für 1979 anzuwenden; für die VZ 1979 und 1980 hatte die Besteuerung nach EStG Vorrang, wenn sie für beschr. stpfl. ArbN günstiger ist (§ 8 Abs. 1 u. 2 AGGrenzNL aF).

► *Voraussetzungen für die Anwendung des § 33:* Bei ArbN mit Wohnsitz in den Niederlanden, deren Summe der Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 vH in der BRD der ESt. unterliegt, sind für die Besteuerung der in der BRD bezogenen Einkünfte aus nichtselbst. Arbeit ua. § 33, § 33 a Abs. 1 und Abs. 3 bis 5 sowie § 33b Abs. 1–3 anzuwenden. Diese Regelung gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen in der Person des nicht dauernd getrennt lebenden *Ehegatten* vorliegt, der seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 AGGrenzNL). Als Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschrift auf nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten, von denen wenigstens einer ArbN ist, muß nach § 2 Abs. 5 AGGrenzNL die Summe der Einkünfte beider Ehegatten mindestens zu 90 vH in der BRD der ESt. unterliegen. Bis zum VZ 1985 einschließlich war § 33 auch anwendbar, wenn die Voraussetzungen in der Person eines Kindes (§ 32 Abs. 4–7 aF) erfüllt waren (s. auch § 32 Anm. 10). Die 90-vH-Grenze verstößt nach Auffassung der Kommission der EG gegen das Freizügigkeitsgebot nach Art. 48 EWG-Vertrag (Antwort der Kommission auf die Anfrage Nr. 2579/91 v. 26. 10. 92, FR 1993 S. 193); die EG-Kommission hat daher gegen Deutschland ein Verfahren nach Art. 169 EWG-Vertrag eingeleitet. Zur Abziehbarkeit von Ausbildungskosten s. Anm. 206 „Beschränkt estpfl. ArbN“.

► *Bemessungsgrundlage der zumutbaren Belastung:* Soweit auch beschr. Stpfl. nach dem AGGrenzNL die StErmäßigung wegen agB beanspruchen können, berechnet sich die zumutbare Belastung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte, der in der BRD der ESt. unterliegt (FinMin. Nds. v. 8. 4. 92, StEK DoppBest. Niederlande

Nr. 24, Tz. 2.9); da es sich dabei jedoch ausschließlich um Einkünfte aus nicht-selbst. Arbeit handelt, ist entspr. Abschn. 99 Abs. 10 LStR als Bezugsgröße für die Ermittlung der zumutbaren Belastung der in der BRD bezogene und um die Werbungskosten geminderte Jahresarbeitslohn zugrunde zu legen.

Zur Anwendung des AG GrenznL auf die Tatbestände des § 33 a s. § 33 a Anm. 7 und des § 33 b s. § 33 b Anm. 10.

2. Außergewöhnliche Belastungen mit Auslandsbezug

15

Abzug von Aufwendungen: Bei einem unbeschr. Stpfl. ist der Abzug auch dann zulässig, wenn agB eine objektive Beziehung zum Ausland haben. Insbes. steht es dem Abzug nicht entgegen, wenn die Zahlung von ausländ. Konten oder in ausländ. Währung geleistet wird.

Die Außergewöhnlichkeit von Aufwendungen ist durch Vergleich mit Stpfl. durchzuführen, 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 § 33 a Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs., der ohnehin nur übliche Unterhaltsleistungen erfasst, keine Anwendung. Zur rechtlichen und sittlichen Verpflichtung bei Auslandsbezug s. Anm. 178 u. 190.

Die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen richtet sich nach dem für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit entscheidenden Maßstab. Beide Merkmale haben nur klarstellende Bedeutung und gehören zum Begriff der Zwangsläufigkeit (s. Anm. 195). Auch insoweit gilt die Sonderregelung des § 33 a Abs. 1 Satz 4, 1. Halbs., wonach die Verhältnisse des Wohnsitz-Staates maßgebend sind, nicht für § 33.

E. Verhältnis des § 33 zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

16

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9 und § 10: Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 kommen Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen (agB) in Betracht (s. dazu im einzelnen Anm. 200–204).

Verhältnis zu § 10 d (Verlustabzug): Nach Meinung der FinVerw. (Abschn. 3 Abs. 1 u. Abschn. 115 Abs. 3 EStR) und der hM im Schrifttum (s. die Nachweise zu § 10 d Anm. 187) sind die agB vor dem Verlustabzug zu berücksichtigen; der Verlustabzug ist also idR zuletzt vorzunehmen, weil dies für den Stpfl. günstiger ist: Während Sonderausgaben und agB dann verlorengehen, wenn ihr Betrag geringer ist als der Gesamtbetrag der Einkünfte, bleibt ein nicht in Anspruch genommener Verlustabzug (Verlustrücktrag) nach § 10 d Satz 4 noch für die folgenden fünf VZ vortragsfähig. *UE* ist die Auffassung der FinVerw. abzulehnen, da es an einer gesetzl. Grundlage fehlt (glA FG Saarl. v. 22. 5. 81, EFG S. 547, rkr., betr. § 2 idF des EStG 1977). Gegen die Nachrangigkeit des Verlustabzugs bei Ermittlung des Einkommens spricht auch die systematische Einordnung des Verlustabzugs in den Bereich der Sonderausgaben, die nach § 2 Abs. 4 vor den

agB vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen sind (s. im einzelnen § 10 d Anm. 187).

Verhältnis zu § 11: § 11 Abs. 2 gilt auch für Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 (s. Anm. 59); über Einschränkungen des Abflußprinzips durch die sog. *Belastungstheorie* s. Anm. 32 u. 41.

Verhältnis zu § 12: § 33 enthält eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß Lebenshaltungskosten einkommensteuerlich nicht zu berücksichtigen sind, und hat damit neben den Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2–7, den Spenden und den §§ 33 a, 33 b, 33 c Vorrang vor § 12 (s. § 2 Anm. 573 und § 12 Anm. 3; ferner *Zenthöfer*, FR 1974 S. 553).

Verhältnis zu § 33 a, § 33 b und § 33 c: Die Anwendung des § 33 ist für die nach § 33 a geregelten typisierten agB durch § 33 a Abs. 5 ausdrücklich ausgeschlossen (s. § 33 a Anm. 10, 400). *Behinderte* iSd. § 33 b Abs. 1–3 und Abs. 5 sowie *Pflegepersonen* iSd. § 33 b Abs. 6 haben ein Wahlrecht, entweder einen Pauschbetrag ohne Kürzung um die zumutbare Belastung in Anspruch zu nehmen oder die Aufwendungen als agB abzuziehen (im einzelnen dazu § 33 b Anm. 12, 35, 39, 80 und 121). Der Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33 c hat Vorrang vor § 33 (s. § 33 c Anm. 27).

17 II. Verhältnis zu den Regelungen über den Kinderlastenausgleich

Nach Rspr. und VerwAuffassung sind durch Kinderfreibeträge und/oder Kindergeld alle Unterhaltsaufwendungen für Kinder, ausgenommen Krankheitskosten (s. dazu unten), abgegolten.

Grundsatz: Nach ständ. Rspr. des BFH sind mit dem Kinderfreibetrag in bewußt schematisierender, also die tatsächlichen Aufwendungen im Einzelfall nicht berücksichtigender Weise, alle Aufwendungen für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung abgegolten.

Vgl. BFH v. 23. 2. 68 VI R 236/67 u. v. 23. 2. 68 VI R 231/67, BStBl. II. S. 374 u. 434; v. 14. 2. 75 VI R 125/74, BStBl. II S. 607; v. 1. 12. 78 VI R 149/75, BStBl. II 1979 S. 78; v. 8. 3. 79 IV R 94/75, BStBl. II S. 410; v. 8. 11. 79 VI R 66/77, BStBl. II 1980 S. 117. Nach BVerfG v. 23. 11. 76 1 BvR 150/75 (BStBl. II 1977 S. 135) ist eine derartige pauschale Abgeltung von Unterhaltsaufwendungen auch nicht verfassungswidrig (s. auch BVerfG 1 BvR 1443/89, HFR 1993 S. 90; glA BFH v. 26. 6. 87 III B 32/85, BStBl. II 1987 S. 713 u. v. 26. 6. 92 III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278). Großzügiger früher noch BFH v. 9. 7. 58 VI 144/55 U (BStBl. III S. 407): Die steuerl. Abgeltung durch den Kinderfreibetrag beschränke sich auf „alle normalen Aufwendungen für den Unterhalt, die Erziehung und die Ausbildung des Kindes . . . Deshalb können neben der tariflichen Kinderermäßigung nur ungewöhnliche Belastungen besonders berücksichtigt werden“ (glA FG Ba.-Württ. v. 12. 11. 90, EFG 1991 S. 326, rkr., betr. Haushaltshilfe bei Drillingsgeburt).

Dieser Rspr.-Grundsatz, dem auch § 33 a Abs. 1 Satz 1 entspricht (BTD Drucks. 7/1470 S. 282; vgl. auch § 33 a Anm. 12), war auch nach den Reformen des Kinderlastenausgleichs zu beachten. Danach waren in den VZ 1975 bis 1982 die üblichen Unterhaltsaufwendungen allein durch Kindergeld oder vergleichbare Leistungen abgegolten (BFH v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II 1990 S. 962 betr. ausbildungs- und nicht krankheitsbedingter Privatschulbesuch eines Legasthenikers). Ab VZ 1983 bzw. mit der Einführung des „dualen Systems“ des Kinderlastenausgleichs ab VZ 1986 werden kindbedingte Aufwendungen wieder durch Kindergeld und Kinderfreibeträge berücksichtigt (BFH v. 12. 6. 91 III R 106/89, BFH/NV 1992 S. 164; s. auch § 32 Anm. 161, 163).

So FinVerw., StEK EStG § 33 Nr. 62 = DB 1980 S. 192 = EDSStZ 1980 S. 51 = DStR 1980 S. 139; Abschn. 66 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 LStR 1981; ebenso *Nissen*, RWP 1979 S. 142. Abschn.

186 Abs. 1 Nr. 2 Satz 7 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 1 Nr. 2 Satz 8 LStR 1984 und Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 2 LStR/EStR ab 1990.

Stellungnahme: Die vom BFH vertretene Typisierung ist durch den Gesetzeszweck nicht gerechtfertigt. Auch im Schrifttum wird bezweifelt,

- daß man der (aus Gründen der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung) vom BFH sehr ausgedehnten Typisierung grundsätzlich folgen kann.

Ablehnend zB *Eisenberg*, StJb. 1968/69 S. 337 ff.; *Raupach*, DStZ 1969 S. 226; *Reinert*, FR 1969 S. 1941; vgl. auch FG Ba.-Württ./Freib. v. 28. 6. 73, EFG S. 539, nrkr.

und

- daß die gesetzlichen Typisierungen stets verfassungsgemäß sind.

So etwa abl. BVerfG v. 11. 10. 77 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BStBl. II 1978 S. 174 für das rechtsähnliche Problem des Freibetrags nach § 33a Abs. 3 EStG 1971; krit. zu den Grenzen dieser gesetzl. Typisierung auch *Sebiger*, StKongrRep. 1964 S. 120.

Ausnahme für Krankheitskosten:

► *Nach der Rspr. des BFH* kommen „zwangsläufige außergewöhnliche Belastungen im Rahmen des § 33 EStG in der Regel nur in Betracht, wenn das Kind erkrankt ist oder infolge körperlicher oder geistiger Gebrechen außerhalb der Wohnung der Eltern untergebracht werden muß“.

So BFH v. 14. 2. 75 VI R 125/74 (BStBl. II S. 607) unter Berufung auf BFH v. 28. 2. 64 VI 314/63 U (BStBl. III S. 270); als solchen Ausnahmefall s. BFH v. 17. 4. 80 IV R 207/75 (BStBl. II S. 639) betr. die Aufwendungen für eine Hauspflegerin neben den Krankheitskosten.

Nach der neueren Rspr. des BFH sind Aufwendungen von Eltern für die Unterbringung ihres an Asthma erkrankten Kindes in einem Nordseeinternat als agB abziehbar, „wenn der Aufenthalt aus klimatischen Gründen zur Heilung oder Linderung der Krankheit nachweislich unabdingbar notwendig ist und der Schulbesuch nur anlässlich dieser Heilbehandlung gleichsam nebenbei und nachrangig erfolgt“ (BFH v. 26. 6. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212). Dies gilt auch für die auswärtige Unterbringung zur Durchführung einer Legasthenie-Therapie (BFH v. 26. 6. 92 III R 8/91, BFHE 169 S. 37). Daneben kann allerdings der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung nach § 33a Abs. 2 EStG nicht gewährt werden. Voraussetzung ist der Nachweis heilungsfördernder Unterbringung durch vorab ausgestelltes amtsärztliches Zeugnis (BFH III R 8/91 und 83/91 aaO).

AA noch die ältere Rspr.: BFH v. 5. 7. 62 IV 5/61, StRK EStG § 15 R. 378 und v. 1. 12. 78 VI R 149/75, BStBl. II 1979 S. 78; ebenso noch BFH v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II 1990 S. 962 betr. ausbildungs- und nicht krankheitsbedingter Privatschulbesuch eines Legasthenikers, s. auch Anm. 93 und 300 „Privatschulbesuch“ und „Legasthenie-Therapie“ und § 33b Anm. 35.

► *Die FinVerm.* war schon immer etwas großzügiger als die Rspr. und gestattete den Abzug von Aufwendungen für den *ausschließlich* behinderungsbedingten Besuch einer Privatschule durch das Kind des Stpfl. (Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 3 LStR/EStR; ähnlich schon FG Düss. v. 31. 5. 76, EFG 1976 S. 557, rkr., betr. Privatschulbesuch eines contergangeschädigten Kindes).

► *Stellungnahme:* UE handelt es sich bei den beiden neueren Entscheidungen des BFH um eine bemerkenswerte Änderung der bisherigen Rspr. (BFH v. 26. 6. 92 III R 83/91 und III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 212 und BFHE 169 S. 37). Damit ist der hier (in Lfg. 147) vertretenen Kritik an einer übertriebenen Typisierung Rechnung getragen. Allerdings wäre es systematisch überzeugender, wenn zunächst der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung und nur die

darüber hinausgehenden Aufwendungen nach § 33 abgezogen würden. Die Lösung des BFH läuft tatsächlich auf ein Wahlrecht auf Abzug nach § 33a Abs. 2 oder § 33 hinaus, das in § 33a Abs. 5 nicht vorgesehen ist (s. § 33a Anm. 189). Ab VZ 1991 ist der begrenzte SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 vorrangig (s. Anm. 205 ff.). Der auf den Stpfl. nach § 33b Abs. 5 übertragene Behinderten-Pauschbetrag des Kindes hat uE keine Abgeltungswirkung für die Privatschulaufwendungen des Stpfl., weil der übertragbare Behinderten-Pauschbetrag nur behinderungsbedingte Aufwendungen des Kindes abgilt (§ 33b Anm. 80).

18

III. 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 (steuerverstärkend) analog anzuwenden (FG Düss./Köln v. 18. 9. 70, EFG 1971 S. 30, rkr.). § 160 AO umfaßt demgegenüber auch „andere Ausgaben“ und damit die Aufwendungen nach § 33. Die Anwendbarkeit des § 160 AO ist im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Fluchthilfekosten und an Entführer gezahlte Lösegelder als außergewöhnl. Belastung (agB) im Schrifttum auf Ablehnung gestoßen (*Bilsdorfer*, DStR 1980 S. 31 u. 681; DStZ 1981 S. 279).

GlA Hess. FG v. 12. 3. 81, EFG S. 571, rkr., betr. Fluchthilfekosten, das die Empfängerbenennung für unzumutbar hält, weil sich der Stpfl. selbst gefährden würde. Im übrigen mußte diese Frage in der Rspr. nicht erörtert werden (BFH v. 30. 10. 80 IV R 27/77 u. IV R 233/79, BStBl. II 1981 S. 303 u. 307; betr. Lösegeldzahlungen). Vgl. auch FG Ba.-Württ./Freib. v. 30. 10. 91, EFG 1992 S. 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.

Verhältnis zu §§ 163, 227 AO (§ 131 RAO; Billigkeitserlaß): Zum sog. Billigkeitscharakter des § 33 und der „Wesensverwandtschaft“ zu § 131 RAO s. Anm. 9.

19 Einstweilen frei.

F. Zurechnung der außergewöhnlichen Belastung

20

I. Grundsätzliches zur Abzugsberechtigung

Abzugsberechtigt ist der Stpfl., der die außergewöhnlichen Aufwendungen leistet. Der Stpfl. kann nicht nur außergewöhnl. 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 rechtlichen oder sittlichen Gründen handeln.

Übertragung der Abzugsberechtigung? BFH v. 1. 8. 75 VI R 158/72 (BStBl. II S. 825) erweckt den Eindruck, der BFH halte auch eine Übertragung der Abzugsberechtigung in entspr. Anwendung der Regelung des § 33b Abs. 5 für zulässig, soweit der körperbehinderte Sohn die nach § 33 geltend gemachten Kfz.-Kosten bei der eigenen Besteuerung hätte ansetzen können. Das wäre aber systematisch verfehlt, denn der Vater hatte die Aufwendungen getragen; dann aber war nur noch die Frage zu entscheiden, ob der Übertragung des Pauschbetrags Abgel-

tungswirkung auch hinsichtlich der vom Vater getragenen sonstigen Aufwendungen zukam (s. § 33b Anm. 35 und 80).

II. Abzugsberechtigung bei Ehegatten

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatten

21

Der für die Einzelveranlagung (§ 25) geltende Grundsatz, daß außergewöhnl. Aufwendungen nur bei dem Stpfl. steuermindernd berücksichtigt werden können, der sie tatsächlich leistet (s. Anm. 20), findet eine Ausnahme bei der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1) in Form der getrennten Veranlagung (§ 26a) und Zusammenveranlagung (§ 26b). In diesen Fällen werden die agB (wie die Sonderausgaben) als Einheit behandelt. Dies gilt nicht für die ab VZ 1986 mögliche besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs., § 26c), bei der Ehegatten so behandelt werden, als ob sie unverheiratet wären; wie bei der Einzelveranlagung sind agB (und Sonderausgaben) nur bei demjenigen zu berücksichtigen, der sie geleistet hat (s. Anm. 20 und § 26c Anm. 27).

Rechtsgrundlage des Einheitsgedankens: Die „Einheit“ der Ehegatten 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 (§ 26b Anm. 43), und
- ▷ für die getrennte Veranlagung aus § 26a Abs. 2 Satz 1, der bestimmt, daß Sonderausgaben und agB bis zur Höhe der bei einer Zusammenveranlagung der Ehegatten in Betracht kommenden Höchstbeträge zu berücksichtigen sind.

Bei Verwirklichung dieses Einheitsgedankens ist der Gesetzgeber von der Existenz einer intakten Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ausgegangen, die eine getrennte Zurechnung dieser abziehbaren Lebenshaltungskosten nicht gestattet (zur Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung s. § 26a Anm. 53; krit. dazu *Grasnick*, FR 1972 S. 151).

Folgen des Einheitsgedankens: Ohne Bedeutung ist, bei welchem Ehegatten die Ausgaben entstanden sind oder welcher Ehegatte sie getragen hat (BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66, BStBl. III S. 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. 58 VI 9/56 S, BStBl. III S. 77; v. 22. 3. 67 VI R 300/66, BStBl. III S. 596; v. 18. 4. 72 VIII R 12/66, BStBl. II S. 757; v. 22. 6. 79 VI R 85/76, BStBl. II S. 660. So sind etwa Aufwendungen eines Ehegatten zur Schuldentilgung dann nicht als agB zu berücksichtigen, wenn sie von dem anderen Ehegatten erbracht, Betriebsausgaben und daher wegen § 33 Abs. 2 Satz 2 nicht abzugsfähig gewesen wären (BFH v. 18. 4. 72 VIII R 12/66 aaO). Beansprucht ein Ehegatte eine pauschale Ermäßigung wegen agB nach §§ 33a, 33b, 33c, so ist für den jeweiligen Abgeltungsbereich dieser Vorschriften die nochmalige Inanspruchnahme des Pauschbetrags oder der Einzelnachweis nach § 33 für den anderen Ehegatten ausgeschlossen (BFH v. 9. 5. 58 VI 309/57 U, BStBl. III S. 302 betr. § 33a EStG 1951).

Abzug des die zumutbare Belastung übersteigenden Betrags:

- ▷ Bei Zusammenveranlagung werden die Ehegatten nach Ermittlung und Zusammenrechnung ihrer Einkünfte „gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt“ (§ 26b), so daß der die zumutbare Belastung übersteigende Betrag bei der Veranlagung der Eheleute insgesamt vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen

gen wird (§ 26b Anm. 43). Bei einer Aufteilung im Vollstreckungsverfahren kann jedoch jeder Ehegatte beantragen, daß die Vollstreckung auf den Steuerbetrag beschränkt wird, der sich bei getrennter Veranlagung für ihn ergeben würde (§§ 268–270 AO 1977).

▷ *Bei getrennter Veranlagung* ist der die zumutbare Belastung übersteigende Betrag nach § 26a Abs. 2 Satz 1 jeweils zur Hälfte als agB bei der Veranlagung der Ehegatten abzuziehen, sofern nicht ein gemeinsamer auf anderweitige Verteilung gerichteter Antrag vorliegt (ausführlich s. dazu § 26a Anm. 63). Zur Ermittlung der zumutbaren Belastung bei getrennter Veranlagung s. Anm. 224. Zum Freibetrag für unbeschr. estpfl. Ehegatten beim LStAbzug s. Anm. 25.

22 2. Beschränkt steuerpflichtige Ehegatten

Beschränkt Stpfl. sind vom Abzug von agB grundsätzlich ausgeschlossen (§ 50 Abs. 1 letzter Satz; s. o. Anm. 12, 14).

Soweit § 33 trotzdem auch auf beschr. Stpfl. Anwendung findet, wie dies § 2 AGGrenzNL vorsieht (s. Anm. 14), bilden die agB nicht dauernd getrennt lebender Ehegatten, von denen wenigstens einer ArbN ist (wie bei unbeschr. Stpfl., s. Anm. 21), eine Einheit.

23

III. Abzugsberechtigung in Erbfällen

Nachlaßverbindlichkeiten in Gestalt von Erblässerschulden, dh. der „vom Erblasser herrührenden Schulden“ iSd. § 1967 Abs. 2 BGB, die der Erbe begleicht, begründen nach BFH v. 27. 3. 58 VI 290/57 U (BStBl. III S. 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 v. 8. 9. 61 VI 177/60 U (BStBl. III 1962 S. 31) können jedoch *Krankheitskosten des Erblassers*, die von den Hinterbliebenen aus dem Nachlaß bezahlt werden, bei der letzten EStVeranlagung des Erblassers berücksichtigt werden (glA DStZ 1942 S. 451); bei „vernünftiger Beurteilung der Verhältnisse“ seien die durch Zufall vor oder nach dem Tod gezahlten Arztrechnungen gleichmäßig zu behandeln.

Gegen die Anwendung des § 33 beim Erblasser spricht der Umstand, daß dieser keine Aufwendungen hatte (glA *Birkholz*, Loep. zu BFH VI 177/60 U aaO; *Trzaskalik*, StuW 1979 S. 101; *Ruppe*, DStjG 10 S. 97). Fallgestaltung und Begründung lassen indessen vermuten, daß es sich um eine auf Krankheitskosten beschränkte und daher einer Verallgemeinerung unzugängliche Entscheidung handelt.

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

G. Verfahrensvorschriften

I. Abzug im Veranlagungs-, Vorauszahlungs- und Lohnsteuerabzugsverfahren

1. Abzug im Veranlagungs- und Vorauszahlungsverfahren

24

ESTVeranlagungsverfahren: Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen (agB) erfolgt vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4, § 33 Abs. 1; s. Anm. 55). Auf den Abzug besteht bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 ein *Rechtsanspruch* (s. Anm. 54), allerdings ist ein *Antrag* des Stpfl. erforderlich (s. Anm. 53). Abziehbar ist der die „zumutbare Belastung“ (Abs. 3, s. Anm. 218–233) übersteigende Teil der *Aufwendungen* (zum Begriff „Aufwendungen“ s. Anm. 33, 34); zum *Zeitpunkt des Abzugs* (§ 11 Abs. 2) s. Anm. 59; über *Ehegattenveranlagungen* s. Anm. 21, 22.

Festsetzung von ESTVorauszahlungen: Nach § 37 Abs. 3 Satz 5 sind bei der Bemessung der durch Vorauszahlungsbescheid festzusetzenden ESt. agB nach §§ 33, 33a und 33c nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen im Satz 4 genannten Aufwendungen (Sonderausgaben und Spenden) insgesamt 1200 DM übersteigen. Bei Prüfung der 1200 DM-Grenze sind die als agB geltend gemachten Aufwendungen ohne Kürzung um die zumutbare Belastung zugrunde zu legen (Abschn. 213 n Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStR bis 1987). Die Vorschrift gleicht die Bemessung der ESTVorauszahlungen weitgehend an das LStErmäßigungsverfahren (§ 39a EStG 1975) an (Begr. zu § 127 RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 301; s. Anm. 25 und § 37 Anm. 139 mwN.).

2. Freibetrag beim Lohnsteuerabzug

25

Nach § 39a Abs. 1 Nr. 3 wird auf der LStKarte als vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag ua. der Betrag eingetragen, der nach den §§ 33, 33a, 33b Abs. 6 und 33c wegen agB zu gewähren ist. Im finanzamtlichen Eintragungsverfahren ist nach § 39a Abs. 2 Satz 4 die Eintragung eines Freibetrags wegen erhöhter Werbungskosten, erhöhter Sonderausgaben und agB allerdings nur zulässig, wenn die entspr. Aufwendungen die Antragsgrenze von 1200 DM 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. Abschn. 111 Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 4 LStR). Ihrer Rechtsnatur nach ist die Eintragung des Freibetrags die gesonderte Feststellung einer Besteuerungsgrundlage iSd. § 179 Abs. 1 AO 1977, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht (§ 39a Abs. 4 Satz 1) und die daher jederzeit zugunsten wie zuungunsten des ArbN geändert werden kann.

Wegen der Berechnung der zumutbaren Belastung im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 222.

Für unbeschr. estpfl. Ehegatten gilt die Sonderregelung des § 39a Abs. 3, wonach der Freibetrag gemeinsam ermittelt und je zur Hälfte aufgeteilt wird, sofern beide Ehegatten eine LStKarte besitzen und keine abweichende Aufteilung beantragt haben.

Bei beschr. estpfl. Arbeitnehmern, bei denen nach § 2 AGGrenzNL (s. Anm. 14) abweichend von § 50 die §§ 33, 33a Abs. 1 und Abs. 3 bis 5 sowie § 33b Abs. 1 bis 3 anzuwenden sind, können nach § 3 AGGrenzNL auf Antrag auch insoweit

entsprechende Freibeträge in die nach § 39 d zu erteilende Bescheinigung eingetragen werden.

II. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bei außergewöhnlichen Belastungen

26 1. Nachweisanforderungen

Im Unterschied zu § 33 b Abs. 7 iVm. § 65 EStDV (s. § 33 b Anm. 150 ff.) ist in § 33 die Form des Nachweises nicht gesetzlich geregelt. Gleichwohl stellt die FinVerw. gerade bei agB zum Teil sehr strenge Anforderungen an Nachweise. Krit. dazu *o.V.* (DB 1974 S. 1448); anders noch Abschn. 186 Abs. 1 Satz 2 EStR 1971, wonach bei der Anforderung von Unterlagen und Nachweisungen nicht kleinlich zu verfahren war.

Auch die Rspr. besteht auf strengen Nachweisen, wobei die Mißbrauchsabwehr besonders deutlich wird. Zum Abzugsverbot nach § 160 AO bei *Nichtbenennung des Empfängers* s. Anm. 18.

Die Nachweise sind als Ergänzung des tatsächlichen Vorbringens spätestens bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG vorzubringen (BFH v. 28. 2. 80 V R 118/76, BStBl. S. 415; zT aA *Rönitz*, Stbjb. 1980/81 S. 377). Bei endgültiger Veranlagung ist eine Änderung nur noch nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977 möglich, weil die Nachweise Beweismittel iS dieser Vorschrift sind.

Nachweisanforderungen von Rspr. und FinVerw.:

► *Belegnachweis*: Bei Krankheits- und Kurkosten verlangen Rspr. und FinVerw. idR ärztliche oder amtsärztliche Bescheinigungen oder Atteste (s. Anm. 90 und 104). Großzügiger jedoch die Rspr. zum Nachweis der „dauernden Berufsunfähigkeit“ iSd. § 16 Abs. 4 (BFH v. 18. 8. 81 VIII R 25/79, BStBl. II 1982 S. 293 und v. 13. 3. 86 IV R 176/84, BStBl. II 1986 S. 601).

GNOFÄ: Für den Geltungsbereich der Grundsätze zur Neuorganisation und zur Neuordnung des Besteuerungsverfahrens v. 16. 2. 76 (BStBl. I S. 88 – GNOFÄ) und Erl. v. 4. 3. 81 (BStBl. I S. 270) werden in Anlage 1 ua. auch für agB Nachweisanforderungen besonders geregelt; diese Bestimmungen gelten jedoch nur für Fälle der Gruppe 2, dh. StFälle mit Überschusseinkünften und Gewinneinkünften von Kleinstbetrieben. Anlage 1 zu den GNOFÄ bestimmt unter Nr. 6 zum Nachweis von *Krankheitskosten*, daß Belege vorliegen müssen, wenn die Aufwendungen nach Abzug von Erstattungen 4000 DM übersteigen; bei geringeren Aufwendungen ist die Anforderung von Belegen in das Ermessen der Behörde gestellt, sofern eine Einzelaufstellung vorgelegt wird. Bei *Beerdigungskosten* sind nur in Zweifelsfällen Belege anzufordern, während eine Einzelaufstellung und Angaben über den Wert des Nachlasses sowie Beihilfen und Versicherungsleistungen vorliegen müssen.

► *Andere Beweismittel*: In den Fällen, in denen Rspr. und FinVerw. bestimmte Belege fordern, scheiden praktisch andere Beweismittel, wie zB Zeugenvernehmung etwa, völlig aus. Wo der Billigkeitscharakter der StErmäßigung im Vordergrund steht, verzichtet die FinVerw. indessen großzügig auf Nachweise und begnügt sich im allgemeinen mit der Glaubhaftmachung; so setzt zB die Berücksichtigung aller privaten Kfz.-Kosten bei sehr schwer Körperbehinderten nicht die Führung eines Fahrtbuches voraus (OFD Köln, StEK EStG § 33 Nr. 70; vgl. auch Abschn. 194/100 Abs. 7 Satz 8 EStR/LStR).

► *Beweisvorsorgepflicht*: Den Stpfl. trifft eine Beweisvorsorgepflicht, der er ggf. durch Einleitung eines Beweissicherungsverfahrens (§ 82 FGO iVm. §§ 485 ff. ZPO) zur Erlangung eines amtsärztlichen oder vertrauensärztlichen Gutachtens vor Antritt einer Kur nachkommen muß (BFH v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II

S. 295). Bei Auslandsverhalten besteht nach § 90 Abs. 2 AO 1977 eine erhöhte Mitwirkungs- und Beweisvorsorgepflicht des Stpfl. (dazu § 33a Anm. 15 und zur *Nichtbenennung von Zahlungsempfängern* s. Anm. 18).

Stellungnahme: Soweit Rspr. und FinVerw. in bestimmten Fällen (Krankheits- und Kurkosten) amtsärztliche Atteste verlangen, kommt diesen Nachweisanforderungen in ihrer Ausschließlichkeit praktisch materiellrechtliche Bedeutung zu (glA *Martens*, VerwVorschriften zur Beschränkung der Sachverhaltsermittlung, Köln 1980 Anm. 137). Wenngleich die Mißbrauchsabwehr deutlich wird, handelt es sich um eine Einschränkung des Ermessens bei Auswahl der Beweismittel (§ 92 AO; § 81 Abs. 1 FGO) und damit auch des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) ohne Rechtsgrundlage (ähnl. BFH v. 14. 5. 82 VI R 18/81, BStBl. II S. 774; FG Rhld.-Pf. v. 18. 5. 92, EFG 1992 S. 465, rkr.; aA BFH v. 3. 6. 87 III R 205/81, BStBl. II 1987 S. 675 jeweils betr. Unterhaltsleistungen eines Gastarbeiters).

2. Feststellungslast (objektive Beweislast)

27

Den Stpfl. trifft im StRecht zwar idR keine Beweisführungslast (*subjektive Beweislast*), vielmehr ergänzen sich Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) und Mitwirkungspflicht des Stpfl. (§ 90 AO); vielfach ist es aber nur dem Stpfl. möglich, die erforderlichen Nachweise zu erbringen. Der Amtsermittlungsgrundsatz droht bei Überspannung der Nachweiserfordernisse (s. Anm. 26) leerzulaufen. Grundlegend zur Beweislast s. Einf. Anm. 672.

Die *objektive Beweislast* (Feststellungslast) für strindierende 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. 78 VI R 193/74, BStBl. II S. 338 betr. Unterhaltsaufwendungen nach § 33a). Problematisch ist uE die Verteilung der Feststellungslast bei der Außergewöhnlichkeit, weil der Stpfl. kaum die Möglichkeit 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.

Zur Anwendung des § 160 AO s. Anm. 18.

Einstweilen frei.

28, 29

Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen und Abzug außergewöhnlicher Belastungen

A. Tatbestandsvoraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung (Abs. 1)

I. Die Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit

30 1. Grundsätzliches zur Legaldefinition

Nach Abs. 1 wird die StErmäßigung wegen außergewöhnl. Belastung (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 läßt sich in zwei Bestandteile zerlegen:

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

Die Legaldefinition enthält ersichtlich einige auslegungsbedürftige unbestimmte Rechtsbegriffe.

Die Praktikabilität der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit wird im Schrifttum bezweifelt (vgl. *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 39; aA *Eisenberg*, Stb]b. 1968/69 S. 304). Statt dessen wird vorgeschlagen, der Gesetzgeber möge auf das Merkmal überhaupt verzichten (*Frotscher/Frost*, § 33 Rz. 24 aE) oder auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses abstellen (s. Anm. 31); ähnlich auch der Formulierungsvorschlag der StRefKomm. Tz. 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. 36–48) begründet, die dazu geführt haben, daß die Rspr. kaum noch die Voraussetzung des gesetzlichen Tatbestands, das Merkmal der Außergewöhnlichkeit nämlich, prüft (wegen der Besonderheiten bei Krankheitskosten s. Anm. 90); die Entscheidungen werden vielmehr sogleich – und nicht immer zwingend – mit den genannten Theorien sowie mit Sinn und Zweck der Vorschrift begründet (krit. auch *Tipke*, StuW 1974 S. 347).

Vgl. BFH v. 17. 10. 73 VI R 84/70, BStBl. II 1974 S. 104; v. 15. 2. 74 VI R 67/70, BStBl. II S. 335 (jeweils betr. die Gegenwertlehre); v. 31. 1. 75 VI R 70/72, BStBl. II S. 440 (betr. Aussteueraufwendungen); v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194 (betr. Aufwendungen für Schalldämmfenster); v. 3. 9. 76 VI R 185/74, BStBl. II S. 712 (betr. Wiederbeschaffung von Kleidung); anders BFH v. 7. 3. 75 VI R 248/71, BStBl. II S. 483; v. 22. 8. 80 VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 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 werden (BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105; v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147;

FG Düss. v. 11. 12. 78, EFG 1979 S. 383, rkr.). Eine Trennung beider Voraussetzungen ist jedoch schon durch die Gesetzesfassung geboten (s. auch Anm. 180 aE).

2. Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen oder des verursachenden Ereignisses?

31

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 gelegentlich die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses für entscheidend.

BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347 betr. Aufwendungen für Brillen, Bruchbänder und Schuheinlagen, „weil sie mit Krankheiten zusammenhängen“; BFH v. 9. 4. 65 VI 23/65 S, BStBl. III S. 441 betr. Aussteuerauswendungen jungverheirateter Ehegatten (best. BVerfG v. 13. 12. 66 I BvR 512/65, BStBl. III 1967 S. 106); BFH v. 5. 12. 68 IV 79/65, BStBl. II 1969 S. 260 betr. Arzneimittel; BFH v. 13. 4. 89 IV R 196/85, BStBl. II S. 614, betr. Kaufkraftausgleich für Exklaven-Belastung; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 14. 11. 84, EFG 1985 S. 298, rkr., betr. Umzugskosten aus Anlaß einer Eheschließung, die kein außergewöhnliches Ereignis sein soll.

GLA *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33 Rz. B 42; *Blümich/Oepen*, § 33 Rz. 101; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 11; *Frotscher/Frost*, § 33 Rz. 23; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordwin*, § 33 Anm. 9 a; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 42; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 f; *Rasenack*, DB 1983 S. 1273 und FinVerw., Abschn. 186/92 Abs. 3 Satz 2 EStR/LStR; ähnlich schon BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298 (302 li. Sp.). Nach *Rasenack* (aaO) stehen hinter dem Rückgriff auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses in Wahrheit Zumutbarkeitserwägungen; dieser ohne weitere Rechtfertigung an das öffentl. 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.

Etwas zurückhaltender führt BFH v. 22. 8. 80 VI R 1 96/77 (BStBl. II 1981 S. 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.

Stellungnahme: UE besteht kein Grund, abweichend von dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ein außergewöhnl. Ereignis vorauszusetzen. Zutreffend daher BFH v. 17. 7. 81 VI R 105/78 (BFHE 133 S. 550), der die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen für die Anschaffung neuer Kleidung nach Abmagerungskur verneint (s. auch Anm. 300 „*Abmagerungskur*“).

Daraus folgt zugleich, daß außergewöhnl. Aufwendungen den Charakter der Außergewöhnlichkeit nicht etwa dadurch verlieren, daß der Stpfl. die Möglichkeit hatte, *sich auf das Ereignis vorzubereiten* (aA *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 17 unter Berufung auf BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 385 und v. 18. 8. 67 VI R 10/67, BStBl. III S. 759). 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 offenbar 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; derartige Typisierungen kommen in gewissen Freibeträgen und Pauschalregelungen, wie zB Grund- und Haushaltsfreibetrag, sowie den Regelungen über den Kinderlastenausgleich zum Ausdruck, deren Abgeltungswirkung naturgemäß auch zu einer Einschränkung außergewöhnlicher Aufwendungen führen muß (s. Anm. 17). Insoweit formuliert der BFH in stRspr. zutreffend, 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. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418 betr. Kosten altersbedingter Heim-Unterbringung; BFH v. 6. 4. 90 III R 120/86, BFH/NV 1991 S. 84 betr. Aufwendungen zur Vorsorge für künftige Pflegeheimkosten; BFH v. 23. 5. 90 III R 63/85, BStBl. II S. 894 betr. Aufwendungen für den Besuch des inhaftierten Ehegatten; BFH v. 6. 3. 92 VI R 163/88, BStBl. II S. 661 betr. Ausbildungskosten zur Masseurin; BFH v. 15. 4. 92 III R 11/91, BStBl. II S. 821 betr. Reisekosten zur Eheschließung mit sowjetischer Bürgerin in Moskau; ferner beiläufig BFH v. 27. 9. 91 III R 15/91, BStBl. II 1992 S. 110 betr. Diätaufwendungen.

Insofern sind auch *Mehraufwendungen* „übergroßer“ Stpfl. für Kleidung und Verpflegung nicht außergewöhnlich, weil derartige Aufwendungen typischerweise vom Grundfreibetrag erfaßt werden (BFH v. 21. 6. 63 VI 203/61 U, BStBl. III S. 381, der Aufwendungen voraussetzt, die „ihrer Art nach außergewöhnlich sind“). Gleiches gilt für *Verpflegungsmehraufwand des Ehemannes*, der während des Krankenhausaufenthalts seiner Frau im Restaurant Essen einnimmt; wird man in derartigen Fällen in aller Regel die Zwangsläufigkeit verneinen können (FG Nürnberg v. 17. 12. 65, EFG 1966 S. 177, rkr.), so fehlt es bei einem 80jährigen Ehemann uE bereits an der Außergewöhnlichkeit dieser Aufwendungen (im Ergebnis glA FG Düss. v. 9. 6. 76, EFG 1977 S. 17, rkr.).

Da es nach der hier vertretenen Auffassung nicht auf die Außergewöhnlichkeit des Ereignisses ankommt, können größere Katastrophen die überwiegende Mehrzahl der Stpfl. treffen, so daß die entsprechenden Aufwendungen nicht mehr außergewöhnlich iS des Gesetzes wären, obwohl sie für den jeweiligen Stpfl. im Vergleich mit anderen Veranlagungszeiträumen durchaus außergewöhnlich wären (aA BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298, 302; s. auch Anm. 52). In solchen Fällen ist allein durch StErlaß Abhilfe zu gewähren (aA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 42; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988 F 62).

Eine *Häufung* zwangsläufiger Aufwendungen kann die Annahme einer agB selbst dann rechtfertigen, wenn die einzelne Aufwendung für sich allein keine solche Belastung darstellen würde.

BFH v. 8. 5. 52 IV 245/51 U, BStBl. III S. 168 betr. auswärtiges Studium mehrerer Kinder; BFH v. 20. 3. 52 IV 157/51 U, BStBl. III S. 221 betr. Unterhaltsaufwendungen für zwei Töchter; BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 385, beiläufig; s. auch Anm. 300 „*Drillingsgeburt*“.

II. Belastung (zwangsläufiges Erwerben von Aufwendungen)

32 1. „Zwangsläufiges Erwerben“ von Aufwendungen

Abs. 1 bezeichnet das „zwangsläufige Erwerben 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. 173–190). 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 Abs. 2 zwingend ergibt, jeweils für sich zu prüfen. Gleichwohl unterscheidet die Rspr. beide Merkmale nicht immer klar voneinander

(s. Anm. 30 aE); unter Berufung auf diese Praxis ist *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 26) der Auffassung, beide Merkmale gehörten zusammen und ließen sich begrifflich nicht immer einwandfrei trennen. Dem widerspricht uE die Gesetzesfassung und das Gebot, den Anwendungsbereich durchaus umstrittener Theorien zugunsten notwendiger und nachprüfbarer Subsumtion einzuschränken.

Erwachsen: 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. UE ist diese Lücke durch Anwendung des § 11 Abs. 2 zu schließen (glA BFH v. 30. 7. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744). Der Begriff des „Erwachsens“ von Aufwendungen wurde erstmals in § 33 EStG 1938 aufgenommen (s. Anm. 2); diese Gesetzesfassung stellte nicht mehr auf die „besondere(n) wirtschaftliche(n) Verhältnisse“, sondern auf „außergewöhnliche Belastungen“ ab. Mit Ausnahme von § 9 Abs. 1 Satz 2 findet sich dieses Tatbestandsmerkmal nur noch in den §§ 33 bis 33c. 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).

2. Begriff der Aufwendungen

Schrifttum: *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, Diss. Passau, 1989; *Seitrich*, Zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 des EStG, BB 1990 S. 470; *Heilmann*, Persönliche Vermögensbelastung als Voraussetzung der Aufwendungstatbestände im EStRecht, Diss. Heidelberg, 1991.

a) Einheitlicher Begriff der Aufwendungen

33

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 allgemein 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. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744). Damit lassen sich die Begriffe „Aufwendungen“ und „Ausgaben“ (wie in § 4 Abs. 4) gleichsetzen (BFH v. 3. 6. 87 III R 49/86, BStBl. II S. 629 und v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830, 836; glA *Offerhaus*, BB 1979 S. 617; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88 S. 518 f.; s. auch § 10 Anm. 15). Nach stRspr. des BFH kann ein in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendeter gleicher Begriff mangels entgegenstehender ausdrücklicher Vorschriften grundsätzlich nicht unterschiedlich ausgelegt werden.

BFH v. 8. 10. 75 II R 39/70, BStBl. II 1976 S. 164; v. 28. 1. 76 IV R 209/74, BStBl. II S. 288; v. 12. 9. 77, BStBl. II 1978 S. 9 und v. 23. 9. 80 VI R 53/79, BStBl. II 1981 S. 92.

Es besteht somit weder ein Grund noch eine rechtliche Notwendigkeit, bereits den Begriff „Aufwendungen“ als solchen im Rahmen des § 33 anders auszulegen als in den übrigen Vorschriften des EStG (glA *Rose*, FR 1959 S. 374; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 33 f. mwN und S. 49 f.). Schon daher kann *Borggreve* (in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 11) nicht gefolgt werden, wenn er unter Hinweis auf Sinn und Zweck des Gesetzes meint, es müsse sich um Ausgaben handeln, „die bereits der Art und dem Grunde nach als außergewöhnliche in Erscheinung treten“.

Auch die Berufung *Borggreves* (aaO) auf *Tipke* (StuW 1974 S. 347) vermag nicht zu überzeugen, denn *Tipke* geht es nicht um eine systemwidrige, von anderen estl. Vorschriften

abweichende und isolierte Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“, sondern um die Auslegung aller Tatbestandsmerkmale dieser Vorschrift nach steuersystematischen Grundsätzen (s. Anm. 7). Eine derartige Einschränkung des Begriffs „Aufwendungen“ findet sich auch in der Rspr. insbes. zu Umzugskosten, die unter bloßem Hinweis auf das Vorliegen typischer oder üblicher Lebenshaltungskosten eine StErmäßigung wegen agB verweigert. BFH v. 28. 2. 75 VI R 120/73, BStBl. II S. 482; v. 23. 6. 78 VI R 175/75, BStBl. II S. 526; FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr., anders wiederum die Behandlung der Krankheitskosten. In BFH v. 28. 4. 78 VI R 145/75 (BStBl. II S. 456) hingegen schließt das Argument „typische Kosten der Lebenshaltung“ die Zwangsläufigkeit aus.

34 b) ABC zum Begriff der Aufwendungen

Art der Aufwendungen: In aller Regel werden die Aufwendungen als Geldleistungen erbracht, sie können aber auch in Sachleistungen bestehen (BFH v. 2. 12. 54 IV 339/53 U, BStBl. III 1955 S. 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 (äbnl. BFH v. 30. 7. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744 betr. Einkommensverwendung); ebenso wird zivilrechtlich der Begriff der Aufwendung als „freiwillige Aufopferung von Vermögenswerten“ verstanden (*Palandt/Henrichs*, BGB, 52. Aufl. 1993, § 256 Anm. 1). Bloßer Verdienstausschlag (etwa durch Krankheit, Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit oder Streik) ist keine Aufwendung (RFH v. 31. 10. 40, RStBl. 1941 S. 266; glA *Nissen*, DB 1968 Beil. 1 zu Heft 1 S. 9). Im Bereich der Einkommensverwendung werden Vermögensminderungen, die nicht vom Willen des Stpfl. getragen sind, nicht vom Aufwendungsbegriff erfaßt, weil sich der Aufwandscharakter solcher Opfer nicht aus einem Veranlassungszusammenhang mit einer Einkunftsart herleiten läßt (glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 34 mwN; aA *Kirchhoff*, Gutachten zum 57. DJT, 1988 F 63 de lege ferenda); s. ferner „Schäden, Verluste“.

Einkommensverwendung, Aufwendungen zur -: Mit der ausdrücklichen gesetzl. Regelung, daß es sich nicht um Aufwendungen wie Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben handeln darf (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 200 ff.), ist zwar klargestellt, daß alle anderen Ausgaben, also alle Lebenshaltungskosten, von § 33 erfaßt werden. Das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 erweist sich jedoch als zu eng, wenn die Abgrenzung zu Aufwendungen in Frage steht, die nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln sind, gleichwohl jedoch eindeutig dem Bereich der Einkommenserzielung zugeordnet werden müssen (so zB die zu den Anschaffungskosten des Bodens zu rechnenden *Erschließungsbeiträge*; s. Anm. 300). Insoweit gebietet uE der Normzweck (s. Anm. 6 u. 7) eine Einschränkung des Begriffs der Aufwendungen iSd. § 33 Abs. 1 auf Ausgaben, die mit dem Bereich der Einkommensverwendung zusammenhängen (im Ergebnis glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 61 u. 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, S. 38 ff. mwN). Daher erfüllen etwa Lösegeldzahlungen den Aufwendungsbegriff (s. Anm. 300 „Lösegeldzahlungen“).

Forderungsabtretung: Die Abtretung einer Forderung ist willentliche Vermögensabgabe und erfüllt damit den Aufwendungsbegriff (*Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 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 Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 3; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 8; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 a; *Wölf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 42; aA Nds. FG v. 2. 11. 66, EFG 1967 S. 233, rkr., das bereits den Ausgabenbegriff einschränkt, indem es eine Belastung des Vermögens bejaht. Nach der hier vertretenen Auffassung können Aufwendungen jedoch sowohl das Einkommen als auch das Vermögen belasten (s. Anm. 47).

„Größere“ Aufwendungen: Daß es sich um größere Aufwendungen handeln muß, führt nicht zu einer Einschränkung des Aufwendungsbegriffs. Die Notwendigkeit dieser Beifügung ergibt sich aus der Legaldefinition der Außergewöhnlichkeit (s. Anm. 50); von Bedeutung ist sie vor allem bei Fragen der Vorteilsausgleichung (s. Anm. 41–44).

Mittelherkunft idR 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. 27, StuW Nr. 586; *Strutz*, EStG 1925, Bd. 2 § 56 Anm. 14). Ausnahmen bedürfen ausdrücklicher gesetzl. Regelungen, wie dies etwa durch das sog. Kreditaufnahmeverbot nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 geschehen ist. Eine Einschränkung des Aufwendungsbegriffs bei Darlehensfinanzierung ist daher unzulässig; davon zu unterscheiden ist jedoch die Frage, zu welchem Zeitpunkt kreditfinanzierte Ausgaben abziehbar sind (dazu Anm. 59 u. 130 ff.).

Rücklagenbildung zur Bestreitung künftiger Ausgaben erfüllt ebenfalls nicht den Begriff der Aufwendung iSd. Abs. 1 (BFH v. 2. 12. 54 IV 339/53 U, BStBl. 1955 III S. 43), da es an der tatsächlichen Verausgabung fehlt; Gleiches gilt für den Umstand, daß der Stpfl. im Zusammenhang mit besonderen wirtschaftl. Belastungen keine Rücklagen für die Zukunft bilden kann (RFH v. 20. 4. 33, 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 *die Rspr.*: BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199 (krit. *Eisenberg*, StJb. 1968/69 S. 317); Nds. FG v. 21. 12. 64, EFG 1965 S. 381, rkr., betr. Verlust durch Taschendiebstahl; FG Nürnberg, v. 8. 3. 67, EFG S. 405, rkr., betr. den Verlust einer Darlehensforderung; FG Düss. v. 21. 3. 67, EFG S. 560, rkr., betr. Entstehung von Verbindlichkeiten; FG Düss./Köln v. 17. 12. 79, EFG 1980 S. 284, rkr., betr. merkantilen Minderwert eines unfallbeschädigten Kfz.; FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 396, rkr., betr. Verlust privater Bankeinlage; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 5. 11. 86, EFG 1987 S. 299, rkr., betr. Scheckbetrug eines Pkw.-Käufers.

GLA *das Schrifttum*: *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 3; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 3 a „Diebstahl“; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 8; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 208; *Muuss/Domann*, FR 1975 S. 292; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 a; *Wölf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 40. Ob ein privater Vermögensverlust einen Erlaß nach §§ 163, 227 AO rechtfertigt, ist fraglich (ablehnend etwa BFH v. 24. 3. 81 VIII R 177/78, BStBl. II S. 505).

AA FG Saarl. v. 22. 11. 87, EFG 1988 S. 126, rkr., betr. Verlust aus Unterschlagung (beiläufig); s. auch BFH v. 15. 3. 56 IV 49/55, StRK EStG § 33 R. 59, wonach Verluste der Vermögenssphäre zuzurechnen seien; v. 11. 1. 66 I 53/63, BStBl. III S. 218 betr. Verlust einer Kapitalanlage, die Zwangsläufigkeit der Überlassung von Geldmitteln ablehnend; v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442 unter Anerkennung „unfreiwilliger Aufwendungen“ als Werbungskosten. S. auch Anm. 300 „*Deliktsverluste*“, „*Verluste*“.

Bei der *Verbrauchsbesteuerung* konnte nach der Rspr. jedoch ein Verlust im Rahmen des § 33 berücksichtigt werden, weil dort ein Verlustausgleich bei Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte ausgeschlossen war; für diesen Fall kam auch ein Verlustabzug in den Folgejahren nicht mehr in Frage (BFH v. 2. 2. 51 IV 44/ 50 S, BStBl. III S. 55; s. auch RFH v. 16. 3. 32, RStBl. S. 516). Mit der Streichung des § 48 ab 1981 ist diese Rspr. gegenstandslos geworden.

Vermögensumschichtungen: Aus der hier vertretenen Auffassung von der einheitlichen Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“ folgt weiter, daß ebenso wie etwa bei den Betriebsausgaben Vermögensumschichtungen (zB Darlehensaufnahme und Schuldentilgung) weder Vermögensmehrungen noch Vermögensminderungen darstellen. Das gilt auch für den WK-Begriff, bei dem derartige „neutrale Vorgänge“ wegen ihres Zusammenhangs mit dem Vermögen ausgeschlossen werden (§ 9 Anm. 65 aE). Erkennt man aber an, daß Vermögensumschichtungen auch den Bereich des privaten Vermögens betreffen können, so handelt es sich auch im Rahmen des § 33 bei Vorgängen, die keine *Minderung des Vermögens* bewirken, nicht um Aufwendungen (glA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 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. 48). 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.

III. Anforderungen an das Merkmal „Belastung“

36 1. Vorbemerkung

Die hM unterscheidet nicht deutlich zwischen den Merkmalen „Belastung“ (zwangsläufiges Erwirtschaften von Aufwendungen; s. Anm. 32–34) und „Außergewöhnlichkeit“ (größere Aufwendungen als der Mehrzahl vergleichbarer Stpfl.; s. Anm. 50–52) und erfüllt den Tatbestand mit Billigkeitgesichtspunkten (s. Anm. 9). Aus diesem unbestimmten Vorverständnis der außergewöhnlichen Belastung (agB) entwickelt die hM besondere Belastungsanforderungen:

Keine außergewöhnliche Belastung

- bei Erlangung eines Gegenwerts (s. Anm. 37–40),
 - bei Vorteilsanrechnung (s. Anm. 41–44)
 - bei Belastung der Vermögenssphäre (s. Anm. 45–48),
- aber agB trotz vorhandenem Vermögen (s. Anm. 49).

2. Keine außergewöhnliche Belastung bei Erlangung eines Gegenwerts (Gegenwertlehre)

Schrifttum: *Felix*, Der Gegenwert der Aufwendungen iS von § 33 EStG, FR 1956 S. 514; *ders.*, Die Frage des Gegenwerts, FR 1957 S. 352; *ders.*, Zum Gegenwert bei § 33, FR 1957 S. 504; *Glögler*, Zum Gegenwert, FR 1958 S. 564; *Littmann*, Erlangung eines Gegenwerts durch Aufwendungen iS des § 33 EStG, FR 1959 S. 59; *Tipke*, Gegenwertlehre und außergewöhnliche Belastung, FR 1959 S. 320; *Eisenberg*, Zum Gegenwertgrundsatz bei der Anwendung des § 33 EStG und seinen Ausnahmen, FR 1974 S. 581; *Handzik*, Zur Berücksichtigung des verlorenen Aufwands als Belastung iSd. § 33 EStG, FR 1992 S. 742.

a) Die Gegenwertlehre

Die sog. Gegenwertlehre hat mit ihren zahlreichen Ausnahmen und in Verbindung mit der Charakterisierung des § 33 als Billigkeitsregelung (s. Anm. 9) 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 (zu diesen Begriffen s. Anm. 38).

Beispiele aus der Rechtsprechung:

BFH v. 23. 6. 61 VI 158/60, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 164 m. Anm. Gericke betr. *Anschaffungen* durch einen Beamten wegen Versetzung; v. 13. 2. 59 VI 221/58 U, BStBl. III S. 171 betr. Abfindung zur Erlangung einer Altbauwohnung mit niedrigerer Miete in bevorzugter Wohnlage; v. 27. 11. 59 VI 61/59, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 105 und v. 4. 12. 64 VI 69/64, StRK EStG § 33 R. 217 betr. *Baukostenzuschuß*; v. 13. 5. 64 VI 122/63, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 265 betr. Einrichtung und Erhaltung der Familienwohnung; v. 6. 3. 64 VI 1 33/63 U, BStBl. III S. 330 betr. *Studiendarlehen*; v. 9. 4. 65 VI 23/65 S, BStBl. III S. 441, betr. erstmalige *Anschaffung von Hausrat* durch jungverheiratete Eheleute (best. durch BVerfG v. 13. 12. 66, BStBl. III 1967 S. 106); v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199 betr. Wiederbeschaffung eines in der DDR beschlagnahmten Kfz.; v. 17. 10. 73 VI R 84/70, BStBl. II 1974 S. 104 betr. Aufwendungen zur *Wiederbeschaffung eines unfallbeschädigten Kfz.*; v. 15. 2. 74 VI R 67/70, BStBl. II S. 335 betr. Aufwendungen für den Umbau oder die Neuanschaffung von Gasgeräten nach *Umstellung der Gasversorgung auf Erdgas*; v. 21. 8. 74 VI R 237/71, BStBl. II S. 745 betr. Aufwendungen zur Anschaffung einer *Geschirrspülmaschine für körperbehinderte Ehefrau* des Stpfl.; v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194 m. Anm. HFR 1976 S. 151 betr. Aufwendungen eines Mieters für den Einbau eines *Schalldämmfensters*; v. 3. 9. 76 VI R 1 85/74, BStBl. II S. 712 betr. *Wiederbeschaffung gestohlener Urlaubskleidung*; v. 26. 7. 77 VIII R 83/76, BStBl. II S. 865 betr. *krankheitsbedingte Bauaufwendungen*, die uE allerdings unter § 33 Abs. 2 Satz 2 fallen (s. Anm. 200 ff.); v. 4. 3. 83 VI R 189/79, BStBl. II S. 378 betr. Einbau einer *Nachtstromspeicherheizung u. Duscheinrichtung für querschnittgelähmte Frau in Mietwohnung* mit zust. Anm. *Offerhaus*, StBp. 1983 S. 166; abl. *Richter*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 341; v. 9. 8. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920 betr. Spezialbett eines Rheuma-Kranken (Bechterew), die Anwendung der Gegenwertthese ablehnend; v. 29. 11. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290 betr. Hausratsbeschaffung wegen Allergie-Erkrankung.
FG: Nds. FG v. 10. 10. 63, EFG 1964 S. 226, rkr., betr. *Räumungsprozess*; FG Ba.-Württ. v. 16. 2. 68, EFG S. 258, rkr., betr. *Spülmaschine für kinderreiche Familie*; Nds. FG v. 9. 10. 74, EFG 1975 S. 205, rkr., betr. *Heizungsumstellung*; Nds. FG v. 12. 1. 76, EFG S. 448, rkr., betr. *Anschaffungskosten eines Pkw. durch Schwerkörperbehinderten*; FG Köln v. 25. 11. 80 EFG 1981 S. 284, rkr., u. FG Nürnberg v. 9. 1. 85, EFG S. 349, rkr., jeweils betr. *Umzugskosten*. S. auch Anm. 96 f., 158 ff. betr. Aufwendungen zur *Wohnraumbeschaffung* und 300 „*Schadensersatz*“, „*Umzugskosten*“.

Rechtsprechung des BVerfG: BVerfG v. 13. 12. 66 1 BvR 512/65 (BStBl. III 1967 S. 106) hat die Gegenwerttheorie ausdrücklich gebilligt und damit wohl den Meinungsstreit vorerst beendet.

Nach dem BVerfG aaO bestehen keine rechtsstaatlichen Bedenken gegen die Lehre, da sie weder eine „richterliche Neuschaffung“ noch die „Ausweitung eines gesetzlichen Tatbestandes“ 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 StGleichheit. Das Rechtsstaatsprinzip werde auch nicht dadurch verletzt, daß die Anwendung der Gegenwertlehre zur einschränkenden Auslegung des § 33 führe.

Die FinVerw folgt der Rspr. und nimmt 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 f. LStR/ESTR).

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

Blimich/Oepen, § 33 Anm. 90; *Glögler*, FR 1958 S. 564; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 19 f; *Handzik*, FR 1992 S. 742; *Frotscher/Frost*, § 33 Rz. 8–12; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 8; *Kaatz*, FR 1959 S. 544; *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988 F 65 f.; *Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Anm. 35 ff.; *Rasenack*, DB 1983 S. 1275; *Vangerow*, StuW 1965 Sp. 658; ebenso (obgleich sehr kritisch) *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 35, B 38; aA *Eisenberg*, FR 1965 S. 358, StJb. 1968/69 S. 317, FR 1974 S. 581; *Felix*, FR 1956 S. 514, 1957 S. 352 und 504; *Gast*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 220; *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 208; *Loritz*, Einkommensteuerrecht, 1988, Rdnr. 1088; *Tipke*, StuW 1974 S. 347, 1975 S. 158; *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl. 1991 S. 381; *Wolff*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 71 ff. (grundlegend); zweifelnd auch *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 d.

38 b) Begriff des Gegenwerts

Erlangt der Stpfl. durch seine Aufwendungen einen *Gegenwert* oder *nicht nur vorübergehend Vorteile*, so steht das nach der sog. Gegenwertlehre (s. Anm. 37) der Gewährung von agB regelmäßig entgegen.

Gegenwert: Die Beispiele aus der Rspr. (in Anm. 37) zeigen, daß es sich bei den „Gegenwerten“ in aller Regel um *Vermögensgegenstände* handelt. Dazu gehören insbes.

- *Sachen* (zB Hausrat, Kraftfahrzeuge und Einbauten).
- *Rechte* (zB auf Überlassung von Wohnraum).

Nicht nur vorübergehende Vorteile:

▷ „*Reale*“ *Vorteile*: Immaterielle Vorteile sollen offenbar nicht ohne weiteres ausreichen, um agB zu versagen, sonst müßte dieser Gedanke zB auch bei Aufwendungen zur Wiederherstellung der Gesundheit (Krankheitskosten) eine Rolle spielen. Gleichwohl wertet der BFH die „Hebung der sozialen Stellung“ durch „ein erfolgreiches akademisches Studium“ als einen der Berücksichtigung von agB entgegenstehenden Gegenwert (BFH v. 6. 3. 64 VI 133/63 U, BStBl. III S. 330), ebenso wie den „Vorteil eines geräuschfreien Wohnens“ durch Einbau von Schalldämmfenstern in die gemietete Wohnung (BFH v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194); in dieser Entscheidung wird darauf abgestellt, daß der Vorteil „real“ sein müsse und als weiteres Beispiel der Einbau einer leistungskräftigeren Heizung durch den Mieter angeführt.

Unklar bleibt, wovon diese „realen“ Vorteile abzugrenzen wären und wie man sie etwa bemessen müßte. Ebenfalls sollen bei der Prüfung eines etwaigen Gegenwerts, wegen des „Billigkeitscharakters des § 33“ auch nachfolgende Jahre in die Betrachtung einbezogen werden (BFH v. 4. 12. 64 VI 69/64, StRK EStG § 33 R. 217), so daß insoweit der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung keine Anwendung findet (s. auch FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr., betr. Umzugskosten und Gegenwert durch geringeren Mietzins).

▷ „*Nicht nur vorübergehende*“ *Vorteile*: Vorübergehende Vorteile reichen idR nicht zur Versagung von agB aus (BFH v. 4. 3. 83 VI R 189/79, BStBl. II 1983 S. 378: „Gegenstände . . . die von bleibendem oder mindestens längerdauerndem Wert und Nutzen sind“).

Der BFH hat indes in einem *Sonderfall* einen Gegenwert angenommen, der vorübergehend der Anerkennung einer StErmäßigung entgegenstehen soll: Nach dieser Entsch. (BFH v. 25. 11. 60 VI 85/60 U, BStBl. III 1961 S. 76) führen Aussteueraufwendungen vergangener Veranlagungszeiträume erst mit der Übereignung der Gegenstände zu einer „Belastung“ iSv. § 33, weil diesen Aufwendungen bis zum Heiratsjahr ein Gegenwert gegenübergestan-

den habe. UE sind in diesem Falle die Aufwendungen im Zeitpunkt der Hochzeit als Sachleistungen erbracht worden, die dann entsprechend § 8 Abs. 2 zu bewerten waren; einer Anwendung der Gegenwerttheorie hätte es dann nicht bedurft. Nach FinVerw. ist auch bei einem Arzneimittelvorrat (zB Insulin) bis zu dessen Verbrauch von einem Gegenwert auszugehen; zu berücksichtigen sind daher nur die Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung (NRW v. 23. 11. 83, StEK EStG § 33 Nr. 80; s. auch Anm. 94 u. 300 „Arzneimittelvorrat“).

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 Stpfl. oder eine von ihm unterstützte Person, sondern auch für einen Dritten von Vorteil wäre, also eine gewisse Marktgängigkeit besitzt“ (BFH v. 4. 3. 83 VI R 189/79, BStBl. II S. 378 betr. Nachtspeicherofen, zust. *Opferhaus*, StBp. 1983 S. 166; glA FinVerw.: Abschn. 92/186 Abs. 2 Sätze 7 f. LStR/ESTR). Der Begriff der Marktgängigkeit stellt eine Konkretisierung der vom BVerfG v. 13. 12. 66 1 BvR 512/65 (BStBl. II 1967 S. 106) gefundenen Formel dar, wonach § 33 nur bei „gewissermaßen verlorenem Aufwand“ in Betracht kommt (s. Anm. 37).

Die Marktgängigkeit ablehnend: BFH v. 9. 8. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920 betr. Spezialbett eines an Bechterew'scher Krankheit leidenden Stpfl.; FG Ba.-Württ./Freib. v. 29. 1. 87, EFG 1987 S. 245, rkr., betr. Abfindungen für das Einverständnis des Wohnungseigentümers zum behindertengerechten Umbau eines Bades; FG Rhld.-Pf. v. 2. 9. 88, EFG 1989 S. 60, rkr., betr. medizinisches Bestrahlungsgerät.

c) Ausnahmen von der Gegenwertlehre (insbes. bei unabwendbarem Ereignis) 39

„Von Fall zu Fall“-Entscheidung: Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz hat die Rspr. von jeher mit der Begründung 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. 52 IV 376/51 S, BStBl. III 1952 S. 298). Nach BFH v. 27. 11. 59 VI 62/59 (StRK EStG § 33 R. 109) spielt 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 Gegenwertes in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalls in den Hintergrund tritt“ (abl. *HKT* FR 1960 S. 369). 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. 60 VI 90/60 S, BStBl. III 1960 S. 488; ähnlich schon BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S aaO; glA FinVerw., Abschn. 95/189 Abs. 1 LStR/ESTR, die zwischen Wiederbeschaffung und schädlicher Ergänzungsbeschaffung unterscheidet).

Unabwendbare Ereignisse: Der Gegenwertgedanke wird insbes. dann außer acht gelassen, wenn Hausrat oder Kleidung durch ein unabwendbares Ereignis, dh. durch „höhere Gewalt“, verlorengehen (BFH VI R 67/70 v. 15. 2. 74, BStBl. II S. 335). Solche „unabwendbaren Ereignisse“ sind in Abschn. 95/189 Abs. 1 Satz 2 LStR/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. 74 VI R 67/70 aaO.

Beispiele: BFH v. 20. 5. 60 VI 200/59 S, BStBl. III S. 310 betr. Mehraufwendungen für Wohnungsmiete infolge *unabwendbarer Ereignisse* (beiläufig); v. 14. 12. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113 betr. Mietabfindung für den Vormieter *bei krankheitsbedingtem Wohnungswechsel*; FG Düss. v. 29. 11. 73, EFG 1974 S. 204, aufgehoben durch BFH v. 19. 3. 76 VI R 64/74 (nv.) betr. *Zahlung an einen Hebler* zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstands; FG Münster v. 22. 1. 92, EFG 1992 S. 602, nrkr., betr. Renovierungskosten nach Wasserschaden.

40 d) Eigene Stellungnahme zur Gegenwertlehre

Dogmatische Bedenken: Sowohl Schrifttum als auch Rspr. (s. Anm. 37) lassen die dogmatischen Grundlagen der Gegenwertlehre ungeklärt. In dieser Hinsicht vermag auch die Entsch. des BVerfG v. 13. 12. 66 1 BvR 512/65 (BStBl. III 1967 S. 106) nicht zu überzeugen, die in dieser Lehre eine Auslegung des Tatbestandsmerkmals „außergewöhnliche Belastung“ sieht (so *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 35; ähnl. *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 19 f–h). Das Gesetz enthält jedoch kein solches Tatbestandsmerkmal (BFH v. 3. 6. 87 III R 49/86, BStBl. II S. 629, 632 li. Sp.; glA schon *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 307; *Tipke*, StuW 1980 S. 8; *Wölf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 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 diese keine normative Bedeutung hat.

UE handelt es sich bei der Gegenwertlehre um eine Einschränkung des gesetzl. Tatbestands, mit der der BFH die Grenzen zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung überschritten hat (glA *Eisenberg*, StbJb. aaO; *List*, StKongrRep. 1975 S. 151). Abgesehen davon, daß es an der erforderlichen Gesetzeslücke fehlt, widerspricht die Gegenwertthese im Ergebnis 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.

Vgl. BVerfG v. 22. 12. 92 1 BvR 1333/89, BB 1993 S. 402 zu den Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung bei der Beurteilung von Sonderbetriebsvermögen. In den meisten Fällen gelangt man auch ohne die Gegenwertlehre unter Anwendung der Merkmale des gesetzl. Tatbestands zu ähnlichen Ergebnissen auf gesicherter Grundlage (vgl. *Tipke*, StuW 1974 S. 347 f., 1975 S. 158). Bedenklich ist es daher, wenn in der Rspr. vorschnell die Gegenwertlehre herangezogen wird, während die Prüfung der Tatbestandsmerkmale „außergewöhnlich“ und „zwangsläufig“ dahingestellt bleibt (BFH v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194; FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr.).

Arndt (aaO Rz. B 35 und B 38) und *Borggreve* (aaO) versuchen die Gegenwertlehre als Ergebnis teleologisch restriktiver Auslegung des Begriffs „Aufwendungen“ mit dem Hinweis zu rechtfertigen, Ausgaben zur Erlangung materieller Wirtschaftsgüter seien nach bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu aktivieren und daher ebensowenig als Aufwendungen iSd. § 33 Abs. 1 anzusehen wie in § 4 Abs. 4 u. § 9 Abs. 1 Satz 1. Das überzeugt nicht, weil es sich bei der Abschreibung aktivierter Wirtschaftsgüter lediglich um eine Verteilung von Aufwendungen handelt (s. § 7 Anm. 9), für § 33 jedoch keine § 4 Abs. 3 Satz 3 und § 9 Abs. 1 Nr. 7 entsprechende Regelung getroffen wurde, so daß solche Aufwendungen eben sofort abziehbar sind. Die Auffassung von *Arndt* und *Borggreve* widerspricht der hier vertretenen These von der einheitlichen Auslegung des Aufwendungsbegriffs (s. Anm. 33; glA *Wölf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 75 ff.); sie erklärt auch nicht, warum die Gegenwertthese bei Aufwendungen iSd. § 10, der ebenfalls den Abzug von Anschaffungskosten zuläßt (s. § 10 Anm. 15 und 303), keine Bedeutung hat.

Rasenack (DB 1983 S. 1275) rechtfertigt die Gegenwertlehre mit der hier ebenfalls abgelehnten Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung (Anm. 45–48) und erklärt die Ausnahmen damit, „daß ein Gegenwert dann seine Qualität als Anzeichen für die fehlende Belastung einbüßt, wenn ein Stpfl. sich der Ersatzbeschaffung schlechterdings nicht entziehen kann“. Diese Begründung macht die Entbehrlichkeit der Gegenwertlehre besonders deutlich: denn wenn sich der Stpfl. den Aufwendungen entziehen kann, fehlt es an der Zwangsläufigkeit.

Zweifel an der Richtigkeit der Gegenwerttheorie ergeben sich aber auch aus ihrer Entstehungsgeschichte. Wie die Entsch. des RFH v. 30. 6. 27 (RFHE 21 S. 244) zeigt, war nämlich Ausgangspunkt für die Entwicklung der Gegenwertlehre die

Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „wesentlichen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit“ des Stpfl. in § 56 EStG 1925.

S. Anm. 2; ähnlich auch RFH v. 12. 1. 27, StuW Sp. 453; v. 6. 6. 28, StuW Sp. 1038, ohne daß allerdings der Begriff „Gegenwert“ verwendet wurde.

Dieses Tatbestandsmerkmal ist jedoch durch StNG v. 16. 12. 54 mit Wirkung vom 1. 1. 55 weggefallen (anders § 34 öEStG), zu einem Zeitpunkt also, zu dem die Gegenwertlehre schon eine gewisse Verselbständigung durch die Rspr. des BFH erfahren hatte (zB BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III 1952 S. 298).

Praktische Bedenken: In der Praxis vermag die Gegenwertlehre ebensowenig zu überzeugen, wie dies dogmatisch möglich wäre. Die Entscheidungen der FG geben die Gegenwerttheorie in aller Regel nur schlagwortartig als einschränkenden Grundsatz wieder (*Tipke*, FR 1959 S. 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 abzichbaren 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 v. 20. 3. 59 VI 92/58, StRK EStG § 33 R. 95 u. v. 6. 3. 64 VI 133/63 U, BStBl. III S. 330 „*Studienkosten*“; v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194 „*Schalldämmfenster*“; uE schon nach der neueren Rspr. (s. Anm. 38) mangels „Marktgängigkeit“ abzulehnen; glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 38).

Diese Praxis erscheint daher angesichts auch der Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz um so willkürlicher, als sie die eigentlich erforderliche Prüfung der Merkmale des gesetzl. Tatbestands verdrängt hat und so Auslegungsschwierigkeiten vermeidet.

3. Keine außergewöhnliche Belastung bei Vorteilsanrechnung (Aufwendersersatz und ersparte Kosten)

Schrifttum: *Jüngen*, Inwieweit können Krankentagegelder und Krankenhaustagegelder einkommensteuerrechtlich nach § 33 EStG berücksichtigt werden?, DStZ 1960 S. 350; *Stier*, Erstattungen auf steuermindernde Aufwendungen früherer Jahre, FR 1964 S. 191; *Teichner*, Muß sich ein Beamter eine Beihilfe, die er nicht beantragt hat, im Rahmen des § 33 EStG anrechnen lassen?, DStR 1965 S. 159; *Düchting*, Die Vorteilsausgleichung bei außergewöhnlicher Belastung, DStR 1965 S. 619; *Wegfraß*, Außergew. Belastung trotz Beihilfe und Krankenversicherung?, StuF 1965 S. 27; *Brosch*, Einkommensteuerliche Behandlung von Rückzahlungen, DB 1967 S. 2000; *Blencke*, Außergewöhnliche Belastung durch Krankheitskosten und Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, FR 1975 S. 141; *Horlemann*, Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung bei Verzicht auf Erstattungsleistungen?, BB 1980 S. 1837; *Friedrich*, Sind Krankheitskosten bei Verzicht auf Erstattungsleistungen wirklich keine außergewöhnliche Belastung?, BB 1981 S. 594; *Stubldreier*, Belastungsprinzip und Schuldentilgung im Rahmen der §§ 33, 33 a EStG, DStZ 1984 S. 606; *Trzaskalik*, Zuflußprinzip u. periodenübergreifende Sinnzusammenhänge, StuW 1985 S. 222; *Willenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im Einkommensteuerrecht, 1987; *Brosch*, Einkommensteuerliche Behandlung von Rückzahlungen, NWB F. 3 S. 7339 (13/1990).

a) Die Lehre von der Vorteilsanrechnung

41

Aufwendersersatz und ersparte Aufwendungen sind anzurechnen: Unabhängig von dem Gegenwert, den der Stpfl. durch die Aufwendungen selbst erlangt (zur sog. Gegenwertlehre s. Anm. 37), ist die Frage zu beurteilen, ob dem Stpfl. durch das die Zahlung veranlassende Ereignis Vorteile zufließen, so daß er

im Ergebnis nur um den Unterschied belastet ist. Anwendungsfälle sind vorwiegend Vorteile aus (Ersatz-)Leistungen Dritter oder aus Ersparung von Aufwendungen beim Stpfl. selbst (s. Anm. 42).

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 u. 186).

Beispiele aus der Rspr.:

BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298 betr. *Nutzungsentschädigung* für beschlagnahmten Hausrat; v. 19. 7. 57 VI 106/55 U, BStBl. III S. 329 betr. Verrechnung *steuerfreier Beihilfen* mit Krankheitskosten; v. 18. 1. 57 VI 69/55 U, BStBl. III S. 115 betr. Nichtanrechnung von *Kinderzuschlägen* und kinderbezogenen StErmäßigungen auf Unterhaltsaufwendungen; v. 16. 1. 59 VI 297/57, StRK EStG § 33 R. 96 u. v. 28. 2. 64 VI 85/63 U, BStBl. III S. 301 jeweils betr. *Hausratsentschädigungen* nach §§ 293 ff. LAG und Anrechnung auf Wiederbeschaffungsaufwendungen (dazu einschränkend *Birkholz*, Loep., BFH Bespr.); v. 15. 9. 61 VI 231/60 U, BStBl. III S. 516 betr. *Nichtanrechnung von Krankentage- und Krankenhaustagegeld-Versicherungsleistungen*; v. 26. 6. 64 VI 26/64 U, BStBl. III 1964 S. 547 betr. Anrechnung bei *Beihilfen* und *Krankenkassenerstattungen* auf Krankheitskosten eines Beamten (zust. *Grass*, Loep., BFH-Bespr.); v. 28. 2. 64 VI 146/63, StRK EStG § 33 R. 200 betr. Anrechnung von *Beihilfen*; v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177 betr. die Berücksichtigung von Bezügen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung bei Krankheitskosten; v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14 betr. Anrechnung von Ersatzleistungen in späteren VZ; v. 14. 3. 75 VI R 63/73, BStBl. II 1975 S. 632 betr. *Nichtanrechnung versteuerter Erstattungsleistungen*; v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231 betr. *Pflegeheimunterbringung* ohne Anrechnung einer Haushaltersparnis, wenn Haushalt fortbesteht; v. 19. 10. 90 III R 93/87, BStBl. II 1991 S. 140 betr. Leistungen aus *Sterbegeldversicherung*, die anteilig auf abziehbare Bestattungs- und nichtabziehbare Todesfallkosten anzurechnen sind.

Finanzgerichte: Nds. FG v. 24. 6. 70, EFG S. 497, rkr., betr. Minderung von Unterhaltsaufwendungen durch *Kindergeldzahlungen*; FG Düss. v. 4. 7. 77, EFG 1978 S. 81, rkr., betr. Anrechnung von *Kostenerstattungsansprüchen* auf Prozeßkostenvorschüsse; FG Düss. v. 26. 10. 77, EFG 1978 S. 228, rkr., betr. Minderung von Wiederbeschaffungsaufwendungen bereits durch Anspruch auf Hausratsentschädigung nach dem LAG; FG Berlin v. 15. 6. 78, EFG 1979 S. 84, rkr., betr. *Erstattung von Krankheitskosten*; FG Hamb. v. 17. 7. 80, EFG 1981 S. 20, rkr., betr. Anrechnung von Leistungen einer *Hausratsversicherung* auf Wiederbeschaffungsaufwendungen nach Wohnungsbrand.

Vorteilsausgleichung bei Unterhalt: Die Grundsätze der Vorteilsausgleichung oder den Gegenwertgedanken hatte der BFH bis zur Änderung der Rspr. durch den Großen Senat (BFH v. 28. 11. 88 GrS 1/87, BStBl. II 1989 S. 164) auch auf Unterhaltsleistungen zwischen Ehegatten und in eheähnlicher Gemeinschaft zusammenlebenden Stpfl. mit der Begründung angewandt, die gegenseitig erbrachten Unterhaltsleistungen gleichen einander aus, damit aber sei der Begriff „Aufwendungen“, der eine „Belastung“ voraussetze, nicht erfüllt.

BFH v. 22. 6. 79 VI R 85/76, BStBl. II S. 660 und v. 28. 11. 80 VI R 226/77, BStBl. II 1981 S. 319, jeweils betr. Unterhaltsleistungen eines Gastarbeiters an die in der Heimat lebende Ehefrau; v. 18. 7. 80 VI R 193/78, BStBl. II S. 693 betr. Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner; aA BFH v. 3. 6. 87 III R 49/86, BStBl. II S. 629, 632 f. zu III. 1. c). Dazu im einzelnen Anm. 146–148 und § 33 a Anm. 59. Die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge bei Unterhaltsleistungen (§ 33 a Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 2 Satz 2) ist kein Typisierungsfall der Vorteilsanrechnung, sondern der Notwendigkeit der Aufwendungen iSv. Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 194 f. und § 33 a Anm. 100).

Zur Vorteilsanrechnung bei § 10 s. § 10 Anm. 22 ff.

b) Begriff der Vorteilsanrechnung

„**Vorteile**“: Als Vorteile, die dem Stpfl. im Zusammenhang mit außergewöhnl. Aufwendungen entstehen, kommen

- Vorteile durch Leistungen Dritter (insbes. Ersatzleistungen) und
 - sonstige Vorteile (insbes. Kostenersparnisse beim Stpfl. selbst) in Betracht.
- *Vorteile durch Leistungen Dritter*: Dazu gehören, wie die Beispiele aus der Rspr. in Anm. 41 zeigen, vor allem Erstattungen auf Krankheitskosten, aber auch Kosten-erstattungen nach der Leistung von Prozeßkostenvorschüssen sowie alle Leistungen von dritter Seite für Wiederbeschaffungs- und Reparaturaufwendungen, seien es nun Schadensersatzzahlungen, Beihilfen oder Nutzungsentschädigungen.
- *Andere Vorteile*: Nach der Rspr. des BFH sind auch ersparte Kosten für Wohnung und Verpflegung (sog. *Haushaltersparnis*) auf die abziehbaren Aufwendungen anzurechnen (BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347 betr. Aufwendungen für eine Badekur; v. 22. 8. 80 VI R 138/77, BStBl. II 1981 S. 23). Sofern eine Haushaltersparnis anzurechnen ist, wird sie in der Praxis der Höhe nach geschätzt (so Schl.-Holst. FG v. 17. 3. 77, EFG S. 479, best. durch BFH v. 22. 8. 80 VI R 138/77 aaO) oder durch Verwaltungsanweisung typisierend festgelegt. S. Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 5 LStR/ESTR, wonach die Haushaltersparnis bei Verpflegungsmehraufwendungen aus Anlaß einer Kur mit 1/5 der Kosten zu berücksichtigen ist. Die Aufwendungen eines älteren oder gebrechlichen Stpfl. für seine Unterbringung in einem Pflegeheim sind um den auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Anteil in Höhe des Abzugsbetrags nach § 33 a Abs. 3 (1800 DM) zu kürzen: Abschn. 93/187 Abs. 1 Sätze 6 f. LStR/ESTR; s. § 33 a Anm. 363 ff.; § 33 b Anm. 34 u. 39; ferner v. *Bornhaupt*, BB 1980 S. 1731; o. V., HFR 1980 S. 549. S. auch Anm. 300 „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“.

„**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 beschränkt die Verrechnung nicht auf den einzelnen Anwendungsfall des § 33 sowie die dadurch verursachten Aufwendungen und Erstattungen; zB werden die Krankheitskosten eines Jahres als „einheitlicher Komplex“ betrachtet, dem die gesamten Erstattungsbeträge ohne Rücksicht auf den einzelnen Krankheitsfall gegenüberzustellen sind (BFH v. 26. 6. 64 VI 26/64 U, BStBl. III S. 547; zu Unrecht aA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 19, der diese Entscheidung als durch die neuere Rspr. überholt sieht). Ebenso sind die Leistungen aus einer Hausratsversicherung nach einem Brandschaden insgesamt auf die Wiederbeschaffungsaufwendungen anzurechnen und nicht nach dem Verhältnis der zum notwendigen Hausrat gehörigen zu den übrigen verbrannten Gegenständen aufzuteilen (FG Hamb. v. 17. 7. 80, EFG 1981 S. 20, rkr.). Entschädigungsleistungen auf Grund eines Versicherungsvertrags mindern die „Belastung“ nur insoweit, als sie nach Inhalt und Zweck des Vertrags die betreffenden Aufwendungen decken sollen (glA FinVerw.: Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 3 LStR/ESTR).

Nicht anzurechnen sind daher die aus einer *Krankentagegeldversicherung* bezogenen Leistungen, weil sie als Ausgleich für den Verdienstaufschlag gewährt werden, während Leistungen aus einer *Krankenhaustagegeldversicherung* wegen ihrer „Anknüpfung an den Krankenhausaufenthalt“ mit den durch die Krankheit verursachten Aufwendungen zusammenhängen und daher „speziell mit den Krankenhauskosten“ zu verrechnen sind (BFH v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177, abw. von BFH v. 15. 9. 61 VI 231/60 U, BStBl. III S. 516). Leistungen aus einer *Sterbegeldversicherung* sind anteilig auf abziehbare Bestattungs- und nichtabziehbare Todesfallkosten (zB Traueressen u. -kleidung) anzurechnen.

nen, weil dies der Absicht des Versicherungsnehmers entspricht (BFH v. 19. 10. 90 III R 93/87, BStBl. II 1991 S. 140). *Gewährte Beihilfen* sind auch auf nicht beihilfefähige Aufwendungen anzurechnen (FG Hamb. v. 25. 9. 63, EFG 1964 S. 240, rkr.).

► *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 u. 2) über mehrere VZ hinweg durch.

▷ *Die Rspr. des BFH* begründet dies damit, § 11 sei nicht anwendbar, da es sich bei § 33 um eine Tarifvorschrift handle; § 11 aber gehöre zu den „Einkunftsermittlungsvorschriften“.

BFH v. 28. 2. 64 VI 146/63, StRK EStG § 33 R. 200; v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14 betr. Erstattungen der Krankenkasse und Beihilfe; im Ergebnis glA v. 30. 7. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744, beiläufig S. 745 aE, wonach § 11 Abs. 2 jedoch auf § 33 anwendbar sein soll; glA FG Münster v. 11. 11. 86, EFG 1987 S. 186, rkr., betr. Lösegeldrückflüsse; FG Köln v. 17. 3. 88, EFG 1988 S. 422, rkr., betr. Leistungen aus Hausratsversicherung 2 Jahre nach Schadensfall; zT aA Schl.-Holst. FG v. 15. 6. 76, EFG S. 554, rkr., u. BFH v. 22. 5. 81 VI R 140/80, BStBl. II S. 713 betr. § 33 a. Nach FG Münster aaO (EFG 1987 S. 186) sind die anzurechnenden Rückflüsse nicht abzuzinsen.

Verfahrensrechtliche Folgerungen aus der Auffassung der Rspr.: In der Praxis zwingt die Lösung des BFH entweder dazu, vorläufig zu veranlagern (FG Münster v. 11. 11. 86 EFG 1987 S. 186, rkr.) oder aber die zu erwartenden Erstattungen der Höhe nach zu schätzen (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 e); schließlich bietet sich als dritte Möglichkeit die Berücksichtigung der Aufwendungen im Jahr der Erstattung an (so wohl Schl.-Holst. FG v. 15. 6. 76, EFG S. 553, rkr., und offenbar auch *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 18, die dies mit dem Begriff „Nachteilsausgleich“ umschreiben). Sind Erstattungen nicht berücksichtigt oder unzutreffend geschätzt, so soll ein endgültiger Bescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern sein.

So FG Köln v. 17. 3. 88, EFG 1988 S. 422, rkr.; glA *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33 Rz. B 23; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 e; *Stubldreier*, DStZ 1984 S. 610; *Trzaskalik*, StuW 1985 S. 227; ebenso *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 17 c unter Aufgabe ihrer früheren Auffassung. Das Gleiche gilt, wenn Erstattungen erwartet und bereits vorläufig berücksichtigt wurden, im Folgejahr aber ausbleiben (*Schmidt/Drenseck* XII. aaO; *Stubldreier* aaO u. *Trzaskalik* aaO; aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 77, die § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO anwenden).

▷ *Finanzverwaltung*: Die FinVerw. folgt der Rspr. des BFH (Vorteilsausgleich über mehrere VZ):

Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 4 LStR/ESTR 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.

▷ *Im Schrifttum* ist die Lösung des BFH umstritten: Der Meinungsstreit wird zT als Konflikt zweier Theorien, der *Belastungs-* und der *Abflußtheorie*, gesehen (ebenso hier bis Lfg. 103).

Wie BFH: *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33 Rz. B 22; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 87; *Brosch*, DB 1967 S. 2003; *Cammanns*, DB 1954 S. 355; *Düchting*, DStR 1965 S. 619; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 17 b; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 77; *Schick*, StRK Anm. EStG § 33 R. 301; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 4 e; *Seitrich*, FR 1984 S. 525; *Stubldreier*, DStZ 1984 S. 610; *Trzaskalik*, StuW 1985 S. 227; *Wölf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 162 ff., der die hier abgelehnte (Anm. 44) Analogie zu § 3 c vertritt; wohl auch *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl., 1991 S. 390 und *Willenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987 S. 113 ff.

AA *Blencke*, FR 1975 S. 141; *Heuer*, DB 1954 S. 4; *Sier*, FR 1964 S. 194; *Tipke*, StuW 1975 S. 158, 1980 S. 9; *Weggraf*, StuF 1965 S. 27, die für eine Anwendung des § 11 eintreten;

s. auch *Pelka*, DStJG 5 (1982) S. 227, der die durch Abschn. 88 Abs. 6 EStR 1984 getroffene Lösung zur Rückvergütung von Sonderausgaben ablehnt; ferner *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/88, S. 522 ff.; zweifelnd auch *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 22.

c) Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung

43

Keine Anrechnung von Leistungen Dritter: Der BFH schränkt aus Billigkeitsgründen die Vorteilsanrechnung auf *steuerfreie Zuwendungen* ein, während Erstattungen, die als stpfl. Einnahmen behandelt worden sind, die abziehbaren Aufwendungen nicht mindern.

BFH v. 14. 3. 75 VI R 63/73, BStBl. II S. 632 unter Aufhebung von FG Hamb. v. 10. 3. 72, EFG S. 538; ebenfalls aA FG Kassel v. 7. 6. 55, EFG S. 367, rkr.; glA FinVerw.: Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 2 LStR/EStR. Gleiches soll für geschenkte Mittel gelten (BFH v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 178); andererseits soll es für die Vorteilsausgleichung unbeachtlich sein, ob die Erstattungen mit oder ohne Rechtsanspruch geleistet werden (BFH v. 19. 7. 57 VI 106/55 U, BStBl. III S. 329). Nach Auffassung der FinVerw. werden ferner Entschädigungen nach dem LAG und Beihilfen nach dem Kriegsgefangenenentschädigungsgesetz dann nicht angerechnet, wenn der Stpfl. die Freibeträge nach § 52 Abs. 22 (sog. Flüchtlingsfreibetrag; s. § 33 a Anm. 2) in Anspruch genommen hat (Abschn. 95/189 Abs. 2 Satz 3 LStR/EStR).

Keine Anrechnung bestimmter Kostenersparnisse: Haushaltersparnisse 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. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646).

glA *FinVerw.*: Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 6 LStR/EStR; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 ABC „Krankheit“; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig* § 33 Anm. 61 a. Nach Abschn. 187 Abs. 1 Satz 3 EStR 1990 galt dies auch für eine pflegebedingte Heimunterbringung; Abschn. 93 Abs. 1 Sätze 3 f. LStR 1993 bestimmen stattdessen, daß bei Auflösung des Haushalts nur die Aufwendungen abziehbar sind, die über die üblichen Haushaltskosten (20 DM/Tag; 600 DM/Monat und 7 200 DM/Jahr) hinausgehen.

Ebenfalls keine Vorteilsausgleichung, wenn der normale Haushalt weitergeführt wird, so daß der Stpfl. gleichwohl durch die festen Kosten belastet ist.

BFH v. 22. 8. 80 VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 25 und BFH v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231, beide betr. Verzicht auf Anrechnung der Haushaltersparnis bei Pflegeheimunterbringung; glA *FinVerw.*, BMF v. 10. 2. 81, DStR 1981 S. 172 = FR 1981 S. 143; v. *Bornhaupt*, BB 1980 S. 1730; o. V., HFR 1980 S. 549; s. auch Abschn. 93 Abs. 1 Sätze 3 f. LStR.

d) Eigene Stellungnahme zur Vorteilsanrechnung

44

Vorteilsanrechnung dem Grunde nach:

► *Anrechnung von Leistungen Dritter:* UE ist eine Verrechnung von Kosten mit Erstattungen, die im gleichen VZ geleistet werden (s. Anm. 42), geboten. Dies folgt aus einer zweckgerichteten Auslegung des Begriffs der Aufwendungen, deren Abzug vermindelter Leistungsfähigkeit des Stpfl. Rechnung tragen soll (s. Anm. 6 f.; glA *Wüllenkemper*, Rückfluß von Aufwendungen im EStRecht, 1987 S. 117 ff.).

Dieser Grundsatz, der für alle privaten Abzüge zur Berücksichtigung geminderter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit gilt, wird bei § 33 durch das dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit besonders deutlich. Danach müssen dem Stpfl. „größere Aufwendungen, als . . .“ (s. Anm. 34) entstanden sein; iVm. 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, S. 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 (s. Anm. 40), noch des Gedankens des „durchlaufenden Postens“, den *Schicke* (StRK-Anm. EStG § 33 R. 301) zur Rechtfertigung heranzieht.

Keine analoge Anwendung des § 3 c: Soweit es sich bei den anrechenbaren Leistungen um stbefreite Einnahmen handelt (Leistungen der Krankenversicherungen, § 3 Nr. 1a, und Beihilfen, § 3 Nr. 11), könnte man auch an eine Anwendung des § 3 c denken; da diese Vorschrift jedoch nur Betriebsausgaben und Werbungskosten erfaßt, würde es sich dabei um eine unzulässige, weil belastende Analogie handeln, der zudem auch die Voraussetzung einer Gesetzeslücke fehlte (aA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 133 ff., 159, 169 f.).

► *Anrechnung von Kostenersparnissen:* Während die Haushaltsersparnis in BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U (BStBl. III S. 347) ohne weitere Begründung angerechnet wird, zieht der BFH in den Entsch. v. 22. 8. 80 VI R 138/77 (BStBl. II 1981 S. 23) und v. 22. 8. 80 VI R 196/77 (BStBl. II 1981 S. 25) zur Rechtfertigung dieser Vorteilsanrechnung den Begriff „Belastungen“ heran, der kein Merkmal des gesetzl. Tatbestands ist (s. Anm. 40). Im Ergebnis ist diese Rspr. zwar zutreffend; das gleiche Ergebnis ergibt sich aber bereits aus Wortlaut und Zweck der Vorschrift (s. o.).

Ausnahmen von der Vorteilsanrechnung:

► *Nichtanrechnung stpfl. Erstattungen:* Zu Recht geht der BFH nicht allein von Kausalitätsgesichtspunkten aus, sondern berücksichtigt darüber hinaus den Zweck der jeweiligen Erstattungsleistungen. Der Rspr. des BFH fehlt jedoch eine konsequente Grundlinie, offenbar weil auch in der Frage der Vorteilsausgleichung Billigkeitserwägungen eine Rolle spielen (BFH v. 14. 3. 75 VI R 63/73 aaO).

Solche Gesichtspunkte sind im Rahmen des § 33 aber abzulehnen (s. Anm. 9). Geht man mit dem BFH von dem Begriff „Belastung“ aus, der allerdings kein Merkmal des gesetzl. Tatbestands ist (s. Anm. 40; glA *Tipke*, StuW 1980 S. 8; aA *Trzaskalik*, StuW 1985 S. 226 f.), so leuchtet die Unterscheidung zwischen stpfl. nicht anrechenbaren und stfreien anrechenbaren Erstattungsleistungen nicht ein; auch bei stpfl. Erstattungen entfällt die „Belastung“ in Höhe der Einnahmen, allerdings gemindert um die darauf entfallende Steuer (aA *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 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 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 VZ: Die Entscheidungen des BFH zur Vorteilsanrechnung über mehrere VZ (v. 28. 2. 64 VI 146/63, StRK EStG § 33 R. 200 und v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14) verstoßen gegen § 2 Abs. 7 Sätze 1 u. 2 (aA FG Münster v. 11. 11. 86, EFG 1987 S. 186); 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. 82 VI R 67/79, BStBl. II 1982 S. 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 S. 141); denn bei Ermittlung von Einkünften auf Grund Vermögensvergleichs gilt § 11 gerade nicht. Beide Vorschriften dienen vielmehr der Einkommensermittlung: Das ergibt sich für § 11 aus seiner Stellung im II. Abschn. des EStG und für § 33 aus § 2 Abs. 4. Die im Folgejahr zufließenden Erstattungsleistungen können daher (wie beim Sonderausgaben-Abzug (§ 10 Anm. 22 a) nur mit den abziehbaren Aufwendungen des Folgejahres verrechnet werden. Dies folgt aus dem Aufwendungsbegriff und dem Zweck privater Abzüge (s. o. Anm. 34); uE kann dabei unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten auch eine Verrechnung mit abziehbaren agB anderer Art erfolgen.

Beispiel: Erstattete Prozeßkosten des VZ 01 sind im VZ 03 auch mit Krankheitskosten zu verrechnen.

Die Leistungsfähigkeit des Stpfl., der in den Folgejahren eine Erstattung vereinnahmt, ist im Jahr zwangsläufiger Verausgabung gemindert; in diesem Besteuerungszeitraum ist sein disponibles Einkommen geringer. In Einzelfällen schließt dies jedoch eine Anwendung des § 42 AO nicht aus; auch könnte der vorübergehende Verzicht des Stpfl. auf Geltendmachung der ihm zustehenden Erstattungs- und Beihilfeansprüche seinen Aufwendungen den Charakter der Zwangsläufigkeit nehmen (s. Anm. 41 u. 186).

4. Keine außergewöhnliche Belastung bei Belastung der Vermögenssphäre

a) Die Lehre von der notwendigen Belastung der Einkommenssphäre

45

Schrifttum: *Speer*, Außergewönl. Belastungen in der Einkommens- oder Vermögenssphäre, BB 1968 S. 366; *Seitrich*, Zum Begriff der Aufwendungen iSd. § 33 EStG, BB 1990 S. 470; *Heilmann*, Persönliche Vermögensbelastung als Voraussetzung der Aufwendungsstatbestände im EStRecht, 1992; s. auch Schrifttum vor Anm. 1 und Schrifttum zu Anm. 151 ff. betr. Versorgungsausgleich; ferner Schrifttum zu Anm. 300 „Aussteuer“ und „Zugewinnausgleich“. Nach hM fallen unter § 33 nur solche Aufwendungen, die der Einkommenssphäre zuzurechnen sind oder ihrer Art nach regelmäßig aus dem Einkommen bestritten werden. Dagegen führen Ausgaben, die (üblicherweise) aus dem Vermögen geleistet werden, nicht zu einer „Belastung des Einkommens“, so daß aus diesem Grunde die StErmäßigung zu versagen ist.

Rechtsprechung des BFH: Zur Begründung für die Einschränkung des Begriffs der „Aufwendungen“ führt der BFH an, § 33 gehe als estrechtl. Vorschrift von einer Belastung des Einkommens aus; Aufwendungen im Rahmen einer vermögensmäßigen Auseinandersetzung könnten daher systematisch keine agB sein.

Beispiele aus der Rspr.:

BFH v. 22. 12. 55 IV 583/54 U, BStBl. III 1956 S. 84 und v. 23. 2. 56 IV 598/ 54 U, BStBl. III S. 128, jeweils betr. Aufwendungen im Verfahren nach dem *Rückersatzgesetz*, v. 15. 3. 56 IV 49/55, StRK EStG § 33 R. 59 betr. *Geldverluste durch Diebstahl*, v. 11. 10. 56 IV 135/55 U, BStBl. III S. 383 betr. *Prozeßkosten* im Zusammenhang mit einem *Erblasserscheit*, v. 27. 3. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 290 betr. *Bezahlung von Erblässerschulden*, v. 18. 7. 58 VI 16/57 U, BStBl. III S. 388 betr. *Abfindung an geschiedenen Ehegatten*, v. 20. 5. 60 VI 160/59 S, BStBl. III S. 309 betr. *Baukostenzuschüsse* eines Mieters; v. 20. 1. 61 VI 205/59 U, BStBl. III S. 207 betr. Berücksichtigung von *Beerdiigungs- und Karkosten*; v. 12. 5. 61 VI 124/60 U, BStBl. III S. 377 betr. StZahlungen im Zuge einer *Vermögensauseinandersetzung*; v. 8. 9. 61 VI 177/60 U, BStBl. III 1962 S. 31 betr. *Beerdiigungskosten*, die der Erbe aus dem Nachlaß leistet; v. 17. 5. 63 VI 273/62 U, BStBl. III S. 378 betr. einmalige Zahlung zur *Ablösung einer Unterhaltsverpflichtung*; v. 14. 12. 62 VI

206/61, StRK EStG § 33 R. 170 und v. 25. 7. 63 IV 244/59, StRK EStG § 7 c R. 109, jeweils betr. Belastung mit *Geschäftsschulden*; v. 3. 6. 65 IV 180/61 U, BStBl. III S. 579 betr. Aufwendungen zum Zwecke einer *Erbaueinandersetzung* und zur Ablösung von Unterhaltsverpflichtungen; v. 22. 1. 71 VI R 47/69, BStBl. II S. 325 betr. Aufwendungen zur *Ablösung von Unterhaltsverpflichtungen*, deren Abziehbarkeit jedoch in erster Linie wegen fehlender Zwangsläufigkeit verneint wurde; v. 19. 4. 74 VI R 63/71, BStBl. II S. 516 betr. Darlehensaufwendungen des Alleingesellschafters und -Geschäftsführers einer GmbH zur *Sanierung der GmbH* (beiläufig S. 517); v. 16. 5. 75 VI R 163/73, BStBl. II S. 538 betr. Aufwendungen für die *Einrichtung des Haushalts* der geschiedenen Ehefrau; v. 21. 10. 83 VI R 198/79, BStBl. II 1984 S. 106 betr. Aufwendungen zur Durchführung des sog. öffentl.-rechtl. *Versorgungsausgleichs* (s. auch Anm. 151–155); zweifelnd allerdings: BFH v. 4. 8. 89 X R 14/85, BStBl. II S. 779, 782 betr. Grabpflegeaufwendungen des Erben.

Finanzgerichte: FG Nürnberg, v. 12. 8. 65, EFG S. 585, rkr., betr. Aufwendungen zum Zwecke des *Zugewinnausgleichs*; Nds. FG v. 1. 9. 83, EFG 1984 S. 350 (aufgehoben BFH v. 8. 12. 88 IX R 157/83, BStBl. II 1989 S. 282) betr. *Erbausgleich* des nichtehel. Kindes (s. Anm. 300 „*Erbausgleich*“); FG Hamb. v. 22. 1. 88, EFG 1988 S. 368, rkr., betr. Verzugs- und Stundungszinsen bei Zugewinnausgleich; aA Nds. FG v. 2. 10. 85, EFG 1986 S. 125, rkr., betr. *Aussteuer*; FG Hamb. v. 11. 10. 85, EFG 1986 S. 293, rkr., betr. Übernahme von Beerdigungskosten nach vorausgegangener Grundstücksschenkung; FG Münster v. 22. 1. 92, EFG 1992 S. 602, nrkr., betr. Renovierungskosten nach Wasserschaden.

Finanzverwaltung und ein Teil des Schrifttums folgen der Rspr.:

Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 5 LStR/EStR; glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 80; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 30; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 14 b; *Rasenack*, DB 1983 S. 1274; *Speer*, BB 1968 S. 366; *Tipke*, StuW 1975 S. 158; *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl., 1991 S. 380.

AA *Eisenberg*, StJb. 1968/69 S. 311 u. FR 1973 S. 399; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 6 c; *Loritz*, Einkommensteuerrecht, 1988 S. 413 Rdnr. 1089; o. V., FR 1978 S. 79; *Schmidt/Drenseck* XII, § 33 Anm. 4 b; *Seitrich*, BB 1990 S. 470; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 96 ff.; wohl auch *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 15; *Heilmann*, Persönliche Vermögensbelastung als Voraussetzung der Aufwendungsstatbestände im FStRecht, 1992 S. 19 und de lege ferenda *Kirchhof*, Gutachten zum 57. DJT, 1988 F 64.

46 b) Begriff der Aufwendungen der Vermögenssphäre

Aufwendungen der Vermögenssphäre sind, wie die Beispiele aus der Rspr. (s. Anm. 45) zeigen, alle Aufwendungen im Zusammenhang mit Vermögensauseinandersetzungen, wie zB Erbaueinandersetzungen, Erbausgleich, Versorgungsausgleich und Zugewinnausgleich; ferner die Baukosten- und Mieterzuschüsse (s. Anm. 158 ff.).

Den bedeutendsten Anwendungsbereich dieser Rspr. bildeten die *Aussteuerfälle* (s. auch Anm. 300).

BFH v. 7. 8. 59 VI 7/59 S u. VI 141/59 S, BStBl. III S. 383, 385; v. 28. 2. 64 VI 20/63 U, VI 104/63 U u. VI 264/63 U, BStBl. III S. 245, 268 u. 269; v. 15. 1. 65 VI 234/64 U, BStBl. III S. 193; v. 16. 8. 67 VI 170/65, BStBl. III S. 700; v. 16. 8. 67 VI 21/65 u. VI R 22/66, BStBl. III S. 755, 756; v. 18. 8. 67 VI R 326/66, VI R 10/67 u. VI R 72/67, BStBl. III S. 759, 760; v. 23. 2. 68 VI R 267/67, BStBl. II S. 409.

47 c) Ausnahme für Aufwendungen der Vermögenssphäre bei unzureichendem Vermögen

Ausnahmen von dem Grundsatz, daß Aufwendungen der Vermögenssphäre einer Berücksichtigung von agB entgegenstehen, hat die Rspr. für den Fall zugelassen, daß das Vermögen unerheblich ist (BFH v. 7. 8. 59 VI 7/59 S BStBl. III S. 383) und „das laufende Einkommen nicht ausreicht hat, Ersparnisse zu

machen“ (BFH v. 23. 2. 68 VI R 267/67, BStBl. II S. 409 betr. Aussteueraufwendungen). In diesen Fällen geht die Rspr. ebenso von einer Einkommensbelastung aus wie in dem Sonderfall der Geltendmachung von Kosten eines vermögensrechtlichen Prozesses, wenn das Vermögen „inzwischen unverschuldet verlorengegangen oder wirtschaftlich wertlos geworden ist“ (BFH v. 11. 10. 56 IV 135/55 U BStBl. III S. 383). Schließlich kann auch eine Häufung von außergewöhnl. Aufwendungen eine Ausnahme rechtfertigen (BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S BStBl. III S. 385).

Ist jedoch Vermögen vorhanden, so kommt es weder darauf an, ob eine Verwertung zumutbar ist – etwa weil es der Altersversorgung dienen soll (BFH v. 16. 8. 67 VI 21/65 u. VI R 22/66 BStBl. III S. 755, 756) –, noch ob die Aufwendungen tatsächlich aus dem Vermögen geleistet wurden (BFH v. 7. 8. 59 VI 7/59 S aaO); unerheblich ist auch der Umstand, daß ein vorhandenes Vermögen schwer verwertbar ist (VI 7/59 S und VI 141/59 S aaO).

Da in Fällen unzureichenden Vermögens nach der Rspr. ausnahmsweise doch von einer Einkommensbelastung auszugehen ist, obwohl es sich „üblicherweise“ oder „von Haus aus“ um nicht berücksichtigungsfähige Aufwendungen der Vermögenssphäre handelt, ergibt sich die Schwierigkeit, festzustellen, ob im Zeitpunkt der Zahlungen überhaupt Vermögen vorhanden, ob es erheblich und wie es zu bewerten ist.

Diese Probleme haben sich der Rspr. insbes. in den *Aussteuerfällen* gestellt (s. die Nachweise in Anm. 46). Während der BFH dazu noch im Urt. v. 28. 2. 64 VI 104/63 U (BStBl. III S. 268) ausgeführt hat, daß „die maßgebende Vermögensgrenze im Einzelfall immer unter Berücksichtigung der persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Stpfl., insbesondere auch der übrigen Belastungen zu bestimmen“ sei, ist er in späteren Entscheidungen dazu übergegangen, die StErmäßigung schematisch in allen Fällen zu versagen, in denen das Vermögen die Freibeträge des Abschn. 188 Abs. 8/7 EStR 1967/1972 überstieg. Diese Freibeträge wurden als „brauchbarer Schätzungsanhalt“ anerkannt (BFH v. 16. 8. 67 VI 21/65, VI R 22/66 u. VI R 318/66, BStBl. III S. 755, 756 u. 757; v. 18. 8. 67 VI R 326/66, VI R 10/67, BStBl. III S. 759; s. aber auch schon BFH v. 28. 2. 64 VI 104/63 U aaO).

Die Bewertung des Vermögens hat ebenfalls Schwierigkeiten bereitet. Nach BFH v. 15. 1. 65 VI 234/64 U (BStBl. III S. 193) ist grundsätzlich der gemeine Wert maßgebend (s. auch *Stegmaier*, FR 1965 S. 482). Aus „volkswirtschaftlichen und staatspolitischen Gründen“ soll dies jedoch nicht für ein „bescheiden ausgestattetes Einfamilienhaus“ gelten, das – wird es vom Stpfl. selbst bewohnt – „in der Regel allenfalls mit dem doppelten Einheitswert anzusetzen“ ist (BFH v. 28. 2. 64 VI 104/63 U, BStBl. III S. 268).

GlA FinVerw.: Abschn. 188 Abs. 8/7 EStR 1969/72; aA Hess. FG v. 9. 12. 69, EFG 1970 S. 75, rkr.; krit. auch *Grass*, Loep. zu BFH aaO). Ein als *Heimstätte* anerkanntes Einfamilienhaus soll überhaupt außer Betracht bleiben (BFH v. 28. 2. 64 VI 228/63, StRK EStG § 33 R. 202), während ein Wochenendhaus wiederum mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist (FG Hamb. v. 18. 2. 66, EFG S. 461, rkr.). Auf die Bewertung ist es schließlich ohne Einfluß, „daß in einem Betriebsvermögen allgemeine Risiken liegen“ (BFH v. 16. 8. 67 VI R 22/66, BStBl. III S. 756) oder daß „der Betrieb die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen bildet“ (BFH v. 18. 8. 67 VI R 326/66, BStBl. III S. 759).

d) Stellungnahme zur Unterscheidung von Einkommens- und Vermögenssphäre 48

Die von der Rspr. und hM (s. Anm. 45) vertretene Unterscheidung von Aufwendungen der Einkommens- und Vermögenssphäre hängt eng mit der sog. Gegenwertlehre zusammen (s. Anm. 37 ff.). Insoweit geht die Rspr. offenbar von der Vorstellung aus, bei Aufwendungen, die zur Erlangung eines Gegenwerts führen,

handele es sich „im Grunde“ um Vermögensumschichtungen, die die Einkommensbesteuerung nicht berühren (BFH v. 20. 5. 60 VI 160/59 S, BStBl. III S. 309 betr. Baukostenzuschüsse).

Der enge Zusammenhang mit der Gegenwertlehre wird auch in der Entsch. BFH v. 25. 11. 60 VI 85/60 U (BStBl. III 1961 S. 76) deutlich: Danach führen *Aussteueraufwendungen* vergangener VZ erst mit der Übereignung der Gegenstände zu einer Belastung iSv. § 33, weil diesen Aufwendungen bis zum Heiratsjahr ein Gegenwert gegenübergestanden habe (s. Anm. 38).

UE ist die von der hM vertretene Unterscheidung von Aufwendungen der Einkommens- und Vermögenssphäre ebenso wie die Gegenwertlehre verfehlt. Sie läßt sich weder aus dem Wortlaut oder Zweck des Gesetzes noch aus der geschichtlichen Entwicklung der Vorschrift herleiten. Es handelt sich dabei vielmehr um eine systemwidrige und daher unzulässige Einschränkung des Begriffs der „Aufwendungen“, der nach der hier vertretenen Auffassung nicht anders auszulegen ist als in den übrigen Vorschriften des EStG (s. Anm. 33). Danach aber werden unter Aufwendungen alle beim Stpfl. abfließenden Güter in Geld oder Geldeswert verstanden, mithin also (bewußte und gewollte) *Vermögensminderungen*. Wie anders als durch „Vermögensbelastung“ sollten etwa Aufwendungen in Gestalt von Sachleistungen erbracht werden (BFH v. 2. 12. 54 IV 339/53 U, BStBl. III 1955 S. 43)? Aufwendungen werden daher immer aus dem Vermögen geleistet. Der Begriff „Einkommen“ iSd. EStG ist lediglich eine Rechengröße, die in § 2 Abs. 4 als der um die Sonderausgaben und agB verminderte Gesamtbetrag der Einkünfte definiert wird (s. § 2 Anm. 570; glA *Rose*, FR 1959 S. 374 li. Sp.; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 100). Anders als Vermögensminderungen erfüllen jedoch bloße Vermögensumschichtungen nicht den Begriff der Aufwendungen (s. Anm. 34).

Selbst wenn man dem in der Gesetzesüberschrift und als Klammerzusatz in Abs. 1 verwendeten Ausdruck „Belastung“ normative Bedeutung zumessen würde (abl. hier Anm. 40 u. 44), ergäbe sich nichts für die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögenssphäre. Aber auch *praktische Gründe* sprechen dafür, die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögenssphäre endgültig aufzugeben. Dies einmal wegen der Schwierigkeit der Bewertung dessen, was als „unerhebliches Vermögen“ anzusehen ist. Zum anderen, weil die Prüfung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen in vielen Fällen ebenso zur Versagung der StErmäßigung führen würde, wie das Argument, es handele sich um unbeachtliche Aufwendungen der Vermögens-ebene.

Wenn die Rspr. jedoch in dem einen Fall die Prüfung der Zwangsläufigkeit dahingestellt sein läßt, weil es sich um eine unbeachtliche Vermögensbelastung handelt (BFH v. 12. 5. 61 VI 124/60 U, BStBl. III S. 377) und in einem anderen Fall umgekehrt auf die Prüfung der Belastung des Vermögens verzichtet, um die Zwangsläufigkeit zu verneinen (BFH v. 22. 1. 71 VI R 47/69, BStBl. II S. 325), so setzt sie sich dem Vorwurf der Beliebigkeit aus; s. auch BFH v. 19. 12. 69 VI R 220/69 (BStBl. II 1970 S. 311) betr. die Aussteuer für eine nichteheliche Tochter, wo ebenfalls die Frage der Vermögensbelastung nicht erwähnt wird.

In der *neueren Rspr. des BFH* fällt auf, daß die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung – ohne ausdrücklich aufgegeben worden zu sein (vgl. etwa BFH v. 21. 10. 83 VI R 198/79, BStBl. II 1984 S. 106, betr. Versorgungsausgleichs – kaum noch eine Rolle spielt. Die Frage wird entweder ausdrücklich offengelassen (zB BFH v. 23. 10. 87 III R 219/83, BStBl. II 1988 S. 332; s. auch BFH v. 8. 12. 88 IX R 157/83, BStBl. II 1989 S. 282, beide betr. Erbaugleich, s. auch Anm. *Obermeier*, KFR 1989 S. 105) oder werden Zweifel an dieser Rspr. geäußert (BFH v. 4. 4. 89 X R 14/85, BStBl. II S. 779, 782 betr. Grabpflegeaufwendungen des Erben).

5. Keine außergewöhnliche Belastung bei vorhandenem Vermögen?

49

Nicht zu verwechseln mit dem Problem der „Einkommens-“ oder „Vermögensbelastung“ ist die weitere Frage, ob das Vorhandensein von Vermögen die Anerkennung einer außergewönl. (Einkommens-)Belastung überhaupt ausschließt. Während § 33 in der, bis zum 31. 12. 54 geltenden Fassung voraussetzte, daß die Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. wesentlich beeinträchtigen, ist dieser Begriff in § 33 EStG 1955 ff. nicht mehr enthalten. Dieses Tatbestandsmerkmal hatte dazu geführt, daß der BFH von dem Stpfl. auch bei „einkommensbelastenden“ Aufwendungen zunächst die Verwendung vorhandenen Vermögens verlangte (BFH v. 25. 6. 53 IV 72/53 U, BStBl. III S. 255; v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347, jeweils betr. Krankheitskosten vermögender Kläger).

Im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut (und die Begr. zum StNG v. 16. 12. 54, s. Anm. 2) wird mit Recht überwiegend die Auffassung vertreten, daß es auf etwaiges Vermögen des Stpfl. nicht mehr ankomme.

FG Münster v. 31. 5. 55, EFG S. 333, rkr., u. v. 21. 12. 55, DB 1956 S. 399; FG Hamb. v. 17. 12. 56, EFG 1957 S. 53, rkr.; FG Nürnberg v. 23. 6. 59, EDStZ S. 502; Brockhoff, DStZ 1957 S. 265; Friesecke, BB 1957 S. 926; Heßler, DB 1955 S. 272; Heuer, DB 1955 S. 638; Lademann/Söffing/Brockhoff, § 33 Anm. 40; Wolf, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, S. 98; glA *FinVerm.*, Abschn. 92/186 Abs. 8 Satz 4 LStR/ESTR, wonach für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen das Vermögen ohne Bedeutung ist. AA FG Stuttg. v. 20. 8. 57, EFG 1958 S. 8, rkr.; Kaatz, FR 1955 S. 308; Littmann, bis zur 13. Aufl., (§ 33 Anm. 14), später ausdrückl. aufgegeben.

Nachdem der BFH (v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347) zunächst die Entscheidung der Frage, welche Bedeutung dem Vermögen des Stpfl. nach der Gesetzesänderung zukommt, ausdrücklich hatte dahinstehen lassen, räumte er etwas später zurückhaltend ein, er habe „keine Bedenken, sich dieser Auffassung (Anmerkung: gemeint ist die Unbeachtlichkeit vorhandenen Vermögens) grundsätzlich anzuschließen“ (BFH v. 7. 8. 59 VI 7/59 S, BStBl. III S. 383).

IV. Außergewöhnlichkeit

Schrifttum: *Beiser*, Die zeitliche Komponente der Außergewöhnlichkeit iSd. § 34 EStG – erörtert am Beispiel des Heiratsguts, ÖStZ 1987 S. 133; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1 und vor Anm. 173.

1. Vorbemerkung

50

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.

Kritik an der Gruppenvergleichsformel: Anders als mit der Legaldefinition der Zwangsläufigkeit, die in Abs. 2 Satz 1 enthalten ist (s. Anm. 173), hat die Rspr. mit dem Merkmal der Außergewöhnlichkeit kaum Schwierigkeiten. Gleichwohl wird diese Voraussetzung wegen ihres angeblich zu unbestimmten (*Tipke*, StWa. 1959 S. 88; s. auch Anm. 10) oder mißverständlichen Vergleichsmaßstabs (*Arnold* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 39 ff.), der dem Gerechtigkeitsdenken in einem demokratischen und sozialen Rechtsstaat widerspreche (*Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 585) und wegen mangelnder Praktikabilität kritisiert (*Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl. 1991 S. 380). Die Außergewöhnlichkeit bezieht sich uE auf die Aufwendungen, nicht auf das auslösende Ereignis (str., s. Anm. 31).

Bedeutung der Formel: Die Begriffsbestimmung der Außergewöhnlichkeit wurde durch das StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 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 Stpfl. 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 *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 48; aA *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 585, der die Formel als Ausdruck überholten sozialschichtbezogenen Gerechtigkeitsdenkens deutscher Klassengesellschaft sieht. UE bedarf die Gruppenvergleichsformel allerdings verfassungskonformer Auslegung, damit weder Gleichheitssatz noch Sozialstaatsprinzip verletzt werden. *Lang*, aaO verweist zutreffend darauf, daß die konsequente 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.).

51 2. Vergleich mit Aufwendungen von Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands

„**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. u.) gleich große Aufwendungen auslösen, rechtfertigen daher keine agB.

„**. . . als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen**“: Dem Stpfl. müssen größere Aufwendungen „als der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl.“ erwachsen. Dieses Merkmal verbietet es, Belastete mit ähnlich Belasteten zu vergleichen.

GlA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 39; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 103; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 304; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 16 b; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 43; *Oswald*, FR 1956 S. 547 u. DStR 1965 S. 613.

Der Maßstab des Gewöhnlichen oder Außergewöhnlichen ergibt sich vielmehr allein aus dem Vergleich des Belasteten mit dem Nichtbelasteten (ebenso FG Kassel v. 30. 10. 64, EFG 1965 S. 67, durch BFH v. 9. 4. 65 VI 23/65 S, BStBl. III S. 441 aus anderen Gründen aufgehoben; FG Ba.-Württ./Freib. v. 24. 6. 76, EFG S. 496, rkr.).

Unzulässig ist also etwa ein Vergleich mit „anderen Wohnungssuchenden“ (wie in BFH v. 27. 3. 52 IV 449/51 U, BStBl. III S. 123 u. v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419; richtig FG Düss. v. 10. 2. 54, EFG 1954 S. 134, rkr.), mit „anderen Brautleuten“ (so aber FG Düss. v. 21. 6. 65, EDStZ 1965 S. 381) sowie mit anderen jungverheirateten Ehepaaren (BFH v. 9. 4. 65 VI 23/65 S, BStBl. III S. 441). Bedenklich auch die Erwägungen in BFH v. 23. 2. 68 VI R 236/67 (BStBl. II S. 374) betr. einen Schulgeld zahlenden Vater im Vergleich zu anderen Eltern, die „aus der Norm fallende Ausgaben“ für ihre Kinder haben. Unklar ferner BFH v. 22. 8. 80 VI R 196/77 (BStBl. II 1981 S. 25) betr. Kosten älterer Stpfl. anlässlich der Unterbringung in einem Pflegeheim, deren „Außergewöhnlichkeit nicht an den üblichen Lebenshaltungskosten vergleichbarer Bevölkerungskreise zu messen“ sei. Abzulehnen ist schließlich auch der Vergleich mit anderen Autofahrern, die ihr Fahrzeug ebenso „ausgiebig benutzt haben“ wie der Stpfl. (so aber FG Hamb. v. 1. 11. 78, EFG 1979 S. 175, rkr.).

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. 6–9). In

der Praxis können sich hier Schwierigkeiten bei der Anwendung des Ausführungsgesetzes Grenzgänger Niederlande – AGGrenzgNL, – Neufassung v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114), ergeben (s. Anm. 14 u. 22).

„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 (§§ 3–3 b) 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 Veranlagungszeitraum angehört (glA *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 15).

„Gleiche Vermögensverhältnisse“: Der Begriff „Vermögensverhältnisse“ umfaßt das gesamte Vermögen eines Stpfl., also Betriebs- und Privatvermögen.

„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. UE ist dies 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; aA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 44).

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. 73, EFG S. 492, rkr., betr. Mehraufwendungen durch die eigene Lebenshaltung des Getrenntlebenden; glA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 39).

3. Maßgeblicher Veranlagungszeitraum: Prinzip der Jahresbesteuerung 52

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. 601).

GlA schon *Strutz*, EStG 1925, Berlin 1929 Bd. 2, § 33 Anm. 5; ferner: *Beiser*, ÖStZ 1987 S. 134; *Kanzler*, StuSt. 1987 S. 371; a. V., HFR 1987 S. 613, alle betr. Aussteueraufwendungen; aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 40; ebenso offenbar FG Düss. v. 22. 3. 67, EFG S. 510, rkr., das die Außergewöhnlichkeit von Grabpflegekosten verneint, weil „derartige Kosten für jeden Stpfl. früher oder später einmal im Leben anfallen“; FG Nürnberg. v. 18. 7. 79, EFG S. 600, rkr., betr. Kosten der Erneuerung eines beschädigten Grabmals; Nds. FG v. 23. 7. 80, EFG S. 602, rkr., betr. Umzugskosten bei Ehescheidung; FG Rhld.-Pf. v. 14. 11. 84, EFG 1985 S. 298, rkr., betr. durch Eheschließung veranlaßte Umzugskosten; FG Münster v. 22. 1. 92, EFG 1992 S. 602, nrkr., betr. Wasserschaden.

Bei ständig schwankendem Einkommen und bei ausnahmsweise einmal sehr hohem oder niedrigem Einkommen hält *Borggreve* (in *Littmann/Bitz/Hellwig* § 33 Anm. 15) es für zulässig, das Vergleichseinkommen aus dem Durchschnitt mehrerer Jahre zu errechnen. UE fehlt es dafür an einer Rechtsgrundlage; das Prinzip der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7; s. Anm. 50) scheint eher dagegen zu sprechen.

Da als Vergleichszeitraum nur der Veranlagungszeitraum in Frage kommt, wäre es ebenfalls nicht zulässig, Aufwendungen, die die überwiegende Mehrzahl der

Stpfl. in einem Veranlagungszeitraum treffen (zB durch Krieg oder große Katastrophen, s. Anm. 31), durch Vergleich mit anderen Veranlagungszeiträumen zu außergewöhnl. Aufwendungen zu machen (aA *Wetter*, StuW 1952 Sp. 491).

53

B. Antragserfordernis (Abs. 1)

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

Antragsberechtigter ist der zum Abzug der agB Berechtigte (s. Anm. 20–23). 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. 40, RStBl. S. 722; BFH v. 22. 6. 62 VI 49/61 S, BStBl. III S. 386; s. ferner Anm. 23).

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-Urteils, nachgeholt, zurückgenommen und erneut gestellt werden (glA OFD Hann. v. 8. 9. 64, StEK EStG § 33 Nr. 18; aA *Rönitz*, StJb. 1980/81 S. 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 wiederaufgreifen, solange das nicht dem Grundsatz von Treu und Glauben widerspricht (BFH v. 30. 1. 79 VIII R 35/73, BStBl. II S. 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. 89 III R 303/84, BStBl. II S. 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 (allgemein zu dieser Fürsorgepflicht: BFH v. 27. 11. 59 VI 174/59 U, BStBl. III 1960 S. 56; v. 22. 1. 60 VI 175/59 U, BStBl. III S. 178; v. 25. 8. 61 VI 59/61 U, BStBl. III S. 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 Außenprüfung 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. 84 VI R 48/82, BStBl. II 1985 S. 117 mwN S. 118, betr. Ausübung des nicht fristgebundenen Wahlrechts nach § 34 Abs. 3 aF; glA FinMin. Nds. v. 19. 2. 85, DB 1985 S. 526 betr. agB). Kommt das FA aufgrund der Außenprüfung zu dem Ergebnis, 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 Verschulden des Stpfl. am erst nachträglichen Bekanntwer-

den dieser Tatsache entgegen (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 AO). Zur Rechtslage nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO vor 1977 s. FG Düss. v. 20. 2. 74 (EFG S. 475, rkr.).

Inhalt des Antrags: Für den Anwendungsbereich des § 33 b 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. § 33 b Anm. 38 f.). In bestimmten Fällen kann es sich empfehlen, den Antrag *hilfsweise* zu stellen, so etwa, wenn streitig 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. 80 IV R 27/77, BStBl. II 1981 S. 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 Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben (s. Anm. 207) ohne weiteres von einem stillschweigenden, auf Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gerichteten Hilfsantrag ausgegangen werden kann.

Zum Antrag auf anderweitige Verteilung von agB bei getrennter Veranlagung nach § 26 a Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 21.

C. Abzug der außergewöhnlichen Belastung (Abs. 1)

I. Rechtsanspruch auf Abzug (die ESt. „wird“ ermäßigt)

54

Der Stpfl. hat einen Rechtsanspruch auf die StErmäßigung nach § 33, wenn er einen Antrag stellt (s. Anm. 53) und alle gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Ihre Gewährung steht also weder dem Grunde noch der Höhe nach im Ermessen des FA. Dessen Entscheidung ist daher in vollem Umfang, also auch hinsichtlich der Höhe einschl. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen, gerichtlich nachprüfbar. Das ergibt sich schon aus der Rechtsentwicklung der Vorschrift (s. Anm. 2).

GLA Arndt in Kirchhof/Söhn, § 33 Rz. B 50; Lademann/Söffing/Brockhoff, § 33 Anm. 11; aA offenbar Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, § 33 Anm. 3, wonach die „Wahrung der Ermessensgrenze“ von den Steuergerichten nachzuprüfen ist.

II. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

55

Außergewöhnliche Belastungen werden wie die Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) abgezogen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2 „EStRG v. 5. 8. 74“). Ein Abzug entfällt daher, wenn der um die Sonderausgaben (evtl. auch einen Verlustabzug gem. § 10 d) geminderte Gesamtbetrag der Einkünfte 0 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. 221.

Zur Reihenfolge des Abzugs im Verhältnis zum Verlustabzug (§ 10 d) s. Anm. 16.

III. Höhe des Abzugs

56 1. Überblick

Die ESt. wird nach Abs. 1 auf Antrag (s. Anm. 53) dadurch ermäßigt, daß der die zumutbare Belastung übersteigende Betrag (s. Anm. 215–233) 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 Sonderausgaben geminderten Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt (s. Anm. 55 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).

2. Kürzung um die zumutbare Belastung

57 a) Anwendungsbereich der zumutbaren Belastung

Die StErmäßigung wegen agB wird nur für den Teil der Aufwendungen gewährt, der die zumutbare Belastung (früher „Eigenbelastung“, s. Anm. 215) übersteigt (Abs. 1). Die zumutbare Belastung ermittelt sich nach Abs. 3 (s. Anm. 215–233). Zu kürzen sind nur die nach § 33 berücksichtigungsfähigen Aufwendungen; eine Hinzurechnung der nach § 33 a (oder § 33 b) abziehbaren Beträge ist unzulässig (BFH v. 29. 8. 58 VI 83/67 U, BStBl. III S. 423).

Nach FinVerw. sind auch die Kinderbetreuungskosten nach § 33 c um die zumutbare Belastung zu kürzen (BMF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 Anm. 9; glA schon BTDrucks. 10/1636 S. 55 u. 59; aA BFH v. 10. 4. 92 III R 184/90, BStBl. II S. 814 mit Nichtanwendungserlaß BStBl. I 1992 S. 545). Im einzelnen streitig (s. § 33 c Anm. 70–74) und hier (§ 33 c Anm. 75) abgelehnt.

58 b) Unterlassen der Kürzung um die zumutbare Belastung

Das Gesetz sieht die Kürzung um die zumutbare Belastung zwingend vor, gesetzliche Ausnahmenvorschriften 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.

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 1977).

Für beide Fallgruppen lassen sich Beispiele anführen:

Unterlassen der Kürzung im Wege einschränkender Anwendung des Abs. 1 (sog. teleologische Reduktion): Nach *Larenz* (Methodenlehre der Rechtswiss., 6. Aufl. 1991 S. 391 ff.) erfolgt die Ausfüllung „verdeckter“ Lücken ua. durch teleologische Reduktion. Diese auch als Restriktion bezeichnete Methode dient der Durchsetzung des Gesetzeszwecks gegenüber einem überschießend weiten Gesetzeswortlaut. Die „verdeckte“ Lücke besteht dann im Fehlen einer nach dem Gesetzeszweck notwendigen Ausnahmeregel. Zwar kennt auch das EStG Ausnahmeregelungen von Abs. 1, wie sie zB das öEStG (s. o.) vorsieht: So

ist eine Kürzung um die zumutbare Belastung nach § 33 b Abs. 1 aF ausdrücklich ausgeschlossen; für die Pauschalierungstatbestände des § 33 a folgt der Verzicht auf Ansatz einer zumutbaren Belastung aus der Gesetzessystematik, wonach die zumutbare Belastung durch den Ansatz der Pauschalen abgegolten ist (BFH v. 10. 4. 53 IV 271/52 U, BStBl. III S. 171). Eine Lücke besteht jedoch dann, wenn Aufwendungen ihrer Art nach unter die Tatbestände des § 33 a 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 § 33 a) zu verwirklichen (vgl. *Larenz* aaO S. 394; s. auch Einf. ESt. Anm. 635 ff., insbesondere Anm. 652).

Gegen den Gesetzeswortlaut hat daher BFH v. 9. 12. 66 VI R 101/66 (BStBl. III 1967 S. 246) in einem Ausnahmefall § 33 ohne Kürzung um die zumutbare Belastung angewendet, weil dies dem Sinn der gesetzlichen Regelung in §§ 33, 33 a 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 VI R 101/66 aaO diese Aufwendungen als nicht von der Typisierung des § 33 a 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 § 33 a zum Abzug zu. Da die Nachzahlungen die Höchstbeträge jedoch nicht überschritten, ergab sich für den Stpfl. eine Begünstigung (s. auch Anm. 148 u. 300 „*Unterhaltszahlung*“).

UE ist eine derartige Lösung auf Ausnahmefälle zu beschränken, damit es nicht zu einer Auflösung des gesetzlichen Tatbestands in bloße Billigkeitserwägungen kommt (vgl. *F. Bydliński*, Jur. Methodenlehre und Rechtsbegriff, 2. Aufl. 1991 S. 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. 88 IX R 55/83, BFH/NV 1988 S. 636, 638 aE). Im einzelnen handelt es sich um folgende Fälle:

Katastrophen: Bei Aufwendungen zur Beseitigung der Folgen unabwendbarer, katastrophenhähnlicher Ereignisse sieht die FinVerw. gelegentlich aus Billigkeitsgründen vom Ansatz einer zumutbaren Belastung ab.

FinMin. Bayern v. 20. 7. 84, EDStZ S. 258 betr. stl. Maßnahmen zur Berücksichtigung von Hagel- u. Wasserschäden, wonach schadensbedingte Erhaltungsaufwendungen und Aufwendungen zur Beseitigung von Schäden an privaten Kfz. „als agB (ohne Abzug einer zumutbaren Eigenbelastung) geltend gemacht“ werden können; ebenso Erl. Bremen v. 30. 4. 62, StEK AO § 131 Nr. 54 = EStG § 33 Nr. 7 betr. Flutschäden; s. auch Anm. 300 „*Katastrophen*“.

Kulturgüter: Im Hinblick auf agB durch *Aufwendungen zur Erhaltung von Kulturgütern* hatte die FinVerw. (einheitl. Ländererlaß, BStBl. I 1973 S. 2, Abschn. II) vorgesehen, in Anwendung des § 131 Abs. 1 Satz 2 RAO (§§ 163, 227 AO 1977) den Ansatz der zumutbaren Belastung herabzusetzen.

GlA v. *Schalburg/Kleeberg* (Die steuerl. Behandlung von Kulturgütern, 2. Aufl. 1976 Rz. 170 und *Kleeberg/Eberl*, Kulturgüter in Privatbesitz, 1990, Rz. 535), die darüber hinausgehend 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. 92 u. NRW v. 26. 5. 92 StEK EStG § 10 g Nr. 1 Anm. 300 „*Kulturgüter*“).

IV. Zeitpunkt des Abzugs (§ 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: UE liegt hinsichtlich des Abzugzeitpunkts außergew. Belastungen eine Gesetzeslücke vor, die durch entsprechende Anwendung des § 11 Abs. 2 (Abflußprinzip) zu schließen ist (glA BFH v. 30. 7. 82 VI R 67/79, BStBl. II S. 744; FG Münster v. 11. 11. 86, EFG 1987 S. 186, rkr.; s. Anm. 44 und § 11 Anm. 8). § 11 Abs. 2 enthält einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß Aufwendungen bei Abfluß abzuziehen sind, soweit nicht gesetzlich anderes vorgeschrieben ist oder sich zwingend aus dem Zweck eines Gesetzes ergibt. Solche Besonderheiten liegen bei § 33 nicht vor.

So gilt gem. § 5 Abs. 1 für die Gewinnermittlung die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit des Realisations- und Imparitätsprinzips statt des Abflußprinzips; s. § 5 Anm. 49 r–v und 49 w). Nach der Rspr. des BFH findet das Abflußprinzip keine Aufwendungen bei den Einkünften aus einmaligen Leistungen oder bei Spekulationsgeschäften (BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916 betr. § 23 Abs. 4 und v. 3. 6. 92 X R 91/90, BStBl. II S. 1017; s. auch § 22 Anm. 239).

Für Anwendung des § 11 Abs. 2 auch: *Blencke*, FR 1975 S. 141; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 66; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig* § 33 Anm. 6 h; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Rz. 17; *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 16; *Philipowski*, StKongrRep. 1976 S. 94; *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl., 1991 S. 389; aA hier bis Lfg. 103; s. auch Anm. 44 zum Problem der Anwendung des § 11 bei Vorteilsausgleichung.

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 Überschubeinkünfte und die Berücksichtigung von Sonderausgaben (s. § 10 Anm. 20). 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. 64 (EDStZ S. 408), das die StErmäßigung im Jahr der Vorschußleistung gewährt. Abzulehnen hingegen FG München v. 8. 7. 54 (EFG 1955 S. 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 Ergebnis konsequent, weil die Aufwendungen das wirtschaftlich zum Folgejahr zählende Einkommen belasten (so *Littmann*, XIII. § 33 Anm. 15 a und hier Anm. 8 aF. Lfg. 103). 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 (und § 38 a Abs. 1 Satz 2) heranzuziehen.

Keine Besonderheit bei kreditfinanzierten Aufwendungen: In Änderung seiner älteren Rspr. hat der BFH (ua. der hier in Lfg. 147 vertretenen Auffassung folgend) 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. 88 III R 248/83, BStBl. II S. 814 betr. Hausratsbeschaffung eines Spätaussiedlers mit Nachweisen zum älteren Schrifttum und Anm. *Kanzler*, KFR 1988 S. 311).

Ebenso: BFH v. 10. 6. 88 III R 25/87, nv. in Bestätigung von Hess. FG v. 4. 2. 87, EFG 1987 S. 358; überholt daher die ältere Rspr. des BFH, die, ihrerseits dem RFH folgend, eine Einkommensbelastung erst in der Tilgung und nicht in der Verschuldung gesehen hat:

zuletzt BFH v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Aufwendungen auf Grund einer Bürgschaft; vgl. auch BFH v. 30. 9. 54 IV 602/53 U, BStBl. III S. 357 mwN zur Rspr. des RFH; s. auch FinVerw., Abschn. 189 a Abs. 1 Satz 1 EStR bis 1987; s. auch Anm. 132. Je nach den Umständen des Einzelfalles konnte diese Rspr. für den Stpfl. vorteilhaft sein oder ihn benachteiligen; deshalb wurde vereinzelt auch ein Wahlrecht des Stpfl. befürwortet, den Abzug der Aufwendungen oder der Tilgungsleistungen zu beantragen (*Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 62; *Sunder-Plassmann in Littmann/Bitz/Meincke* XIV. § 33 Anm. 98 a). UE schon damals ohne Rechtsgrundlage.

Die FinVerw. folgt der geänderten Rspr. (Abschn. 92/186 Abs. 7 Satz 4 LStR/EStR). Nach der dazu ergangenen Übergangsregelung sind in allen nach altem Recht behandelten Fällen die noch nicht berücksichtigten Tilgungsleistungen als Aufwendungen im Jahr der Verausgabung abzuziehen; Rechtsgrundlage der Änderung ist danach § 174 Abs. 3 AO (BMF v. 6. 9. 89, StEK EStG § 33 Nr. 95 = BB 1989 S. 1962).

Anhang zu Abs. 1: Wichtige Fälle außergewöhnlicher Belastung

A. Vorbemerkung

60

Von jeher hatten FinVerw. und Rspr. eine Reihe immer wieder vorkommender Fälle außergewöhnlicher Belastungen (agB) zu entscheiden. Dies hat zur Entwicklung von Falltypen geführt, die ihrerseits Grundlage einer vom Gesetz zum Teil recht verselbständigten Kasuistik wurden. Ursache dafür mag die in § 26 Abs. 2 EStG 1920 und den entsprechenden Nachfolgebestimmungen enthaltene beispielhafte Aufzählung „besonderer wirtschaftlicher Verhältnisse“ gewesen sein (s. Anm. 2). Folge davon war die gesetzliche Typisierung einiger wichtiger Fälle von agB durch § 33 a idF des StNG v. 16. 12. 54 und § 33 b idF des EStRG v. 5. 8. 74 (s. Anm. 2 und § 33 a Anm. 3). 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. Tz. 503 ff.).

B. Abfindung, Ablösung

I. Begriff der Abfindung und Ablösung

61

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 (Anm. 62) und unter Ablösungen einmalige Leistungen des Stpfl. zur Freistellung von Pflichten (Anm. 63) zu verstehen.

II. Abfindung

62

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) sind als bloße Vermögensumschichtungen keine Aufwendungen iSd. § 33 Abs. 1 (s. Anm. 45 und „*Vermögensauseinandersetzung*“).

Im Ergebnis glA BFH v. 11. 10. 56 IV 135/55 U, BStBl. III S. 383; v. 27. 3. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 290; v. 12. 5. 61 VI 124/60 U, BStBl. III S. 377; v. 3. 6. 65 IV 180/61 U, BStBl. III S. 579, jedoch mit der uE verfehlten Begründung, es handele sich um eine Vermögensbelastung (s. Anm. 45 u. 48) und *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Abfindungen“, die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen ablehnend.

Unterhaltsansprüche: Kapitalabfindungen zur Abgeltung von Unterhaltsansprüchen werden von der Rspr. idR mit der Begründung vom Abzug als agB ausgeschlossen, es handele sich um Aufwendungen im Bereich des Vermögens (s. Anm. 45). Statt dessen wird im Jahr der Zahlung nur der für laufende Unterhaltszahlungen in Frage kommende Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 gewährt.

BFH v. 17. 5. 63 VI 273/62 U, BStBl. III S. 378 und v. 3. 6. 65 IV 180/61 U, BStBl. III S. 579, jeweils betr. Unterhaltsabfindungen an die geschiedene Ehefrau; glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Abfindungen“, die unzutreffend von der Ablösung eines Rentenstammrechts ausgehen, das bei Unterhaltsansprüchen nicht besteht; im Ergebnis glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Abfindungen“, die die Außergewöhnlichkeit derartiger Zahlungen ablehnen; aA *Loepelmann/Eisenberg*, Steuerfolgen der Ehescheidung, München 1967 S. 32 f., zumindest für den Fall, daß kein Vermögen vorhanden ist. S. auch BFH v. 22. 1. 71 VI R 47/69, BStBl. II S. 325, der die Frage der Vermögensbelastung dahingestellt sein läßt und die Zwangsläufigkeit der Unterhaltsabfindung nach Ehescheidung ablehnt, während BFH v. 2. 12. 60 VI 148/59 U (BStBl. III 1961 S. 76) von der Abgeltungswirkung des Pauschbetrags in § 33 a Abs. 1 ausgeht; glA FinVerw., Abschn. 190/96 Abs. 1 Satz 6 EStR/LStR.

Stellungnahme: UE kann die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung ebensowenig (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 auf Grund von *Abfindungsverträgen* nach § 1585 c BGB und § 1615 e BGB sind nur dann zwangsläufig, wenn zu der vertragl. Leistungspflicht andere Gründe der Zwangsläufigkeit hinzutreten (s. Anm. 188); anders jedoch bei *Verurteilung* zur Leistung einer Kapitalabfindung künftiger Unterhaltsansprüche nach § 1585 Abs. 2 BGB oder künftiger Versorgungsausgleichsansprüche nach § 15871 BGB (s. auch Anm. 150 ff. betr. Versorgungsausgleich).

Sonstige Abfindungsfälle: Einmalige Leistungen zur *Abgeltung von Ansprüchen aus Mietverhältnissen* führen nach der Rspr. zu einem Gegenwert, der dem Abzug außergewöhnl. Aufwendungen entgegensteht (BFH v. 13. 2. 59 VI 221/58 U, BStBl. III S. 171 betr. Aufwendungen des Stpfl. für vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses); das soll grundsätzlich auch für den Fall gelten, daß der Hauseigentümer die vorzeitige Beendigung des Mietverhältnisses wegen Eigenbedarfs herbeiführt (BFH v. 2. 8. 63 VI 242/62, StRK EStG § 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. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113 betr. Mietabfindung für den Vormieter bei krankheitsbedingtem Wohnungswechsel). Zur Kritik an der Gegenwertlehre s. Anm. 40; s. ferner Anm. 158 ff. betr. *Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung. Abfindungsleistungen für einen Erbverzicht* (§§ 2346 ff. BGB) führen nicht zu einer Vermögensumschichtung, weil der Erblasser nichts erlangt, sondern allein die späteren Erben begünstigt werden; die Aufwendungen

sind jedoch grundsätzlich nicht zwangsläufig, da sie auf einer selbstgesetzten Rechtspflicht beruhen (s. Anm. 188); anders jedoch bei Erfüllung des Anspruchs eines *nichtebelichen Kindes auf vorzeitigen Erbausgleich* (s. Anm. 300 „*Erbausgleich*“). Wird der Stpfl. unter den Voraussetzungen des § 843 Abs. 3 BGB als *Schadensersatzpflichtiger zu einer Kapitalabfindung verurteilt*, so kann eine StErmäßigung wegen agB gewährt werden, wenn die Aufwendungen zwangsläufig entstanden sind (s. Anm. 185 und „*Schadensersatz*“).

Höhe der Abfindung und Angemessenheitsprüfung: Sind Abfindungsleistungen ausnahmsweise auch zwangsläufig entstanden, so führen sie nur in angemessener Höhe zu einer StErmäßigung (§ 33 Abs. 2 Satz 1). Bei Abfindung laufender Zahlungen ist *nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren* (glA *Fitsch* in *Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Rz. 78 „*Abfindung*“); ebenso werden die Zivil- und besonders die Familiengerichte verfahren, so daß deren Entscheidung zugrunde gelegt werden kann. In anderen Abfindungsfällen ist eine Angemessenheitsprüfung nach der hier vertretenen Auffassung nur dann ernsthaft durchzuführen, wenn es an einem Interessengegensatz zwischen Zuwendungsempfänger und Stpfl. fehlt (s. Anm. 197).

III. Ablösung

63

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 § 33 Abs. 2 Satz 2 (weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben) und sind außergewöhnlich; uE fehlt es jedoch regelmäßig an der Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen aus rechtlichen Gründen.

Im Ergebnis glA: BFH v. 20. 12. 85 VI R 45/84, BStBl. II 1986 S. 459 betr. Zahlungen eines Gastarbeiters an den türkischen Staat zur Verkürzung seines Wehrdienstes. Der BFH aaO begründet nur das Abzugsverbot für Werbungskosten; agB werden beiläufig und ohne weitere Begründung versagt; s. auch FG Hamb. v. 22. 1. 82, EFG S. 293, rkt., und BMF v. 8. 7. 81, StEK EStG § 33 R. 72). UE dienen die Aufwendungen 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. „*Familienzusammenführung*“). S. auch „*Feuerwehrrabgabe*“ und „*Rückerstattung*“).

Zivilrechtliche Verpflichtungen

► *Die Ablösung einer Rentenschuld* (zB §§ 1199 ff. BGB) ist zwar keine Sonderausgabe (s. § 10 Anm. 60 „*Ablösung*“), so daß ein Abzug als agB grundsätzlich 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 (Kinderlastenausgleich und § 33 a Abs. 1 u. 2) erfaßt werden (s. Anm. 17 u. 147 f.) und die das Wahlrecht nach § 33 b Abs. 1 auf Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags oder auf Abzug als agB eröffnen (s. Anm. 148 und Anm. 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. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 130 mit Anm. HFR 1981 S. 156; Abschn. 186/92 Abs. 6 Satz 9 EStR/LStR). Anders möglicherweise – so der BFH beiläufig –, wenn die Zahlung des Ablösungsbetrags Bedingung für die weitere Unterbringung und Betreuung des Kindes gewesen wäre.

64, 65 Einstweilen frei.

C. Behinderungsbedingte Aufwendungen

Schrifttum bis 1979: *Diederichs*, Inf. 1956 S. 70; *Gierschmann*, BB 1957 Beil. zu Heft 28; *Tullius/Kleinsorge*, StWa. 1961 S. 84; *Stegmaier*, FR 1961 S. 433; *Hefßler*, DB 1965 Beil. Nr. 16 zu Heft 38; *Eisenberg*, DStR 1968 S. 592; *Heyen*, DStZ/A 1973 S. 190; *Nissen*, DStZ 1975 S. 350; o. V., FR 1978 S. 343; *Diebold*, DStR 1979 S. 303; *Loyen-Lequis*, BB 1979 S. 1068.

Schrifttum von 1980–1989: *Loyen-Lequis*, Ein Maiglöckchen im StRecht, BB 1981 S. 714; *Fiedler*, § 33 b EStG und nachträgliche Feststellung der Erwerbsminderung, StW 1981 S. 185; *Oepen*, Nicht überiegend auf Alterserscheinungen beruhende MdE als Voraussetzung für die Gewährung des Körperbehinderten-Pauschbetrags, BB 1981 S. 957; *Krudewig*, Körperbehinderung und Alterserscheinungen, BB 1981 S. 1384; *Horlemann*, Der Schwerbehindertenausweis als Grundlage für steuerrechtliche Vergünstigungen, DStZ 1982 S. 469; *Klöckner*, StVorteile für Körperbehinderte und Hinterbliebene, DB 1983 Beilage 16/83 und DB 1986 Beilage 24/86; *Fuchs/Schröder*, Rückwirkende Anerkennung einer Körperbehinderung, StLex 3,33 a–33 b, 51 (7/1984); *Hotmann*, Der Pauschbetrag für Körperbehinderte und Hinterbliebene, StuSt. 1986 S. 229; *Martens*, Rspr. zum allgemeinen StRecht, StuW 1987 S. 343, 346; *Schoor*, Abzug von agB bei der ESt. (V), Stfreibeträge für Körperbehinderte, VersW 1988 S. 164; *Fischer*, Hilflosigkeit iS. des § 33 b Abs. 3 Satz 3 EStG, DB 1988 S. 1574; *Kanzler*, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, in: Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1988 S. 67 ff.; *ders.*, Familienarbeit usw, FR 1988 S. 205; *ders.*, Keine Abgeltung von Kurkosten durch Körperbehinderten-Pauschbetrag, KFR 1988 S. 173; *Kubesch*, EStVergünstigungen für Körperbehinderte, DStZ 1988, 100; *Nolde*, Die Pflegebedürftigkeit und ihre Auswirkungen im StRecht, DStR 1988 S. 572; *Günther*, Körperbehinderung bei Kinderbetreuungskosten, DStZ 1989 S. 220.

Schrifttum ab 1990: *Ross*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien- und Pflegehilfen, DStZ 1990 S. 18; *Hambühren* (Hrsg), Hdb. des Fachanwalts für Sozialrecht, 2. Aufl. 1990; *App*, Probleme der Inanspruchnahme eines Behinderten-Pauschbetrags, INF 1991 S. 241; *Leu*, Kfz-Kosten von Behinderten, Gehören die Anschaffungskosten zu den abzugsfähigen Aufwendungen?, DStZ 1991 S. 592; *Leister*, Behinderte im Steuerrecht, Zusammenstellung der Rechtsprechung, StWa 1992 S. 18; *E. Olbertz*, Die typisierten Fälle des § 33 a und des § 33 b EStG im Überblick, StWa 1992 S. 22; *Cramer*, SchwerbehindertenG, Kommentar, 4. Aufl., München 1992; *Großmann/Schimanski/Dopatka/Pikullik/Poppe-Bahr*, Gemeinschaftskommentar zum Schwerbehindertengesetz (GK-SchwBG), 1992; s. im übrigen das Schrifttum zu den einzelnen Anmerkungen und zu § 33 b vor Anm. 1.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 93/187 LStR/ESTR betr. Aufwendungen wegen Pflegebedürftigkeit; Abschn. 100/194 LStR/ESTR betr. Behinderten-Pauschbetrag.

66 I. Aufwendungen des Steuerpflichtigen infolge eigener Behinderung und Aufwendungen für behinderte Angehörige

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. § 33 b Anm. 43 ff.

Wahlrecht auf Abzug der tatsächlich entstandenen Aufwendungen oder des Behinderten-Pauschbetrags: Aufwendungen, die einem Behinderten un-

mittelbar 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 § 33 b Abs. 2 und 3 abgegolten (§ 33 b Abs. 1); eine Kürzung um die zumutbare Belastung ist dann ausgeschlossen (s. § 33 b Anm. 38). Bei Inanspruchnahme des Pauschbetrags sind alle typischen Aufwendungen der Behinderten abgegolten (im einzelnen dazu § 33 b Anm. 32–34).

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 § 33 b Abs. 3 Satz 3 (7 200 DM) in Anspruch nehmen.

BFH v. 10. 5. 68 VI R 291/67, BStBl. II S. 647; BFH v. 14. 11. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 130 jeweils betr. übertragenen Pauschbetrag des behinderten Kindes und Hess. FG v. 23. 6. 77, EFG 1978 S. 20, rkr., betr. Heimunterbringung des Kindes während der Kur seiner Eltern. Ob der Behinderten-Pauschbetrag auch behinderungsbedingte Unterbringungskosten in einem Altenwohnheim oder Seniorenwohnstift abgilt, hat der BFH in einem Fall offengelassen, in dem es sich um eindeutige Lebensführungskosten gehandelt hat (BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418). S. auch Abschn. 93/187 Abs. 1 LStR/ESTR zum Abzug derartiger Aufwendungen nach § 33 unter Anrechnung der Kosten für hauswirtschaftliche Dienstleistungen (ferner Anm. 95 und 300 „Pfleger- und Pflegeheimkosten“).

Abzug von Aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag: Darüber hinaus sind alle Aufwendungen Behinderter nach §§ 33 und 33 a abziehbar, die nicht in unmittelbarem ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stehen oder bei denen es sich nicht um laufende oder typische behinderungsbedingte Mehraufwendungen handelt (Abschn. 194/100 Abs. 7 Satz 3 ff. und Satz 17 EStR/LStR; s. auch § 33 b Anm. 35). Behinderte können daher Aufwendungen für eine *Hausgehilfin* ebenso wie die Kosten der *Unterbringung in einem Heim* nach § 33 a Abs. 3 oder Aufwendungen für eine Kur stets neben dem Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 geltend machen.

BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275 betr. behinderungsbedingten Kosten einer alljährlich durchgeführten *Heilkur*; BFH v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104 betr. Krankenhausaufenthalt mit Operation; glA Abschn. 187/93 und 194/100 Abs. 7 Satz 3 und 4 EStR/LStR). Das gleiche gilt für private *Kraftfahrzeugkosten* steh- und gehbehinderter Stpfl. (s. Anm. 69 f. und Anm. 300 „Mittagsheimfahrten“).

Aufwendungen für seine behinderten Angehörigen kann der Stpfl. unter den Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen abziehen (ablehnend zB BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81, BStBl. II S. 432 betr. PKW-Schenkung an Sohn des Stpfl.; s. auch Anm. 188 u. 190), soweit es sich nicht um typische Unterhaltsleistungen handelt (s. § 33 a Anm. 38 ff.), die dem Abzugsverbot des § 33 a 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. 89 III B 43/87, BFHE 156, 198). Für behinderungsbedingte Aufwendungen zugunsten des *Ehegatten* gilt der Einheitsgedanke (s. Anm. 21), während entsprechende Aufwendungen für ein *behindert* Kind der Sonderregelung des § 33 b 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. § 33 b Anm. 92).

Einstweilen frei.

67

II. Aufwendungen für ein behindertes Kind

Schrifttum: *a. V.*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen des Stpfl. für über 18 Jahre alte, nicht erwerbstätige, behinderte Kinder, FR 1977 S. 520; *Giloy*, Das körperbehinderte Kind, Eigentümlichkeiten des Kinderlastenausgleichs, DStZ 1980 S. 13.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 194/100 Abs. 9 u. 10 EStR/LStR; ferner Abschn. 186/92 Abs. 4 Sätze 2–4 EStR/LStR betr. Privatschulbesuch; Abschn. 180 d/87 EStR/LStR betr. Kinder iSd. § 32 Abs. 4 Nr. 7 u. Abs. 5.

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 Kinderlastenausgleich abgegolten (s. Anm. 17).

► *Keine typischen Unterhaltsleistungen*, sondern als *zusätzliche Krankheitskosten* abziehbar sind zB Kraftfahrzeugkosten für behinderte Kinder: FG Ba. Württ. v. 12. 12. 67, EFG 1968 S. 309, rkr., betr. Aufwendungen zur Beförderung eines geh- und stehbehinderten Kindes zur Schule; Nds. FG v. 16. 4. 69, EFG S. 491, rkr., betr. Fahrten zur ambulanten Behandlung eines verkrüppelten Kindes; Schl. Holst. FG v. 11. 8. 83, EFG 1984 S. 123, rkr., betr. Fahrten mit gehunfähigem minderjährigem Kind (Aufwendungen für Urlaubsreisen ablehnend); s. auch Anm. 300 „*Fahrtkosten*“.

► *Wahlrecht auf Abzug der Aufwendungen oder Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags:* Für Aufwendungen, die dem Stpfl. infolge der Behinderung seines Kindes entstehen, kann daher wahlweise ein Abzug als agB nach § 33 oder die Übertragung des dem Kinde zustehenden Behinderten-Pauschbetrags nach § 33 b Abs. 5 in Betracht kommen (weitergehend hier: s. § 33 b Anm. 80 mwN). Eine Übertragung ist nach Auffassung des BFH und der FinVerw. jedoch ausgeschlossen, wenn das Kind nicht unbeschr. estpfl. ist.

BFH v. 18. 12. 81 VI R 97/81, BStBl. II 1982 S. 256 und BFH v. 20. 3. 87 VI R 161/82, BFH/NV 1987, 511 zur Rechtslage vor 1986). Nach BFH (BFH VI R 97/81 aaO) folgt das Erfordernis der unbeschr. EStPflicht des Kindes mittelbar auch aus § 50 Abs. 1 letzter Satz. GlA Abschn. 194/100 Abs. 9 Satz 2 EStR/LStR.

Abgeltungswirkung hat auch der Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 Satz 3 in Höhe von 7 200 DM für ein ständig hilfloses behindertes Kind (s. § 33 b Anm. 56). Läßt der Stpfl. sich diesen Pauschbetrag ganz oder teilweise übertragen, so kann er daneben nicht die Kosten der Unterbringung des Kindes in einer Heil und Pflegeanstalt nach § 33 gesondert geltend machen (BFH v. 10. 5. 68 VI R 291/67, BStBl. II S. 647; BFH v. 14. 11. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 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. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 130). Berücksichtigungsfähig sind jedoch freiwillige Beitragszahlungen, die nach dem Gesetz über die Sozialversicherung Behinderter für ein seelisch behindertes Kind (GdB 90) geleistet werden (FG Rhld.-Pf. v. 6. 4. 81, EFG 1982 S. 28, rkr., die Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen bejahend). S. auch Anm. 61 „*Ablösung*“ u. Anm. 300 „*Rentenversicherung*“.

► *Keine Abgeltungswirkung des Behinderten-Pauschbetrags bei Verzicht auf Übertragung:* Nur der übertragene Behinderten-Pauschbetrag hat Abgeltungswirkung; der Abzug der Aufwendungen nach § 33 ist daher auch zulässig, wenn das Kind den Behinderten-Pauschbetrag in Anspruch nimmt (glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „*Körperbehinderung (Behinderung)*“).

Aufwendungen für Kinder aus nicht intakten Ehen ab VZ 1986: Nach § 33 b Abs. 5 Sätze 2 u. 3 gilt der Halbteilungsgrundsatz des § 32 Abs. 6 (s. § 32

Anm. 182 ff.) auch für die Übertragung des einem Kind zustehenden Behindererten-Pauschbetrags, wenn das Kind zu zwei Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis steht; § 33 b Abs. 5 Satz 2 verweist auf die für die Gewährung des Ausbildungsfreibetrags geltenden Bestimmungen des § 33 a Abs. 2 Sätze 8–10 (s. § 33 a Anm. 240 ff.). In diesem Fall kann jeder Elternteil zwischen der Inanspruchnahme des halben Pauschbetrags oder dem Abzug der tatsächlichen Aufwendungen wählen. Das Wahlrecht ist nach § 33 b Abs. 5 Satz 3 nur bei anderweitiger Aufteilung des Behindererten-Pauschbetrags ausgeschlossen. Im einzelnen dazu s. § 33 b Anm. 95–99.

III. Kraftfahrzeugkosten Behinderter

Schrifttum: *Eisenberg*, DStR 1968 S. 592; *Nissen*, DStZ 1970 S. 356; *Heyen*, DStZ 1973 S. 190; v. *Bornhaupt*, BB 1975 S. 1424; o. *V.*, DB 1978 S. 612; *Klöckner*, DB 1978 Beil. Nr. 20 zu Heft Nr. 42; *Apitz*, DStR 1983 S. 29; *Schwarz*, NWB F. 3, 8297 (21/1992).

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 100/194 Abs. 7 Sätze 6 ff. LStR/EstR; OFD Köln v. 5. 3. 81, StEK EStG § 33 Nr. 70 betr. Glaubhaftmachung ohne Fahrtenbuch.

1. Abzug dem Grunde nach

FinVerw. und Rspr. lassen Kraftfahrzeugkosten Behinderter unter bestimmten Voraussetzungen neben dem Behindererten-Pauschbetrag als agB zu.

Abzugsberechtigung: Soweit die dem Grunde (s. u.) und der Höhe nach (s. Anm. 70) abziehbaren Aufwendungen nicht bei dem Behinderten selbst anfallen, kann sie auch der Stpfl. geltend machen, auf den der Behindererten-Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 5 übertragen worden ist (BFH v. 1. 8. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825; glA FinVerw., Abschn. 194/100 Abs. 7 Satz 12 EStR/LStR).

Kraftfahrzeugkosten sind alle durch den Betrieb eines Kraftfahrzeugs veranlaßten Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Es kann sich dabei sowohl um die Kosten des eigenen als auch eines zur Nutzung durch den Stpfl. überlassenen Fahrzeugs handeln.

► *Weitere Kfz-Kosten:* Ein schwerbehinderter Stpfl. kann die *Kosten für einen Unfall*, den er auf einer Urlaubsreise erlitten hat, neben der Kilometerpauschale abziehen (BFH v. 15. 11. 91 III R 30/88, BStBl. II 1992 S. 179 mit Anmerkung *Kanzler*, FR 1992 S. 115; nicht abziehbar aber die *Anschaffungskosten für einen Pkw*, weil dem Behinderten-Freibetrag und den Fahrtkostenpauschalen Abgeltungswirkung zukommt (Nds. FG v. 12. 1. 76, EFG S. 448, rkr.; glA *Leu*, DStZ 1991 S. 592). Im übrigen sind Aufwendungen für die Anschaffung eines PKW, den der Stpfl. seinem körperbehinderten Sohn schenkt, keine aus sittlichen Gründen agB (BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81, BStBl. II S. 432 mit Anm. o. *V.*, HFR 1987 S. 347 u. *Clausnitzer*, KFR 1987 S. 143). Abziehbar sind die Aufwendungen für eine *behindertengerechte Umrüstung des Pkw* (Nds. FG v. 6. 11. 91, EFG 1992 S. 341, rkr.) und die *Führerscheinkosten* für die außergewöhnlich gehbehinderte Tochter (FG Düss. v. 23. 10. 91, EFG 1992 S. 398, nrkr., Az. Rev. III R 9/92); ebenso Kfz-Kosten für Reisen mit dem körperlich schwerstbehinderten Kind (FG Köln v. 28. 1. 87, EFG S. 385, rkr., betr. Erlebnis- und Bildungsreisen nach Italien, Südfrankreich und Skandinavien; uE abzulehnen, da vom Grundfreibetrag erfaßt). S. auch Anm. 300 „*Fahrtkosten*“.

► *Private Aufwendungen für andere Verkehrsmittel:* Geh- und stehbehinderte Körperbehinderte, deren MdE mindestens 70 vH beträgt und die für Privatfahrten kein

eigenes Kfz. benutzen, können insbesondere *Taxi-Kosten* uE auch *Flugkosten* unter den gleichen Voraussetzungen wie Kfz-Kosten neben dem Behinderten-Pauschbetrag bei entsprechendem Nachweis oder Glaubhaftmachung abziehen; zusätzlich geltend gemachte Kfz-Kosten sind dann durch Minderung der jährlichen Fahrleistung von 3000 km (s. Anm. 70) entsprechend zu kürzen (Abschn. 100/194 Abs. 7 Satz 13 LStR/ESTR).

Voraussetzungen der Anerkennung als agB: Nach Auffassung der FinVerw., der die Rspr. des BFH folgt, sind Kfz-Kosten Behinderter mit einem Grad der Behinderung (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* (§ 33 b Abs. 3) zu berücksichtigen; das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten) ist zu berücksichtigen (Abschn. 194/100 Abs. 7 Satz 6–8 EStR/LStR). Nach BFH v. 17. 12. 65 VI 297/65 U (BStBl. III 1966 S. 208) handelt es sich um „zusätzliche Krankheitskosten“ (s. dazu Anm. 84 u. 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 enthalte bereits das Merkzeichen „G“ oder „aG“ (s. § 33 b Anm. 160 und zu Nachweisforderungen allgemein s. Anm. 26).

BFH v. 15. 11. 91 III R 30/88, BStBl. II 1992 S. 179 mit kritischer Anm. *Kanzler*, FR 1992 S. 115 und BFH v. 2. 10. 92 III R 63/91, FR 1993 S. 165; s. auch BFH v. 23. 11. 61 IV 344/58 U, BStBl. III 1962 S. 123 betr. einen doppelbeinamputierten Stpfl.; v. 28. 1. 66 VI 66/65, BStBl. III S. 291 betr. Stpfl. mit einer MdE von 100 vH. Der in BFH v. 10. 4. 70 VI R 250/68 (BStBl. II S. 680) vertretenen Auffassung, wonach der Anteil der Geh- und Stehbehinderung bei einer MdE von mindestens 70 vH maßgeblich sein soll, ist die FinVerw. nicht gefolgt: Nach OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 17. 9. 75 (StEK EStG § 33 Nr. 49) liegt eine tatsächliche Geh- und Stehbehinderung vor, wenn Körperbehinderte nicht imstande sind, ohne Schwierigkeiten Wegstrecken bis zu 2 km zu Fuß zurückzulegen; dies hat das Versorgungsamt zu bescheinigen.

Der Buchstabe „G“ im Ausweis kennzeichnet eine erhebliche Beeinträchtigung der Bewegungsfreiheit (sog. Geh- und Stehbehinderung), während die Eintragung „aG“ eine außergewöhnliche Beeinträchtigung der Gehfähigkeit bescheinigt (s. auch Abschn. 194/70 Abs. 7 Satz 7 u. 11 EStR/LStR; ausführlich dazu OFD Bremen v. 6. 4. 89, StEK EStG § 33 b Nr. 46).

Ein Stpfl., der nicht unter diese Verwaltungsregelung fällt, zB ein Stpfl. mit einer MdE unter 70 vH, hat die Verhältnisse darzulegen, die eine außergewöhnliche und zwangsläufige Kfz.-Nutzung erfordern.

BFH v. 16. 2. 70 VI R 325/67, BStBl. II S. 380 betr. Stpfl. mit einer MdE von 50 vH und Behinderung des Kniegelenks; v. 10. 4. 70 VI R 250/68, BStBl. II S. 680 betr. Stpfl., bei dem zweifelhaft war, ob die Geh- und Stehbehinderung allein zu einer MdE von 70 vH geführt hat.

Zur Begründung 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 in dem heutigen Umfang noch nicht bestanden habe (BFH v. 28. 2. 68 VI R 192/67, BStBl. II S. 437 u. v. 6. 11. 70 VI R 77/68, BStBl. II 1971 S. 104, jeweils betr. Diätkosten). In neueren Entscheidungen wird auf richterrechtliche Grundlagen verwiesen (BFH v. 15. 11. 91 III R 30/88, BStBl. II 1992 S. 179 und BFH v. 2. 10. 92 III R 63/91, FR 1993 S. 165).

70 2. Umfang der abziehbaren Aufwendungen

Abziehbar sind *Aufwendungen in angemessener Höhe* (Abs. 2 Satz 1); als angemessen soll *grundsätzlich* ein nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Aufwand für

3 000 km jährlich durchgeführte Privatfahrten angesehen werden, für die ein km-Satz von von 0,52 DM ab 1. 10. 91 (0,42 DM ab 1. 12. 82 und davor 0,36 DM) anerkannt wird (insges. also 1 560 DM jährlich). Eine höhere Fahrleistung als 3 000 km jährlich ist besonders nachzuweisen (BFH VI R 292/67 v. 23. 2. 68, BStBl. II S. 415): Die FinVerw. fordert insoweit ein Fahrtenbuch oder eine Aufstellung der durchgeführten Privatfahrten.

Abschn. 194/100 Abs. 7 EStR/LStR und die Rspr. des BFH, die in dieser Verwaltungsanordnung eine für den Regelfall zutreffende Schätzung sieht (BFH v. 17. 12. 65 VI 297/65 U, BStBl. III 1966 S. 208), die jedoch im Einzelfall nicht „zu offensichtlich willkürlichen Ergebnissen“ führen dürfe: BFH v. 23. 2. 68 VI R 260/67, BStBl. II S. 408; v. 23. 2. 68 VI R 292/67, BStBl. II S. 415; v. 16. 2. 70 VI R 325/67 u. VI R 317/67, BStBl. II S. 380 u. 452; v. 10. 4. 70 VI R 250/68, BStBl. II S. 680; glA FG Nürnb. v. 22. 11. 90, EFG 1991 S. 325, rkr., wonach Tankstellenquittungen nicht zum Nachweis einer höheren Jahresfahrleistung als 3 000 km geeignet sind.

Benutzen mehrere behinderte Familienangehörige denselben PKW, so ist der Pauschbetrag von 1 560 DM nicht mehrfach abzuziehen (glA *Fitsch in Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Rz. 78 „Kraftfahrzeugaufwendungen bei Körperbehinderten“ aE). Weist der Behinderte nach den oa. Grundsätzen eine höhere Fahrleistung als 3 000 km jährlich nach, so ist gleichwohl eine Angemessenheitsprüfung geboten, bei der die Aufwendungen für nicht berücksichtigungsfähige Privatfahrten griffweise zu schätzen sind (BFH v. 1. 8. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825; s. auch OFD Bremen v. 13. 9. 76 StEK EStG § 33 Nr. 55 Kfz-Kosten höchstens bis zu einem Jahresbetrag von 6 000 DM als angemessen anzusehen).

Stpfl., die so gehbehindert sind, daß sie sich außerhalb des Hauses nur mit Hilfe eines Kfz. bewegen können (Kennbuchstabe „aG“ – Doppelbeinamputierte und diesen gleichgestellte Stpfl. mit GdB von 100), können *grundsätzlich 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. 66 VI 66/65, BStBl. III S. 291); dabei sind die auch bei großzügiger Beurteilung nicht berücksichtigungsfähigen Privatfahrten griffweise zu schätzen. Als angemessen ist eine Jahresfahrleistung von 15 000 km für Privatfahrten anzusehen (BFH v. 2. 10. 92 III R 63/91, FR 1993 S. 165).

Im übrigen stRspr.: BFH v. 28. 1. 66 VI 66/65, BStBl. III S. 291 betr. Kürzung der Gesamtkosten um pauschal 200 DM jährlich, ferner BFH v. 16. 2. 70 VI R 325/67 u. VI R 317/67, BStBl. II S. 380 u. 452; v. 1. 8. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825; v. 27. 6. 80 VI R 147/77, BStBl. II S. 651, wonach der Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen nicht durch Berufung auf die sog. ADAC-Tabellen geführt werden kann. Noch weitergehend FG Düss. v. 28. 4. 81, EFG 1982 S. 133, rkr., das alle Kfz.-Kosten bei Fahrleistungen bis zu 21 000 km jährlich zum Abzug zugelassen hat.

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. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825). Nach OFD Köln v. 5. 3. 81 u. Düss. v. 20. 5. 81 (StEK EStG § 33 Nr. 70) bedarf es zur Berücksichtigung aller privater Kfz.-Kosten nicht der Führung eines Fahrtenbuchs. Nachweis oder Glaubhaftmachung können danach auch in anderer Weise erfolgen.

Kritik: Kfz.-Kosten Behinderter sind zwar aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, jedoch in dem von der FinVerw. zum Abzug zugelassenen Umfang keine außergewöhnlichen Aufwendungen; derartige Ausgaben entstehen der überwiegenden Mehrzahl Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstands (glA *Eisenberg*, DStR 1968 S. 594 ff.; *Lang*, Die Bemes-

sungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 554 u. 591). Nach dem Gesetz ist daher der Abzug derartiger Aufwendungen zu verneinen, ganz unabhängig von dem Argument, die Behinderten-Pauschbeträge seien zu einem Zeitpunkt entstanden, in dem die Motorisierung kaum eine Rolle gespielt habe. Merkwürdigerweise wird diese Begründung auch nur beiläufig in zwei Entscheidungen zu Diätkosten angeführt (s. BFH VI R 192/67 v. 28. 2. 68, BStBl. II S. 437 u. VI R 77/68 v. 6. 11. 70, BStBl. II 1971 S. 104; zur Kritik an diesem Argument s. auch *Eisenberg aaO*). Die StVergünstigung beruht daher auf einer uE unzulässigen durch die Rspr. des BFH gestützten Korrektur des Gesetzgebers durch die FinVerw. (glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 63 „Körperbehinderung“; anfänglich mag auch der überholte Billigkeitscharakter des § 33 ausschlaggebend gewesen sein (s. dazu Anm. 9). Angesichts der allseitigen und langjährigen Billigung dieser Kilometerpauschbeträge handelt es sich möglicherweise um einen Anspruch auf aufgrund richterlicher Rechtsfortbildung, allerdings ohne Feststellung einer Gesetzeslücke (s. Einf. ESt. Anm. 660 ff.). Dogmatisch wäre dieser Anspruch auf StErmäßigung jedoch den §§ 33 a und b zuzuordnen, weil bei diesen Tatbeständen die Außergewöhnlichkeit gerade nicht zwingend vorausgesetzt wird. Im Ergebnis erweisen sich damit die Kilometerpauschalen als Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge (glA *Eisenberg*, DStR 1968 S. 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 sittl. Gründen) unterläßt, um die Übertragungsregelung des § 33 b Abs. 5 „sinngemäß“ anzuwenden, so deutet dies auf einen zusätzlichen Behinderten-Pauschbetrag hin; die weitere Konsequenz, auf den Ansatz der zumutbaren Belastung zu verzichten, zieht der BFH jedoch nicht (v. 1. 8. 75 VI R 158/72, BStBl. II S. 825). Die Entsch. VI R 158/72 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 § 33 b Abs. 5 unter Ansatz einer zumutbaren Belastung jedenfalls ist widersprüchlich.

71 3. Vorteilsanrechnung

Die Frage, ob die für das Kfz. gewährten nach § 3 Nr. 6 stfreien Beihilfen anzurechnen sind, hat der BFH bisher ausdrücklich offengelassen (BFH v. 16. 2. 70 VI R 317/67, BStBl. II S. 452; dazu auch *Nissen*, DStZ 1970 S. 356 und *a. V.*, HFR 1970 S. 268); für eine teilweise Berücksichtigung von Beihilfen tritt *Heyen* (DStZ 1973 S. 190) mit der Begründung ein, die km-Pauschbeträge deckten auch nur einen Teil der Gesamtaufwendungen. Eine Anrechnung des durch den Erlaß von KraftSt. erlangten Vorteils lehnt der BFH ebenso ab wie eine Minderung der abziehbaren Kfz.-Kosten wegen der bereits als Sonderausgaben berücksichtigten Aufwendungen für die Haftpflichtversicherung, weil die km-Pauschsätze „keine genau errechenbare Größe“ darstellen (BFH v. 27. 6. 80 VI R 147/77, BStBl. II S. 651). Zur Vorteilsausgleichung allgemein s. Anm. 41–44.

72, 73 Einstweilen frei.

D. Aufwendungen zur Hausratsbeschaffung

Schrifttum: *Oswald*, *StuW* 1955 Sp. 231; *ders.*, *DStR* 1965 S. 613; *Eisenberg*, *FR* 1965 S. 358; *Hartz*, *DB* 1965 S. 1225; *Vangeron*, *StuW* 1965 Sp. 657; *Paulicke*, *Loep.*, *BFH-Bespr.* zu VI 23/65 S. v. 9. 4. 65; *Offenhaus*, *DStR* 1965 S. 611; *Garbe*, *FR* 1966 S. 100; *B. Gast*, *StRK-Anm.* *EStG* § 33 R. 220; *Horlemann*, *StWa.* 1980 S. 183; *Kapinos*, *StWa* 1989 S. 66.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 189/95 *EStR/LSStR*.

I. Grundsätzlich kein Abzug bei erstmaliger Anschaffung

74

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 bei ausgesprochener Not- oder Zwangslage, wie bei Aufwendungen auf Grund von Katastrophen und katastrophenhähnlichen Ereignissen (*BFH v. 15. 2. 74 VI R 67/70*, *BStBl. II S. 335*), nicht jedoch bei Erkrankung der Hausfrau (*BFH v. 21. 8. 74 VI R 237/71*, *BStBl. II S. 745*; *aA FG Düss./Köln v. 19. 8. 69*, *EDStZ S. 71*). Nach *BFH VI R 237/71 aaO* stellen die Anschaffungskosten für eine Geschirrspülmaschine im Jahr 1967 auch bei einer Familie mit zwei Kindern und einer Hausfrau mit einer Erwerbsminderung von 30 vH keine agB dar; der Stpfl. hatte allerdings Anspruch auf den Behinderten-Pauschbetrag.

GlA Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig § 33 Rz. 64 allerdings unter dem Gesichtspunkt Krankheitskosten; *Tipke*, *StuW* 1975 S. 158 (durch den Grundfreibetrag abgedeckte Anschaffungen). Ebenso *FinVerw.*, Abschn. 186/92 Abs. 6 Satz 11 *EStR/LSStR. AA Eisenberg*, *FR* 1973 S. 399. **UE** ist der Entsch. des *BFH VI R 237/71 aaO* nur im Ergebnis zuzustimmen. Aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 *BGB* folgt die Pflicht der Eheleute zu gegenseitigem Beistand, insbes. zur Mithilfe im Haushalt (*BGH JZ* 1960 S. 371), so daß es an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die Geschirrspülmaschine fehlt.

Weitere Einzelfälle: Aufwendungen für die *Neuanschaffung* (bzw. Umbau) von Gasgeräten, die infolge der Umstellung der Gasversorgung auf Erdgas anfallen, können mit Rücksicht auf die Gegenwertlehre nicht als agB berücksichtigt werden (*BFH v. 15. 2. 74 VI R 67/70*, *BStBl. II S. 335*; ähnlich *Nds. FG v. 9. 10. 74*, *EFG* 1975 S. 205, rkr., betr. Umstellung einer Koks-Etagenheizung auf Gas; s. dazu Anm. 37 ff.). Mangels Zwangsläufigkeit (aus sittlichen Gründen) führen Aufwendungen für die Anschaffung einer Waschmaschine, die ein Stpfl. seiner in der damaligen DDR lebenden Schwägerin schenkt, auch dann nicht zu agB, wenn dies der Versorgung der schwer erkrankten und hilflosen Schwiegermutter durch die Schwägerin dient (*BFH v. 28. 4. 78 VI R 145/75*, *BStBl. II S. 456*).

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

► *Einrichtungskosten jungverheirateter oder verlobter Paare* werden von der *Rspr.* unter Berufung auf die Gegenwertlehre nicht als agB berücksichtigt.

BFH v. 5. 3. 53 IV 243/52 U, *BStBl. III S. 126* (arg. Vermögensumschichtung); ebenso *BFH v. 9. 4. 65 VI 23/65 S*, *BStBl. III S. 441* (arg. Gegenwert); best. durch *BVerfG v. 13. 12. 66 1 BvR 512/65* (*BStBl. II 1967 S. 106*). Zust. *Vangeron*, *StuW* 1965 Sp. 657.

UE sind nach der hier die Gegenwertlehre ablehnenden Auffassung (s. Anm. 40) Aufwendungen anlässlich der Neugründung eines Hausstandes als agB anzuerkennen. Solche Aufwendungen sind außergewöhnlich und auf Grund „tatsächli-

cher“ Verpflichtung, die zur Führung des gemeinsamen Haushalts erforderlichen Gegenstände anzuschaffen (vgl. auch RFH v. 31. 10. 40, RStBl. 1941 S. 266: Zwangsläufigkeit der Anschaffung einer Wohnungseinrichtung bei einer zweiten Ehe), auch zwangsläufig. Ihre Berücksichtigung entspricht daher der besonderen Bedeutung des § 33 (s. Anm. 10 ff.): Sie beeinträchtigen die steuerliche Leistungsfähigkeit, ohne durch den Grundfreibetrag abgegolten zu sein.

In Österreich war nach § 35 öEStG für bis zum 1. 1. 84 geleistete Aufwendungen zur Neugründung eines Hausstandes ein Pauschalbetrag vorgesehen, dessen Abschaffung damit begründet wurde, es handle sich nur um Vermögensumschichtungen (vgl. *Schögl/Wiesner/Holz/Kobler*, EStG, 7. Aufl. 1985 § 35 Anm. 2).

► *Einrichtungskosten des geschiedenen Ehegatten* für seine frühere Ehefrau werden als agB abgelehnt, weil sie dem Vermögensbereich angehören (BFH v. 16. 5. 75 VI R 163/73, BStBl. II S. 538; s. auch Anm. 75).

Kritik: Nach der hier (Anm. 48) vertretenen Auffassung fehlt es an einer Rechtsgrundlage für die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung, so daß zwangsläufige Aufwendungen des geschiedenen Ehegatten (auf Grund rechtlicher oder sittlicher Verpflichtung) als agB anzuerkennen sind. UE aber wäre auch vom Standpunkt des BFH aus zu prüfen, ob nicht ausnahmsweise wegen unzureichenden Vermögens eine Einkommensbelastung vorliegt (s. Anm. 39) oder ob nicht etwa der Gedanke der Wiederbeschaffung (s. Anm. 75, 76) heranzuziehen ist.

Aufwendungen des Stpfl. für die Erstlingsausstattung von Kindern (Kinderwagen, Kinderbett und Wäsche) sind nach der Rspr. ebenfalls keine agB, weil diese Aufwendungen durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibeträge und Kindergeld) erfaßt werden (s. Anm. 17) und überdies ein Gegenwert erlangt wird (s. Anm. 37 ff.).

BFH v. 28. 2. 64 VI 168/63 U, BStBl. III S. 302 betr. Ausgaben für die Erstlingsausstattung des *erstgeborenen Kindes*; v. 4. 12. 64 VI 99/64, StRK EStG § 33 R. 225 betr. Aufwendungen für das vierte Kind; v. 19. 12. 69 VI R 125/69, BStBl. II 1970 S. 242 betr. Aufwendungen nach *Zwillingsgeburt*.

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

II. Wiederbeschaffung von vernichtetem Hausrat

75 1. Vernichtung durch unabwendbare Ereignisse

Wiederbeschaffung oder Wiederinstandsetzung:

► *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.

So FinVerw., Abschn. 189/95 Abs. 1 Satz 2 EStR/LStR; krit. hinsichtlich der uneingeschränkten Erwähnung des Diebstahls von Hausrat und Kleidung BFH v. 15. 2. 74 VI R 67/70, BStBl. II S. 335.

► *Aufwendungen für die Wiederinstandsetzung* von Hausratsgegenständen, die durch ein *unabwendbares Ereignis* (s. u.) beschädigt wurden, sind dem Grunde nach ebenfalls agB (Abschn. 189/95 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR). Die Erlangung eines Gegenwerts steht in diesen Fällen der Anwendung des § 33 insoweit nicht entgegen, als der frühere Zustand in angemessenen Grenzen (§ 33 Abs. 2 Satz 1) wiederhergestellt wird.

BFH v. 23. 9. 60 VI 90/60 S, BStBl. III S. 488 unter Hinweis auf BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298; ferner BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199; v. 15. 2. 74 VI R 67/70, BStBl. II S. 335; v. 3. 9. 76 VI R 185/74, BStBl. II S. 712; FG Hamb. v. 20. 11. 75, EFG 1976, S. 183, rkr.; FG Düss. v. 15. 6. 77, EFG S. 583, rkr., u. v. 26. 10. 77, EFG 1978 S. 228, rkr.

► *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, um so wahrscheinlicher spricht eine Vermutung für steuerschädliche Ergänzung statt Wiederbeschaffung (BFH v. 23. 9. 60 VI 90/60 S, BStBl. III S. 488). GlA FinVerw., die bei Anschaffung von Kleidung Ergänzungsbeschaffungen vermutet, wenn das schädigende Ereignis fünf oder mehr Jahre zurückliegt (Abschn. 189/95 Abs. 1 Satz 5 EStR/LStR). Derartige Vermutungen sind widerlegbar und ohne Einfluß auf die Feststellungslast des Stpfl.

Keine Wiederbeschaffung, sondern steuerschädliche Ersatzbeschaffung nimmt FG Schl.-Holst. v. 29. 8. 61 (EFG 1962 S. 20, rkr.) an, wenn bei einer Flucht gerettete, aber beschädigte Möbel später ersetzt werden. Wiederinstandsetzungsaufwendungen wären jedoch nach Abschn. 189/95 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR als agB zu berücksichtigen gewesen (s. o.). Keine Ersatzbeschaffung, wenn der Stpfl. seine Wohnung durch Kriegseinwirkung verloren hat, vorübergehend die Wohnung seiner inzwischen geheirateten Frau benutzt und sich nach Scheidung dieser Ehe eine Einrichtung beschafft (VG Berlin v. 18. 4. 63, EFG 1964 S. 17, rkr.). Erfolgt die Neuanschaffung zu einer Zeit, zu der die durch Vertreibung verlorengegangenen Gegenstände bei normaler Nutzung nach allgemeiner Erfahrung verbraucht gewesen wären (zB erste Anschaffung 1948, Neuanschaffung 1975), so kommt eine StErmäßigung nach § 33 nicht in Betracht (Nds. FG v. 18. 11. 68, EFG 1969 S. 181, rkr.).

Unabwendbare Ereignisse sind: Brand, Diebstahl, Hochwasser, Unwetter, Beschlagnahme durch eine frühere Besatzungsmacht, Kriegseinwirkung, Vertreibung, politische Verfolgung.

Abschn. 189/95 Abs. 1 Satz 2 EStR/LStR. Nach den EStR vor 1990 wurden auch Wiederbeschaffungsaufwendungen von Stpfl. aus der ehemaligen DDR und sog. Spätaussiedlern zum Abzug zugelassen, weil die FinVerw. das unabwendbare Ereignis unterstellt hatte (aA FG Düss. v. 10. 1. 86, EFG S. 401, rkr., betr. DDR-Übersiedler; Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 294, rkr., betr. Tourist aus Polen). Ab VZ 1990 gilt diese Vermutung nicht mehr „weil sich die tatsächlichen Verhältnisse . . . grundlegend geändert haben und eine ungehinderte Übersiedlung mit Hausrat ohne weiteres möglich ist“ (BMF v. 25. 4. 90, StEK EStG § 33 Nr. 98). Als Ausnahmefall wird anerkannt, daß der Stpfl. aus einer bekannten Kriegs- bzw. Krisenregion kommt oder glaubhaft darlegt, daß er in seinem Heimatland Repressalien ausgesetzt war (OFD Cottbus v. 4. 3. 93, FR 1993 S. 317).

Aus der Anerkennung als Asylberechtigter gem. § 28 des Ausländergesetzes kann nicht ohne weiteres auf eine politische Verfolgung iS eines unabwendbaren Ereignisses geschlossen werden (BFH v. 26. 4. 91 III R 69/87, BStBl. II S. 755 betr. Anerkennung von Nachfluchtgründen; aA FG Düss. v. 19. 1. 88, EFG S. 367, rkr.). Eine Ehescheidung etwa gilt nicht als „unabwendbares Ereignis“, so daß die Wiederbeschaffung von Hausrat im Zusammenhang damit nicht zu einer agB führt (BFH v. 9. 3. 62 VI 177/61, StRK EStG § 33 R. 157; s. auch Hess. FG v. 27. 7. 71, EDStZ S. 421, rkr.; zur erstmaligen Einrichtung eines Haushalts für die geschiedene Ehefrau auch Anm. 74.

Kritik: Das Erfordernis des unabwendbaren Ereignisses (einer Katastrophe oder eines katastrophenähnlichen Ereignisses) ergibt sich nicht aus dem Gesetz (glA Eisenberg, FR 1974 S. 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).

76 2. Weitere Voraussetzungen für die Anerkennung der Wiederbeschaffungsaufwendungen als außergewöhnlicher Belastung

Unabhängig von dem 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 (§ 33 Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 170 ff., 194–197). In der Entsch. des BFH v. 3. 9. 76 VI R 185/74 (BStBl. II S. 712) betr. Wiederbeschaffungskosten gestohlener Urlaubskleidung läßt der BFH etwa die Frage offen, ob der Diebstahl von Reisegepäck als unabwendbares Ereignis anzusehen ist und verneint die Notwendigkeit der Aufwendungen.

Liegt ein unabwendbares Ereignis vor (s. Anm. 75), so sind in der Rspr. die einzelnen Gründe der Zwangsläufigkeit – also die *Zwangsläufigkeit* der Aufwendungen dem Grunde nach – kaum problematisch; umstritten sind jedoch meist die *Notwendigkeit* und die *Angemessenheit* der Wiederbeschaffungsaufwendungen (glA Horlemann, StWa. 1980 S. 183).

Die Notwendigkeit der Wiederbeschaffung:

► *Notwendigen Hausrat ablehnend:* BFH v. 8. 8. 58 VI 194/57 U, BStBl. III S. 378 betr. Anschaffung eines Fernsehgeräts durch Flüchtling; BFH v. 23. 9. 60 VI 90/60 S, BStBl. III S. 488 betr. Aufwendungen für eine Teppichbrücke; BFH v. 3. 9. 76 VI R 185/74, BStBl. II S. 712 betr. Wiederbeschaffung gestohlener Urlaubskleidung; FG Nürnberg v. 23. 3. 60, EFG S. 418, rkr., betr. Wiederbeschaffung eines Klaviers; FG Hamb. v. 20. 11. 75, EFG 1976 S. 1 83, rkr., betr. Wiederbeschaffung gestohlener Orientteppiche, die nur zT als notwendig (und angemessen) angesehen wurde. GlA OFD Stuttgart v. 9. 6. 75, StEK EStG § 33 Nr. 47 betr. Waschmaschine und Bodenteppich.

AA FG Nürnberg v. 9. 7. 90, EFG S. 585, rkr., betr. Farbfernseher eines Spätaussiedlers: unter Hinweis auf BFH v. 30. 1. 90 VII R 97/89 (BStBl. II S. 416 betr. Unpfändbarkeit des Farbfernsehers) und ausdrücklicher Abweichung von BFH VI 194/57 U aaO.

► *Notwendiger Hausrat bejaht* für Polstermöbel, Teppiche, Markenporzellan, Radio und Kühlschränke, „soweit es sich nicht um Luxusausführungen handelt“ (FG Hamb. v. 20. 11. 75, EFG 1976 S. 183, rkr.; glA OFD Koblenz v. 12. 5. 56, BB S. 554), während ein *Pkw* überhaupt nicht zum Hausrat zählt (BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199).

Angemessenheit der Aufwendungen: Soweit die Wiederbeschaffungsaufwendungen nach § 33 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 von der FinVerw. für Aussteueraufwendungen geregelten Angemessenheitsgrenzen zugrunde gelegt (s. Anm. 300 „Ausstattung, Aussteuer“).

Rspr.: FG Hamb. v. 20. 11. 75, EFG 1976 S. 183, rkr., betr. Schätzung der Aufwendungen für Teppiche mittlerer Qualität; FG Düss. v. 15. 6. 77, EFG S. 583, rkr., das die Aufwendungen für einen Zweipersonenhaushalt ausgehend von der Aussteuerregelung unter Berücksichti-

gung des Lebenshaltungskostenindex auf 20 000 DM begrenzt; FG Düss. v. 19. 1. 88, EFG S. 367, rkr., betr. VZ 1981 und 1982 mit Höchstbeträgen von 18 000 DM für Haushaltsvorrat und 5 000 DM für Kind; Nds. FG v. 22. 10. 85, EFG 1986 S. 239, rkr., 35 000 DM für Dreipersonenhaushalt im VZ 1981; FG Nürnberg v. 26. 7. 83, EFG 1984, rkr., wonach für die Ausstattung eines Vierpersonenhaushalts im Jahre 1974 ein Betrag von 40 000 DM angemessen ist. Diese Angemessenheitsgrenzen ablehnend: FG Düss. v. 26. 10. 77, EFG 1978 S. 228, rkr. S. dazu im einzelnen *Horlemann*, StWa. 1980 S. 183.

FinVerm.: Nach OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 30. 7. 82, StEK EStG § 33 Nr. 77) können Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung nur im Rahmen von Höchstbeträgen als agB anerkannt werden.

Ab VZ 1981 gelten folgende Obergrenzen:

- für den Stpfl.: 18 000 DM,
- für seinen Ehegatten: 12 000 DM und für jede weitere haushaltszugehörige Person: 5 000 DM (glA für VZ 1986 ff.: OFD Düss. v. 3. 10. 86, StEK EStG § 33 Nr. 91).

Einstweilen frei.

77

3. Abzug von Wiederbeschaffungsaufwendungen und Vorteilsanrechnung

78

Die StErmäßigung ist für das Jahr zu gewähren, in dem die Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung geleistet werden. Entgegen früherer Auffassung gilt dies auch für *kreditfinanzierte Aufwendungen*.

BFH v. 10. 6. 88 III R 248/83, BStBl. II S. 814 mit Anm. *Kanzler*, KFR 1988 S. 311 und FR 1987 S. 483 zur Vorinstanz; glA Abschn. 186/92 Abs. 7 Satz 4 EStR/LStR; zur Übergangsregelung s. BMF v. 6. 9. 89, StEK EStG § 33 Nr. 95 und Anm. 59.

Wahlrecht zwischen Abzug der Aufwendungen und Flüchtlingsfreibetrag:

Stpfl., denen auf Grund der Übergangsregelung in § 52 Abs. 22 ausnahmsweise noch ein Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 EStG 1953 zusteht, können wegen der Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für sich, ihre nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten und ihre Kinder nur dann eine StErmäßigung nach § 33 erhalten, wenn sie für dasselbe KJ. den Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 EStG 1953 nicht in Anspruch genommen haben (§ 52 Abs. 22 Satz 3). Insoweit besteht ein Wahlrecht (Abschn. 189 Abs. 4 EStR 1987).

Der Flüchtlingsfreibetrag ist letztmals Stpfl. zu gewähren, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vor dem 1. 1. 90 im Geltungsbereich des EStG begründet haben. Maßgebend für den Abzug des Freibetrags ist das Jahr der endgültigen Anerkennung der Vertriebeneneigenschaft (s. auch § 33 a Anm. 2).

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. 64 VI 85/63 U, BStBl. III S. 301; s. auch Anm. 41). Das gilt nach Abschn. 189/95 Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR auch für Entschädigungen und Beihilfen, die in früheren 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. 88, EFG S. 422, rkr.; s. auch Anm. 41 ff.).

Eine Hausratsentschädigung nach dem LAG kann nur im Jahr der Entschädigungszahlung oder in den folgenden Jahren angerechnet werden, nicht aber auf die Aufwendungen früherer Jahre (FG Nürnberg v. 25. 11. 58, EFG 1959 S. 176, rkr.). Hat jedoch der Stpfl. im Jahr der Entschädigungszahlung keine Wiederbeschaffungsaufwendungen als agB geltend gemacht und legt er glaubhaft dar, daß die Beihilfen und Entschädigungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung verwandt worden sind, so soll insoweit von einer Anrechnung in den späteren Jahren abgesehen werden (FinMin. Hessen v. 8. 9. 58, EDSStZ S. 380;

ferner OFD Hamb. v. 30. 9. 58, Inf. 1959 S. 25). Jedenfalls keine Anrechnung, wenn die Wiederbeschaffungsaufwendungen in früheren Jahren bereits die ausgezahlte Hausratsentschädigung überstiegen, auch wenn der Stpfl. die übersteigenden Aufwendungen steuerlich nicht geltend gemacht hat (vgl. FG Nürnberg. v. 20. 1. 58, EDStZ S. 87; VG Berlin v. 4. 3. 57, EFG S. 373, rkr.).

Nach FG Düss. v. 26. 10. 77 (EFG 1978 S. 228, rkr.) ist eine Hausratsentschädigung nicht im Jahr des Zuflusses, sondern im Jahr der Entstehung des Zahlungsanspruchs abzusetzen. Als seltenes Beispiel für die Anwendung der Belastungstheorie *zugunsten* des Stpfl. ist die Entsch. nach der hier (Anm. 44) vertretenen Auffassung abzulehnen, weil sie § 11 nicht anwendet. Im einzelnen zur Anrechnung von Hausratsentschädigungen nach LAG, dem FlüchtlingshilfeG und dem BSHG: OFD Bremen v. 21. 9. 87, StEK EStG § 33 Nr. 91 = DB 1987 S. 2387; zur StFreiheit dieser Leistungen § 3 Nr. 7 Anm. 2 und 5).

Keine Anrechnung auch von Entschädigungen und Beihilfen nach dem LAG und dem *Kriegsgefangenen-Entschädigungsgesetz*, die der Stpfl. in Kalenderjahren erhalten hat, in welchen ihm die Freibeträge nach § 52 Abs. 22 zustanden (s. Abschn. 189/95 Abs. 2 Satz 3 EStR/LStR). Das gilt jedoch nicht, wenn der Stpfl. während des Begünstigungszeitraums das Wahlrecht nach § 52 Abs. 22 Satz 2 ausgeübt und auf den Freibetrag verzichtet hat, um die tatsächlichen Aufwendungen abzusetzen (FG Nürnberg. v. 30. 1. 74, EFG S. 314, best.).

79–89 Einstweilen frei.

E. Krankheitskosten

Schrifttum bis 1984: *Oswald*, Wprg. 1957 S. 143; *Brockhoff*, DStZ 1959 S. 151; *Oswald*, DStZ 1976 S. 323; *ders.*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 329; *ders.*, DStR 1984 S. 334; *Horlemann*, StWa. 1978 S. 135; *o. V.*, StBp. 1979 S. 137; *Offerhaus*, BB 1981 S. 1694; *o. V.*, DB 1984 S. 2276.

Schrifttum ab 1985: *Kottke*, Aufwendungen zur Linderung von Aids als agB bei der ESt und LSt, DB 1987 S. 1320; *Richter*, Auswirkungen des WohneigFG auf die stl. Anerkennung von Krankheitskosten?, Stbg. 1987 S. 194; *Rössler*, Der Nachweis zwangsläufig entstandener Krankheitskosten im Rahmen des § 33 EStG, FR 1987 S. 464; *o. V.*, Aufwendungen für behindertengerechten Umbau einer Mietwohnung als agB des Mieters, IstB 1987 S. 111; *Bibr*, Aufwendungen für Selbsthilfegruppen als agB, Inf. 1987 S. 575; *Böcher*, Berücksichtigung von Aufwendungen infolge Allergiejerkrankungen als agB, NWB F. 3 S. 7321 (10/1990); *Richter*, Außergewöhnliches zur außergew. Belastung, DStZ 1992 S. 136; *Paus*, Verzicht auf Erstattungsansprüche gegen die Krankenkasse, FR 1992 S. 507; *Lücke*, Kosten auswärtiger Unterbringung von Kindern aus medizinischen Gründen, DStZ 1993 S. 398; s. auch Schrifttum vor Anm. 41 betr. Vorteilsanrechnung.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 188/94 Abs. 1 EStR/LStR.

90

I. 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 StRef-Komm. (Tz. 504) im Anschluß an die Generalklausel im Gesetz besonders angesprochen werden.

Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit: Die *Außergewöhnlichkeit* von Krankheitskosten kann, bezogen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum (s. Anm. 52), nach der Lebenserfahrung unterstellt werden (aA *Fitsch* in *Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Krankheitskosten“ zu 1. 2, die nicht vom VZ als Vergleichszeitraum zur Bestimmung der Außergewöhnlichkeit ausgehen; dazu Anm. 52). 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 Alkoholismus, vgl. BFH v. 30. 11. 66 VI R 108/66, BStBl. III 1967 S. 459 betr. Krankheitskosten infolge chronischen Alkoholismus; v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Besuch einer Selbsthilfegruppe der Anonymen Alkoholiker; dazu auch FG Düss. v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 125, best. (nv. EFG 1983 S. 2) und o. V., HFR 1981 S. 519. Im übrigen bereits BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U, BStBl. III S. 437 (beiläufig S. 438 2. Sp.); v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 betr. Aufwendungen für den krankheitsbedingten Aufenthalt im Pflegeheim einer Sekte; v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711 und v. 11. 1. 91 III R 70/88, BFH/NV 1991 S. 386 jeweils betr. Aufwendungen für Frischzellenbehandlung; v. 20. 11. 87 III R 296/84, BStBl. II 1988 S. 137 betr. Haus eines Lungenkranken in Davos; v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418 betr. Erkrankung im Altersheim; v. 18. 4. 90 III R 38/86, BFH/NV 1991 S. 27 betr. Wunderheiler in Manila; v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231 betr. Krankheits- und Pflegeheimkosten; v. 9. 8. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920 betr. Bechterew'sche Krankheit; v. 19. 11. 90 III S 6/90, BFH/NV 1991 S. 459 betr. Behandlung durch Scientology „Kirche“; glA *Offerhaus*, BB 1981 S. 1694.

Dieser Verzicht auf Ursachenforschung wird allgemein damit begründet, daß es unzumutbar sei, in die Privatsphäre des Stpfl. einzudringen. Im Ergebnis ist dies auch nach der hier vertretenen Auffassung zur Zwangsläufigkeit zutreffend, 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 rechtlichen und mangels Unterhaltsverpflichtung sittlichen Gründen gegeben sein; § 33 a Abs. 5 findet keine Anwendung, weil Krankheitskosten von der typisierenden Sonderregelung des § 33 a nicht erfaßt werden.

BFH v. 19. 2. 65 VI 306/64 U, BStBl. III S. 284; v. 11. 7. 90 III R 111/86, BStBl. II 1991 S. 62; v. 26. 6. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212 Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat und III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278 betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule. Die Zwangsläufigkeit entfällt jedoch, soweit der Unterstützungsempfänger die entsprechenden Kosten selbst tragen kann (FG Düss. v. 26. 4. 63, EDStZ S. 480); für diese Prüfung ist die Anrechnungsfreigrenze des § 33 a Abs. 1 Satz 3 nicht maßgebend (BFH v. 19. 2. 65 VI 306/64 U, BStBl. III S. 284 und BFH III R 111/86 aaO).

Zur Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Höhe nach s. Anm. 93.

Sonstige Voraussetzungen für die Anerkennung als agB: 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, 34). Durch Krankheit verursachte sonstige Einbußen, wie Verdienstausfall und Verlust einer Anzahlung auf die Urlaubsreise (FG Düss./Köln v. 27. 8. 59, EFG S. 417, rkr.; FG Berlin v. 28. 10. 71, EFG 1972 S. 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. 68 IV R 59/68, BStBl. II 1969 S. 179 betr. Herzinfarkt eines Freiberuflers und v. 17. 4. 80 IV R 207/75, BStBl. II S. 639 betr. genetische Strahlenschäden bei Kindern eines Röntgenarztes; s. auch Anm. 200 ff.). Gleiches gilt für krankheitsbedingte Umbaumaßnahmen an Wohngebäuden (s. Anm. 300 „*Umbaumaßnahmen*“) oder Krankenversicherungsbeiträge eines Schwerbehinderten (BFH v. 29. 11. 91 III R 191/90, BStBl. II 1992 S. 293; s. auch Anm. 300 „*Krankenkassenbeiträge*“). Zur Antragstellung in derartigen Fällen s. Anm. 53.

Zur Abzugsberechtigung bei Ehegattenveranlagung und in Erbfällen s. Anm. 20 bis 23. Zur Behandlung kreditfinanzierter Krankheitskosten s. Anm. 59.

91

II. Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten

Die Nachweisanforderungen sind bei Krankheitskosten recht unterschiedlich. So kann etwa auf Grund der Lebenserfahrung ohne ärztliches Attest davon ausgegangen werden, daß ein Stpfl. in hohem Alter einer Begleitperson bedarf (BFH v. 13. 3. 64 VI 231/63 U, BStBl. III S. 331 betr. Aufwendungen für eine Kur).

Ärztliche Verordnung als Grundsatz: Aufwendungen für Arzneimittel, Stärkungsmittel und ähnliche Präparate müssen jedoch auf ärztlicher Verordnung beruhen.

BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958; s. schon BFH v. 5. 12. 68 IV 79/65, BStBl. II 1969 S. 260; Verfassungsbeschwerde dagegen offensichtlich unbegründet (DB 1969 S. 1820). GlA FinVerw.: Abschn. 188/94 Abs. 1 Satz 2 EStR/LStR. Ebenso StRefKomm. Tz. 505 mit der Begründung, daß einige Medikamente auch außerhalb der Apotheken zu kaufen seien und eine klare Trennung „echter“ Krankheitskosten von anderen Aufwendungen geboten sei.

Der ärztlichen Verordnung wird die Bescheinigung eines zugelassenen *Heilpraktikers* gleichgestellt (Abschn. 188/94 Abs. 1 Satz 3 EStR/LStR). Bei länger dauernder Krankheit, die einen laufenden Verbrauch von Medikamenten bedingt, genügt ein einmaliger Nachweis (BFH v. 5. 12. 68 IV 79/65, BStBl. II 1969 S. 260 und FinVerw. aaO).

Amts- oder vertrauensärztliches Zeignis als Ausnahme: In Sonderfällen ist zur Mißbrauchsabwehr die Vorlage eines vor Beginn der Behandlung erstellten amtsärztlichen Attests geboten.

BFH VI R 77/78 v. 17. 7. 81, BStBl. II S. 711; v. 11. 1. 91 III R 70/88, BFH/NV 1991 S. 386 jeweils betr. Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung; BFH v. 26. 6. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212 und III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278 beide betr. krankheitsbedingte Internatsunterbringung von Kindern; FG Hamb. v. 30. 9. 91, EFG 1992 S. 342, rkr. betr. Therapie durch Rajneesh-Sekte; uE von vornherein keine Heilbehandlung. Stattdessen kann auch ein vertrauensärztliches Attest vorgelegt werden (OFD Frankf. v. 22. 7. 82, StEK EStG § 33 Nr. 76). S. auch BFH v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Besuch der Anonymen Alkoholiker und zum Gesichtspunkt der Mißbrauchsabwehr: a. V., HFR 1987 S. 345; glA *Ardt*, StRK-Anm. EStG 1975 § 33 R. 10; *Rössler*, FR 1987 S. 465, der jedoch auch die nachträgliche Begutachtung für zulässig hält.

Zu Nachweisanforderungen allgemein und zur Kritik an übertriebenen Anforderungen s. Anm. 26.

III. Begünstigte und nicht begünstigte Krankheitskosten

1. Unmittelbare Krankheitskosten

92 a) Allgemeine Grundsätze

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 klassische Heilbehandlungs- und Krankheitsbegriff. 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. 87 III R 150/86, BStBl. II S. 596 betr. Adoption, unter Hinweis auf § 161 Entw. StGB 1962, BRDrucks. 200/62 S. 38 und den kassenärztlichen Heilbehandlungsbegriff). Danach kann eine Adoption keine Maßnahme zur Heilbehandlung psychischer Störungen kinderloser Eltern sein (BFH III R 150/86 aaO; s. auch Anm. 300 „Adoption“).

Zum Alkoholismus als Krankheit s. BFH v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 mwN und zur Legasthenie als Krankheit s. Anm. 300 „Legasthenie-Therapie“. Zum Begriff der Krankheit s. auch § 33 c Anm. 59 und 61.

Erstattungsausschlüsse 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. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711) oder den Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen.

BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347 betr. Heilmittel und FG Berlin v. 18. 12. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., betr. Aufwendungen für Zahnprothese; ebenso BMF, BB 1976 S. 731 u. BB 1977 S. 1865 betr. Aufwendungen für eine Legasthenie-Therapie s. 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 Kirchhof/Söhn, § 33 Rz. C 44). 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 Verordnung 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. UE fehlt es an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (wohl aA BFH v. 11. 1. 91 III R 70/88, BFH/NV 1991 S. 386 ua. betr. Kwai-Dragees und die FinVerw. s. Anm. 300 „Bagatellarzneimittel“).

b) 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* (zum Nachweisverfahren s. Anm. 90) oder anderer gesetzlich zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Personen, wie *Krankengymnasten* und *Psychotherapeuten* (BFH v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646) sowie Leistungen eines *Massageinstituts*.

Zwangsläufigkeit der Behandlungskosten: Dem Grunde nach ist die Zwangsläufigkeit solcher Ausgaben nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimm-

men, so daß Aufwendungen für sog. *Wunderheiler* nicht zu einer StErmäßigung führen können.

BFH v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 betr. Aufwendungen für den „Ausüber“ einer Sekte; best. durch BVerfG 1 BvR 969/79 v. 2. 10. 79, StRK EStG § 33 R. 330 = HFR 1980 S. 26; BFH v. 18. 4. 90 III R 38/86, BFH/NV 1991 S. 27 betr. Wunderheiler in Manila; FG Berlin v. 1. 8. 89, EFG 1990 S. 63, rkr., betr. Geistheiler in Recife. GlA *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Krankheitskosten“ zu 2. 1; *Offerhaus*, BB 1981 S. 1695; krit. *Oswald*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 329; *ders.*, DStZ 1976 S. 323; s. auch Anm. 300 „Scientology“.

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 allgemein anerkannte Therapie wählt.

BFH v. 3. 12. 64 IV 47/62 U, BStBl. III 1965 S. 91 und v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711, jeweils betr. Aufwendungen für eine Frischzellenbehandlung; dazu auch *o. V.*, StBp. 1979 S. 137; GlA StRefKomm. Tz. 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: *UE* ist jedoch bei grobem Mißverhältnis zwischen erforderlichem und tatsächlich geleistetem Aufwand die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach Abs. 2 Satz 1 zu prüfen.

GlA BFH v. 1. 2. 57 VI 30/55, StRK EStG § 33 R. 64 = DB S. 1062; v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711 und im Ergebnis ebenso v. 3. 12. 64 IV 47/62 U, BStBl. III 1965 S. 91 betr. Frischzellenbehandlung. Zu weitgehend *Offerhaus*, BB 1981 S. 1 696, der auch die Inanspruchnahme mehrerer Ärzte durch einen Hypochonder für zwangsläufig hält.

Einzelfragen: s. Anm. 300 „Entbindungskosten“, „Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie“, „Geburt“, „In-Vitro-Fertilisation“, „Legasthenie-Therapie“, „Operationskosten“, „Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse“, „Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge“.

94 c) Aufwendungen für Heil- und Hilfsmittel

Aufwendungen für Heil- und Hilfsmittel sind ebenfalls begünstigt.

Heilmittel: Kosten für *Arznei- und Stärkungsmittel* können idR aber nur als agB anerkannt werden, wenn ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen sind. Etwas anderes gilt für den laufenden Verbrauch an Medikamenten bei länger dauernder Krankheit (s. im einzelnen dazu Anm. 90). Berücksichtigungsfähig ist auch der von den Mitgliedern der gesetzlichen Krankenkassen zu entrichtende Arzneikostenanteil, sog. „*Rezeptgebühr*“ (BMF, BB 1969 S. 1423; GlA *o. V.*, b+p 1983 S. 131).

Als einzige Möglichkeit einer Abgrenzung der Krankheitskosten von nicht begünstigten vorbeugenden Maßnahmen erscheinen die Nachweisanforderungen von Rspr. und Fin-Verw. gerechtfertigt (GlA *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Krankheitskosten“ zu 3. 2, StRefKomm. Tz. 506). Dies gilt besonders für rezeptfreie Mittel (BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958; v. 11. 1. 91 III R 70/88, BFH/NV 1991 S. 386 ua. betr. *Kwai-Dragees*). Bei Aufwendungen für *allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate und Schmerztabletten*, die auch ohne ärztliches Rezept erhältlich sind, fehlt es daher an der Außergewöhnlichkeit (s. auch BFH v. 5. 12. 68 IV 79/65, BStBl. II 1969 S. 260 betr. ua. Vitamin- und Lecithinpräparate).

Zur Anschaffung eines *Vorrats an Arzneimitteln* (zB Insulin) s. Anm. 300 „*Arzneimittelhorraf*“; zu Aufwendungen für eine Diät s. Anm. 175 u. 177 und zu Aufwendungen eines Alkoholi-

kers 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 Anschaffungskosten von Krücken und Rollstühlen.

BFH v. 8. 4. 54 IV 345/53 U, BStBl. III S. 174 betr. die Anschaffung eines Hörgeräts; v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347 betr. Anschaffungskosten für Brillen; v. 4. 3. 83 VI R 189/79, BStBl. II S. 378 betr. Heizungsumbau durch Querschnittsgelähmten: „*Brausetassen-Urteil*“; v. 9. 8. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920 betr. Spezialbett für Rheumakranken (s. auch Anm. 300 „*Bechterew'sche Krankheit*“); FG Berlin v. 18. 12. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., betr. Aufwendungen für eine metall-keramisch verblendete Zahnprothese; FG Rhld.-Pf. v. 2. 9. 88, EFG 1989 S. 60, rkr., betr. Eichotherm-Bestrahlungsgerät für Neurodermitis-Patientin. GlA StRefKomm. Tz. 507. *Offerhaus*, BB 1981 S. 1695 unterscheidet bei Zahnersatz zu Recht Krankheitskosten von kosmetischen Aufwendungen. Die Zwangsläufigkeit der Anschaffung von Hilfsmitteln, die sowohl von Kranken als therapeutischen Gründen als auch von gesunden Stpfl. zur Steigerung des Lebenskomforts genutzt werden, ist durch Vorlage eines vor dem Kauf erstellten amts- oder vertrauensärztlichen Zeugnisses nachzuweisen (BFH III R 54/90 aaO; nach Abschn. 94 Abs. 1 Satz 5 LStR „*Hilfsmittel im weiteren Sinne*“). Zu Ein- und Umbaumaßnahmen bei Häusern s. Anm. 200 ff. u. 300 „*Umbaumaßnahmen*“; ferner „*Perücke*“.

UE darf die Begründung, derartige Aufwendungen stünden im Zusammenhang mit Krankheiten und würden „von den Krankenkassen in mehr oder weniger großem Umfang ersetzt“ (BFH VI 155/55 U v. 26. 7. 57 aaO), nicht dazu führen, die Tatbestandsmerkmale des § 33 außer acht zu lassen. In der Praxis scheint insbesondere die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen der Höhe nach und ihre Angemessenheit wohl aus Billigkeitsgründen (s. Anm. 9) 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 *Blümlich/Oepen*, § 33 Anm. 150 S. 81; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „*Krankheitskosten*“ zu 3. 1).

d) 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: Alle *Krankenhaus-* und *Sanatoriumskosten* ohne Rücksicht auf die Pflegeklasse.

BFH v. 1. 2. 57 VI 30/55, StRK EStG § 33 R. 64; s. auch BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418 betr. Erkrankung im Altersheim; FG Köln v. 7. 10. 92, EFG 1993 S. 309, rkr., betr. krankheitsbedingte Heimunterbringung; ebenso die nach § 39 Abs. 4 SGB V notwendigen Eigenbeiträge (täglich 11 DM und ab 1. 1. 94 12 DM für höchstens 14 Tage) des kranken Stpfl. (OFD Köln v. 15. 8. 84, StEK EStG § 33 Nr. 90 zu § 184 Abs. 3 RVO idF des HBegleitG 1983).

Fahrt- und Übernachtungskosten: Als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar sind alle Reisekosten zur ambulanten, teilstationären und stationären Behandlung des Stpfl.

BFH v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Fahrtkosten eines an Alkoholismus erkrankten Stpfl. zum Besuch der *Anonymen Alkoholiker*; FG Rhld.-Pf. v. 19. 8. 80, EFG 1981

S. 21, rkr., betr. *Übernachtungs-* und *Fahrtkosten*, die bei ambulanter Behandlung durch einen auswärtigen Arzt anfallen; dieser ursächliche Zusammenhang fehlt indessen bei Hotelkosten eines erkrankten Urlaubers für die Dauer des geplanten Urlaubsaufenthalts (FG Düss. v. 23. 1. 79, EFG S. 447, rkr.); FG Köln v. 12. 1. 88, EFG 1988 S. 368, rkr., betr. Reise- und Aufenthaltskosten zur Behandlung eines schwer erkrankten Kindes auf den Philippinen; uE wegen Unangemessenheit abzulehnen; ferner BMF v. 19. 2. 90, StEK EStG § 33 Nr. 97 betr. Reisekosten von Bundeswehrsoldaten zur Inanspruchnahme unentgeltlicher Heilfürsorge. Zu den abziehbaren Reisekosten zählt uE auch der nach § 60 Abs. 2 SGB V vom Spfl. zu tragende Eigenanteil an den „Fahrtkosten“ von 20 DM. Zur Anrechnung einer *Haushaltersparnis* bei Abzug von Übernachtungskosten s. Anm. 99.

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

BFH v. 26. 6. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212 Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat und III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278 betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule; s. aber BFH v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II S. 962 betr. Privatschulbesuch eines Legasthenikers ohne Heilbehandlung; glA *Lück*, DStZ 1993 S. 398.

S. auch Anm. 300 „*Krankentransporte*“, „*Krankenschwester, Hauspflegerin, Nachtwache*“, „*Legasthenie-Therapie*“, „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“.

2. Mittelbare Krankheitskosten und Krankheitsfolgekosten

96 a) Grundsatz

Nach stRspr. führen mittelbare Krankheitskosten 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. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536).

BFH v. 19. 10. 62 VI 159/61, StRK EStG § 33 R. 164 betr. Kosten eines Zivilprozesses nach Unfall mit Körperschaden; v. 16. 5. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536 betr. Besuchsfahrten zu dem eine Heilkur durchführenden Ehegatten; v. 1. 12. 78 VI R 149/75, BStBl. II 1979 S. 78 betr. Aufwendungen für den Privatschulbesuch eines infolge Krankheit lernbehinderten Kindes; v. 17. 7. 81 VI R 105/78, BFHE 133 S. 550 betr. Bekleidungskosten nach einer Abmagerungskur; v. 29. 1. 86 III B 63–64/85, BFH/NV 1986 S. 285; v. 24. 5. 91 III R 28/89, BFH/NV 1992 S. 96 betr. Besuchsfahrten zum erkrankten Vater.

Kritik: Der Begriff der mittelbaren Krankheitskosten oder Krankheitsfolgekosten ist zu einer praktikablen Abgrenzung abziehbarer von nichtabziehbaren Aufwendungen kaum geeignet (glA FG Düss. v. 9. 6. 76, EFG 1977 S. 17, rkr.). 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. 65 VI 297/65 U, BStBl. III 1966 S. 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. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113); s. auch BFH v. 19. 5. 61 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 Tatbe-

standsmerkmale 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 Krankheitskosten oder Krankheitsfolgekosten am ehesten wohl als Krankheitskosten umschreiben, deren Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit besonders zu prüfen ist. In diesem Sinne geht die neuere Rspr. des BFH zwar noch von dem Begriff „unmittelbare Krankheitskosten“ aus, prüft jedoch eigens die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (VI R 158/80 v. 2. 3. 84, BStBl. II S. 484 betr. Besuchsfahrten zum erkrankten Ehegatten) und fordert ausdrücklich die therapeutische Notwendigkeit der Aufwendungen (BFH v. 9. 8. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920 betr. Spezialbett eines Stpfl. mit Bechterew'scher Krankheit).

b) Fälle sog. mittelbarer Krankheitskosten und Krankheitsfolgekosten 97

Rspr. und Schrifttum behandeln eine Reihe von Fallgruppen unter dem Gesichtspunkt der mittelbaren Krankheitskosten bzw. Krankheitsfolgekosten (zu diesem Begriff s. Anm. 96) 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. 81 VI R 105/78, BFHE 133 S. 550 betr. Anschaffung neuer Kleidung nach medizinisch indizierter Abmagerungskur; v. 29. 1. 86 III B 63–64/85, BFH/NV 1986 S. 285 betr. Bekleidungs aufwendungen einer Krebspatientin. In VI R 105/78 (aaO) 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 S. 1696. S. dazu und zu der einschlägigen Rspr. der FG Anm. 300 „*Abmagerungskur*“, „*Bekleidung*“.

Besuchsreisen, Fahrtkosten: Aufwendungen für den Besuch erkrankter Angehöriger werden grundsätzlich den mittelbaren Krankheitskosten zugeordnet; sie können jedoch ausnahmsweise auch als unmittelbare Krankheitskosten Berücksichtigung finden, wenn die Besuche therapeutisch notwendig oder durch Betreuungs- und Pflegemaßnahmen veranlaßt sind (s. dazu im einzelnen Anm. 300 „*Besuchsreisen*“ und „*Mittagsheimfahrten*“; im übrigen zu abziehbaren Fahrtkosten Anm. 95).

Haushaltsgeräte: Als unbeachtliche Folgekosten einer Krankheit werden (krankheitsbedingte) Anschaffungskosten für Haushaltsgeräte 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 Anschaffungskosten für eine Spül- oder Waschmaschine zur Entlastung der körperbehinderten Ehefrau als mittelbare Krankheitskosten nicht zum Abzug zugelassen: *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „*Krankheitskosten*“ S. 80; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „*Krankheitskosten*“ zu 2. 2.; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 64; *Offerhaus*, BB 1981 S. 1696. Das Schrifttum stützt sich insoweit auf FG Düss./Köln v. 19. 8. 68, EDSz 1969 S. 71 u. BFH v. 21. 8. 74 VI R 237/71, BStBl. II S. 745, obwohl der BFH

(VI R 237/71 aaO) den Begriff „mittelbare Krankheitskosten“ gerade vermieden hat (s. dazu Anm. 37–40).

Umbaumaßnahmen: Aufwendungen für *krankheitsbedingte Umbaumaßnahmen am selbstgenutzten Einfamilien oder Zweifamilienhaus* werden ebenfalls üblicherweise unter dem Gesichtspunkt der mittelbaren Krankheits- oder Krankheitsfolgekosten gesehen. So die Aufwendungen für den Einbau von Fahrstühlen für Querschnittsgelähmte oder die Herstellungskosten von Schwimmbädern für Bandscheibengeschädigte. Einer Berücksichtigung derartiger Aufwendungen steht bereits das in § 33 Abs. 2 Satz 2 enthaltene Subsidiaritätsprinzip entgegen (s. Anm. 300 „Umbaumaßnahmen“), so daß es insoweit nicht des Begriffs der mittelbaren Krankheitskosten oder aber der Gegenwerttheorie (s. Anm. 37–40) bedarf.

Nach *Borggreve* (in *Littmann/Bitz/Hellwig* § 33 Rz. 64) gehören auch die Aufwendungen eines Mieters für den Einbau von Schalldämmfenstern (BFH v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194) zu den nichtabziehbaren mittelbaren Krankheitskosten. Obwohl der BFH diesen Begriff nicht verwendet, liegt der Gedanke nahe, weil die Entscheidung auch Ausführungen zur Gesundheitsschädigung durch Lärmbelästigung enthält.

Siehe auch Anm. 300 „*Fabrstuhl*“, „*Liegehalle*“, „*Schwimmbad*“.

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. 60 VI 200/59 S, BStBl. III S. 310 betr. verlorenen Baukostenzuschuß einer an Rheuma und Kreislaufstörungen leidenden Stpfl. (anders jedoch, wenn der Wohnungswechsel aus Anlaß einer ansteckenden Krankheit erforderlich wäre: BFH VI 200/59 S aaO, beiläufig); BFH v. 20. 11. 87 III R 296/84, BStBl. II 1988 S. 137, betr. Zweitwohnung eines asthmakranken Stpfl. in Davos/Schweiz; FG Hamb. v. 7. 2. 74, EFG S. 310, rkr. betr. Miete für Zweitwohnung eines bronchialleidenden Stpfl. an der Ostsee (s. auch Anm. 300 „*Zweitwohnung*“); ferner Nds. FG v. 5. 11. 86, EFG 1987 S. 359, rkr., die Außergewöhnlichkeit krankheitsbedingter Umzugskosten ablehnend; FG Berlin v. 10. 10. 88, EFG 1989 S. 289, rkr., betr. Abstandszahlung an Vormieter; FG München v. 25. 6. 90, EFG 1991 S. 26, rkr., betr. Umzugskosten; FG Nürnberg v. 21. 2. 92, EFG S. 399, rkr., betr. krankheitsbedingte Führung eines 2. Haushalts; FG Köln v. 28. 2. 85, EFG S. 549, rkr., beiläufig die Zwangsläufigkeit einer Verkaufsprovision bei krankheitsbedingtem Neuerwerb eines Hauses ablehnend.

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 (Urt. v. 14. 12. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113); s. auch Anm. 39 u. 300 „*Umzugskosten*“; ferner o. V., DB 1984 S. 2276.

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. 65, EFG 1966 S. 177, rkr.; FG Düss. v. 9. 6. 76, EFG 1977 S. 17, rkr., letzteres jedoch kritisch zur Unterscheidung von mittelbaren und unmittelbaren Krankheitskosten). Zum Abzugsverbot für Diätkosten s. Anm. 208.

IV. Vorteilsanrechnung: Erstattung von Krankheitskosten und sonstige Vorteile

Schrifttum: s. vor Anm. 41.

Erstattungen der Krankenversicherungen und Krankheitsbeihilfen des Arbeitgebers 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. 64 VI 26/64 U, BStBl. III S. 547). Nicht anzurechnen sind allerdings die aus einer *Krankentagegeldversicherung* bezogenen Leistungen, während Erstattungen aus einer *Krankenhaustagegeldversicherung* die abziehbaren Aufwendungen mindern (BFH v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177; s. im einzelnen dazu Anm. 43 und 300 „*Krankenhaustagegeldversicherung*“ und „*Krankentagegeldversicherung*“). Gewährte Beihilfen sind auch auf nichtbeihilfefähige Aufwendungen anzurechnen (FG Hamb. v. 25. 9. 63, EFG 1964 S. 240, rkr.). *Keine Vorteilsausgleichung*, wenn die Erstattungen als stpfl. Einnahmen behandelt worden sind (BFH v. 14. 3. 75 VI R 63/73, BStBl. II S. 632), und wenn es sich um geschenkte Mittel handelt (BFH v. 22. 10. 71 VI R 242/69, aaO).

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. 64 VI 146/63, StRK EStG § 33 R. 200; v. 21. 8. 74 VI R 236/71, BStBl. II 1975 S. 14).

Wegen weiterer Nachweise dazu und zur Kritik an dieser Auffassung s. Anm. 44.

Andere Vorteile sind grundsätzlich ebenfalls anzurechnen, so etwa eine Haushaltsersparnis bei anderweitiger Unterbringung und Verpflegung. Dies gilt jedoch nicht für einen Krankenhausaufenthalt, weil dabei „verschiedene sonstige Ausgaben anfallen, die im einzelnen nicht nachgewiesen oder geltend gemacht zu werden pflegen“ (BFH v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646). Wird der normale Haushalt weitergeführt, so ist schon aus diesem Grunde von einer Anrechnung der Haushaltsersparnis abzusehen (BFH v. 22. 8. 80 VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 25; v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231 betr. *Pflegeheimunterbringung*). S. im einzelnen dazu Anm. 43.

Verzicht des Stpfl. auf einen Ersatz- oder Erstattungsanspruch läßt die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen entfallen (BFH v. 20. 9. 91 III R 91/89, BStBl. II 1992 S. 137 mit zT ablehnender Anm. : *Paus*, FR 1992 S. 507); die Zwangsläufigkeit entfällt auch, wenn der Stpfl. auf Ersatzleistung bei psychotherapeutischer Behandlung verzichtet, weil er berufliche Nachteile befürchtet (Hess. FG v. 11. 6. 86, EFG S. 603, rkr.); im einzelnen streitig; s. näheres Anm. 34 unter „*Forderungsverzicht*“, Anm. 41, 186 und 300 „*Verzicht des Stpfl.*“.

Einstweilen frei.

100, 101

F. Kurkosten

Schrifttum bis 1984: *Eisenberg*, FR 1965 S. 10; *Wichmann*, StuW 1967 Sp. 149; *Oswald*, StB 1969 S. 190; *Jost*, StWa. 1971 S. 79; *Kellerbach*, StBp. 1973 S. 62; *Lohmeyer*, BlStA 1973 S. 334 und *Der Krankenhausarzt* 1979 S. 651, *Brönnner/Trappe*, Die Heilkur im Steuer- und Arbeitsrecht, 2. Aufl. 1977; *Offerhaus*, StBp. 1980 S. 166; *Oswald*, DStZ 1982 S. 389.

Schrifttum ab 1985: *Kanzler*, Keine Abgeltung von Kurkosten durch Körperbehinderten-Pauschbetrag, KFR 1988 S. 173; *Fischer*, Aufwendungen für Klimawechsel als agB, FR 1988 S. 433; *Pump*, Beweisvorsorge durch amtsärztliches Attest für Kurreisen, StBp. 1990 S. 160; *Lück*, Neue Rspr. zu Kuraufenthalten, DStZ 1993 S. 37.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 94/188 Abs. 2 und 3 LStR/ESTr.

I. 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.

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. II Tz. 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*“ u. „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“); 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. II Tz. 511).

Neben diesen formalen Nachweisgesichtspunkten 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. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295 u. *Offerhaus*, StBp. 1980 S. 166).

Vorsorgekuren: Derartige Kuren dienen *entweder der allgemeinen Gesundheitsvorsorge* und sind daher als vorbeugende Maßnahmen von der StErmäßigung ausgeschlossen (BFH v. 17. 7. 92 VI R 96/88, BFH/NV 1993 S. 19 betr. Kneippkur eines Bundeswehrpiloten; s. auch Anm. 300 „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“) 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. 92 III R 232/90, BFH/NV 1993 S. 231). Auch insoweit handelt es sich daher um das allgemeine Abgrenzungsproblem zwischen Kur und Erholungsreise. Die *FinVern.* erkennt Aufwendungen für Vorsorgekuren nur an, „wenn aus einer Bescheinigung eines Amtsarztes, eines Vertrauensarztes, Knappschaftsarztes oder eines vom staatlichen Gewerbearzt besonders 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). UE sind derartige Aufwendungen zur Abwendung eines konkreten

Erkrankungsrisikos außergewöhnlich und zwangsläufig. Gleichwohl wäre die StErmäßigung zu versagen, wenn es sich um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt (Abs. 2 Satz 2); gerade das aber ist fraglich, wenn es sich um Gesundheitsgefahren handelt, die ein Knappschafts- oder Werksarzt bescheinigen soll. Insoweit gehen die LStR/ESTr aaO zu weit oder sind zumindest ungenau (zT aA *Wichmann*, StuW 1967 Sp. 149).

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. 56 IV 487/55 U, BStBl. III S. 285; v. 4. 10. 68 IV R 59/68, BStBl. II 1969 S. 179; glA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 11 f. LStR/ESTr).

UE sind derartige Aufwendungen 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. 91 III R 102/89, BStBl. II S. 763 betr. Kur eines Kindes in Wyk auf Föhr mit Mutter als Begleitperson; danach muß die amtsärztliche Bescheinigung auch ergeben, daß und warum der Kurerfolg auch bei Unterbringung außerhalb eines Kinderheims gewährleistet ist. S. auch BFH v. 29. 7. 60 VI 249/58, StRK EStG § 33 R. 154 betr. Kuraufenthalt einer tuberkulosekranken Ärztin in Tirol; v. 23. 10. 87 III R 64/85, BFH/NV 1988 S. 149 betr. Kuren in Spanien und Südfrankreich bei schwerer Psoriasis (Schuppenflechte); glA FG Nürnberg. v. 31. 1. 90, EFG S. 473, rkr., betr. Reisen einer an Harnwegsinfektion leidenden Schülerin mit Mutter nach Florida und Freund nach den Malediven; FG Düss. v. 20. 12. 91, EFG 1992 S. 341, rkr., betr. Klimakur am Toten Meer zur Behandlung einer Hauterkrankung; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26. 11. 92, EFG 1993 S. 309, nrkr., betr. Sommer-Badeaufenthalt der gesamten Familie in Büsum. S. auch Anm. 300 „Zweitwohnung“.

Die FinVerw. 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 (Abschn. 94/188 Abs. 3 LStR/ESTr). Die Kurreise darf nicht nach Art eines Familienurlaubs oder einer Fernreise durchgeführt werden (LStR/ESTr aaO).

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 S. 38). Diese Nachweise sind uE jedoch kaum geeignet, den Mißbrauch einzudämmen.

Bei zunehmender Umweltbelastung in der Bundesrepublik Deutschland läßt sich häufig und für jeden, der es sich leisten kann, ein Grund finden, eine therapeutisch veranlaßte Fernreise durchzuführen. Wenn die Rspr. insoweit nicht die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen strenger prüft, wird dem Gesetzgeber, wie bei den Diätkosten, nur die Schaffung eines Abzugsverbots bleiben.

II. Voraussetzungen des Abzugs von Kurkosten

103 1. 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. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347; v. 27. 1. 61 VI 265/60 u. v. 11. 12. 63 VI 206/62, StRK EStG § 33 R. 130 u. 196. *GLA FinVerw.*, Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 6 LStR/ESTR; OFD Frankf. v. 24. 7. 80, StRK EStG § 33 Nr. 65. Umgekehrt kann die Außergewöhnlichkeit einer Kurreise nicht unterstellt werden, wenn der Stpfl. in demselben Jahr noch mehrere Erholungsreisen unternommen hat: BFH v. 10. 3. 72 VI R 256/69, BStBl. II S. 534; v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295. Auch regelmäßig anfallende Kurkosten eines behinderten Stpfl. sind außergewöhnlich und nicht durch den Pauschbetrag für Behinderte abgegolten (BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275 mit Anm. *Kanzler*, KFR 1988 S. 173, aufgehoben Hess. FG v. 13. 3. 85, EFG S. 505; s. auch § 33 b Anm. 32 ff.).

Demgegenüber unterscheidet die neuere Rspr. die beiden Voraussetzungen außergewöhnlich und zwangsläufig nicht mehr (krit. dazu Anm. 32 aE), sondern betont immer stärker formale Gesichtspunkte (zur Zwangsläufigkeit der Höhe nach s. Anm. 105).

BFH v. 10. 3. 72 VI R 256/69, BStBl. II S. 534 betr. Mallorca-Reise eines an Heuschnupfen und Asthma leidenden Stpfl.; v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295 betr. Aufenthalt eines an Hautkrankheit leidenden Stpfl. in Ibiza; v. 12. 6. 91 III R 102/89, BStBl. II S. 763 betr. Heilkur eines Kindes in Wyk auf Föhr; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 26. 11. 92, EFG 1993 S. 309, nrkr., betr. Sommer-Badeaufenthalt der gesamten Familie in Büsum.

104 2. Nachweiserfordernisse

Amts- oder vertrauensärztliches Zeugnis: Die Notwendigkeit einer Kurreise zur Heilung oder Linderung einer Krankheit einschl. der Tatsache, daß eine andere Behandlung nicht oder kaum erfolgversprechend erscheint, ist durch ein vor Kurantritt ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Attest nachzuweisen.

BFH v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295 betr. Kurreise eines erwerbsunfähigen Stpfl.; v. 23. 10. 87 III R 64/85, BFH/NV 1988 S. 149 betr. Klimakur in Spanien und Südfrankreich; v. 29. 10. 92 III R 232/90, BFH/NV 1993 S. 231; s. auch BFH v. 11. 12. 87 III R 95/85, BStBl. II 1988 S. 275 und BFH v. 12. 6. 91 III R 102/89, BStBl. II S. 763, wonach sich aus der amtsärztlichen Bescheinigung auch ergeben muß, daß und warum der Kurerfolg auch bei Unterbringung außerhalb eines Kinderheims gewährleistet ist. S. auch BVerfG v. 10. 7. 70 1 BvR 434/70 (StRK EStG § 33 R. 281), wonach die strengen Nachweisanforderungen nicht gegen das Willkürverbot (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen. FG Ba.-Württ./Freib. v. 31. 8. 78 (EFG 1979 S. 25, rkr.) verlangt ua., daß sich Ort, Dauer und Durchführung der Kur im einzelnen aus dem Attest ergeben; nach FG Nürnberg v. 11. 7. 88 (EFG S. 640, rkr.) hat der Amts- oder Vertrauensarzt auch die Notwendigkeit des dauernden Aufenthalts einer Begleitperson zu bescheinigen. *GLA FinVerw.*, Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 2–4 LStR/ESTR. S. im übrigen Anm. 26. und *Pump*, StBp. 1990 S. 160.

Das amts- oder vertrauensärztliche Zeugnis ist notfalls durch *Beweissicherungsverfahren* zu erzwingen (BFH VI R 218/77 v. 14. 2. 80 aaO).

Zur Kritik an diesen Nachweisanforderungen s. Anm. 26; nach FG Rhld.-Pf. v. 18. 5. 92 (EFG S. 465, rkr., EFG 1992 S. 702) ist auch der nachträgliche Nachweis zulässig (beiläufig).

Ausnahmen von diesen strengen Nachweisanforderungen sind dann zulässig, wenn sich die Notwendigkeit der Kur bereits aus anderen Unterlagen offensichtlich ergibt; so zB aus der Bescheinigung der Versicherungsanstalt bei Pflichtversichererten oder dem Prüfungsvermerk, den öffentlich Bedienstete zu Beihilfezwecken erhalten.

BFH v. 29. 10. 92 III R 232/90, BFH/NV 1993 S. 231, 233; glA Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 2 LStR/EstR unter Hinweis auf BFH v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295. Nach FG Bremen v. 17. 3. 92 (EFG 1993 S. 32, rkr.) ersetzt die gutachtliche Stellungnahme des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nach § 275 SGB V das amtsärztliche Zeugnis. Die Notwendigkeit einer Kur kann ferner unterstellt werden, wenn es sich um Schwerbehinderte, kinderreiche Mütter sowie Genesende nach schweren Operationen, langen oder „schweren akuten Erkrankungen“ handelt (OFD Frankf. v. 24. 7. 80, StEK EstG § 33 Nr. 65).

Ärztliche Kontrolle: 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. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347; v. 29. 7. 60 VI 249/58, StRK EstG § 33 R. 154; v. 11. 12. 64 VI 228/64, StRK EstG § 33 R. 223; v. 4. 10. 68 IV R 59/65, BStBl. II 1969 S. 179; v. 10. 3. 72 VI R 256/69, BStBl. II S. 534 betr. Mallorca-Reise eines an Heuschnupfen und Asthma leidenden Stpfl.; v. 14. 2. 80 VI R 218/77, BStBl. II S. 295 betr. Ibiza-Aufenthalt eines an Hautkrankheit leidenden Stpfl.; Hess. FG v. 3. 5. 77, EFG S. 577, rkr., betr. Seereisen (Kreuzfahrten) eines asthmakranken Stpfl.; FG Ba.-Württ./Freib. v. 31. 8. 78, EFG 1979 S. 25, rkr., betr. Thermalbadekuren in Italien. GlA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 3 LStR/EstR. Die Inanspruchnahme ärztlicher Leistungen geringen Umfangs genügt nicht: FG Saarl. v. 1. 10. 91, EFG 1992 S. 270, rkr., und FG Bremen v. 17. 3. 92, EFG 1993 S. 32, rkr.

Ausnahmen vom dem 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 dazu Anm. 102 „Klimakuren“.

III. Umfang der abziehbaren Kurkosten

1. Art der Aufwendungen

105

Grundsätzlich sind alle durch das Heilverfahren selbst veranlaßten Aufwendungen, dh. *Kosten* für *Arzt*, *Kurmittel* und *Kurtaxe*, als agB zu berücksichtigen. Diese Aufwendungen können, sofern sie nachzuweisen und abgrenzbar sind, auch dann als Krankheitskosten zum Abzug zugelassen werden, wenn der gesamte Aufenthalt nicht als Kur anzusehen ist; sei es, daß es sich um eine Erholungsreise handelt oder die sonstigen formalen Voraussetzungen wie amtsärztliches Attest und ärztliche Kontrolle fehlen (Abschn. 189a Abs. 4 Satz 6 EstR bis 1984, Abschn. 66 Abs. 7 Satz 6 LStR bis 1984).

Darüber hinaus sind die *Fahrtkosten zum Kurort* und die *Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung* ebenso zu berücksichtigen wie *ortsübliche Trinkgelder* (BFH v. 19. 5. 61 VI 223/60, StRK EstG § 33 R. 135) und Aufwendungen für eine von einem alten, gebrechlichen Kurpatienten benötigte *Begleitperson* (BFH v. 13. 3. 64 VI 231/63 U, BStBl. III S. 331), wenn der Amtsarzt die Notwendigkeit der Beglei-

tung bestätigt (Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 8 LStR/ESTR); eine Dauerbegleitung für ein achtjähriges Kind ist nicht erforderlich (FG Nürnberg v. 11. 7. 88, EFG S. 640, rkr. Zu Aufwendungen für Diätverpflegung s. Anm. 208. Demgegenüber hat die Rspr. Aufwendungen des Stpfl. für *Autofahrten während eines Kuraufenthalts* (FG Münster v. 6. 11. 73, EFG 1974 S. 113, rkr.), Unfallkosten auf der Fahrt zur Kur (Schl.-Holst. FG v. 22. 11. 82, EFG 1983 S. 291, bestät.; Nds. FG v. 6. 6. 90, EFG 1991 S. 194, rkr.) und für *Besuchsfahrten* zu dem eine Heilkur durchführenden Ehegatten nicht zum Abzug zugelassen.

BFH v. 16. 5. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536 betr. zwei Besuche während einer fünfmonatigen Heilkur der an Tbc erkrankten Ehefrau; v. 8. 12. 88 IX R 157/83, BStBl. II 1989 S. 282 zu 3 a. GlA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 13 LStR/ESTR; aA DStR 1978 S. 57 (Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf der LStR). S. auch Anm. 300 „*Besuchsreisen*“.

106 2. 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. Anm. 107). Die aufgrund § 40 SGB V gekürzten Erstattungsleistungen führen nicht zu einer Angemessenheitsprüfung idS. Abs. 2 Satz 1; danach erforderliche Zuzahlungen sind daher als agB zu berücksichtigen (OFD Köln v. 15. 8. 84, StEK EStG § 33 Nr. 90 betr. § 187 Abs. 3 RVO idF des HBegleitG 1983).

Anreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln: Bei den *Fahrtkosten* zum Kurort und zurück werden grundsätzlich nur die Kosten der öffentl. Verkehrsmittel anerkannt, es sei denn, die Benutzung des eigenen Kraftfahrzeugs sei zwangsläufig. BFH v. 19. 5. 61 VI 223/60, StRK EStG § 33 R. 135; v. 30. 6. 67 VI R 104/66, BStBl. III S. 655; v. 23. 10. 87 III R 64/65, BFH/NV 1988 S. 149, 150 aE; v. 12. 6. 91 III R 102/89, BStBl. II S. 763, 765 aE; glA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 7 LStR/ESTR und *Blümlich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „*Badekuren*“. AA im Hinblick auf BFH v. 2. 3. 84 VI R 158/80, BStBl. II S. 484 betr. medizinisch indizierte Besuche des erkrankten Ehegatten: *Borggreve in Littmann/Bitz/Helwig*, § 33 Anm. 68; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „*Krankheitskosten*“ [7 c], die die Kfz.-Kosten in Anlehnung an Abschn. 38 Abs. 2 LStR schätzen.

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“.

Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 9 LStR/ESTR; nach OFD Freib./Karlsruhe/Stuttgart v. 7. 5. 75 (StEK EStG § 33 Nr. 48) ist davon jedoch eine Ausnahme zuzulassen, wenn gerade die Kur im Ausland vom Amtsarzt vor Antritt der Reise als notwendig bestätigt wird. Zu Klimakuren, die idR im Ausland stattfinden, s. Anm. 102.

Stellungnahme: Eine Kürzung der Aufwendungen dürfte sich bei Auslandskuren im wesentlichen nur bei den Fahrtkosten ergeben, die grundsätzlich 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.

107 3. Vorteilsausgleichung

Anzurechnen sind alle *Leistungen Dritter*, dh. Erstattung der Krankenversicherungen und Beihilfen des ArbG nach den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 41, 42

u. 99). Bei Kurkosten ergeben sich nur durch die *Anrechnung anderer Vorteile* gewisse Besonderheiten (s. dazu allgemein Anm. 42).

Die als Kurkosten abziehbaren Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung sind um die sog. *Haushaltersparnis* zu kürzen (BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347), die von der FinVerw. seit 1975 mit 1/5 der Aufwendungen, angesetzt wird (Abschn. 94/188 Abs. 2 Satz 5 LStR/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. 57 VI 155/55 U aaO; v. 11. 12. 63 VI 206/62, StRK EStG § 33 R. 196), es sei denn, die Badekur unterscheide sich „erheblich von einer üblichen Erholungsreise“ (EStR/LStR aaO); aA *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 67 a; *Wichmann*, StuW 1967 Sp. 149 und teilweise aA FG Berlin v. 17. 3. 70, EFG S. 562, rkr.).

UE ist die Anrechnung ersparter Urlaubsaufwendungen 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. dazu Anm. 42).

Einstweilen frei.

108, 109

G. Prozeßkosten

Schrifttum: *Böttger*, DSrR 1960 S. 222; *Herold*, BStA 1964 S. 371; *Oswald/Mittelbach*, SuW 1965 Sp. 451; *Risse*, BB 1984 S. 512; *Seitrich*, BB 1985 S. 724; weiteres Schrifttum vor Anm. 115, 117 u. 119.

I. Allgemeine Grundsätze

1. Abzugsberechtigung

110

Abzugsberechtigt ist der Stpfl. für Prozeßkosten, die er für eigene Prozesse aufwendet, uU aber auch für Prozeßkosten, die er aus rechtlichen oder sittlichen Gründen für Dritte leistet.

Prozeßkosten für Dritte: Übernimmt der Stpfl. Verfahrenskosten für eine andere Person, so kann die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus rechtlichen oder sittlichen Gründen zu bejahen sein. So hat der BFH die Verpflichtung der Eltern eines Verurteilten zur Übernahme von Strafverteidigungskosten bejaht (Urt. v. 23. 5. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 895), die Kostenübernahme für den Strafprozeß selbst jedoch nicht als zwangsläufig angesehen (Urt. v. 3. 5. 74 VI R 86/71, BStBl. II S. 686 betr. Anwaltskosten des Nebenklägers). Da der Sohn in dem entschiedenen Fall (VI R 86/71 aaO) eine Autofahrt auf Bitten seines Vaters unternommen und dabei einen Unfall verursacht hatte, wird auch die Auffassung vertreten, eine Übernahme der Strafprozeßkosten sei aus tatsächlichen Gründen geboten gewesen (a. V., HFR 1974 S. 440).

Ebenfalls sittl. Gründe bejahend: BFH v. 23. 5. 90 III R 98/89, BFH/NV 1991 S. 153 betr. Strafverteidigungskosten der Eltern für den volljährigen Sohn; FG Rhld.-Pf. v. 22. 2. 83, EFG S. 608, rkr., betr. Prozeßkosten der Eltern für volljährigen, des Raubmordes angeklag-

ten und verurteilten Sohn (krit. dazu *Risse*, BB 1984 S. 512). Keine sittliche Verpflichtung zur Übernahme der Strafverteidigungskosten für den Neffen (BFH v. 3. 11. 91 III R 192/90, BFH/NV 1992 S. 457).

Prozeßkostenvorschußpflicht: Beruht die Übernahme von Prozeßkosten hingegen auf einer Prozeßkostenvorschußpflicht, so ergibt sich die Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen, wie zB aus §§ 1360 a Abs. 4, 1610 und 1615 a BGB; der Anspruch auf Prozeßkostenvorschuß umfaßt die Kosten eines Rechtsstreits, der die persönlichen Angelegenheiten des Unterhaltsempfängers betrifft (§ 1360 a Abs. 4 BGB) und hat Vorrang gegenüber der Bewilligung von Prozeßkostenhilfe. Da es sich dabei um atypische oder „erhöhte Unterhaltsleistungen auf Grund außergewöhnlicher Umstände“ (BFH v. 11. 2. 65 IV 213/64 U, BStBl. III S. 407 betr. Heimunterbringung) handelt, entfällt die Abgeltungswirkung des § 33 a Abs. 5 (FG Düss. v. 4. 7. 77, EFG 1978 S. 81, rkr., betr. Übernahme von Ehescheidungskosten der Tochter; aA BFH v. 9. 11. 84 VI R 40/83, BStBl. II 1985 S. 135 betr. Prozeßkosten für Verfahren zur Studienzulassung).

► *Prozeßkostenvorschußpflicht von Ehegatten:* Übernimmt der Stpfl. *Prozeßkosten* seines von ihm *nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten*, so führt dies zu einer agB (aA hier bis Lfg. 147). Zwar kommt den Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung Vorrang vor den Regelungen zum Abzug von Unterhaltsleistungen zu (BFH v. 28. 11. 88 GrS 1/87, BStBl. II 1989 S. 164, 168 zu 2 a). Dies gilt indessen nur für den üblichen Lebensbedarf des Ehegatten (BFH GrS 1/87 aaO); atypische und besondere Unterhaltsaufwendungen kann ein Ehegatte für den anderen als agB abziehen. UE gilt dies für den Prozeßkostenvorschuß wie für Krankheitskosten (glA FG Berlin v. 7. 4. 66, EFG S. 568, rkr., betr. Prozeßkostenvorschuß des Ehemanns für die Scheidungsklage der Frau). Erst recht können Aufwendungen in Erfüllung des Anspruchs auf Prozeßkostenvorschuß nach § 1360 a Abs. 4 BGB zu einer StErmäßigung führen, wenn die Ehegatten dauernd getrennt leben oder mangels unbeschr. StPflicht eines Ehegatten nicht der Ehegattenveranlagung unterliegen. In diesem Fall sind auch typische Unterhaltsaufwendungen abziehbar (BFH GrS 1/87 aaO).

Davon zu unterscheiden ist jedoch die Frage der Berücksichtigung von Aufwendungen auf Grund der gerichtl. Kostenentscheidung (s. Anm. 120 ff.). Die Verpflichtung, einen Prozeßkostenvorschuß zu leisten, ist zwar nur eine *vorläufige Kostenpflicht*, so daß etwaige Erstattungsleistungen nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung anzurechnen sind (s. Anm. 41 ff.). Das wird indes nur für Kostenerstattungen nach Obsiegen im Rechtsstreit der Fall sein; der Rückzahlungsanspruch des Stpfl. gegen den Unterhaltsberechtigten, der von einer wesentlichen Besserung der wirtschaftl. Lage abhängt, wird kaum derart konkret sein, daß eine Anrechnung gerechtfertigt wäre.

111 2. Verhältnis zu anderen Aufwendungen

Weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten: Prozeßkosten werden, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind (Abs. 2 Satz 2), von Rspr. und FinVerw. nur in eingeschränktem Umfang als agB anerkannt (zust. StRefKomm. Tz. 520). So sind etwa arbeitsgerichtl. Verfahrenskosten auf der ArbNSeite Werbungskosten und beim ArbG Betriebsausgaben (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499, beiläufig); Aufwendungen eines Beamten in einem Dienststraf- bzw. Dienstordnungsverfahren sind mit Ausnahmen der Geldbußen und -strafen (s. Anm. 300 „*Strafe*“) Werbungskosten (BFH v. 25. 8. 61 VI 99/59 S, BStBl. III S. 482; ferner BFH v. 19. 2. 82 VI R 31/78, BStBl. II S. 467, betr. berufl.

veranlaßte Strafprozeßkosten). S. dazu im einzelnen § 4 Anm. 49 e u. 62 „Prozeßkosten“ sowie § 9 Anm. 255 ff.

Keine Sonderausgaben: Ausgeschlossen ist eine StErmäßigung nach § 33 auch, soweit Verfahrenskosten für den Sonderausgabenabzug in Betracht kommen (Abs. 2 Satz 2). So etwa die *Berater- und Anwaltskosten im Strafverfahren* (im einzelnen streitig, s. Anm. 116 unter *Steuerstrafverfahren*) und im *Finanzrechtsstreit* (s. Anm. 126) als *Steuerberatungskosten* nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 oder die Kosten eines Verwaltungsstreitverfahrens um die *Zulassung zum Studium als Ausbildungskosten* nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 (FG Berlin v. 1. 8. 78, EFG 1979 S. 177, rkr.; s. Anm. 127); ferner der *Spendenabzug* von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Einstellung eines Straf- bzw. Ordnungswidrigkeitenverfahrens zugunsten gemeinnütziger Einrichtungen geleistet werden nach § 10 b (str., s. Anm. 116).

Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen: Prozeßkosten eines Stpf. zur Erlangung stfreier Einnahmen können nicht als agB abgesetzt werden; so BFH v. 15. 11. 57 VI 279/56 U (BStBl. III 1958 S. 105) betr. Aufwendungen für ein Verwaltungsstreitverfahren zur Anerkennung als politisch Verfolgter mit dem Ziel, Schadensersatz für Körper- und Gesundheitsverletzungen zu erlangen (krit. *Fitsch* in *Lademann/Stöfing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [1.2]). *UE* sind derartige Aufwendungen wie andere Prozeßkosten zu behandeln. Der Anwendungsbereich des 1958 in das EStG eingeführten § 3 c (s. § 3 c Anm. 1) ist auf Betriebsausgaben und Werbungskosten beschränkt; einer Ausdehnung dieser Einkunftsermittlungsvorschrift auf die privaten Abzüge (Sonderausgaben und agB) wäre systemwidrig und als belastende Analogie unzulässig (s. auch Anm. 44).

Zu Prozeßkosten im Zusammenhang mit Einnahmen aus sog. Liebhaberei s. Anm. 300 „Liebhaberei“.

Zusammenhang mit anderen außergewöhnlichen Belastungen: Die Frage der Zwangsläufigkeit wird nicht dadurch gegenstandslos, daß die Prozeßkosten mit anderen, zweifelsfrei begünstigten Aufwendungen (zB Krankheitskosten) zusammenhängen.

BFH v. 19. 10. 62 VI 159/61, StRK EStG § 33 R. 164; aA jedoch BFH v. 14. 12. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113 betr. Umzugskosten des Stpf. wegen seines gelähmten Kindes (s. Anm. 97 u. 300 „Umzugskosten“); FG Berlin v. 23. 4. 71, EFG S. 583, rkr., betr. Schadensersatzprozeß gegen RA wegen Verletzung der Berufspflicht; FG Ba.-Württ. v. 9. 9. 82, EFG 1983 S. 290, rkr., betr. Kosten einer Widerklage im Schadensersatzprozeß als Krankheitskosten.

3. Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Prozeßkosten

112

Keine Vermögensbelastung: Eine Einschränkung allgemeiner Art ergibt sich aus der von Rspr. und überwiegendem Schrifttum vertretenen Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung (s. Anm. 45 ff.). Dies gilt insbes. für Zivilprozesse, deren Gegenstand den Vermögensbereich betrifft oder aber auch die ESt. nicht berührt (dazu Anm. 118).

Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit: Sonstige Einschränkungen allgemeiner Art lassen sich für die Berücksichtigung von Prozeßkosten nicht feststellen; die Rspr. hat jedoch für die verschiedenen Verfahrensarten recht unterschiedl. Regelungen entwickelt (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499). Da für die Außergewöhnlichkeit von Prozeßkosten durchaus eine Vermutung spricht, ist in aller Regel nur die Frage der Zwangsläufigkeit problematisch.

4. Höhe des Abzugs von Prozeßkosten

113 a) Art der Aufwendungen

Zu den Prozeßkosten zählt alles, was die Parteien *unmittelbar* aufwenden müssen, um einen Rechtsstreit zu führen (RGZ 150 S. 3); nicht dazu gehören die Schäden, die einem Verfahrensbeteiligten aus Anlaß des Rechtsstreits entstehen. Dieser für Zivilprozesse geltende Grundsatz muß auch für alle übrigen Verfahrenskosten gelten. Zu den Folgekosten eines Scheidungsverfahrens s. Anm. 122.

Die Prozeßkosten bestehen aus *Gerichtskosten* und *außergerichtlichen Kosten*. *Gerichtskosten* sind die *Gebühren* für das Tätigwerden der Rechtspflegeorgane und die als *Auslagen* bezeichneten geldwerten Aufwendungen des Gerichts (§ 1 Abs. 1 GKG, § 464 a Abs. 1 StPO; § 162 Abs. 1 VwGO; § 139 Abs. 1 FGO). Sie werden nach dem für alle Verfahrensordnungen geltenden Kostenverzeichnis (Anl. 1 zu § 11 GKG) erhoben. Im Strafverfahren gehört auch die *Vergütung des Pflichtverteidigers* (§ 97 BRAGO) zu den Verfahrenskosten. *Außergerichtliche Kosten*, auch als *Parteiaufwendungen* bezeichnet, sind die zur „zweckentsprechenden Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung“ notwendigen Auslagen (§ 91 Abs. 1 Satz 1 ZPO; ähnlich §§ 464 a Abs. 2, 467 StPO); 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 außergerichtl. Kosten im weiteren Sinne zählen schließlich auch die Kosten des Bußgeldverfahrens (s. Anm. 116).

Soweit die Prozeßordnungen in verschiedenen Fällen *Sicherheitsleistungen* für die entstehenden Verfahrenskosten vorsehen (zB § 108 ZPO; §§ 116, 116 a, 127 a, 132, 379 StPO), sind die entsprechenden Zahlungen wie die Kosten selbst zu behandeln (s. auch Anm. 116 u. 300 „Strafe“).

114 b) Vorteilsanrechnung

Prozeßkosten, Kostenvorschüsse und Sicherheitsleistungen für Verfahrenskosten (s. Anm. 113, 116) sind jeweils im Jahr der Zahlung zu berücksichtigen (s. Anm. 59).

Erstattungen auf Prozeßkosten und Verrechnungen mit zuvor erbrachten Vorschuß- und Sicherheitsleistungen sind nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung anzurechnen (s. Anm. 41–44). Das gilt auch für Leistungen aus einer *Rechtsschutzversicherung*, sofern diese jedoch Vorschüsse leistet oder eine Dekungszusage erteilt, fehlt es bereits an abziehbaren Aufwendungen.

II. Strafprozeßkosten

Schrifttum: *Hoffmann*, FR 1968 S. 290; *Barske*, BB 1958 S. 294; *Kithier*, DB 1978 S. 467; *Felix/Streck*, DStR 1979 S. 479; *Seithel*, DStR 1980 S. 155; *Paufler*, DB 1982 S. 301; s. auch das Schrifttum vor Anm. 110.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 120 Abs. 2 EStR 1984.

1. Grundsatz

Rspr. und hM behandeln Strafprozeßkosten grundsätzlich wie die Strafe selbst (s. Anm. 116 „*Verurteilung*“), ebenso Kosten eines Bußgeldverfahrens (s. Anm. 116 „*Bußgeldverfahren*“). Ein Abzug kommt daher idR nur bei Freispruch oder Einstellung des Verfahrens in Betracht (s. Anm. 116 „*Freispruch*“).

Kritik: Soweit Rspr. und Schrifttum die Strafprozeßkosten wie die Strafe selbst behandeln, begegnet diese Auffassung den gleichen Bedenken, die gegen die Abwälzungstheorie und den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung vorzubringen sind (s. Anm. 300 „*Strafe*“).

2. Einzelfragen

Ablehnung der Eröffnung des Hauptverfahrens: s. „*Einstellung*“.

Bußgeldverfahren: Soweit im Verfahren nach dem Gesetz über Ordnungswidrigkeiten die Kostenregelungen der StPO anzuwenden sind (§ 105 OWiG), gilt auch steuerlich das gleiche wie für die Strafprozeßkosten (glA FinVerw., Abschn. 120 Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. EStR): s. u. „*Einstellung*“, „*Freispruch*“, „*Verurteilung*“.

Einstellung des Verfahrens und Ablehnung der Eröffnung des Hauptverfahrens stehen kostenrechtlich einem Freispruch (s. u.) gleich (§ 467 Abs. 1 StPO): es sind daher auch steuerlich die zum Freispruch ausgeführten Grundsätze anzuwenden. Entsprechendes gilt für den Fall einer nur teilweisen Eröffnung des Hauptverfahrens oder einer Teileinstellung (§§ 465, 467 StPO). AA *Kithier* (DB 1978 S. 467), der aber offenbar noch von der Rechtslage der StPO vor 1968 ausgeht.

Zum Abzug von Geldzahlungen im Zusammenhang mit der Einstellung des Strafverfahrens oder mit einer Strafaussetzung s. Anm. 300 „*Strafe*“.

Freispruch: Für den Fall des Freispruchs hatte der BFH die dem Stpfl. verbleibende Kostenbelastung als zwangsläufig aus rechtlichen Gründen, nämlich auf Grund einer richterl. Entscheidung, angesehen (Urt. v. 15. 11. 57 VI 279/56 U, BStBl. III 1958 S. 105, abw. vom Urt. v. 21. 7. 55 IV 373/54 U, BStBl. III S. 338; glA FinVerw., Abschn. 120 Abs. 2 Satz 2 EStR).

Nach § 467 Abs. 1 StPO vor 1968 stand es im Ermessen des Gerichts, der Staatskasse die notwendigen Auslagen zu überbürden, wenn es sich um einen Freispruch mangels Beweises gehandelt hatte, dh. bei Weiterbestehen eines begründeten, aber zur Überführung nicht ausreichenden Verdachts, während der Angeschuldigte im Falle des Freispruchs wegen erwiesener Unschuld niemals mit Kosten belastet wurde.

Obwohl § 467 StPO idF des EinfG zum Gesetz über Ordnungswidrigkeiten v. 25. 4. 68 (BGBl. I S. 503) für den Fall des Freispruchs vorsieht, daß die Kosten des Verfahrens und die notwendigen Auslagen des Angeschuldigten unterschiedslos der Staatskasse zur Last fallen, ist die Frage der Abziehbarkeit derartiger Aufwendungen nicht gegenstandslos geworden. Soweit mangels vollständiger Erstattung von Auslagen eine Kostenbelastung bleibt, ist uE eine StErmäßigung nach § 33 möglich: Daß nur die „*notwendigen*“ Auslagen iSd. § 467 Abs. 1 StPO erstattet werden, spricht nicht ohne weiteres dafür, daß die verbleibende Kostenbelastung Aufwendungen betrifft, die iSd. § 33 nicht notwendig waren (glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „*Prozeßkosten*“; aA *Seitrich*, BB 1985 S. 724).

Nebenklage- und Privatklageverfahren: Aufwendungen für ein Privatklageverfahren (zB wegen Beleidigung) sind abziehbar, wenn die Rechtsverfolgung erfolgreich war (BFH v. 15. 11. 57 VI 279/56 U, BStBl. III 1958 S. 105). Nicht

zwangsläufig entstehen dagegen die Kosten des Nebenklägers im Strafverfahren, sofern die Staatsanwaltschaft auf Grund der Officialmaxime und des Legalitätsprinzips zur Erhebung der Anklage verpflichtet ist (Hess. FG v. 27. 1. 76, EFG S. 287, rkr.). Hat der Stpfl. die notwendigen Aufwendungen eines Nebenklägers zu tragen, so sind die Kosten wie die übrigen Strafprozeßkosten und die Strafe selbst zu behandeln; das Gericht muß jedoch die Kostenerstattungspflicht des verurteilten Angeklagten gegenüber dem Privat- oder Nebenkläger ausdrücklich aussprechen (s. *Kleinknecht/Meyer*, StPO, 40. Aufl. 1991, § 471 Anm. 2 ff.). Ausnahmsweise berücksichtigt der BFH die Kosten eines Nebenklägers, die der Vater eines Verurteilten auf Grund sittl. Verpflichtung erstattet (BFH v. 3. 5. 74 VI R 86/71, BStBl. II S. 686).

Sicherheitsleistungen, die der Beschuldigte für die Kosten des Strafverfahrens (aber auch für die zu erwartende Geldstrafe) erbringt (§§ 116, 116 a, 127 a, 132, 379 StPO), teilen das Schicksal der gesicherten Forderung (s. auch Anm. 300 „Strafe“).

Steuerstrafverfahren: Handelt es sich um die Kosten eines StStrafverfahrens, so kann die mögliche Berücksichtigung als StBeratungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 bereits die StErmäßigung wegen agB ausschließen. Das ist im einzelnen jedoch umstritten (bejahend § 4 Anm. 49 e [2]; s. auch § 4 Anm. 62 „Steuerberatung“ und § 10 Anm. 263 und Anm. 270 „Strafverteidigungskosten“; *Felix/Streck*, DStR 1979 S. 479 [B III] mwN; differenzierend *Seithel*, DStR 1980 S. 155 betr. Beraterkosten, die im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige nach § 371 AO entstehen).

Teilfreispruch: Wird der Stpfl. zT freigesprochen, so wird er nach §§ 465, 467 StPO nur insoweit mit Kosten belastet, als er verurteilt ist, während die Verfahrenskosten und die notwendigen Auslagen des Angeklagten der Staatskasse zur Last fallen, soweit dieser freigesprochen ist (BGHSt. 25 S. 109, 119; 26 S. 29, 34). Die mit der (Teil-)Verurteilung zusammenhängenden Kosten sind nach Rspr. und hM (aaO) keine agB, während uE im übrigen agB in Betracht kommen, soweit die Kosten angemessen sind (s. o. „Freispruch“).

Soweit der Stpfl. freigesprochen und gleichwohl durch „unangemessene“ Aufwendungen belastet ist, kommt eine Aufteilung und ggf. Schätzung nur im Rahmen des Betriebsausgabenabzugs in Betracht (BFH v. 21. 7. 55 IV 373/54 U, BStBl. III S. 338); denn dort kommt es mit Ausnahme des § 4 Abs. 5 Nr. 7 auf die Angemessenheit der Aufwendungen nicht an. Vgl. *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 56; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [4], alle unter Berufung auf BFH v. 8. 4. 64 VI 165/62 S, BStBl. III S. 331. Die Entsch. BFH VI 165/62 S aaO ist zu § 467 StPO aF ergangen, wonach unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Freispruch eine Kostenbelastung entstehen konnte (s. o.). BFH v. 15. 11. 57 VI 279/56 U (BStBl. III 1958 S. 105) hatte dagegen eine StErmäßigung bei Teilfreispruch abgelehnt, wenn mehrere selbst. Handlungen zwar nur zum Teil zur Verurteilung geführt, jedoch in einem inneren Zusammenhang gestanden haben; danach war eine Ausnahme nur denkbar bei Verurteilung wegen einer verhältnismäßig geringfügigen Gesetzesverletzung und Freispruch in wesentlichen Punkten. BFH VI 165/62 S aaO hat daran festgehalten und eine Aufteilung nur für zulässig erachtet, wenn die verschiedenen Anklagepunkte nach dem Gesamtverhalten des Angeklagten eindeutig nicht miteinander zusammenhängen.

Tod des Beschuldigten: Verstirbt der Stpfl. vor Eintritt der Rechtskraft des Strafurteils, so können die Strafverteidigungskosten als agB abziehbar sein; das ergangene nrkr. Urteil wird einschließlich der Kostenentscheidung gegenstandslos und damit eine weitere Sachentscheidung mit dem Ziel der Verurteilung oder des Freispruchs unmöglich (BFH v. 21. 6. 89 X R 20/88, BStBl. II S. 831).

Verurteilung: Strafprozeßkosten sind nach ständiger Rspr. und hM grundsätzlich keine agB, wenn das Verfahren mit einer Verurteilung endet, weil sie „dann den Charakter einer kraft Gesetzes eintretenden Nebenstrafe“ haben (BFH v. 15.

11. 57 VI 279/56 U, BStBl. III 1958 S. 105). Wie die Strafe selbst dürfen daher die Verfahrenskosten weder als Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch als agB zu einer teilweisen Entlastung des Stpfl. führen und damit zT „auf die Allgemeinheit“ verlagert werden (BFH v. 6. 11. 68 I R 12/66, BStBl. II 1969 S. 74). S. auch Anm. 300 „Strafe“.

BFH IV 373/54 U v. 21. 7. 55, BStBl. II S. 338; VI 279/56 U v. 15. 11. 57, BStBl. III 1958 S. 105; IV 63/59 S v. 13. 10. 60, BStBl. III 1961 S. 18; VI 99/59 S v. 25. 8. 61, BStBl. III S. 482; VI R 86/71 v. 3. 5. 74, BStBl. II S. 686; beiläufig auch BFH v. 23. 5. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 895 zu II 1 c; glA FinVerw., Abschn. 120 Abs. 1 Satz 2 EStR. Ebenso das Schrifttum:

Arndt in *Kirebhoff/Söhn*, § 33 Rz. C 54; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 33 Anm. 55 f; krit. *Felix/Streck*, DStR 1979 S. 480 gegen den Grundsatz der „Einheit der Rechtsordnung“.

III. Zivilprozeßkosten

Schrifttum: *Hoffmann*, FR 1959 S. 87; *Oswald*, Stbg. 1962 S. 276; *Birkholz*, StuF 1963 S. 76; s. im übrigen das Schrifttum vor Anm. 110 u. zu Ehescheidungskosten vor Anm. 119.

1. Grundsätzliches zur außergewöhnlichen Belastung bei Zivilprozeßkosten

a) Grundsatz: Keine Zwangsläufigkeit von Prozeßkosten

117

Vermutung gegen Zwangsläufigkeit: Nach stRspr. des BFH und einiger FG spricht im allgemeinen eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit der Verfahrenskosten. Derjenige, der sich in einen Prozeß einläßt, übernimmt danach das Risiko, die Verfahrenskosten ganz oder teilweise zu tragen.

BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419; v. 23. 6. 61 VI 158/60, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 164 m. Anm. *Gericke*; v. 19. 10. 62 VI 159/61, StRK EStG § 33 R. 164 m. Anm. *Gast*; v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499 (grundlegend zur Berücksichtigung von Prozeßkosten); v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 16. 5. 73, EDStZ S. 303; FG Düss. v. 18. 4. 74, EFG S. 366, rkr.; Nds. FG v. 27. 7. 89, EFG 1990 S. 64 rkr. GlA *FinVerw.*, Abschn. 92/186 Abs. 6 Satz 6 LStR/EStR; ferner: *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 33 Anm. 56.

Während der BFH die Zwangsläufigkeit von Zivilprozeßkosten zunächst noch ganz allgemein verneint hatte, weil jeder, der sich in einen Zivilprozeß einlasse, das Kostenrisiko für den Fall seines Unterliegens bewußt eingehe (Urt. v. 22. 8. 58 VI 148/57 U u. v. 23. 6. 61 VI 158/60 aaO), unterschied er später danach, ob der Stpfl. Kläger oder Beklagter war (v. 5. 7. 63 VI 272/61 S aaO), um mit dem Urt. v. 18. 7. 86 III R 178/80 (aaO) wieder zu seiner ursprünglichen restriktiveren Rspr. (vgl. *a. V.* HFR 1986 S. 580) zurückzukehren, wonach Zivilprozeßkosten unabhängig von der Parteistellung des Stpfl. grundsätzlich nicht zwangsläufig erwachsen.

Nach aA wird vertreten, daß der Stpfl., der zur Durchsetzung seiner Ansprüche gerichtliche Hilfe beanspruche, verfassungsmäßig garantierte Rechte ausübe und daher auch als Kläger grundsätzlich zwangsläufig handle.

So *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [1]; ebenso FG Berlin v. 29. 11. 68, EFG 1969 S. 350, rkr., betr. Abwehr einer Alimentenklage, gegen FG München v. 23. 5. 62, EFG S. 495, rkr.; FG Hamb. v. 20. 1. 72, EFG S. 335, rkr., betr. Feststellungsklage eines nichtehelichen Vaters; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Prozeßkosten“; *Seitrich*, BB 1985 S. 725; ferner: FG Düss./Köln v. 4. 9. 68, EFG 1969 S. 121, rkr., betr. erfolgreiche

Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO, best. durch BFH v. 12. 2. 73 VI R 311/68, nv.

Nach dieser Auffassung ist die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nur ausgeschlossen, wenn der Stpfl. den Prozeß *mutwillig* oder *leichtfertig* veranlaßt hat.

Nds. FG v. 8. 9. 71, EDStZ 1972 S. 142, rkr., betr. erfolglose, jedoch nicht leichtfertig erhobene Schadensersatzklage gegen Unfallversicherung; FG Köln v. 17. 12. 85, NWB 1986 F. 1 S. 24 und Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 401 jeweils betr. Kosten eines Vaterschafts-Feststellungsprozesses; FG Köln v. 23. 1. 89, EFG S. 233, rkr., betr. Kosten einer vergleichsweise beendeten Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO; bereits andeutungsweise VG Berlin v. 13. 5. 54, EFG S. 271, rkr.; glA *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff aaO*; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 57; aA FG Rhld.-Pf. v. 16. 5. 73, EDStZ S. 303, ua. mit Praktikabilitätsabwägungen.

Zu den Besonderheiten bei Ehescheidungsklagen s. Anm. 120 ff.

Stellungnahme: Soweit der BFH hinsichtlich der Zwangsläufigkeit auf die Bereitschaft abstellt, ein Kostenrisiko einzugehen und dabei insbes. beim Kläger eine freiwillige Übernahme des Risikos unterstellt, wird er der zivilprozessualen Kostenregelung nicht gerecht: Denn auch der Beklagte, der letztlich als Unterlegener die Kosten trägt (§ 91 ZPO), ist dieses Risiko „freiwillig“ eingegangen, sofern er Anlaß zur Erhebung der Klage gegeben und den Anspruch nicht sofort anerkannt hat (§ 93 ZPO); so auch BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745; FG Berlin v. 14. 4. 82, EFG 1983 S. 127, rkr., betr. Herausgabe von Wertpapieren.

► *Freiwilligkeitsthese anfechtbar:* UE berücksichtigt die These von der freiwilligen Übernahme des Prozeßkostenrisikos (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499) durch den Kläger aber auch den Beklagten (BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745) nicht, daß bestrittene Ansprüche idR nur *gerichtlich durchzusetzen sind* und daß Selbsthilfe nur in den engen Grenzen des § 229 BGB zulässig ist; sie geht offenbar aber auch davon aus, daß der Rechtsweg allein den Interessen des Betroffenen dient. Der Weg zu den Gerichten steht jedoch auch im *Interesse der Allgemeinheit* offen, damit sich Güter, wie etwa die Rechtssicherheit und Rechtsfortbildung, bewähren können. Diese Wertung aber macht das Argument, die Allgemeinheit solle nicht über § 33 mit Kosten belastet werden, mit denen der Kläger habe rechnen müssen, etwas fragwürdig.

Die Rspr. lehnt es zwar ab, das „Verhalten des Stpfl.“ und den „Streitstoff“ zu würdigen (BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419; v. 8. 4. 60 VI 114/59, StRK EStG § 33 R. 112) oder die Schuldfrage zu prüfen (v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116) und geht daher von Grundsätzen und Vermutungen aus (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S aaO; v. 8. 4. 60 VI 114/59 aaO und v. 18. 7. 86 III R 178/80 aaO). Da starre Grundsätze jedoch der Ausnahmen bedürfen und Vermutungen widerlegbar sein sollen, werden in vielen Fällen doch die den Prozessen zugrunde liegenden Ereignisse geprüft. Das widerspricht § 33 Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 180) und wird überdies nicht konsequent durchgeführt, wie die Behandlung der Kosten von Beleidigungsprozessen, Unterlassungsklagen und Ehescheidungsverfahren zeigt (s. Anm. 120 ff.).

► *Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten aus rechtlichen Gründen:* UE kommt es, dem Gesetzeswortlaut folgend, allein auf die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und nicht der zugrunde liegenden Ereignisse an. Daraus folgt, daß Zivilprozeßkosten dem Stpfl. aus rechtlichen Gründen zwangsläufig entstehen; rechtlicher Grund ist die Kostenentscheidung (aA BFH v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 und v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745). Die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen ist allerdings in Mißbrauchsfällen abzulehnen (dazu allgemein Anm. 186). Zur sachgerechten Begrenzung zwangsläufiger Zivilprozeßkosten ist es uE sinnvoll, auf die sachlichen Voraussetzungen zur Erlangung von Prozeßko-

stenhilfe abzustellen. Eine rechtsmißbräuchliche Inanspruchnahme der StErmäßigung wäre danach zu bejahen, wenn die „Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung“ keine hinreichende Erfolgsaussicht hatte und mutwillig erschien (§ 114 Satz 1 ZPO).

So die Rspr. einiger FG zT im Anschluß an die hier (Lfg. 147) vertretene Auffassung: FG Köln v. 17. 12. 85, NWB 1986 F. 1 S. 24 und Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 401 jeweils betr. Kosten eines Vaterschafts-Feststellungsprozesses; FG Köln v. 23. 1. 89, EFG S. 233, rkr., betr. Kosten einer vergleichsweise beendeten Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO; ähnlich *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [1]; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 57.

Diese Einschränkung bedürfte dann noch der sinngemäßen Anwendung auf die den Beklagten als Stpfl. belastenden Kosten: Hatte die Klageerwiderung keine hinreichende Aussicht auf Erfolg und hat der Stpfl. es als Beklagter mutwillig unterlassen, ein sofortiges Anerkenntnis abzugeben (§ 93 ZPO), so ist die Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten abzulehnen.

Die hier vertretene Auffassung wird Praktikabilitätseinwänden begegnen (zB angedeutet im Urt. v. 22. 8. 58 VI 148/57 U u. v. 2. 10. 81 VI R 38/78 aaO; s. auch *o. V.*, HFR 1986 S. 580). UE sind derartige Bedenken jedoch weitgehend ungerechtfertigt, denn einmal werden auch im Rahmen des § 114 ZPO die Anforderungen an die Erfolgsaussichten nicht überspannt, zum anderen bedurfte es bisher einer möglicherweise noch gründlicheren Prüfung des Streitstoffes, wenn der Stpfl. eine Ausnahme vom Grundsatz der freiwilligen Übernahme des Kostenrisikos dargelegt hat (so etwa BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S aaO). Schließlich führt die hier vertretene Auffassung auch nicht zur Überprüfung der Entscheidungen ordentlicher Gerichte (aA BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U aaO; FG Rhld.-Pf. v. 16. 5. 73, EDStZ S. 303).

b) Ausnahme: Zwangsläufigkeit bestimmter Zivilprozeßkosten .

118

Wegen der Vielgestaltigkeit der Zivilprozesse („verschiedene Ursachen und Streitgegenstände“) verbieten sich jedoch starre Regeln; vielmehr kann „für einzelne Gruppen von Rechtsstreitigkeiten und auch für einzelne Prozesse . . . eine andere Beurteilung geboten sein“ (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499). So kommt eine StErmäßigung nach der höchstrichterl. Rspr. insbes. dann in Betracht, wenn der obsiegende Stpfl. die an sich dem Prozeßgegner auferlegten Kosten tragen muß, weil dieser vermögenslos ist (BFH VI 272/61 S aaO). Unfreiwillig ist die Übernahme des Prozeßrisikos auch für den Beklagten eines Schadensersatzprozesses, der die Folge eines Verkehrsunfalles ist, solange der Stpfl. den Unfall nicht vorsätzlich oder „besonders leichtfertig“ (gemeint ist grobfahrlässig iSv. § 277 BGB!) herbeigeführt hat (BFH VI 272/61 S aaO, der als Beispiel Trunkenheit am Steuer anführt). Zu der praktisch wichtigen Ausnahme der Ehescheidungskosten, s. Anm. 120 ff.

Vergleichskosten: Die von einer Partei im Wege des außergerichtl. Vergleichs übernommenen Prozeßkosten sind agB (BFH v. 8. 4. 60 VI 114/59, StRK EStG § 33 R. 112 betr. Übernahme der Kosten eines Scheidungsrechtsstreits vor Erlaß des Urteils). Nach dieser insoweit wohl zu verallgemeinernden Entscheidung spricht eine Vermutung dafür, daß die Kostenübernahme der Herbeiführung der Vergleichsbereitschaft der anderen Partei, also der Prozeßbeschleunigung, dient und damit im Interesse des Stpfl. liegt; daraus aber folgert der BFH (VI 114/59 aaO) die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, auch soweit sie die Kostenübernahme für die andere Partei betrifft, aus tatsächlichen Gründen (Ehezerrüttung). S. auch Anm. 121 ff.

Nach § 98 ZPO sind die Kosten eines abgeschlossenen Vergleichs als gegeneinander aufgehoben anzusehen, sofern keine abweichende Vereinbarung der Parteien vorliegt.

Diese für den Prozeßvergleich geltende Kostenregelung wird zwar nach hM auch auf den außergerichtlichen Vergleich sinngemäß angewendet (s. *Stein/Jonas/Leipold*, ZPO, 20. Aufl. 1978 § 98 Anm. 3); einen Schuldtitel für die Kostenfestsetzung stellt jedoch nur der Prozeßvergleich dar.

UE folgt aus der zivilprozessualen Kostenregelung, daß Vergleichskosten entgegen BFH VI 114/59 aaO aus rechtlichen Gründen zwangsläufig sind. Rechtlicher Grund ist jeweils der Vergleich, ob es sich nun um eine öffentl.-rechtl. Kostenpflicht wie im Falle des Prozeßvergleichs oder um eine vertragliche Pflicht im Falle des außergerichtlichen Vergleichs handelt. Soweit der Kostenübernahme jedoch eine selbstbegründete Rechtspflicht zugrunde liegt, muß diese ihrerseits auf rechtlichen oder sittlichen Verpflichtungen oder einer tatsächlichen Zwangslage beruhen (s. Anm. 188). Der tatsächliche Grund der Ehezerüttung rechtfertigt indessen nicht die volle Kostenübernahme, weil bei dieser Tatsache vieles für die Verantwortlichkeit beider Ehegatten spricht (s. Anm. 121).

119 b) Einkommens- oder Vermögensbelastung durch Prozeßkosten

Die von der Rspr. und hM vertretene Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung (s. Anm. 45 ff.) führt bei Zivilprozessen, deren Gegenstand den Vermögensbereich berührt (zB Nachlaßstreitigkeiten), zur Ablehnung der Steuerermäßigung.

BFH v. 23. 2. 56 IV 598/54 U, BStBl. III S. 128 betr. Prozeßkosten im Rückerstattungsverfahren; v. 11. 10. 56 IV 135/55 U, BStBl. III S. 383 betr. einen Erbschaftsstreit; v. 22. 3. 57 VI 102/55 U, BStBl. III S. 191 betr. Zivilprozeßkosten bei Streit um die Höhe einer Unterhaltsrente; v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499 betr. Kosten des Beklagten im Schadensersatzprozeß; FG Ba.-Württ. v. 9. 9. 82, EFG 1983 S. 290, rkr., betr. Schadensersatzprozeß des Stpfl. als Kläger. GlA FinVerw., Abschn. 92/186 Abs. 1 Satz 5 LStR/EstR; *Blümlich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“ aE; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [1.]. S. aber BFH v. 10. 2. 77 IV R 87/74 (BStBl. II S. 462) betr. Folgekosten einer Ehescheidung.

Nicht abziehbar sind ferner Kosten eines Prozesses, dessen *Gegenstand die Einkommensteuer nicht berührt*. Dies gilt etwa für Kosten eines Mietprozesses, weil „Aufwendungen für die Wohnung im EStRecht grundsätzlich nicht“ berücksichtigt werden (BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419; v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499; s. Anm. 123).

Kritik: UE kann die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung weder aus dem Gesetz noch dessen Sinn und Zweck hergeleitet werden (zur Kritik im einzelnen s. Anm. 48). Gerade aber bei Prozeßkosten wird – wie die Behandlung der Verfahrenskosten bei der Ehescheidung durch die FinVerw. zeigt – diese Unterscheidung nicht konsequent durchgeführt (s. Anm. 120 ff.). Zutreffend stellt daher BFH v. 10. 2. 77 IV R 87/74 (BStBl. II S. 462) hinsichtlich der Kosten einer vermögensrechtl. Auseinandersetzung allein auf die Zwangsläufigkeit ab. Auch die Behauptung, mit der Wohnung zusammenhängende Aufwendungen könnten grundsätzlich nicht unter § 33 fallen, ist insoweit anfechtbar, als sie die an sich gebotene Prüfung der Zwangsläufigkeit vermeidet und sich auf den Zusammenhang mit anderen Aufwendungen stützt, der nach anderen Entscheidungen gerade nicht ausschlaggebend sein soll (s. Anm. 111).

2. Ehescheidungskosten

Schrifttum: *Brockhoff*, BB 1959 S. 1167; *Stegmaier*, FR 1959 S. 482; *Stebel*, BB 1971 S. 1449; *Wilke*, DStZ 1976 S. 341; v. *Bornhaupt*, BB 1975 S. 124; *Schneider*, BB 1977 S. 241; *Seitbel*, DStR 1978 S. 574; *Kirchhof*, StRK-Anm. EStG § 12 Ziff. 1 R. 381; *Uelmer*, StKongrRep. 1979 S. 120;

Horlemann, StWa. 1981 S. 167; *Kanzler*, DStR 1990 S. 367, 369; *ders.*, NWB F. 3 S. 8367 (42/1992). S. auch das Schrifttum vor Anm. 110 u. 117.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 92/186 Abs. 6 Satz 2 ff. LStR/EStR; BMF v. 25. 9. 80, StEK EStG § 33 Nr. 66 = FR 1980 S. 495 = BB 1980 S. 1508 = DB 1980 S. 2062 = DStR 1980 S. 625 = EDSz 1980 S. 300.

a) Überblick

120

Die Ehescheidungskosten lassen sich zwischen (unmittelbaren) *Kosten des Scheidungsprozesses* und *Prozeßkosten der Folgesachen* differenzieren (zum Umfang der berücksichtigungsfähigen Kosten s. Anm. 113). Davon wiederum sind die *Folgekosten der Ehescheidung* zu unterscheiden, die nur mittelbaren Bezug zur Ehescheidung aufweisen und die idR nicht als zwangsläufig angesehen werden.

Die *Außergewöhnlichkeit* von Ehescheidungskosten steht außer Frage (aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 24); da derartige Aufwendungen, bezogen auf den jeweiligen VZ (s. Anm. 52), nur von einer Minderheit von Stpfl. gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes geleistet werden (aA FG Bremen v. 23. 4. 80, EFG S. 443, rkr., betr. Mehraufwendungen durch die eigene Lebenshaltung des Getrenntlebenden; s. auch Anm. 51 aE). Problematisch ist die *Zwangsläufigkeit*. Da insoweit auch die Rspr. vor der Reform des Ehescheidungsrechts für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit der Scheidungskosten nach neuem Recht von Bedeutung ist, sind beide Rechtslagen darzustellen.

b) Kosten des Ehescheidungsverfahrens

121

Prozeßkosten vor der Reform des Scheidungsrechts: Nach stRspr. des BFH sind die Kosten eines Ehescheidungsverfahrens ohne Rücksicht auf die Schuldfrage als agB abzusetzen.

Nach neuerer Rspr. ist die Zwangsläufigkeit von Ehescheidungsprozeßkosten aus tatsächlichen Gründen zu bejahen (BFH v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 mit zust. Anm. von *Paulicke*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 338): Es sei nicht „auf die unmittelbare Ursache der Zahlungsverpflichtung“, also die gerichtliche Entscheidung abzustellen, vielmehr seien die den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse zu beachten: insoweit aber habe der BFH auch bisher schon „die auf tatsächlichen Umständen beruhende Zwangsläufigkeit der Ehescheidung dadurch unterstellt, daß er es grundsätzlich“ abgelehnt habe, „auf die Frage nach der Schuld an der Zerrüttung der Ehe einzugehen“ (BFH VI R 38/78 aaO). Die Prozeßkosten sind daher zwangsläufig, weil der Stpfl. sich ihnen wegen Zerrüttung der Ehe aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen könne (ähnlich schon BFH v. 8. 4. 60 VI 114/59, StRK EStG § 33 R. 112 betr. Prozeßkosten im Falle eines außergerichtlichen Vergleichs; s. auch FG Hamb. v. 2. 10. 81, EFG 1982 S. 246, rkr., betr. Kosten für ein durch Klagerücknahme beendetes Scheidungsverfahren).

Dagegen hatte die frühere Rspr. des BFH die Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen zunächst – in Übereinstimmung mit der übrigen Prozeßkostenrechtsprechung – noch vom Verschulden des Stpfl. abhängig gemacht (Urt. v. 22. 9. 55 IV 616/53 U, BStBl. III S. 347). Später hatte der BFH sich auf den rechtsgestaltenden Charakter des Ehescheidungsurteils gestützt, der den Stpfl. zwingt, eine gerichtliche Entscheidung herbeizuführen. Der Finanzbehörde sei es im übrigen nicht zuzumuten, den Ehescheidungsprozeß im Besteuerungsverfahren zu wiederholen.

BFH v. 21. 3. 58 VI 14/54 U, BStBl. III S. 329; v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419 (beiläufig); v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499; v. 23. 2. 68 VI R 239/67, BStBl. II

S. 407; v. 8. 11. 74 VI R 22/72, BStBl. II 1975 S. 111; v. 10. 2. 77 IV R 87/74, BStBl. II S. 462; aA FG Düss. v. 11. 5. 67, EFG S. 561, aufgehoben durch BFH VI R 239/67 aaO.

Diese Rspr. war wegen ihrer Abweichung von der Behandlung anderer Prozeßkosten im Schrifttum überwiegend auf Ablehnung gestoßen. Vielmehr solle, wer schuldig geschieden ist, auch die volle Kostenlast tragen und insbes. bei sog. Konventionalscheidungen nicht zu einer StErmäßigung berechtigt sein (so *Eisenberg*, FR 1968 S. 466 u. StJb. 1968/69 S. 325; *Kemper*, StRK-Anm. EStG § 33 R. 203; *Siebel*, BB 1971 S. 1449; vgl. auch Hess. FGv. 13. 11. 70, EFG 1971 S. 136, rkr., betr. Kosten einer Konventionalscheidung).

Stellungnahme: Obwohl die bisherige Rspr. des BFH noch zu der auf dem Verschuldensprinzip herrschenden Rechtslage vor dem 1. 7. 77 ergangen ist, nimmt sie mit ihrem Verzicht auf Prüfung der Schuldfrage im Rahmen des § 33 gewissermaßen die Reform des Ehescheidungsrechts (durch das 1. Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts v. 14. 6. 76 – EheReformG –, BGBl. I S. 1421) vorweg und sieht die Ehezerüttung als zwangsläufigen Grund für die Prozeßkosten an. Das widerspricht dem Gesetzeswortlaut, der nur die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und nicht des zugrunde liegenden Ereignisses voraussetzt (s. Anm. 31). Selbst wenn man jedoch dem BFH insoweit folgen wollte, so wäre aus der idR von beiden Ehegatten gemeinsam zu verantwortenden Tatsache der Ehezerüttung die Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten nur jeweils zur Hälfte herzuleiten (so auch § 93 a ZPO).

Prozeßkosten nach der Reform des Scheidungsrechts: Das neue auf dem Zerrüttungsprinzip beruhende Scheidungsrecht (1. Ges. zur Reform des Ehe- und Familienrechts v. 14. 6. 76 – EheReformG –, BGBl. I S. 1421) verzichtet darauf, die Scheidung dem einen oder anderen Ehegatten anzulasten und sieht dementsprechend eine geänderte Kostenregelung vor.

Grundsatz ist die gegenseitige Kostenaufhebung (§ 93 a Abs 1 Satz 1 ZPO), der schon bisher bei Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung ohne Verschulden galt. Der Kostenaufhebungsgrundsatz erstreckt sich auch auf alle Folgesachen, die zusammen mit der Ehescheidung einen einheitlichen Komplex bilden. Nach § 93 a Abs. 1 Satz 2 ZPO ist eine anderweitige Kostenverteilung nach billigem Ermessen möglich, wenn dies aus wirtschaftlichen Gründen angezeigt ist oder wenn ein Ehegatte in einer Folgesache über den Unterhalt oder güter- und vermögensrechtliche Ansprüche ganz oder teilweise unterliegt. Eine Parteivereinbarung über die Kosten kann das Gericht nach § 93 a Abs. 1 Satz 3 ZPO berücksichtigen, ohne daß eine Bindung an derartige Vereinbarungen besteht. Wird ein Scheidungsantrag abgewiesen, so gilt nach § 93 a Abs. 2 Satz 1 ZPO auch hinsichtlich der gegenstandslos gewordenen Folgesachen grundsätzlich das Veranlassungsprinzip des § 91 ZPO; aus Billigkeitsgründen ist ausnahmsweise auch eine andere Kostenverteilung gestattet, die jedoch nur die Kosten der Folgesachen betrifft (§ 93 a Abs. 2 Satz 2 ZPO).

Soweit der BFH (v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116) die Zwangsläufigkeit der Ehescheidungskosten allein aus tatsächlichen Gründen (Ehezerüttung) bejaht und der Kostenentscheidung selbst keine Bedeutung beimißt, dürften auch nach neuem Recht *alle* vom Stpfl. aufgewendeten Prozeßkosten als agB zu berücksichtigen sein. Danach wären also nicht nur die Aufwendungen abziehbar, die auf Grund einer vom Gericht übernommenen Parteivereinbarung über die Kosten geleistet werden (§ 93 a Abs. 1 Satz 3 ZPO), sondern auch die *freiwillig* und *abweichend* von der gerichtl. Entscheidung getragenen Verfahrenskosten.

Gla *Seitel*, DStR 1978 S. 574; wohl auch *Schneider*, BB 1977 S. 241; aA *Fitsch* in *Lademann/Siffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 78 „Prozeßkosten“ [1.4]; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Rz. 21 „Ehe und Ehescheidung“; *Horlemann*, StWa. 1981 S. 167; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Ehescheidung“; *Wilke*, DStZ 1976 S. 342; *Seitrich*, BB 1985 S. 726 u. FinVerw., Abschn. 92/186 Abs. 6 Satz 5 LStR/ESTr; BMF v. 25. 9. 80 aaO.

Stellungnahme: UE sind Ehescheidungskosten wie die übrigen Zivilprozeßkosten aus rechtl. Gründen (Kostenentscheidung) zwangsläufig (s. Anm. 117). Darüber hinaus kann auch ein außergerichtl. Vergleich als rechtl. Grund für die Kosten-

übernahme in Frage kommen (s. Anm. 117 „Vergleichskosten“). Hat das Familiengericht diese Vereinbarung jedoch seiner Kostenentscheidung nicht nach § 93 a Abs. 1 Satz 3 ZPO zugrunde gelegt, so spricht eine Vermutung für rechtsmißbräuchliche Inanspruchnahme der StErmäßigung, die ua. durch Darlegung tatsächl. oder sittl. Gründe für eine Kostenübernahme widerlegt werden könnte. In derartigen Fällen ist uE auch zu prüfen, ob die Aufwendungen, soweit sie „freiwillig“ übernommen werden, Unterhaltsleistungen darstellen, die durch den Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 abgegolten sind.

Die Bejahung einer Zwangsläufigkeit aus den tatsächlichen Gründen der Ehezerstörung, wie sie vom BFH vor der Reform des Scheidungsrechts vertreten wurde (s. o.), würde uE unabhängig von der konkreten Kostenentscheidung uU zu einer weiteren Anerkennung auch freiwillig übernommener Scheidungskosten beim Stpfl. führen (glA *Kanzler*, DStR 1990 S. 369); dies würde der hier vertretenen Auffassung von der Zwangsläufigkeit außergewöhnlicher Belastungen (durch vom Willen des Stpfl. unabhängige Zwangslagen) widersprechen (s. Anm. 182).

c) Kosten der Scheidungsfolgesachen

122

Scheidungsfolgesachen sind alle in § 621 Abs. 1 ZPO angeführten Familiensachen, in denen (auf Antrag oder von Amts wegen) eine Entscheidung für den Fall der Ehescheidung getroffen wird. Dabei handelt es sich sowohl um streitige Verfahren (zB Verfahren, die die gesetzl. Unterhaltspflicht gegenüber ehelichen Kindern und dem Ehegatten oder güterrechtliche Ansprüche betreffen) als auch um Verfahren der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Verfahren über elterliche Gewalt, persönlichen Verkehr und Herausgabe des Kindes, Versorgungsausgleich, Ehe-wohnung und Hausrat sowie bestimmte Regelungen des Zugewinnausgleichs). Nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 ZPO (idF des EheReformG) unterliegen diese Verfahren dem Anwaltszwang.

Rechtslage vor der Reform des Scheidungsrechts (EheReformG; s. Anm. 121). Die Scheidungsfolgesachen waren Gegenstand selbständiger Verfahren. Die dafür aufgewendeten Verfahrenskosten wurden – jedenfalls im Fall des Sorgerechtsverfahrens – von der Rspr. aus rechtl. Gründen für zwangsläufig angesehen, weil dieses Verfahren von Amts wegen durchgeführt wurde.

BFH v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116; glA bereits Nds. FG v. 18. 2. 74, EFG S. 367, rkr., zusätzlich auch die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen bejahend; aA wohl *Seithel*, DStR 1978 S. 575.

Rechtslage nach der Reform des Scheidungsrechts (EheReformG; s. Anm. 121): Scheidungssachen und Folgesachen werden nach § 623 Abs. 1 ZPO zur einheitl. Verhandlung verbunden. Entsprechend ergeht für das gesamte Verfahren eine einheitl. Kostenentscheidung (§ 93 a Abs. 1 Satz 1 ZPO). Aus diesem Grunde werden nach hM auch die Kosten der Folgesachen als zwangsläufig angesehen.

So beiläufig BFH v. 21. 2. 92 III R 88/90, BStBl. II S. 795 und v. 21. 2. 92 III R 2/91, BFH/NV 1993 S. 356 beide betr. Detektivkosten; ferner das Schrifttum: *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 43; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“; *Borggreve in Littmann/Bütz/Hellwig*, § 33 Anm. 57 a; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [1.4]; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 33 Anm. 21 „Ehe und Ehescheidung“; *Seithel*, DStR 1978 S. 575; *Uehner*, StKongrRep. 1979 S. 120; glA *FinVerm.*, Abschn. 186/92 Abs. 6 Satz 2 ff. EStR/LStR u. BMF v. 25. 9. 80 aaO, die darüber hinaus die nicht zu den Prozeßkosten zählenden Kosten eines Gutachters, zB für die Vermögensbewertung, als zwangsläufig ansehen. Auch die Kosten einer Scheidungsvereinbarung nach § 630 ZPO sind danach zwangsläufig (FG Rhld.-Pf. v. 14. 4. 88, EFG S. 420, rkr.), denn das Verfahren

der einverständlichen Scheidung nach § 630 ZPO unterscheidet sich nicht von dem sonstigen Scheidungsverfahren (*Zöller/Philippi*, ZPO 17. Aufl. 1991, § 630 Rz. 19).

Stellungnahme: Im Ergebnis entspricht die hM der hier (Anm. 117) vertretenen Auffassung von der Zwangsläufigkeit der Prozeßkosten aus rechtl. Gründen auf Grund der Kostenentscheidung. Die dafür angegebene Begründung, die degressiven Gebührentabellen machten eine Aufteilung unmöglich, überzeugt allerdings nicht (so BMF, *Blümich/Falk* und *Uelner* aaO), die in § 93 a Abs. 1 Satz 2 2. Alt. ZPO enthaltene Billigkeitsklausel geht nämlich gerade von der Möglichkeit der Aussonderung der die Folgesachen betreffenden Kosten zum Zwecke anderweiliger Verteilung aus. Soweit auch die nicht zu den Prozeßkosten zählenden Gutachterkosten als zwangsläufig angesehen werden, kann dies aus tatsächlichen Gründen gerechtfertigt sein; nach der Rspr. des BFH handelt es sich dabei jedoch um nichtberücksichtigungsfähige Folgekosten (s. Anm. 123).

123 d) Ehescheidungsfolgekosten

Aufwendungen, die nur *mittelbar* mit dem Scheidungsrechtsstreit zusammenhängen, sind nach stRspr. nicht zwangsläufig, weil sie entweder auf dem freien Entschluß des Stpfl. beruhen, nicht zu den unmittelbaren und unvermeidbaren Kosten des Scheidungsprozesses gehören oder aber dem Vermögensbereich zuzuordnen sind. Teils handelt es sich bei derartigen Aufwendungen auch um typische Lebenshaltungskosten oder Unterhaltsleistungen, die entweder durch den Grundfreibetrag berücksichtigt oder von der Abgeltungswirkung des § 33 a Abs. 1 erfaßt werden.

BFH v. 8. 11. 74 VI R 22/72, BStBl. II 1975 S. 111 betr. Detektivkosten zur Aufklärung eines Scheidungsverschuldens; v. 16. 5. 75 VI R 163/73, BStBl. II S. 538 m. Anm. *o. V.*, HFR 1975 S. 429 betr. Aufwendungen für die Einrichtung des Haushalts der früheren Ehefrau; *BFH* v. 10. 2. 77 IV R 87/74, BStBl. II S. 462 m. Anm. *o. V.*, HFR 1977 S. 316 betr. Gutachtergebühren und Anwaltskosten zur Vermögensauseinandersetzung sowie Kosten einer Testamentsänderung; krit. dazu *Kirchhof*, StRK-Anm. EStG § 12 Ziff. 1 R. 381; *BFH* v. 21. 2. 92 III R 88/90, BStBl. II S. 795 und v. 21. 2. 92 III R 2/91, *BFH/NV* 1993 S. 356 beide betr. Detektivkosten; danach sind Detektivkosten nur ausnahmsweise abziehbar, wenn konkret zu befürchten ist, der Stpfl. werde seinen Standpunkt nicht mit den Mitteln der gerichtlichen Beweisaufnahme durchsetzen können.

FG München v. 14. 12. 73, *EFG* 1974 S. 205, rkr., betr. Umzugskosten anläßl. der Auflösung des ehelichen Haushalts; *FG Bremen* v. 23. 4. 80, *EFG* S. 443, rkr., betr. Mehraufwendungen für Unterkunft und Verpflegung des getrennt lebenden Stpfl.; *FG Ba.-Württ./Freib.* v. 29. 6. 89, *EFG* S. 577, rkr., betr. Zahlung einer sog. Genugtuungsrente nach Schweizer Recht; *A4FG Düss.* v. 31. 3. 76, *EFG* S. 447, aufgehoben durch *BFH* VI R 100/76 v. 28. 4. 78, *nv.* betr. Kosten der Teilung des Zugewinns; *FG Rhld.-Pf.* v. 14. 4. 88, *EFG* S. 420, rkr., betr. Scheidungsvereinbarung über Zugewinnausgleich; *zT aA* auch *FinVerw.*, Abschn. 186/92 Abs. 6 Satz 4 *EStR/LStR* betr. Gutachterkosten für die Vermögensauseinandersetzung.

Stellungnahme: Der Begriff der Ehescheidungsfolgekosten ist ebenso wie der Begriff der mittelbaren Krankheitskosten oder Krankheitsfolgekosten (s. Anm. 96, 97) nicht zu einer praktikablen Abgrenzung abziehbarer von nicht-abziehbaren Aufwendungen geeignet, weil derartige Aufwendungen durchaus außergewöhnlich und aus anderen Gründen als die Prozeßkosten zwangsläufig erwachsen können (krit. auch *Kirchhof*, StRK-Anm. EStG § 12 Ziff. 1 R. 381, insbes. zum Begriff der „Unmittelbarkeit“ in *BFH* v. 10. 2. 77 IV R 87/74 BStBl. II S. 462). Im übrigen unterscheidet der *BFH* die Folgekosten nicht immer einwandfrei von den Kosten der Folgesachen, die er mißverständlich auch als „zwangsläufige Folgekosten der Ehescheidung“ bezeichnet (*BFH* v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 betr. Kosten des Sorgerechtsverfahrens). Die neuere

Rspr. des BFH, die danach unterscheidet, ob es sich um unmittelbare und unvermeidbare Kosten des Ehescheidungsverfahrens handelt (BFH v. 21. 2. 92 III R 88/90, BStBl. II S. 795 und v. 21. 2. 92 III R 2/91, BFH/NV 1993 S. 356), wird kaum zur Lösung des Abgrenzungsproblems beitragen.

In der Praxis zeigen sich die Schwierigkeiten dadurch, daß sich die FG zT gezwungen sehen zu begründen, warum bestimmte Aufwendungen keine nicht abzichbaren Folgekosten sind (vgl. FG Köln v. 23. 1. 89, EFG S. 233, rkr., betr. Kosten einer Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO; Nds. FG v. 27. 7. 89, EFG 1990 S. 64, rkr., betr. Namensänderungsverfahren).

3. Andere Zivilprozeßfälle

124

Beleidigungsprozesse und Unterlassungsklagen: Verfahrenskosten im Bereich des Ehrenschutzes und Presserechts behandelt der BFH wie Strafprozeßkosten (s. Anm. 115, 116). BFH v. 15. 11. 57 VI 279/56 U (BStBl. III 1958 S. 105) sieht die Rechtsverfolgung des Stpfl. mindestens zum Teil als berechtigt an, weil die Klagen zum Abschluß von Vergleichen geführt haben. UE ist die abweichende Behandlung solcher Ehrenschutzverfahren von den übrigen Zivilprozessen nicht gerechtfertigt. Im Ergebnis erzielt der BFH jedoch weitgehende Übereinstimmung mit der hier für alle Zivilprozeßfälle vertretenen Auffassung von der Zwangsläufigkeit der Kosten auf Grund der Kostenentscheidung und der Abgrenzung von Mißbrauchsfällen mutwilliger und aussichtsloser Rechtsverfolgung (s. dazu Anm. 117).

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. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419). Im Ergebnis glA Nds. FG v. 10. 10. 63 (EFG 1964 S. 226, rkr.) betr. Kosten eines Räumungsprozesses, der die weitere Nutzung der Wohnung ermöglichte und daher zu einem, die StErmäßigung ausschließenden Gegenwert führte (zur Gegenwertlehre s. Anm. 45 ff.). AA FG Schl.-Holst. v. 8. 7. 65 (EFG S. 608, rkr.), das die Räumungsprozeßkosten eines in einer Notunterkunft untergebrachten Stpfl. als agB anerkannt hat, weil der Prozeß nicht mutwillig verursacht wurde. Entsprechende Aufwendungen des Vermieters sind als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen. UE sind Miet- und Räumungsprozeßkosten nach den gleichen Grundsätzen wie alle übrigen Zivilprozeßkosten zu behandeln (s. Anm. 117).

Schadensersatzprozesse: Die Kosten, die ein Stpfl. als Beklagter in einem Schadensersatzprozeß wegen verkehrswidrigen Verhaltens zu tragen hat, sind nach älterer Rspr. idR zwangsläufig, solange der Schaden nicht vorsätzlich oder grob fahrlässig herbeigeführt wurde (BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499). Für den Stpfl. als Kläger gelten die allg. Grundsätze (s. dazu im einzelnen Anm. 117).

FG Berlin v. 23. 4. 71, EFG S. 583, rkr., betr. Schadensersatzprozeß gegen RA wegen Verletzung der Berufspflicht; FG Rhld.-Pf. v. 16. 5. 73, EDStZ S. 303; FG Münster v. 28. 8. 75, EFG 1976 S. 82, rkr., betr. leicht fahrlässig verursachten Verkehrsunfallsschaden; aA Nds. FG v. 8. 9. 71, EDStZ 1972 S. 142, rkr., betr. erfolglose, aber nicht leichtfertig erhobene Schadensersatzklage gegen Unfallversicherung; Nds. FG v. 13. 2. 79, BB 1980 S. 665 betr. Schadensersatzprozeß mit hinreichender Erfolgsaussicht (Obsiegen in 1. Instanz).

Nach BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80 (BStBl. II S. 745) sind Prozeßkosten auch für den Beklagten grundsätzlich nicht zwangsläufig; ob für Schadensersatzprozesse

eine andere Beurteilung gilt, bleibt allerdings fraglich, denn das Ur. VI 272/61 S wird zwar zitiert, der III. Senat weicht jedoch nicht ausdrücklich ab. Nach *o. V.*, HFR 1986 S. 580 (Anm. zu III R 178/80, aaO) dürften besondere Umstände, die ausnahmsweise die Annahme zwangsläufig erwachsener Zivilprozeßkosten rechtfertigen, nur selten vorliegen.

Unterhaltssachen: Die bisherige Rspr. zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten in Unterhaltssachen ist uneinheitlich: Obwohl der Stpfl. *Kläger* ist, werden die Aufwendungen von den FG überwiegend als zwangsläufig angesehen.

FG Hamb. v. 20. 1. 72, EFG S. 335, rkr.; Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG 1986 S. 401, rkr. jeweils betr. Feststellungsklagen nichtehelicher Väter; FG Köln v. 23. 1. 89, EFG S. 233, rkr., betr. Unterhalts-Abänderungsklage; aA FG Düss./Köln v. 4. 9. 68, EFG 1969 S. 121, rkr., betr. erfolglose Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO, best.

Als Beklagter soll der Stpfl. die Prozeßkosten als agB abziehen können (FG Berlin v. 29. 11. 68, EFG 1969 S. 350, rkr., betr. Abwehr einer Alimentenklage; aA FG München v. 23. 5. 62, EFG S. 495, rkr.).

Stellungnahme: UE ist es nicht mehr gerechtfertigt, die StErmäßigung für Prozeßkosten in Unterhaltssachen zu versagen, selbst wenn man die hier vertretene Auffassung von der grundsätzlichen Zwangsläufigkeit aller Zivilprozeßkosten ablehnen sollte (s. Anm. 117). Nach der Reform des Ehescheidungsrechts werden Verfahren, die die gesetzl. Unterhaltspflicht gegenüber ehelichen Kindern und im Verhältnis der Ehegatten untereinander zum Gegenstand haben, mit der Ehesache zur einheitlichen Verhandlung verbunden (s. Anm. 122). Folgt man daher der FinVerw., die auch die auf die Unterhaltssachen entfallenden Prozeßkosten des einheitl. Verfahrens für zwangsläufig hält (aaO Anm. 122), so gibt es keinen sachlichen Grund, andere Unterhaltssachen abweichend zu behandeln. UE steht dem auch die neuere, die Zwangsläufigkeit von Zivilprozeßkosten ablehnendes Rspr. des BFH nicht entgegen (Ur. v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745), da insoweit eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen bejaht wird (glA *o. V.*, HFR 1986 S. 580).

Vermögens- und Erbsachen: Prozeßkosten in Vermögens- und Erbschaftsstreitigkeiten werden allgemeinhin nicht als agB berücksichtigt, weil sie die „reine Vermögenssphäre“ betreffen.

BFH v. 11. 10. 56 IV 135/55 U, BStBl. III S. 383 betr. Erbschaftsstreit; v. 22. 3. 57 VI 102/55 U, BStBl. III S. 191 betr. Streit um die Höhe einer Unterhaltsrente; s. auch FG Nürnberg. v. 24. 10. 67 (EFG 1968 S. 65, rkr.) betr. Aufwendungen des Beklagten in einem Rechtsstreit wegen Besitzstörung; uE ein Beispiel für mutwillige Rechtsverteidigung bei mangelnder Erfolgsaussicht.

Allgemein zur Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung s. Anm. 45 ff.; krit. dazu Anm. 48 u. 118.

125 Einstweilen frei.

IV. Verwaltungsprozeßkosten

126 1. Steuerprozeßkosten

Die Kosten eines finanzgerichtl. Verfahrens können nach Auffassung des BFH nicht als agB berücksichtigt werden: Es sei anzunehmen, daß die Auferlegung der Kosten nach dem Willen des Gesetzgebers (der entspr. Kostenregelungen) endgültig sein solle; die Kosten könnten daher auch nicht zT über § 33 dem Staat überbürdet werden.

BFH v. 15. 11. 57 VI 279/56 U, BStBl. III 1958 S. 105 aE; glA *Blimich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“ [2]; *Borggreve in Littmann/Bitz/Helwig*, § 33 Tz. 57 d; aA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 58, ausdrücklich der hier vertretenen Auffassung folgend.

Stellungnahme: Ein übergesetzliches Abzugsverbot (mit Strafcharakter), wie es BFH VI 279/56 U aaO angenommen hat, gibt es nicht; es müßte sonst auch für die Kostenregelungen anderer Verfahrensordnungen gelten, die sich in nichts von den §§ 135 ff. FGO unterscheiden. Ein derartiges grundsätzliches Abzugsverbot wäre überdies nicht auf die agB beschränkt, sondern müßte konsequenterweise auch bei den Betriebsausgaben oder Werbungskosten Anwendung finden; dort aber werden StProzeßkosten ohne weiteres zum Abzug zugelassen (§ 4 Anm. 62 „Rechtsbebehelfskosten“).

UE sind daher StProzeßkosten wie alle übrigen Prozeßkosten zu behandeln. Eine Besonderheit ergibt sich lediglich aus § 33 Abs. 2 Satz 2, erster Halbs. iVm. § 10 Abs. 1 Nr. 6: Soweit es sich um außergerichtliche Kosten handelt – Gebühren und Auslagen von Rechtsanwälten und Steuerberatern sowie die Aufwendungen für das Vorverfahren (§ 139 Abs. 1 FGO) –, geht der Sonderausgabenabzug als Steuerberatungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 6 zwingend vor, so daß nur die Gerichtskosten als agB zu berücksichtigen sind.

Zum Umfang der abziehbaren Aufwendungen s. Anm. 113, 114 und zur Ausnahme von der hier vertretenen grundsätzlichen Abziehbarkeit der Prozeßkosten in Mißbrauchsfällen s. Anm. 117.

2. Verwaltungsgerichtliche Verfahrenskosten

127

Aufwendungen für Verfahren in der Verwaltungsgerichtsbarkeit werden aus unterschiedlichen Gründen nicht als agB anerkannt. So hat der BFH die StErmäßigung für Kosten abgelehnt, die in einem Verwaltungsrechtsstreit zur Anerkennung als „politisch Verfolgter“ aufgewendet wurden; weil der Stpfl. damit letztlich Schadensersatzansprüche durchsetzen wollte, dienten die Prozeßkosten der „Erlangung von Einnahmen, die nicht der Einkommensteuer unterliegen“ (Urt. v. 15. 11. 57 VI 279/56 U, BStBl. III 1958 S. 105).

Zur Kritik an dieser Entscheidung s. Anm. 111 „Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen“. Widersprüchlich erscheint auch, daß die Inanspruchnahme steuerl. Vergünstigungen von dem Nachweis der Eigenschaft als politisch Verfolgter abhängen kann (s. § 33 a EStG 1953), während die Aufwendungen für die Anerkennung als Begünstigter nicht zum Abzug zugelassen werden sollen.

Im übrigen wird idR in Anlehnung an die Rspr. zu den Zivilprozeßkosten (s. Anm. 117) die *Zwangsläufigkeit der Aufwendungen* verneint: Da der Stpfl. im Verwaltungsprozeß stets als Kläger auftritt, gehe er danach auch bewußt das Kostenrisiko ein.

FG Düss. v. 18. 4. 74, EFG S. 366, rkr., betr. nachbarrechtliche Verfahren gegen die Ansiedlung luftverschmutzender Industrie (auch den Gesichtspunkt mittelbare Krankheitskosten ablehnend); FG Berlin v. 3. 11. 78, EFG 1979 S. 283, rkr., betr. Prozeßkosten einer Stpfl. wegen Zulassung zum Studium in Numerus-clausus-Fach; FG Ba.-Württ./Freib. v. 27. 3. 80, EFG S. 340, rkr., u. Hess. FG v. 27. 5. 83, EFG S. 609, rkr. (EFG 1985 S. 474), jeweils betr. Aufwendungen der Eltern eines Studenten für einen Prozeß um die Zulassung zum Studium; Nds. FG v. 27. 7. 89, EFG 1990 S. 64, rkr., betr. Verwaltungsprozeß zur Abwendung der Namensänderung eines ehelichen Kindes nach Ehescheidung. GlA OFD Köln v. 5. 4. 82, StEK FStG § 33 Nr. 74; aA FG Rhld.-Pf. v. 27. 10. 82, EFG 1983 S. 413, aufgeh. durch BFH VI R 40/83 v. 9. 11. 84, BStBl. II 1985 S. 135 betr. Prozeßkosten der Eltern wegen Zulassung der Söhne zum Studium.

Nach BFH v. 9. 11. 84 VI R 40/83 (BStBl. II 1985 S. 135) werden Prozeßkosten, die Eltern aufwenden, um für ihre Kinder einen Studienplatz in einem *Numerus-*

clausus-Fach zu erstreiten, von der Typisierung und Pauschalierung in § 33 a Abs. 1 u. 2 mitumfaßt; der Abziehbarkeit als agB steht dann § 33 a Abs. 5 entgegen (ablehnend hier aE und § 33 a Anm. 50).

Stellungnahme: UE ist die hier vertretene Auffassung von der grundsätzlichen Zwangsläufigkeit der Zivilprozeßkosten (s. Anm. 117) auch auf Verwaltungsprozeßkosten anzuwenden. Dabei kann die Entsch. des FG Berlin v. 3. 11. 78 (EFG 1979 S. 283, rkr.) als Beispiel einer mißbräuchlichen Inanspruchnahme der StEr-mäßigung angeführt werden: In diesem Fall hatte die Stpfl. ohne Glaubhaftmachung eines Zulassungsanspruchs mehr als 30 einstweilige Anordnungen gegen verschiedene Universitäten zu dem einzigen Zweck beantragt, die für den Erfolg einer Klage erforderlichen Tatsachen auszuforschen; ein derartiges Vorgehen erscheint mutwillig und ist ohne hinreichende Erfolgsaussicht (§ 114 ZPO), so daß die Prozeßkosten nicht zwangsläufig entstanden sind.

In derartigen auf *Zulassung zum Studium* gerichteten Streitverfahren ist jedoch zunächst der Sonderausgabenabzug als Ausbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 zu berücksichtigen (FG Berlin v. 1. 8. 78, EFG 1979 S. 177, rkr.), wenn das Kind die Kosten trägt; glA OFD Köln v. 5. 4. 82 (StEK EStG § 33 Nr. 74), so daß nur die den jeweiligen Höchstbetrag (900 DM/1200 DM) übersteigenden Aufwendungen für den Abzug als agB in Betracht kommen (Abs. 2 Satz 2, 2. Halbs.); s. auch Anm. 111.

Entgegen BFH v. 9. 11. 84 VI R 40/83 (BStBl. II 1985 S. 135) sind verwaltungsgerichtliche Verfahrenskosten wegen Zulassung zum Studium auch keine typischen laufenden Unterhaltsaufwendungen, die von § 33 a Abs. 1 und 2 erfaßt werden; die Kosten lebenswichtiger Prozesse sind unterhaltsrechtl. Sonderbedarf (*Münch. Komm.-Köhler*, BGB 1978, § 1610 Rdnr. 14, 15; § 1613 Rdnr. 9) und estrechtl. entsprechend ungewöhnliche Aufwendungen, die nicht durch § 33 a Abs. 5 vom Abzug als agB ausgeschlossen sind (glA Hess. FG v. 27. 5. 83, EFG S. 609, rkr., EFG 1985 S. 474; aA *Seitrich*, BB 1985 S. 727, der die Außergewöhnlichkeit dieser Kosten verneint). Nach aA kommen agB gem. § 33 in Betracht, wenn der Ausbildungsfreibetrag nicht gewährt wird (*Nissen*, RWP SG 1.3 S. 1201 f.).

128–130 Einstweilen frei.

H. Schuldaufnahme, Schuldtilgung, Schuldzinsen

Schrifttum bis 1974: *Zitzloff*, DStZ 1955 S. 41, *Labus*, BB 1955 S. 276, *Vangerow*, StuW 1955 Sp. 327; v. *Bockelberg*, FR 1957 S. 77; *Völkel*, StWa. 1957 S. 27; *Hoffmann*, FR 1958 S. 414; *Rose*, FR 1959 S. 373;

Schrifttum ab 1975: *Mittelbach*, Sanierung einer GmbH durch den Gesellschafter als agB? FR 1975 S. 266; *Seitrich*, Abfluß- contra Belastungsprinzip im Rahmen des § 33 EStG, FR 1984 S. 524; *Stubldreier*, Belastungsprinzip und Schuldentilgung im Rahmen der §§ 33, 33 a EStG, DStZ 1984 S. 606; *Apitz*, Aufwendungen während der Zeit der Arbeitslosigkeit stl. relevant? DStZ 1987 S. 589, 591; *Wolf*, Der Aufwendungsbegriff in § 33 EStG, 1990 S. 105; *Paus*, Vorweggenommene Erbfolge bei überschuldeten Betrieben, DStZ 1992 S. 404.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 189 a Abs. 1 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 4 LStR 1984; Abschn. 186/92 Abs. 7 EStR/LStR.

I. Rechtsentwicklung zur außergewöhnlichen Belastung bei Verschuldung

131

ESTG 1920/1925: 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 Sonderausgaben (s. Anm. 139); danach sollten *Schuldzinsen* „nur noch im Notfall zum Abzug zugelassen werden“ (Tz. 516) und die Schuldentilgung „in den Fällen als agB anerkannt werden, in denen . . . auch die Schuldzinsen abgezogen werden können“ (Tz. 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 Stpfl. zur Leistung von Aufwendungen, die als agB zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. zum StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419 S. 16).

Rspr. und Schrifttum: Ursprünglich schlossen Rspr. und ein Teil des Schrifttums bei Kreditfinanzierung außergewöhnlicher und zwangsläufiger Aufwendungen den Abzug dieser Aufwendungen als agB aus, erst die Schuldentilgung führt zum Abzug als agB.

RFH v. 17. 2. 26, RFHE 18 S. 26; v. 23. 1. 29, RStBl. S. 196; v. 10. 11. 38, RStBl. 1939 S. 117; BFH v. 30. 9. 54 IV 602/53 U, BStBl. III S. 357; v. 19. 7. 57 VI 80/55 U, BStBl. III S. 385; v. 23. 6. 61 VI 99/61 U, BStBl. III S. 387; v. 4. 10. 68 IV R 59/68, BStBl. II 1969 S. 179; v. 19. 4. 74 VI R 63/71, BStBl. II S. 516; v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Aufwendungen auf Grund einer Bürgschaft. GlA FinVerw., Abschn. 189 a Abs. 1 Satz 1 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 4 Satz 1 LStR 1984. An dieser Auffassung hielt die FinVerw. auch nach Ergehen des BFH-Urteils v. 30. 7. 82 VI R 67/79 (BStBl. II S. 744) ausdrücklich fest (OFD Düss. v. 10. 4. 83, StEK EStG § 33 Nr. 78).

AA Eisenberg, StJb. 1968/69 S. 331; **Philipowski,** StKongrRep. 1976 S. 94; **Rose,** FR 1959 S. 373; **Tipke,** StuW 1980 S. 8; **Vangerow,** StuW 1955 Sp. 327; **Völkel,** StWa. 1957 S. 27; **Seitrich,** FR 1984 S. 525; **Stubldreier,** DStZ 1984 S. 609; und hier in Lfg. 147; ebenfalls aA FinMin. NRW v. 15. 8. 85, DStR S. 599 betr. kreditfinanzierte Unterhaltungsaufwendungen nach § 33 a Abs. 1.

Die früher hM betrachtete also die *Tilgungsleistungen als Aufwendungen* iSd. Abs. 1 Satz 1. Voraussetzung für den Abzug der Tilgungsleistungen als agB war die *Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme* (s. Anm. 135). Der Abzug wurde bei *Zusammenhang mit dem Vermögen* oder bei Erlangung eines Gegenwerts versagt.

BFH v. 29. 11. 56 IV 393/56, StRK EStG § 33 R. 66 betr. Tilgung von Schulden der früheren Ehefrau im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung bei Scheidung; v. 27. 3. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 290 betr. Zahlung von Schulden durch den Erben; zur Kritik an der Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung s. Anm. 48 und zur Schuldübernahme des Erben s. Anm. 23 u. 300 „*Nachlassverbindlichkeiten*“. Wegen Erlangung des Gegenwerts einer gehobenen sozialen Stellung fehlt es an einer Belastung durch Tilgungsleistungen auf ein Studiendarlehen: FG Köln v. 22. 4. 88, EFG S. 561, rkr., betr. Tilgung eines BAFöG-Darlehens. Zur Kritik an der Gegenwertlehre s. Anm. 40.

Die früher hM wandte auch das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 *für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben* nicht nur auf den Schuldzinsenabzug (s. Anm. 134 f.), sondern auch auf Tilgungsleistungen an.

Je nach den Umständen des Einzelfalles konnte diese Rspr. für den Stpfl. vorteilhaft sein oder ihn benachteiligen; deshalb wurde vereinzelt auch ein Wahlrecht des Stpfl. befürwortet, den Abzug der Aufwendungen oder der Tilgungsleistungen zu beantragen (*Arnold in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 62; *Sunder-Plassmann in Littmann/Bitz/Meincke* XIV. § 33 Anm. 98 a). UE schon damals ohne Rechtsgrundlage.

132

II. Abzug kreditfinanzierter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung

Änderung der Rspr. zu kreditfinanzierten Aufwendungen: In Änderung seiner älteren Rspr. (s. Anm. 130) hat der BFH (ua. der hier in Lfg. 147 vertretenen Auffassung folgend) 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. 88 III R 248/83, BStBl. II S. 814 betr. Hausratsbeschaffung eines Spätaussiedlers mit Nachweisen zum älteren Schrifttum und Anm. *Kanzler*, KFR 1988 S. 311. Ebenso: BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958 betr. darlehensfinanzierte Krankheitskosten; v. 10. 6. 88 III R 25/87, n. v. in Bestätigung von Hess. FG v. 4. 2. 87, EFG S. 358.

Übergangsregelung der Verwaltung: *Die FinVern.* folgt der geänderten Rspr. (Abschn. 92/186 Abs. 7 Satz 4 LStR/EStR). Nach der dazu ergangenen Übergangsregelung sind in allen nach altem Recht behandelten Fällen die noch nicht berücksichtigten Tilgungsleistungen als Aufwendungen im Jahr der Verausgabung abzuziehen; Rechtsgrundlage der Änderung ist danach § 174 Abs. 3 AO (BMF v. 6. 9. 89, StEK EStG § 33 Nr. 95 = BB 1989 S. 1962).

133

III. 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. 21) 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 (v. 17. 11. 64 VI 347/61, StRK EStG § 4 R. 869; v. 12. 9. 72 VIII R 23/67, BStBl. II S. 946; glA FG Berlin v. 7. 6. 68, EFG S. 414, rkr.). Dies gilt auch für den Fall, daß die Stpfl. die Betriebsschulden ihres Ehegatten zahlt, „weil diese Leistungen, wären sie von ihrem Ehegatten erbracht worden, Betriebsausgaben und daher nach § 33 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht abzugsfähig gewesen wären“ (BFH v. 18. 4. 72 VIII R 12/66, BStBl. II S. 757; insoweit aA BFH v. 14. 12. 62 VI 206/61, StRK EStG § 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. 21.

Dem Subsidiaritätsgrundsatz des Abs. 2 Satz 2 unterliegen auch Aufwendungen bei Schuldaufnahme im Zusammenhang mit einem *Spekulationsgeschäft*; s. dazu Anm. 300 „*Spekulationsgeschäft*“.

Stellungnahme: UE können Tilgungsleistungen auf betrieblich oder beruflich veranlaßte Schulden 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 sittl. Verpflichtung zur Unterstützung in Frage stehen wird.

Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen: Sofern derartige Aufwendungen nicht typische Unterhaltsleistungen darstellen, sind sie außergewöhnlich; ihre Zwangsläufigkeit ist nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (s. Anm. 173 ff.).

Die Zwangsläufigkeit ablehnend: BFH v. 19. 4. 74 VI R 63/71, BStBl. II S. 516 betr. Übernahme und Tilgung der Schulden einer GmbH durch ihren Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer; FG Ba.-Württ./Freib. v. 30. 10. 74, EFG 1975 S. 115 best., betr. Zahlung von Schulden des Sohnes aus erfolgloser Existenzgründung und strafbarer Handlung; FG Köln v. 10. 11. 82, EFG 1983 S. 412, rkr., betr. Tilgung von Vereinsschulden durch Vereinsvorsitzenden; FG Nürnberg v. 8. 8. 84, EFG 1985 S. 243, rkr., betr. Schuldübernahme zugunsten des arbeitslosen Vaters; FG München v. 14. 11. 90, EFG 1991 S. 325, rkr., betr. Übernahme von Nachlaßverbindlichkeiten des Bruders; FG Ba.-Württ./Freib. v. 11. 12. 91, EFG 1992 S. 274, rkr., betr. Schuldübernahme für Existenzgründungsdarlehen des Ehegatten.

Die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen bejahend: FG Münster v. 20. 4. 78, EFG S. 592, rkr., betr. Schuldtilgung durch Stpfl. zur Abwendung des Konkurses über das Vermögen des Vaters; FG Ba.-Württ./Freib. v. 25. 4. 79, EFG S. 549, rkr., betr. Tilgung beruflich veranlaßter Schulden des hilf- und vermögenslosen Sohnes, glA *Mittelbach*, FR 1975 S. 266.

S. auch Anm. 300 „*Bürgschaft*“ und Anm. 190 zur Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen.

Refinanzierung der Schuldübernahme: Nimmt der Stpfl. im Zusammenhang mit einer Schuldübernahme seinerseits eine Schuld auf (s. BFH v. 19. 4. 74 VI R 63/71, BStBl. II S. 516), so stellte sich nach der älteren Rspr. die Frage der Abziehbarkeit von Tilgungsleistungen auf die neu eingegangene Verbindlichkeit, während nach der hier vertretenen Auffassung nur die Leistungen in Erfüllung der Schuldübernahme berücksichtigungsfähig sind (s. Anm. 59). Nach beiden Auffassungen kommt es jedoch auf die Zwangsläufigkeit der Schuldübernahme an.

Zur Schuldübernahme des Erben s. Anm. 23 u. 300 „*Nachlaßverbindlichkeiten*“. Zu Aufwendungen bei Schuldaufnahme im Zusammenhang mit einer Liebhaberei s. Anm. 300 „*Liebhaberei*“.

IV. Abzug von Schuldzinsen

1. Grundsätze zum Abzug von Schuldzinsen als außergewöhnliche Belastungen

134

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 (s. Anm. 135).

Abziehbarkeit dem Grunde nach: Schuldzinsen sind nur dann als agB abziehbar, wenn sie weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben sind; das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 gilt auch für den Fall, daß sich der Abzug als BA, WK oder SA nicht auswirkt. Beschränkungen des Verlustaus-

gleichs oder -abzugs (§§ 10 e Abs. 6; 15 a, 21 a aF, 23 Abs. 4 Satz 3) können daher eine Abziehbarkeit als agB nicht begründen (s. dazu Anm. 202).

Wegen Abs. 2 Satz 2 war ein Schuldzinsenabzug bei den agB bis zum 31. 12. 73 gänzlich ausgeschlossen, weil bis zu diesem Zeitpunkt private Schuldzinsen als Sonderausgaben 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 Stpfl. zur Leistung von Aufwendungen, die als agB zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. z. StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419 S. 16; ähnlich StRefKomm., Tz. 516, 517; glA FinVerw., Abschn. 189 a Abs. 1 Satz 1 EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 4 Satz 1 LStR 1984).

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 steuerl. Erwägungen.

135 2. 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. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958; glA FinVerw. Abschn. 92/186 Abs. 7 Satz 5). Dies ist etwa der Fall, „wenn die Zinsen für Verbindlichkeiten gezahlt werden, die der Stpfl. zur Leistung von Aufwendungen, die als agB zu berücksichtigen sind, aufgenommen hat“ (Begr. z. StÄndG 1973, BTDrucks. 7/419 S. 16; ähnlich StRefKomm., Tz. 516, 517; *Kanzler*, KFR 1988 S. 311), also zB zur Finanzierung von Krankheitskosten. UE ist aber auch in diesem Fall die Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme eigens festzustellen und etwa zu verneinen, wenn der Stpfl. über leicht verwertbares Vermögen (Sparguthaben) verfügt. Die Darlehensfinanzierung außergewöhnlicher Belastungen kann insoweit nur Indiz für die Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme sein. UE kann aber auch eine Kreditfinanzierung üblicher, notwendiger Lebenshaltungskosten außergewöhnlich und (aus tatsächlichen Gründen) zwangsläufig sein, so im Falle länger andauernder Arbeitslosigkeit (s. u.).

Zu eng daher: BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745 mwN und v. 4. 9. 90 IX B 10/90, BFH/NV 1991 S. 164; *Apitz*, DStZ 1987 S. 591. UE kann BFH III R 178/80 aaO nur insoweit zugestimmt werden, als die Finanzierung nicht zwangsläufiger Aufwendungen auch keine Zwangsläufigkeit der Schuldaufnahme begründen kann (s. etwa FG Nürnberg. v. 20. 7. 92, EFG S. 731, rkr.).

Maßgebend für die Beurteilung der Zwangsläufigkeit einer Darlehensaufnahme ist auch nach Änderung der Auffassung zur Berücksichtigung kreditfinanzierter Aufwendungen (s. Anm. 131) 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 wirtschaftl. Verhältnisse des Stpfl. zu diesem Zeitpunkt an (s. auch FG Düss. v. 18. 1. 63, EFG S. 410, best.). 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. 54 IV 602/53 U, BStBl. III S. 357; v. 19. 7. 57 VI 80/55 U, BStBl. III S. 385; glA *Vangerow*, StuW 1955 Sp. 327; aA RFH v. 10. 11. 38, RStBl. 1939 S. 117 u. v. 31. 10. 40, RStBl. 1941 S. 266). Krit. dazu *Zitzlaff* (DStZ 1955 S. 41), der der Auffassung ist, daß der Schuldaufnahmegrund durch zwangsläufige Umstände verdrängt werden könne. Diese Rspr. gilt auch weiterhin für den Abzug der Schuldzinsen.

Einzelfälle zwangsläufiger Verschuldung: Bei Verschuldung wegen zwangsläufiger länger andauernder *Arbeitslosigkeit* ist eine agB durch Tilgungsleistungen zu bejahen (so FinVerw., Abschn. 189 a Abs. 1 Satz 2 EStR 1981, Abschn. 66 Abs. 4 Satz 2 LStR 1981, die auf eine länger als ein Jahr dauernde Arbeitslosigkeit abstellt); nicht jedoch bei freiwilliger Verschuldung, zB um einen höheren Lebensaufwand betreiben zu können (RFH v. 31. 10. 40, RStBl. 1941 S. 266; BFH v. 30. 9. 54 IV 602/53 U u. v. 23. 6. 61 VI 99/61 U, BStBl. III S. 387), bei Arbeitslosigkeit in Zeiten der Vollbeschäftigung (BFH v. 6. 3. 64 VI 124/63, StRK EStG § 33 R. 210; FG München v. 15. 12. 82, EFG 1983 S. 412, rkr.) oder bei Verzicht auf Ansprüche aus der Arbeitslosenversicherung (FG Rhld.-Pf. v. 4. 2. 91, EFG S. 485, rkr.; FG Düss. v. 5. 5. 92, EFG 1993 S. 235, rkr.).

Die Regelung zur Verschuldung bei Arbeitslosigkeit ist in den EStR 1984 nicht mehr enthalten; krit. dazu Stellungnahme der BundesStbkammer an BMF, DStR 1984 S. 634. Eine zwangsläufige Verschuldung liegt nach FinVerw. 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 zurückzuzahlen ist. Derartige Rückzahlungen konnten insoweit als agB durch Schuldentilgung berücksichtigt werden, als sie sich auf Zeiträume bezogen, für die Gehalts- und Versorgungsbezüge nicht nachgezahlt wurden (OFD Düss. v. 23. 12. 60, DB 1961 S. 220 = Inf. 1961 S. 73; OFD Münster v. 21. 4. 61, BB S. 629; OFD Koblenz v. 22. 6. 64, StEK LStDV § 25 Nr. 6). S. ferner Anm. 300 „Rückzahlung“.

Die *Rückzahlung von Studiendarlehen* ist idR keine agB (BFH v. 6. 3. 64 VI 133/63 U, BStBl. III S. 330; dazu eingehend Anm. 300 „Studiendarlehen“). Als zwangsläufig hingegen wurde die *Rückzahlung eines Existenzaufbandarlebens* 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. 67 VI R 123/66, BStBl. III S. 489). *UE* ist die Entsch. VI 123/66 aaO, die sich allein auf die „besonders gelagerten Verhältnisse“ des Streitfalls stützt, nur als Billigkeitsentscheidung zu rechtfertigen und hätte daher richtigerweise nicht auf § 33, sondern die Erlaßvorschriften (§§ 163, 227 AO; § 131 RAO) gestützt und in einem anderen, eigenen Verfahren entschieden werden müssen (allgemein zur Kennzeichnung des § 33 als Billigkeitsvorschrift s. Anm. 9).

Einstweilen frei.

136–140

J. Todesfallkosten

Schrifttum: v. *Claer*, DB 1958 S. 1402; *Fuchs*, FR 1959 S. 526; *Trzaskalik*, StuW 1979 S. 101; *Giloy*, BB 1979 S. 624; *Ruppe*, DStJG 10 S. 96; *Paus*, FR 1991 S. 262; *Kapp/Ebeling*, Hdb. der Erbgemeinschaft, 1992, Rz. 137–146.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 94/188 Abs. 4 LStR/EStR betr. Beerdigungskosten.

I. Allgemeines zu Todesfallkosten als außergewöhnliche Belastung

1. Einzelne Grundsätze

141 a) Zusammenhang mit der Vermögenssphäre

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. 52 IV 376/51 S, BStBl. III S. 298 betr. Beerdigungskosten; v. 27. 3. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 290 betr. Erblässerschulden; v. 11. 7. 58 VI 92/57, StRK EStG § 33 R. 83 betr. Grabstein; v. 18. 9. 59 VI 188/57, StRK EStG § 33 R. 108 betr. Grabherrichtung und Aufstellung eines Grabsteins; v. 8. 9. 61 VI 177/60 U, BStBl. III 1962 S. 31 betr. Beerdigungskosten; v. 23. 11. 67 IV R 143/67, BStBl. II 1968 S. 259 betr. Grabpflegekosten; v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558 betr. Flugreise nach USA zur Beerdigung eines Bruders des Stpfl.; FG Saarl. v. 24. 9. 84, NWB 1984 F. 1 S. 329 betr. Beerdigungskosten, die der nicht zum Erben eingesetzte Sohn getragen hat.

GlA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 4 Satz 1 LStR/EStR und *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 40; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Todesfall“; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 104; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Beerdigung“, die annehmen, es fehle der „Bezug zum Existenzminimum des Erben“; zT aA FG Rhld.-Pf. v. 19. 1. 84, EFG S. 504, rkr., betr. Flugkosten, die der nicht zum Erben eingesetzte Stpfl. zur Beerdigung seines Schwiegervaters in USA aufgewendet hat. S. auch Anm. 300 „Nachlaßverbindlichkeiten“.

Zu den anrechenbaren Versicherungsleistungen gehören auch Zahlungen aus einer zugunsten des Erben abgeschlossenen Lebensversicherung, die außerhalb des Nachlasses anfallen (FG Münster v. 9. 6. 88, EFG 1989 S. 24 rkr.; FG Saarl. v. 30. 9. 92, EFG 1993 S. 83, rkr.). Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung sind nur insoweit anzurechnen, als sie anteilig auf die eigentlichen Bestattungskosten entfallen (BFH v. 19. 10. 90 III R 93/87, BStBl. II 1991 S. 140); uE bedenklich, wenn man etwa die Leistungen aus einer Lebensversicherung nicht ebenfalls entsprechend auf abziehbare und nichtabziehbare Aufwendungen anteilig anrechnet.

142 b) 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 bestritten werden können.

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 Bremen v. 19. 12. 68, EFG 1969 S. 299, rkr., betr. Einfamilienhaus; FG Saarl. v. 30. 9. 92, EFG 1993 S. 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./Freib. v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 180, rkr.; glA FG Saarl. v. 24. 9. 84, NWB 1984 F. 1 S. 329) oder wenn der Nachlaß schwer veräußerlich ist (FG Nürnberg v. 26. 4. 68, EFG S. 410, rkr.). Nicht zu berücksichtigen ist ein Grundstück, daß der Erblasser dem Stpfl. 2 Jahre vor dem Erbfall im Wege vorweggenommener Erbfolge

übertragen hat und dessen Wert die Beerdigungskosten übersteigt (FG Hamb. v. 11. 10. 85, EFG 1986 S. 293, rkr.). Zum Nachlaß gehört jedoch ein steuerfreier Erwerb nach § 13 Abs. 1 Nr. 10 ErbStG 1974 (Hess. FG v. 8. 7. 80, EFG S. 601, rkr., betr. Rückerverb eines dem verstorbenen Sohn geschenkten Grundstücks).

Eine Ausnahme von dieser Rspr. zur Anrechnung des Nachlasses hat die FinVerw. bis zum VZ 1962 dann angenommen, wenn der Ehegatte Erbe war und die Eheleute zur ESt. und VSt. zusammenveranlagt worden sind (zB OFD Hamb. v. 12. 7. 54, EDStZ S. 378). Nachdem der BFH dem nicht gefolgt ist (Urt. v. 8. 9. 61 VI 177/60 U, BStBl. III 1962 S. 31), hat die FinVerw. diese Auffassung wieder aufgegeben (s. NRW v. 29. 5. 62, DB S. 755). Zur Verrechnung von Grabpflegeaufwendungen mit dem Wert des Nachlasses bei den Sonderausgaben s. BFH v. 4. 4. 89 X R 14/85, BStBl. II S. 779 betr. dauernde Last; s. auch Anm. 145 „Grabpflegekosten“.

Keine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen bei Überschuldung des Nachlasses: Nach der Rspr. des BFH entfällt die Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen gem. §§ 1967, 1968 BGB, wenn der Erblasser vermögenslos gestorben ist (Urt. v. 24. 7. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715 u. v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 130), ebenso wie bei Überschuldung des Nachlasses (Urt. v. 27. 3. 58 VI 290/57, BStBl. III S. 290), weil der Erbe die Erbschaft ausschlagen oder die beschränkte Erbenhaftung herbeiführen kann (FG Münster v. 24. 10. 52, DStR S. 548). Eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen kann sich uU jedoch 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 III R 242/83 und III R 208/82, aaO).

Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen: Soweit rechtliche Gründe ausscheiden, kann sich die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus sittlichen Gründen ergeben (glA Schmidt/Dreusack XII. § 33 Anm. 8 „Beerdigung“). 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. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715).

c) Angemessenheit der Todesfallkosten

143

Während BFH v. 16. 10. 52 IV 376/51 S (BStBl. III S. 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 von BFH v. 11. 5. 79 VI R 37/76 (BStBl. II S. 558) für erforderlich gehalten. UE entspricht das dem Gesetz (s. dazu im einzelnen Anm. 197); als Beurteilungsmaßstab bieten sich die entspr. beamtenrechtlichen Beihilfevorschriften an.

Nach FG Berlin v. 14. 4. 82 (EFG S. 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 9 254 DM noch als angemessen anzusehen sind.

StRefKomm.: Nach dem Vorschlag der StRefKomm. sollte der Abzug von Aufwendungen in Todesfällen als Einzelfall besonders gesetzlich geregelt werden (StRefKomm. II Tz. 504). Der Vorschlag sah die grundsätzliche Anerkennung dieser Kosten im Todesfall des Stpfl. oder eines Angehörigen vor, während die Aufwendungen dann, 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 Auf-

wendungen nur bis zu einem Höchstbetrag von 3000 DM berücksichtigt werden sollten (StRefKomm. II Tz. 514).

144 2. 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 rechtlichen Gründen zwangsläufig (aA BFH v. 24. 7. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715). Für den Nichterben können in gleichem Umfang Aufwendungen aus sittl. Gründen zwangsläufig entstehen. Da es nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 48) auf die Unterscheidung von Einkommens- und Vermögensbelastung nicht ankommt, ist der Nachlaß 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. 44). 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. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 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 *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Todesfall“; *Ruppe*, DSjG 10 S. 97; aA *Thaddey* aaO).

145

II. Abziehbare Todesfallkosten im einzelnen

Soweit der Nachlaß nach den oa. Grundsätzen (s. Anm. 144) erschöpft ist oder ein Nachlaß überhaupt nicht vorhanden ist (zB Tod eines Kindes oder anderer vermögensloser Angehöriger), sind die Beerdigungskosten ieS zu berücksichtigen. Das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 greift nicht ein, da weder *Beerdigungskosten* (BFH v. 20. 3. 84 IX R 8/80, BStBl. II 1985 S. 43; aA FG Düss. v. 27. 3. 80, EFG S. 388, aufgeh. BFH IX R 8/80 aaO) noch *Grabpflegekosten* (BFH v. 23. 11. 67 IV R 143/67, BStBl. II 1968 S. 259; aA hier § 10 Anm. 42 mwN) als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a anerkannt werden; es fehlt an einem Berechtigten: zweifelnd aber: BFH v. 4. 4. 89 X R 14/85 (BStBl. II S. 779) wonach diese Frage wegen Verrechnung mit dem Wert des Nachlasses nicht entschieden werden mußte.

Beerdigungskosten: Dazu gehören die mit einer Bestattung verbundenen Ausgaben für Dienstleistungen und die entspr. Gebühren; ferner die Aufwendungen für eine *Grabstätte* (BFH v. 11. 7. 58 VI 92/57, StRK EStG § 33 R. 83; s. auch VG Berlin v. 19. 11. 56, EFG 1957 S. 159, best. EFG 1960 S. 90).

Nach OFD München/Nürnberg. (BB 1961 S. 163 unter Hinweis auf FG Hannover v. 10. 10. 56, EFG 1957 S. 52, rkr.) können auch die Mehrkosten für eine Doppelgrabstätte berücksichtigt werden, die gleichzeitig für den hinterbliebenen Ehegatten errichtet wird; anders jedoch hinsichtlich der Mehrkosten eines dreiteiligen Familiengrabes, das beim Tod der zum Haushalt gehörenden volljährigen Tochter angelegt wird (FG Karlsr. v. 31. 5. 60, EFG S. 387, rkr.). Ebenfalls 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. 71, EFG S. 338, best. EFG 1975 S. 1). Nach FG Nürnberg. v. 18. 7. 79 (EFG S. 600, rkr.) sind die durch behördliche Auflage erzwungenen Aufwendungen für die Erneuerung eines

Grabmals nicht außergewöhnlich, weil sie „nicht nur eine Minderheit“ betreffen. Die Entscheidung 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, 144.

Grabpflegekosten gehören nicht zu den Nachlassverbindlichkeiten, so daß nur eine sittl. Pflicht des Erben und keine Rechtspflicht zur Übernahme besteht (RGZ 160 S. 256; aA wohl BFH v. 23. 11. 67 IV R 143/67, BStBl. II 1968 S. 259). Im übrigen wird die Außergewöhnlichkeit derartiger Aufwendungen verneint (FG Hamb. v. 30. 1. 58, EDStZ S. 104, FG Düss./Köln v. 22. 3. 67, EFG S. 510, rkr.), oder der Zusammenhang mit dem Vermögen (Nachlaß) als schädlich angesehen (BFH IV R 143/67 aaO betr. Grabpflegekosten auf Grund testamentarischer Anordnung). UE 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 Sonderausgaben s. BFH v. 4. 4. 89 X R 14/85 (BStBl. II S. 779) betr. dauernde Last.

Nachlassverbindlichkeiten: Dem Grunde nach zwangsläufige Aufwendungen zur Begleichung von Schulden sind nur insoweit abziehbar, als diese im Zusammenhang mit den existenziellen Bedürfnissen des vermögenslosen Erblassers oder dessen Tod entstanden sind (BFH v. 24. 7. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715).

Weitere Aufwendungen: *Unfallkosten*, die auf der Fahrt zu einer Beerdigung entstehen, sind als agB abziehbar (FG Düss./Köln v. 17. 12. 79, EFG 1980 S. 284, rkr.; s. auch Anm. 300 „*Unfallschäden*“). Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einer Beerdigung s. Anm. 300 „*Reisekosten*“ und zum Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger s. „*Kriegsgräber*“.

Nicht abziehbar sind die Kosten für ein anläßl. des Trauerfalls gegebenes Essen, Traueressen oder Leichenschmaus (BFH v. 17. 1. 63 IV 243/59, StRK EStG § 33 R. 171 und v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 130); Entsprechendes gilt uE für *Kranz- und Blumenspenden*. Zur Abgrenzung von Konventionen und sittl. Verpflichtung iSv. Abs. 2 s. Anm. 190 und 300 „*Familienfeste*“. Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für Trauerkleidung s. Anm. 300 „*Trauerkleidung*“ und zu Prozeßkosten in Erbschaftsstreitigkeiten s. Anm. 123 „*Vermögens- und Erbsachen*“; s. auch Anm. 300 „*Nachlassverbindlichkeiten*“.

K. Unterhaltsleistungen, Unterstützungen

Schrifttum bis 1974: von Kalm, DStZ 1949 S. 266; Boeker, BB 1951 S. 1000; Blume, DB 1951 S. 353; Höft, StuW 1951 Sp. 751; Zitzlaff, DB 1951 S. 435; Caumanns, DB 1952 S. 257; Köbler, StWa. 1952 S. 44; Nergert, StWa. 1952 S. 55; o. V., FR 1952 S. 141; Leibrecht, StuW 1952 Sp. 449; Loewer, StuW 1952 Sp. 607; Hoffmann, BB 1952 S. 984; Jung, DStZ 1953 S. 375; Oswald, DStZ 1954 S. 22 und WT 1955 S. 72; Blencke, StWa. 1954 S. 164; Vangerow, DStZ 1954 S. 325; Oswald, BB 1955 S. 126; ders., StuW 1955 Sp. 515; Brockhoff, DStZ 1958 S. 29; ders., DStZ 1958 S. 102; Friesecke, FR 1960 S. 519 und FR 1961 S. 38; Jüsgen, DStZ 1961 S. 345; Eggestecker, FR 1971 S. 450; Laux, DB 1971 S. 1833, 1878; Ullrich, DStZ 1972 S. 582; Bals, BB 1973 S. 1481.

Schrifttum ab 1975: Lang/Mertens, Die stl. und wirtschaftl. Belastung unterhaltspflichtiger Väter und Mütter durch die Steuerreform, BB 1976 S. 1215; Vogel, U., Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuerrecht, DStR 1977 S. 31; Gérard, Unterhalt, NWB Fach 3 c S. 2867 (21. 1. 80); Dzjadkowski, Kindergeld und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1981 Beilage 9; Voelkel, StErmäßigung bei gelegentlichen Unterhaltsleistungen, b+p 1982 S. 92; Tipke, Unterhalt und sachgerechte EStBemessungsgrundlage, ZRP 1983 S. 25; Lang, Familienbesteuerung, StuW 1983 S. 103; Zöller, NSt „Unterhalt Angehörige“ Darst. 1 (15. 9. 84); Hedderich, Berücksichtigung von Kindern im EStRecht für die Kj.

1986/1987 einschließl. LStErmäßigungsverfahren; *Nickel*, Wertungsdifferenzen zwischen Steuer- und Unterhaltsrecht, NJW 1986 S. 2544; *Kanzler*, EStrechtl. Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990 S. 367 und 405; *ders.*, Scheidungsfolgen im EStRecht, NWB F 3 S. 8367 (10/92); *ders.*, Der Unterhaltshöchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 EStG, NWB F 3 S. 8681 (23/93).

S. auch das Schrifttum vor Anm. § 33 a vor Anm. 23 betr. StErmäßigung für Unterhalt und Berufsausbildung und zu § 32 vor Anm. 162 betr. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Kinderfreibetrags.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 190/96 Abs. 1 EStR/LStR; ferner Abschn. 186/92 Abs. 4 Sätze 2 ff. EStR/LStR betr. Privatschulbesuch und Prozeßkosten für Studienplatz eines Kindes; Abschn. 194/100 Abs. 9 u. 10 EStR/LStR, betr. Aufwendungen für behinderte Kinder.

I. Rechtsentwicklung

Bis zum 31. 12. 54 konnten Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung anderer Personen nach § 33 als agB geltend gemacht werden, wobei die FinVerw. durch Verwaltungsanordnung Höchstbeträge bei Unterhaltsaufwendungen für Kinder und bedürftige Angehörige festgelegt hatte (s. § 33 a Anm. 3 und Anm. 23).

Durch StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 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 § 33 a EStG (s. Anm. 2 und § 33 a Anm. 3 und Anm. 23); aus dieser Vorschrift entwickelte sich auch die Pauschalbetragsregelung für Behinderte nach § 33 b (§ 33 a Abs. 6 i d F 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 § 33 b Anm. 76).

Zu behinderungsbedingten Aufwendungen s. auch Anm. 82–86.

II. Verhältnis zum Kinderlastenausgleich und zu §§ 33 a und 33 b

147 1. Abgeltungswirkung der Pauschalregelungen als Grundsatz

Im Regelfall sind Unterhaltsleistungen nicht nach § 33 abzusetzen. Entweder sind sie durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (s. Anm. 17) oder durch die pauschalierenden Regelungen der §§ 33 a und 33 b 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 (§§ 26–26 b, 32 a Abs. 5) gehen der allgemeinen Vorschrift über den Unterhaltsabzug (§ 33 a Abs. 1) vor (BFH v. 28. 11. 88 GrS 1/87, BStBl. II 1989 S. 164 in Änderung älterer Rspr.; s. u.). Dazu auch § 26 Anm. 13.

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 § 33 a Abs. 1 (BFH v. 31. 5. 89 III R 166/86, BStBl. II S. 658). Nach älterer Rspr. 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. 79 VI R 85/76, BStBl. II S. 660 u. v. 28. 11. 80 VI R 226/77, BStBl. II 1981 S. 319, jeweils betr. Unterhaltsleistungen eines Gastarbeiters an die

in der Heimat lebende Ehefrau, v. 18. 7. 80 VI R 193/78, BStBl. II S. 693 betr. Unterhaltsleistungen an den in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner); s. auch Anm. 41; aA noch BFH VI R 142/68 v. 30. 7. 71 (BStBl. II S. 764), wonach dem Ehegattensplitting Abgeltungswirkung zukommt und das Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt.

Bei Unterhaltsleistungen an den *geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschr. stpfl. Ehegatten* kann mit Zustimmung des Empfängers anstelle des Höchstbetrags nach § 33 a Abs. 1 auch der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 in Betracht kommen. Entscheidet sich der Stpfl. für das (ab VZ 1979 eingeführte) „begrenzte Realsplitting“, so schließt dies wegen Abs. 2 Satz 2 eine Berücksichtigung als agB auch für die Unterhaltsleistungen aus, die über den Höchstbetrag von 27 000 DM ab VZ 1990 (VZ 1986–1989: 18 000 DM und VZ 1979–1985: 9 000 DM) oder den sonst als Sonderausgabe abgezogenen Betrag hinausgehen (glA FinVerw., Abschn. 86 b Abs. 2 und Abschn. 190 Abs. 2 Satz 2 EStR; s. auch § 10 Anm. 26 n und § 33 a Anm. 61).

2. Abzug besonderer Unterhaltsleistungen neben § 33 a

148

Besondere Unterhaltsleistungen: Neben der pauschalen Abgeltung von Unterhaltsaufwendungen nach § 33 a können bes. Unterhaltsleistungen auch nach § 33 berücksichtigt werden. Dabei handelte es sich etwa um *Aussteneraufwendungen* (s. Anm. 300 „Ausstattung“, „Aussteuer“) und wohl am häufigsten um *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. 17 u. 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 u. 300 „Altersheim“ u. „Pflege- und Pflegeheimkosten“). Ebenfalls nicht von der pauschalen Abgeltung durch § 33 a Abs. 1 u. 2 erfaßt sind etwa *Prozesskosten* (s. Anm. 110), insbes. auch *Ehescheidungskosten* (s. Anm. 120 aE) sowie Aufwendungen in *Erfüllung einer Schuldübernahme* (s. Anm. 134) oder Bürgschaft (s. Anm. 300 „Bürgschaft“) zugunsten Unterhaltsberechtigter.

Unterhaltsnachzahlungen: Im Unterschied zu laufenden Unterhaltszahlungen sind Nachzahlungen von Unterhalt nicht durch die Pauschalregelungen zum Kinderlastenausgleich abgegolten (s. Anm. 17). Derartige Aufwendungen sind außergewöhnlich und können – anders als etwa Abfindungen – (aus rechtlichen Gründen) zwangsläufig sein; sie sind daher nach § 33 zu berücksichtigen, jedoch unter Verzicht auf Anrechnung der zumutbaren Belastung nur bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen des § 33 a Abs. 1 EStG vor 1975 abziehbar (BFH v. 9. 12. 66 VI R 101/66, BStBl. III 1967 S. 246 betr. Unterhaltsnachzahlungen zugunsten eines nichtehelichen Kindes für zwei Jahre auf Grund eines Unterhaltsprozesses). *Stellungnahme:* UE hätte der BFH (VI R 101/66 aaO) 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 ein nichteheliches Kind abweichend von § 1613 BGB zwar nach § 1615 d BGB beanspruchen; die Zwangsläufigkeit ist jedoch gleichwohl zu verneinen, wenn sich der Vater 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 (aA *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Unterstützung“, die insoweit offenbar BFH VI R 101/66 aaO folgen). Zur Kritik am Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung s. Anm. 58. Zur Abziehbarkeit einmaliger Leistungen, die der Abgeltung von Unterhaltsansprüchen dienen, s. Anm. 61 ff.

Vorweggenommene Unterhaltsleistungen durch Nachzahlungen zur Rentenversicherung Unterhaltsberechtigter: Leistet ein Stpfl. Sonderzahlungen zur Begründung oder Erhöhung des Rentenanspruchs eines bedürftigen Angehörigen, so werden derartige Aufwendungen als vorweggenommene Unterhaltszahlungen ebenfalls nicht von der Pauschalregelung des § 33 a Abs. 1 erfaßt. Zum Teil wird jedoch die Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen verneint.

FG Hamb. v. 2. 2. 76, EFG S. 234, rkr., eine sittl. Pflicht zur Nachentrichtung von Rentenversicherungsbeiträgen für die Mutter bejahend; FG Nürnberg v. 31. 5. 79, EFG S. 549, rkr. u. FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr., beide die Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit der Aufwendungen ablehnend; FG Rhld.-Pf. v. 6. 4. 81, EFG 1982 S. 28, rkr., eine sittl. Pflicht zu Beitragszahlungen für behindertes Kind bejahend, ohne daß der Gesichtspunkt der Unterhaltsaufwendungen behandelt ist (s. auch Anm. 190 u. 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 § 33 b 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 § 33 b Anm. 80).

Zur Abgeltungswirkung des Pauschbetrags im übrigen und zur Konkurrenz zwischen Pauschbetrag und StErmäßigung nach § 33 bei Aufwendungen für Kinder aus nicht intakten Ehen s. Anm. 68.

149 Einstweilen frei.

L. Versorgungsausgleich

Schrifttum bis 1984: *Labus*, Stl. Fragen zum Versorgungsausgleich bei Ehescheidung, BB 1977 S. 1041; *Plagemann*, Versorgungsrechte, Scheidungsfolgen, ss 1977 S. 1255; *Ruland/Tiemann*, Versorgungsausgleich und stl. Folgen der Ehescheidung, 1977; *Tiemann/Ferger*, Der Versorgungsausgl. im ESt-Recht, NJW 1977 s. 2137; *Stubrmann*, Versorgungsausgl. in estl. Sicht, DStR 1977 s. 468; *Meinicke*, Neues Scheidungsrecht und StRecht – Versorgungsausgleich, StbJb. 1977/78 S. 243 (253); *Meinicke*, Die stl. Folgen des neuen Ehe- und Familienrechts – der Versorgungsausgl. in estrechtl. Sicht, StKongrRep. 1978 S. 389 (390); *Koch*, Aktuelles aus der Steuergesetzgebung – zur stl. Problematik beim Versorgungsausgl. nach der Ehe- und Familienrechtsreform, DStR 1978 S. 303 (306); *Schulze zur Wiesche*, Die Steuerfolgen der Ehescheidung, FR 1979 S. 469 (472); *Biergans*, Die estl. Behandlung des Versorgungsausgl., DB 1979 S. 955; *Glade*, Die estl. Beurteilung des Versorgungsausgleichs bei Ansprüchen aus einer betrieblichen Altersversorgung, DB 1980 S. 946; *Uelner*, Aktuelle Fragen des ESt-Rechts – ungelöste Probleme des Versorgungsausgleichs, StbJb. 1980/81 s. 408; *Stubrmann*, Abtretung einer Lebensversicherungsleibrente im Rahmen des schuldrechtl. Versorgungsausgl., FR 1981 S. 485; *ders.*, zur estrechtl. Behandlung des Versorgungsausgleichs, DStR 1981 S. 529; *Doehler/Stubrmann*, Steuerfolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinnsgemeinschaft und der Ehe, 3. Aufl. 1981; *Stubrmann*, Estl. Auswirkungen des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgl., DStR 1983 s. 255; *Schulze zur Wiesche*, Vereinbarungen unter Familienangehörigen und ihre steuerlichen Folgen, 4. Aufl. 1984, Anm. 788–812;

Schrifttum ab 1985: *Göppinger/Wenz/Märkle*, Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, 5. Aufl. 1985, Anm. 439–442; *Enders*, Steuerfolgen in der Rechtspraxis – Versorgungsausgl. bei Ehescheidung, MDR 1985 S. 72; *Schmidbauer*, Der Versorgungsausgleich bei Ehescheidung, 3. Aufl. 1986, S. 259 ff.; *Stuhrmann*, Betriebl. Altersversorgung und eherechtl. Versorgungsausgleich (Realteilung) – Zivilrechtl. Grundsätze und stl. Behandlg., BB 1987 S. 2347; *Biergans*, Versorgungsausgleich bei Ehescheidung – Verfahren und Besteuerung, 1989; *W. Müller/Traxel*, StEntlastung beim Versorgungsausgleich? NWB F 3 S. 7029 (17/1989); *Dehner*, Rezension von „*Biergans*, Versorgungsausgleich bei Ehescheidung“, DStZ 1990 S. 127; *Bergner*, Unterschiedlich besteuerte Versorgungsanrechte im Versorgungsausgleich, NJW 1990 S. 678; *Kanzler*, EStrechtl. Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990 S. 367 u. 405; *ders.*, Scheidungsfolgen im EStRecht, NWB F 3 S. 8367 (10/92).

Anmerkungen zu BFH v. 21. 10. 83 VI R 198/79, BStBl. II 1984 S. 106; *Bachmann*, Stbg. 1984 S. 116; *Wolny*, BStA 1984 S. 174.

Verwaltungsanordnungen: BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567 = FR S. 509 = DStR S. 535 FinMin. NRW v. 20. 2. 79, DB S. 1203 betr. schuldrechtlichen Versorgungsausgleich in der betrieblichen Altersversorgung; BMF v. 28. 9. 88, EDDStZ 1988 S. 314 betr. stl. Behandlg. der Abfindung durch Abschluß einer Lebensversicherung.

I. Vorbemerkung

150

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. 76 – EheReformG (BGBl. I S. 1421; s. auch Anm. 120 f.) neu geregelten Instituts.

Entscheidungen des BVerfG u. Gesetzesänderung: Mit Urteil v. 28. 2. 80 1 BvL 17/77 ua. (BVerfGE 53 S. 257) hatte das BVerfG entschieden, daß die Vorschriften des § 1587 b Abs. 1 u. 2 BGB (s. Anm. 151, 152) grundsätzl. verfassungsgem. sind, in einzelnen Härtesituationen jedoch korrekturbedürftig seien; dann nämlich, wenn sich die Kürzung der Rentenrechte des Ausgleichspflichtigen nicht angemessen auswirkt, weil zB der Berechtigte frühzeitig verstirbt. Diese unangemessenen Folgen des Versorgungsausgleichs werden jetzt „in besonderen Fällen“ durch die §§ 4–9 des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (VAHRG) v. 21. 2. 83 (BGBl. I S. 105) ausgeglichen. Durch Beschluß v. 27. 1. 83 1 BvR 1008/79 ua. (BVerfGE 63 S. 88) hat das BVerfG außerdem die Regelung des § 1587 b Abs. 3 Satz 1 erster Halbs. BGB (s. Anm. 153) für verfassungswidrig erklärt, „weil das gesetzgeberische Ziel einer eigenständigen sozialen Sicherung des ausgleichsberechtigten Ehegatten bei den unter diese Regelung fallenden Versorgungs weitgehend auch auf eine den Verpflichteten schonendere Weise hätte erreicht werden können.“

In Vorwegnahme dieser Entscheidung hat das VAHRG (aaO) in den §§ 13 die in § 1587 b Abs. 3 BGB vorgesehenen Beitragsleistungen durch die Realteilung (Anm. 151) und das Quasi-Splitting (Anm. 152) ersetzt und schließlich für den Rest der nach § 1587 b Abs. 3 BGB auszugleichenden Versorgungsanrechte den schuldrechtl. Versorgungsausgleich vorgesehen. Zu den estl. Auswirkungen dieser Regelungen vgl. *Stuhrmann*, DStR 1983 S. 255. Wegen der zivilrechtlichen Grundlagen im übrigen *Palandt/Diederichsen*, BGB 52. Aufl. 1993, Einf. Vor § 1587.

Anwendung im Beitrittsgebiet ab VZ 1992: Nach Art. 234 § 6 EGBGB idF des Einigungsvertrags v. 31. 8. 90 (BGBl. II S. 885) soll der Versorgungsausgleich ab 1. 1. 92, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des RentenreformG (RRG) 1992 v. 18. 12. 89 (BGBl. I S. 2261), auch bei Scheidungen im Beitrittsgebiet (frühere DDR) durchgeführt werden.

II. Anwendungsfälle des § 1587 b BGB

151 1. Rentensplitting (§ 1587 b Abs. 1 BGB)

Bei Durchführung der realen Rententeilung durch Übertragung von Anwartschaften der gesetzl. Rentenversicherung wird eine StErmäßigung wegen agB allgemein mit der Begründung abgelehnt, daß sich der Ausgleich in der Vermögenssphäre vollziehe.

Biergans, DB 1979 S. 957; *Labus*, BB 1977 S. 1043; *Meinecke*, StbJb. 1977/78 S. 254; *Stubrmann*, DStR 1977 S. 469, DStR 1981 S. 529; *Uelner*, StbJb. 1980/81 S. 409; *Schulze zur Wiesche*, Vereinbarungen unter Familienangehörigen u. ihre stl. Folgen, 4. Aufl., Anm. 788; *Göppinger/Wenz/Märkle*, Vereinbarungen anläßl. der Ehescheidung, 5. Aufl., Anm. 439; wohl auch *Meinecke*, StKongrRep. 1978 S. 395; glA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567. Daraus folgt zugleich, daß auch der Rückausgleich nach den §§ 4 ff. VAHRG (s. Anm. 150) keine estl. Auswirkungen hat (*Göppinger/Wenz/Märkle*, aaO; *Stubrmann*, DStR 1983 S. 256 f.).

Stellungnahme: UE erfüllt die reale Rententeilung nicht den Aufwendungsgriff (s. Anm. 33 f.); die Rechtslage ist vergleichbar mit der Behandlung von Verlusten (s. Anm. 300 „Verluste“). 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. 79 IV ZB 142/78, NJW S. 1289).

Soweit der Ausgleichsverpflichtete die Minderung seiner Rentenanwartschaft ganz oder teilweise durch Beitragszahlungen ausgleicht (§ 187 Abs. 1 Nr. 1 SGB VI), steht einer Berücksichtigung der Aufwendungen das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 entgegen (s. Anm. 200 ff.); dabei kann es dahinstehen, ob es sich bei den Aufwendungen um (vorweggenommene) Werbungskosten (so *Labus*, BB 1977 S. 1043) oder nach hM um Sonderausgaben handelt (s. *Biergans*, DB 1979 S. 957 mwN; glA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567). Der Rückausgleich nach §§ 4 ff. VAHRG (s. Anm. 150) ist auch nach der hier vertretenen Auffassung (s. o.) für die agB ohne Bedeutung.

152 2. Quasi-Splitting (§ 1587 b Abs. 2 BGB)

Die fiktive Nachversicherung durch Begründung von Anwartschaften ohne Beitragsleistungen zum Ausgleich von *Beamtenpensionen* und diesen gleichgestellten Versorgungstiteln ist ebenso zu behandeln wie der Ausgleich durch Rentensplitting (s. Anm. 151): Die Neubegründung von Rentenanwartschaften erfüllt nicht den Aufwendungsbegriff iSv. Abs. 1, während die Aufwendungen (des Beamten) zur Wiederauffüllung seines Versorgungsanspruchs Werbungskosten sind und insoweit dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen (glA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567 und absolut hM im Schrifttum; s. etwa *Uelner*, StbJb. 1980/81 S. 413 mwN). Zum Rückausgleich nach §§ 4 ff. VAHRG s. Anm. 150, 151.

153 3. Zahlungsanordnung zur Begründung von Rentenanwartschaften (§ 1587 b Abs. 3 BGB aF) und Neuregelung (§ 3 b Abs. 1 Nr. 2 VAHRG)

Beitragszahlungen zur Begründung von Rentenanwartschaften dienen dem Ausgleich betrieblicher Altersversorgungen, Zusatzversorgungen des öffentl. Dienstes und Lebensversicherungen. Es handelt sich um einen Zahlungsan-

spruch des Ausgleichsberechtigten an einen Dritten, den Sozialversicherungsträger. Sozialversicherungsrechtlich sind es *Beiträge besonderer Art* (§ 187 SGB VI: Umrechnung der Rentenanwartschaften in Entgeltpunkte für die Beitragszahlung). Nach hM sind diese Beitragsleistungen ebenfalls als Vorgang, der dem Vermögensbereich angehört, vom Abzug als agB ausgeschlossen.

BFH v. 21. 10. 83 VI R 198/79, BStBl. II 1984 S. 106; FG Düss. v. 20. 9. 79, EFG 1980 S. 25 best. BFH VI R 198/79 aaO; Koch, DSStR 1978 S. 307; Meilicke, StbJb. 1977/78 S. 259, Stubermann, DSStR 1977 S. 470 und 1981 S. 530; Meinecke, StKongrRep. 1978 S. 403; Uelner, StbJb. 1980/81 S. 414; wohl auch Biergans, DB1979 S. 958; glA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567; aA Glade, DB 1980 S. 947.

Verfassungsrechtlich ist es nicht zu beanstanden, daß Beitragszahlungen an die gesetzl. Rentenversicherung nicht als agB (oder Werbungskosten) abziehbar sind (BVerfG v. 10. 2. 87 1 BvR 427/86, EDSStZ 1987 S. 93=DB 1988 S. 367).

Stellungnahme: UE könnte eine Berücksichtigung derartiger Beitragszahlungen als agB allein im Hinblick auf das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 abgelehnt werden, soweit ein Werbungskosten- oder Sonderausgabenabzug für möglich gehalten wird.

So etwa als dauernde Last bei Ratenzahlung nach § 1587 d Abs. 1 Satz 2 BGB (so Meilicke, StbJb. 1977/78 S. 260; zweifelnd Uelner, StbJb. 1980/81 S. 414; im einzelnen streitig) oder als Vorsorgeaufwendungen (Bieryans, DB 1979 S. 958); für Werbungskostencharakter der Leistungen ist Glade, DB 1980 S. 947.

Da die Beitragsleistungen uE weder Werbungskosten noch Sonderausgaben sind, findet das Abzugsverbot jedoch keine Anwendung (glA BFH v. 21. 10. 83 VI R 198/79 aaO). Die Zahlungen sind daher als außergewöhnliche und aus rechtlichen Gründen zwangsläufige Aufwendungen agB. Entgegen der hM handelt es sich nämlich nicht um dem Zugewinnausgleich entsprechende Vermögensumschichtung, die den Aufwendungsbegriff nicht erfüllt (s. Anm. 34). Während Zahlungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung stets zum (unentgeltlichen) Erwerb von Vermögen führen (s. Anm. 300 „*Vermögensauseinandersetzung*“), erlangt der nach § 1 587 b Abs. 3 BGB ausgleichspflichtige Ehegatte nichts. Seine Verpflichtung leitet sich daher auch nach zivilrechtlich zutreffender Auffassung nicht aus dem ehelichen Güterrecht, sondern dem Unterhaltsrecht her (BGH v. 21. 3. 79 IV ZB 142/78, NJW 1979 S. 1289). Seiner Rechtsnatur nach stellt der Versorgungsausgleich eine Ergänzung des nahehelichen Unterhaltsrechts dar. Da es sich jedoch bei den Beitragszahlungen nicht um laufende, übliche Unterhaltsleistungen handelt, werden sie uE nicht von der Abgeltungswirkung des § 33 a Abs. 1 erfaßt; andererseits liegt auch nicht der Fall einer Unterhaltsnachzahlung vor, der eine Anwendung der (ohnehin umstrittenen) Grundsätze von BFH v. 9. 12. 66 VI R 101/66 (BStBl. III 1967 S. 246) nahelegen müßte (s. Anm. 300 „*Unterhaltsnachzahlung*“ sowie Anm. 148).

Erweiterter öff. rechtl. Versorgungsausgleich durch erweitertes („Super“-) Splitting und Quasi-Splitting sowie erweiterte Realteilung: Diese Formen des anderweitigen Versorgungsausgleichs finden nach § 3 b Abs. 1 Nr. 1 VAHRG statt, wenn auch nach Anwendung des § 1587 b BGB und des § 1 Abs. 2 und 3 VAHRG noch ein unverfallbares, dem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich unterliegendes Anrecht verbleibt. Zur Berücksichtigung dieser Vorgänge als agB s. Anm. 151, 152 u. 155.

4. Ausgleich in anderer Weise (§ 1587 b Abs. 4 BGB)

154

Ein Versorgungsausgleich „in anderer Weise“ kann auf Antrag neben dem schuldrechtlichen Versorgungsausgleich dann angeordnet werden, wenn sich die

Übertragung oder Neubegründung von Rentenanwartschaften für den Berechtigten als ungünstig oder nach den Umständen des Falles als unwirtschaftlich erweisen würde. Sofern das Familiengericht insoweit nicht auf den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich ausweicht (s. Anm. 155), kann hier eine Realteilung von Ansprüchen aus Lebensversicherungen erfolgen, die uE nicht den Aufwendungsbegriff des Abs. 1 erfüllen würde (s. Anm. 33 f.); anders jedoch bei denkbarer Übertragung gegenwärtiger Vermögenswerte wie Grundstücken, Wertpapieren oder der Einräumung von Grundpfandrechten, die als Zuwendungen geldwerter Vorteile nach den in Anm. 33, 34 dargelegten Grundsätzen als agB zu berücksichtigen wären. Soweit ein derartiger Versorgungsausgleich im Zusammenhang mit dem Zugewinnausgleich (§ 1383 BGB) durchgeführt wird, erfordert die unterschiedliche steuerl. Behandlung der Zuwendungen eine Trennung beider Maßnahmen (s. Anm. 300 „Zugewinnausgleich“). Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen sind zu beachten (s. Anm. 195 ff.).

155

III. Schuldrechtlicher Versorgungsausgleich (§§ 1587 f–1587 n BGB)

Der unter bestimmten Voraussetzungen subsidiär durchzuführende Versorgungsausgleich auf schuldrechtlicher Grundlage sieht die Zahlung einer sog. Ausgleichsrente im Versorgungsfall vor (§ 1587 g BGB); aber auch die Abtretung von Versorgungsansprüchen ist möglich (§ 1587 i BGB). Soweit der Abzug dieser Versorgungsleistungen als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a für zulässig gehalten wird (hM im Schrifttum, s. § 10 Anm. 59 g mwN; glA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567), scheidet eine Berücksichtigung als agB wegen Abs. 2 Satz 2 aus. Verlangt der ausgleichsberechtigte Ehegatte statt dessen nach § 1587 l BGB eine *Abfindung* seiner künftigen Ausgleichsansprüche, die nur in Form von Zahlungen an eine gesetzliche Renten- oder private Lebens- oder Rentenversicherung erfolgen darf, so gelten die Ausführungen in Anm. 153 entsprechend (aA BMF v. 20. 7. 81, BStBl. I S. 567 und *Stuhrmann*, DStR 1981 S. 531).

156, 157 Einstweilen frei.

M. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung

Schrifttum: *Ritter*, DB 1949 S. 474; *Theis*, DB1952 S. 542; *Labus*, BB 1955 S. 276; *Kaatz*, FR 1955 S. 308; *Oswald*, FR 1956 S. 547; *Kottke*, BB 1956 S. 750; *Tipke*, StWa. 1959 S. 86; *Brockhoff*, BB 1959 S. 1170; *Edenhofer*, BStA 1960 S. 369; *Weisensee*, StuW 1965 Sp. 357; *Ostendorf*, Zinsanteil der Miete (Wohnzins) als agB, DB 1988 S. 2281 und DB 1989 S. 950.

158

I. Vorbemerkung

Die steuerliche 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 Vermieter vor allem die *Finanzierungsbeiträge der Mieter* zugunsten des Vermieters. Der Mietzins selbst ist wie alle Wohnungsaufwendungen des Stpfl. durch den Grundfreibetrag abgegolten, so daß ein Abzug als agB nicht in Betracht kommt (BVerfG v. 25. 9. 92 2 BvL 5/91, 8/91, 14/91, BGBl. I S. 1851 = FR 1992 S. 810 = StRK EStG 1975 Allg.

R. 87 zu C I 3b; uE zu Unrecht aA *Ostendorf*, DB 1988 S. 2281 und DB 1989 S. 950).

II. Baukosten- oder Mieterzuschüsse

1. Verschiedene Formen von Finanzierungsbeiträgen der Mieter

159

Finanzierungsbeiträge von Mietern zugunsten des Vermieters lassen sich zivilrechtlich 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.

2. Einkommensteuerliche Behandlung der verschiedenen Finanzierungsbeiträge als Mieterzuschüsse

160

Einkommensteuerlich werden die in Anm. 159 genannten Leistungen von der FinVerw. einheitlich als sog. Mieterzuschüsse behandelt, die grundsätzlich nicht als agB abziehbar sind (Abschn. 163 Abs. 2 Nr. 2 EStR); nach Abschn. 163 Abs. 2 Nr. 2 b EStR 1975, der nach Abschn. 163 Abs. 5 EStR 1978–84 weitergalt, unterlagen sie dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1.

Grundsätzlich führen nach der Rspr. 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. 55 IV 618/53 U, BStBl. III S. 91; v. 27. 11. 59 VI 61/59, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 105; FG Münster v. 26. 1. 56, EDSz S. 270; FG Hamb. v. 17. 1. 59, EDSz S. 393. S. aber BFH v. 15. 1. 53 IV 411/52 U, BStBl. III S. 68, wonach der Gegenwert keine Rolle spielt.

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. 59 VI 58/57 U, BStBl. III S. 405 aE; aA *Labus*, BB 1955 S. 276; *Kottke*, BB 1956 S. 750, die für eine Verteilung des Zinsverlustes auf die Dauer der Kapitalüberlassung eintreten); s. auch Anm. 300 „*Verluste*“.

Auch die Berücksichtigung *verlorener Baukostenzuschüsse* wird vom BFH unter Hinweis auf die Gegenwertlehre abgelehnt. Der Gegenwert wird entweder allgemein im Abschluß eines günstigen Mietverhältnisses (BFH v. 13. 2. 59 VI 221/58 U, BStBl. III S. 171) oder in der Rechtsposition gesehen, die der Stpfl. infolge der bürgerl.-rechtl. Wertung des Baukostenzuschusses erlangt (s. § 29 I. Bundesmietengesetz, BGBl. I 1955 S. 458 und § 57 c ZVG, BGBl. I 1953 S. 952, 961).

Grundlegend: BFH v. 20. 5. 60 VI 160/59 S u. VI 200/59 S, BStBl. III S. 309 u. 310; ferner v. 6. 3. 59 VI 1 33/57, StRK EStG § 33 R. 98; v. 4. 12. 64 VI 69/64, StRK EStG § 33 R. 217; aA FG Hamb. v. 27. 4. 65, EFG S. 540, rkr.; *Brockhoff*, BB 1959 S. 1170; *Tipke*, StWa. 1959 S. 86 und in *Loep.*, BFH-Bespr. zu BFH v. 13. 2. 59 VI 221/58 U, BStBl. III S. 171. ZT wird auch die Außergewöhnlichkeit der Hingabe verlorener Baukostenzuschüsse verneint (BFH v. 27. 3. 52 IV 449/51 U, BStBl. III S. 123 und v. 4. 12. 64 VI 77/64, StRK EStG § 33 R. 222) oder die Abziehbarkeit ohne nähere Begründung versagt (BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419 aE). Zur Kritik an der Gegenwerttheorie s. Anm. 40; zur Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen allgemein s. Anm. 50 – 52.

Ausnahmsweise kann jedoch bei Leistung eines Baukostenzuschusses wie auch bei Mietzahlung in anderer Form vom Gegenwertgedanken abgesehen werden, „wenn die Maßnahmen des Stpfl. 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. 59 VI 62/59, StRK EStG § 33 R. 109; v. 20. 5. 60 VI 200/59 S, BStBl. III S. 310. Dagegen zu Recht FR 1960 S. 369; zu den Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz s. auch Anm. 39.

Wird der Gegenwertgedanke nach diesen Grundsätzen vernachlässigt, so sind Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu prüfen. Nach BFH v. 20. 5. 60 VI 200/59 S (BStBl. III S. 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“. UE handelt es sich bei verlorenen Baukostenzuschüssen schon begrifflich immer um außergewöhnl. Aufwendungen, deren Zwangsläufigkeit sich nach den allg. Grundsätzen richtet (s. Anm. 170 ff. u. 194 ff.).

Die Zwangsläufigkeit bejahend: BFH v. 15. 1. 53 IV 411/52 U, BStBl. III S. 68 betr. Ersetzung einer Notunterkunft durch eine den Verhältnissen des Stpfl. angemessenere Wohnung; v. 20. 5. 60 VI 200/59 S, BStBl. III S. 310 beiläufig für den Fall eines durch ansteckende Krankheit veranlaßten Wohnungswechsels oder einer Familienzusammenführung (s. Anm. 300 „*Familienzusammenführung*“); FG München v. 13. 5. 54, EFG 1955 S. 70, rkr., betr. Familienzuwachs; FG Münster v. 26. 1. 56, EDStZ S. 270 betr. zwangsweise Räumung der Wohnung (s. auch FinVerw., EDStZ 1953 S. 190 = BB 1953 S. 671); FG München v. 17. 11. 60, EFG 1961 S. 208, rkr., betr. Umzug in eine Wohnung mit Zentralheizung wegen kranker Ehefrau.

Die Zwangsläufigkeit ablehnend: BFH v. 17. 3. 61 VI 145/60 U, BStBl. III S. 275 betr. Baukostenzuschuß als Aussteuerleistung.

III. 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. 59 VI 221/58 U, BStBl. III S. 171), auch wenn sie der Eigenbedarf geltend machende Vermieter erbringt (BFH v. 2. 8. 63 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. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113); s. auch Anm. 62 betr. Abfindungen.

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 (FG München v. 16. 10. 52, EDStZ S. 515); etwas anderes gilt für Umbaukosten oder Schönheitsreparaturen, die nur dazu dienen, die Wohnung den veränderten Lebensbedürfnissen des Stpfl. anzupassen (BFH v. 2. 7. 53 IV 188/52, DStR S. 427; FG Hamb. v. 16. 9. 52, DStR S. 448 u. v. 11. 3. 58, DStR S. 204); s. auch Anm. 300 „Schallsollierung“.

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. 8. 5. 51 IV 314/50, DB 1951 S. 479; v. 15. 1. 53 IV 411/52 U, BStBl. III S. 68).

Maklergebühren: Die für Mieterzuschüsse geltenden Grundsätze stehen auch einer Abziehbarkeit der Gebühren für die Wohnungsvermittlung entgegen (BFH v. 22. 8. 58 VI 148/57 U, BStBl. III S. 419 aE; wohl auch v. 20. 5. 60 VI 160/59 S, BStBl. III S. 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. IdR sind Kauttionen 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 (glA FG Nürnberg v. 8. 3. 67, EFG S. 405, rkr.); gleiches gilt uE, 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 (FG Berlin v. 1. 12. 67, BB 1968 S. 366, uE aus dem Gedanken der Wiederbeschaffung vertretbar).

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 sittl. Gründen (BFH v. 10. 2. 55 IV 159/54 U, BStBl. III S. 137 betr. Zuschuß des Stpfl. an seine Eltern zum Bau eines Wohnhauses, in dem zwei weitere Familien wohnten; v. 17. 3. 61 VI 145/60 U, BStBl. III S. 275 betr. Baukostenzuschuß als Aussteuerleistung).

Einstweilen frei.

162–169

Erläuterungen zu Abs. 2: Zwangsläufigkeit der Aufwendungen, Abzugsverbote

170

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

Abs. 2 Satz 1 enthält eine Legaldefinition der Zwangsläufigkeit als des für außergewöhnliche Belastungen (neben der Außergewöhnlichkeit) wichtigsten Tatbestandsmerkmals. Diese Definition wurde durch das StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) aus der EStDV in das EStG übernommen. Sie entspricht im wesentlichen der Definition, die die Zwangsläufigkeit bei Einführung in das EStG in der amtl. Begr. zum EStG 1938 gefunden hatte (RStBl. 1938 S. 101); dort heißt es:

„Zwangsläufig ist eine Belastung, der sich der Stpfl. aus tatsächlichen Gründen (zB bei Krankheiten, Unfällen, Unwetterschäden) oder aus rechtlichen oder sittlichen Gründen (zB Unterhaltsgewährung für mittellose Angehörige) nicht entziehen kann . . .“

Bei der Übernahme aus der EStDV wurde die Legaldefinition aufgrund der bisherigen Rspr. (BFH v. 10. 6. 52 IV 42/51 U, BStBl. III S. 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 (s. Anm. 194–197).

Rspr. und Schrifttum haben das Merkmal der Zwangsläufigkeit zur Grundlage einer einschränkenden, vom Wortlaut abweichenden Auslegung gemacht. Es soll nicht genügen, daß die Aufwendungen selbst zwangsläufig angefallen sind, vielmehr sollen die Ereignisse, die den Zwang zur Leistung der Aufwendungen auslösen, ihrerseits zwangsläufig sein (s. Anm. 180). Freiwillig herbeigeführte Umstände (s. Anm. 176), die den Zwang zur Leistung der Aufwendungen erst verursachen, sollen danach, dem Sinn des § 33 als Billigkeitsvorschrift entsprechend (s. Anm. 9), die Abziehbarkeit ausschließen. Damit wird Abs. 2 Satz 1 zur Einbruchstelle für *Kausalitätstheorien* (s. Anm. 184) und – jedenfalls bei Schadenersatzleistungen – zum Ausgangspunkt für die Frage nach dem *Verschulden des Stpfl.* (s. Anm. 185). Allerdings wird keineswegs stets die Frage nach der Verursachung aufgeworfen, so idR nicht bei Krankheitskosten, Ehescheidungskosten und Mehrkosten wegen Getrenntlebens von Ehegatten. Damit ist Abs. 2 Satz 1 zugleich Ursache für eine heillose Kasuistik (s. auch o. V., HFR 1978 S. 95). Wegen der in § 33 a Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Verweisung auf § 33 Abs. 2 hat der Begriff der Zwangsläufigkeit auch Bedeutung für die dort geregelten Fälle von Unterhaltsgewährung.

Abs. 2 Satz 2 bestimmt das Verhältnis der StErmäßigung wegen außergewöhnlicher Belastungen (agB) zu anderen Arten von Aufwendungen:

- So bleiben nach dem *ersten Halbs.* Aufwendungen außer Betracht, die zu den *Betriebsausgaben*, *Werbungskosten* oder *Sonderausgaben* gehören (s. Anm. 200–204), während der durch StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 eingefügte und später mehrfach ergänzte (s. Anm. 2) *zweite Halbs.* den Abzug von *Berufsausbildungs-* und *Weiterbildungskosten*, von *Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse* und *Schulgeldzahlungen* ausdrücklich zuläßt, soweit die in § 10 Abs. 1 Nr. 7–9 enthaltenen Höchstbeträge überschritten werden (s. Anm. 205–207).

► *Die Regelung des ersten Halbs.* wurde erstmals durch StÄndG v. 16. 12. 54 aus der EStDV (§ 51 Abs. 1 Satz 2 EStDV 1949–1953) in das Gesetz übernommen (s. Anm. 2), uE hat sie lediglich klarstellende Bedeutung. Als Grundvorausset-

zung für den Abzug von agB ist sie jedoch systematisch fehlplaziert. Da das Negativerfordernis – weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben – 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 ersten Halbs. erschöpft sich heute darin, daß das Abzugsverbot auch oder gerade für nichtabziehbare Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gilt (im einzelnen jedoch str., s. Anm. 202).

Unter der alten Fassung des § 33 EStG vor 1955 (§ 56 EStG 1925), bei der es auf die besonderen wirtschaftl. Verhältnisse ankam, die zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit führten, diente die zunächst von der Rspr. entwickelte Abgrenzungsregelung dem Zweck, eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen (oder „besonderen Verhältnissen“) auszuschließen (s. etwa RFH v. 11. 1. 28, StuW Sp. 125): Hatten sich besondere wirtschaftl. Verhältnisse bereits bei der Einkommensermittlung ausgewirkt, so sollten sie nicht nochmals zu einer Ermäßigung oder einem Erlass der ESt. nach § 56 EStG 1925 (§ 33 EStG 1934 1954) führen.

► *Die Ausnahmeregelung des zweiten Halbs.* 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 § 33 a EStG eine höhere StErmäßigung hätten erhalten können (vgl. BTDrucks. 5/3430 S. 14). Insoweit kommt dieser Regelung auch Bedeutung für die Auslegung des ersten Halbs. zu (s. Anm. 202). Auch die ergänzenden Regelungen des *zweiten Halbs.* durch *StReformÄndG v. 30. 6. 89* (BGBl. I S. 1267; BStBl. I S. 251) und *StÄndG 1992 v. 25. 2. 92* (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) sollten gewährleisten, daß die Einführung eines begrenzten SA-Abzugs nicht zu einer Benachteiligung der Stpf. führt, die derartige Aufwendungen bisher als agB abziehen konnten (vg. BTDrucks. 11/4803 S. 47 und BTDrucks. 12/1108 S. 60).

Abs. 2 Satz 3: *Das Abzugsverbot für Aufwendungen, die durch eine Diätverpflegung entstehen* (s. Anm. 208, 209), wurde durch EStRG v. 5. 8. 74 (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 StRefKomm. II Tz. 508 bis 510, die eine Beschränkung der StErmäßigung auf „echte“ Diätfälle vorgeschlagen hat; krit. auch *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 39 und *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 66 c).

Einstweilen frei.

171, 172

B. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen (Abs. 2 Satz 1)

Schrifttum bis 1974: *Küchenhoff*, Außergew. Belastungen aus sittl. Verpflichtung und gesamtdeutscher Verpflichtung der Bundesbürger, StuW 1956 Sp. 103, StuW 1957 Sp. 107; *Leingärtner*, Aufwendungen für andere Personen aus sittl. Gründen als außergew. Belastungen, StuW 1956 Sp. 815; *Vöss*, Das sittliche Motiv bei der außergew. Bel., EStR 1956 S. 441; *Tipke*, Keine außergew. Bel. bei Mehraufwendungen des schuldhaft getrennt lebenden oder schuldig geschiedenen Ehegatten, DStR 1957 S. 52; *ders.*, Die Schwierigkeit der Auslegung des § 33 EStG, dargestellt am Beispiel des verlorenen Baukostenzuschusses, StWa. 1959 S. 86; *Hermstädt*, Zur Auslegung des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG 1955, 1958 – Kann neben einer Rechtspflicht noch eine über sie hinausgehende sittliche Pflicht bestehen?, DStR 1966 S. 90; *H. M. Schmidt*, Zum Begriff der sittl. Verpflichtung iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG, FR

1960 S. 365; *Spitaler*, Die Berücksichtigung außergew. Belastungen bei der ESt., StuF 1963 S. 73; *Birkholz*, Die Kosten eines Zivilprozesses als außergew. Bel., StuF 1963 S. 76; *Hippe*, Zur Frage des Vorliegens sittlicher Gründe iSd. § 33 EStG, DStR 1962/63 S. 242; *Eisenberg*, StJb. 1968/69 S. 303, 322.

Schrifttum seit 1975: *Richter*, Zur Eigenständigkeit von Ereignissen bei Prüfung der Zwangsläufigkeit nach § 33 EStG, FR 1983 S. 233; *Jakob/Jüptner*, Zur Zwangsläufigkeit außergew. Belastungen, StuW 1983 S. 206; *Risse*, Gute Tat und sittliche Verpflichtung, BB 1984 S. 512; *a. V.*, Der Hund der Schwiegermutter oder: Tatsächliche Zwangsläufigkeit . . ., FR 1985 S. 339; *Barwitz*, Verschulden im Steuerrecht, Berlin 1987.

S. auch das Schrifttum zu *Prozesskosten* allgemein vor Anm. 110, zu *Strafprozesskosten* vor Anm. 115, zu *Zivilprozesskosten* vor Anm. 117 und zu *Ehescheidungskosten* vor Anm. 119; zu *Schuldaufnahme* vor Anm. 130; ferner Bericht der EStKomm., Bonn 1964 S. 250.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 92/186 Abs. 5, 6 und 8 LStR/EStR.

I. Zur Legaldefinition der Zwangsläufigkeit

Die mit dem StNG 1954 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) in das Gesetz übernommene Erklärung des Begriffs „zwangsläufig“ hat bisher kaum zur Ausräumung von Zweifelsfragen beigetragen.

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. 9).
- 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 abzubrechen (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 *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 2, C 25). UE ist diese Auffassung abzulehnen. Im Bereich der Einkommensverwendung wird etwa durch § 10 die Abziehbarkeit auch außergewöhnlicher aber keineswegs zwangsläufiger Aufwendungen (zB für hauswirtschaftliche Beschäftigung oder Schul-

geld) 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 aaO 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 § 33 a Abs. 1, wo der Abzug typischer und keineswegs außergewöhnlicher Unterhaltsleistungen von der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen abhängt. *Arndt* aaO 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 *Kirchhoff/Söhn*, § 12 Rz. A. 2).

Einstweilen frei.

174

II. Aufwendungen, denen sich der Stpfl. aus bestimmten Gründen nicht entziehen kann

1. Zwangsläufigkeit als „Nicht-entziehen-können“

a) Art und Ausmaß der Einwirkung auf den Stpfl.

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) vertretene Auffassung: BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745 betr. Zivilprozeßkosten mit Anm. *o. V.*, HFR 1986 S. 580; BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81, BStBl. II S. 432 betr. PKW-Schenkung an behinderten Sohn; v. 13. 11. 87 III R 263/83, BFHE 151, 440 betr. Besuchsreise in die USA; v. 27. 10. 89 III R 205/82, BStBl. II 1990 S. 294 betr. Unterhaltsleistungen in eheähnlicher Gemeinschaft und v. 26. 4. 91 III R 69/87, BStBl. II S. 755 betr. Flüchtlingsfreibetrag).

Dies bestätigt auch ein Blick in die Entstehungsgeschichte. So erfaßte etwa § 56 EStG 1925

„außergewöhnliche Belastungen durch Unterhalt oder Erziehung einschließlich Berufsausbildung der Kinder, durch gesetzliche oder sittliche Verpflichtung zum Unterhalt mittelloser Angehöriger, auch wenn sie nicht zur Haushaltung des Stpfl. zählen, durch Krankheit, Körperverletzung, Verschuldung, Unglücksfälle (darunter auch außerordentliche Ernte- und Hochwasserschäden) oder durch besondere Aufwendungen im Haushalt, die durch Erwerbstätigkeit einer Witwe mit minderjährigen Kindern veranlaßt worden sind . . .“

Dem entspricht die Begr. zu § 33 EStG 1938 (RStBl. 1938 S. 101), wo als Beispiele für tatsächliche Gründe Krankheit, Unfälle, Unwetterschäden und für rechtliche 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 FG München v. 29. 11. 74, EFG 1975 S. 207, rkr., betr. Aufwendungen eines Laienpriesters). 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 sittl. 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 § 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 rechtliche Sanktionen ausscheiden und im Grunde immer eine „freiwillige Unterwerfung“ unter die Sittenordnung stattfindet. Ebenso lassen „*tatsächliche Gründe*“ (Zwangslagen) idR einen Rest von Entscheidungsfreiheit (s. FG Düss. v. 29. 11. 73, EFG 1974 S. 204, aufgehoben, betr. Zahlung an Hehler zur Wiedererlangung einer wertvollen Plastik); andernfalls bedürfte zB der Arzt bei operativen Eingriffen nicht der Einwilligung des Patienten.

176 b) Verhältnis von „Zwangsläufigkeit“ und „Freiwilligkeit“

Die Rspr. fordert Zwangsläufigkeit iSv. Unfreiwilligkeit. Danach müssen die Aufwendungen für den Stpfl. eine „unabweisliche finanzielle Belastung darstellen“ (BFH v. 14. 11. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 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. dazu auch Anm. 180 ff.).

BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499 betr. freiwillige Übernahme des Prozeßrisikos; v. 25. 10. 63 VI 246/62, StRK EStG § 4 R. 618 betr. Aufwendungen in Erfüllung einer freiwillig übernommenen Bürgschaftsverpflichtung; v. 12. 5. 67 VI R 123/66, BStBl. III S. 489 betr. Rückzahlung eines „unfreiwillig“ aufgenommenen Existenzaufbaudarlehens; v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628, sog. „Lebensretter-Urteil“; v. 19. 4. 74 VI R 63/71, BStBl. II S. 516 betr. Schuldübernahme für GmbH „aus freiem Entschluß“; v. 28. 4. 78 VI R 145/75, BStBl. II S. 456 betr. Anschaffung einer Waschmaschine für kranke Hausfrau aus „freiem Entschluß“; v. 14. 11. 80 VI R 106/78, BStBl. II 1981 S. 130 betr. Ablösung laufender Kosten für die Unterbringung eines Behinderten Kindes; anders, jedoch nur einzelfallbezogen, BFH v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 betr. Freiwilligkeit der Eheschließung im Hinblick auf Scheidungskosten; BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745, „weil der Stpfl. das Prozeßkostenrisiko bewußt auf sich nimmt“; BFH v. 18. 4. 90 III R 126/86, BStBl. II S. 738 betr. „freie Entscheidung“ für eine Internatsunterbringung; BFH v. 6. 3. 92 VI R 163/88, BStBl. II S. 661 betr. auf „freier Entschluß“ beruhende Ausbildungskosten.

S. auch FG Nürnberg. v. 19. 2. 74, EFG S. 469, rkr., betr. freiwillige Übernahme eines Schadensrisikos bei Nichtversicherung; Hess. FG v. 18. 12. 75, EFG 1976 S. 338, rkr., betr. freiwillige Übernahme des Haftungsrisikos als Hundehalter; FG Berlin v. 14. 4. 82, EFG 1983 S. 127, rkr., betr. freiwillige Übernahme des Prozeßkostenrisikos durch Beklagten im Zivilprozeß (s. auch Anm. 117); FG Köln v. 10. 11. 82, EFG 1983 S. 412, rkr., betr. Tilgung von Vereinsschulden durch Vereinsvorstand.

GlA Arndt in Kirchhof/Söhn, § 33 Rz. C 27; Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig, § 33 Anm. 26; Schmidt/Drenseck XII. § 33 Anm. 5 a; kritisch aber Lang, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 588; s. ferner Anm. 300 „Ausbildungskosten“, „Ehrenamt“ u. „Wahlkonsul“.

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.

c) Objektive und subjektive Zwangsläufigkeit

177

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 rechtlicher Gründe ist grundsätzlich ein subjektiver Maßstab denkbar, so etwa im Falle einer umstrittenen Rechtsfrage: dann aber fehlt es an objektiven Maßstäben. Die neuere Rspr. des BFH neigt dazu, die Prüfung der Zwangsläufigkeit – jedenfalls bei sittl. Gründen – nach objektiven Gesichtspunkten vorzunehmen.

BFH v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Bürgschaftsaufwendungen zugunsten des Bruders; v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 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 neuere Rspr., wonach die Gründe der Zwangsläufigkeit von außen auf die Entschließung des Stpfl. einwirken müssen (s. Anm. 175 mwN zur Rspr.); *glA* FG Kassel v. 27. 7. 65, EFG S. 585, rkr., betr. Leistungen „auf Grund“ zivilrechtlich ungültigen Testaments; FG Münster v. 29. 11. 65, EDStZ 1966 S. 6, betr. sittl. Verpflichtung zur Gewährung einer Aussteuer; FG Ba.-Württ. v. 25. 4. 79, EFG S. 549, rkr., betr. Schuldübernahme zugunsten des unfallgeschädigten erwachsenen Sohnes; Hess. FG v. 11. 2. 88, EFG S. 568; rkr., betr. Aufwendungen auf Grund einer unter Zwang übernommenen Bürgschaft; und das Schrifttum: *Arndt in Kirchhoff/Söhn*, § 33 Rz. C 26; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 23; *aA* BFH v. 7. 12. 62 VI 115/62 U, BStBl. III 1963 S. 135 betr. Unterhaltsleistungen der Erben für ein nichteheliches Kind des Erblassers; v. 12. 5. 67 VI R 1 23/66, BStBl. S. 489 betr. Aufwendungen zur Rückzahlung eines Existenzaufbaurlehens, die subjektive Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen bejahend; ähnlich auch *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 48.

Stellungnahme: UE ist 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 u. 7). Das schließt die StErmäßigung in *Irrtumsfällen* jedoch nicht unbedingt aus.

Beispiele: Der Stpfl. glaubt, Vater eines nichtehelichen Kindes zu sein und leistet Unterhalt. Auf Grund 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 (*glA Schmidt/Drenseck XII. § 33 Anm. 5a*).

178 d) Inländischer oder ausländischer Beurteilungsmaßstab

Unabhängig von der Frage nach objektiven und subjektiven Beurteilungsmaßstäben können im Hinblick auf rechtliche und sittliche Gründe bei Sachverhalten mit Auslandsberührung Zweifel entstehen. Einen unbeschr. stpfl. Ausländer können andere rechtl. und sittl. Verpflichtungen zu Aufwendungen veranlassen, als dies bei einem deutschen Stpfl. der Fall wäre. Für den Sonderfall üblicher Unterhaltsleistungen verlangt der durch StÄndG 1979 eingeführte § 33 a Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs., die Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach inländ. Maßstäben (s. § 33 a Anm. 130 ff.). Für alle anderen nach § 33 zu beurteilenden Fälle, wie zB unübliche Unterhaltsleistungen, Aussteueraufwendungen etwa, aber auch für laufende Unterhaltsleistungen vor 1979 fehlt es an einer entspr. Regelung.

Geltungsbereich der Sonderregelung für § 33 a: Zu § 33 a Abs. 1 werden folgende Auff. vertreten:

- ▷ *Vor Einführung* des § 33 a Abs. 1 Satz 4 ist die Beurteilung der Zwangsläufigkeit nach *ausländischen* Maßstäben (Heimatrecht) vorzunehmen:
FG Münster v. 13. 3. 69, F. FG S. 493, rkr., betr. gesetzl. Unterhaltspflicht eines Italieners gegenüber seinen Geschwistern; glA OFD Düss. v. 21. 1. 76, BR S. 118 = DBS. 943 [3.3]; v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1006; aA FG Düss. v. 29. 11. 71, EFG 1972 S. 122, rkr., betr. spanischen Gastarbeiter u. sittl. Verpflichtung zur Unterhaltsgewährung; ferner FG Berlin v. 18. 10. 74 u. v. 19. 10. 74, EFG 1975 S. 113, 114, rkr.; FG Hamb. v. 21. 7. 76, EFG S. 600, rkr., betr. SA-Abzug; FG Berlin v. 24. 9. 76, EFG 1977 S. 171, rkr.; FG Hamb. v. 16. 3. 82, EFG S. 522, rkr.; OFD München v. 17. 12. 76, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 36 [A.2.]; *Lukas*, DStR 1977 S. 183.
- ▷ *Nach Einführung* des § 33 a Abs. 1 Satz 4 haben verschiedene FG diese Regelung als Klarstellung aufgefaßt und daher auch schon für VZ vor 1979 inländische Maßstäbe angelegt: FG Berlin v. 8. 6. 79, EFG 1980 S. 21, rkr.; FG München v. 19. 6. 80, EFG S. 550, bestät. aus anderen Gründen; FG Hamb. v. 13. 2. 81, EFG S. 294, rkr.
- ▷ *Vermittelnd* BFH v. 17. 1. 84 VI R 244/80, BStBl. II S. 527, wonach grundsätzl. Heimatrecht und ausländische Wertvorstellungen maßgebend sind, stl. jedoch nicht mehr an Aufwendungen zu berücksichtigen ist, als nach inländischem Recht und inländischen Wertvorstellungen abziehbar wäre. Eine entsprechende Anwendung des § 33 a Abs. 1 Satz 4 auf den Ausbildungsfreibetrag für VZ vor 1982 (vor Inkrafttreten des § 33 a Abs. 2 Satz 3 aF) hat der BFH abgelehnt (BFH v. 6. 11. 87 III R 241/83, BFHE 151 S. 416).

Anwendung der Sonderregelung auf § 33: In Rspr. und Schrifttum wird zT die Auffassung vertreten, § 33 a Abs. 1 Satz 4 sei auch auf die Generalklausel anzuwenden.

FG München v. 14. 11. 90, EFG 1991 S. 325, rkr., betr. Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten des Bruders; glA *Blümich/Oepen* § 33 Rz. 117; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 48; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a; aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. A 15, C 7.

Stellungnahme: UE ist für die nicht von der Sonderregelung des § 33 a Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbsatz erfaßten Fälle wie folgt zu verfahren: Das Vorliegen einer *rechtlichen Verpflichtung*, nämlich die Frage nach der Durchsetzbarkeit von Ansprüchen, ist nach deutschem internationalem Privatrecht zu beurteilen.

Dies knüpft zT an das Recht des Auslands an (zB Recht des Tatorts bei unerlaubter Handlung, Art. 12 EGBGB; Heimatrecht des unterhaltsleistenden ausländischen Vaters Art. 19 ff. EGBGB, im einzelnen jedoch sehr str.), zT auch an inländ. Recht (so bei deutscher Staatsangehörigkeit des gegenüber seinem Kind unterhaltsverpflichteten Elternteils, Art. 19 ff. EGBGB); schließlich kann sowohl ausländ. als auch inländ. Recht in Betracht kommen (zB Personalstatut des gegenüber sonstigen Verwandten zum Unterhalt

Verpflichteten). GLA für Unterhaltsleistungen: v. *Bornhaupt*, BB 1978 S. 1006; auf den Gedanken eines stretcht. *ordre public* verweisend: BFH v. 17. 1. 84 VI R 244/80, BStBl. II S. 527, ferner FG Münster v. 13. 3. 69, EFG S. 493, rkr.

Ähnlich muß die Annahme einer *sittlichen Verpflichtung* uE von der Möglichkeit ihrer Durchsetzung abhängig gemacht werden. Eine im Ausland bestehende sittl. 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 (ähn. v. *Bornhaupt*, BB 1979 S. 1006; aA FG Berlin v. 18. 10. 74, EFG 1975 S. 114, rkr., betr. sittl. Verpflichtung eines Gastarbeiters zu Unterhaltsleistungen an Bruder in der Türkei; o. V., b+p 1978 S. 51 betr. Aussteueraufwendungen ausländ. Arbeitnehmer).

Einstweilen frei.

179

2. Zwangsläufigkeit der Aufwendungen oder der zugrunde liegenden Ereignisse?

a) Die Problemstellung

180

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.

BFH v. 22. 9. 55 IV 616/53 U, BStBl. III S. 347 betr. Ablehnung der Zwangsläufigkeit von Unterhaltsaufwendungen, wenn Stpfl. Scheidung veranlaßt hat; v. 21. 3. 58 VI 14/54 U, BStBl. III S. 329 betr. Unterhaltsaufwendungen bei Getrenntlebenden als zwangsläufige Folge vorangegangenen Verhaltens der Ehegatten; v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105 betr. Aufwendungen zur Beseitigung eines Unfallschadens an geliehenem Pkw; v. 3. 5. 74 VI R 86/71, BStBl. II S. 686 betr. Übernahme von Strafprozeßkosten für den verurteilten Sohn, weil Stpfl. eine Unfallfahrt veranlaßt hat; v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Aufwendungen auf Grund einer Bürgschaft für den Bruder; v. 3. 6. 82 VI R 41/79, BStBl. II S. 749 betr. Unfallschaden mit fremdem Pkw auf Urlaubsfahrt.

FG Münster v. 28. 8. 75, EFG 1976 S. 82, rkr., betr. Schadensersatzleistung nach Verursachung eines Zimmerbrandes; Hess. FG v. 18. 12. 75, EFG 1976 S. 338, rkr., betr. Schadensersatzleistungen eines Hundehalters, FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG 1978 S. 78, rkr., betr. Schaden durch An- und Verkauf eines gestohlenen Pkw; FG Düss. v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 125, best. nv. EFG 1983 S. 2, betr. Aufwendungen eines Alkoholikers zur Suchtbefriedigung und Heilung; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 7. 12. 78, EFG 1979 S. 334, rkr., betr. Schadensersatzleistungen auf Grund Tierhalterhaftung; FG Düss. v. 11. 12. 78, EFG 1979 S. 383, rkr., betr. Umzugskosten auf Grund Kündigung und damit zusammenhängender Räumung einer Werkswohnung; Hess. FG v. 27. 5. 83, EFG S. 609, rkr. (EFG 1985 S. 474), betr. Prozeßkosten in Numerus-clausus-Verfahren (s. Anm. 127).

GLA *FinVerw.*, Abschn. 92/186 Satz 1 LStR/ESTR, „das Ereignis und die Beseitigung seiner Folgen müssen für den Stpfl. zwangsläufig sein“.

GLA auch das *überwiegende Schrifttum*: *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 14 ff.; *Jakob/Jüptner*, *StuW* 1983 S. 210 f., die auf die wesentliche Ursache abstellen; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 10b, wonach das 1. Glied einer zu den Aufwendungen führenden

Kausalkette zu berücksichtigen ist; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a; krit. dazu *StKomm.*, Untersuchungen zum ESt-Recht, Bonn 1964 S. 251; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig* § 33 Rz. 24; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 57; zweifelnd wohl *Richter*, FR 1983 S. 233 und differenzierend *Blümich/Oepen* § 33 EStG Rz. 113 f., die auf Ursachenforschung verzichten, wenn dies (wie bei Krankheitskosten) dem „Sinn und Zweck des § 33“ widerspricht.

Das Ausmaß der Ursachenforschung wird allerdings ganz unterschiedlich bestimmt. So ist nach *Pohlmann* (Außergewöhnliche Belastung, Darstellung in ABC-Folge, 3. Aufl. 1982 Tz. 17) zur Beurteilung der Zwangsläufigkeit nicht die ganze Ursachenkette zu erforschen, sondern stets nur deren letztes Glied. Nach *Pohlmann* (aaO) soll die Erforschung von Ursachen unterbleiben, wenn sie nach der Art der Ereignisse oder aus anderen Gründen (zB Achtung der Menschenwürde) unutullich erscheine.

So schon BFH v. 23. 2. 68 VI R 239/67, BStBl. II S. 407 betr. Verzicht auf Ursachenforschung bei Ehescheidungskosten; s. auch die Rspr. zur Abziehbarkeit von Krankheitskosten in Anm. 90; glA *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 56. In BFH v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628 („Lebensretter-Urteil“) wird auf die Prüfung der den Unterhaltsaufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse ohne Begründung verzichtet, um statt dessen eine neue, die denkbaren rechtl. und sittl. Gründe überlagernde tatsächliche Verpflichtung anzunehmen.

Den ausnahmsweisen Verzicht auf Ursachenforschung hat die Rspr. – wohl im Anschluß an eine entspr. Anm. in diesem Kommentar (Anm. 11 a Lfg. 103) – als Typisierung der Zwangsläufigkeit des den Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisses zu erklären versucht (BFH v. 2. 10. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 betr. Kosten eines Sorgerechtsverfahrens; s. auch FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG 1978 S. 78, rkr., u. *Söffing*, FR 1982 S. 73).

Stellungnahme: UE läßt sich weder aus dem Wortlaut (s. Anm. 181) noch aus dem Zweck (s. Anm. 182) des Abs. 2 Satz 1 folgern, daß nicht die Aufwendungen, sondern die zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig sein müßten (s. Anm. 173 aE). 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 S. 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. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. B 47; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 26); *Hartmann/Büttcher/Nissen/Bordenwin*, § 33 Anm. 10; s. dazu im einzelnen Anm. 30 u. 32. Zur Bedeutung von Kausalität und Verschulden s. Anm. 184 u. 185.

181 b) Gegenstand der Zwangsläufigkeit bei wörtlicher Auslegung des Abs. 2 Satz 1

Nach dem Wortlaut 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).

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“.

Hier wurde (bis Lfg. 103) der Versuch unternommen, die Notwendigkeit der Ursachenforschung aus dem Wortlaut abzuleiten: Der Ausdruck „entziehen“ solle darauf hindeuten, daß es nicht gleichgültig sein könne, ob der Stpfl. die Ursache der Aufwendungen freiwillig geschaffen habe; andernfalls hätte es nahegelegen, von Aufwendungen zu sprechen, die auf rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen „beruhen“.

Diese Überlegung ist indes ungenau: 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 Betriebsausgaben oder Werbungskosten 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 Betriebsausgaben und Werbungskosten von den privaten Aufwendungen maßgebend ist; s. § 4 Anm. 46 d–n und § 9 Anm. 115 ff.) durch das Merkmal der Zwangsläufigkeit ersetzt wird. Der Ausdruck „nicht entziehen können“ kennzeichnet eben, daß die rechtlichen, 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 (s. Anm. 182).

c) Gegenstand der Zwangsläufigkeit nach dem Zweck des Abs. 2 Satz 1 182

Vom Zweck des Abs. 2 Satz 1 geht das Hess. FG v. 18. 12. 75 (EFG 1976 S. 338, rkr.) aus, wenn es bemerkt, für die Frage der Zwangsläufigkeit könne es nicht darauf ankommen, ob der Stpfl. aufgrund eines Urteils oder Vergleichs zur Zahlung verpflichtet war, denn sonst müsse die Erfüllung eines jeden Rechtsanspruchs, auch eines vertraglichen, eine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 EStG begründen. Eine solch weitgreifende Anwendung dieses Tatbestandes sei nicht gewollt. Daraus folge, daß es „für die Frage der Zwangsläufigkeit nicht darauf ankommt, ob der Stpfl. in der Lage ist, sich den geltend gemachten Zahlungsansprüchen zu entziehen, sondern darauf, ob er sich dem Lebenssachverhalt entziehen konnte, der zur Begründung der Ansprüche führte“.

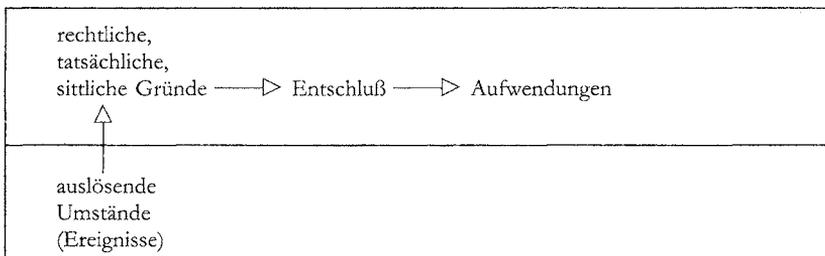
Das FG verkennt dabei, daß unter rechtlichen Gründen eben nicht alle, jedenfalls nicht die selbst eingegangenen rechtlichen Verpflichtungen gemeint sein können (s. Anm. 175 u. 188). Versteht man unter den „rechtlichen Gründen“ solche, die nicht vom Stpfl. gesetzt sind, so entfällt auch die vom FG angenommene Notwendigkeit, auf die Zwangsläufigkeit von Lebenssachverhalten abzustellen.

Anders ausgedrückt, der Entschluß, Aufwendungen zu leisten, muß durch „zwingende“ rechtliche, tatsächliche oder sittliche Gründe, die auf den Willen des Stpfl. einwirken, bestimmt sein; die rechtlichen 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. Verfährt 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 rechtlichen bzw. sittlichen Verpflichtungen oder den tatsächlichen Zwängen und den sie auslösenden Umständen. Man könnte dem entgegenhalten, diese Unterscheidung sei brauchbar für rechtliche 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



183 Einstweilen frei.

3. Bedeutung von Kausalität und Verschulden; mißbräuchliche Inanspruchnahme des § 33

184 a) **Bedeutung der Kausalität für die Zwangsläufigkeit**

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), erhebt sich die Frage, 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. 81 VI R 38/78, BStBl. II 1982 S. 116 betr. Kosten eines Sorgerechtsverfahrens und die Rspr.-Nachweise in Anm. 180; ferner: *Grass, Loep.*, BFH-Bespr. zu BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61, BStBl. III S. 499; *Söffing*, FR 1982 S. 73; *Spitaler*, StuF 1963 S. 73; s. auch *Blümlich/Oepen*, § 33 Anm. 112, wonach Ursachenforschung nach den „Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck des § 33“ geboten ist. *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 210 ff. und *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 17 greifen auf die „wesentliche Ursache“ zurück. Krit.: EStKommission (Untersuchungen zum EStRecht,

Bonn 1964 S. 250 ff.), die vorgeschlagen hat, eine weitere Abklärung durch die Rspr. abzuwarten.

Die Folge davon ist eine die Rechtssicherheit beeinträchtigende Kasuistik, die unter Berücksichtigung der „Gesamtumstände des Einzelfalles“ in vielen Fällen alle Möglichkeiten offenläßt.

S. dazu die Rspr. zu Prozeßkosten Anm. 110 ff. sowie zu Schuldaufnahme, Schuldtilgung, Schuldzinsen Anm. 130 ff. und die überholte Rspr. zu Aussteueraufwendungen (s. Anm. 300 „Ausstattung“, „Aussteuer“); s. ferner Anm. 300 „Ausbildungskosten“, „Bürgschaft“, „Schadensersatz“, „Unfallschaden“.

Sozialadäquanz: Eine verbreitete Meinung im Schrifttum und zunehmend auch bei den FG versucht eine zu weitgehende Einengung des § 33 bei Anwendung von Kausalitätstheorien durch Rückgriff auf die Sozialadäquanz zu lösen (so auch hier bis Lfg. 103).

Tipke, DStR 1957 S. 52; *Hoffmann*, FR 1959 S. 282; *Birkholz*, StuF 1963 S. 76; *Seitbel*, FR 1966 S. 319; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 327 betr. Unfallschäden auf Grund „asozialen Verhaltens“ und S. 329 betr. Umzugskosten, gegen Hess. FG v. 10. 12. 65, EFG 1966 S. 276, rkr.; *Eisenberg*, FR 1973 S. 371; *Littmann*, XIII. § 33 Anm. 27 c, aufgegeben ab XIV. § 33 Anm. 27 a; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a.

Ebenso FG Stuttg. v. 28. 10. 58, EDSz 1959 S. 140, betr. Aufnahme eines Studendarlehens in den Abschlusssemestern; Nds. FG v. 3. 11. 60, EFG 1961 S. 256, rkr., betr. Aufwendungen des Stpfl. zur Wiedergutmachung eines sozialwidrigen Verhaltens seines Sohnes; Hess. FG v. 29. 1. 71, EFG S. 383, betr. sozialadäquate Übernahme eines Schadensrisikos durch Nichtabschluß einer Sachversicherung (aufgeh. durch BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105, wonach die Frage des Versicherungsschutzes bedeutungslos sein soll; aA insoweit auch FG Nürnberg. v. 19. 2. 74, EFG S. 469, rkr.); FG Düss. v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 125, best. nv. EFG 1983 S. 2, betr. unterschiedl. Behandlung von Aufwendungen eines Alkoholikers zur Suchtbefriedigung und Heilung; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 7. 12. 78, EFG 1979 S. 334, rkr., betr. Schadensersatzleistung auf Grund fahrlässiger Mißachtung von Sicherheitsvorkehrungen bei Affenhaltung; wohl auch BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U, BStBl. III S. 437 betr. Anerkennung von Unterhaltsleistungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe; s. auch BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499, wonach „wegen ... asozialen Verhaltens“ des Stpfl. eine StErmäßigung ausscheidet. AA FG Nürnberg. v. 24. 10. 73, EFG 1974 S. 111, aufgeh. BFH v. 7. 3. 75 VI R 201/73, nv. kritisch auch *Jakob/Jüptner*, StuW 1983 S. 211. S. auch Anm. 300 „Umzugskosten“, „Unfallschaden“, „Versicherungsschutz“, „Verzicht“.

Hat sich danach der Stpfl. sozialadäquat verhalten, so sind die am Ende 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 S. 211; ähnlich *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 18). Geht es nämlich im Straf- und Zivilrecht darum, ob ein bestimmtes Ereignis für einen bestimmten Erfolg ursächlich war, so geht es nach hM bei der Anwendung von Kausalitätstheorien auf § 33 darum, in einer unendlichen Kausalkette oder unter adäquaten Bedingungen nach einer Ursache zu suchen, die vom Stpfl. selbst gesetzt ist. Tatsächlich lassen sich aber alle Ereignisse, die eine rechtliche 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 iSd. 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 (Begründung des Gefährdungstatbestandes, 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 auf Grund der Rechtspflicht darauf abstellen, ob sich der Stpfl. dem Lebenssachverhalt entziehen konnte, der zur Begründung 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 einzuengen, 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).

185 b) Bedeutung des Verschuldens für die Zwangsläufigkeit

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:

- schuldhafte, 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 Schadensfalles oder einer tatsächlichen Zwangssituation wird im allgemeinen die Abziehbarkeit dadurch veranlaßter Aufwendungen als agB versagt.

BFH v. 5. 7. 63 VI 272/61 S, BStBl. III S. 499; s. auch BFH v. 3. 6. 82 VI R 41/79, BStBl. II S. 749 beide betr. Prozeßkosten nach Verkehrsunfall; BFH v. 18. 9. 87 VI R 121/84, BFH/NV 1988 S. 353 betr. Schadensersatzzahlungen aufgrund vorsätzlich begangener Straftat; glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 28; *Barwitz*, Verschulden im StRecht, S. 103; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 10 b; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a.

Speziell zum Vorsatz: FG Düss./Köln v. 26. 2. 58, EDSzS. 187; FG Düss. v. 29. 4. 64, EFG S. 428, rkr., betr. Verpflichtung zum Schadensersatz nach Unterschlagung.

Zur groben Fahrlässigkeit: Nds. FG v. 3. 11. 60, EFG 1961 S. 256, rkr., betr. Schadensersatz des Stpfl. für den Verkehrsunfall seines Sohnes; FG Düss. v. 28. 4. 77, EFG 1978 S. 78, rkr., betr. Verkäuferhaftung nach grob fahrlässigem Erwerb eines gestohlenen Kfz.; Hess. FG v. 5. 10. 90, EFG 1991 S. 195, rkr., betr. „politischen Freikauf“ eines Rumäniendeutschen; zT aA FG Nürnberg v. 24. 10. 73, EFG 1974 S. 111 (aufgeh. BFH v. 7. 3. 75 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. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 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 Stuttg. v. 23. 10. 62, EFG 1963 S. 206, rkr., betr. Schadensersatz nach Verkehrsunfall mit widerrechtlich benutztem Kfz.; FG Münster v. 28. 8. 75, EFG 1976 S. 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. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., betr. Schäden, die der minderjährige Sohn des Stpfl. verursacht hat; aA wohl BFH v. 3. 6. 82 VI R 41/79, BStBl. II S. 749 beiläufig, da grobe Fahrlässigkeit bejaht wurde; der BFH (VI R 41/79 aaO) betont den Billigkeitsgedanken (s. Anm. 9) und stützt sich – nicht ausdrücklich, jedoch beispielhaft – auf die besonderen, im Arbeitsrecht gewohnheitsrechtl. gesicherten Haftungsgrundsätze der „gefahrengeeigneten Arbeit“; ferner *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 28; *Barwitz*, Verschulden im StRcht, S. 103; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Schadensersatz“; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 58; *Schmidt/Drensecke* XII. § 33 Anm. 5 a, die ebenfalls alle dafür eintreten, daß leichte Fahrlässigkeit nicht stschädlich ist; kritisch *Jakob*, StRK-Anm. EStG (bis 1974) § 33 R. 340.

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. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., die Zwangsläufigkeit ablehnend) oder in denen die Ersatzpflicht allein auf Gefährdungshaftung (zB § 833 BGB) beruht; s. dazu Hess. FG v. 18. 12. 75, EFG 1976 S. 338, rkr., betr. Schäferhund, der Briefträger anfällt u. v. 19. 12. 83, EFG 1984 S. 402, rkr., betr. nicht haftpflichtversicherten Hund, der Verkehrsunfall verursacht; in beiden Fällen wurden agB abgelehnt; kritisch *o. V.*, FR 1985 S. 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 S. 580), aber auch in Gegensatz zu dem 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. UE ist vielmehr zu untersuchen, ob eine mißbräuchliche und damit unzulässige Inanspruchnahme des § 33 vorliegt (s. Anm. 186).

c) Mißbräuchliche Inanspruchnahme des § 33

UE kann eine Begrenzung des Anwendungsbereichs für § 33 nicht durch Anwendung von *Kausalitätstheorien* erfolgen (s. Anm. 184), die dann wieder bei Sozialad-

äquanz 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) vertretene Auffassung: FG Köln v. 17. 12. 85, NWB 1986 F. 1 S. 24 und Hess. FG v. 21. 1. 86, EFG S. 401 jeweils betr. Kosten eines Vaterschafts-Feststellungsprozesses; FG Köln v. 23. 1. 89, EFG S. 233, rkr., betr. Kosten einer vergleichsweise beendeten Unterhalts-Abänderungsklage nach § 323 ZPO: ähnlich auch *a. V.*, HFR 1986 S. 580, wonach eine Begrenzung wohl nur durch die §§ 40 ff. AO möglich sein soll; s. auch Anm. 117.

Dabei kann dahingestellt bleiben, ob man diese Grenzen für die Anwendung des § 33 aus einem außerhalb der Vorschrift bestehenden allgemeinen Rechtsgrundsatz (etwa dem Grundsatz von Treu und Glauben) ableitet oder von der Auffassung ausgeht, daß jedem Recht sozial-ethische Schranken immanent seien (vgl. *Palandt/Heinrichs*, BGB, 52. Aufl. 1993, § 242 Anm. 1 a [aa]). Insoweit besteht auch kein so erheblicher Gegensatz zwischen einer sozial-ethischen Wertung, wie sie der Kommentar bis Lfg. 103 forderte, und der dort abgelehnten Auffassung von *Judeich* (RWP Bl. 14 D ESt. II B 39/63), die sich letztlich auf Grundsätze von Treu und Glauben zurückzieht. Jedenfalls begrenzt die Mißbrauchslehre nicht nur die Ausübung subjektiver Rechte, sondern begegnet generell dem Normenmißbrauch (vgl. *Soergel/Siebert/Knopp*, BGB, 11. Aufl. 1978, § 242 Anm. 362).

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. 300 „*Strafe*“); ferner Schadensersatzverpflichtungen aufgrund strafbaren Verhaltens (BFH v. 18. 9. 87 VI R 121/84, BFH/NV 1988 S. 353 betr. Schadensersatzzahlungen nach Verurteilung wegen Untreue) und schließlich bei Aufwendungen, die (mögen sie auch zwangsläufig erwachsen) der Aufrechterhaltung eines mißbilligten Zustandes dienen, so etwa Aufwendungen zur Suchtbefriedigung (dazu 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 § 61 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 beim *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. Dagegen kann auch nicht eingewendet werden, dem Zweck des § 33 EStG als Billigkeitsvorschrift sei zu entnehmen, daß der Stpfl. nur „unvermeidbare Aufwendungen“ abziehen könne (so FG Münster v. 28. 8. 75, EFG 1976 S. 82, rkr.). Habe jedoch ein Stpfl. schuldhaft – wenn auch nur leicht fahrlässig – gehandelt, so sei der Schaden bei Beachtung der verkehrüblichen Sorgfalt eben „vermeidbar“ gewesen. Dies würde eine *Schadensverhütungspflicht* voraussetzen. Indes folgt aus der Tatsache, daß die Herbeiführung eines Erfolgs rechtliche Sanktionen nach sich zieht, noch nicht, daß umgekehrt eine Pflicht zur Verhütung dieses Erfolgs bestünde. So lehnt die herrschende Meinung ab, aus § 61 VVG (schuldhaftes Herbeiführen des Versicherungsfalls) eine Schadensverhütungspflicht abzuleiten. Aus dem gleichen Grund kann aus dem Zweck des § 33 nicht die Pflicht abgeleitet werden, der Stpfl. müsse sich zur Abwendung von Schäden etwa gegen Schadenrisiken versichern (dazu im einzelnen Anm. 300 „*Versicherungsschutz*“).

Gegen die hier vertretene Auffassung wird man nicht einwenden können, daß der Gedanke des Normenmißbrauchs gleichermaßen bei den übrigen abziehbaren Aufwendungen (Betriebsausgaben und Werbungskosten) Anwendung finden müsse. Denn dies war etwa für die Abziehbarkeit von Strafen jedenfalls bis zu den Beschlüssen des BFH (v. 21. 11. 83 GrS 2, 3/82, BStBl. II 1984 S. 160, 166) tatsächlich der Fall; in anderen Fällen kommt der Einwand der unzulässigen Rechtsausübung wegen des von der hM vertretenen Aufteilungs- und Abzugsverbots nach § 12 erst gar nicht zum Tragen.

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. 91 III R 91/89, BStBl. II 1992 S. 137; im einzelnen dazu Anm. 41 u. 300 „*Verzicht*“) oder auf *Inanspruchnahme kostenloser Heilfürsorge* (FG Nürnberg v. 25. 6. 74, EFG S. 517, rkr.) und die *Vereitelung der Vorteilsausgleichung* durch verspätete Geltendmachung der ihm zustehenden Erstattungs- oder Beihilfeansprüche (dazu auch Anm. 44).

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 Treu und Glauben (*Palandt/Heinrichs*, BGB, 52. Aufl. 1993, § 254 Anm. 1 a u. 3 b [aa]). UE steht danach 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 verlorengeht (s. auch *Horlemann*, BB 1980 S. 1837; aA *Friederich*, BB 1981 S. 594) und arglistig ist uE der vorübergehende Verzicht auf Erstattungsansprüche zu dem einzigen Zweck einer Vereitelung der Vorteilsausgleichung.

Zum Rechtsmißbrauch bei Geltendmachung von Prozeßkosten als agB s. Anm. 117.

4. Die Gründe der Zwangsläufigkeit (das „Nicht-entziehen-können“)

a) Allgemeine Grundsätze

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. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 895, 897 zu II 1 c; FG Rhld.-Pf. v. 22. 2. 83, EFG S. 608, rkr.; aA *Schmidt/Drenseck* IX. § 33 Anm. 5 a unter uE unzutreffender Berufung auf BFH VI R 86/71 v. 3. 5. 74, BStBl. II S. 686; nach *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a sollen abgesehen von dem Einzelfall in BFH III R 145/85 (aaO) auch weiterhin die Gründe der Zwangsläufigkeit beim Unterstützten für den Stpfl. maßgebend sein, weil „das eigene Verhalten der unterstützten Person derart sozialwidrig sein könne, daß von dem Stpfl. eine Unterstützung nicht als selbstverständliche Handlung erwartet werden müsse“. UE aus den oa. Erwägungen abzulehnen (glA wohl auch *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 12).

Ebensowenig wie die Zwangsläufigkeit vom Einkommen oder Vermögen des Stpfl. abhängt (s. Anm. 48), 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 § 33 a Abs. 1 Satz 2 und 3 ist weder geboten noch rechtsdogmatisch zulässig (glA BFH v. 19. 2. 65 VI 306/64 U, BStBl. III S. 284; aA *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 23 a; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a). 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 rechtlicher Gründe kann in Einzelfällen von der Bedürftigkeit des Empfängers abhängen; so setzen die Unterhaltsansprüche des getrenntlebenden Ehegatten (§ 1361 BGB) und der sonstigen Unterhaltsberechtigten (zB §§ 1602, 1615 1 BGB) die Bedürftigkeit des Empfängers voraus, nicht dagegen Schadens- oder Aufwändungsersatzansprüche, denen der Stpfl. ausgesetzt ist.

S. auch Anm. 90 betr. *Krankheitskosten Angehöriger*; Anm. 110 betr. *Übernahme von Prozeßkosten* für andere Personen und Prozeßkostenvorschuß; Anm. 134 betr. *Schuldübernahme*; Anm. 146–148 betr. *Unterhaltsleistungen*.

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 grundsätzlich 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. 135 „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 sittl. 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 grundsätzlich 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 § 33 a Abs. 1 Satz 5 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 sittl. Gründen bezahlt werden. Ähnlich, wenn ein sittlich Verpflichteter leistet, während sich der rechtlich Verpflichtete seiner Verpflichtung entzieht, oder wenn ein nachrangig Unterhaltsverpflichteter Aufwendungen geltend macht, die eigentlich der vorrangig Verpflichtete hätte leisten müssen (zB § 1606 Abs. 1 und 2 BGB).

UE kann in all diesen Fällen die StErmäßigung dem Grunde nach nicht versagt werden (glA BFH v. 7. 3. 75 VI R 98/72, BStBl. II S. 629 betr. Unterhaltszahlungen zugunsten der Schwiegertochter, die von ihren Eltern nichts erhalten hatte; aA BFH v. 20. 3. 52 IV 284/51 U, BStBl. III S. 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. 196 u. 197).

b) Rechtliche Gründe

188

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

Verpflichtung aus Rechtsgeschäften: Es besteht allgemeine Übereinstimmung, daß rechtl. Verpflichtungen auf Grund eines Rechtsgeschäftes für sich allein nicht genügen. Dies folgt daraus, daß Abs. 2 Satz 1 nur solche rechtlichen Gründe erfaßt, die vom Stpfl. nicht selbst gesetzt sind. Entsprechendes gilt, wenn sich Verpflichtungen zu Aufwendungen aus einem freiwillig begründeten öffentl. Rechtsverhältnis ergeben. Zwangsläufigkeit ist in diesen Fällen nur dann zu bejahen, wenn sich unabhängig von der selbst begründeten Rechtspflicht eine rechtl. oder sittl. Verpflichtung bzw. eine tatsächl. Zwangslage zur Leistung der Ausgaben ergibt oder wenn die Eingehung der Rechtspflicht ihrerseits auf rechtl. oder sittl. Verpflichtungen bzw. einer tatsächl. Zwangslage beruht (glA BFH v. 18. 7. 86 III R 178/80, BStBl. II S. 745 mit Anm. o. V., HFR 1986 S. 580). In diesem Sinne entscheidet die Rspr. über Bürgschaften.

BFH v. 1. 12. 61 VI 306/60 U, BStBl. III 1962 S. 63; v. 25. 10. 63 VI 246/62, StRK EStG § 4 R. 618; v. 12. 12. 63 IV 287/60 U, BStBl. III 1964 S. 299; v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147, jeweils betr. Aufwendungen auf Grund von Bürgschaften (wN Anm. 300 „Bürgschaft“); v. 8. 4. 60 VI 114/59, StRK EStG § 33 R. 112 betr. vergleichsweise Übernahme der Kosten eines Scheidungsrechtsstreits; v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628 betr. Aufwendungen auf Grund von Schuldversprechen; s. auch die Rspr. zur *Schuldübernahme und Schuldtilgung* (Anm. 133), wonach ebenfalls das Rechtsgeschäft allein (§§ 414 ff. und §§ 607 ff. BGB) nicht für die Annahme der Zwangsläufigkeit ausreicht (glA *Blümlich/Oepen* § 33 EStG Rz. 118; *Fitsch in Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 33 Rz. 49; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Rz. 10).

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. AA 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 u. 300 „*Versicherungsschutz*“). UE kann in Fällen schuldhaft verursachter Schäden der Abzug nur dann versagt werden, wenn die Inanspruchnahme des § 33 rechtsmißbräuchlich wäre (s. Anm. 186; dazu ferner Anm. 300 „*Schadensersatz*“, „*Unfallschaden*“).

Gefährdungshaftung, Unfallhaftung und Haftung auf Grund 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. 75, EFG 1976 S. 338, rkr., u. v. 19. 12. 83, EFG 1984 S. 402, rkr., betr. Tierhalterhaftung). Gleiches muß aber auch für die Haftung auf Grund vermuteten Verschuldens gelten (aA FG Köln v. 17. 12. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., betr. Haftung des Aufsichtspflichtigen nach § 833 BGB).

Gesetzliche Unterhaltspflichten sind vom Willen des Stpfl. unabhängige Rechtspflichten, die die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen begründen (über das Verhältnis zu § 33 a s. Anm. 147, 148 und § 33 a Anm. 38). Daß der Stpfl. die die Unterhaltspflicht auslösenden Umstände selbst herbeigeführt hat (Heirat, Zeugung und Geburt), schließt die Zwangsläufigkeit grundsätzlich nicht aus; etwas anderes kann allerdings für Sonderbedarf gelten (BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66, BStBl. III S. 596 u. Hess. FG v. 10. 12. 68, EDStZ 1969 S. 264, jeweils 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. 190 f.) ergeben (BFH v. 23. 5. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 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-rechtlichen Entscheidungen* (zB Kostenentscheidungen) oder auch aus *öffentlich-rechtlichem 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 rechtliche, 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 S. 346; aA BFH v. 12. 12. 73 VI R 23/71, BStBl. II 1974 S. 300 betr. bad.-württ. Feuerwehrabgabe; im einzelnen dazu Anm. 300 „*Feuerwehrrabgabe*“, „*Steuern*“).

Daß StAusgaben in der Praxis mit Ausnahme von BFH v. 12. 12. 73 VI R 23/71 aaO bisher keine Bedeutung hatten, mag daran liegen, daß die wichtigsten Steuern dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 unterliegen oder als Betriebsausgaben, Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 2) und als Sonderausgaben abziehbar sind (KirchenSt.) bzw. waren (VSt. bis 1974); bei einigen Steuern (zB private KfzSt.) dürfte es auch an der Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen fehlen.

Nach Rspr. und hM beruhen auch *Prozesskosten* auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (s. Anm. 110 ff.), während sie uE zwangsläufig auf Grund der Kostenentscheidung entstehen (s. Anm. 117).

c) Tatsächliche Gründe

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.

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. 87 III B 165/86, BFH/NV 1987 S. 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; insbesondere sind Aufwendungen zur Heilung der Trunksucht abziehbar.

StRspr.: BFH v. 30. 11. 66 VI R 108/66, BStBl. III 1967 S. 459 betr. Krankheitskosten eines Alkoholikers; BFH v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Fahrtkosten zu Gruppentreffen der Anonymen Alkoholiker; (s. auch Anm. 90 u. 300 „*Trunksucht*“), während die Geltendmachung von Aufwendungen zur Befriedigung der Trunksucht rechtsmißbräuchlich wäre, s. Anm. 186; im Ergebnis glA FG Düss. v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 125, best. BFH v. 14. 8. 81 VI R 34/78 nv. (EFG 1983 S. 2), betr. Abgrenzung abziehbarer Krankheitskosten eines Alkoholikers von nichtabziehbaren Aufwendungen zur Suchtbefriedigung.

Eigene Aufwendungen des Stpfl.: 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 sittl. Verpflichtung hinzutreten, die den persönlichen Bezug des Stpfl. zum Zuwendungsempfänger herstellt

glA die hM im Schrifttum: *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 5; *Blümich/Oepen*, § 33 EStG Rz. 120; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 50; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 c; unentschieden: BFH v. 27. 10. 89 III R 205/82, BStBl. II 1990 S. 294 betr. Unterhaltspflicht des Partners einer eheähnlichen Gemeinschaft; aA BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U, BStBl. III S. 437 betr. Unterhaltsleistungen im Rahmen einer sog. Onkel-Ehe; v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628, „*Lebensretter-Urteil*“.

Kritik: Beiden (älteren) Entscheidungen des BFH (VI 282/62 U und VI R 271/68, aaO) ist die Scheu gemeinsam, eine sittl. Verpflichtung zu bejahen. So wird entweder eine sittl. Verpflichtung verneint, weil es an verwandtschaftlichen Beziehungen fehle (BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U aaO) oder die Entscheidung darüber bleibt dahingestellt (BFH v. 26. 5. 71 VI R 271/68 aaO). UE ist in diesen Fällen eine sittl. Verpflichtung zu bejahen (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 c). Das Ausweichen auf wertneutrale tatsächliche Gründe vermeidet zwar den (vermeintlichen) Widerspruch aus der Bejahung einer sittl. Pflicht im Rahmen einer 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. 173 u. 175).

Anwendungsbeispiele aus der Rspr. zu einer Zwangsläufigkeit aus tatsächl. Gründen sind Aufwendungen zur Wiederbeschaffung vernichteten Hausrats (s. Anm. 75 ff.), Krankheits- und Kurkosten (s. Anm. 90 ff. u. 102 ff.), Aufwen-

dungen infolge Körperbehinderung (s. Anm. 82 u. 84 86) sowie Rückzahlungen auf Grund zwangsläufiger Schuldaufnahme (s. Anm. 135 f. u. 300 „*Existenzaufbandarlehen*“).

Siehe ferner Anm. 300

„ <i>Ausreisekosten</i> “,	„ <i>Kleidung</i> “,
„ <i>Baukostenzuschuß</i> “,	„ <i>Kulturgüter</i> “,
„ <i>Deliktsverlust</i> “,	„ <i>Lösegeldzahlungen</i> “,
„ <i>Detektiv</i> “,	„ <i>Sturmschäden</i> “,
„ <i>Familienzusammenführung</i> “,	„ <i>Unfallschäden</i> “,
„ <i>Fluchthilfekosten</i> “,	„ <i>Umzugskosten</i> “,
„ <i>Katastrophen</i> “,	„ <i>Wohnungsbeschaffung</i> “.

190 d) Sittliche Gründe

Begriff der sittlichen Verpflichtung: Auch die sittl. 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 allgemein anerkannte sittl. Pflicht sein (s. Anm. 177). Es kommt daher entscheidend auf die herrschenden Anschauungen an (glA BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 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 Sanktionstheorie der neueren Rspr. des BFH:* Im Anschluß an die von *Leingärtner* (StuW 1956 Sp. 820) und hier (Lfg. 147) vertretene Auffassung hat der BFH entschieden, aus der Vergleichbarkeit rechtlicher 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 iSv. Sanktionen im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge haben könne, ob das Unterlassen also als moralisch anstößig empfunden werde (BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81, BStBl. II S. 432 betr. PKW-Schenkung an den körperbehinderten Sohn mit Anm. o. V., HFR 1987 S. 347).

BFH III R 209/81 aaO: Das sittliche Gebot dürfe nicht als innerer Zwang von dem Betroffenen empfunden werden, sondern müsse ähnlich dem Rechtszwang von außen her, als eine Forderung der Gesellschaft an den Stpfl. herantreten. 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. 87 III R 208/82 (BStBl. II S. 715) ist bei der Entscheidung über das Vorliegen einer Sittenpflicht auf alle Umstände des Einzelfalls, insbesondere die persönlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten, ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie konkrete Lebenssituation abzustellen.

► *FinVerw. und Schrifttum:* Während die FinVerw. noch von der älteren Rspr. ausgeht (Abschn. 92/186 Abs. 5 Satz 4 LStR/EstR) ist das Schrifttum dieser nunmehr stRspr. (s. u.) weitaus überwiegend gefolgt.

Blümich/Opfen § 33 EStG Rz. 122; *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Rz. 51; *Frotscher/Frost*, § 33 Rz. 33; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Rz. 10; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 d; s. auch *Leingärtner*, StuW 1956 Sp. 820; aA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 8 unter Berufung auf die nach der (älteren) Rspr. des VI. Senats des BFH (s. Anm. 191) übliche „Faustformel“, wonach die allgemeine Verpflichtung in Not gerate-

nen Mitbürgern zu helfen, keine Zwangsläufigkeit iSd. § 33 begründe; wohl auch *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 592 in Auseinandersetzung mit *Leingärtner* aaO.

► *Anwendungsfälle des neuen Begriffs der Sittenpflicht*: Auch nach der neueren Rspr. ist zur Abgrenzung steuerlich anzuerkennender sittl. Pflichten von der allgemeinen sittl. 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. 78 VI R 145/75, BStBl. II S. 456 betr. Anschaffung einer Waschmaschine für bedürftige Angehörige in der DDR u. v. 2. 3. 84 VI R 158/80, BStBl. II S. 484 betr. Besuchsfahrten zum erkrankten Ehegatten); ferner ist eine Abgrenzung der nach § 33 abziehbarer Aufwendungen von den nur unter besonderen Voraussetzungen zulässigen Spenden für mildtätige und karitative Zwecke geboten (BFH v. 8. 4. 54 IV 342/53 U, BStBl. III S. 188). Aus diesem Grunde genügt auch die Erfüllung einer sog. *Anstandspflicht* (s. auch § 534 BGB) nicht, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen aus sittl. Gründen zu bejahen.

So können weder Aufwendungen für Trauerkleidung (BFH v. 12. 8. 66 VI R 76/66, BStBl. III 1967 S. 364) oder die Bewirtung von Trauergästen (BFH v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 130) noch die Kosten einer Hochzeitsfeier (BFH v. 2. 5. 58 VI 303/57 U, BStBl. III S. 296) zu einer StErmäßigung führen. Diese einschränkende Auslegung des Begriffs „sittliche Gründe“ durch den BFH ist auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BVerfG v. 23. 6. 78 1 BvR 712/77, StRK EStG § 33 R. 324 betr. Strafprozeßkosten und Schulden eines Sohns des Stpfl.).

Die in BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81 (BStBl. II S. 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) Sanktionsthese scheiden auf bestimmten *Konventionen beruhende Verpflichtungen* (Anstandspflichten, Sitten und Übungen) ebenso als sittl. Pflicht iSd. § 33 aus wie das allgemeine sittl. Gebot, Mitmenschen in Not zu helfen. Im Ergebnis 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 S. 96; aA *H. M. Schmidt*, FR 1960 S. 365 unter zutr. Hinweis auf die Gesetzgebungswirklichkeit). Aus dem gesellschaftlichen Bezug sittlicher Pflichten folgt, daß bei unterschiedlichen Sittenvorstellungen immer die in der Umgebung des Stpfl. herrschenden sittl. Vorstellungen entscheidend sein müssen. Für Ausländer, auch wenn sie in der BRD leben (zB Gastarbeiter), gelten daher nicht unbedingt deutsche Sittenvorstellungen (dazu und zur umstrittenen Anwendung des § 33a Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. s. im einzelnen Anm. 178).

Persönliche Beziehung als Voraussetzung: Die sittl. 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 ESt., 1981/1988 S. 593).

So BFH v. 7. 12. 62 VI 115/62 U, BStBl. III 1963 S. 135 betr. sittl. Verpflichtung des Erben zum Unterhalt gegenüber nichtehel. Kind des Erblassers und die Rspr. zu Unterhaltsleistungen an den Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft, die auf eine gemeinschaftsbedingte Bedürftigkeit des Empfängers abstellt (grundlegend: BFH v. 27. 10. 89 III R 205/82, BStBl. II 1990 S. 294); als weiteres Beispiel werden von BFH v. 8. 4. 54 IV 342/53 U (BStBl. III S. 188) beiläufig Zuwendungen eines Stpfl. an seine arbeitsunfähig gewordene langjährige Hausgehilfin angeführt; glA *FinVerw.*, Abschn. 92/186 Abs. 5 Satz 3 LStR/ESTR, die die Anerkennung einer sittl. Verpflichtung gegenüber Nichtangehörigen nur als Ausnahme ansehen. Dem kann nur insoweit gefolgt werden, als eine Vermutung für eine sittl. Verpflichtung unter Angehörigen besteht, während die Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen in allen übrigen Fällen besonderer Feststellungen bedarf. Soweit zur Feststellung sittl. Bindungen unter Nichtangehörigen die Grundsätze der strafrechtlichen Garantienlehre herangezogen werden (so *H. M. Schmidt*, FR 1959 S. 345; ähnlich auch FG Hamb. v. 23. 1. 59, EFG S. 312, rkr.), wird in den meisten Fällen auch eine rechtliche Verpflichtung bejaht werden können (s. auch Anm. 300 „*Patenschaft*“).

Die Zwangsläufigkeit ist zu bejahen, wenn die Unterlassung der Aufwendungen aus sittl. Gründen mißbilligt würde. Wer sich verlobt, also ein Eheversprechen abgibt (§ 1297 BGB) und eine durch äußeren Zwang herbeigeführte Trennung nicht durch Besuchsreisen zu überwinden sucht, handelt in sittlich zu mißbilligender Weise.

Wenn FG München v. 6. 2. 76 (EFG S. 338, rkr.) bemerkt, der Stpfl. hätte nicht unanständig oder unsittlich gehandelt, wenn er die Besuchsfahrten zu seiner Verlobten in der DDR und damit die verhältnismäßig hohen Kosten hierfür eingeschränkt hätte, befindet es sich bereits bei der Prüfung der Angemessenheit der Aufwendungen, also der Zwangsläufigkeit der Höhe nach (s. Anm. 197).

Sittliche Verpflichtung in anderen Rechtsgebieten: Der Begriff der Sittspflicht ist auch außerhalb des EStG insbesondere 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. 82, NJW 1982 S. 2885 und OVG Berlin v. 28. 4. 81, FamRZ 1981 S. 278 beide betr. Ablehnung des Anwärterverheiratetenzuschlags bei eheähnlichen Gemeinschaft; aA aber VG Berlin v. 15. 1. 80, NJW 1980 S. 1589 und VG München v. 5. 11. 85, NJW 1986 S. 742 betr. Ortszuschlag für Verheiratete bei Aufnahme der Mutter des gemeinsamen Kindes in Haushalt des Beamten; BVerwG v. 19. 12. 68 Buchholz 448.0, § 12 (WehrPflG) Nr. 36 und v. 11. 9. 74, BVerwGE 47, 45 beide betr. Zurückstellung vom Wehrdienst wegen Unterhaltsverpflichtungen; BSG v. 13. 7. 77, Soziale Sicherheit (SozSich) 1977 S. 339 betr. Anspruch auf Haushaltshilfe „Oma auf Krankenschein“.

191 e) Einzelfälle zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen

Hauptanwendungsbereich der Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen sind die Aufwendungen für *Unterhalt* und *Berufsausbildung* nach § 33 a Abs. 1 iVm. § 33 Abs. 2 (s. § 33 a Anm. 70), früher auch die *Aussteuerfälle* nach Inkrafttreten des GleichberG (s. Anm. 300 „*Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen*“); ferner Bürgschaftszahlungen (s. Anm. 300 „*Bürgschaft*“) und Aufwendungen auf Grund einer Schuldübernahme (s. Anm. 134). S. ferner Anm. 300 „*Adoption*“, „*Besuchsreisen*“, „*Familienfest*“, „*Fluchthilfekosten*“, „*Rentenversicherung*“. Darüber hinaus sind zu § 33 die folgenden Entscheidungen zur Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ergangen:

Sittliche Gründe bejahend: BFH v. 17. 1. 58 VI 34/57, StRK EStG § 33 R. 82 betr. Ausstattungsaufwendungen zugunsten des unangemessen ausgebildeten Sohnes; v. 6. 3. 64 VI 116/63, StRK EStG § 33 R. 203 betr. Ausstattung des erwachsenen Sohnes; v. 24. 7. 87

III R 208/82, BStBl. II S. 715 betr. Erfüllung von Nachlaßverbindlichkeiten, die auf existentiellen Bedürfnissen der in Armut verstorbenen Mutter beruhen; v. 23. 5. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 895 betr. Strafverteidigungskosten für die volljährige Tochter; v. 23. 5. 90 III R 98/89, BFH/NV 1991 S. 153 betr. Strafverteidigungskosten der Eltern für den volljährigen Sohn; s. auch die Nachweise zu § 33 a Anm. 73.

Finanzgerichtliche Entscheidungen: FG Düss. v. 29. 10. 53, EFG 1954 S. 57, rkr., betr. Aufnahme eines Flüchtlingskindes zum Besuch der höheren Schule; FG Münster v. 25. 9. 69, EFG 1970 S. 123, rkr., betr. Reise zur Beerdigung des Vaters in der ehemaligen DDR; Ba.-Württ./Freib. v. 24. 6. 76, EFG S. 496, rkr., betr. Besuchsfahrten zum Ehemann nach Ungarn, der in seiner Freizügigkeit eingeschränkt war; FG Nürnberg v. 22. 2. 79, EFG S. 391, rkr., betr. Aufwendungen für Fahrten mit blinder Mutter; FG Nürnberg v. 9. 10. 81, EFG 1982 S. 247, rkr., betr. Ausbürgerungskosten eines Flüchtlings aus der CSSR; FG Rhld.-Pf. v. 22. 2. 83, EFG S. 608, rkr., betr. Strafverteidigungskosten für den wegen Raubmordes angeklagten Sohn (mit krit. Anm. *Risse*, BB 1984 S. 512); Hess. FG v. 31. 1. 85, EFG S. 297, aufgehoben: BFH v. 23. 5. 90 III R 63/85 (BStBl. II S. 894), betr. Besuchsfahrten zum inhaftierten Ehemann; FG Saarl. v. 31. 5. 85, EFG S. 504 betr. Strafverteidigungskosten für die eines Kapitalverbrechens angeklagte Tochter (insoweit best. durch BFH III R 145/85 aaO). S. auch die Nachweise zu § 33 a Anm. 73.

Sittliche Gründe ablehnend: *BFH* v. 5. 4. 57 VI 177/56 U, BStBl. III S. 196 betr. Ausstattung des Sohnes anläßl. der Hochzeit mit Hausrat; v. 2. 5. 58 VI 303/57 U, BStBl. III S. 296 betr. Aufwendungen der Brauteltern für Hochzeitsfeier; BFH v. 2. 12. 60 VI 69/60, StRK EStG § 33 R. 144 betr. Ausstattungsaufwendungen des Stpfl. zugunsten seines Sohnes; v. 9. 12. 60 VI 183/60, StRK EStG § 33 R. 126 betr. Reisekosten zur Beerdigung des Bruders; im Unterschied dazu die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen ablehnend: BFH v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558; v. 22. 9. 61 VI 144/60, StRK EStG § 33 R. 148 betr. Haushaltseinrichtung des Sohnes, der bereits eine Berufsausbildung erhalten hat; v. 3. 11. 61 VI 223/61, StRK EStG § 33 a R. 44 betr. Aufwendungen für Verwandtenbesuche aus der ehemaligen DDR; v. 4. 12. 64 VI 56/64, StRK EStG § 33 R. 219 betr. Reisekosten für die ins Ausland heiratende Tochter; v. 12. 8. 66 VI R 76/66, BStBl. III 1967 S. 364 betr. Ausgaben für Trauerkleidung; v. 18. 8. 67 VI R 51/66, BStBl. III S. 758 betr. Ausstattung des heiratenden Sohnes;

BFH v. 16. 5. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536 betr. Besuchsfahrten des Stpfl. zu seinem eine Kur durchführenden Ehegatten; v. 8. 11. 77 VI R 42/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Kosten einer nachträgl. Auswanderungsgenehmigung; v. 28. 4. 78 VI R 145/75, BStBl. II S. 456 betr. Aufwendungen zur Anschaffung einer Waschmaschine für hilflose Schwiegermutter in der DDR; v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 betr. Kosten einer christlich-wissenschaftl. Heilbehandlung;

BFH v. 27. 2. 87 III R 209/81, BStBl. II S. 432 betr. PKW-Schenkung an körperbehinderten Sohn; v. 13. 3. 87 III R 301/84, BStBl. II S. 495 betr. Adoption; v. 20. 3. 87 III R 150/86, BStBl. II S. 596 und v. 3. 6. 87 III R 6/87, BFH/NV 1987 S. 710 alle betr. Adoption fremdländischer Kinder; v. 3. 6. 87 III R 141/86, BStBl. II S. 779 betr. Aussteuerleistungen; BFH v. 5. 1. 90 III B 53/89, BFH/NV 1990 S. 430 betr. Adoption; v. 3. 11. 91 III R 192/90, BFH/NV 1992 S. 457 betr. Übernahme der Strafverteidigungskosten für den Neffen; v. 15. 11. 91 III R 1/91, BFH/NV 1992 S. 302 betr. Unfallkosten der Tochter.

S. auch Anm. 300 „Adoption“ sowie „Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen“ und die Nachweise zu § 33 a Anm. 73.

Finanzgerichtliche Entscheidungen: FG Kassél v. 27. 7. 65, EFG S. 585, rkr., betr. freiwillige Aufwendungen auf Grund unwirksamen Testaments; FG Rhld.-Pf. v. 7. 11. 67, EFG 1968 S. 66, rkr., betr. Übernahme von Ehrenämtern; FG Münster v. 18. 1. 74, EFG S. 313, rkr., betr. Spermakonservierung zur Erhaltung des Stamms der Familie; FG München v. 29. 11. 74 EFG 1975 S. 207, rkr., betr. Aufwendungen als Laienpriester; Nds. FG v. 11. 1. 77, EFG S. 541, rkr., betr. Flugkosten zur Beerdigung des Vaters in Australien; FG Düss. v. 4. 7. 77, EFG 1978 S. 81, rkr., betr. Prozeßkosten für die Tochter und v. 19. 6. 78, EFG S. 544, rkr., betr. Krankentransport der Mutter in die DDR; FG Berlin v. 12. 4. 78, EFG S. 594, rkr., betr. Pkw-Schenkung in die ehemalige DDR;

FG Ba. Württ./Freib. v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 180, rkr., betr. vom Nichterben getragene Beerdigungskosten; Hess. FG v. 11. 3. 82, EFG S. 520, rkr., betr. Adoption zweier Kinder aus Kolumbien; FG Hamb. v. 16. 3. 82, EFG S. 522, rkr., betr. Reisekosten zum schwer

erkrankten Vater in Südkorea; FG Saarl. v. 25. 3. 82, EFG 1983 S. 67, rkr., betr. Reisekosten zum Verlobten in Rumänien; Nds. FG v. 10. 5. 82, EFG S. 624, rkr., betr. Aussteueraufwendungen; FG Ba.-Württr./Freib. v. 15. 6. 82, EFG 1983 S. 163, rkr., betr. Ausbürgerungskosten (Tschechoslowakei); FG Köln v. 10. 11. 82, EFG 1983 S. 412, rkr., betr. Tilgung von Vereinsschulden durch Vereinsvorstand; FG Berlin v. 22. 3. 83, EFG 1984 S. 71, best. (BFH v. 3. 6. 87 III R 250/83 nv.), betr. Adoptionskosten (Chile); FG Münster v. 24. 11. 83, EFG 1984 S. 287, best. (BFH v. 14. 8. 87 III R 292/84 nv.), betr. Fluchthilfekosten (DDR); FG Berlin v. 17. 5. 84, EFG 1985 S. 127, rkr., betr. Nachzahlung von Rentenversicherungsbeiträgen für die Eltern des Stpfl.; FG Nürnberg v. 8. 8. 84, EFG 1985 S. 243, rkr., betr. Schuldentilgung für arbeitslosen Vater des Stpfl.; Hess. FG v. 12. 2. 85, EFG S. 349, rkr., betr. Aussteueraufwendungen; FG Köln v. 28. 2. 85, EFG S. 503, rkr., betr. Adoptionskosten (Indonesien); Hess. FG v. 19. 11. 87, EFG 1988 S. 236, rkr., betr. Darlehensaufnahme zur Unterstützung des volljährigen Sohnes; Hess. FG v. 27. 11. 87, EFG 1988 S. 312, rkr., betr. Aufwendungen für sog. Folgeadoption; FG Rhld.-Pf. v. 26. 6. 90, EFG 1991 S. 27, rkr., betr. Reisekosten zur Beerdigung der Tante; FG München v. 14. 11. 90, EFG 1991 S. 325, rkr., betr. Begleichung von Nachlaßverbindlichkeiten des Bruders; FG Ba.-Württr./Freib. v. 11. 12. 91, EFG 1992 S. 274, rkr., betr. Darlehenstilgung zugunsten des Ehegatten; FG Münster v. 13. 10. 92, EFG 1993 S. 312, rkr., betr. Aufwendungen für In-Vitro-Fertilisation. Siehe im übrigen § 33a Anm. 73 mwN.

192, 193 Einstweilen frei.

III. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen

1. Allgemeines zur Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen

194 a) Rechtsentwicklung der Regelung

Durch EStG v. 16. 12. 54 (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. 52 IV 335/51 U, BStBl. III S. 135 und v. 10. 6. 52 IV 42/51 U, BStBl. III S. 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 IV 335/51 U aaO).

GlA BFH v. 10. 4. 53 IV 271/52 U, BStBl. III S. 170 u. v. 26. 8. 54 IV 512/53 U, BStBl. III S. 313, beide betr. Unterhaltsleistungen zugunsten bedürftiger Angehöriger; v. 30. 9. 54 IV 9/54 U, BStBl. III S. 349 betr. Unterhaltsleistungen an geschiedene Frau. Nach BFH IV 271/52 U aaO sei den Freibetragsregelungen des § 32 zu entnehmen, „daß der Gesetzgeber nur einen Teil der tatsächlich notwendigen Lebenshaltungskosten habe berücksichtigt wissen wollen“.

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. 52 IV 444/51 U, BStBl. III S. 188) und den *Kosten für eine Hausgehilfin* vorgenommen (BFH v. 27. 11. 52 IV 167/52 U, BStBl. III 1953 S. 38).

Im Ergebnis hatte man so bereits durch die Rspr. eine Pauschalierung bestimmter Aufwendungen erreicht, wie sie dann durch die ebenfalls mit StNG v. 16. 12. 54

eingeführte gesetzliche Typisierung des § 33 a erfolgte. Damit aber wurde die Frage, was „notwendig und angemessen“ sei, für die in der Praxis häufigen Fälle bereits mit ihrer gesetzlichen Regelung gegenstandslos (s. § 33 a Anm. 3 und 23 f.).

Mit der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung durch das StÄndG v. 18. 7. 58 (s. § 26 Anm. 2 ff.) wurde schließlich auch dem Gleichbehandlungsargument – Koppelung der Notwendigkeit und Angemessenheit von Unterhaltsleistungen an den Tariffreibetrag für Ehefrau und Kinder – die Grundlage entzogen.

b) Bedeutung der Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen 195

Eingeschränkte Bedeutung für die Rspr.: Aufgrund der geschilderten Rechtswicklung (s. Anm. 194) 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. 64 IV 47/62 U, BStBl. III 1965 S. 91 betr. Frischzellenbehandlung oder BFH v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 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 Gegenstandes, 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 Stpfl. 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 S. 91).

Diesem erklärten Ziel des Gesetzgebers zuwider hat die FinVerw. bestimmt, daß die Höhe des Vermögens des Stpfl. ebenso unerheblich sein soll wie der Umstand, daß die Aufwendungen aus dem Einkommen oder Vermögen geleistet werden (Abschn. 92/186 Abs. 8 Sätze 4 u. 5 LStR/ESTR). Beide Merkmale sind nach *objektiven Maßstäben* zu beurteilen (s. BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 385 betr. Aussteueraufwendungen).

Stellungnahme: UE hat die Regelung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nur klarstellende Bedeutung (glA BTDrucks. 2/481 S. 91; *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 32 f.). 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 rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 6). Mit Mißbrauchskontrolle hat dies nichts zu tun (aA *Rasenack*, DB 1983 S. 1275 f.). Ebenso wie bei Beurteilung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach (Anm. 177) sind Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen allein nach objektiven Maßstäben zu bestimmen (glA FG Nürnberg. v. 26. 7. 83, EFG 1984 S. 178, rkr., betr. Wiederbeschaffung von Hausrat u. Kleidung durch Facharzt), dies ist ein Gebot des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Anm. 6 u. 7). UE bedürfen die beiden Begriffe – 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 steuerlichen Gleichmäßigkeit und sozialen

Gerechtigkeit werden (aA *Blümlich/Oepen*, § 33 Anm. 127; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 39).

196 2. 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 iSv. Tauglichkeit und damit die Zweckmäßigkeit von Aufwendungen beinhalten (so *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 6).

Schmidt/Drenseck aaO sind der Auffassung, der Begriff „notwendig“ bezeichne die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen *ibrer Art nach*, und führen als Beispiel die Anschaffung eines teuren Luxuswagens durch einen gehbehinderten Stpfl. an (uE ein Musterbeispiel für die Frage der Angemessenheit). Unter dem Gesichtspunkt der Notwendigkeit könne es ferner ausreichen, einen Dritten nur darlehensweise zu unterstützen, anstatt den Betrag endgültig zu verausgaben (*Schmidt/Drenseck* aaO verweisen uE zu Unrecht auf BFH v. 11. 11. 88 III R 262/83, BStBl. II 1989 S. 280). S. auch die Rspr. zur Notwendigkeit bei Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung (Anm. 76), die uE allein die Angemessenheit betrifft.

Stellungnahme: UE spricht gegen eine derartige Auslegung des Begriffs „notwendig“, 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 rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen dem Grunde nach. Etwas anderes ist uE auch der neueren Rspr. des BFH nicht zu entnehmen (vgl. Urt. v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 130 betr. Leichenschmaus und v. 11. 11. 88 III R 262/83, BStBl. II 1989 S. 280 betr. Hochschulstudium für Geschwister). Daß sich die Notwendigkeit aber auf die Höhe der Aufwendungen bezieht, ergibt sich uE aus dem Sinnzusammenhang: Der dem zweiten Halbs. 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 S. 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. 36, RStBl. 1937 S. 666). Schließlich wird die hier vertretene Auffassung auch von der Neuregelung des § 33 a Abs. 1 Satz 4 (StÄndG 1979) bestätigt, nach der die Notwendigkeit von Unterhaltsleistungen an beschr. estpfl. Personen nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates zu beurteilen ist. Soweit auch Art und Gegenstand der Aufwendungen bei der Würdigung der Zwangsläufigkeit zu berücksichtigen sind (BTDrucks. 2/481 S. 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 sittl. 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 U v. 12. 12. 63 IV 287/60, BStBl. III 1964 S. 299, 300 aE). Auch die früher für Aussteuerfälle entscheidende Frage, inwieweit Einkommen und Vermögen der Tochter vergünstigungsschädlich ist (s. Anm. 300 „*Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen*“), rechtfertigt sich uE aus dem Begriff der Notwendigkeit iSv. Abs. 2 Satz 1. Als notwendige Unterhaltsleistung ist schließlich nur der Betrag anzusehen, der für ein Schwarzweiß-Fernsehgerät aufzuwenden ist, auch wenn der Stpfl. einen Farbempfänger für seine bedürftigen Eltern in der DDR gekauft hat (FG Berlin v. 6. 9. 77, EFG 1978 S. 228, rkr.). S. auch FG Nürnberg v. 31. 5. 79, EFG S. 549, rkr., u. FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr., die bei Nachzahlungen von Rentenversicherungsbeiträgen zugunsten Angehöriger nur Aufwendungen in Höhe der Freibeträge des § 33 a als notwendig ansehen; vgl. ferner Anm. 300 „*Rentenversicherung*“.

Aus der Rechtsentwicklung der Vorschrift (s. Anm. 194) folgt zugleich, daß die Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Empfängers von Unterhaltsleistungen nach § 33 a Abs. 1 Satz 3 u. Abs. 2 Satz 2 als typisierende Regelungen der Notwendigkeit von Aufwendungen zu verstehen sind (s. § 33 a Anm. 100).

3. Begrenzung auf „angemessene Aufwendungen“

197

Die Angemessenheit soll ua. auch unter Würdigung der Lebensstellung des Stpfl. und nach Ursache, Art und Gegenstand der Aufwendungen bestimmt werden (BTDrucks. 2/481 S. 91; s. Anm. 195).

Dagegen soll es nach BFH v. 3. 12. 64 IV 47/62 U (BStBl. III 1965 S. 91 betr. Frischzellenbehandlung) – uE zutreffend – gerade nicht auf „die wirtschaftlichen Verhältnisse“ des Stpfl. ankommen, die besonders hohe Aufwendungen erlauben. Während Einigkeit darüber besteht, daß die Angemessenheit nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen sei (etwa BFH v. 7. 8. 59 VI 141/59 S, BStBl. III S. 385 betr. Aussteueraufwendungen; FG Nürnberg v. 26. 7. 83, EFG 1984 S. 178, rkr., betr. Wiederbeschaffung von Hausrat; glA Eisenberg, StJb. 1968/69 S. 305), fehlt es durchweg an einer Bestimmung dessen, was als angemessene Aufwendungen anzusetzen ist. Die FinVerw. hat sich für bestimmte häufig auftretende Fälle mit festen Betragsgrenzen beholfen: so etwa bei Aussteueraufwendungen (s. Anm. 300 „*Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen*“) und in Anlehnung daran bei der Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung (s. Anm. 76). Für den Sonderfall der Krankheitskosten wird die Angemessenheit von der Rspr. nur bei offensichtlichem Mißverhältnis zwischen erforderlichem und tatsächlichem Aufwand in Frage gestellt (BFH VI R 77/78 v. 17. 7. 81, BStBl. II S. 711, 713 aE betr. Frischzellenbehandlung; vgl. auch Anm. 93).

Allgemein soll die Angemessenheit nach Maßgabe der „*steuerlichen Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit im Rahmen der steuerlichen Leistungsfähigkeit*“ bestimmt werden (BFH v. 3. 12. 64 IV 47/62 U, BStBl. III 1965 S. 91).

Die Abgrenzung der angemessenen von den unangemessenen Aufwendungen ist Tatsachenfeststellung (BFH v. 17. 7. 81 VI R 77/78 aaO aE) und erfolgt im Wege der Schätzung (BFH v. 21. 3. 58 VI 14/54 U, BStBl. III S. 329).

Einzelfälle: BFH v. 10. 2. 55 IV 159/54 U, BStBl. III S. 137 betr. Baukostenzuschuß zugunsten der Eltern der Stpfl.; v. 21. 3. 58 VI 14/54 U, BStBl. III S. 329 betr. Unterhaltsaufwendungen an die getrennt lebende Ehefrau, v. 3. 12. 64 IV 47/62 U, BStBl. III 1965 S. 91 betr. Frischzellenbehandlung (zT aA BFH v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711; krit. auch Hartz, DB 1965 S. 1226); v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558 betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beerdigung eines Angehörigen in USA; v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Fahrtkosten eines Alkoholikers zur Gruppentherapie begrenzt auf öff. Verkehrsmittel; v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958 betr. kürzeste zumutbare Wegstrecke zur krankheitsbedingten Betreuung der Mutter; v. 23. 5. 90 III R 145/85 und III R 98/89,

BStBl. II S. 895 und BFH/NV 1991 S. 153 beide betr. Strafverteidigerkosten nur innerhalb der Rahmensätze nach BRAGO angemessen.

FG Münster v. 25. 3. 63, EFG S. 458, rkr., betr. Aufwendungen für eine Zahnbehandlung (zT aA FG Berlin v. 18. 12. 80, EFG 1981 S. 293, rkr., betr. metall-keramisch verblendete Zahnprothese); FG Berlin v. 14. 4. 82, EFG S. 467, rkr., betr. Beerdigungskosten von 9254 DM entspr. der Stellung des Verstorbenen für Großstadt (Berlin) noch angemessen; FG Nürnberg v. 26. 7. 83, EFG 1984 S. 178, rkr., betr. Wiederbeschaffung von Hausrat u. Kleidung durch Facharzt (40 000 DM angemessen); Hess. FG v. 31. 1. 85, EFG S. 297, rkr., betr. Besuchsfahrten zum inhaftierten Ehegatten begrenzt auf Kosten öff. Verkehrsmittel. Zur Angemessenheit von Aufwendungen zur *Wiederbeschaffung von Hausrat* u. Kleidung s. Anm. 76, von *Prozesskosten* s. Anm. 113.

Stellungnahme: Der von der Rspr. verwandte Maßstab zur Bestimmung der Angemessenheit – „steuerliche Gleichmäßigkeit und soziale Gerechtigkeit“ – ist nichtssagend und kann jedes Ergebnis rechtfertigen; im gleichen Zusammenhang wird stets auch auf den hier (Anm. 9) 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. dazu Anm. 216). UE sind daher für die Angemessenheitsprüfung nach Abs. 2 Satz 1 die gleichen Grundsätze anzuwenden, die allen steuerlichen 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) auf Grund von Verträgen unter nahen Angehörigen (s. auch § 1 AußenStG), bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder den unangemessenen, die Lebensführung berührenden Betriebsausgaben iSv. § 4 Abs. 5 Nr. 7.

In diesen Fällen wird die persönliche Entscheidung 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 außergewöhnl. 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 sittl. 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 sollte. In vielen Fällen bieten andere gesetzliche Regelungen Vergleichsmaßstäbe, sei es, daß sie die Verkehrsanschauung zutreffend wiedergeben (so zB die Regelungen zum Umfang der Prozeßkostenpflicht gem. § 91 Abs. 1 ZPO; s. dazu Anm. 113) oder einen Fremdvergleich ermöglichen (so zB im Verhältnis Dienstherr – Beamter oder Versicherung – Versicherungsnehmer hinsichtl. Beihilfe- und Erstattungsansprüchen bei Krankheits-, Umzugs- und Wiederbeschaffungsaufwendungen oder Schadensersatzleistungen). Keinesfalls aber darf die Angemessenheitsprüfung dem Grunde nach zwangsläufiger Aufwendungen zu einer vollständigen Versagung des Abzugs führen (aA *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 40).

Daher sind etwa auch Fahrtkosten zu einer Beerdigung im Ausland ebenso (aA BFH v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558) wie zur Verlobten in der DDR (aA FG München v. 6. 2. 76, EFG S. 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* und *Lösegeldzahlungen* (s. Anm. 300).

Einstweilen frei.

198, 199

C. Abzugsverbot für Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben; Ausnahmeregelung für Ausbildungskosten (Abs. 2 Satz 2)

I. Bedeutung des Abzugsverbots

200

Geltungsbereich des Abzugsverbots: Das in Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. enthaltene Abzugsverbot bezieht sich als Grundvoraussetzung für den Abzug außergewöhnlicher Belastungen (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.

AA FinVerw., Abschn. 92/186 Abs. 5 Satz 5 LStR/ESTR unter insoweit unzutreffender Berufung auf BFH v. 23. 2. 68 VI R 131/67 u. VI R 278/66 (BStBl. II S. 406 u. 433) sowie BFH v. 12. 11. 76 VI R 167/74 (BStBl. II 1977 S. 154), die nichts über eine Einschränkung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aussagen. Zur Systematik des Abzugsverbots und seiner Bedeutung allgemein s. Anm. 170.

Die Frage, ob das Abzugsverbot grundlegende Voraussetzung für alle Tatbestände der §§ 33–33 b darstellt, ist im Falle des sog. „*begrenzten Realsplitting*“ von praktischer Bedeutung: Bei Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden unbeschr. stpfl. Ehegatten kann mit Zustimmung des Empfängers anstelle des Freibetrags nach § 33 a Abs. 1 auch der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 in Betracht kommen. Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 147 aE und § 33 a Anm. 10) gilt das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 auch für § 33 a, so daß bei Inanspruchnahme des SA-Abzugs eine StErmäßigung wegen agB auch für die Unterhaltsbeträge ausgeschlossen ist, die den Höchstbetrag von 27 000 DM ab VZ 1990 (VZ 1986–1989: 18 000 DM und VZ 1979–1985: 9 000 DM) oder den sonst abgesetzten Betrag übersteigen.

Abzugsverbot für anderweit nicht abziehbare Aufwendungen: Die Bedeutung des ersten Halbs. erschöpft sich heute darin, daß das Abzugsverbot auch oder gerade für nichtabziehbare Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gilt (im einzelnen jedoch str., s. Anm. 202).

II. Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören (Abs. 2 Satz 2 erster Halbsatz)

1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs.

a) Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben

201

Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4) sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlaßt sind.

Werbungskosten (§ 9) sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen, die bei der Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind; das sind Aufwendungen, die durch eine der Einkunftserzielung dienende Leistung veranlaßt sind (§ 9 Anm. 75 ff.). Zu den Werbungskosten gehören im übrigen die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1–7 im einzelnen aufgeführten Ausgaben.

Sonderausgaben (§§ 10, 10 a, 10 b) sind die in § 10 Abs. 1 Nr. 1–7 im einzelnen und abschließend aufgezählten Ausgaben, die zT auch pauschaliert abgezogen werden können (§ 10 c), der nicht entnommene Gewinn (§ 10 a) und die in § 10 b genannten Ausgaben für steuerbegünstigte Zwecke; schließlich sind der Verlustabzug nach § 10 d und die Aufwendungen nach §§ 10 e–10 h „wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ abzuziehen.

202 b) Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben usw. „gehören“

Absolut geltendes Abzugsverbot: Nach neuerer Rspr. und hM im Schrifttum gilt das Abzugsverbot absolut, so daß auch solche Aufwendungen, die „*ihrer Natur nach*“ zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben „gehören“, aber nicht oder nur beschränkt abziehbar sind, von der Berücksichtigung als agB ausgeschlossen werden. Mit der Schaffung der in Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. enthaltenen Ausnahmeregelung vom Abzugsverbot (s. Anm. 1 70 u. 205 ff.) wurde diese Auslegung des Abs. 2 Satz 2 im Grundsatz bestätigt.

GIa BFH v. 5. 12. 69 VI B 74/69, BStBl. II 1970 S. 210 betr. Familienheimfahrten eines Wehrpflichtigen; BFH v. 29. 11. 91 III R 191/90, BStBl. II 1992 S. 293 betr. atypische Krankenversicherungsbeiträge eines schwer Körperbehinderten; und das Schrifttum: *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 36; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 7 a unter Aufgabe der bis zur 12. Aufl. vertretenen aA; *Nissen*, DB 1969 S. 1621; *Schmidt/Drensecke* XII. § 33 Anm. 2; s. auch *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 24; *aA noch* BFH v. 5. 2. 53 IV 451/52 U, BStBl. III S. 77, wonach die Nichtberücksichtigung eines Baukostenzuschusses nach § 7 c EStG 1949 wegen Fehlens einer ordnungsmäßigen Buchführung eine StErmäßigung wegen agB nicht hindert.

Stellungnahme: Die hM ist im *Grundsatz zutreffend* (aber ungenau, s. u.) und wird, wie Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. 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 §§ 3 c, 4 Abs. 5 Nr. 1–7, 9 Abs. 1 Nr. 4, 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 3, 10 b Abs. 2, 21 a Abs. 3, 23 Abs. 4 Satz 3). 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 Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, erweist sich gerade in diesem Fall als zu ungenau und versagt bei neutralen Aufwendungen, deren Zuordnung zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten erst aus ihrem Zusammenhang mit einer Einkunftsart abzuleiten ist.

UE ist allein auf den konkreten Zusammenhang mit einer Einkunftsart oder auf die abschließende Regelung des Sonderausgabenabzugs abzustellen. Dies entspricht auch der Rspr. des BFH, die (mit Ausnahme von BFH v. 5. 12. 69 VI B 74/69, BStBl. II 1970 S. 210, Beschluß im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren)

stets den konkreten Zusammenhang mit einer Einkunftsart bejaht oder auf die abschließende Regelung des Sonderausgabenabzugs verwiesen hat (s. dazu die in Anm. 204 wiedergegebene Rspr. des BFH).

Im Ergebnis zutreffend daher FG Hamb. v. 1. 6. 76, EFG S. 557, rkr., und FG Rhld.-Pf. v. 13. 11. 78, EFG 1979 S. 231, rkr., die beide den Zusammenhang von Umbaumaßnahmen Schwerbeschädigter mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ablehnen (s. auch Anm. 300 „Liebbaberei“).

2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. („bleiben außer Betracht“) 203

Keine Einschränkung des Begriffs der Zwangsläufigkeit: Die Formulierung „Aufwendungen . . . bleiben *dabei* außer Betracht“ erweckt den Eindruck, die Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. beziehe sich ausschließlich auf Abs. 2 Satz 1, der die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen regelt (s. Anm. 173 ff.), und sei daher als Einschränkung des Begriffs der Zwangsläufigkeit aufzufassen. Die FinVerw. versteht Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. auch in diesem Sinne (s. Anm. 200). UE ist dies zumindest mißverständlich, denn das Abzugsverbot in Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. ist eine Grundvoraussetzung für den Abzug aller agB (s. Anm. 200). Es gilt daher insbesondere auch für die Tatbestände außergew. Belastungen in besonderen Fällen, für die eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht Voraussetzung ist (§ 33 a Abs. 3).

Einzelfälle nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbarer Aufwendungen: Die bisher in der Praxis bedeutsamen Fälle zum Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. lassen sich in der jeweiligen Abgrenzung zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben wie folgt wiedergeben:

► **Betriebsausgaben:** BFH v. 9. 3. 51 IV 192/50 U, BStBl. III S. 90 betr. Wiederherstellung kriegszerstörter Betriebsgebäude; v. 5. 2. 53 IV 451/52 U, BStBl. III S. 77 betr. Absetzung eines Baukostenzuschusses nach § 7 c EStG 1949 als agB (uE unzutreffend); v. 22. 12. 55 IV 583/54 U, BStBl. III 1956 S. 84 betr. Aufwendungen eines Maklers im Rückerstattungsverfahren; v. 17. 11. 64 VI 347/61, StRK EStG § 4 R. 869 betr. Darlehnsrückzahlung durch Gesellschafter-Geschäftsführer einer in Konkurs geratenen GmbH.

► **Werbungskosten:** Die in der Praxis häufigsten Schwierigkeiten sind bei der Abgrenzung zu den Werbungskosten bei den Einkünften aus VuV aufgetreten. *Aus der Rspr. des BFH:* BFH v. 27. 9. 56 IV 613/55 U, BStBl. III 1957 S. 16 betr. Aufwendungen am eigengenutzten Einfamilienhaus, die durch Brand- und Blitzschäden verursacht wurden; v. 21. 7. 66 IV 170/61, BStBl. III S. 646 betr. Aufwendungen zur Vermeidung der Rückerstattung eines Einfamilienhauses; v. 23. 2. 68 VI R 278/66, BStBl. II S. 433 betr. Einbau eines Fahrstuhls in das Einfamilienhaus eines gelähmten Stplf. (krit. dazu Anm. 300 „Liebbaberei“); v. 29. 11. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290 betr. allergiebedingte Erneuerung von Fußböden und Holzeinbauten; wegen der Rspr. der FG s. Anm. 300 „Erschließungsbeiträge“, „Kulturgüter“, „Umbaumaßnahmen“.

S. auch BFH v. 13. 1. 61 VI 48/60 U, BStBl. III S. 127 betr. Aufwendungen im Zusammenhang mit streifen Einnahmen aus Kapitalvermögen; v. 5. 12. 69 VI B 74/69, BStBl. II 1970 S. 210 betr. Familienheimfahrten eines Wehrpflichtigen und beiläufig BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199 betr. Beschlagnahmeverlust eines beruflich genutzten Kfz.; Schl.-Holst. FG v. 16. 12. 69, EFG 1970 S. 285, rkr., betr. Fahrten zur Arbeitsstätte jenseits der 40-km-Grenze, auf die der WK-Abzug nach § 9 Abs. 1 Ziff. 4 aF beschränkt war; aA FG Düss. v. 14. 12. 76, EFG 1977 S. 366, aufgeh., betr. Unfallschaden auf dem Weg zur Arbeitsstätte. S. auch BMF v. 19. 2. 90, StEK EStG § 33 Nr. 97 betr. Reisekosten von Soldaten zur unentgeltlichen Heilbehandlung, die keine WK dafür aber agB sein sollen.

► *Sonderausgaben*: BFH v. 10. 10. 51 IV 166/51, DB 1952 S. 30 betr. SA-Abzug für Wiederbeschaffungsaufwendungen; v. 7. 10. 60 VI 156/60, StRK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 5 R. 3 betr. Spenden an eine religiöse Gemeinschaft; v. 23. 2. 68 VI R 131/67, BStBl. II S. 406 betr. Versicherungs- u. Bausparkassenbeiträge; v. 12. 11. 76 VI R 167/74, BStBl. II 1977 S. 154 betr. Nachzahlungen zur gesetzl. Rentenversicherung; BFH v. 29. 11. 91 III R 191/90, BStBl. II 1992 S. 293 betr. atypische Krankenversicherungsbeiträge eines schwer Körperbehinderten; glA FG Ba.-Württ. v. 15. 12. 76, EFG 1977 S. 118, best.; s. auch BFH v. 12. 12. 73 VI R 23/71, BStBl. II 1974 S. 300 betr. Feuerwehrabgabe, für die der BFH den SA-Abzug jedoch abgelehnt hat.

S. ferner Anm. 90 betr. *Krankheitskosten* und Abgrenzung zu Aufwendungen für eine *Berufskrankheit*; Anm. 111 betr. *Prozesskosten* als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben; Anm. 132 betr. *Schuldzinsenabzug*; Anm. 150 ff. betr. Versorgungsausgleich; ferner Anm. 300 „*Rentenversicherung*“, „*Spekulationsgeschäft*“.

204 Einstweilen frei.

III. Ausnahme vom Abzugsverbot für Sonderausgaben im Sinne des § 10 Nr. 7 bis 9 (Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.)

1. Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.

205 a) Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9

Aufwendungen in diesem Sinne sind:

► *Berufsausbildungs- und Weiterbildungskosten* iSd. § 10 Abs. Nr. 7, das sind Aufwendungen des Stpfl. für

▷ *seine* Berufsausbildung oder seine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1) sowie

▷ eine Berufsausbildung oder Weiterbildung *seines Ehegatten*, wenn die Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3). Zum beschränkt estpfl. Ehegatten s. Anm. 206. Nicht abziehbar sind Aufwendungen für den Lebensunterhalt, es sei denn, es handele sich um Mehraufwendungen aus Anlaß einer auswärtigen Unterbringung wegen der Aus- oder Weiterbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4).

Zu Art und Umfang der abziehbaren Aufwendungen s. § 10 Anm. 303 u. 330 (ABC der Aus- oder Weiterbildungskosten).

► *Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse* iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 8: Der SA-Abzug von Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse (bis zu 12 000 DM) wurde durch StReformÄndG v. 30. 6. 89 eingeführt. Zugleich wurde die Ausnahme vom Abzugsverbot für SA in § 33 Abs. 2 Satz 2 geregelt. Nach dem RegE soll damit sichergestellt werden, daß zB ein behinderter Stpfl.inderungsbedingte Aufwendungen, die über den Höchstbetrag von 12 000 DM hinausgehen, als außergewöhnliche Belastung geltend machen kann; er soll wegen der Neuregelung des SA-Abzugs gegenüber dem geltenden Recht nicht schlechter gestellt werden (BTDrucks. 11/4803 S. 47). Ein Abzug als außergewöhnliche Belastung ist jedoch nur nach § 33 a Abs. 3 zulässig (vgl. § 33 a Anm. 263, 270 ff. und Erl. zu § 33 a Abs. 3 grün).

► *Schulgeldzahlungen* iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 9: Nach dem Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz v. 13. 12. 90 (BGBl. I S. 2775; BStBl. I 1991 S. 51) sind ab VZ 1991 30 vH des Entgelts für den Besuch einer Privatschule als Sonderausgaben abzieh-

bar (§ 10 Abs. 1 Nr. 9). Durch die Änderung des § 33 Abs. 2 Satz 2 soll nach dem RegE 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 S. 60). Solche Aufwendungen sind jedoch nur ausnahmsweise als agB zu berücksichtigen (§ 33 Anm. 300 „Privatschulbesuch“ mwN).

b) „Insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können“ 206

Nach Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. gilt das Abzugsverbot für Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9 „nur insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können“.

Die Ausnahme vom Abzugsverbot für Berufsausbildungskosten wurde durch das StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (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 Ausbildungskosten eine höhere StErmäßigung nach § 33 oder § 33 a hätten erhalten können (BTDrucks. 5/3430 S. 14). Ähnlich die Begründungen zu den übrigen Ausnahmen vom Abzugsverbot (BTDrucks. 11/4803 S. 47 und BTDrucks. 12/1108 S. 60; s. auch Anm. 205).

Dem Zweck dieser Ausnahmeregelungen entspricht es daher, sie ebenso wie das Abzugsverbot selbst auch auf § 33 a Abs. 1 anzuwenden, obwohl dies gerade für eine Ausnahmеворschrift nicht selbstverständlich sein mag. Zur praktischen Auswirkung s. Anm. 207 „Ausbildungskosten für den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten“ und Anm. 205 zum Abzug der Kosten einer Haushaltshilfe nach § 33 a.

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 Abs. 1 Nr. 7 bis 9“ (s. Anm. 205). Als Ausbildungskosten abziehbar sind grundsätzlich Aufwendungen bis zu 900 DM (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1); bei auswärtiger Unterbringung zur Aus- oder Weiterbildung erhöht sich dieser Betrag auf 1200 DM (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2). Aufwendungen für *hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse* sind bis zu 12 000 DM jährlich (§ 10 Abs. 1 Nr. 8) und Schulgeldzahlungen in Höhe von 30 vH des Entgelts für den Besuch einer Privatschule als SA abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 9).

Beschränkt estpfl. Arbeitnehmer: Die Ausnahme vom Abzugsverbot für Aus- oder Weiterbildungskosten gilt auch für beschränkt estpfl. ArbN aus den Niederlanden (s. Anm. 14), die Aus- oder Weiterbildungskosten sowohl als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 50 Abs. 4 Satz 1 als auch als agB nach § 33 iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 4 Ausführges. Grenzländer Niederlande absetzen können. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 AGGrenzNL gilt dies auch für die Aufwendungen des ArbN zugunsten seines nicht dauernd von ihm getrenntlebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3), selbst wenn dieser seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat. Da die beiden anderen Abzugstatbestände nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 und 9 niederl. Grenzländern nicht eröffnet sind, stellt sich die Frage, ob diese Stpfl. Aufwendungen für Haushaltshilfen und Schulgeld als agB abziehen können, sofern die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. UE greift das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 erster Halbs. hier nicht ein, weil derartige Aufwendungen „ihrer Natur nach“ keine SA sind und im Zweifel anzunehmen ist, daß der Gesetzgeber mit der Regelung des SA-Abzugs für derartige Aufwendungen nicht eine Schlechter-

stellung niederländ. Grenzgänger beabsichtigt hat. Es gilt daher weiterhin § 2 Abs. 1 Nr. 4 AGGrenzgNL.

207 2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs.

Die Aufwendungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9 können auch als agB abgezogen werden, soweit sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 7 Sätze 1 u. 2 und Nr. 8 vorgesehenen Höchstbeträge oder den Betrag von 30 vH nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 übersteigen (s. Anm. 206). Bis zu diesen Höchst- und Abzugsbeträgen ist der SA-Abzug zwingend und erfolgt von Amts wegen. UE ist in der Geltendmachung höherer SA zugleich ein Antrag auf Abzug als agB zu sehen (s. Anm. 53).

Ausbildungskosten des Stpfl. für sich selbst sind daher zunächst bis zu 900 DM nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 und bis zu 1200 DM bei auswärtiger Unterbringung nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 abzuziehen. Darüber hinausgehende zwangsläufige Aufwendungen können nach § 33 abgezogen werden.

Zur Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit von *Ausbildungskosten* sowie zum Umfang der abziehbaren Aufwendungen s. Anm. 300 „*Ausbildungskosten*“; zur Kreditfinanzierung von *Ausbildungskosten* s. Anm. 136 u. 300 „*Studiendarleben*“; zu Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung im Zusammenhang mit *Ausbildungskosten* s. Anm. 300 „*Doppelte Haushaltsführung*“.

Ausbildungskosten für den Ehegatten in intakter Ehe: Soweit der Stpfl. *Ausbildungskosten* für den Ehegatten aufwendet, ist unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 (Ehegattenveranlagung) ebenfalls der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 möglich; die darüber hinausgehenden Aufwendungen können uE allein nach § 33 – ebenso wie *Ausbildungskosten* des Stpfl. für sich selbst – berücksichtigt werden. Dies folgt aus der Rspr. des BFH zu Unterhaltsleistungen unter Eheleuten und zum Einheitsgedanken bei Ehegattenveranlagung (glA FG Berlin v. 1. 10. 74, EFG 1975 S. 258, rkr., betr. Medizinstudium der Ehefrau in Spanien; s. auch Anm. 21 zum Einheitsgedanken und Anm. 300 „*Ausbildungskosten*“).

Ausbildungskosten für den Ehegatten sind nicht nach § 33 a Abs. 1 abziehbar, denn die Sondervorschriften zur Ehegattenbesteuerung (§§ 26–26 b, 32 a Abs. 5 EStG) gehen der allgemeinen Vorschrift über den Unterhaltsabzug (§ 33 a Abs. 1 EStG) vor (BFH v. 28. 11. 88 GrS 1/87, BStBl. II 1989 S. 164 in Änderung älterer Rspr.; s. u.). Dazu auch § 26 Anm. 13.

Ausbildungskosten für den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten: Liegen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) nicht vor, so findet nur § 33 a Abs. 1 (auf Antrag) Anwendung, falls die Ehegatten nicht das begrenzte Realsplitting gewählt haben (s. auch Anm. 147).

Aufwendungen für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 8 sind als agB nur unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs. 3 abziehbar (vgl. § 33 a Anm. 263, 270 ff. und Erl. zu § 33 a Abs. 3 grün). Insoweit gilt das Abzugsverbot des § 33 a Abs. 5 für eine StErmäßigung nach § 33. Die Ausnahme vom Abzugsverbot für hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnisse ist erstmals für den VZ 1990 anzuwenden (§ 52 Abs. 21 f idF des StÄndG 1992).

Schulgeldzahlungen sind, soweit sie über den begrenzten Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 hinausgehen, nur ausnahmsweise als agB zu berücksichtigen (§ 33 Anm. 300 „*Privatschulbesuch*“ mwN). Die Ausnahme vom Abzugsverbot für Schulgeldzahlungen gilt ab VZ 1991 (§ 52 Abs. 21 f idF des StÄndG 1992).

D. Abzugsverbot für Diätkosten ab 1. 1. 75 (Abs. 2 Satz 3)

I. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Diätkosten 208

Schrifttum: *Stegmaier*, FR 1956 S. 286; *Oswald*, WM 1970 S. 212; *a. V.*, StBp. 1973 S. 156.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 189 a Abs. 2 Satz 3 ff. EStR bis 1972; Abschn. 39 Abs. 6 Satz 3 ff. LStR bis 1972; FinMin. Schl.-Holst. v. 30. 6. 66, StEK EStG § 33 Nr. 29; Nieders. v. 19. 4. 73, StEK EStG § 33 Nr. 46; OFD Düss. v. 23. 8. 62, StEK EStG § 33 Nr. 9.

Rechtsentwicklung des Abzugs von Diätkosten: *Bis zum 31. 12. 74* konnten Mehraufwendungen für eine Diätverpflegung als Krankheitskosten (s. Anm. 90 ff.) zu einer StErmäßigung wegen agB führen.

Für die Praxis haben sich dadurch im wesentlichen zwei Probleme ergeben: die Feststellung von Verpflegungsmehraufwand dem Grunde und der Höhe nach und damit die Frage nach der Abgrenzung zu den alle Stpfl. belastenden normalen Aufwendungen für Verpflegung sowie die Bestimmung des Verhältnisses der Diätpauschalen zum Pauschbetrag für Behinderte.

► *Dem Grunde nach* erfolgte der Abzug bei typischer Krankendiät (zB bei Herz- und Lungenleiden oder bei Zuckerkrankheit) aufgrund einer ärztlichen Bescheinigung oder der dieser gleichgestellten Verordnung oder Bescheinigung eines Heilpraktikers über die Erforderlichkeit der Diät, s. Abschn. 189 a Abs. 2 Satz 3 und 4 EStR 1972; OFD Düss. v. 23. 8. 62, StEK EStG § 33 Nr. 9; wobei etwa für Diabetiker eine einmalige „den dauernden Diätzwang“ bestätigende Bescheinigung genügte: FinMin. Schl.-Holst. v. 30. 6. 66, StEK EStG § 33 Nr. 29.

► *Umfang der abzugsbaren Diätkosten:* Die dem Grunde nach anzuerkennenden Diätkosten konnten nach Abschn. 189 a EStR 1960 ff. pauschaliert als agB anerkannt werden; darüber hinausgehende Aufwendungen waren im einzelnen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (FG Düss. v. 15. 10. 58, EFG 1959 S. 176, best.). In jedem Falle war die zumutbare Belastung abzuziehen (BFH VI 235/65 U v. 14. 12. 65, BStBl. III 1966 S. 242). Zur Höhe der Pauschalen s. Abschn. 189 a Abs. 2 Satz 5 f. EStR 1972.

Zum Abzug von Aufwendungen für Mittagsheimfahrten zur Einnahme einer Diät s. Anm. 300 „Mittagsheimfahrten“.

Seit 1. 1. 75 gilt das durch EStRG 1974 eingeführte (s. Anm. 2) eingeführte Abzugsverbot für Diätkosten.

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 S. 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 Ernährungsgewohnheiten 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), steuerlich 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 S. 20); er schloß sich damit der Stellungnahme des Bundesrats an, der diese Ausnahme als nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar ansah und sich deshalb ebenfalls für ein ausnahmsloses Abzugsverbot aussprach (vgl. BTDrucks. 7/1722 S. 11). Zur Bedeutung des Abzugsverbots und zur Kritik s. weiter Anm. 170.

Verfassungsrechtlich ist der Wegfall der Diätpauschalen aus Gründen der Mißbrauchsabwehr nicht zu beanstanden (BVerfG v. 29. 10. 87 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.

209

II. Abzugsverbot für Diätkosten (Abs. 2 Satz 3)

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 Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden (glA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 39).

Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, können nach Abs. 2 Satz 3 nicht als agB berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, 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. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958 (zu 3) und v. 27. 9. 91 III R 15/91, BStBl. 1992 S. 110; glA Vorinstanz (EFG 1990 S. 356) und bereits FG Köln v. 28. 3. 84, EFG S. 552, rkr., betr. Diät-Getränke.

210–214 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Zumutbare Belastung

Schrifttum: *Jüsgen*, Wie berechnet sich die zumutbare Eigenbelastung iSv. § 64 EStDV?, DStZ 1960 S. 112; *Ranft*, Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung bei ausl. Einkünften, FR 1961 S. 268; *Hoss*, Einkommensbegriff und zumutbare Eigenbelastung, DStR 1968 S. 343; *Richter*, Progressionsvorbehalt und außergewöhnl. Belastung, AWD BB 1970 S. 134; *Kleinsorge*, Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung bei außergewöhnl. Belastungen iSd. § 33 EStG, StWa. 1970 S. 188; *Richter*, Arbeitnehmer-Erfindervergütungen und Berechnung der zumutbaren Eigenbelastung, StWa. 1971 S. 12; *Grasnick*, Höhe der zumutbaren Eigenbelastung bei getrennter Veranlagung, FR 1972 S. 151; *o. V.*, Freibetrag für Freiberufler und außergewöhnl. Belastung, DB 1975 S. 2249; *Cöster/Meyer*, Der estl. Progressionsvorbehalt bei stbefreiten Auslandseinkünften, Schattenveranlagung zur Ermittlung des Steuersatzes, RIW 1990 S. 45;

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 92 Abs. 10 und 11 LStR; Abschn. 186 Abs. 10 EStR.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Rechtsentwicklung des Abs. 3

215

EStG 1934 v. 16. 10. 34 (RGBl. I S. 1005; RStBl. S. 1261): Nach § 33 war die StErmäßigung von der Voraussetzung abhängig, daß die steuerliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. *wesentlich* beeinträchtigt war. Zur Bestimmung dieses Tatbestandsmerkmals wurden in den Veranlagungsrichtl. zur ESt. und KSt. für 1934 (RStBl. 1935 S. 377) sog. „*Sonderbelastungsmindestgrenzen*“ eingeführt, wonach eine außergewöhnliche Belastung (agB) erst bei Überschreiten eines bestimmten nach Einkommen und Kinderzahl gestaffelten Vomhundertsatzes 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. 38) (RGBl. I S. 99; RStBl. S. 97): Das Rechtsinstitut der „*Sonderbelastungsmindestgrenzen*“ wurde von den Richtlinien in den § 27 Abs. 2 der zum EStG 1938 ergangenen 2. EStDV v. 6. 2. 38 (RGBl. I S. 143; RStBl. S. 129) übernommen.

EStDV 1941 v. 7. 12. 41 (RGBl. I S. 751; RStBl. S. 91 3): Statt der bisher geltenden „*Sonderbelastungsmindestgrenzen*“ bestimmte § 22 Abs. 3 EStDV 1941, daß eine *wesentliche* Beeinträchtigung der steuerl. Leistungsfähigkeit nur insoweit vorliege, als die Aufwendungen die *gewöhnliche* Belastung überschreiten. Der Umfang der StErmäßigung ließ sich danach als der die gewöhnliche Belastung übersteigende Betrag berechnen und war damit dem Ermessen der FinBehörde entzogen; es bestand nun auch der Höhe nach ein Rechtsanspruch auf die StErmäßigung. Technisch handelte es sich damit nicht mehr um eine Tarifiermäßigung, sondern um eine Minderung der Bemessungsgrundlage (§ 22 Abs. 4 EStDV 1941), so daß von diesem Zeitpunkt an die Charakterisierung als Tarifvorschrift zumindest mißverständlich ist (glA *Zitzlaff*, DStR 1953 S. 547 gegen *Hoffmann*, BB 1952 S. 984). Entgegen ihrer gesetzessystematischen Stellung handelt es sich bei der StErmäßigung damit um eine Vorschrift zur Einkommensermittlung (s. Anm. 8). 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. 50 an war das Einkommen als Bemessungsgrundlage um die Freibeträge des neu eingeführten § 33a EStG 1950 zu kürzen (s. Anm. 2).

StNG v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575): Nach § 33 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. 1. 8. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) angepaßt und in der Folgezeit bis zu seiner Streichung (durch ÄndVO v. 13. 12. 74, BGBl. I S. 3537; BStBl. I S. 1037) zur Berücksichtigung neuer Einkommensgrenzen und weiteren Unterscheidung der persönlichen Verhältnisse des Stpfl. wiederholt geändert.

ESTRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 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. Der Mindestsatz wurde von 0 auf 1 vH und der Höchstsatz von 7 auf 8 vH angehoben. Als Bemessungsgrundlage wurde aus Vereinfachungsgründen der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben (ausgenommen Vorsorgeaufwendungen) und Spenden gewählt (Begr. zu § 74 RegE eines 3. StReformG, BTDrucks. 7/1470 S. 282).

StÄndG 1979 v. 30. 11. 78 (BGBl. I S. 1 849; BStBl. I S. 479): Während die Tabelle in § 33 Abs. 3 unverändert blieb, wurden bei der Berechnung der zumutbaren Belastung auch Kinder bei dem nicht zuordnungsberechtigten Elternteil, der seiner Unterhaltsverpflichtung nachgekommen ist, berücksichtigt (§ 33 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2). Anlaß für diese Änderung war der Beschl. des BVerfG 1 BvR 265/75 v. 8. 6. 77 (BStBl. II S. 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 (begrenzt *Realsplitting*, s. Anm. 219) bei der Berechnung der zumutbaren Belastung den Gesamtbetrag der Einkünfte mindern.

Erstmalige Anwendung: Die Änderung war grundsätzlich erstmals für den VZ 1979 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1); unter den Voraussetzungen des § 53 Abs. 1 war auch eine rückwirkende Anwendung für die VZ 1975 bis 1978 vorgesehen (s. § 53 Anm. 5–8).

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. and. Ges. v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1 537; BStBl. I S. 581): Nach der Neufassung des § 33 Abs. 3 Satz 1 gilt aus Vereinfachungsgründen als Bemessungsgrundlage nur noch der Gesamtbetrag der Einkünfte (Begr. zum Entwurf eines Ges. zur Änd. und Vereinf. des EStG u. and. Gesetze (BTDrucks. 8/3688 S. 19); zugleich wurde die Tabelle vereinfacht und der Höchstsatz der zumutbaren Belastung von 8 vH auf 7 vH vermindert. Diese Regelung ist erstmals für den VZ 1980 anzuwenden (§ 52 Abs. 22 b).

Gesetz zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie (StSenkG 1986/1988) v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 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. Im übrigen bleibt die Tabelle in Abs. 3 Satz 1 unverändert.

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

1. Bedeutung der zumutbaren Belastung

216

Abs. 3 enthält lediglich Regelungen zur Ermittlung der „zumutbaren Belastung“. Daß die zumutbare Belastung von den Aufwendungen des Stpfl. (zur Ermittlung der abziehbaren außergewöhnlichen Belastung) zu kürzen ist, ergibt sich bereits aus Abs. 1 („so wird . . . die ESt. dadurch ermäßigt, daß der Teil der Aufwendungen, der die . . . zumutbare Belastung . . . übersteigt, . . . abgezogen wird“; s. dazu Anm. 57). Zum *Verzicht auf die Kürzung der zumutbaren Belastung* aus Billigkeitsgründen bzw. im Wege teleologischer Reduktion s. Anm. 58 und zur Kürzung der Kinderbetreuungskosten nach § 33 c um die zumutbare Belastung s. Anm. 57 und § 33 c Anm. 70–75.

Folgerungen aus der Rechtsentwicklung: Die Rechtsentwicklung des Instituts der „zumutbaren Belastung“ von den sog. „Sonderbelastungsmindestgrenzen“ über die „Mehrbelastungsgrenzen“ und die „zumutbare Eigenbelastung“ (s. Anm. 215) zeigt, daß es ursprünglich nur darum ging, das Tatbestandsmerkmal der „wesentlichen“ Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit näher zu bestimmen. Dem Ausnahme- und Billigkeitscharakter der Vorschrift des § 56 EStG 1925 entsprechend, konnte nicht jede Beeinträchtigung der steuerl. 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. 26, 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. 1. 9. 1. 27, StuW Sp. 451). Der RFH unterschied damit, ob es sich um zwangsläufig zu leistende oder bei Einschränkung der Lebenshaltung vermeidbare Ausgaben handelte (*Strutz*, EStG 1925, Berlin 1929 Bd. 2 S. 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. 26, RFHE 18 S. 226). Nachdem die Anwendung der StErmäßigung nicht mehr in das Ermessen der FinBehörde gestellt und auch das gesetzliche Merkmal der wesentlichen Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit weggefallen war (StNG v. 16. 12. 54 und BTD Drucks. 2/481 S. 90), hätte das Institut der zumutbaren Belastung eigentlich in Frage gestellt werden können (aA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 33 Anm. 3, wonach die zumutbare Belastung kennzeichnend für den Charakter des § 33 als Härtemilderungsklausel sein soll).

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. (S. 179) 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. Demgegenüber 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 S. 457, *Tipke*, StuW 1974 S. 347 Anm. 49 u. StuW 1980 S. 290; ähnlich auch *Tipke/Lang*, StRecht, 13. Aufl., 1991 S. 380; sie sei auch nicht bei Sonderausgaben und Werbungskosten vorgesehen (*Tipke*, StuW 1980 S. 290 u. *ders.*, in *Raupach/Tipke/Uehner*, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStRechts?, Köln 1985 S. 143 f.); *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. D 1 und grundlegend: *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der ESt., 1981/1988 S. 617 ff.

Stellungnahme: Das Vereinfachungsargument der StReffKomm. überzeugt nicht, weil der Stpfl., von Ausnahmefällen abgesehen, niemals selbst die zumutbare Belastung errechnet und demzufolge auch nicht entscheiden kann, 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 VI 235/65 U v. 14. 12. 65, BStBl. III 1966 S. 244 aE). Schließlich kann der Vereinfachungsgedanke nunmehr auch im Hinblick auf das durch § 33 b Abs. 1 eröffnete Wahlrecht zwischen Pauschbetrag und Anwendung des § 33 kaum durchschlagen.

Die vom Netto- und Leistungsfähigkeitsprinzip ausgehende Kritik von *Eggesiecker*, *Lang* und *Tipke* aaO; 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, § 9 Abs. 1 Nr. 4 und 5, § 21 a). Einschränkungen dieses Grundsatzes sind daher um so 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. 77 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75, BStBl. II 1978 S. 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. 65 VI 235/65 U, BStBl. III 1966 S. 244; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 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 StEntlastungseffekt 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.

217 2. Verfassungsmäßigkeit der zumutbaren Belastung

Nach BVerfG (v. 29. 10. 87 1 BvR 672/87, StRK EStG Allg. R. 39) bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen einen Selbstbehalt, weil der Gesetzgeber

zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht verpflichtet ist (BVerfG aaO mwN). Anders allerdings, wenn der Stpfl. nach Abzug der zumutbaren Belastung nicht mehr über das sozial- und steuerrechtlich garantierte Existenzminimum verfügte (BVerfG aaO; glA FG Ba.-Württ. v. 12. 11. 90, EFG 1991 S. 326, rkr.).

Einstweilen frei.

218, 219

B. Berechnung der zumutbaren Belastung (Abs. 3 Satz 1)

I. Gesamtbetrag der Einkünfte als Bemessungsgrundlage

1. Überblick

220

Die zumutbare Belastung wird wie ihre Vorgänger (s. Anm. 215) in vH (s. Anm. 223) einer Bemessungsgrundlage ausgedrückt. Bemessungsgrundlage war ursprünglich das *Einkommen*, zeitweise das um die ESt. gekürzte Einkommen (EStDV 1947), dann das um den Altersfreibetrag und den Freibetrag nach § 33 a EStG 1953 geminderte Einkommen (StNG 1954; zu dieser Entwicklung s. Anm. 215). Schließlich wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um Sonderausgaben (ohne Vorsorgeaufwendungen), Bemessungsgrundlage (EStRG 1974; zu Zweifelsfragen s. Anm. 219); Seit dem StÄndG 1979 minderten Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 die Bemessungsgrundlage. Seit ÄndG v. 18. 8. 80 ist aus Vereinfachungsgründen nur noch der *Gesamtbetrag der Einkünfte* Bemessungsgrundlage (s. Anm. 221, 222).

2. Gesamtbetrag der Einkünfte

221

Der Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ in Satz 1 ist in Übereinstimmung mit dem entsprechenden Begriff in § 2 Abs. 3 auszulegen.

Insofern gilt Entsprechendes wie vor dem 1. 1. 75 für den Begriff „Einkommen“ (§ 33 Abs. 1 Satz 2 EStG 1974 iVm. § 64 EStDV; § 2 Abs. 4 EStG).

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte: Aus § 2 Abs. 3 u. 4 ergibt sich, daß folgende Beträge nicht den Gesamtbetrag der Einkünfte erhöhen (im einzelnen dazu auch § 2 Anm. 565):

▷ *steuerbefreite Einnahmen:* ZB bleiben etwa ausländische, aufgrund eines *Doppelbesteuerungsabkommens* unter Progressionsvorbehalt einkommensteuerfreie Einkünfte außer Betracht.

BFH v. 12. 9. 77 VI R 105/75, BStBl. II 1978 S. 9 und FinVerw., Abschn. 186 Abs. 10 EStR 1990; entgegen Abschn. 186 Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 EStR 1967–1972 und Bericht der EStKommission, Schriftenreihe des BMF, Heft 7/1964 S. 253; kritisch hierzu *Cöster/Meyer*, RIW 1990 S. 45, 49 f.).

Da es sich bei dem *Freibetrag nach § 16 Abs. 4* ebenfalls um eine sachliche StBefreiung und nicht um eine Tarifregelung handelt (BFH v. 16. 12. 75 VIII R 147/71, BStBl. II 1976 S. 360; v. 8. 5. 91 I R 33/90, BFHE 165 S. 191 und § 16 Anm. 445), darf dieser Teil des Veräußerungsgewinns nicht in die Bemessungsgrundlage eingehen. Soweit jedoch ein Veräußerungsgewinn der ESt. unterliegt, ist er auch bei Ermittlung der zumutbaren Belastung zu berücksichtigen (FG Münster v. 30. 10. 68, StLex. FG 3, 33, 110, rkr.; aA *Hoss*, DStR 1968 S. 343 unter Hinweis darauf, daß es sich wirtschaftlich gesehen nicht um Einkommen handele);

- ▷ der nach § 40 Abs. 3 bei einer Veranlagung oder beim LStJahresausgleich außer Ansatz bleibende *pauschal besteuerte Arbeitslohn* und die pauschale LSt. nach §§ 40 bis 40 b (glA Abschn. 186 Abs. 10 Satz 3 Nr. 1 EStR).
- ▷ Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5, die nach § 45 b bei der Veranlagung nicht anzusetzen sind (Abschn. 186 Abs. 10 Satz 3 Nr. 2 EStR).

Gesamtbetrag der Einkünfte und zumutbare Belastung erhöhen sich aber durch Einbeziehung der ArbNErf-Vergütungen (FinMin. Nds. v. 13. 2. 87, FR 1987 S. 143 = BB 1987 S. 744 u. NRW v. 24. 3. 86; StEK EStG § 46 Nr. 47; aA noch Abschn. 186 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c EStR 1987).

Gemeinsame Ermittlung bei Ehegatten: Bei Ehegatten ist, gleichgültig ob Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung erfolgt, der Gesamtbetrag der Einkünfte gemeinsam zu ermitteln (s. Anm. 21; krit. dazu *Grasnick*, FR 1972 S. 151 zur Rechtslage bis zum 31. 12. 74). Dies gilt nicht für die ab VZ 1986 mögliche besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26 c.

222 3. Abweichende Bemessungsgrundlage im Lohnsteuerverfahren

Für die Ermittlung der zumutbaren Belastung im LStErmäßigungsverfahren sieht Abschn. 92 Abs. 10 LStR eine zT von Satz 1 abweichende Sonderregelung vor. Bemessungsgrundlage ist danach der (voraussichtliche) Jahresarbeitslohn, gekürzt um den Altersentlastungsbetrag (§ 24 a), der Freibetrag nach § 19 Abs. 2 und die Werbungskosten (§§ 9, 9 a); etwaige weitere Einkünfte des ArbN und seines Ehegatten bleiben jedoch außer Ansatz. Soweit es sich dabei um die Einkünfte iSd. § 46 Abs. 2 Nr. 1 handelt, würden diese bei einer Veranlagung zum Gesamtbetrag der Einkünfte zählen und erst vom Einkommen abgezogen werden können (§ 46 Abs. 3). Die Regelung widerspricht zwar Satz 1, läßt sich uE jedoch aus Vereinfachungsgründen im LStVerfahren rechtfertigen.

Über die Bemessungsgrundlage bei beschr. stpfl. ArbN im Fall des AGGrenzGNL s. Anm. 14 aE. Zur Berücksichtigung der Kinder im LStErmäßigungsverfahren s. Anm. 233 aE.

II. Ermittlung des maßgebenden Vom-Hundert-Satzes (Tabelle des Abs. 3 Satz 1)

223 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. 220), auf die der maßgebende vH-Satz des Abs. 1 angewandt wird, und
- eine der beiden Ausgangsgrößen in der Tabelle des Abs. 1 für die Ermittlung des maßgebenden vH-Satzes (die andere Ausgangsgröße ist der Familienstand, s. Anm. 224, 225). Die Neufassung der Tabelle durch Ges. v. 18. 8. 80 (s. Anm. 215) ist hinsichtlich der gewählten vH-Sätze „sozial gerechter und familienfreundlicher sowie in sich besser ausgewogen“, während die neue Staffelung der Einkommensgruppen (richtiger: Staffelung der Gesamtbeträge der Einkünfte) mit ihrer Einteilung in drei statt vier Gruppen der Vereinfachung dient (so Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/3688 S. 19)

2. Staffelung nach Familienstand und Kinderzahl

a) Steuerpflichtige ohne Kinder Abs. 3 (Satz 1 Nr. 1)

224

Die Staffelung nach Familienstand und Kinderzahl unterscheidet Stpfl. *ohne* Kinder und Stpfl. mit Kindern (zur letzteren Fallgruppe s. Anm. 225).

Bei Stpfl. ohne Kinder unterscheidet Abs. 3 Nr. 1 danach, ob die Steuer

- nach § 32 a Abs. 1, dh. nach der Grundtabelle (Nr. 1 Buchst. a), oder
- nach § 32 a Abs. 5 oder 6, dh. nach der Splittingtabelle (Nr. 1 Buchst. b), zu berechnen ist.

Berechnung nach § 32 a Abs. 1 (Nr. 1 Buchst. a; Grundtabelle): Unter § 32 a Abs. 1 fallen:

▶ Alle unbeschränkt estpfl. Stpfl., die weder der Zusammenveranlagung (§ 26 b) noch der getrennten Veranlagung (§ 26 a) oder der Besteuerung nach dem Splittingtarif in besonderen Fällen (§ 32 a Abs. 6; Abschn. 184 Abs. 2 EStR 1981/84) unterliegen; also insbesondere

▷ ledige Stpfl. und

▷ verheiratete Stpfl.,

- die von ihren Ehegatten dauernd getrennt leben oder
- deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, ferner

▷ verheiratete Stpfl., die zwar der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 unterliegen, die jedoch die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26 c) gewählt haben (s. Anm. 21).

▶ Nach der Grundtabelle werden auch die Stpfl. besteuert, die der Ehegattenveranlagung unterliegen, aber die getrennte Veranlagung gewählt haben (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26 a). In diesen Fällen ist die zumutbare Belastung jedoch nach Nr. 1 Buchst. b zu berechnen (s. unten und Anm. 21).

Berechnung nach § 32 a Abs. 5 oder 6 (Nr. 1 Buchst. b; Splittingtabelle):

Nach dem Splittingverfahren werden besteuert:

▶ Unbeschränkt estpfl. Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben und die die Zusammenveranlagung gewählt haben (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26 b) sowie

▶ Stpfl., 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 (§ 32 a Abs. 6 Nr. 1; sog. Verwitwetensplitting),

▷ Stpfl., die die Voraussetzungen zu § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben, deren Ehe jedoch durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und denen das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung deshalb nicht zusteht, weil der überlebende bzw. bisherige Ehegatte wieder geheiratet hat und mit seinem neuen Ehegatten der Ehegattenveranlagung unterliegt (§ 32 a Abs. 6 Nr. 2), u. schließlich

▷ Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 jedoch deshalb nicht vorliegen, weil einer der Ehegatten seinen Wohnsitz oder gewöhnl. Aufenthalt in der DDR, Ostberlin (bis zum Beitritt) oder einem Ostblockstaat hat, dessen Behörden die Ausreise verweigern (Abschn. 184 Abs. 2 EStR; sog. Splitting aus Billigkeitsgründen).

Diese Anknüpfung an das Splitting-Verfahren, also in der Hauptsache die Zusammenveranlagung, hat der Gesetzgeber möglicherweise nur gewählt, um auch die Fälle des § 32 a Abs. 6 und Abschn. 184 Abs. 2 EStR 1981/84 zu erfassen; sie ist gleichwohl verfehlt (glA *Tipke*, StuW 1980 S. 10), weil sie die Fälle der getrennten Veranlagung nicht erfaßt. Aus § 26 a Abs. 2 folgt zwar, daß für die Berech-

nung der insgesamt als agB abzuziehenden Beträge auch bei getrennter Veranlagung die zumutbare Belastung ebenso ermittelt wird wie im Falle der Zusammenveranlagung, dh. daß bei getrennter Veranlagung kinderloser Ehegatten der für das Splitting-Verfahren maßgebende Hundertsatz zugrunde zu legen ist; obgleich sich die Steuer in diesem Fall aus der Grundtabelle (§ 32 a Abs. 1) ergibt, ist Satz 1 Nr. 1 Buchst. a bei der getrennten Veranlagung nicht anzuwenden (s. Anm. 21). Dies ist zumindest mißverständlich und könnte durch die Formulierung „Ehegatten“ oder „Verheiratete, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 vorliegen, die aber nicht die besondere Veranlagung nach § 26 c gewählt haben“ vermieden werden (ähnlich schon StRefKomm. Tz. II 498).

225 b) Steuerpflichtige mit Kindern (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

Sind Kinder zu berücksichtigen, so ergibt sich der Hundertsatz auch bei der getrennten Veranlagung (s. u.) ohne weiteres aus Satz 1 Nr. 2 (vgl. auch das Beispiel A in Abschn. 174 a Abs. 9 EStR 1981/84).

Besonderheiten im LStVerfahren: Für die Anwendung der Tabelle im LStErmäßigungsverfahren werden den Regelungen in Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 durch Abschn. 92 Abs. 10 f. LStR jeweils entsprechende StKlassen zugeordnet. Diese Verwaltungsregelung dürfte auch auf die beschr. stpfl. ArbN aus den Niederlanden (s. Anm. 14 u. 21) anzuwenden sein, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 AG-Grenzg.-NL ebenfalls einer StKlasseneinteilung unterliegen. Da diese Stpfl. nicht nach dem Splitting-Verfahren besteuert werden, ist uE eine unmittelbare Anwendung der Tabelle (Satz 1 Nr. 1 b) ohnehin nicht möglich.

C. Die bei Ermittlung der zumutbaren Belastung mitzählenden Kinder (Abs. 3 Satz 2)

226 I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2

Überblick: Nach Abs. 3 Satz 2 zählen für die Berechnung der zumutbaren Belastung nur solche Kinder, für die der Stpfl. einen Kinderfreibetrag erhält.

Rechtentwicklung:

► *StÄndG 1979 v. 30. 11. 78* (BGBl. I S. 1849; BStBl. I S. 479): Während die bei Berechnung der zumutbaren Belastung mitzählenden Kinder nach dem EStRG v. 5. 8. 74 (s. Anm. 215) noch in der 1. Spalte der Tabelle aufgeführt waren, wurde Abs. 3 durch StÄndG 1979 um Satz 2 ergänzt; als Kinder des Stpfl. zählten danach

- Kinder iSd. § 32 Abs. 4 – 7 (Satz 2 Nr. 1 aF) und
- Kinder, die dem anderen Elternteil zugeordnet wurden (Satz 2 Nr. 2 aF).

► *StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85* (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 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“ (s. Anm. 228).

Bedeutung: Die gegenüber der bis zum VZ 1985 geltenden Regelung wesentlich vereinfachte Anknüpfung an die Kinderfreibetragsberechtigung entspricht der vor 1975 geltenden Regelung des § 64 EStDV (BTDrucks. 10/2884 S. 105). Damit wird der sog. Halbtteilungsgrundsatz konsequent verwirklicht.

227 Einstweilen frei.

II. „Kinder des Steuerpflichtigen . . . , für die er einen Kinderfreibetrag erhält“

Nach der ab VZ 1986 geltenden Neufassung des Abs. 3 Satz 2 durch StSenkG 1986/1988 zählen bei Berechnung der zumutbaren Belastung als Kinder des Stpfl. „die, für die er einen Kinderfreibetrag erhält“. Damit wird auf den durch StSenkG 1986/1988 aus systematischen Gründen neu gegliederten § 32 Abs. 1–6 verwiesen.

Ein Kinderfreibetrag wird für jedes *zu berücksichtigende Kind* des Stpfl. vom Einkommen abgezogen (§ 32 Abs. 6 Satz 1). Maßgebend für die estl. Berücksichtigung eines Kindes ist

- das Kindschaftsverhältnis zum Stpfl. (§ 32 Abs. 1)
- die unbeschränkte Einkommensteuerverpflichtung des Kindes (§ 32 Abs. 2) und
- das Alter des Kindes (§ 32 Abs. 3–5).

Maßgebende Kindschaftsverhältnisse: Zu berücksichtigen sind nach § 32 Abs. 1 Sätze 1–3

- ▶ *Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandt sind* (Satz 1 Nr. 1). Das sind
 - ▷ leibliche Kinder, dh. eheliche, für ehelich erklärte und nichteheliche Kinder sowie
 - ▷ Adoptivkinder, nicht dagegen leibliche Kinder, deren Kindschaftsverhältnis durch Adoption erloschen ist, oder Enkelkinder.
- ▶ *Pflegekinder* (Satz 1 Nr. 2), also Personen, mit denen der Stpfl. durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist und die er in seinem Haushalt aufgenommen hat (Satz 2; ähnlich auch § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO). Voraussetzung ist, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält (Satz 3). Zum Begriff des Pflegekindes ausführlich § 32 Anm. 40–50.

Konkurrenz verschiedener Kindschaftsverhältnisse: Steht ein Adoptivkind zu Beginn des Kalenderjahrs noch in einem Kindschaftsverhältnis zu seinen leiblichen Eltern, so wird es bei diesen nur berücksichtigt, wenn sie ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im wesentlichen nachkommen (§ 32 Abs. 1 Satz 2). Entsprechendes gilt, wenn ein Pflegekind auch in einem Kindschaftsverhältnis zu seinen Eltern steht (§ 32 Abs. 1 Satz 3). Im einzelnen dazu § 32 Anm. 56 ff.

Unbeschränkt estpfl. Kind: Ein Kind wird nur berücksichtigt, wenn es zu Beginn des Kj. unbeschränkt estpfl. war oder im Laufe des Kj. unbeschränkt estpfl. geworden ist (§ 32 Anm. 65 ff.).

Alter des Kindes: Berücksichtigt werden

- ▶ *Kinder unter 18 Jahren:* Nach § 32 Abs. 3 wird ein Kind in dem Kj., in dem es lebend geboren wurde, und in jedem folgenden Kj., zu dessen Beginn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt.
- ▶ *Kinder zwischen 18 und 27 Jahren* (§ 32 Abs. 4): Ein Kind, das zu Beginn des Kj. das 16. Lebensjahr, aber noch nicht das 27. Lebensjahr vollendet hat, wird berücksichtigt, wenn es
 - in Berufsausbildung steht oder
 - eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder

- Grundwehrdienst oder Zivildienst leistet oder
 - anstelle des Grundwehrdienstes oder Zivildienstes als Entwicklungshelfer tätig ist oder
 - ein freiwilliges soziales Jahr leistet oder
 - wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten.
- *Kinder über 27 Jahre* werden nur berücksichtigt, wenn sie wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten (§ 32 Abs. 5 Satz 1). Ist ein solches Kind verheiratet oder geschieden, so ist weitere Voraussetzung, daß sein Ehegatte oder sein früherer Ehegatte keinen ausreichenden Unterhalt leisten kann oder ihm gegenüber nicht unterhaltspflichtig ist (§ 32 Abs. 5 Satz 2). Im einzelnen § 32 Anm. 140 ff.

Stiefkindschaftsverhältnis nicht mehr zu berücksichtigen: Während bis zum VZ 1985 Stiefkinder, die der Stpfl. in seinen Haushalt aufgenommen hat, estl. berücksichtigt wurden, solange die Ehe besteht, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet worden ist (§ 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG 1981–1985), wird das Stiefkindschaftsverhältnis ab VZ 1986 estl. nicht mehr anerkannt (BTDrucks. 10/2884 S. 102). Das Stiefkind scheidet daher für die Berechnung der zumutbaren Belastung aus. Im einzelnen dazu § 32 Anm. 52 f.

229–299 Einstweilen frei.

ABC der außergewöhnlichen Belastung

300

Abfindung: s. Anm. 61 ff.

Abgaben: s. „Beiträge“, „Erschließungsbeiträge“, „Feuerwehrabgabe“, „Steuern“, „Lastenausgleich“.

Ablösung: s. 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. 81 VI R 105/78, BFHE 133 S. 550 = StRK EStG § 33 R. 3).

GlA FG Düss./Köln v. 28. 11. 69, EStZ 1970 S. 63; FG Berlin v. 28. 10. 71, EFG 1972 S. 240, rkr.; Hess. FG v. 2. 3. 78, EFG S. 432, rkr., und OFD Köln v. 18. 5. 79, StEK EStG § 33 Nr. 60; a. V., FR 1975 S. 501; aA FG Rhld.-Pf. v. 11. 7. 67, EFG S. 616, rkr.

Der BFH (VI R 105/78 aaO) sieht derartige Aufwendungen auch als nichtabziehbare *Folgekosten einer Krankheit* an (s. Anm. 96); s. auch „Bekleidung“.

Abstandszahlungen: s. Anm. 61 ff. betr. Abfindung, Ablösung und Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

Abtreibung: s. „Schwangerschaftsabbruch“.

Abwehrkosten: s. Anm. 110–127 betr. Prozeßkosten; insbes.: Anm. 115 f. betr. *Strafprozeß- und Bußgeldverfahrenskosten*; Anm. 118 betr. *Zivilprozeßkosten im Rück-erstattungsverfahren* (s. auch „Rück-erstattung“) und bei *Schadensersatzansprüchen*; Anm. 123 betr. *Beleidigungs-, Miet- und Räumungs- sowie Schadensersatzprozesse und Unterhaltssachen*; Anm. 126 f. betr. *Verwaltungsprozeßkosten*.

Adoption:

Schrifttum: Horlemann, DStZ 1982 S. 339; Günther, DStZ 1987 S. 180; a. V., HFR 1987 S. 519; Kanzler, SteuerStud. 1987 S. 337.

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

► Aufwendungen eines Stpfl. für die Adoption eines *minderjährigen (ausländischen) Kindes* (Reisekosten, Vermittlungsgebühren usw.) sind keine zwangsläufigen agB (glA Abschn. 186/92 Abs. 6 Satz 10 EStR/LStR). 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. 87 III R 301/84, BStBl. II S. 495 und BFH v. 3. 6. 87 III R 6/87, BFH/NV 1987 S. 347).

▷ *Rechtliche und sittliche Gründe* der Zwangsläufigkeit scheiden aus, weil die Aufwendungen nicht in Erfüllung einer gesetzl. Unterhaltspflicht geleistet werden und eine *sittliche Verpflichtung* zur Annahme eines Kindes nicht besteht.

BFH v. 13. 3. 87 III R 301/84, BStBl. II S. 495, Anm. a. V., HFR 1987 S. 347; 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. 87 III R 6/87, BFH/NV 1987 S. 710). Es besteht auch keine sittliche Verpflichtung gegenüber dem anderen Ehegatten, dessen Kinderwunsch durch Adoption zu erfüllen (BFH v. 5. 1. 90 III B 53/89, BFH/NV 1990 S. 430) oder gegenüber anderen Geschwistern des angenommenen Kindes (Hess. FG v. 27. 11. 87, EFG 1988 S. 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. 87 III R 301/84, BStBl. II S. 495); die unterschiedliche Behandlung dieser Aufwendungen ver-

letzt nicht den Gleichheitssatz (BFH v. 5. 1. 90 III B 53/89, BFH/NV 1990 S. 430). Kinderlosigkeit kann zwar ihre Ursache in einer Krankheit haben, die Adoption ist aber keine notwendige Folge dieser Krankheit (BFH III R 301/84 aaO); 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. 87 III R 150/86, BStBl. II S. 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; glA Hess. FG v. 20. 3. 86, EFG 1986 S. 448, rkr.; a.V., HFR 1987 S. 519; *Kanzler*, SteuerStud 1987 S. 337; aA *Günther*, DStZ 1987 S. 180.

► **Aufwendungen im Zusammenhang mit der Annahme Volljähriger als Kind** können eine agB sein, wenn sie aus sittl. 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 sittl. 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. 76 (BGBl. I S. 1749) soll die Herstellung familienrechtlicher Beziehungen zwischen Volljährigen durch Adoption nicht der freien Disposition der Beteiligten überlassen bleiben (BTDrucks. 7/3061 S. 52).

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 S. 1320 mwN). Bei berufsbedingter Infektion gilt Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 200 ff.). Soweit die Aufwendungen zur Durchführung eines Antikörpertests entstanden sind, handelt es sich um nicht abziehbare Kosten der Gesundheitsvorsorge, s. „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“.

Alkoholiker, Alkoholsucht: s. „*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. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290); s. auch „*Sanierungsmaßnahmen*“ und „*Umbaumaßnahmen*“.

Altersheim:

Schrifttum: *Grieger*, BB 1965 S. 779; *Oepen*, FR 1980 S. 215 und 494; a.V., HFR 1980 S. 549; v. *Bornhaupt*, BB 1980 S. 1730.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 93/187 LStR/ESTR; BMF v. 25. 9. 80, StEK EStG § 33 Nr. 67; v. 10. 2. 81, FR 1981 S. 143 und FinMin. Rhld.-Pf. v. 21. 10. 92, FR 1992 S. 787.

► **Unterbringung des Stpfl.:** 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. 72 VI R 144/69, BStBl. II 1973 S. 159; FG Rhld.-Pf. v. 22. 10. 71, EFG 1972 S. 67, rkr.); das gilt auch für den Teil eines von allen Heimbewohnern entrichteten Pauschalentgelts, der Pflegeleistungen im Krankheitsfall abgilt (BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418). Soweit jedoch die Aufwendungen für Dienstleistungen erbracht werden, die mit denen einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe vergleichbar sind, kann der Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 gewährt werden (Abschn. 93 Abs. 1

Satz 6; s. auch § 33 a Anm. 360 ff.). Unterbringungskosten sind dagegen nach § 33 zu berücksichtigen, wenn sie *ausschließlich krankheitsbedingt* anfallen (BFH v. 22. 8. 80 VI R 138/77 u. VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 23 u. 25; v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231).

Die Abgrenzungskriterien „alters- und krankheitsbedingt“ werden jedoch von der Rspr. selbst nicht konsequent angewandt (BFH v. 7. 3. 75 VI R 248/71, BStBl. II S. 483 betr. Kosten wegen ständiger altersbedingter Pflegebedürftigkeit eines nicht im Altersheim unterbrachten Stpf. als agB). Die FinVerw. trifft diese Unterscheidung nicht mehr und gewährt den Abzugsbetrag für Heimbewohner zusätzlich (Abschn. 93/187 Abs. 1 LStR/ESTR). Zur Kritik und zum Wahlrecht auf Inanspruchnahme des Pauschbetrags für Behinderte oder Geltendmachung der StErmäßigung des § 33 s. „Pflege- und Pflegeheimkosten“; s. auch § 33 b Anm. 34. Aufwendungen zur *Vorsorge für künftige Heimunterbringung* sind keine agB (BFH v. 6. 4. 90 III R 120/86, BFH/NV 1991 S. 84).

► *Unterbringung Angehöriger*: Altersbedingte Unterbringungskosten, die der Stpf. zugunsten seiner Angehörigen trägt, sind typische Unterhaltsaufwendungen iSd. § 33 a Abs. 1 (BFH v. 12. 1. 73 VI R 207/71, BStBl. II S. 442); auch hier kommt eine StErmäßigung nach § 33 bei krankheitsbedingtem Aufenthalt in Betracht (BFH v. 11. 2. 65 IV 213/64 U, BStBl. III S. 407 betr. unfallbedingte Unterbringung der Mutter des Stpf. im Altersheim).

► *Umfang der abzehbaren Aufwendungen*: Dem Grunde nach berücksichtigungsfähige Aufwendungen sind um Erstattungen und sonstige Vorteile zu mindern; von der Anrechnung einer *Haushaltersparnis* ist jedoch dann abzusehen, wenn der normale Haushalt weitergeführt wird (BFH v. 22. 8. 80 VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 25). Die FinVerw. setzt als Haushaltersparnis einen Betrag von 20 DM/Tag (600 DM/Monat und 7 200 DM/Jahr) an (Abschn. 93 Abs. 1 Satz 4 LStR; s. auch ländereinh. Erl. FinMin. Saarl., Sachsen, Mecklenb./Vorp. und Rhld.-Pf. v. 8-10/92, StEK ESTG § 33 Nr. 107 = FR 1992 S. 787 zur Nichtanrechnung einer Haushaltersparnis bis einschließlich VZ 1992).

Zur Vorteilsanrechnung s. auch Anm. 99 und grundsätzlich Anm. 41–44; zur Aufteilung von Gesamtaufwendungen in pauschal abgeglichene und nach § 33 zu berücksichtigende Kosten s. „Pflege- und Pflegeheimkosten“.

Angehörige: s. auch „Ausbildungskosten“, „Ausreisekosten“, „Familienfeste“, „Familienzusammenführung“, „Fluchthilfekosten“, „Legasthenie-Therapie“, „Lösegeldzahlung“, „Patenschaft“, „Privatschulbesuch“, „Zugewinnausgleich“.

Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung Angehöriger sind nach § 33 a Abs. 1 und 2 abziehbar, sofern es sich um typische Kosten handelt (§ 33 a Anm. 36 ff. und Anm. 196 ff.). Als agB nach § 33 sind nur die atypischen Aufwendungen zugunsten Angehöriger zu berücksichtigen.

Zu Abfindungsleistungen s. Anm. 61 f.; zu *Aufwendungen für ein behindertes Kind* s. Anm. 68; zum Abzug von *Unterhaltsleistungen* s. Anm. 146–148; zum *Versorgungsausgleich* s. Anm. 150–155; zur *Prozesskostenvorschußpflicht* für Angehörige s. Anm. 110; zur *Zwangsläufigkeit* aus rechtlichen und sittlichen Gründen gegenüber Angehörigen s. Anm. 188 u. 190; zum Abzug von agB *bei Ehegatten* s. Anm. 21 f. und zu *Ausbildungskosten* für den anderen Ehegatten s. Anm. 205–207; zur Übertragung des Behinderten-Pauschbetrags eines Kindes auf den Stpf. s. § 33 b Anm. 75 ff.; zum Abzug pflegebedingter Aufwendungen zugunsten Angehöriger s. § 33 b Anm. 110 ff. und zum Abzug von Kinderbetreuungskosten s. § 33 c Anm. 36 ff.

Anliegerbeiträge: s. „Erschließungsbeiträge“.

Anschlußstudium: s. „Ausbildungskosten“.

Anstaltsunterbringung: s. Anm. 61 ff., „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Pflege- und Pflegeheimkosten“, „Privatschulbesuch“. Zur *krankheits-*

bedingten Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim s. Anm. 95; u. zur *Unterbringung infolge Körperbehinderung* s. Anm. 82 f.

Anti-Baby-Pille: Aufwendungen für den Kauf von Verhütungsmitteln sind mangels Außergewöhnlichkeit nicht als agB abziehbar (FG Berlin v. 4. 9. 90, EFG 1991 S. 129, rkr., Rev. unzulässig; BFH v. 28. 1. 91 III R 231/90, n.v.).

Antrag auf Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen (s. auch „*Wahlrechte*“): Zur Antragsgebundenheit der StVergünstigung s. Anm. 53.

Anwaltskosten: s. Anm. 110 ff.

Arbeitslosigkeit: Zur Verschuldung infolge Arbeitslosigkeit s. Anm. 135.

Archive: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Archive s. „*Kulturgüter*“.

Asbestsanierung: s. „*Sanierungsmaßnahmen*“ 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. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212; s. auch Anm. 102 betr. Klimakuren, „*Legasthenie-Therapie*“ und Anm. 17). Aufwendungen eines an schwerem Asthma leidenden Stpfl. für den Unterhalt einer in Davos/Schweiz gelegenen Zweitwohnung sind keine als agB abziehbaren Krankheitskosten (BFH v. 20. 11. 87 III R 296/84, BStBl. II 1988 S. 137; s. auch „*Zweitwohnung*“).

Arzneimittel: Aufwendungen für Arzneimittel sind als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar (s. Anm. 94).

Arzneimittelvorrat: Aufwendungen zur Anschaffung eines Arzneimittelvorrats (Insulinvorrat) sollen den Stpfl. nicht im Jahr der Ausgabe, sondern in den Jahren des Verbrauchs belasten, weil bis dahin ein Gegenwert vorhanden sei (FinMin. NRW v. 17. 4. 64, StEK EStG § 33 Nr. 14; uE abzulehnen, s. Anm. 37–40); abziehbar sind jedoch die Aufwendungen für den laufenden Zukauf, durch den der Stpfl. seinen Vorrat regelmäßig verjüngt (FinMin. NRW v. 17. 4. 64 aaO u. v. 23. 11. 83, StEK EStG § 33 Nr. 80; FinMin. Nds. v. 8. 2. 85, DB S. 526 = FR S. 156 = BB S. 378; FinBeh. Bremen v. 23. 11. 84, DStR 1985 S. 209; s. Anm. 94). Zum Vorrat an Ersatzdrogen s. „*Ersatzdroge*“.

Asylberechtigter: Aus der Anerkennung als Asylberechtigter gem. § 28 des Ausländergesetzes kann nicht ohne weiteres auf eine politische Verfolgung iS eines unabwendbaren Ereignisses geschlossen werden (BFH v. 26. 4. 91 III R 69/87, BStBl. II S. 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, Erbgang, Erbverzicht usw.) zusammenhängen. Es fehlt dann an der erforderlichen Vermögensminderung (s. Anm. 33 und „*Abfindung*“). Im Ergebnis glA BFH v. 23. 11. 67 IV R 143/67 (BStBl. II 1968 S. 259) betr. Grabpflegekosten auf Grund 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: Aufwendungen für den Einbau eines Fahrstuhls in das EinfHaus eines gelähmten Stpfl. waren (unter Geltung des § 21 Abs. 2 bzw. des § 21 a) wegen des Abzugsverbots des Abs. 2 Satz 2 nicht als agB zu berücksichtigen (BFH v. 23. 2. 68 VI R 278/66, BStBl. II S. 433); s. auch „Umbaumaßnahmen“ und Anm. 201 zum Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 für Werbungskosten.

Ausbildungskosten: s. auch „Doppelte Haushaltsführung“, „Erziehung“, „Fortbildungskosten“, „Legasthenie-Therapie“, „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“, „Promotionskosten“, „Sprachkurs“, „Studiendarlehen“.

► *Grundsätzlich kein Abzug als agB:* Aufwendungen des Stpfl. für seine Berufsausbildung oder seine Weiterbildung in einem nicht ausgeübten Beruf sind uE zwar möglicherweise außergewöhnlich iSv. § 33 Abs. 1 (Anm. 205; aA *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Ausbildungskosten“, die jedoch wohl nicht auf den jeweiligen VZ abstellen; s. dazu Anm. 52). Wegen Abs. 2 Satz 2, zweiter Halbs. kommen sie jedoch für einen Abzug als agB nur insoweit in Betracht, als sie die Höchstbeträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (Sonderausgabenabzug für Ausbildungskosten in Höhe von 900 DM/1200 DM) überschreiten. Die übersteigenden Aufwendungen sind nach Rspr. und FinVerw. idR nicht zwangsläufig erwachsen, weil die Wahl der Berufsausbildung grundsätzlich auf *der freien Entschließung* des Stpfl. beruht.

BFH v. 20. 9. 57 VI 7/56 U, BStBl. III S. 424 betr. *Promotionskosten* eines Stpfl.; v. 24. 8. 62 VI 110/62 U, BStBl. III S. 488 betr. Aufwendungen eines Steuerinspektors für *Jurastudium*; v. 6. 3. 64 VI 133/63 U, BStBl. III S. 330 betr. Aufwendungen zur *Rückzahlung eines Studiendarlehens*; v. 22. 3. 67 VI R 300/66, BStBl. III S. 596 betr. Aufwendungen für das *Studium des Ehegatten*; glA OFD Frankf. v. 24. 7. 80, StEK EStG § 33 Nr. 64; ferner BFH v. 21. 4. 87 III B 165/86, BFH/NV 1987 S. 501 betr. Auslandsstudium in numerus-clausus-Fach; v. 18. 4. 90 III R 126/86, BStBl. II S. 738 betr. Aufwendungen eines minderjährigen Stpfl. für die eigene Internatsunterbringung; v. 6. 3. 92 VI R 163/88, BStBl. II S. 661 betr. Ausbildung zur Masseurin.

In einigen Entscheidungen beruft sich der BFH auch auf die *Gegenwerttheorie*, wonach Studienkosten „kein verlorener Aufwand“ seien, sondern „einen gewissen Gegenwert“ schafften (BFH v. 6. 3. 64 VI 133/63 U u. v. 22. 3. 67 VI R 300/66 aaO). S. dazu im einzelnen Anm. 37–40. 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. 55 IV 252/54, DB S. 1079).

► *Abzug als agB in Ausnahmefällen:* Ausnahmsweise können Ausbildungskosten zwangsläufig sein, wenn der Stpfl. auf Grund 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 (*Umschulungskosten*).

FG Münster v. 25. 11. 70 (EFG 1971 S. 230, rkr.) betr. krankheitsbedingte Umschulungskosten eines Bergmanns; glA BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66 (BStBl. III S. 596, beiläufig) für unfallbedingten Berufswechsel; FG Rhld.-Pf. v. 13. 9. 72 (EFG 1973 S. 61, aufgehoben durch BFH v. 30. 4. 75 VI R 211/72, nv.) betr. Aufwendungen eines Zeitsoldaten für den Besuch der Bundeswehrfachschule; sehr weitgehend FG Nürnberg v. 24. 2. 70 (EFG S. 393, rkr.) betr. Anschlußstudium eines Theologen nach Heirat mit konfessionsverschiedener Frau.

Vgl. auch die ältere, die Zwangsläufigkeit bejahende Rspr.: RFH v. 1. 2. 28, Kartei EStG 1925 § 56 R. 21; FG Nürnberg v. 26. 11. 53 (EFG 1954 S. 131, best., nv.); FG Nürnberg v. 28. 2. 56 (EDStZ S. 256); FG Münster v. 28. 7. 55 (EFG 1956 S. 44, best.).

UE kann unter dem Gesichtspunkt der vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten gerade bei Umschulungskosten die Berücksichtigung von

agB ausgeschlossen sein (Abs. 2 Satz 2), wenn sich ein hinreichend konkreter Zusammenhang zur späteren Berufstätigkeit feststellen läßt.

► *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 (glA FinVerw., Abschn. 59/103 Abs. 3 LStR/ESTR); entsprechend dieser Verwaltungsanordnung wird man auch im Rahmen der agB bei Benutzung eigener Fahrzeuge die Aufwendungen mit den Kilometersätzen geltend machen können, die für Dienstreisen oder Dienstgänge vorgesehen sind (Abschn. 38 Abs. 2 LStR). 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. 41–44). Derartige Zuwendungen sind zB Ausbildungsbeihilfen nach dem AFG (s. § 3 Nr. 2 Anm. 2 ff.), nicht jedoch das Unterhaltsgeld (BFH v. 4. 3. 77 VI R 168/75, BStBl. II S. 503 betr. Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 7), Bezüge nach § 3 Nr. 11 (s. dort), Stipendien nach § 3 Nr. 44 (s. dort) und Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (s. dazu auch § 10 Anm. 300 und Abschn. 59/103 Abs. 3 Satz 4 ff. LStR/ESTR). Für die Anrechnung von Ausbildungszuschüssen kann es nicht auf die StFreiheit dieser Bezüge ankommen; § 3 c findet keine Anwendung auf agB (s. Anm. 44).

► *Ausbildungskosten zugunsten Dritter:* Aufwendungen des Stpfl. für die Ausbildung anderer Personen fallen unter die typisierende Regelung des § 33 a Abs. 1 und 2. Handelt es sich um Ausbildungskosten für den Ehegatten, so fallen sie nicht unter § 33 a (s.u.), vielmehr ist unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 (Ehegattenveranlagung) der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3 möglich; die darüber hinausgehenden Aufwendungen können uE allein nach § 33 berücksichtigt werden, ebenso wie Ausbildungskosten des Stpfl. für sich selbst. Dafür dürfte es jedoch regelmäßig an der Zwangsläufigkeit fehlen (s. BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66, BStBl. III S. 596).

Daß die Ausbildungskosten wie andere Unterhaltsleistungen für den Ehegatten nicht unter § 33 a fallen, ergibt sich aus der neueren Rspr. des BFH, wonach die Sondervorschriften zur Ehegattenbesteuerung (§§ 26–26 b, 32 a Abs. 5) der allgemeinen Vorschrift über den Unterhaltsabzug vorgehen (BFH v. 28. 11. 88 GrS 1/87, BStBl. II 1989 S. 164 in Änderung älterer Rspr.; s. Anm. 147 und 207 sowie § 26 Anm. 13). Sind die Ausbildungskosten jedoch „in der Person“ des unterstützten Ehegatten zwangsläufig entstanden, so folgt aus dem der Ehegattenveranlagung zugrunde liegenden Einheitsgedanken, daß § 33 für die die Höchstbeiträge des § 10 Abs. 1 Nr. 7 übersteigenden Aufwendungen Anwendung finden muß, ohne Rücksicht darauf, welcher der Ehegatten die Aufwendungen geleistet hat (BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66 aaO; zum Einheitsgedanken im übrigen s. Anm. 21).

Ausbürgerungskosten: s. „Ausreisekosten“.

Auseinandersetzung: s. „Vermögensauseinandersetzung“; ferner Anm. 61 ff. betr. Abfindung, Ablösung.

Auslandskur: Zur Höhe der abziehbaren Aufwendungen s. Anm. 106.

Auslandsstudium (s. auch „*Ausbildungskosten*“):

► *Aufwendungen des Stpfl. für sich selbst* sind auch im Hinblick auf die Zulassungsbeschränkungen zum Studium (*numerus clausus*) keine aus tatsächlichen Gründen zwangsläufigen agB (BFH v. 21. 4. 87, BFH/NV 1987 S. 501 betr. Ablehnung der grds. Bedeutung dieser Frage).

► *Aufwendungen für Dritte*: Kosten für das Auslandsstudium eines Kindes sind nicht nach § 33 abziehbar, weil durch § 33 a Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 abgegolten (FG Saarl. v. 10. 7. 85, EFG S. 559, rkr.; s. auch § 33 a Anm. 189; ferner § 33 a Anm. 211 „*auswärtige Unterbringung*“).

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 sittl. Pflicht iSd. § 33 Abs. 2 (BFH v. 8. 11. 77 VI R 42/75, BStBl. II 1978 S. 147 u. FG Ba.-Württ. v. 15. 6. 82, EFG 1983 S. 163 jeweils betr. Kosten einer Auswanderungsgenehmigung aus der ČSSR). 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. 77, EFG 1978 S. 272, rkr., betr. Aufwendungen für eine Ausreiseerlaubnis aus Rumänien). Die Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen bejahend (FG Nürnberg. v. 9. 10. 81, EFG 1982 S. 247, rkr.), damit die Kinder des Stpfl. in der ČSSR keine berufl. Nachteile erleiden. Nach BFH v. 15. 4. 92 III R 11/91, BStBl. II S. 821 sind die Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin nicht außergewöhnlich, obwohl die Eheschließung Voraussetzung der Ausreise ist.

Aussetzungszinsen: Bei Aussetzung der Vollziehung eines StBescheids geschuldete Zinsen (§ 237 AO) sind entweder Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn sie mit Steuern zusammenhängen, die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (s. § 4 Anm. 62 „*Aussetzungszinsen*“). Bei nichtabziehbaren Steuern sollten Aussetzungszinsen nach Beseitigung des Sonderausgabenabzugs für Schuldzinsen (s. Anm. 134 f.) uE wie Prozeßkosten behandelt werden (dazu s. Anm. 110 ff.).

Aussteuer- und Ausstattungsaufwendungen: Aufwendungen für eine Aussteuer sind grundsätzlich auch dann nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufige agB für die stpfl. Eltern, wenn diese ihrer Tochter keine Berufsausbildung gewähren (BFH v. 3. 6. 87 III R 141/86, BStBl. II S. 779).

Im Ergebnis glA FinVerw., Abschn. 92/186 Abs. 6 Satz 7 LStR/EstR, allerdings mit der unzutreffenden Begründung, die Aufwendungen gehörten in den Vermögensbereich. S. auch die Anm. zu BFH III R 141/86 aaO: *Dietrich*, KFR 1987 S. 225; nach o.V., HFR 1987 S. 613 ist die Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen zu bejahen (aA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 33 Rz. 21 „*Ausstattung, Aussteuer*“).

Zur abweichenden Rechtslage in Österreich, wo ein zivilrechtlicher Anspruch auf Heiratsgut besteht, ein stl. Abzugsverbot 1984 eingeführt und 1987 als verfassungswidrig aufgehoben wurde, vgl. *Beiser*, ÖStZ 1987 S. 133; *Kanzler*, SteuerStud 1987 S. 371 aE; *Quantschnigg*, ÖStZ 1987 S. 178.

► *Rechtslage bis zur Entscheidung des BFH III R 141/86 aaO*: Ein gesetzlicher Anspruch auf Ausstattung (§§ 1624, 1625 BGB) und Aussteuer (§§ 1620–1623 aF BGB bis 1957) besteht nicht. Die ältere Rspr. leitete daher eine Zwangsläufigkeit von Aussteueraufwendungen aus sittlichen Gründen zunächst „aus dem natürlichen Verhältnis der Eltern zu ihren Kindern“ (BFH v. 7. 8. 59 VI 7/59 S, BStBl. III S. 383) her und bejahte später nur noch ausnahmsweise eine Sittspflicht, wenn die Eltern ihrer Verpflichtung nicht nachgekommen sind, ihren

Kindern eine angemessene Berufsausbildung zu gewähren (grundlegend BFH v. 18. 8. 67 VI 170/65, BStBl. III S. 700).

Rspr. und FinVerw. hatten eine Reihe von Grundsätzen entwickelt, die die Gewährung der StErmäßigung dem Grunde und der Höhe nach einschränkte. Eine Einkommensbelastung wurde nur ausnahmsweise bei unerheblichem Vermögen und für eine Rücklagenbildung bei unzureichendem Einkommen bejaht. Im einzelnen war daher festzulegen, welches Einkommen und Vermögen der Eltern, aber auch der Tochter vergünstigungsschädlich war und welche Angemessenheitsgrenzen für die Zuwendungen galten; im einzelnen dazu: Abschn. 188 EStR 1972; Abschn. 186 Abs. 1 Nr. 3 Satz 12 ff. EStR 1984; Abschn. 66 Abs. 1 Nr. 3 Satz 11 ff. LStR 1984; aus dem Schrifttum: *Eisenberg*, FR 1967 S. 473, 1968 S. 35 mwN. Nach hier in Lfg. 147 vertretener Auffassung war aus der in BFH VI 170/65 aaO dargelegten Ersatzfunktion der Aussteuer für eine nicht gewährte Berufsausbildung die Folgerung zu ziehen, daß auch diese Leistungen als normale Aufwendungen durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind (s. Anm. 17).

► *Rechtslage nach der Entscheidung des BFH III R 141/86 aaO*: Beiläufig hält der BFH für besondere Fälle eine Ausnahme vom Abzugsverbot für Aussteuerleistungen bei Zwangsläufigkeit aus sittlichen oder tatsächlichen Gründen für denkbar.

Als Beispiel für eine solche Ausnahmesituation wird in HFR 1987 S. 614 (Anm. zu BFH III R 141/86 aaO) die Tochter erwähnt, „die unter Verzicht auf eine angemessene Ausbildung den Haushalt ihres verwitweten oder geschiedenen Vaters führt, um ihre Geschwister solange zu versorgen, bis sie selbst für eine Ausbildung zu alt geworden ist“. UE zweifelhaft: eine Zwangsläufigkeit ergibt sich nicht aus der Begriffsbestimmung der Sittenpflicht (s. Anm. 190); dies gilt uE auch für die Aussteuergewährung im Ausland, weil der Stpfl. der Sittenordnung im Inland unterliegt. Eine tatsächliche Zwangslage rechtfertigt nicht den Abzug von Aufwendungen zugunsten Dritter (s. Anm. 189; glA *Blümich/Oepen* § 33 Rz. 150 „Ausstattung, Aussteuer“ II.1 aE).

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. 41 ff.). Fehlt ein solches Gegenseitigkeitsverhältnis, dann trotzdem kein Abzug als agB, da die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu verneinen ist (glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 und *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8, jeweils unter „Austauschschüler“); s. auch FG Ba.-Württ. v. 22. 6. 71, EFG S. 537, rkr.

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, zweiter Halbs. 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*“. Kosten der auswärtigen Unterbringung der in Berufsausbildung stehenden Kinder werden unter den Voraussetzungen des § 33 a durch Pauschbeträge abgegolten (Abs. 2 Nr. 1 b und Nr. 2); s. auch „*Erziehung*“, „*Privatschulbesuch*“ und Anm. 17, 147 u. 148.

► *Infolge Krankheit:* Aufwendungen für die eigene krankheitsbedingte auswärtige Unterbringung sind – ggf. unter Berücksichtigung einer Haushaltsersparnis (s. Anm. 99) – als agB abziehbar; gleiches gilt für die Unterbringung kranker Angehöriger, wobei streitig ist, ob die Gesamtkosten in die pauschal abgegoltenen Unterhaltsaufwendungen und die darüber hinausgehenden reinen Krankheitskosten aufzuteilen sind (s. auch Anm. 95 aE „*Krankheitsbedingter Privatschulbesuch*“; ferner „*Altersheim*“, „*Pflege- u. Pflegeheimkosten*“ und „*Privatschulbesuch*“).

► *Zur Kinderbetreuung*: Ausgaben für die auswärtige Unterbringung *gesunder Kinder* sind durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten (BFH v. 14. 2. 75 VI R 125/74, BStBl. II S. 607 betr. Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Kleinkindern nach dem Tod der Mutter); s. auch Anm. 17. Derartige Aufwendungen konnten in den VZ 1980 bis 1982 nach § 33 a Abs. 3 Nr. 1 idF des § 53 a berücksichtigt werden; eine StErmäßigung nach § 33 ist dann wegen § 33 a Abs. 5 ausgeschlossen. Im übrigen gilt § 33 c; s. ferner „*Erziehung*“.

Auswanderungskosten: s. „*Ausreisekosten*“, „*Familienzusammenführung*“, „*Fluchthilfekosten*“, „*Freikauf*“.

Babyausstattung: s. „*Geburt*“.

Badekuren: s. Anm. 102–107.

Bagatellarzneimittel: Die nach § 182f RVO (idF des HBegleitG 1983; jetzt § 34 SGB V) nicht erstattungsfähigen Aufwendungen für bestimmte Arzneimittel (Grippemittel, Mund- und Rachentherapeutika, Abführmittel und Arzneien gegen Reisekrankheit) sind als agB zu berücksichtigen (OFD Köln v. 15. 8. 84, StEK EStG § 33 Nr. 90; zT aA hier Anm. 92).

Baudenkmäler: Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Baudenkmäler sind grundsätzlich Herstellungskosten bzw. Erhaltungsaufwand, für die erhöhte Absetzungen nach § 7k bzw. ein Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug vorgesehen ist. Bis zum VZ 1991 einschließlich hat die FinVerw. derartige Aufwendungen darüber hinaus auch als agB anerkannt; s. „*Kulturgüter*“.

Baukosten: s. „*Instandsetzung*“, „*Umbaumaßnahmen*“ u. Anm. 158–161 betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

Baukostenzuschuß: s. u. Anm. 158–161 betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

Baumaßnahmen: s. „*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. 91 III R 54/90, BStBl. II S. 920).

Beerdigung, Begräbnis: s. Anm. 141–145.

Beihilfen: Zur Anrechnung allgemein s. Anm. 41 f.; bei *Hausratsbeschaffung* s. Anm. 78 und bei *Krankheitskosten* s. Anm. 99.

Beihilfevorschriften: Zur Beurteilung der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten dem Grunde und der Höhe nach sind Beihilfevorschriften und Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen ungeeignet (s. dazu Anm. 92 u. 94 aE).

Beiträge: Beitragsleistungen unterliegen grundsätzlich dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2; sofern es sich etwa um Beiträge zu *Berufs- und Wirtschaftsverbänden* handelt, geht der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug vor, während Beiträge zur *Sozialversicherung*, zu *anderen Versicherungen* sowie *Bausparbeiträge* unter die abschließende Regelung des Sonderausgabenabzugs 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 öffentl. Abgaben) müßten nach hM wegen des Gegenwertgedankens vom Abzug als agB ausgeschlossen sein (s. Anm. 37–40); uE sind derartige Geldleistungen, sofern sie nicht als Betriebsaus-

gaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben abziehbar sind, außergewöhnlich und uU (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig (s. dazu „*Steuern*“; ferner „*Erschließungsbeiträge*“).

Bekleidung:

► *Grundsätzlich kein Abzug als agB:* Aufwendungen für die Anschaffung oder Änderung von Bekleidung sind grundsätzlich nicht außergewöhnlich, so daß eine StErmäßigung nach § 33 ausscheidet. Derartige Ausgaben sind entweder durch den Grundfreibetrag oder die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten. So sind etwa Aufwendungen für Bekleidung nach einer *krankheitsbedingten* Abmagerungskur ebensowenig abziehbar (BFH v. 17. 7. 81 VI R 105/78, BFHE 133 S. 550; s. auch „*Abmagerungskur*“) wie Bekleidungskosten für Neugeborene (s. „*Geburt*“). Bekleidungs aufwendungen sind auch bei Krebskranken keine unmittelbaren Krankheitskosten (BFH v. 29. 1. 86 III B 63–64/85, BFH/NV 1986 S. 285 und BFH/NV 1988 S. 438). Die Anschaffungskosten für *Trauerkleidung* hingegen sind nicht zwangsläufig und führen zu einem Gegenwert (so BFH v. 12. 8. 66 VI R 76/66, BStBl. III 1967 S. 364, der uE zu Unrecht auch die Außergewöhnlichkeit derartiger Aufwendungen ablehnt; s. auch „*Trauerkleidung*“ u. Anm. 141–145 betr. *Todesfallkosten*). Mehraufwendungen *übergroßer Stpfl.* für Bekleidung werden ebenso wie Verpflegungsmehraufwendungen nicht als agB anerkannt (BFH v. 21. 6. 63 VI 203/61 U, BStBl. III S. 381; s. auch „*Verpflegungsmehraufwand*“). Anders sind uE die Anschaffungskosten werdender Mütter für sog. Umstandskleidung zu behandeln (s. „*Umstandskleidung*“).

ZT wird die Nichtabziehbarkeit von Bekleidungs aufwendungen auch mit der Gegenwertlehre begründet (s. Anm. 37–40).

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

Beleidigungsprozesse: Zum Abzug von Prozeßkosten in *Ehrenschutzsachen* s. Anm. 123.

Berufsausbildung: s. „*Ausbildungskosten*“ und § 33 a Anm. 45–50 und 196.

Bestattung: s. Anm. 141–145.

Besuch: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen anlässlich des Besuchs Angehöriger aus dem Ausland s. § 33 a Anm. 131 aE und Anm. 148.

Besuchsfahrten, Besuchsreisen (s. auch „*Fahrtkosten*“ und „*Reisekosten*“):

Schrifttum: Horlemann, StWa. 1978 S. 135; Uelner, StKongrRep. 1979 S. 121.

Aufwendungen des Stpfl. für Reisen zum Besuch von Angehörigen können im Rahmen einer dopp. Haushaltsführung als Werbungskosten dem Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 unterliegen (BFH v. 12. 7. 91 III R 23/88, BFH/NV 1992 S. 172 zu 2; s. auch „*Familienheimfahrten*“). Darüber hinaus sind derartige Kosten nur außergewöhnlich, wenn sie ungewöhnlich häufig und/oder besonders weite Reisen betreffen. Kosten für den üblichen Verwandtenbesuch entstehen der überwiegenden Mehrzahl wohl aller Stpfl. (glA Uelner, StKongrRep. 1979 S. 121). Für den Besuch gesunder Kleinkinder gilt nichts anderes (BFH III R 23/88 aaO; anders bei kranken Kindern, s.u.). Die Zwangsläufigkeit außergewönl. Aufwendungen – aus sittlichen Gründen – wird von der Rspr. unterschiedlich beurteilt:

► *Angehörigen-Besuche im Ausland und in der früheren DDR:* Nach BFH v. 15. 4. 92 III R 11/91, BStBl. II S. 821 sind die Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit

einer Russin nicht außergewöhnlich, obwohl die Eheschließung Voraussetzung der Ausreise ist. Nach aA sind Aufwendungen für Besuchsreisen zu Angehörigen im Ausland zwar außergewöhnlich, aber nur ausnahmsweise auch zwangsläufig (abl. FG Saarl. v. 25. 3. 82, EFG 1983 S. 67, rkr., betr. Reise zum Verlobten nach Rumänien), so etwa, wenn der Stpfl. den in seiner Freizügigkeit eingeschränkten Ehegatten (FG Ba.-Württ./Freib. v. 24. 6. 76, EFG S. 496, rkr., betr. ungarischen Ehemann einer Deutschen) oder sein Kind besucht, das im Ausland eine Strafe verbüßt (Nds. FG v. 4. 8. 75, EFG S. 570, rkr.; s. auch „Strafe“); entsprechend sind Aufwendungen eines Stpfl., der aus politischen Gründen nicht in seine Heimat zurückkehren kann, für eine Besuchsreise seiner Frau nach Deutschland abziehbar (aA FG Rhld.-Pf. v. 22. 5. 70, EFG S. 556, best. durch BFH v. 9. 11. 71 VI R 285/70, BStBl. II 1972 S. 148, die agB war jedoch nicht mehr im Streit).

Reisekosten in die ehemalige DDR wurden trotz der gewährten Erleichterungen noch als außergewöhnlich iSv. § 33 Abs. 1 (aA OFD Frankf. v. 23. 1. 81, StEK EStG § 33 a Abs. 1 Nr. 71), jedoch nur unter besonderen Umständen auch als zwangsläufig beurteilt (glA FinVerw., StEK EStG § 33 Nr. 40 = DB 1970 S. 1999 = BB 1970 S. 832 = EDSz 1970 S. 275): Eine sitl. Verpflichtung wurde daher nur bei schwerer Krankheit oder dem Tod eines nahen Angehörigen bejaht, nicht jedoch für häufige Besuchsfahrten zur Verlobten (FG München v. 6. 2. 76, EFG S. 338, rkr., betr. Aussetzungsbeschluß) oder zur Schwiegermutter des Stpfl. (FG Berlin v. 7. 11. 75, EFG 1976 S. 188, rkr.). Nach BMF v. 4. 10. 89, StEK EStG § 33 Nr. 96 ist der Erl. in StEK EStG § 33 Nr. 40 überholt; nach dem Beitritt gelten daher die allgemeinen Grundsätze der Rspr. für Verwandtenbesuche.

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 anläßl. solcher Besuche erbrachten Unterhaltsleistungen sind nach § 33 a 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. 90 III R 63/85, BStBl. II S. 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. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536, auch die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit aus sitl. Gründen ablehnend; ebenso BFH v. 2. 3. 84 VI R 158/80, BStBl. II S. 484 betr. mehrmonatigen Krankenhausaufenthalt des Ehegatten). Von diesem Grundsatz werden zwei Ausnahmen zugelassen (vgl. BFH v. 24. 5. 91 III R 28/89, BFH/NV 1992 S. 96): Abziehbar sind danach Aufwendungen für Besuchsfahrten, die (durch ärztliche Bescheinigung nachgewiesen), medizinisch indiziert und therapeutisch notwendig, unmittelbare Krankheitskosten sind (BFH VI R 158/80 aaO; glA FinVerw. Abschn. 94/188 Abs. 1 Satz 7 LStR/EStR); ferner für Besuchsfahrten, die der Pflege und Versorgung des erkrankten Angehörigen dienen (BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958). 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 III R 60/88 aaO; noch enger FG Saarl. v. 16. 3. 88, EFG S. 418, rkr.).

Vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 28. 4. 77, EFG 1977 S. 427, rkr., betr. Besuchsfahrten zu der in einer Nervenheilanstalt untergebrachten Frau; FG Nürnberg v. 11. 8. 78, EFG 1979 S. 136, rkr., betr. Besuchsfahrten zur unheilbar erkrankten Ehefrau; FG Rhld.-Pf. v. 12. 12. 84, DStR 1985 S. 321; aA FG Hamb. v. 16. 3. 82, EFG 1982 S. 522, rkr., betr. hohe Reisekosten anläßlich lebensbedrohender Erkrankung des Vaters in Korea.

Vermutung therapeutischer Notwendigkeit bei Kleinkindern: Bei längerer stationärer Behandlung eines Kleinkindes im ersten Lebensjahr sollen Besuchsfahrten als unmittelbare Krankheitskosten zu berücksichtigen sein, auch wenn der Arzt lediglich bescheinigt, daß die Besuche aus medizinischen und psychologischen Gründen erwünscht seien (FG Münster v. 15. 10. 85, EFG 1986 S. 239, rkr.)

Ausdrücklich gebilligt: ländereinheitl. Erl., Schlesw. Holst. ua. v. 23. 6. 86, StEK EStG § 33 Nr. 89=FR 1986 S. 459=BB 1986 S. 1765=DB 1986 S. 2401; s. auch *o.V.*, DB 1986 S. 2054; ferner FG Rhld.-Pf. v. 20. 4. 77, EFG S. 480, rkr.; FG Berlin v. 25. 7. 78, EFG 1979 S. 26, rkr.; glA Uelner, StKongrRep. 1979 S. 122, und BMF v. 2. 4. 79, StEK EStG § 33 Nr. 58.

Umfang der abziehbaren Aufwendungen für Krankenbesuche: Abziehbar sind die Fahrtkosten in voller Höhe (BFH v. 2. 3. 84 VI R 158/80, BStBl. II S. 484). Die Pauschalen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und die Rspr. zu Umwegstrecken werden entsprechend angewandt (BFH v. 6. 4. 90 III R 60/88, BStBl. II S. 958).

Danach wohl überholt: BFH v. 30. 6. 67 VI R 104/66, BStBl. III S. 655 und v. 16. 5. 75 VI R 132/72, BStBl. II S. 536, jeweils betr. die Fahrtkosten zu einer Kur auf der Grundlage von Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel, dh. Bundesbahn-Fahrpreise der 2. Klasse (Nds. FG v. 19. 1. 77, EFG 1977 S. 427, rkr., auch auf die Beihilfavorschriften für Beamte abstellend); s. aber BFH v. 13. 2. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 betr. Fahrtkosten zur Gruppentherapie; für Abzug von Kfz.-Kosten in Anlehnung an die Dienstreisepauschalen des Abschn. 38 LStR (FG Berlin v. 25. 7. 78, EFG 1979 S. 26, rkt.). Darüber hinaus sind Verpflegungsmehraufwand und Übernachtungskosten in aller Regel nicht zu berücksichtigen (FG Rhld.-Pf. v. 20. 4. 77, EFG S. 480, rkr.).

► *Besuch von Kriegsgräbern:* Reisekosten für den Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger im In- und Ausland sind nach Auffassung der FinVerw. nicht (aus sittl. Gründen) zwangsläufig (BMF v. 23. 5. 61, DB S. 792).

Bibliotheken: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Bibliotheken s. „Kulturgüter“.

Bürgschaft:

Schrifttum: *Bilsdorfer*, Stl. Auswirkungen von Bürgschaften eines GmbH-Geschäftsführers, NWB F. 3 S. 7955 (34/1991).

Bürgschaftsaufwendungen können unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 fallen, wenn ausnahmsweise der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug zulässig ist (vgl. BFH v. 24. 8. 89 IV R 80/88, BStBl. II 1990 S. 17; v. 14. 5. 91 VI R 48/88, BStBl. II S. 758). Im übrigen sind Aufwendungen eines Stpfl. auf Grund einer Bürgschaft (§§ 765 ff. BGB) nicht allein schon aus rechtl. Gründen zwangsläufig (s. Anm. 188). Da § 33 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 sittl. Verpflichtung bzw. einer tatsächlichen Zwangslage zur Leistung der Aufwendungen oder Eingehung der Bürgschaftsverpflichtung.

GIA BFH v. 1. 12. 61 VI 306/60 U, BStBl. III 1962 S. 63 und v. 25. 10. 63 VI 246/62, StRK EStG § 4 R. 61 8, beide betr. Aufwendungen des Gesellschafter-Geschäftsführers auf Grund einer Bürgschaft für die GmbH; v. 12. 12. 63 IV 287/60 U, BStBl. III 1964 S. 299 betr. Bürgschaftszahlungen eines Kommanditisten zugunsten einer GmbH, deren Anteil zum Betriebsvermögen der KG gehören; v. 18. 11. 77 VI R 142/75, BStBl. II 1978 S. 147 m. Anm. *o.V.*, HFR 1978 S. 95 betr. Bürgschaftszahlungen zugunsten des Bruders, der den Stpfl. während des Studiums unterstützt hatte; s. auch VG Berlin v. 7. 12. 54, EDStZ 1955 S. 464; FG München v. 30. 6. 55, EDStZ S. 471; FG Karlsr. v. 30. 6. 55, EFG S. 299, rkr. (abl. *Stegmaier*, FR 1956 S. 65, der uE zu Unrecht die Übernahme der Bürgschaft für zwangsläufig hält); FG Freib. v. 16. 6. 55, EDStZ S. 467; FG Bremen v. 8. 5. 57, EFG S. 306, rkr.; FG Nürnberg v. 27. 9. 57, EFG 1958 S. 168, rkr.; FG Düss./Köln v. 29. 9. 61, EFG 1962 S. 259, best.; FG Münster v. 28. 7. 70, EDStZ 1971 S. 31, rkr.; FG Köln v. 24. 8. 89, EFG 1990 S. 229, rkr., betr. Bürgschaftsaufwendungen eines Gesellschafter-Geschäftsführers für die GmbH. S. auch DStPr. EStG § 33 Nr. 9 u. § 9 Nr. 87.

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. dazu BFH v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628 betr. Aufwendungen in Erfüllung zweier auf Übernahme von Ausbildungskosten gerichteter Schuldversprechen; sog. „*Lebensretter-Urteil*“).

Büsing: s. „*Exklaven-Belastungen*“.

Bußgeld: s. „*Strafe*“.

Chelat-Therapie: s. „*Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie*“

Contergangeschädigtes Kind: s. „*Privatschulbesuch*“ und grundsätzlich Anm. 17.

Darlehen: s. Anm. 130–139; ferner Anm. 59 und „*Rückzahlungen*“.

Dekontaminierung: Zum Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Sanierung von Formaldehyd- und Holzschutzmittelausgasungen oder Asbestsschäden s. „*Sanierungsmaßnahmen*“.

Deliktsverluste:

Schriftum: *Harbich*, StWK Gr. 4, 3411–3412 (1978); *o.V.*, DB 1977 S. 47; *Räßler*, NSt. „*Unterschlagung*“ Darst. 1 (15. 12. 81).

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. 56 IV 49/55, StRK EStG § 33 R. 59 und Nds. FG v. 21. 12. 64, EFG 1965 S. 381, rkr., jeweils betr. Geldverluste durch Diebstahl; FG Ba.-Württ. v. 5. 11. 86, EFG 1987 S. 299, rkr., betr. Vermögensverlust durch Scheckbetrug; beiläufig aA FG Saarl. v. 25. 11. 87, EFG 1988 S. 126, rkr., betr. Veruntreuung; s. auch Anm. 46. Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 34 unter Schäden, Verluste und „*Verluste*“) handelt es sich bei derartigen unfreiwilligen Vermögenseinbußen begrifflich nicht um Aufwendungen (aA BFH v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442 betr. Verlust durch Sachbeschädigung eines privaten Pkw als Werbungskosten).

Eine Berücksichtigung entsprechender *Wiederbeschaffungsaufwendungen* als agB wird idR unter Hinweis auf den Gegenwertgedanken abgelehnt.

BFH v. 3. 9. 76 VI R 185/74, BStBl. II S. 712 betr. Wiederbeschaffung gestohlener Urlaubskleidung; zT aA die Zwangsläufigkeit und Angemessenheit von Wiederbeschaffungsaufwendungen unter Vermeidung der Gegenwertlehre ablehnend: FG Hamb. v. 20. 11. 75, EFG 1976 S. 183, rkr., betr. gestohlene Orientteppiche. S. auch FG Düss. v. 29. 11. 73, EFG 1974 S. 204, aufgeh. durch BFH VI R 64/74 (nv.) betr. Zahlung an einen Hehler zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstandes.

Zum Gegenwertgrundsatz, seinen Ausnahmen und seiner Kritik s. Anm. 37–40; s. ferner Anm. 161 unter „*Verlust oder Verfall von Mieterleistungen*“.

Denkmalsschutz, Denkmalspflege: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Baudenkmäler und Kulturwerte als agB s. „*Baudenkmäler*“ und „*Kulturgüter*“.

Detektiv: Aufwendungen für einen Detektiv sind nicht als *Ehescheidungskosten* abziehbar (BFH v. 21. 2. 92 III R 88/90, BStBl. II S. 795 und v. 21. 2. 92 III R 2/91, BFH/NV 1993 S. 356); s. auch Anm. 123. Anders bei *Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen*, zur Abwehr lebensbedrohender Angriffe bei Versagen der Polizei (Hess. FG v. 22. 5. 1989, EFG S. 576, rkr., betr. Bedrohung einer Zahnärztin durch Unbekannten); s. Anm. 189.

Diätkosten: s. Anm. 208 f.

Diebstahl: s. „*Deliktsverluste*“.

Dienststrafverfahren: Aufwendungen für ein Dienststraf- bzw. Dienststörungsverfahrensverfahren sind keine agB (BFH v. 25. 8. 61 VI 99/59 S, BStBl. III S. 482; s. auch Anm. 111).

Doktorexamen: s. „Promotionskosten“.

Doppelte Haushaltsführung: s. a. „Ausbildungskosten“, „Familienbeifahrten“, „Verpflegungsmehraufwand“, „Zweitwohnung“. Wegen dopp. Haushalts im Zusammenhang mit einer *Onkel-Ehe* s. FG Ba.-Württ. v. 24. 11. 67 (EFG 1968 S. 130, rkr.); s. weiter Anm. 97 und 122.

Mehraufwendungen wegen dopp. Haushaltsführung können als agB zu berücksichtigen sein, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind; vorrangig ist auch ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 (Ausbildungskosten bei auswärtiger Unterbringung), so daß nur der 1200 DM übersteigende Betrag als agB in Betracht kommt (Abs. 2 Satz 2, zweiter Halbs.). In allen anderen Fällen sind Mehraufwendungen wegen dopp. Haushaltsführung außergewöhnlich, aber wohl idR nicht zwangsläufig (FG Bremen v. 23. 4. 80, EFG S. 443, rkr., betr. Mehraufwendungen für Unterkunft und Verpflegung des getrennt lebenden Stpfl.; FG Nürnberg v. 21. 2. 92, EFG S. 399, rkr., betr. krankheitsbedingten dopp. Haushalt; s. auch „Zweitwohnung“).

Drillingsgeburt: Aufwendungen für die Beschäftigung einer Haushaltshilfe nach der Geburt von Drillingen können in verfassungskonformer Auslegung der §§ 33 a Abs. 5 und 33 c als agB abziehbar sein (FG Ba.-Württ. v. 12. 11. 90, EFG 1991 S. 326, rkr.); uE trotz beachtlicher Gründe abzulehnen, da Aufwendungen von den Regelungen des Kinderlastenausgleichs erfaßt werden.

Eheähnliche Gemeinschaft: Zum Abzug von Unterhaltsleistungen s. § 33 a Anm. 62.

Ehegatten: Zum Abzug von agB bei Ehegatten s. Anm. 21 f.; zu *Unterhaltsleistungen* s. Anm. 147 f. und zu Ausbildungskosten für den anderen Ehegatten s. Anm. 205–207 und „Ausbildungskosten“.

Ehescheidungskosten: s. Anm. 120–123.

Eheschließung: Aufwendungen für die Eheschließung sind anders als Scheidungskosten nicht außergewöhnlich (BFH v. 15. 4. 92 III R 11/91, BStBl. II S. 821 betr. Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin).

Ehrenamt (s. auch „Laienpriester“, „Vormundschaft“):

Schrifttum: Schmidt, FR 1980 S. 460.

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. 41, RStBl. 1942 S. 308; FG München v. 27. 5. 55, EDStZ S. 448; FG Rhld.-Pf. v. 7. 11. 67, EFG 1968 S. 66, rkr. Ferner *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Ehrenämter“; *Fitsch in Lademann/Siffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Politische Tätigkeit“.

Dies gilt auch für Aufwendungen im Zusammenhang mit einer politischen Tätigkeit des Stpfl. (BFH v. 21. 8. 52 IV 432/51 U, BStBl. III S. 268 betr. Aufwendungen für Familienheimfahrten, die durch die politische Tätigkeit veranlaßt waren). War der Stpfl. jedoch aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen zur Übernahme des Amtes verpflichtet, so können auch die mit der Ausübung des Ehrenamtes zusammenhängenden Aufwendungen als agB anerkannt werden.

GlA *E. Schmidt* aaO, der ausgehend von FG Berlin v. 6. 12. 79 (EFG 1980 S. 280, rkr.) Unfallkosten einer ehrenamt. RichterIn zum Abzug zulassen will. UE ergibt sich die Zwangsläufigkeit der mit der Übernahme des Amtes eines ehrenamt. Richters zusammenhängenden Aufwendungen aus rechtl. Gründen (Umkehrschluß aus § 35 GVG betr. Schöffen; § 23 VwGO und § 20 FGO, jeweils betr. ehrenamt. Richter). GlA *Blümich/Oepen*, aaO.

Einbürgerungskosten: Aufwendungen für den Erwerb der deutschen Staatsangehörigkeit sind regelmäßig nicht als agB zu berücksichtigen. Zwar handelt es sich dabei nicht um Werbungskosten (so BFH v. 18. 5. 84 VI R 130/80, BStBl. II 1984 S. 589 betr. Einbürgerungskosten einer französischen Lehrerin zur Verbeamtung in der Bundesrepublik) oder Betriebsausgaben (BFH v. 31. 1. 85 IV S 3/84, BFH/NV 1986 S. 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.

glA FG Ba.-Württ./Freib. v. 15. 6. 82, EFG 1983 S. 163, rkr.; *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Einbürgerung“; *Horlemann*, BB 1979 S. 1807; *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 103 b; *Schmidt/Drensecke* XII. § 33 Anm. 8 „Einbürgerung“. S. auch „Ausreisekosten“, „Familienzusammenführung“, „Fluchthilfekosten“.

Einziehung: Zur Berücksichtigung von Vermögensverlusten durch Einziehung und Verfall s. „Strafe“ (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 „Deliktsverluste“, „Fluchthilfekosten“, „Lösegeldzahlung“).

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. 64 VI 168/63 U, BStBl. III S. 302). Desgleichen Aufwendungen für eine Schwangerschaftsgymnastik; s. auch „Geburt“ und „Schwangerschaftsabbruch“. Zur Gleichstellung von Entbindungskosten mit Aufwendungen für die Adoption minderjähriger Kinder s. „Adoption“.

Entführung: s. „Lösegeldzahlung“.

Erbaueinandersetzung: s. Anm. 61 f., betr. Abfindung und „Vermögensauseinandersetzung“.

Erbaugleich: Leistungen in Erfüllung des „Anspruchs“ eines nichtehelichen Kindes auf vorzeitigen Erbaugleich (§§ 1934 d, 1934 e BGB) sind keine agB. BFH v. 23. 10. 87 III R 219/83, BStBl. II 1988 S. 332 und v. 8. 12. 88 IX R 157/83, BStBl. II 1989 S. 282; s. auch Anm. *Obermeier*, KFR 1989 S. 105; *a. V.*, HFR 1989 S. 247.

UE handelt es sich jedoch um außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen iSd. § 33 (glA *Arndt in Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 63 „Erbaugleich“). Die Zwangsläufigkeit ist aus rechtlichen Gründen zu bejahen, weil es sich bei dem vorzeitigen Erbaugleich im Unterschied zum Erbverzicht (s. „Abfindung sonstige Abfindungsfälle“) 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 (zur Rechtsnatur des Rechts auf Erbaugleich s. *Leipold in MünchKomm.*, BGB, Bd. 6 § 1934 d RdNr. 16).

► **Zivilrechtliche Grundlagen:** Das Recht des vorzeitigen Erbaugleichs wurde durch Art. 1 Nr. 88 des Ges. über die rechtl. Stellung der nichtehel. Kinder v. 19. 8. 69 – NEhelG – (BGBl. I S. 1243) mit Wirkung vom 1. 7. 70 in das BGB eingefügt. Das nichtehel. Kind hat danach, wenn es 21, aber noch nicht 27 Jahre alt ist, einen Geldanspruch gegen den Vater, der idR auf das 3fache des jährlichen Unterhalts geht, der im Durchschnitt der letzten fünf Jahre zu leisten war (§ 1934 d Abs. 1 u. 2 BGB). Rechtsfolge des vorzeitigen Erbaugleichs ist der Verlust aller Erb- und

Pflichtteilsansprüche (auch des Erbersatzanspruchs gem. § 1934 a BGB). Der Anspruch ist durch Leistungsklage geltend zu machen, kann jedoch auch durch notariell beurkundete Vereinbarung begründet werden (§§ 1934 d Abs. 4, 1934 e BGB). Unter den besonderen Voraussetzungen des § 1934 d Abs. 5 BGB kann der Vater Stundung des Ausgleichsbetrags verlangen, wobei jedoch das Interesse des Kindes an einer sofortigen Zahlung (Starthilfe) zu beachten ist.

► *Abzug von Erbausgleichszahlungen als agB nach hier vertretener Auffassung:* Wie der mit ähnlichen Rechtsfolgen ausgestattete *Erbverzicht* (s. Anm. 62 unter „sonstige Abfindungsfälle“) führt der Erbausgleich nicht zu einer Vermögensumschichtung (aA BFH v. 8. 12. 88 IX R 157/83, BStBl. II 1989 S. 282; ferner *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Vorzeitiger Erbausgleich des nichtehel. Kindes“). Unabhängig von dem zivilrechtlichen Streit um die Zuordnung des Erbausgleichs zum Erb- oder Familienrecht (dazu *Leipold in MünchKomm.*, BGB, Bd. 6 § 1934 d RdNr. 2) besteht Einigkeit darüber, daß die Regelung nicht nur einen Ausgleich für den häufig fehlenden familiären Rückhalt des nichtehel. Kindes bezweckt, sondern vor allem eine Starthilfe ermöglichen soll. Dieser Ausstattungsgedanke rechtfertigt es uE auch, an den gesetzl. Aussteueranspruch vor Inkrafttreten des GleichberG (s. Anm. 64) anzuknüpfen (glA o.V., DStPr. EStG § 33 Nr. 10).

► *Umfang der abziehbaren Aufwendungen:* Zu den abziehbaren Aufwendungen gehören außer der Ausgleichszahlung auch die vom Vater zu tragenden *Prozesskosten* oder *Beurkundungsgebühren*; denn der Gesetzgeber hat nur eine mit Kosten verbundene Erfüllung der Verpflichtung zum Erbausgleich zugelassen (zu Prozesskosten allg. s. Anm. 110 ff.). Eine Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen entfällt idR, weil der Regelbetrag (3facher Jahresunterhalt) gesetzlich festgelegt ist und eine abweichende Bemessung des Ausgleichsbetrags (Erhöhung oder Herabsetzung nach § 1934 d Abs. 2 Satz 2 BGB) ebenso wie eine etwaige Stundung nach Kriterien vorzunehmen ist, die auch der Notwendigkeit und Angemessenheit iSd. § 33 Abs. 2 Satz 1 Rechnung tragen. Da die Beteiligten bei Festsetzung des Ausgleichsbetrags durch notarielle Vereinbarung letztlich frei sind, kann in krassen Ausnahmefällen eine Angemessenheitsprüfung gerechtfertigt sein (zur Notwendigkeit und Angemessenheit von Aufwendungen s. Anm. 194–197).

Erbfallsschulden, Erblässerschulden: s. „*Nachlassverbindlichkeiten*“.

Erbverzicht: s. Anm. 62 unter „*sonstige Abfindungsfälle*“.

Erdbeben: Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat sind nach § 33 abziehbar (Erl. NRW v. 19. 5. 92, StEK AO 1977 § 163 Nr. 119 betr. Billigkeitsmaßnahmen aufgrund des Erdbebens am 13. 4. 92 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).

Erholungsreise: Zur Abgrenzung von Kuraufenthalten und Erholungsreisen s. Anm. 102.

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. 91 III R 91/89, BStBl. II 1992 S. 137).

Erschließungsbeiträge: Beiträge iSd. §§ 127 ff. BBauG (früher Anliegerbeiträge, Straßenanliegerbeiträge) und die ihnen gleichzustellenden Beiträge auf Grund der Kommunalabgabengesetze einzelner Länder betreffen nicht den Bereich der

Einkommensverwendung (s. Anm. 34). Nach hM handelt es sich zwar nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten, so daß auch das Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 nicht in Betracht kommt; da diese Beiträge jedoch zu den Anschaffungskosten des Bodens zählen (s. § 6 Anm. 640), können sie steuerlich nicht als agB abgesetzt werden (im Ergebnis glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Erschließungsbeiträge“, die diese Aufwendungen aber der Vermögensebene zuordnen). Dies gilt auch für doppelt gezahlte Erschließungskosten (so FG Nürnberg v. 23. 2. 83, EFG S. 502, rkr., die Ablehnung zusätzlich mit der Gegenwertlehre begründend).

Erstattungen: Zur Anrechnung von Erstattungsleistungen s. Anm. 41–44.

Erstattungsrichtlinien der Krankenkassen: s. „*Beihilfavorschriften*“ u. Anm. 92 u. 94 aE.

Erstlingsausstattung: s. Anm. 74 aE und „*Geburt*“.

Erziehung: Aufwendungen für die Erziehung und Betreuung minderjähriger Kinder werden grundsätzlich durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibetrag, Kindergeld, Kinderadditive und Pauschbeträge des § 33 a) abgegolten. Ausnahmsweise ist jedoch eine Berücksichtigung als agB unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten möglich (s. Anm. 17 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. 72, EFG S. 334, rkr.; FG Ba.-Württ./Freib. v. 28. 6. 73, EFG S. 539, rkr.; glA *Borggreve in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 79 a; s. auch „*Drillingsgeburt*“). Diese Rspr. steht im Widerspruch zu BFH v. 14. 2. 75 VI R 125/74 (BStBl. II S. 607) betr. Aufwendungen für die auswärtige Unterbringung von Kleinkindern nach dem Tod der Mutter (s. „*Auswärtige Unterbringung*“). Für die VZ 1981–1982 waren derartige Kosten durch den Kinderbetreuungsbetrag abgegolten (§ 33 a Abs. 3 Nr. 1 idF des § 53 a); eine StErmäßigung nach § 33 war dann wegen § 33 a Abs. 5 ausgeschlossen.

Erzwingungsgelder: s. „*Zwangsgeld*“.

Existenzaufbaudarlehen: Zur Rückzahlung eines Existenzaufbaudarlehens als agB BFH v. 12. 5. 67 VI R 123/66 (BStBl. III S. 489; s. auch Anm. 135).

Exklaven-Belastungen: Mehrbelastungen der Bewohner einer Exklave (Zollausschluß-Gebiet) durch erhöhte Lebenshaltungskosten sind mangels Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen keine agB; sie erfordern Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 Abs. 1 AO.

BFH v. 13. 4. 89 IV R 196/85, BStBl. II S. 614 betr. Exklave Büsingen; best. BVerfG v. 22. 7. 91 1 BvR 829/89, HFR 1992 S. 424 ohne Ausführungen zu § 33; aA *Felix*, Die estrechtl. Berücksichtigung von Exklave-Lasten, Rechtsgutachten, 1988; s. auch Anm. 9, 30 f.

Fahrstuhl: Aufwendungen für den Einbau eines Fahrstuhls in das EinfHaus eines gelähmten Stpfl. waren (unter Geltung des § 21 Abs. 2 bzw. des § 21 a) wegen des Abzugsverbots des Abs. 2 Satz 2 nicht als agB zu berücksichtigen (BFH v. 23. 2. 68 VI R 278/66, BStBl. II S. 433); s. auch „*Umbaumaßnahmen*“ und Anm. 201 zum Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 Satz 2 für Werbungskosten.

Fahrtkosten: s. „*Ausbildungskosten*“, „*Besuchsreisen*“, „*Doppelte Haushaltsführung*“, „*Familienheimfahrten*“, „*Kraftfahrzeugkosten*“, „*Mittagsheimfahrten*“, „*Reisekosten*“, „*Zweitwohnung*“.

Zu Kfz-Kosten Behinderter s. Anm. 69; zu Fahrt- und Transportkosten *erkrankter Stpfl.* als unmittelbare Krankheitskosten s. Anm. 95 und als mittelbare Krank-

heitskosten s. Anm. 96. Zu Fahrtkosten anläßl. 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 Kinderlastenausgleich abgegolten (BFH v. 13. 5. 66 VI 332/65, BStBl. III S. 506 betr. Schultransport gesunder Kinder; s. auch Anm. 17). Solche Aufwendungen sind auch nicht als Kinderbetreuungskosten abziehbar (§ 33c Anm. 36 mwN). Bei kranken Kindern oder behinderten Angehörigen werden solche Aufwendungen zu Krankheitskosten, die nicht mehr als typische Unterhaltsleistungen anzusehen sind.

FG Ba.-Württ. v. 12. 12. 67, EFG 1968 S. 309, rkr., betr. Aufwendungen zur Beförderung eines geh- und stehbehinderten Kindes zur Schule; Nds. FG v. 16. 4. 69, EFG S. 491, rkr., betr. Fahrten zur ambulanten Behandlung eines verkrüppelten Kindes; FG Nürnberg v. 22. 2. 79, EFG 1979 S. 391, rkr., betr. Aufwendungen des Stpfl. für Fahrten mit seiner blinden Mutter; Schlesw.-Holst. FG v. 11. 8. 83, EFG 1984 S. 123, rkr., betr. Fahrten mit gehunfähigem minderjähr. Kind.

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 sittl. Gründen zwangsläufig. Es handelt sich dabei um Konventionen, deren „Verletzung“ gesellschaftlich nicht geahndet wird (s. Anm. 190).

GlA RFH v. 28. 3. 28, RStBl. S. 199; BFH v. 5. 4. 57 VI 177/56 U, BStBl. III S. 196 und v. 2. 5. 58 VI 303/57 U, BStBl. III S. 296 betr. Hochzeitsfeiern der Kinder; v. 17. 1. 63 IV 243/59, StRK EStG § 33 R. 171 und BFH v. 17. 9. 87 III R 242/83, BStBl. II 1988 S. 130 beide betr. Traueressen.

Das gilt grundsätzlich auch für ländl. Gegenden, in denen der Verzicht auf Familienfeiern mit gesellschaftlichen Nachteilen beantwortet würde (zB „Eselhochzeit“); derartige Sanktionen sind jedoch nicht auf die Durchsetzung sittl. 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*“ u. Anm. 145 betr. Todesfallkosten).

Familienheimfahrten: s. auch „*Besuchsreisen*“, „*Doppelte Haushaltsführung*“, „*Ehrenamt*“; zum Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 für Werbungskosten s. Anm. 200 ff. Aufwendungen eines Stpfl. für Familienheimfahrten sind idR nicht zwangsläufig (BFH v. 21. 8. 52 IV 432/51 U, BStBl. III S. 268), soweit sie nicht bereits als Werbungskosten dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen; das gilt ohne Rücksicht darauf, ob derartige Aufwendungen zu einer StErmäßigung führen (BFH v. 5. 12. 69 VI B 74/69, BStBl. II 1970 S. 210 betr. Familienheimfahrten eines verheirateten Wehrpflichtigen).

Familienzusammenführung (s. auch „*Adoption*“, „*Ausreisekosten*“, „*Fluchthilfekosten*“ und „*Umszugskosten*“): 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 München v. 29. 7. 64, EFG 1965 S. 15, 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. 60 VI 200/59 S, BStBl. III S. 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. 77 VI R 42/75, BStBl. II 1978 S. 147 betr. Kosten einer Auswanderungsgenehmigung aus der ČSSR). Im einzelnen dazu „*Fluchthilfekosten*“.

Ferienkinder: Die Aufnahme von Ferienkindern aus Berlin und der ehemaligen DDR ist nicht zwangsläufig (OFD Kiel v. 7. 7. 59, FR 1960 S. 480). Allerdings hat die FinVerw. verschiedentlich den Abzug eines dem jeweiligen Freibetrag nach § 33 a angepaßten Betrags ohne Rücksicht auf die Höhe des Eink. und damit ohne Kürzung um die zumutbare Belastung gestattet (vgl. zB FinMin. Schl.-Holst. v. 3. 2. 53 u. OFD Koblenz v. 11. 2. 53 u. 21. 4. 59, FR 1959 S. 263; DB 1952 S. 1000; FinBeh. Hamb. v. 30. 1. 53, DB S. 180).

Fernsempfänger: s. Anm. 74–78 betr. Hausratsbeschaffung und Anm. 196 betr. Notwendigkeit der Aufwendungen.

Feuerversicherung: Beiträge zur Feuerversicherung schutzwürdiger Kulturgüter sind als agB abziehbar (OFD Kiel v. 26. 4. 89, StEK EStG § 33 Nr. 94 = DStR 1989 S. 466).

Feuerwehrrabgabe: Nach BFH v. 12. 12. 73 VI R 23/71 (BStBl. II 1974 S. 300) kann die Feuerwehrrabgabe nicht als agB abgezogen werden.

Die Entsch. des BFH VI R 23/71 aaO gibt dafür eine vom Gesetzeswortlaut völlig losgelöste, allein auf den Gesetzeszweck gestützte Begründung; auch die (Hilfs-) Begründung, eine Abgabe von 30DM stelle keine Belastung dar und die sich daraus ergebende StErmäßigung sei mit 12DM minimal, entbehrt einer Rechtsgrundlage, es sei denn, man hätte an den römisch-rechtlichen Grundsatz „*minima non curat practor*“ gedacht (dazu Einf. ESt Anm. 678). Die Feuerwehrrabgabe wird nach § 38 des Feuerwehrges. von Ba-Württ. v. 6. 2. 56 (GBl. S. 19) von den Bürgern einer bestimmten Altersklasse erhoben, die nicht zur Dienstleistung bei der Feuerwehr herangezogen werden.

UE ist die Feuerwehrrabgabe 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 S. 346); s. auch „*Steuern*“ und zur Zwangsläufigkeit aus rechtl. Gründen Anm. 188.

Finanzierungskosten: s. Anm. 134 f.

Fluchthilfekosten: vgl. auch „*Empfängerbenennung*“ und Anm. 18; ferner „*Ausreisekosten*“, „*Familienzusammenführung*“, „*Lösegeldzahlung*“.

Schriftum: Bilsdorfer, DStR 1980 S. 677.

Aufwendungen eines Stpfl. für sich oder seine Angehörigen (§ 15 AO) für eine Flucht aus der DDR sind, auch wenn sie teilweise auf betrieblicher oder beruflicher Veranlassung beruhen, als sog. gemischte Aufwendungen niemals Betriebsausgaben oder Werbungskosten (BFH v. 30. 10. 80 IV R 27/77 u. IV R 223/79, BStBl. II 1981 S. 303 u. 307 betr. den vergleichbaren Fall der Behandlung von Lösegeldzahlungen; aA *Bilsdorfer* aaO S. 677 f.). 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 Hess. FG v. 28. 2. 78, EFG S. 431, best. (nv.), betr. Finanzierung der Flucht des Schwagers und seiner Familie; FG Düss./Köln v. 28. 3. 79, EFG S. 335, rkr., betr. Aufwendungen für die Flucht der Tochter; FG Münster v. 24. 11. 83, EFG 1984 S. 287, bestat. BFH v. 14. 8. 87 III R 292/84 n.v., betr. Fluchthilfekosten für die Familie des Bruders der Stpfl. In allen Fällen wurde die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen verneint. Die Zwangsläufig-

keit aus tatsächlichen Gründen verneinend: Hess. FG v. 24. 8. 82, EFG 1983 S. 175, rkr., betr. Stpfl., der in der DDR beruflich Schikanen ausgesetzt war. S. auch *Littmann*, XIV, § 33 Anm. 103, der ausführlich ein die agB ablehnendes Urteil des BFH (VI R 145/82 nv) erörtert.

► *Bei Fluchthilfesaufwendungen des Stpfl. 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 persönl. 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.

FG Berlin v. 6. 7. 78, EFG 1979 S. 180, rkr., betr. Aufwendungen einer nicht als politischer Flüchtling anerkannten Stpfl. zur Finanzierung ihrer Flucht zu ihrem Verlobten; Hess. FG v. 12. 3. 81, EFG S. 571, rkr., betr. Aufwendungen zur Befreiung aus einer Zwangslage auf Grund eines schweren Gewissenskonflikts; Hess. FG v. 24. 8. 82, EFG 1983 S. 175, rkr., betr. nicht zwangsläufige Fluchthilfekosten. Kritisch zu der vom FG Berlin aaO geforderten Voraussetzung der Anerkennung als politischer Flüchtling: *Bilsdorfer*, DStR 1980 S. 679. Nach aA ist die Zwangsläufigkeit immer dann zu bejahen, wenn es Bürgern der DDR auf andere Weise als durch Flucht nicht möglich sei, die durch das GG verbürgten Grundrechte für sich in Anspruch zu nehmen: FG Saarl. v. 6. 4. 84, NWB 1984 F. 1 S. 215 und v. 25. 6. 86, NWB 1986 F. 1 S. 229.

► *Bei Fluchthilfesaufwendungen zugunsten Dritter* müssen nach der hier vertretenen Auffassung (Anm. 189) zu der Zwangssituation des Flüchtlings sittliche Gründe für den Stpfl. hinzutreten. 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.

AA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Fluchthilfe“, die § 670 BGB anführen, ohne zu berücksichtigen, daß ein Anspruch auf Ersatz für Aufwendungen, die die Rechtsordnung mißbilligt, nicht besteht (*Palandt/Thomas*, BGB, 52. Aufl. 1993, § 670 Anm. 2 d; s. aber BGH v. 29. 9. 77, BGHZ 69 S. 295).

In derartigen Fällen wird auch die Nichtbenennung des Empfängers der Zahlungen (§ 160 AO) der Abziehbarkeit nicht entgegengehalten werden können, insbes. dann, wenn es sich um Kriminelle handelt, die den Stpfl. bedroht haben (Hess. FG v. 12. 3. 81, EFG S. 571, rkr.).

Flüchtlingsfreibetrag: s. „*Vertriebene*“.

Flugkosten: s. „*Adoption*“, „*Ausreisekosten*“, „*Familienzusammenführung*“, „*Reisekosten*“, „*Umzugskosten*“ und Anm. 145 betr. Todesfallkosten.

Flutschaden s. Zum Abzug von Aufwendungen zur Beseitigung von Flut- und Überschwemmungsschäden s. „*Katastrophen*“.

Forderungsverzicht: s. „*Verzicht*“ und Anm. 34 „*Forderungsverzicht*“.

Fortbildungskosten: Aufwendungen für die Fortbildung in einem ausgeübten Beruf sind Betriebsausgaben oder Werbungskosten (BFH v. 16. 8. 79 VI R 14/77, BStBl. II S. 675) und daher wegen § 33 Abs. 2 Satz 2 nicht als agB zu berücksichtigen. Wegen Fortbildungskosten in einem nicht ausgeübten Beruf nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 s. „*Ausbildungskosten*“.

Freibetrag: Zur Eintragung eines Freibetrags wegen agB beim LStAbzug s. Anm. 25; zur Berechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 222; zur Eintragung des Freibetrags für Vertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge usw. s. § 33 a u. § 41

Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 idF des § 52 Abs. 22 idF des EinglAnpG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I S. 2398; BStBl. I 1990 S. 53); dazu § 33 a Anm. 2.

Freikauf: Aufwendungen für politischen Freikauf aus ehemaligen Ostblockstaaten können als agB abziehbar sein (FG Ba.-Württ./Freib. v. 30. 10. 91, EFG 1992 S. 271, rkr., betr. Rumänien). Das gilt nicht, wenn sich ein geflüchteter Rumänischer leichtfertigerweise wieder nach Rumänien begibt und die Festnahme nur durch Lösegeldzahlung abwenden kann (Hess. FG v. 5. 10. 90, EFG 1991 S. 195, rkr.). Aufwendungen zum Freikauf vom Militärdienst im Ausland sind keine agB (s. Anm. 63); s. auch „*Familienzusammenführung*“.

Frischzellenbehandlung, Frischzellentherapie:

Schrifttum: Fischer, FR 1986 S. 644; o.V., DB 1986 S. 2574.

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 auf Grund eines vor der Behandlung erstellten amtsärztlichen Attestes nachzuweisen.

BFH v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711 und v. 11. 1. 91 III R 70/88, BFH/NV 1991 S. 386; glA Abschn. 94/188 Abs. 1 Satz 5 LStR/ESTR auch betr. Chelat-Therapie; s. auch BFH v. 3. 12. 64 IV 47/62 U (BStBl. III 1965 S. 91) mit weniger strengen Nachweisforderungen, aber Angemessenheitsprüfung der Höhe nach. Eine derartige Prüfung hält *Söffing* (FR 1981 S. 546) für unzulässig, weil es an einer § 4 Abs. 5 Nr. 7 entsprechenden Regelung fehle. Zwar findet sich in Abs. 2 Satz 1 eine derartige Regelung; sie wird jedoch bei Krankheitskosten kaum angewandt (s. Anm. 92). Nach *Rasenack* (DB 1983 S. 1275 f.) rechtfertigt sich die Angemessenheitsprüfung aus der Mißbrauchsabwehr. Statt eines amtsärztlichen Attestes genügt auch eine vertrauensärztliche Bescheinigung (OFD Frankf. v. 22. 7. 82, StEK EStG § 33 Nr. 76).

Zu *Nachweisforderungen* allgemein s. Anm. 26, bei Krankheitskosten Anm. 94 und zu den mit der Frischzellen-Entscheidung vergleichbaren Nachweisverlangen bei Aufwendungen für Badekuren s. Anm. 104.

Geburt: Aufwendungen aus Anlaß der Geburt eines Kindes sind außergewöhnlich (s. bereits Begr. zum EStG 1934, RStBl. S. 33 ff., 51); ihre Abziehbarkeit hängt von der Art der Kosten ab.

► *Aufwendungen der Stpfl. (Mutter) für sich bzw. des Stpfl. für die Mutter des Kindes:* *Entbindungskosten* werden von der Rspr. wie Krankheitskosten behandelt (BFH v. 28. 2. 64 VI 168/63 U, BStBl. III S. 302, beiläufig, da unstreitig; s. auch Anm. 93); zu den abziehbaren Ausgaben gehören zB auch die Kosten der während der Schwangerschaft, bei der Entbindung und im Wochenbett benötigten *Arzneimittel*, Aufwendungen für eine *Schwangerschaftsgymnastik*, sofern diese Maßnahme ärztlich verordnet wurde, und die Kosten für alle *sonstigen ärztlichen Leistungen* vor und nach der Geburt sowie die *Fabrtkosten zur Entbindung*. Anschaffungskosten für Umstandskleidung sind ebenfalls außergewöhnlich und aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (aA BFH v. 28. 2. 64 VI 168/63 U, BStBl. III S. 302; wegen Einzelheiten s. „*Umstandskleidung*“).

► *Aufwendungen für das Kind:* Soweit Aufwendungen anlässlich einer Geburt das neugeborene Kind betreffen, werden sie durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kindergeld, Kinderfreibetrag, Kinderadditive und Pauschbetrag nach § 33 a Abs. 1 a) abgegolten. Das hat der BFH zu Aufwendungen für die *Erstlingsausstattung* entschieden (BFH v. 28. 2. 64 VI 168/63 U, BStBl. III S. 302; v. 4. 12. 64 VI 99/64, StRK EStG § 33 R. 225; v. 19. 12. 69 VI R 125/69, BStBl. II 1970 S. 242 betr. *Zwillinggeburt*); die Gegenwertlehre, auf die sich der BFH (aaO) zusätzlich stützt, ist in diesen Fällen verzichtbar (zur Kritik an der Gegenwertleh-

re s. Anm. 40). Gleiches gilt grundsätzlich auch für Aufwendungen zur *Betreuung* des Neugeborenen (Amme, Säuglingsschwester), die für die VZ 1980 bis 1982 durch den sog. Kinderbetreuungsbetrag pauschal berücksichtigt werden konnten (§ 33 a Abs. 3 Nr. 1 idF des § 53 a).

S. auch „*Auswärtige Unterbringung*“, „*Drillingsgeburt*“ und „*Erziehung*“. Wegen der Kosten eines durch die Geburt erforderlichen Wohnungswechsels s. „*Umzugskosten*“ und Anm. 158 ff. betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung; s. ferner „*Patenschaft*“.

► *Aufwendungen des Stpfl. für Besuchsfahrten zu Mutter und Kind* sind idR weder außergewöhnlich noch zwangsläufig (aus sittl. Gründen). Dazu im einzelnen „*Besuchsreisen*“.

Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Abtreibung s. „*Schwangerschaftsabbruch*“ und einer künstlichen Befruchtung s. „*In-Vitro-Fertilisation*“.

Gefängnis-Besuche: s. „*Besuchsreisen*“.

Gegenwertgrundsatz (Gegenwertlehre bzw. Gegenwerttheorie): Zum Ausschluß der StErmäßigung durch Erlangung eines Gegenwerts s. Anm. 37–40.

Geistheiler: Aufwendungen für den Besuch eines Wunderheilers sind nicht als Krankheitskosten abziehbar (BFH v. 18. 4. 90 III R 38/86, BFH/NV 1991 S. 27 betr. Geistheiler in Manila; FG Berlin v. 1. 8. 89, EFG 1990 S. 63, rkr.; FG Hamb. v. 30. 9. 91, EFG 1992 S. 342, rkr., betr. Rajneesh-Sekte); s. auch „*Scientology*“.

Geldbeschaffungskosten: s. Anm. 134 f.

Geldbuße, Geldstrafe: s. „*Strafe*“.

Geschenk (s. ferner „*Paketsendungen*“, „*Patenschaft*“): 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 sittl. Gründen) zweifelhaft sein (ablehnend zB FG Berlin v. 12. 4. 78, EFG S. 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 entspr. Geldleistungen abziehbar wären (s. FG Münster v. 25. 9. 64, EDStZ 1965 S. 131); zT sind „*Geschenke*“ auch als Unterhaltsleistungen anzusehen und daher aus rechtl. Gründen zwangsläufige Aufwendungen (s. Anm. 146 ff. und § 33 a Anm. 40).

Gewichtsverlust: s. „*Abmagerungskur*“.

Grabstätte: Aufwendungen eines Schriftstellers für das Grab eines von ihm beschriebenen Künstlers sind weder Betriebsausgaben noch agB (FG Köln v. 8. 11. 91, EFG 1992 S. 252, rkr.; im übrigen s. Anm. 141–145 betr. Todesfallkosten).

Grenzgänger-Niederlande: Grundsätzlich zum persönlichen Anwendungsbereich des § 33 für beschr. Stpfl. nach § 2 AGGrenzNL v. 21. 10. 80 (BGBl. I S. 1999; BStBl. I S. 725) und Neufassung v. 24. 2. 86 (BGBl. I S. 321; BStBl. I S. 114) idF des Art. 7 StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): s. Anm. 14.

– *Zur Abzugsberechtigung bei Ehegatten:* s. Anm. 22.

– *Zur Eintragung eines Freibetrags beim LStAbzug:* s. Anm. 25.

– *Zur Berechnung der zumutbaren Belastung:* s. Anm. 14 aE.

Haarersatz, Haartoupet: s. „*Perücke*“.

Haartransplantation: Aufwendungen für eine Haartransplantation sind idR nicht zwangsläufig und daher keine Krankheitskosten (FG Ba.-Württ./Freib. v. 12. 9. 78, EFG 1979 S. 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*“.

Hausgehilfin, Haushaltshilfe: Aufwendungen für die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe werden nur nach § 33 a Abs. 3 Nr. 2 berücksichtigt (§ 33 a Anm. 270 ff.; s. aber „*Drillingsgeburt*“).

Hauspflegerin: s. „*Krankenschwester*“.

Hausrat: Aufwendungen für Erst- und Wiederbeschaffung von Hausrat als agB s. Anm. 74–78; s. auch „*Vertriebene*“.

Hehler: Zahlungen an einen Hehler zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstandes s. „*Deliktsverluste*“.

Heil- und Pflegeanstalt: Zur krankheitsbedingten Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim s. Anm. 95; ferner „*Abfindung*“, „*Altersheim*“, „*Auswärtige Unterbringung*“, „*Nervenheilanstalt*“, „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“, „*Privatschulbesuch*“; über *Behinderte* s. Anm. 82–86.

Heilmittel: Aufwendungen für Heilmittel sind als unmittelbare Krankheitskosten abziehbar (s. Anm. 94).

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 Verordnung entspricht, nachgewiesen (s. Anm. 91).

Heimatfest: Aufwendungen hierfür sind nicht zwangsläufig iSd. § 33 (FG München v. 25. 2. 54, EDStZ S. 159); s. auch „*Familienfeste*“.

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. 82 u. 83 betr. Aufwendungen infolge Körperbehinderung.

Heirat: s. „*Familienfeste*“.

Hilfsmittel: Aufwendungen für Brillen, Bruchbänder, Hörgeräte, orthopädisches Schuhwerk, Prothesen, Krücken und Rollstühle sind als agB abziehbar (s. Anm. 94), ferner „*Fahrstuhl*“, „*Hörgerät*“, „*Perücke*“, „*Rollstuhl*“ und Anm. 69–71 betr. Kraftfahrzeugkosten Behinderter.

Hinterziehungszinsen: Nach § 235 AO zu zahlende Zinsen sollten uE im Ergebnis ebenso wie Strafen und andere strafrechtliche Sanktionen behandelt werden; derartige Aufwendungen sind nicht zwangsläufig (s. „*Strafe*“).

Hochzeitsfeier: s. „*Familienfeste*“.

Hörgerät: Aufwendungen für die Beschaffung und Unterhaltung eines Hörgeräts zählen zu den abziehbaren Krankheitskosten (BFH v. 8. 4. 54 IV 345/53 U, BStBl. III S. 174; FG Münster v. 22. 12. 53, EFG 1954 S. 135, rkr.); s. auch Anm. 94 u. § 9 Anm. 36 unter Hörapparate.

Homosexuelle Beziehungen: Zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen im Rahmen einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft s. „*Lebensgemeinschaft*“.

Honorarkonsul: s. „*Wahlkonsul*“.

Instandsetzung: Kosten für die *Wiederherstellung von Möbeln* können unter § 33 fallen (BFH v. 9. 3. 51 IV 192/50 U, BStBl. III S. 90); grundsätzlich steht jedoch

der erlangte Gegenwert einer StErmäßigung entgegen (s. Anm. 37–40), 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.; aA BFH v. 27. 9. 56 IV 613/55 U, BStBl. III 1957 S. 16) betr. Instandsetzungskosten eines durch Blitzschlag beschädigten Gebäudes, die unter unzutreffender Berufung auf die Gegenwertlehre vom Abzug ausgeschlossen wurden. Zur Kritik an der Gegenwertlehre s. Anm. 40.

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. 90 III R 126/86, BStBl. II S. 738); s. auch „*Auswärtige Unterbringung*“ und „*Privatschulbesuch*“.

In-Vitro-Fertilisation: Aufwendungen eines Ehepaares zur künstlichen Befruchtung der Frau sind weder aus tatsächlichen Gründen (Krankheitskosten) noch aus sittlicher Verpflichtung zwangsläufige agB (FG Münster v. 13. 10. 92, EFG 1993 S. 312, rkr.).

Kapitalabfindung: s. 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. 80, EFG 1981 S. 396, rkr.; zT aA BFH v. 11. 1. 66 I 53/63, BStBl. III S. 218 mwN, die Zwangsläufigkeit der Kapitalanlage ablehnend); s. auch Anm. 33, 34 und unten „*Verluste*“.

Katastrophen:

Schrifttum: Schub, ÖStZ 1976 S. 55.

Aufwendungen zur Beseitigung der Folgen unabwendbarer Ereignisse (Naturkatastrophen oder katastrophenähnliche Ereignisse, wie Aufruhr und Ausschreitungen bei Demonstrationen etwa) rechtfertigen Ausnahmen vom Gegenwertgrundsatz (s. Anm. 39). Dies gilt insbesondere bei der Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung, die durch „höhere Gewalt“ verlorengegangen sind (s. Anm. 39 u. unten „*Sturmschäden*“). In derartigen Fällen sieht die FinVerw. gelegentlich sogar vom Ansatz der zumutbaren Belastung ab.

Erl. Bremen v. 30. 4. 62, StEK AO § 131 Nr. 54 = § 33 Nr. 7 betr. Flutschäden); FinMin. Bayern v. 20. 7. 84, EDStZ S. 258 betr. Aufwendungen zur Beseitigung von Hagel- u. Wasserschäden. Fraglich ist, ob durch die Schadensbeseitigung überhaupt ein derartiger Gegenwert geschaffen wurde (FG Bremen v. 15. 12. 77, EFG 1978 S. 172, rkr., betr. Sturmschäden an einem unbebauten Waldgrundstück, das nicht der Einkunftserzielung diene).

Zum Begriff der Außergewöhnlichkeit bei Katastrophen s. Anm. 31 und zum Verzicht auf die zumutbare Belastung s. Anm. 58; s. ferner „*Erdbeben*“.

Kaufkraftausgleich: s. „*Exklaven-Belastungen*“.

Kaution: s. Anm. 113 und „*Strafe*“.

Kinderbetreuung, Kindergarten: s. Anm. 16 und § 33 c Anm. 27; ferner „*Auswärtige Unterbringung*“, „*Erziehung*“, „*Legasthenie-Therapie*“, „*Privatschulbesuch*“.

Kleidung: s. „*Bekleidung*“; ferner Anm. 31 betr. Außergewöhnlichkeit der Aufwendungen; Anm. 74 ff. betr. Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung; Anm. 96, 97 betr. mittelbare Krankheitskosten; ferner „*Abmagerungskur*“, „*Geburt*“, „*Körperlänge*“, „*Sanierungsmaßnahmen*“, „*Todesfall*“, „*Trauerkleidung*“, „*Umstandskleidung*“.

Klimakur: s. Anm. 102.

Kneippkur eines Bundeswehripiloten: Entsprechende Aufwendungen zur Erhaltung „vollständiger Fitneß“ sind weder Werbungskosten noch agB (BFH v. 17. 7. 92 VI R 96/88, BFH/NV 1993 S. 19).

Körperbehinderung: Zu behinderungsbedingten Aufwendungen s. Anm. 66-71; im übrigen die Erl. zu § 33 b.

Körperlänge: Zu Mehraufwendungen wegen übermäßiger Körpergröße s. „*Bekeleidung*“ und „*Verpflegungsmehraufwand*“.

Konkubinät: s. „*Lebensgemeinschaft*“, „*Onkel-Ehe*“; ferner Anm. 147 u. 189.

Konsul: s. „*Wahlkonsul*“.

Kontrazeptiva: s. „*Anti-Baby-Pille*“.

Kosmetische Aufwendungen: Nicht als agB abziehbar, s. Anm. 93 und zur Unterscheidung von Krankheitskosten und kosmetischen Aufwendungen bei Zahnersatz Anm. 94; s. auch „*Haartransplantation*“.

Kraftfahrzeugkosten (s. auch „*Fahrtkosten*“) sind häufig Betriebsausgaben oder Werbungskosten und fallen daher unter das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (zB *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*, s. § 4 Anm. 62, § 9 Anm. 32 d ff.). Handelt es sich um Kosten der privaten Lebensführung (zB „*Mittagsbeinfahrten*“, s. dort), dann wird es regelmäßig an der Außergewöhnlichkeit und/oder der Zwangsläufigkeit fehlen; anders uU bei *Behinderten*, s. dazu Anm. 69–71.

Krankenhaustagegeldversicherung: Leistungen aus einer Krankenhaustagegeldversicherung sind (im Unterschied zu Leistungen aus der Krankentagegeldversicherung) „speziell mit den Krankenhauskosten“ zu verrechnen (BFH v. 22. 10. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177; glA Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 3 LStR/ESTR).

Krankenkassenbeiträge: Aufwendungen für die eigene Krankenversicherung fallen als Sonderausgaben 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 Sonderausgaben abgezogen werden konnten, sind sie weder unmittelbar als agB zu berücksichtigen (BFH v. 29. 11. 91 III R 191/90, BStBl. II 1992 S. 293), noch mindern sie den im Rahmen einer Vorteilsausgleichung anzurechnenden Betrag (glA FG Berlin v. 15. 6. 78, EFG 1979 S. 84, rkr.). Werden die Krankenkassenbeiträge zugunsten von Angehörigen geleistet, so handelt es sich um normale Unterhaltsaufwendungen, die von der Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich oder des Pauschbetrags nach § 33 a Abs. 1 erfasst werden (BFH v. 31. 10. 73 VI R 206/70, BStBl. II 1974 S. 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. 80 IV R 207/75, BStBl. II S. 639). Ist eine solche Pflegerin sowohl mit der Krankenpflege als auch mit hauswirtschaftlichen Tätigkeiten beschäftigt, so soll die überwiegende Tätigkeit entscheiden (FG Nürnberg v. 30. 9. 60, EFG 1961 S. 161, rkr.).

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. 71 VI R 242/69, BStBl. II 1972 S. 177; glA Abschn. 92/186 Abs. 2 Satz 3 LStR/ESTR).

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. 78, EFG S. 544, rkr., betr. Krankentransportkosten für einen Besucher aus der DDR); s. Anm. 95. Zur Berücksichtigung von Fahrtkosten zum Besuch erkrankter Angehöriger s. Anm. 96, 97 und „Besuchsreisen“.

Krankenversicherung: s. „Krankenkassenbeiträge“ und „Versicherungsbeiträge, Versicherungsprämien“.

Krankheitskosten: s. Anm. 90 ff.

Kredit: s. Anm. 130 ff.; s. auch „Kreditfinanzierte Aufwendungen“.

Kreditfinanzierte Aufwendungen: Zum Abzug darlehensfinanzierter Aufwendungen s. Anm. 132.

Kriegsgräber: Die FinVerw. verneint eine sittl. Verpflichtung iSd. Abs. 2 zum Besuch von Kriegsgräbern Angehöriger im In- und Ausland (BMF v. 23. 5. 61, DB S. 792).

Kulturgüter:

Schrifttum: Schoppe, FR 1971 S. 509; FR 1971, S. 509; v. Schalburg/Kleeberg, Die stl. Behandlung von Kulturgütern, 2. Aufl. Heidelberg 1976; Troll, BB 1976 S. 460; Martin, BB 1979 S. 831; Kleeberg/W. Eberl, Kulturgüter in Privatbesitz, 1990; Lück, Antiquitäten im StRecht, StWa 1990 S. 216; o. V., Steuerprivilegien für den Adel, Inf. 1990 S. 532; Bansemmer, Denkmalschutz im StRecht, 1991.

Verwaltungsanordnungen: LänderErl. vom Okt./Nov. 1972, BStBl. I 1973 S. 2 ff. (teilweise unter Bezugnahme auf die LänderErl., BStBl. II 1960 S. 172 ff.) = FinMin. Hessen v. 31. 10. 72, StEK EStG § 33 Nr. 45; OFD Köln v. 12. 7. 76, StEK EStG § 33 Nr. 50; OFD Kiel v. 26. 4. 89, StEK EStG § 33 Nr. 94 = DStR 1989 S. 466 betr. Feuerversicherung schutzwürdiger Kulturgüter; FinMin Nds. v. 18. 5. 92 und FinMin NRW v. 26. 5. 92, StEK EStG § 10 g Nr. 1.

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

► *Rechtslage bis VZ 1991:* Aufwendungen zur Erhaltung von Kulturgütern erkennt die FinVerw. unter bestimmten Voraussetzungen als agB an:

▷ *Begünstigte Aufwendungen:* Notwendige Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte Gebäude, Anlagen, Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive (vgl. FinMin. Hessen aaO). Der Begriff der notwendigen Erhaltungsaufwendungen soll großzügig ausgelegt werden, so daß die Erlaßregelung abweichend von Abschn. 157 EStR nicht nur Aufwendungen umfaßt, „die der Erhaltung schutzwürdiger Kulturgüter im engeren Sinne dienen“, sondern auch auf Ausgaben anzuwenden ist, die den Wohnkomfort erhöhen; als Beispiele werden ua. Unterputzverlegung und Anpassung der elektrischen Installation an die VDE-Vorschriften, Einbau von Heizungsanlagen sowie Erneuerung der sanitären Einrichtungen genannt (so OFD Köln v. 12. 7. 76, StEK EStG § 33 Nr. 50, die die Auffassung der obersten FinBeh. des Bundes und der Länder wiedergibt).

▷ *Weitere Voraussetzungen* (zit. nach Hess. FinMin.):

- „1. Die Erhaltung der Kulturwerte muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen.
2. Die Kulturwerte müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden, es sei denn, daß dies aus zwingenden Gründen nicht möglich ist.

3. Der Stpfl. muß bereit sein, die Kulturwerte den geltenden Bestimmungen der Denkmals- und Archivpflege zu unterstellen.
 4. Die beweglichen Kulturwerte müssen sich seit mindestens zwanzig Jahren im Besitz der Familie des Stpfl. befinden oder in das ‚Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes‘ bzw. in das ‚Verzeichnis national wertvoller Archive‘ (§ 1 Abs. 3, § 10 Abs. 3 des Gesetzes zum Schutze deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung v. 6. 8. 55, Bundesgesetzbl. I, 501) eingetragen sein. Für unbewegliche Kulturwerte (Baudenkmäler) muß durch eine Bestätigung der zuständigen Denkmalschutzbehörde nachgewiesen werden, daß das Baudenkmal dem Denkmalschutz unterliegt.
 5. Die Erhaltungsaufwendungen müssen im Einvernehmen mit den zuständigen staatlichen Stellen gemacht werden. In Hessen ist hierfür der Hessische Kultusminister zuständig.
 6. Der Nachweis, daß die Voraussetzungen der Ziff. 1 bis 5 vorliegen und daß die Erhaltungsaufwendungen notwendig sind, ist durch eine gutachterliche Bestätigung der zuständigen staatlichen Stellen zu führen.“
- ▷ *Abzugsbegrenzungen:* Die begünstigten Aufwendungen können insoweit als agB abgezogen werden, „als sie etwaige aus diesen Kulturwerten erzielte Einnahmen übersteigen und weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind“ (Hess. FinMin. aaO).
- Die Vfg. der OFD Köln gestattet jedoch ausdrücklich für den Fall der EinfHausbesteuerung (§ 21 a EStG 1974 ff.), derartige Erhaltungsaufwendungen als agB anzuerkennen und verzichtet aus Vereinfachungsgründen auf den Ansatz etwaiger anteiliger AfA-Beträge.
- ▷ *UU kein Abzug „zumutbarer Belastung“* nach Hess. FinMin. (aaO): „Soweit ausnahmsweise die Anwendung des § 33 EStG wegen der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung (§ 64 EStDV), die auf die berücksichtigungsfähigen Erhaltungsaufwendungen anzurechnen ist, nicht zu einer angemessenen Steuerermäßigung führt, kann darin nach den Verhältnissen des Einzelfalls eine unbillige Härte liegen. Diese kann sich insbesondere aus dem Umstand ergeben, daß die öffentliche Denkmals- oder Archivpflege dem Stpfl. eine Pflicht zur Erhaltung der Kulturwerte auferlegt, die sich wie eine öffentliche Last auswirkt. In solchen Härtefällen kann durch eine Billigkeitsmaßnahme nach § 131 Abs. 1 Satz 2 AO geholfen werden, indem die zumutbare Eigenbelastung entsprechend herabgesetzt wird. Um eine möglichst einheitliche Behandlung derartiger Fälle zu gewährleisten, wird die Entscheidung über die Anwendung des § 131 Abs. 1 Satz 2 AO der OFD übertragen.“ *GlA v. Schalburg/Kleeberg*, Die steuerl. Behandlung von Kulturgütern, 2. Aufl. 1976 Rz. 170 und *Kleeberg/Eberl*, Kulturgüter in Privatbesitz, 1990, Rz. 535), die darüber hinausgehend sogar einen Verzicht auf den Ansatz der zumutbaren Belastung vorschlagen.
- ▷ *Stellungnahme:* Der ländereinheitl. Erlaß (aaO) enthält unter Abschn. I Nr. 1–5 Voraussetzungen, die über die Tatbestandsmerkmale des § 33 „außergewöhnlich“ und „zwangsläufig“ hinausgehen. Tatsächlich hat die FinVerw. in Abschn. I Nr. 1–4 des Erlasses wörtlich die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1–4 BewG übernommen.
- Die Berücksichtigung von Aufwendungen, die wegen § 21 a nicht abzusetzen sind, und die Minderung der zumutbaren Belastung sind nur als Billigkeitsmaßnahmen vertretbar; der BFH hat den Stpfl. daher aus dem Bestenungsverfahren in das Billigkeitsverfahren verwiesen (BFH v. 29. 3. 88 IX R 55/83, BFH/NV 1988 S. 636). UE begegnet die generalisierende Verwaltungsregelung aber auch unter Billigkeitsgesichtspunkten Bedenken (s. auch Anm. 9 u. 58).
- GlA FG Rhld.-Pf. v. 2. 1. 78, EFG S. 326, rkr., betr. den die AfA übersteigenden Teil der Aufwendungen zur Renovierung eines Schlosses und FG Ba.-Württ./Freib. v. 27. 5. 81, EFG 1982 S. 29, rkr., betr. anschaffungsnahen Herstellungsaufwand an denkmalgeschütztem Gebäude.*
- *Rechtslage ab VZ 1992:* Mit Einführung der StBegünstigung für Baudenkmäler, die eigenen Wohnzwecken dienen (§ 10 f), und für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden

(§ 10 g), wird die zu § 33 ergangene Billigkeitsregelung (s.o.) von der FinVerw. nicht mehr angewendet (s. Erl. Nds. v. 18. 5. 92 u. NRW v. 26. 5. 92, StEK EStG § 10 g Nr. 1).

Kunstgegenstände: Wegen Aufwendungen zur Erhaltung von Kulturgütern s. „Kulturgüter“. Wegen Aufwendungen zur Wiedererlangung eines wertvollen Kunstgegenstands s. „Deliktsverluste“.

Kunstsammlungen: Zur Berücksichtigung von Aufwendungen für schutzbedürftige Kunstsammlungen s. „Kulturgüter“.

Kurkosten: s. Anm. 102–107.

Lärmschutz: s. „Schallisolierung“.

Laienpriester: Aufwendungen eines Laienpriesters für Fahrten, Porto, Telefon, Bewirtung und Geschenke sind nicht als agB abziehbar, weil sie weder auf Grund rechtlicher noch sittlicher Verpflichtung geleistet werden (FG München v. 29. 11. 74, EFG 1975 S. 207, rkr.); s. auch „Ehrenamt“.

Landschaftspflege: Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmale als agB s. „Naturschutz“.

Lastenausgleich: Zum Abzugsverbot für Ausgleichsabgaben s. BFH v. 24. 1. 52 IV 298/51 U, BStBl. III S. 59 betr. übernommenen Soforthilfeabgabebetrag.

Lebensgemeinschaft: Zum Abzug von Aufwendungen eines Stpfl. für den Unterhalt des mit ihm in einer eheähnlichen, auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft lebenden Partners s. § 33 a Anm. 62 mwN; s. ferner „Onkel-Ebe“ und Anm. 147.

Lebensretter-Urteil: BFH v. 26. 5. 71 VI R 271/68, BStBl. II S. 628; s. dazu Anm. 176, 188–190; ferner „Bürgschaft“.

Lebensversicherungsprämien: s. „Versicherungsprämien“.

Legasthenie-Therapie (s. auch „Nachhilfe“, „Privatschulbesuch“): Behandlungskosten für Kinder mit legasthenen Störungen sind grundsätzlich durch die Regelungen zum Kinderlastenausgleich abgegoltene Ausbildungs- und nicht Krankheitskosten iSd. § 33 (glA BFH v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II S. 962; FG Köln v. 24. 2. 81, EFG 1981 S. 506, rkr; Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 2 LStR/EstR; s. Anm. 17 u. 92). *Ausnahmsweise* kann es sich um eine zerebrale Störung der Wahrnehmungsfunktion und damit um eine durch amtsärztliches Attest nachzuweisende Krankheit handeln, sodaß Behandlungs- und Unterbringungskosten als agB abziehbar sind; daneben kann der Ausbildungsfreibetrag wegen auswärtiger Unterbringung nicht gewährt werden (BFH v. 26. 6. 92 III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278; zur Kritik s. Anm. 17). Zur Ausnahme der Legasthenie als mit einer Neurose verbundenen Krankheit s. auch BMF v. 26. 4. 76, StEK EStG § 33 Nr. 54; ferner DB 1977 S. 1865.

Lernmittel: Aufwendungen des Stpfl. zur Anschaffung von *Lernmitteln für sich selbst* können als Betriebsausgaben und Werbungskosten (s. „Fortbildungskosten“) oder als Sonderausgaben 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, zweiter Halbs.); s. dazu im einzelnen „Ausbildungskosten“. *Lernmittelausgaben des Stpfl. zugunsten seiner Kinder* werden von der Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich erfaßt (s. Anm. 17); im übrigen kommen die Abzugsbeträge des § 33 a Abs. 1 und 2 in Frage (§ 33 a Anm. 50 und 196).

„**Liebhaberei**“ (s. auch „*Kulturgüter*“ und „*Umbaumaßnahmen*“): Aufwendungen (zB Prozeßkosten, Schuldzinsen usw.), die deshalb bei Ermittlung der Einkünfte ausscheiden, weil sie durch eine Tätigkeit oder Leistung veranlaßt sind, die ohne Einkunftszielungsabsicht erbracht wird (Liebhaberei), können dem Grunde nach als agB in Betracht kommen (aA *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Schuldentilgung“, der sich auf das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 stützt; s. auch Anm. 201 ff.). Im Schrifttum wird zT auch die Zwangsläufigkeit derartiger Aufwendungen verneint (*Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Schuldentilgung“; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 63; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Liebhaberei“).

UE muß ein Abzug von Liebhabereiaufwendungen als agB ausscheiden, andernfalls würde der Zweck des Instituts der Liebhaberei (die stl. Unbeachtlichkeit von Aufwendungen) vereitelt (s. § 2 Anm. 428). Ob dies Ergebnis aus Abs. 2 Satz 2 herzuleiten ist, weil sich durch die Qualifizierung als Liebhaberei der Betriebsausgaben- oder Werbungskostencharakter der Aufwendungen nicht verändert, oder ob der Abzug an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen scheitert, kann dahinstehen (die hier in Lfg. 147 vertretene aA wird aufgegeben, s. dazu BFH v. 29. 11. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290 zu I.1).

Liegehalle: Aufwendungen zur Errichtung einer Liegehalle (Gartenlaube) für die Tbc-kranken Frau sind als mittelbare Krankheitskosten vom Abzug ausgeschlossen (FG Düss. v. 28. 4. 64, EFG S. 596, bestät.); s. auch Anm. 96, 97.

Lösegeldzahlung:

Schrifttum: o.V., FR 1978 S. 39; *Schwendy*, LSW Gr. 3, 1483; *Bilsdorfer*, DStR 1980 S. 27 und DStZ 1981 S. 278.

Lösegeldzahlungen, die ein Stpfl. nach einer Entführung leistet, sind uE als agB zu berücksichtigen (glA *Blümich/Oepen* § 33 Anm. 150 „Lösegeld“; *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 103 b; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Lösegeld“ und das oa. Schrifttum). Lösegeldrückflüsse sind im Wege der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen (FG Münster v. 11. 11. 86, EFG 1987 S. 186, rkr.; zT aA hier s. Anm. 44).

► **Abzugsverbote:** Das *Abzugsverbot* des Abs. 2 Satz 2 steht einer StErmäßigung nicht entgegen; der BFH hat derartige Aufwendungen grundsätzlich als Lebensführungskosten angesehen (BFH v. 30. 10. 80 IV R 27/77 u. IV R 223/79, BStBl. II 1981 S. 303 u. 307 betr. Betriebsausgabenabzug von Lösegeldern). In derartigen Fällen kann auch die *Nichtbenennung des Empfängers* (§ 160 AO) der Abziehbarkeit nicht entgegengehalten werden, weil dies unverhältnismäßig und unerfüllbar wäre (glA *Bilsdorfer* aaO; s. auch „*Empfängerbenennung*“ und Anm. 18). Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 48) kann die Anerkennung von agB schließlich auch nicht deshalb versagt werden, weil es sich bei Lösegeldzahlungen idR um Aufwendungen handelt, die der Vermögenssphäre zuzurechnen sind. Der BFH (v. 30. 10. 80 IV R 27/77 u. IV R 223/79 aaO) hat hierüber – im Verfahren gegen Gewinnfeststellungsbescheide – noch nicht entschieden; o.V., FR 1978 S. 39 vertritt jedoch die Auffassung, daß eine Ausnahme vom Abzugsverbot der „Vermögensbelastungen“ gerechtfertigt sei (s. Anm. 45 ff.).

► **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 sittl. Gründen zwangsläufig (s. Anm. 190); s. auch „*Fluchtbilfekon*“.

Lohnsteuerermäßigungsverfahren: Zur Eintragung eines Freibetrags wegen agB beim LStAbzug s. Anm. 25; zur Berechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 222; zur Eintragung des Freibetrags für Vertriebene, Sowjetzonenflüchtlinge usw. s. § 33 a u. § 41 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 2 Satz 1 EStG 1953 idF des § 52 Abs. 22 idF des EinglAnpG v. 22. 12. 1989 (BGBl. S. 2398; BStBl. I 1990 S. 53); dazu § 33 a Anm. 2.

Mieterabfindung: s. „Abfindung“.

Mieterdarlehen, Mietkautionen und Mietvorauszahlungen als agB s. Anm. 159 ff.

Miet- und Räumungsprozesse: Zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten in Miet- und Räumungsprozessen s. Anm. 123.

Mietzins ist nicht als agB abziehbar, da durch den Grundfreibetrag abgegolten (s. Anm. 158).

Mittagsheimfahrten:

Schrifttum: Vangerow, StuW 1960 Sp. 651; Hoffmann, FR 1964 S. 367; Oswald, DB 1965 S. 1120. Aufwendungen für Mittagsheimfahrten sind nach der Rspr. weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten, sondern Aufwendungen der privaten Lebenshaltung. Dies gilt auch für Mittagsheimfahrten Körperbehinderter (BFH v. 2. 4. 76 VI B 85/75, BStBl. II S. 452).

BFH v. 12. 7. 55 I 227/54 U, BStBl. III S. 280; v. 31. 3. 55 IV 382/54 U, BStBl. III S. 156; v. 7. 12. 62 VI 98/61 S, BStBl. III 1963 S. 134; v. 28. 1. 66 VI 66/65, BStBl. III S. 291 (zur Kritik s. § 4 Anm. 62 „Essen“).

Während BFH v. 29. 4. 60 VI 9/60 U (BStBl. III S. 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, 97). BFH v. 7. 12. 62 VI 98/61 S, BStBl. III 1963 S. 134 betr. Heimfahrten zur ärztlich verordneten einständigen Bettruhe wegen Herzrhythmusstörungen; v. 13. 3. 64 VI 28/64 U, BStBl. III S. 342 betr. Mittagsheimfahrten zur Einnahme einer Diät; v. 10. 4. 70 VI R 250/68, BStBl. II S. 680 betr. Aufwendungen für Mittagsheimfahrten und damit zusammenhängende Unfallkosten eines Körperbehinderten; v. 4. 7. 75 VI R 30/73, BStBl. II S. 738 betr. Mittagsheimfahrten zur Diätverpflegung, best. durch BVerfG v. 5. 12. 75 I BvR 359/75, HFR 1976 S. 126 = StRK EStG § 33 R. 316 (s. Anm. 10). GlA FinVerw., Abschn. 94/188 Abs. 1 LStR/EStR.

Aufwendungen Schwerbeschädigter für Mittagsheimfahrten werden hingegen als agB anerkannt (BFH v. 28. 1. 66 VI 66/65, BStBl. III S. 291); über Kraftfahrzeugkosten Behinderter s. Anm. 69–71.

Vgl. auch Anm. 96, 97; ferner „Besuchsfahrten“, „Fabrtkosten“.

Möbel: s. Anm. 74–78 betr. Hausratsbeschaffung.

Nachfluchtgründe, die zur Anerkennung von Asyl führen, lassen nicht ohne weiteres auf eine politische Verfolgung iS eines unabwendbaren Ereignisses schließen (BFH v. 26. 4. 91 III R 69/87, BStBl. II S. 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 Kinderlastenausgleich (vgl. BFH v. 23. 2. 68 VI R 236/67, BStBl. II S. 374; FG München v. 26. 5. 82, EFG 1983 S. 17, rkr.) oder durch die Freibeträge des § 33 a Abs. 1 und 2 abgegolten (s. „Ausbildungskosten“ und Anm. 17 zur Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich). Soweit es sich um Nachhilfe-Aufwendungen handelt, die

durch einen beruflich veranlaßten Umzug entstanden sind, kann auch das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2, erster Halbs. eingreifen (im Ergebnis glA FG München v. 26. 5. 82, aaO).

Nachkuren: s. Anm. 102.

Nachlaßverbindlichkeiten: Nach BFH v. 27. 3. 58 VI 290/57 U (BStBl. III S. 290) begründen Nachlaßverbindlichkeiten in Gestalt von Erblässerschulden keine agB, da die Schuldübernahme mit dem Vermögen zusammenhängt (s. Anm. 45 ff. und § 33 a Anm. 39); überdies fehle es an der Zwangsläufigkeit der Schuldübernahme, weil der Erbe nicht zur Annahme der Erbschaft gezwungen sei (BFH v. 24. 7. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715). Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen kann jedoch vorliegen (BFH III R 208/82 aaO; s. Anm. 141 ff.; kritisch dazu *Trzaskalik*, Stuw 1979 S. 101).

Nach BFH v. 8. 9. 61 VI 177/60 U (BStBl. III 1962 S. 31) können jedoch Krankheitskosten des Erblassers, die von den Hinterbliebenen aus dem Nachlaß bezahlt werden, bei der letzten EStVeranlagung des Erblassers berücksichtigt werden (glA DStZ 1942 S. 451); bei „vernünftiger Beurteilung der Verhältnisse“ seien die durch Zufall vor oder nach dem Tod gezahlten Arztrechnungen gleichmäßig zu behandeln (krit. dazu Anm. 23).

UE ist die Erfüllung von Nachlaßverbindlichkeiten durch den Erben stets außergewöhnlich und wegen der Erbenhaftung nach § 1967 BGB aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (aA BFH v. 24. 7. 87 III R 208/82, BStBl. II S. 715). Das gilt sowohl für die „vom Erblasser herrührenden Schulden“ (sog. *Erblasserschulden*) als auch für „die den Erben als solchen“ treffenden Schulden (sog. *Erbfallschulden*; glA *Giloy*, BB 1979 S. 626). In beiden Fällen handelt es sich nicht um eine Vermögensumschichtung, sondern um Leistungen, die gewisse Gemeinsamkeiten mit der Schuldübernahme (s. Anm. 134) aufweisen und daher den Aufwendungsbegriff erfüllen (s. Anm. 33, 34). Die Abziehbarkeit der Aufwendungen ist jedoch nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung (s. Anm. 41 bis 44) bis zur Erschöpfung des Nachlasses zu versagen. Die hier vertretene Auffassung entspricht im Ergebnis der Rspr. zu den Beerdigungskosten (s. Anm. 141 bis 145 betr. Todesfallkosten), die einen Sonderfall der Erbfallschulden darstellen (§§ 1967, 1968 BGB). Die Erfüllung sog. „*Nachlaßerbenschulden*“, die aus Rechts-handlungen des Erben anlässlich des Erbfales entstehen (s. *Palandt/Edenhofer*, BGB, 52. Aufl. 1993, § 1967 Anm. 4), ist nach den allgemeinen Grundsätzen zur Schuldaufnahme und -tilgung zu behandeln, sofern nur eine Eigenverbindlichkeit des Erben und nicht zugleich auch eine Nachlaßverbindlichkeit entstanden ist. Zur Frage der Zwangsläufigkeit bei Überschuldung des Nachlasses s. Anm. 142.

Nachtwache: s. „*Krankenschwester*“.

Nachweisanforderungen: Grundsätzlich zu Nachweisanforderungen bei agB s. Anm. 26. Zu Nachweisanforderungen bei Krankheits- und Kurkosten s. Anm. 90 u. 104.

Nachzahlungen: s. „*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. 89, EFG 1990 S. 64, rkr.)

Naturdenkmale: Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene Naturdenkmale als agB s. „*Naturschutz*“.

Naturkatastrophen: Zum Abzug von Aufwendungen für katastrophengebundene Schäden s. „*Katastrophen*“.

Naturschutz: Schutz- und Erhaltungsmaßnahmen für eingetragene *Naturdenkmale* können, auch wenn es sich nicht um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt (Abs. 2 Satz 2), grundsätzlich nicht als agB berücksichtigt werden. Derartige Aufwendungen eines Stpfl. sind zwar außergewöhnlich, jedoch nicht (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig; nach § 15 Abs. 2 des als Landesrecht fortgeltenden Reichsnaturschutzgesetzes v. 26. 6. 35 (RGBl. I S. 821; s. BVerfG v. 14. 10. 58 2 BvO 2/57, BGBl. 1959 I S. 23) wird den Eigentümern, Besitzern, Erbbau- oder Nutzungsberechtigten lediglich eine Duldungspflicht auferlegt und gestattet, die erforderlichen Maßnahmen auf eigene Kosten durchzuführen (entsprechende Bestimmungen enthalten die in einigen Bundesländern neu geschaffenen Landes- oder Landschaftspflege-, bzw. Naturschutzgesetze). GlA *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, § 33 Rz. C 63 „*Naturschutz*“. Denkbar wäre danach allenfalls eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen.

Nebenleistungen: Zum Abzug steuerl. 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 § 33 a (oder den Regelungen über den Kinderlastenausgleich) zu berücksichtigen; daneben sind besondere Aufwendungen auch nach § 33 abzusetzen, soweit sie zwangsläufig entstehen (BFH v. 31. 10. 73 VI R 206/70, BStBl. II 1974 S. 86); s. auch Anm. 63 betr. Ablösung und Anm. 95, ferner „*Altersheim*“, „*Auswärtige Unterbringung*“, „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“, „*Privatschulbesuch*“; auch Anm. 66 betr. behinderungsbedingte Aufwendungen des Stpfl. und Anm. 67 betr. Aufwendungen für ein behindertes Kind.

Nichteheliches Kind (s. „*Erbausgleich*“): Zur Anerkennung von Prozeßkosten bei Unterhaltsklagen s. Anm. 123 „*Unterhaltssachen*“ und zur Anerkennung von Unterhaltsnachzahlungen als agB s. Anm. 148.

Niederländische Grenzgänger: s. „*Grenzgänger-Niederlande*“.

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 abziehbaren agB (BFH v. 21. 4. 87 III B 165/86, BFH/NV 1987 S. 501). Zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten wegen Zulassung zum Studium s. Anm. 127.

Onkel-Ehe: Nach BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U (BStBl. III S. 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“. Soweit die Entscheidung den Unterhalt des Partners betrifft, sind nunmehr wohl die Grundsätze anzuwenden, die der BFH zu Unterhaltsaufwendungen im Rahmen einer eheähnlichen Gemeinschaft aufgestellt hat (s. § 33 a Anm. 62). Aus sittlichen Gründen zwangsläufige Unterhaltsleistungen an die im gemeinsamen Haushalt lebenden Kinder des Partners sind dann abziehbar, wenn es sich um unübliche Aufwendungen handelt; für typische Unterhaltsaufwendungen haben die Regelungen zum Kinderlastenausgleich Abgeltungswirkung (s. Anm. 17). Zur Kritik an der Entsch. des BFH v. 12. 7. 63 VI 282/62 U aaO s. Anm. 189.

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./Freib. v. 12. 9. 78, EFG 1979 S. 125, rkr., betr. Aufwendungen für eine Haartransplantation).

Ordnungsgeld: s. „Strafe“.

Paketsendungen: Pakete und Päckchen an Verwandte in der ehemaligen DDR und den ehemaligen Vertreibungsgebieten können als Unterhaltsleistungen nach § 33 a Abs. 1 berücksichtigt werden (BFH v. 25. 3. 66 VI 320/65, BStBl. III S. 534; v. 25. 3. 83 VI R 275/80, BStBl. II S. 453); s. § 33 a Anm. 146 und zu Unterhaltsleistungen allgemein s. Anm. 146–148.

Patenschaft: Aufwendungen des Stpfl. für sein Patenkind sind außergewöhnlich; ob auch die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen bejaht werden kann, ist streitig (bejahend FG Hannover v. 21. 2. 64, EFG S. 453, rkr.; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 8 „Patenschaft“, weil die Übernahme der Patenschaft niemals zwangsläufig sei; s. dazu auch Anm. 187 ff.). UE ist die Frage nur da problematisch, wo der Pate nicht ein Angehöriger ist; dann aber ist entscheidend auf das soziale Umfeld abzustellen. In einer Gesellschaft, die das (katholisch-) kirchenrechtliche Prinzip der geistlichen Verwandtschaft zwischen Paten und Täufling noch weitgehend anerkennt, ist eine sittliche Verpflichtung denkbar; anders jedoch wohl in den meisten Gegenden der Bundesrepublik, in denen der kirchlich-öffentliche Charakter des Patenamtes weitgehend einer innerfamiliären Funktion gewichen ist. Zur Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen s. Anm. 190.

Pensionsnachzahlung: s. „Rückzahlungen“ und Anm. 150 ff. betr. Versorgungsausgleich.

Perücke: Aufwendungen für die Anschaffung einer Perücke (Toupet) können unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten (Hilfsmittel, Prothese) als agB abziehbar sein (FG Düss. v. 18. 1. 83, EFG S. 500, rkr., betr. Aufwendungen eines an kreisrundem Haarausfall leidenden Stpfl. von 3 250 DM).

Pflege- und Pflegeheimkosten (s. auch „Ablösung“, „Altersheim“, „Auswärtige Unterbringung“, „Nervenheilanstalt“, „Privatschulbesuch“, über *Behinderte* s. Anm. 82 u. 83):

Schrifttum: *Kanzler*, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, in: *Bitburger Gespräche*, Jahrbuch 1988 S. 67 ff.; *ders.*, Familienarbeit usw. FR 1988 S. 205; *Nolde*, Die Pflegebedürftigkeit und ihre Auswirkungen im StRecht, DStR 1988 S. 572; *Ross*, Stl. Berücksichtigung von Aufwendungen für Familien- und Pflegehilfen, DStZ 1990 S. 18; *Kanzler*, Der Pflege-Pauschbetrag in § 33 b Abs. 6 und die damit zusammenhängenden Änderungen des § 33 a Abs. 3 EStG 1987, FR 1992 S. 669. S. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

Zu unterscheiden sind (nach § 33 abziehbare) krankheitsbedingte von nicht krankheitsbedingten Pflegekosten, die entweder durch Ansatz des Grundfreibetrags abgegolten sind oder vom Unterhaltshöchstbetrag, den Regelungen über den Kinderlastenausgleich bzw. dem übertragbaren Behinderten-Pauschbetrag und – bei persönlicher Durchführung der Pflege – dem Pflege-Pauschbetrag erfaßt werden. Zum Wahlrecht auf Abzug des Pflege-Pauschbetrags nach § 33 b Abs. 6 oder der Aufwendungen nach § 33 s. § 33 b Anm. 135.

► *Krankheitsbedingte Pflegekosten:* Pflege- und Pflegeheimkosten eines Stpfl. für sich oder seine Angehörigen sind nach der Rspr. dem Grunde nach nur dann als agB zu berücksichtigen, wenn sie ausschließlich krankheitsbedingt anfallen. Ansonsten handelt es sich mangels Außergewöhnlichkeit um vom Grundfreibetrag (bzw. früher auch dem Altersfreibetrag) umfaßte Lebenshaltungskosten oder um typische Unterhaltsaufwendungen iSd. § 33 a Abs. 1 (BFH v. 31. 10. 73 VI R 206/70, BStBl. II 1974 S. 86); zum sog. Abzugsbetrag für Heimbewohner s.u.

BFH v. 28. 2. 64 VI 314/63 U, BStBl. III S. 270 betr. Unterbringung eines gesunden, schwer erziehbaren Kindes im Internat; v. 11. 2. 65 IV 21 3/64 U, BStBl. III S. 407 betr. unfallbedingte Unterbringung eines Angehörigen im Altersheim; v. 30. 8. 72 VI R 144/69, BStBl. II 1973 S. 159 betr. Unterbringung des Stpfl. im Altersheim; v. 12. 1. 73 VI R 207/71, BStBl. II S. 442 betr. Unterbringung eines gesunden Angehörigen im Altersheim; v. 22. 8. 80 VI R 138/77 u. VI R 196/77, BStBl. II 1981 S. 23 u. 25, jeweils betr. krankheitsbedingte Unterbringung des Stpfl. in einem Altenpflegeheim; s. dazu Anm. von v. *Bornhaupt*, BB 1980 S. 1730 u. a. V., HFR 1980 S. 549; BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418 betr. Erkrankung im Altersheim; BFH v. 10. 8. 90 III R 2/86, BFH/NV 1991 S. 231; FG Rhld.-Pf. v. 22. 10. 71, EFG 1972 S. 67, rkr., betr. altersbedingte Unterbringung des Stpfl. im Altersheim; FG Köln v. 7. 10. 92, EFG 1993 S. 309, rkr., betr. krankheitsbedingte Heimunterbringung, GlA FinVerw., Abschn. 93/187 Abs. 2 LStR/ESTr betr. Unterbringung Angehöriger des Stpfl.

► *Nicht krankheitsbedingte Pflegekosten:* Weitergehend als diese Rspr. behandelt die FinVerw. auch nicht krankheitsbedingte Aufwendungen älterer oder gebrechlicher Stpfl. für ihre Unterbringung in Alten- oder Pflegeheimen wie Kosten seiner Unterbringung in einem Krankenhaus und räumt dem Stpfl. überdies ein Wahlrecht ein, ggf. den erhöhten Pauschbetrag für Behinderte von 7 200 DM nach § 33 b Abs. 3 Satz 3 in Anspruch zu nehmen. Daneben kann der Abzugsbetrag für Heimbewohner nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 gewährt werden. Der auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallende und nach § 33 a Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 5 abgeholte Anteil wird jedoch typischerweise in Höhe des Heimfreibetrags von den als agB zu berücksichtigenden Gesamtkosten abgesetzt (Abschn. 93/187 Abs. 1 LStR/ESTr). Krit. zum Wahlrecht des Stpfl., anstatt § 33 auch den Freibetrag nach § 33 b Abs. 3 Satz 3 zu beanspruchen, von *Bornhaupt*, BB 1980 S. 1730.

► *Aufteilung der Gesamtaufwendungen?* Bei Unterbringung Angehöriger (zB von Alkoholikern zur Entziehungskur, von geistig oder körperlich Behinderten in Spezialheimen) sind ebenfalls die *gesamten Aufwendungen abziehbar*, sofern das Entgelt einheitlich festgesetzt ist (BFH v. 6. 11. 59 VI 80/59, StRK EStG § 33 R. 110). *Nach aA* sind die *Gesamtkosten aufzuteilen*: Während die Aufwendungen für den eigentlichen Unterhalt und für die Ausbildung durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (s. Anm. 17) bzw. die Freibeträge nach § 33 a Abs. 1 und 2 (s. Anm. 16 u. 147) pauschal abgeholte sind, können nur die darüber hinausgehenden Aufwendungen (zB für ärztliche Behandlung, besondere Therapie und Pflege) nach § 33 berücksichtigt werden (BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418; FG Münster v. 28. 3. 57, EFG S. 247, rkr.). GlA FinVerw., Abschn. 96/190 Abs. 1 Satz 4 LStR/ESTr; uE zutreffend. In dieser Weise verfährt der BFH jedenfalls bei gesonderter Abrechnung von Aufwendungen für unterschiedliche Dienstleistungen (BFH v. 17. 4. 80 IV R 207/75, BStBl. II S. 639). Bei Vereinbarung eines Pauschalentgelts aufgrund einer „Mischpreiskalkulation“ (für gesunde und kranke Tage) lehnt die Rspr. eine Aufteilung von Gesamtaufwendungen ab und versagt den Abzug als agB (BFH v. 29. 9. 89 III R 129/86, BStBl. II 1990 S. 418 zu II.2 c).

Zur Anrechnung einer Haushaltsersparnis s. „*Altersheim*“.

Pilgerfahrt: Aufwendungen für derartige Reisen sind nicht zwangsläufig, auch wenn sich der Stpfl. dadurch Heilung eines Leidens verspricht (BFH v. 19. 2. 53 IV 402/52, DStR 1954 S. 302; *Trappe*, DStR 1954 S. 349).

Politische Tätigkeit: s. „*Ehrenamt*“.

Politische Verfolgung: Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für politisch Verfolgte s. „*Vertriebene*“.

Privatschulbesuch: Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule sind auch dann durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibetrag,

Kindergeld und sonstige kinderbezogene Leistungen bzw. Vergünstigungen) abgegolten, wenn das Kind infolge Krankheit lernbehindert ist (BFH v. 1. 12. 78 VI R 149/75, BStBl. II 1979 S. 78 und v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II S. 962; GlA Abschn 93 Abs. 4 Satz 4 LStR 1993).

Als atypische, weder durch den Kinderfreibetrag noch durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich oder durch den Behinderten-Freibetrag abgegoltene Aufwendungen hat die Rspr. die Aufwendungen für einen krankheitsbedingten Privatschulbesuch anerkannt.

BFH v. 26. 6. 92 III R 83/91, BStBl. II 1993 S. 212 betr. Unterbringung des asthmakranken Kindes in Nordseeinternat und III R 8/91, BStBl. II 1993 S. 278 betr. auswärtige Unterbringung des an Legasthenie erkrankten Kindes in Sonderschule; s. aber BFH v. 18. 4. 90 III R 160/86, BStBl. II S. 962 betr. Privatschulbesuch eines Legasthenikers ohne Heilbehandlung; s. auch Anm. 95 aE; GlA FG Düss. v. 31. 5. 76, EFG S. 557, rkr., betr. Kosten eines *contergeschädigten Kindes* für den Besuch einer Privatschule mit Möglichkeiten individueller Leistungsförderung. Ähnlich die Auffassung der FinVerw.: Abschn. 92/186 Abs. 4 LStR/ESTr; BMF v. 25. 1. 80, StEK EStG § 33 Nr. 62 (zu den Nachweisforderungen und zur Kritik s. Anm. 17; s. ferner „Auswärtige Unterbringung“ und „Erziehung“).

Promotionskosten:

Schrifttum: Boetius, DStR 1968 S. 396; Sauer, BB 1969 S. 824; *Jahrmarkt*, DB 1969 S. 1033; Theisen/Salzberger, DStR 1991 S. 1333; Theisen, DStR 1993 S. 49.

Aufwendungen für die Promotion entstehen nach einhelliger Rspr. nicht zwangsläufig (BFH v. 20. 9. 57 VI 7/56 U, BStBl. III S. 424 u. v. 7. 8. 67 VI R 297/66, BStBl. III S. 789). Dies gilt selbst für den Fall einer Zweitpromotion wegen Nichtanerkennung eines ausländ. Doktorgrades (FG Düss./Köln v. 7. 12. 77, EFG 1978 S. 422, rkr., betr. Promotionskosten einer polnischen Zahnärztin in der Bundesrepublik). AA Boetius, DStR 1968 S. 400; *Jahrmarkt*, DB 1969 S. 1034. Nach Einführung des beschr. Sonderausgabenabzugs für Ausbildungskosten durch das StÄndG 1968 v. 20. 6. 69, § 10 Abs. 1 Nr. 9 (jetzt Nr. 7 ab EStRG v. 5. 8. 74) stellt sich die Frage der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit nur noch für die diesen Freibetrag übersteigenden Aufwendungen (dazu Sauer, DB 1969 S. 824; *Jahrmarkt*, DB 1969 S. 1033), s. auch Anm. 205–207.

UE sind Promotionskosten dem Grunde nach dann als agB zu berücksichtigen, wenn nicht das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 eingreift, weil die Aufwendungen Werbungskosten sind (BFH v. 7. 8. 87 VI R 60/84, BStBl. II S. 781 betr. sog. Promotionsarbeitsverhältnis), und wenn eine Promotion ausnahmsweise unabhängige Voraussetzung für die weitere Berufsausübung 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 rechtlichen, so jedenfalls aus tatsächlichen Gründen gegeben ist (vgl. § 44 Abs. 1 Nr. 3 Hochschulrahmengesetz v. 26. 1. 76, BGBl. I S. 185). GlA *Jahrmarkt*, DB 1969 S. 1034. Zum Abzug kreditfinanzierter Aufwendungen s. Anm. 59, 132 ff. u. Sauer, BB 1969 S. 824, der für ein Wahlrecht eintritt, entweder die Aufwendungen oder die Schuldtilgung steuerlich zu berücksichtigen; s. „*Studienarbeitsleben*“.

Prozeßkosten: s. Anm. 110–127.

Prozeßkostenvorschuß: Zur Abziehbarkeit von Aufwendungen in Erfüllung eines Anspruchs auf Prozeßkostenvorschuß nach §§ 136 Abs. 4, 1610, 1615 BGB s. Anm. 110.

Psoriasis (Schuppenflechte): s. Anm. 102 „Klimakuren“.

Psychoanalyse, Psychotherapie, Selbstanalyse: Aufwendungen für Veranstaltungen, die der Selbstanalyse dienen, sind bei ärztl. Verordnung ausnahmsweise

als *Krankheitskosten* zu berücksichtigen (OFD Frankf. v. 2. 10. 81, StEK EStG § 12 Nr. 94); zu Krankheitskosten allgemein s. Anm. 90–99; s. auch „*Trunksucht*“.

Querschnittsgelähmter: s. „*Umbaumaßnahmen*“.

Räumungsprozesse: Zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten in Räumungsprozessen s. Anm. 123.

Realsplitting: Zum Abzugsverbot von Unterhaltsleistungen bei Inanspruchnahme des sog. „begrenzten Realsplittings“ s. Anm. 147 aE u. 201 ff. Zur Ermittlung der zumutbaren Belastung s. Anm. 219 f.

Rechtsschutzversicherung: Zur Anrechnung von Leistungen einer Rechtsschutzversicherung auf Prozeßkosten s. Anm. 114.

Reisekosten (s. auch „*Adoption*“, „*Ausreisekosten*“, „*Besuchsreisen*“, „*Doppelte Haushaltsführung*“, „*Familienbeimfahrten*“, „*Familienzusammenführung*“, „*Mittagsbeimfahrten*“, „*Zweitwohnung*“): Soweit Reisekosten nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben (s. „*Ausbildungskosten*“) in Betracht kommen, können sie agB sein. Je nach ihrem Anlaß sind Reisekosten außergewöhnlich, jedoch nur ausnahmsweise auch zwangsläufig. So lehnt die Rspr. die Zwangsläufigkeit von Reisekosten zur Beerdigung von Angehörigen aus sittl. Gründen ab, wenn es sich um sehr weite Entfernungen handelt.

BFH v. 9. 12. 60 VI 183/60, StRK EStG § 33 R. 126; die Notwendigkeit und Angemessenheit derartiger Aufwendungen ablehnend: BFH v. 11. 5. 79 VI R 37/76, BStBl. II S. 558; Nds. FG v. 11. 1. 77, EFG S. 541, rkr., betr. Flugkosten zur Beerdigung des Vaters in Australien; FG Hamb. v. 16. 3. 82, EFG S. 522, rkr., betr. Flugkosten zum Besuch des schwer erkrankten Vaters in Südkorea, aA FG Münster v. 25. 9. 69, EFG 1970 S. 123, rkr., betr. Reise zur Beerdigung des Vaters in der ehemaligen DDR; FG Rhld.-Pf. v. 19. 1. 84, EFG S. 504, rkr., betr. Reise zur Beerdigung des Vaters in den USA; FG Rhld.-Pf. v. 26. 6. 90, EFG 1991 S. 27, rkr., Reisekosten zur Beerdigung der Tante.

Sonstige Einzelfälle: BFH v. 4. 12. 64 VI 56/64, StRK EStG § 33 R. 219 betr. Reisekosten für die im Ausland heiratende Tochter (sittl. Gründe ablehnend); BFH v. 15. 4. 92 III R 11/91, BStBl. II S. 821 betr. Reisekosten des Stpfl. zur Eheschließung mit einer Russin (Außergewöhnlichkeit ablehnend); FG Düss./Köln v. 18. 6. 69, EFG S. 603, rkr., betr. Reise zur Vermeidung der Ausweisung, gegen die auch der Rechtsweg eröffnet war; FG Saarl. v. 25. 3. 82, EFG 1983 S. 67, rkr., betr. Reisekosten zum Verlobten und zur Eheschließung mit diesem in Rumänien; aA FG Düss. v. 3. 2. 71, EFG S. 339, rkr., betr. Reisekosten eines Ausländers in sein Heimatland zur Verlängerung des Passes; FG Ba.-Württ./Freib. v. 24. 6. 76, EFG S. 496, rkr., betr. Reisekosten zum Ehemann nach Ungarn, der in seiner Freizügigkeit eingeschränkt war.

Rentenversicherung:

▷ *Aufwendungen des Stpfl. zur Begründung oder Erhöhung eigener Ansprüche* aus der gesetzl. 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. 200–204) auch insoweit keine agB, als sie die Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 übersteigen.

BFH v. 12. 11. 76 VI R 167/74, BStBl. II 1977 S. 154 und FG Ba.-Württ. v. 15. 12. 76, EFG 1977 S. 118, best.

▷ *Aufwendungen zugunsten bedürftiger Angehöriger:* Das Abzugsverbot findet keine Anwendung, weil der Sonderausgabenabzug nur für Aufwendungen des Versicherungsnehmers möglich ist. Es handelt sich dann um atypische Unterhaltsleistungen, die nicht von der Abgeltungswirkung des § 33 a Abs. 1 erfaßt werden (s. Anm. 148). Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ist in der finanzgerichtl. Rspr. jedoch umstritten.

FG Hamb. v. 2. 2. 76, EFG S. 234, rkr., eine sittl. Pflicht zur Nachentrichtung von Rentenversicherungsbeiträgen für die Mutter bejahend; FG Nürnberg. v. 31. 5. 79, EFG

S. 549, rkr. und FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr., u. v. 17. 5. 84, EFG 1985 S. 127, rkr., alle die Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit der Aufwendungen ablehnend; FG Rhld.-Pf. v. 6. 4. 81, EFG 1982 S. 28, rkr., eine sittl. Pflicht zu Beitragszahlungen für behindertes Kind bejahend, ohne daß der Gesichtspunkt der Unterhaltsaufwendungen behandelt ist.

Stellungnahme: UE fehlt es 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 (zT aA FG Berlin v. 11. 3. 81, EFG S. 566, rkr.).

Zur Abziehbarkeit von Leistungen an den Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit der Durchführung des Versorgungsausgleichs s. Anm. 150–155.

Reservisten: Die Anschaffungskosten von Aufbewahrungsbehältnissen für Ausrüstungsgegenstände können nicht als agB geltend gemacht werden (Ländererlasse, StEK EStG § 33 Nr. 23).

Rezeptgebühr: Nach BMF (BB 1969 S. 1423) im Rahmen von Krankheitskosten als agB abziehbar (s. auch Anm. 93).

Rollstuhl: Aufwendungen für die Anschaffung eines Krankenfahrstuhls gehören zu den als Krankheitskosten abzugsfähigen agB; s. Anm. 94; s. auch „*Fahrstuhl*“, „*Umbaumaßnahmen*“.

Rückerstattung: Aufwendungen des Stpfl. nach Rückerstattungsrecht (ein Teilgebiet der vermögensrechtlichen 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. 55 IV 583/54 U, BStBl. III 1956 S. 84); im übrigen sind solche Aufwendungen nicht als agB abzusetzen, weil sie mit der Vermögenssphäre zusammenhängen (s. Anm. 45 mwN u. Anm. 118 betr. Zivilprozeßkosten im Rückerstattungsverfahren).

Rücklagen zur Bestreitung künftiger Ausgaben sind nicht nach § 33 begünstigt, da es sich nicht um „Aufwendungen“ handelt; s. Anm. 34.

Rückzahlungen,

- ▶ *die der Stpfl. erhält,* sind unter dem Gesichtspunkt der Vorteilsausgleichung zu würdigen (s. Anm. 41–44);
- ▶ *die der Stpfl. 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:* Nach Auffassung der FinVerw. liegt eine zwangsläufige Verschuldung 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 zurückzuzahlen 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 (OFD Düss. v. 23. 12. 60, DB 1961 S. 220 = Inf. 1961 S. 73; OFD Münster v. 21. 4. 61,

BB 1961 S. 629; OFD Kobl. v. 22. 6. 64, StEK LStDV § 25 Nr. 6). 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. 58 VI 25/57 U, BStBl. III 1959 S. 96 betr. Rückzahlung einer stfreien Versorgungsrente im Falle einer Pensionsnachzahlung).

Säumniszuschläge (s. auch „*Verspätungszuschläge*“ und „*Zwangsgeld*“ und § 4 Anm. 62 „*Säumniszuschläge*“): Wie bei *Verspätungszuschlägen* und *Zwangsgeldern* ist die Abziehbarkeit der nach § 240 AO verwirkten Säumniszuschläge als *steuerliche Nebenleistungen* ebenso zu beurteilen wie diejenige der Steuern, mit denen sie zusammenhängen. Soweit daher nicht bereits der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug in Frage kommt (Abs. 2 Satz 2), scheidet eine Berücksichtigung als agB mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus.

Sanierungsmaßnahmen:

Schrifttum: Geiger, Holzschutzmittel und StRecht – Ein Beitrag zur strechtl. Bewältigung von sog. Altlasten, FR 1988 S. 387.

Aufwendungen zur Abwendung oder Behebung gesundheitlicher Schäden durch Formaldehyd- und Holzschutzmittelausgasungen sind als agB zu berücksichtigen, wenn Gesundheitsschäden bereits eingetreten oder konkret zu befürchten sind (OFD Nürnberg v. 14. 5. 90, StEK EStG § 33 Nr. 99).

Voraussetzung ist der Nachweis von Gesundheitsschäden durch ärztliches Attest und ihres Zusammenhangs mit den Ausgasungen durch ein Gutachten der zuständigen amtlichen technischen Stelle (OFD Nürnberg. aaO). Begünstigt sind zB Wiederbeschaffungskosten für Kleidung und Hausrat, sowie die Sanierungskosten an einer eigengenutzten Wohnung, die nicht mehr der Nutzungswertbesteuerung unterliegt. Auch bei größeren Aufwendungen (Zerlegung des gesamten Gebäudes) ist nicht von einer Generalüberholung auszugehen und eine Verteilung der Aufwendungen auf mehrere Jahre unzulässig (OFD Nürnberg. aaO).

Verzicht auf Anwendung der Gegenwertlehre: Nach OFD Nürnberg. aaO sind die Grundsätze des Abschn. 189 EStR zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung bei Katastrophen zu beachten, dh. auf die Anrechnung eines Gegenwerts wird verzichtet; enger die Rspr. für den uE vergleichbaren Fall allergiebedingter Anschaffungen und Umbaumaßnahmen (BFH v. 29. 11. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290).

Bei Asbestsanierungen ist die Verf. der OFD Nürnberg. entsprechend anzuwenden (OFD München v. 17. 7. 92, StEK EStG § 33 Nr. 108).

Sauna: s. „*Schwimmbad*“.

Schaden: s. „*Schadensersatz*“ und „*Verluste*“.

Schadensersatz:

Schrifttum: Oswald, Stbg. 1962 S. 276; Oswald/Mittelbach, StuW 1965 S. 451; a.V., b+p 1981 S. 14; Pans, FR 1988 S. 621.

Aufwendungen in Erfüllung einer außervertragl. Schadensersatzpflicht sind außergewöhnlich, nach Rspr. und hM jedoch im allgemeinen nicht zwangsläufig. Rspr. und Schrifttum fordern, daß die den außergewöhnl. Aufwendungen zugrunde liegenden Ereignisse zwangsläufig herbeigeführt sind (BFH v. 19. 3. 87 IV R 140/84, BFH/NV 1987 S. 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).

Nds. FG v. 3. 11. 60, EFG 1961 S. 256, rkr., betr. Aufwendungen des Stpfl. zur Wiedergutmachung eines sozialwidrigen Verhaltens seines Sohnes; Hess. FG v. 29. 1. 71, EFG S. 383, betr. sozialadäquate Übernahme eines Schadensrisikos durch Nichtversicherung (aufgeh.

durch BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105, aus anderen Gründen). S. auch die weiteren Rspr.- und Schrifttumsnachweise Anm. 184 „Sozialadäquanz“.

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 gesetzl. Verschuldensvermutung und Gefährdungshaftung wird die Zwangsläufigkeit abgelehnt (s. dazu im einzelnen Anm. 185).

Nach BFH v. 3. 6. 82 VI R 41/79 (BStBl. II S. 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“ (BFH v. 3. 6. 82 VI R 41/79 aaO; glA o.V., HFR 1983 S. 12; krit. *Jakob*, StRK-Anm. ESStG [bis 1974] § 33 R. 340).

UE sind Aufwendungen zur Erfüllung von Schadensersatzansprüchen aus rechtl. Gründen zwangsläufig und nur dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die Inanspruchnahme einer agB rechtsmißbräuchlich wäre (s. Anm. 186 u. 188 „Außervertragliche Schadensersatzpflichten“, „Gefährdungshaftung usw.“).

Wegen Aufwendungen zur Beseitigung eigener Schäden s. „*Unfallschaden*“.

Schalldämmfenster; Schallisolierung: Aufwendungen des Eigentümers für Lärmschutzmaßnahmen an seinem selbstgenutzten oder vermieteten Wohnhaus sind nach Abs. 2 Satz 2 vom Abzug als agB ausgeschlossen, soweit es sich um Aufwendungen iSd. § 10 e (s. § 10 e Anm. 518 „*Erhaltungsaufwendungen*“) oder um Werbungskosten handelt. S. auch „*Umbaumaßnahmen*“.

Einbaumaßnahmen eines Mieters hingegen sind nach BFH keine agB, weil den Aufwendungen ein „realer“ Gegenwert gegenübersteht (v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194 betr. Einbau von Schalldämmfenstern).

Zur Behandlung derartiger Aufwendungen als mittelbare Krankheitskosten s. Anm. 97 „*Umbaumaßnahmen*“. Zum Gegenwertgrundsatz s. Anm. 37–40.

Schmiergeld: s. „*Empfängerbenennung*“.

Schüleraustausch: s. „*Austauschschüler*“.

Schulbesuch: s. „*Privatschulbesuch*“; ferner Anm. 17 u. „*Auswärtige Unterbringung*“, „*Erziehung*“.

Schuldanerkenntnis: Zu Aufwendungen in Erfüllung eines Schuldanerkenntnisses s. „*Bürgschaft*“.

Schuldaufnahme, Schulden, Schuldtilgung: s. Anm. 130 ff.

Schuldübernahme: s. Anm. 134 und „*Bürgschaft*“.

Schuldversprechen: Zu Aufwendungen in Erfüllung eines Schuldversprechens s. „*Bürgschaft*“.

Schuldzinsen: Zur Abziehbarkeit von Schuldzinsen als agB s. Anm. 134 f.

Schuppenflechte: s. Anm. 102 „*Klimakuren*“.

Schwangerschaft: s. „*Geburt*“.

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 Kostenübernahme 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 rechtlichen 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. 66–71 und Erl. zu § 33 b.

Schwimmbad:

Schrifttum: Römer, BB 1976 S. 408; Beck, DB 1978 S. 2094; Horn, BB 1979 S. 1823.

Betriebskosten des eigenen Schwimmbades (oder einer Sauna) gehören, ebenso wie die Aufwendungen für den Besuch derartiger öffentl. 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. 75, EFG S. 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. 75, EFG 1976 S. 184, rkr., betr. Schwimmübungen wegen Wirbelsäulenschäden); nach dieser Entsch. ist offenbar die Zwangsläufigkeit dem Grunde und der Höhe nach zu verneinen, solange auch öffentl. Thermalbäder besucht werden können, während zusätzliche krankheitsbedingte Betriebskosten zum Abzug zugelassen würden. UE fehlt es in derartigen Fällen stets an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen, es sei denn, die Benutzung öffentl. Bäder sei etwa schwerer Entstellungen wegen ausgeschlossen (glA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Sportaufwendungen“).

Zu den *Anschaffungs- und Herstellungskosten* für Schwimmbad und Sauna s. „*Umbaumaßnahmen*“; zu Aufwendungen für die *Ausübung eines Sports* als Krankheitskosten s. „*Vorbereitende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“.

Scientology: Maßnahmen eines sog. Ausübers fallen nicht unter den Heilbehandlungsbegriff (BFH v. 22. 6. 79 VI R 43/76, BStBl. II S. 646 und v. 19. 11. 90 III S 6/90, BFH/NV 1991 S. 459, beide betr. Behandlung durch Scientology-„Kirche“; s. auch Anm. 90 und „*Geistheiler*“, „*Heilpraktiker*“, „*Wunderheiler*“.

Selbstanalyse: s. „*Psychoanalyse*“.

Sicherheitsleistung: s. Anm. 113 und „*Strafe*“.

Sonderschule: s. „*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 Werbungskosten und daher wegen Abs. 2 Satz 2 keine agB (aA BFH v. 27. 3. 58 VI 290/57 U, BStBl. III S. 290, jedoch nur beiläufig, und *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Schuldentilgung“, die die Zwangsläufigkeit verneinen). Der Werbungskostencharakter dieser Aufwendungen entfällt nicht durch die Einschränkung des Verlustausgleichs nach § 23 Abs. 4 Satz 3 (glA *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Schuldentilgung“).

Sperma-Konservierung: Aufwendungen für die konservierende Behandlung von Sperma sind für einen Stpfl. auch dann keine agB, wenn sein Sohn zeugungsunfähig ist und die Maßnahme der Erhaltung des Familienstammes dienen soll;

insoweit fehlt es an einer sittl. Verpflichtung des Vaters (FG Münster v. 18. 1. 74, EFG S. 313, rkr.).

Sport: Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit der gesundheitsfördernden Ausübung eines Sports als Krankheitskosten s. „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“.

Sprachkurs (s. auch „*Ausbildungskosten*“ und „*Fortbildungskosten*“): Aufwendungen ausländ. ArbN für das Erlernen der deutschen Sprache sind idR keine agB. Soweit sie als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl. FinMin. Nds. v. 12. 8. 85, DB S. 2021), greift das Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 ein (s. Anm. 200 ff.). Im übrigen ist der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 vorrangig; für den übersteigenden Betrag fehlt es idR an der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen.

Sterbegeldversicherung: Leistungen aus einer Sterbegeldversicherung sind anteilig auf abziehbare Bestattungs- und nichtabziehbare Todesfallkosten (zB Traueressen u. -kleidung) anzurechnen (BFH v. 19. 10. 90 III R 93/87, BStBl. II 1991 S. 140).

Steuern: StZahlungen können außergewöhnlich sein und sind (aus rechtl. Gründen) zwangsläufig (s. Anm. 188); glA Hess. FG v. 15. 2. 84 EFG S. 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 Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben vorgeht. S. auch „*Feuerwehrrabgabe*“.

Steuerprozeßkosten: s. Anm. 126.

Strafe:

Schrifttum: s. vor Anm. 115 und zu § 4 vor Anm. 49.

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 25 u. 120 EStR.

► *Vorbemerkung:* Durch Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25. 7. 84 (BGBl. I S. 1006; BStBl. I S. 401) wurden § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8, § 9 Abs. 5 u. § 12 Nr. 4 neu in das EStG eingefügt. Danach sind Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder sowie die in einem berufsgerichtlichen Verfahren auferlegten Leistungen zur Erfüllung von Auflagen oder Weisungen nichtabziehbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten; im übrigen gehören Geldstrafen ua. Sanktionen (s. unten) zu den nichtabziehbaren Privataufwendungen, soweit ua. §§ 33 bis 33 b nicht entgegenstehen. Daraus folgt, daß das Abzugsverbot in Abs. 2 Satz 2 eingreift, soweit die Aufwendungen zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten zählen (s. Anm. 200–204), gleichgültig ob diese nach § 4 Abs. 4 oder § 9 abziehbar sind oder nicht (zur Abziehbarkeit ausländischer Geldbußen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten s. § 12 Anm. 110); handelt es sich um Privataufwendungen, die auch nicht als Sonderausgaben (zB als Spenden) zu berücksichtigen sind (dazu unten unter „*Andere Sanktionen*“), so ist ein Abzug als agB grundsätzl. möglich: Insoweit gilt die Rechtslage vor Inkrafttreten des Ges. zur Änderung des EStG und des KStG v. 25. 7. 84 unverändert fort.

► *Gerichtliche Strafen, Bußgelder und Verwarnungsgelder* (§ 56 OWiG) führen grundsätzlich nicht zu einer agB. Ebenso wie bei Versagung des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzugs (s. § 4 Anm. 49 b, 49 d) sollen derartige Aufwendungen weder zT „auf die Allgemeinheit“ abgewälzt werden, noch soll ihre steuerl. Berücksichtigung den Strafzweck dadurch vereiteln, daß sie den Stpfl. teilweise entlastet (BFH v. 21. 7. 55 IV 373/54 U, BStBl. III S. 338; *Tipke*, StWa. 1959 S. 86 ff., 90). Diese Grundsätze müssen im einzelnen auch für *Ordnungsgelder*

Anwendung finden, durch die zB Pflichtwidrigkeiten von Zeugen, Sachverständigen und Schöffen gehandelt werden oder die als Beugemittel verhängt werden. Bei Geldstrafen und Bußen, die von einem *ausländ. 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 Ergebnis eines rechtsstaatswidrigen Verfahrens darstellt.

GlA FG Bremen v. 21. 12. 79, EFG 1980 S. 183, rkr., betr. Bestrafung eines Seemanns wegen Beleidigung durch ein polnisches Gericht. S. auch Nds. FG v. 4. 8. 75, EFG S. 570, rkr., betr. Aufwendungen des Stpfl. für sein unterhaltsberechtigtes Kind, das in der 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. 72, EFG S. 539, rkr., betr. Einführung unerlaubter Geschenkartikel in einen Ostblockstaat.

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 Söbn*, DSTJG 3 (1980) S. 254, der für die Frage des Betriebsausgabenabzugs § 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. 75, EFG S. 570, rkr.), die idR zu einer Versagung der Abziehbarkeit führt (s. Anm. 170 ff., insbes. Anm. 186).

► *Sicherheitsleistungen*, die der Beschuldigte für die zu *erwartende Geldstrafe* und die *Kosten des Verfahrens* erbringt (§§ 116, 116a, 127 a, 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 (glA *Bliimich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Prozeßkosten“; *Fitsch in Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „Prozeßkosten“). Die Aufwendungen sind im Jahr der Sicherheitsleistung zu berücksichtigen (s. Anm. 59); Erstattungen und Verrechnungen auf Grund eines Urteils oder Einstellungsbeschlusses sind nach den Grundsätzen der Vorteilsausgleichung zu berücksichtigen (s. Anm. 41–44).

► *Andere Sanktionen:* Verluste des Stpfl. durch *Verfall* (§§ 73–73 d, 76 und 76 a StGB) oder *Einziehung* (§§ 74–74 f, 75 StGB) sind *keine bewußten und gewollten Verwendungen* und erfüllen daher nicht den Begriff der Aufwendungen (BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 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 Gegenstandes vereitelt hat. Entsprechende Wiederbeschaffungsaufwendungen dürften idR nicht zwangsläufig sein. Werden im Zusammenhang

mit der *Einstellung des Strafverfahrens* Zahlungen an gemeinnützige Einrichtungen geleistet (§ 153 a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 StPO), dann liegen insoweit keine agB vor, als diese Aufwendungen als Sonderausgaben (Spenden) nach § 10 b abziehbar sind (bejahend *Stöcker*, DStR 1969 S. 332; *Paufler*, DB 1982 S. 301; wegen Entgeltlichkeit ablehnend: § 10 b Anm. 200 „*Einstellung eines Strafverfahrens*“). Unabhängig davon ist ein Abzug als agB ausgeschlossen, da diese Aufwendungen steuerlich im Ergebnis *wie Geldstrafen* zu behandeln sind: Sie haben zwar keinen Strafcharakter; es handelt sich jedoch um Sanktionen, weil sie der Genugtuung für begangenes Unrecht dienen (*Kleinknecht/Meyer*, StPO, 40. Aufl. 1991, § 153 a Anm. 12). Das gilt um so mehr für „Spenden“, die als sog. *Bewährungsauflage* bei Strafaussetzung vom Gericht angeordnet oder vom Verurteilten angeboten worden sind (§ 56 b Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 StGB). Dabei handelt es sich um eine der Strafe gleichzustellende Erziehungs- und Sühnemaßnahme (glA BFH v. 8. 4. 64 VI 83/63 U, BStBl. III S. 333).

► *Strafprozeßkosten und Verfahrenskosten* nach dem OWiG: zur Abziehbarkeit s. Anm. 115 f.; s. auch „*Hinterziehungszinsen*“.

Strafprozeßkosten: s. Anm. 115 u. 116.

Strafverteidigerkosten des Stpfl. für sich selbst sind keine agB (s. Anm. 115); 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. 90 III R 145/85, BStBl. II S. 895).

Strafverteidigerkosten, die der Stpfl. für sein volljähriges Kind aufwendet, sind aus sittlichen Gründen zwangsläufige agB (BFH v. 23. 5. 90 III R 145/85, aaO und v. 23. 5. 90 III R 98/89, BFH/NV 1991 S. 153); jedoch keine Sittenpflicht gegenüber entfernteren Verwandten, wie einem Neffen (BFH v. 29. 11. 91 III R 192/90, BFH/NV 1992 S. 457).

Straßenanliegerbeiträge: s. „*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. 64 VI 133/63 U, BStBl. III S. 330; FinMin. Ba.-Württ. v. 9. 6. 61 u. FinMin. NW v. 17. 8. 61, StEK EStG § 33 Nr. 2; OFD Frankf. v. 24. 7. 80, StEK EStG § 33 Nr. 64 = Inf. 1981 S. 31.

Die ältere und mittlerweile überholte Rspr. (s. Anm. 131 f.) hat auch weiterhin Bedeutung für den Abzug der Darlehenszinsen (s. Anm. 134 f.).

Studienkosten sind nach BFH (aaO) „kein verlorener Aufwand, sondern schaffen dem Stpfl. einen gewissen Gegenwert“ (s. dazu Anm. 37–40). Für „Grenzfälle“ könne jedoch eine andere Entscheidung geboten sein, so etwa, wenn ein Verwandter einspringt, um durch ein Darlehen den Abschluß eines fortgeschrittenen Studiums zu ermöglichen.

Stundungszinsen: Als *steuerliche Nebenleistungen* sind Stundungszinsen (§ 234 AO) nach Abs. 2 Satz 2 vom Abzug als agB ausgeschlossen, wenn sie mit Steuern zusammenhängen, die ihrerseits als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigten sind. Bei nichtabziehbaren Steuern kommt es uE entscheidend darauf an, ob die Stundung kapitalersetzenden 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. 88, EFG S. 368, rkr., betr. verspätete Tilgung einer Zuzugewinnausgleichsforderung).

Zum Abzug von Schuldzinsen s. Anm. 134 f.; 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 § 33 b Anm. 35.

Telefonkosten: Im Zusammenhang mit einer Erkrankung des Stpfl. oder eines seiner Angehörigen sind Telefonkosten als mittelbare Krankheitskosten (s. Anm. 95–97) nicht zu berücksichtigen (Nds. FG v. 19. 12. 75, EFG 1976 S. 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 u. 188.

Todesfallkosten: s. Anm. 141–145.

Totalgeschädigte: Zum Freibetrag zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung für Totalgeschädigte s. „*Vertriebene*“.

Toupet: s. „*Perücke*“.

Transportkosten: s. „*Krankentransporte*“ und „*Umzugskosten*“.

Trauerkleidung: Aufwendungen zur Anschaffung von Trauerkleidung werden nicht als agB anerkannt (BFH v. 12. 8. 66 VI R 76/66, BStBl. III 1967 S. 364, die Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit ablehnend). 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. 63 IV 243/59, StRK EStG § 33 R. 171 = HFR S. 208; krit. zu dieser Rspr. *Trzaskalik*, StuW 1979 S. 101 Fn. 25). Auch in derartigen Fällen dürfte es aber uE an der von BFH v. 12. 8. 66 VI R 76/66 aaO verlangten Zwangsläufigkeit aus sittl. Gründen fehlen. Zur Gegenwertlehre s. Anm. 37–40.

Trinkgelder: Ortsübliche Trinkgelder, die ein Stpfl. an Krankenhaus- oder Sanatoriumspersonal gibt, sind – obwohl „mittelbare Krankheitskosten“ (s. Anm. 96, 97) – als agB zu berücksichtigen (BFH v. 19. 5. 61 VI 223/60, StRK EStG § 33 R. 135).

Trockenzellen-Therapie: s. „*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. 87 III R 208/81, BStBl. II S. 427 mit Anm. o. V., HFR 1987 S. 345 und teilweise kritischer Anm. von *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 (o. V., HFR 1981 S. 519; im Ergebnis glA FG Düss. v. 28. 10. 77, EFG 1978 S. 125, best. nv. EFG 1983 S. 2; s. dazu auch Anm. 184 u. 185 betr. sozialadäquates u. schuldhaftes Verhalten bei Prüfung der Zwangsläufigkeit; ferner Anm. 189).

Umbaumaßnahmen:

Schrifttum: Richter, Stbg. 1987 S. 194; o. V., IstB 1987 S. 111.

Zur Abziehbarkeit laufender Unterhaltungskosten von Schwimmbädern erkrankter Stpfl. s. „Schwimmbad“; zu Baumaßnahmen an denkmalgeschützten Bauwerken s. „Kulturgüter“.

► Grundsätzlich kein Abzug als agB:

- *Aufwendungen eines Mieters* für An- oder Umbaumaßnahmen sind nach BFH keine agB, weil den Aufwendungen ein Gegenwert gegenübersteht (Urt. v. 23. 1. 76 VI R 62/74, BStBl. II S. 194 betr. Einbau von *Schalldämmfenstern*; v. 4. 3. 83 VI R 189/79, BStBl. II S. 378 betr. Heizungsumbau durch Querschnittsgelähmten: „*Brausetassen-Urteil*“); aA FG Ba.-Württ./Freib. v. 29. 1. 87, EFG S. 245, rkr., betr. Aufwendungen eines Mieters, um das Einverständnis des Eigentümers für behindertengerechten Umbau zu erlangen.
- *Aufwendungen des Eigentümers* am vermieteten Wohnhaus unterliegen als Werbungskosten dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (s. dazu Anm. 201 ff.). Umbau- oder Erweiterungsmaßnahmen am selbstgenutzten Gebäude können nach Inkrafttreten des WohneigFG dem Grunde nach als agB in Betracht kommen (glA Richter, Stbg. 1987 S. 194; s. auch BFH v. 29. 11. 91 III R 74/87, BStBl. II 1992 S. 290 betr. *nicht* zwangsläufigen Garagenanbau).

Nach der Rspr. galt das Abzugsverbot vor Einführung der Privatgutlösung insbesondere für *krankheitsbedingte Umbaumaßnahmen*, die teilweise auch als nichtabziehbare mittelbare Krankheitskosten angesehen werden (dazu Anm. 96, 97).

Den Abzug von Umbauaufwendungen ablehnend: BFH v. 23. 2. 68 VI R 278/66, BStBl. II S. 433 betr. Einbau eines *Fahrstuhls* in das Einfamilienhaus des gelähmten Stpfl.; Hess. FG v. 2. 3. 77, EFG S. 373, rkr., betr. Einbau eines *Bewegungs- und Massagebads* sowie *rollstuhlgerechte Umbaumaßnahmen* für den querschnittsgelähmten Sohn des Stpfl. am Einfamilienreihenhaus; in diesem Fall konnten sich die nachträgl. Herstellungskosten teilweise steuerlich auswirken, weil die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 b noch nicht ausgeschöpft war.

AA FG Hamb. v. 1. 6. 76, EFG S. 557, rkr., betr. rollstuhlgerechte Umbaumaßnahmen eines geh- und stehbehinderten Stpfl. am Einfamilienhaus; FG Rhld.-Pf. v. 13. 11. 78, EFG 1979 S. 231, rkr., betr. Einbau eines *Rollstuhlaufzugs* und *Bewegungsbades* für den querschnittsgelähmten Sohn am selbstgenutzten Wohnhaus. S. auch BMF v. 14. 8. 81, DB S. 1907.

► *Stellungnahme:* UE handelt es sich bei krankheitsbedingten Umbaukosten um außergewöhnliche und (aus tatsächlichen Gründen) zwangsläufige Aufwendungen, deren Abziehbarkeit allerdings durch eine Angemessenheitsprüfung beschränkt ist; die im Zusammenhang mit den Umbaumaßnahmen erlangten Vorteile (Zuschüsse des Sozialversicherungsträgers, Beihilfen) sind anzurechnen (s. Anm. 41–44). Nach der hier (Anm. 40) vertretenen Auffassung ist ein Gegenwert nicht anzusetzen; nach Rspr. und hM ließe sich allerdings auch eine Ausnahme vom Gegenwertgrundsatz rechtfertigen, weil die Ein- und Umbaumaßnahmen des Stpfl. „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. 59 VI 62/59, StRK EStG § 33 R. 109; s. dazu im einzelnen Anm. 39). Zweifelhaft ist auch die Marktgängigkeit der durch die Aufwendungen erlangten Einbauten.

Umschulungskosten: s. „*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“ außergewöhnl. Ausgaben (BFH v. 21. 6. 63 VI 203/61 U, BStBl. III S. 381 betr. Mehraufwendungen übergroßer Stpfl. für Kleidung und Verpflegung), die nicht der Abgeltungswirkung des Grundfreibetrags oder der Regelungen über den Kinderlastenausgleich unterliegen (s. Anm. 17). Die Aufwendungen sind aus tatsächl. Gründen zwangsläufig und führen nicht zu einem berücksichtigungsfähigen Gegenwert, da es sich gewissermaßen um „verlorenen Aufwand“ handelt (s. Anm. 39). 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. 41–44).

Umzugskosten:

Schrifttum: o. V., FR 1957 S. 71; *Holdeigel*, StWa. 1958 S. 74; *Seithel*, FR 1967 S. 319; *Eisenberg*, Stjbb. 1968/69 S. 329; *Fischer*, DB 1975 S. 1532; o. V., HFR 1975 S. 329; *Fuchs*, StWa. 1976 S. 37; o. V., StWK Gr. 4, 3349–3350 (1978); *Scholz*, NSt. Umzugskosten Darst. 1 (1980); *Somma*, DB 1981 S. 775; *George*, BIStA 1983 S. 334; o. V., DB 1984 S. 2276.

► *Eingreifen von Abzugsverboten:* Umzugskosten können dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 unterliegen, soweit sie als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen sind (s. § 4 Anm. 62 „Umzugskosten“ und FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr., betr. Werbungskosten); ein Abzugsverbot kann sich auch aus der Abgeltungswirkung des Pauschbetrags für Behinderte (FG Schl.-Holst. v. 20. 7. 72, EFG S. 540, best. EFG 1975 S. 293, betr. Umzugskosten eines geh- und stehbehinderten Stpfl.), des Unterhaltsfreibetrags nach § 33 a Abs. 1 (FG Düss./Köln v. 13. 6. 79, EDStZ S. 333 betr. Umzugskosten zugunsten der geschiedenen Ehefrau) oder der Regelungen über den Kinderlastenausgleich ergeben (durch Geburt veranlaßter Umzug in eine größere Wohnung). Im übrigen können einzelne durch einen Umzug veranlaßte Aufwendungen der Abgeltungswirkung von Freibeträgen unterliegen; s. unten „Umfang der abz ziehbaren Umzugskosten“.

► *Frage der Außergewöhnlichkeit:*

▷ *Nach stRspr. des BFH* fehlt es im übrigen bereits an der Außergewöhnlichkeit derartiger Aufwendungen, weil es sich um „typische Lebenshaltungskosten“ handelt. BFH v. 19. 4. 56 IV 142/55, StRK EStG § 33 R. 51 betr. Umzugskosten eines Gesellschafter-Geschäftsführers bei Verlegung der Firma; v. 28. 2. 75 VI R 120/73, BStBl. II S. 482 betr. kündigungbedingte Umzugskosten eines Stpfl. mit acht Kindern; v. 23. 6. 78 VI R 175/75, BStBl. II S. 526 betr. Umzugskosten infolge städtischer Baumaßnahmen (Stadtbahn); glA FinVerw., Abschn. 92/186 Abs. 4 Satz 1 LStR/EStR und die Rspr. der FG: FG Berlin v. 5. 7. 72, EFG 1973 S. 68, rkr., betr. krankheitsbedingten Umzug; FG Düss./Köln v. 11. 12. 78, EFG 1979 S. 383, rkr., betr. Räumung einer Werkswohnung nach eigener Kündigung des Stpfl.; Nds. FG v. 23. 7. 80, EFG S. 602, rkr., betr. Umzugskosten anlässlich einer Ehescheidung; FG Rhld.-Pf. v. 14. 11. 84, EFG 1985 S. 298, rkr., betr. durch Eheschließung veranlaßte Umzugskosten (Flugkosten) der thailänd. Ehefrau mit Stieftochter; Nds. FG v. 5. 11. 86, EFG 1987 S. 359, rkr., betr. krankheitsbedingten Umzug.

▷ *Nach aA* sind die Aufwendungen außergewöhnlich, so daß die Zwangsläufigkeit besonders zu prüfen ist. So fehlt es etwa an der Zwangsläufigkeit, wenn der Umzug dem Stpfl. nur gesundheitlich nützt (RFH v. 13. 7. 32, Kartei EStG 1925 § 16 Abs. 1 R. 192).

glA BFH v. 25. 11. 60 VI 37/60, StRK EStG § 9 S. 1 u. 2 R. 128 betr. Umzug nach eigener Kündigung des Arbeitsverhältnisses; FG München v. 24. 2. 61, EFG S. 403, rkr., betr. Umzug anläßl. der Geburt eines Kindes; Hess. FG v. 10. 12. 65, EFG 1966 S. 276, bestat. EFG 1967 S. 437, betr. Umzugskosten infolge Kündigung (glA *Borggreve* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 33 Anm. 48a; kritisch dazu *Seithel*, FR 1967 S. 319 und *Eisenberg*,

StbJb. 1968/69 S. 329f.). FG München v. 14. 12. 73, EFG 1974 S. 205, best. EFG 1976 S. 54, betr. scheidungsbedingte Umzugskosten; FG Berlin v. 6. 7. 78, EFG 1979 S. 180, rkr., betr. Umzugskosten eines nicht als politischer Flüchtling anerkannten Stpfl. aus der DDR; s. auch FG Köln v. 25. 11. 80, EFG 1981 S. 284, rkr.; FG Nürnberg v. 9. 1. 85, EFG S. 349, rkr., jeweils die Abziehbarkeit unter Anwendung der Gegenwertlehre ablehnend; FG Köln v. 28. 2. 85, EFG S. 549, rkr., betr. Maklerkosten; FG Berlin v. 10. 10. 88, EFG 1989 S. 289, rkr., betr. Abstandszahlung für neue Wohnung des Sohnes; FG München v. 25. 6. 90, EFG 1991 S. 26, rkr., betr. krankheitsbedingten aber nicht medizinisch indizierten Umzug. Dazu auch *a.V.*, DB 1984 S. 2276.

► *Abziehbarkeit als agB in Ausnahmefällen:*

▷ *Dem Grunde nach:* Die Rspr. hat ausnahmsweise auch durch Krankheit oder sonstige Notlagen bedingte Umzugskosten als agB anerkannt, zumindest aber beiläufig für abziehbar gehalten.

BFH v. 14. 12. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113 betr. krankheitsbedingten Wohnungswechsel (s. auch „*Abfindung*“); s. auch BFH v. 19. 4. 56 IV 142/55, StRK EStG § 33 R. 51, beiläufig unter Hinweis auf BFH v. 15. 1. 53 IV 411/52 U, BStBl. III S. 68 betr. Baukostenzuschuß bei Umzug aus einer Notunterkunft; glA FG Karlsr. v. 26. 11. 54, EFG 1955 S. 101, best. EFG 1956 S. 305, betr. Möbeltransport anläßl. der Flucht des Stpfl.; FG Freib. v. 28. 9. 56, EDStZ 1957 S. 23, rkr., beiläufig betr. krankheitsbedingten Umzug; FG München v. 17. 11. 60, EFG 1961 S. 208, rkr., betr. Umzug wegen Nierenleidens und Rheumas der Ehefrau; FG Schl.-Holst. v. 8. 7. 65, EFG S. 608, rkr., betr. Umzug aus Notunterkunft; FG Münster v. 31. 3. 71, EFG S. 436, rkr., u. v. 15. 7. 71, EDStZ S. 402, jeweils betr. kündigungsbedingten Umzug; FG Rhld.-Pf. v. 12. 4. 72, EFG S. 425, rkr., betr. Versetzung eines Studienrats aus gesundheitlichen Gründen; FG Berlin v. 5. 7. 72, EFG 1973 S. 68, rkr., betr. krankheitsbedingten Umzug; glA *Nissen*, DStZ 1978 S. 416 und für Umzugskosten geh- und stehbehinderter Stpfl. in eine Parterrewohnung; ferner *a.V.*, DB 1984 S. 2276.

▷ *Umfang der abzählbaren Umzugskosten:* Als Maßstab für die Angemessenheit dem Grunde nach abzählbarer Umzugskosten bietet sich grundsätzlich ein Rückgriff auf die Vorschriften des BUKG idF v. 13. 11. 73 (BGBl. I S. 1628 mit Änderungen) und die dazu ergangenen weiteren Bestimmungen an (zB AuslandsumzugskostenVO v. 20. 7. 66, BGBl. I S. 425), die von der FinVerw. auch für den Werbungskostenabzug herangezogen werden. Nicht abziehbar sind jedoch Aufwendungen, die bereits durch andere Freibeträge oder Leistungen (Grundfreibetrag, Kinderlastenausgleich uä.) abgegolten sind, nach BUKG jedoch erstattet werden; s. FG München v. 26. 5. 82, EFG 1983 S. 17, rkr., betr. Nachhilfeunterricht der Kinder infolge Umzugs des Stpfl.; ferner Nds. FG v. 27. 4. 77, EFG S. 587, aufgeh. nv. EFG 1980 S. 54, betr. Werbungskostenabzug.

► *Kritik:* Die wiedergegebene Rspr. erscheint recht orientierungslos und ist in sich widersprüchlich. Lehnt man mit dem BFH (zB v. 23. 6. 78 VI R 175/75 aaO) bereits die Außergewöhnlichkeit von Umzugskosten ab, dann bleibt uE auch kein Raum für die Entscheidung von Ausnahmefällen. Nach der hier (Anm. 52) vertretenen Auffassung ist der VZ als Vergleichszeitraum für die Bestimmung der Außergewöhnlichkeit von Aufwendungen zugrunde zu legen. Umzugskosten sind daher außergewöhnlich iSv. Abs. 1; sie werden uE auch nicht von der Abgeltungswirkung bestimmter Pauschalen oder Freibeträge erfaßt (dazu Anm. 31). Daher bleibt als Problem die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen zu entscheiden: Insoweit können krankheitsbedingte Umzugskosten mit dem BFH (v. 14. 12. 65 VI 102/65 U, BStBl. III 1966 S. 113 betr. Mietabfindung) ebenso aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sein wie die durch eine dringende Notlage gebotenen Aufwendungen für einen Wohnungswechsel (FG Schl.-Holst. v. 8. 7. 65, EFG S. 608, rkr.; s. auch „*Familienzusammenführung*“). Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen wäre aber auch in bestimmten Fällen kündigungsbeding-

ter Umzüge zu bejahen, so etwa, wenn der Stpfl. keine Veranlassung zur Kündigung gegeben hat (glA *Seithel*, FR 1967 S. 319; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 329) oder die Kündigung behördlich veranlaßt wurde (aA BFH v. 23. 6. 78 VI R 175/75, BStBl. II S. 526 betr. Stadtbahnbau). UE sind auch die mit einer Entscheidung zusammenhängenden Umzugskosten eines Stpfl. aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (glA im Ergebnis *Slomma*, BB 1981 S. 775, der aber wohl eine Rechtspflicht bejaht); nicht abziehbar, weil durch den Höchstbetrag nach § 33 a Abs. 1 abgegolten, sind die für den unterhaltsberechtigten Ehegatten aufgewendeten und zivilrechtlich als Unterhaltsleistung zu verrechnenden Umzugskosten (glA FG Düss./Köln v. 13. 6. 69, EDStZ S. 333).

Wegen Mietabfindungen und Baukostenzuschüssen im Zusammenhang mit dem Umzug in eine neue Wohnung s. auch Anm. 158–161 betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

Unfallschaden (s. auch „Ehrenamt“):

Schrifttum: *Oswald*, Stbg. 1962 S. 276; *Oswald/Mittelbach*, StuW 1965 S. 451; *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 327; *E. Schmidt*, FR 1980 S. 460; *a.V.*, b+p 1981 S. 14; *Meier*, DSr 1985 S. 517; *Paus*, FR 1988 S. 621.

Drittschäden: Zum Ersatz von Körper- und Sachschäden Dritter s. „Schadensersatz“.

► *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. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199 betr. Beschlagnahmeverlust eines Kfz.; s. auch BFH v. 28. 2. 64 VI 180/63 S, BStBl. III S. 453 betr. Verlust eines betriebl. Pkw durch Unfall; FG Düss./Köln v. 17. 12. 79, EFG 1980 S. 284, rkr., betr. merkantilen Minderwert eines unfallgeschädigten Kfz.; glA *Meier*, DSr 1985 S. 517; aA BFH v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442 betr. Wertverluste durch Zerstörung eines privaten Pkw als Werbungskosten. Zur einheitlichen Auslegung des Aufwendungsbegriffs s. Anm. 33; s. ferner „Deliktverluste“ und „Verluste“.

Aufwendungen zur Beseitigung des Schadens oder Wiederbeschaffungskosten, die nicht dem Abzugsverbot des Abs. 2 Satz 2 (weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch Sonderausgaben) unterliegen, sind nach der Rspr. des BFH grundsätzlich nicht als agB abziehbar. ZT wird diese Rspr. auf die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen der Vermögenssphäre (s. Anm. 45 ff.) oder die fehlende Zwangsläufigkeit (s. Anm. 173 ff.) gestützt, im übrigen die Gegenwertlehre (s. Anm. 37 ff.) angeführt.

BFH v. 28. 2. 64 VI 180/63 S, BStBl. III S. 453 betr. Vermögensverlust eines betrieblichen Pkw; v. 30. 7. 65 VI 275/64 U, BStBl. III S. 617 und v. 10. 4. 70 VI R 250/68, BStBl. II S. 680, beide betr. Kfz.-Unfälle anlässlich von Mittagsheimfahrten; krit. *Eisenberg*, StbJb. 1968/69 S. 328 (s. auch „Mittagsheimfahrten“); v. 17. 10. 73 VI R 84/70, BStBl. II 1974 S. 104 betr. unverschuldeten Verkehrsunfall; s. auch BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105 unter Aufhebung von Hess. FG v. 29. 1. 71, EFG S. 383 betr. Unfallschaden anläßl. einer Urlaubsreise mit dem Pkw des Vaters; Schl.-Holst. FG v. 22. 11. 82, EFG 1983 S. 291 betr. Unfall auf der Fahrt zur Kur. GlA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Unfall“; *Schmidt/Drenseck* XII., § 33 Anm. 8 „Unfall“. AA FG München v. 4. 11. 69, EFG 1970 S. 215, aufgeh. durch BFH v. 17. 10. 73 VI R 45/70, nv., betr. Unfallschaden eines Arztes, der Pkw beruflich benötigte; zT aA FG Düss./Köln v. 17. 12. 79, EFG 1980 S. 284, rkr., betr. Schadensbeseitigung auf Unfallfahrt zur Beerdigung der Mutter; mit zust. Anm. *Meier*, DSr 1985 S. 517. S. auch StRefKomm. II Tz. 515, die eine Beschränkung der Abziehbarkeit notwendi-

ger Aufwendungen auf durch unabwendbare Ereignisse verursachte Unglücksfälle ablehnt, weil auch durch selbstverschuldeten Unglücksfall agB entstehen könnten.

► *Zu Prozeßkosten* im Zusammenhang mit Unfallschäden s. Anm. 123.

Unterhalt: s. „*Unterhaltsleistungen*“.

Unterhaltsabfindungen: s. Anm. 62 betr. Abfindung.

Unterhaltsberechtigzte: s. „*Unterhaltsleistungen*“.

Unterhaltsleistungen: Zur Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an Unterhaltsberechtigte s. Anm. 146–148; zur Abziehbarkeit außergewöhnl. Aufwendungen zugunsten Angehöriger s. Anm. 148; zu Aussteuerleistungen s. Anm. 60 ff.; wegen Krankheitskosten Unterhaltsberechtigter s. Anm. 90 ff. u. „*Pflege- und Pflegeheimkosten*“; wegen Prozeßkosten s. Anm. 110 ff.; zur Schuldübernahme zugunsten Angehöriger s. Anm. 134 „*Schuldübernahme*“; s. ferner unter „*Abfindung*“, „*Altersheim*“, „*Angehörige*“, „*Ausbildungskosten*“, „*Legasthenie-Therapie*“, „*Nachhilfe*“, „*Privatschulbesuch*“.

Unterhaltsnachzahlung: Im Unterschied zu laufenden Unterhaltszahlungen sind Nachzahlungen von Unterhalt nicht durch die Pauschalregelung des § 33 a Abs. 1 EStG vor 1975 abgegolten. Derartige Aufwendungen sind außergewöhnlich und können – anders etwa als Abfindungen – (aus rechtlichen 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 § 33 a Abs. 1 abziehbar (BFH v. 9. 12. 66 VI R 101/66, BStBl. III 1967 S. 246 betr. Unterhaltsnachzahlungen zugunsten eines nichtehel. Kindes für zwei Jahre auf Grund eines Unterhaltsprozesses; zu dieser Entscheidung s. Anm. 58 u. 148); s. auch „*Abfindung*“.

Unterhaltsprozesse, Unterhaltssachen: Zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten in Unterhaltssachen s. Anm. 124.

Unterschlagung: s. „*Deliktsverluste*“.

Unterstützung: s. „*Unterhaltsleistungen*“.

Untreue: s. „*Deliktsverluste*“.

Vaterschaftsprozesse: Zum Abzug von Aufwendungen für Verfahren zur Feststellung der Vaterschaft s. Anm. 124 „*Unterhaltssachen*“.

Verdienstausschlag: Durch Krankheit, Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit oder Streik uä. entstandener Verdienstausschlag führt nicht zu agB; s. Anm. 34 unter „*Art der Aufwendungen*“ und „*Verluste*“.

Verfall: Zur Berücksichtigung von Vermögensverlusten durch Einziehung und Verfall s. „*Strafe*“ (andere Sanktionen).

Vergleichskosten: Zu den Kosten eines Prozeßvergleichs oder außergerichtl. Vergleichs s. Anm. 117.

Verhütungsmittel: s. „*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. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199 betr. Beschlagnahmeverlust eines Kfz.; aA BFH v. 19. 3. 82 VI R 25/80, BStBl. II S. 442 betr. Wertverlust durch Zerstörung eines privaten Pkw als Werbungskosten; s. ferner Anm. 34 (unter „*Schäden, Verluste*“)).

Vermögensauseinandersetzung (s. auch Anm. 62 betr. Abfindung, ferner „*Erbausgleich*“ und „*Zugewinnausgleich*“): Zahlungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung (*Erbausgleich*, *Zugewinnausgleich*) sind als bloße Vermö-

gensumschichtungen keine Aufwendungen iSd. Abs. 1 (s. „*Abfindung*“ und Anm. 34 unter „*Schäden, Verluste*“). Derartige Leistungen erfüllen auch im Rahmen der Einkunftsermittlung nicht den Aufwendungsbegriff, da es sich um Fälle unentgeltlichen Erwerbs handelt (§ 6 Anm. 416). *Keine Vermögensauseinandersetzung* stellt die Durchführung des *Versorgungsausgleichs* dar (str., s. Anm. 150–155). Die Frage, ob Zahlungen zur Vermögensauseinandersetzung Aufwendungen sind, ist von dem Problem der Zuordnung von Aufwendungen zur Einkommens- oder Vermögenssphäre (s. Anm. 45 ff.) zu unterscheiden.

Vermögens- und Erbstreitigkeiten: Zur Abziehbarkeit von Prozeßkosten in Vermögens- und Erbstreitigkeiten s. Anm. 123.

Vermögensverluste: s. „*Verluste*“ und Anm. 34 unter „*Schäden, Verluste*“.

Verpflegungsmehraufwand (zum Verpflegungsmehraufwand für eine Diät s. Anm. 208, 209; s. ferner „*Ausbildungskosten*“, „*Trinkgelder*“): Mehraufwendungen für Verpflegung, die nicht bereits als Betriebsausgaben oder Werbungskosten 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 ablehnend FG Nürnberg v. 17. 12. 65, EFG 1966 S. 177, rkr., und die Außergewöhnlichkeit ablehnend FG Düsseldorf v. 9. 6. 76, EFG 1977 S. 17, rkr., betr. einen 80jährigen. S. auch Anm. 31, 96 u. 97.

► **Übermäßige Körpergröße:** Verpflegungsmehraufwendungen übergroßer Menschen werden ebenfalls nicht als agB anerkannt, weil sie „ihrer Art nach“ nicht außergewöhnlich sind (BFH v. 21. 6. 63 VI 203/61 U, BStBl. III S. 381 betr. einen 1,96 m großen Stpfl.). S. auch Anm. 31.

► **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. 73, EFG S. 492, rkr., betr. die Mehrbelastung durch die eigene Lebensführung des getrennt Lebenden).

Verschuldung: s. Anm. 130–139.

Versicherungsbeiträge, Versicherungsprämien: Soweit Ausgaben für Versicherungen nicht bereits als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben 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. S. ferner „*Krankenkassenbeiträge*“.

Versicherungsschutz: Fehlender Versicherungsschutz hat keinen Einfluß auf die Zwangsläufigkeit außergewöhnl. Aufwendungen (insbes. Schadensersatzleistungen und Wiederbeschaffungskosten).

GlA *Heuer*, FR 1958 S. 570; *Schmidt/Drenseck* XII. § 33 Anm. 5 a unter Berufung auf BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71, BStBl. II 1974 S. 105, dem das jedoch nicht zu entnehmen ist; aA *Blümich/Oepen*, § 33 Anm. 150 „Schadensersatz“, beschränkt auf Fälle von Gefährdungshaftung; ferner die Rspr. der FG: FG Stuttgart v. 17. 12. 57, EFG 1958 S. 337, rkr.; FG Kassel v. 16. 2. 61, EFG S. 402, rkr.; FG Berlin v. 28. 10. 71, EFG 1972 S. 240, rkr., beiläufig; FG Nürnberg v. 19. 2. 74, EFG S. 469, rkr.; s. auch FG Berlin v. 27. 1. 67, EFG S. 233, aufgeh. durch BFH v. 23. 2. 68 VI R 97/67, BFHE 92 S. 199, ohne daß der BFH zur Frage des Versicherungsschutzes Stellung genommen hätte; ebenso BFH v. 17. 10. 73 VI R 143/71 aaO, der „der Frage nach der Notwendigkeit einer Vollkaskoversicherung keine Bedeutung“ beimißt, weil die Zwangsläufigkeit aus anderen Gründen abzulehnen war.

Stellungnahme: Die Rspr. der FG, wonach fehlender Versicherungsschutz gegen die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen spricht, ist insofern inkonsequent, als sie mit Ausnahme von FG Berlin v. 28. 10. 71 aaO die gleiche Folgerung bei den Krankheitskosten vermeidet. UE kann aus dem Zweck des § 33 nicht die Pflicht abgeleitet werden, der Stpfl. müsse sich zur Abwendung von Schäden gegen Schadensrisiken versichern (s. dazu Anm. 186). 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: s. Anm. 150–155.

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 (§ 33 a EStG 1953) Aufwendungen zur Wiederbeschaffung verlorengegangenen Hausrats nur noch nach § 33 abziehen. Nach § 52 Abs. 2 Satz 4 idF des EinglAnpG v. 22. 12. 1989 (BGBl. S. 2398; BStBl. I 1990 S. 53) ist der Flüchtlingsfreibetrag letztmals bei Stpfl. anzuwenden, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt vor dem 1. 1. 90 im Geltungsbereich des EStG begründet haben. Bis dahin stand dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen Freibetrag und Berücksichtigung tatsächlicher Wiederbeschaffungskosten nach § 33 zu (§ 33a Anm. 2; s. auch Anm. 75 ff.).

Verwaltungsprozeßkosten: s. Anm. 126 u. 127.

Verwarnungsgeld: s. „Strafe“.

Verzicht des Stpfl.:

▷ 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. 91 III R 91/89, BStBl. II 1992 S. 137; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 30. 1. 89, EFG S. 350, rkr., betr. Fluchthilfeaufwendungen (Rumänien); die Zwangsläufigkeit entfällt auch, wenn der Stpfl. auf Ersatzleistung bei psychotherapeutischer Behandlung verzichtet, weil er berufliche Nachteile befürchtet (Hess. FG v. 11. 6. 86, EFG 1986 S. 603, rkr.); ferner FG München v. 8. 4. 54, EDStZ S. 272 u. v. 14. 12. 56, EFG 1957 S. 200, aufgeh.; *Brosch*, DB 1967 S. 2003; *Horlemann*, BB 1980 S. 1837; *Teichner*, DStR 1965 S. 160; aA *Friederich*, BB 1981 S. 594. Ist der Verzicht jedoch als zwangsläufig anzusehen, so wird zT eine Minderung der Aufwendungen abgelehnt (FG Nürnberg v. 25. 6. 74, EFG S. 517, rkr.; *Brosch* aaO; *Teichner* aaO; aA FG Nürnberg v. 23. 3. 64, EFG S. 279, rkr.; s. auch Anm. 186).

Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge: Aufwendungen für vorbeugende, die Gesundheit erhaltende Maßnahmen sind nicht außergewöhnlich und daher von der StErmäßigung ausgeschlossen. Derartige Aufwendungen sind durch den Grundfreibetrag abgegolten (s. Anm. 7).

GLA BFH v. 26. 7. 57 VI 155/55 U, BStBl. III S. 347; v. 17. 7. 81 VI R 77/78, BStBl. II S. 711; BFH v. 6. 4. 90 III R 120/86, BFH/NV 1991 S. 84 betr. Aufwendungen zur Vorsorge

für künftige Heimunterbringung; BFH v. 17. 7. 92 VI R 96/88, BFH/NV 1993 S. 19 betr. Kneippkur eines Bundeswehrpiloten.

UE gilt das ebenso für die Kosten ärztlicher *Vorsorgeuntersuchungen*, deren Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit auch nicht damit zu begründen ist, daß derartige Kosten von den Trägern der gesetzl. Krankenversicherung übernommen werden (aA *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 unter „Krankheitskosten“ [2. 3]; *Offerhaus*, BB 1981 S. 1696).

Bei Aufwendungen für die *Ausübung eines Sports* unterscheidet die Rspr. zutreffend lediglich vorbeugende von therapeutischen Maßnahmen und fordert eine ärztliche Bescheinigung darüber, daß die Ausübung des Sports zur Heilung oder Linderung einer Krankheit eindeutig erforderlich ist, sowie zusätzlich eine ärztl. Überwachung, die je nach der Sportart auch durch andere fachkundige Personen (zB Krankengymnastin) erfolgen kann.

BFH v. 15. 10. 71 VI R 80/68, BStBl. II 1972 S. 14 betr. Aufwendungen eines an Hämorrhoiden leidenden Stpfl. für den Reitsport. Abl. auch FG Nürnberg. v. 31. 1. 75, EFG S. 311, rkr., und Nds. FG v. 22. 12. 75, EFG 1976 S. 184, rkr., jeweils betr. Aufwendungen bandscheibengeschädigter Stpfl. für den Betrieb eines privaten Schwimmbades; zu den Aufwendungen für den Bau eines derartigen Schwimmbades s. „*Umbaumaßnahmen*“, ferner „*Schwimmbad*“.

Vormundschaft: Aufwendungen als Vormund, Beistand oder Pfleger, die nicht von dritter Seite ersetzt werden, können agB sein, wenn der Stpfl. zur Übernahme des Amtes verpflichtet war.

FinMin. Nds. v. 4. 12. 84, FR 1985 S. 17 = DB 1985 S. 88 = BB 1985 S. 39; Erl. Ba.-Württ. v. 20. 11. 84 u. Erl. NRW v. 23. 11. 84, StEK EStG § 33 Nr. 81; s. auch DStR 1985 S. 83; s. auch „*Ehrenamt*“.

Vorsorgekuren: s. Anm. 102.

Vorsorgeuntersuchungen: Aufwendungen für ärztliche Vorsorgeuntersuchungen sind keine unmittelbaren Krankheitskosten. Es handelt sich um durch den Grundfreibetrag mitabgegoltene allgemeine Lebenshaltungskosten (str., s. „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“).

Vorteilsanrechnung, Vorteilsausgleichung: Zur Vorteilsanrechnung allgemein s. Anm. 41–44. Zur Vorteilsanrechnung bei Aufwendungen zur Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung s. Anm. 78; zu den Besonderheiten der Vorteilsausgleichung bei Krankheits- und Kurkosten s. Anm. 99 u. 107.

Vorzeitiger Erbausgleich: s. „*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. 67, EFG 1968 S. 66, rkr.; die Zwangsläufigkeit ablehnend ebenso *Fitsch* in *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 33 Anm. 78 „*Ehrenamt*“ und „*Politische Tätigkeit*“; 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 (§ 33 b Abs. 1) und der Berücksichtigung der tatsächlichen Aufwendungen s. Anm. 82 und § 33 b Anm. 39.

Wallfahrt: s. „*Pilgerfahrt*“.

Wehrdienst: Aufwendungen zum Freikauf vom Militärdienst im Ausland sind keine agB (s. Anm. 63).

Wehrpflichtiger: s. „Familienbeifahrten“.

Weiterbildung: s. „Ausbildungskosten“.

Wiederbeschaffungskosten: s. „Verluste“.

Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung: s. Anm. 75–78.

Wiederherstellung: s. „Instandsetzung“.

Wohnraumbeschaffungskosten: s. Anm. 158–161.

Wohnungseinrichtung: Aufwendungen zur Erst- und Wiederbeschaffung als agB s. Anm. 74.

Wohnungsinstandsetzung: s. „Instandsetzung“ u. Anm. 158–161 betr. Aufwendungen zur Wohnraumbeschaffung.

Wunderheiler: Aufwendungen für den Besuch eines Wunderheilers sind nicht als Krankheitskosten abziehbar (BFH v. 18. 4. 90 III R 38/86, BFH/NV 1991 S. 27 betr. Geistesheiler in Manila; FG Berlin v. 1. 8. 89, EFG 1990 S. 63, rkr.; FG Hamb. v. 30. 9. 91, EFG 1992 S. 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. 80, EFG 1981 S. 293, rkr.).

Zinsen: Zum Abzug von Schuldzinsen s. Anm. 134 f.; s. ferner „*Aussetzungszinsen*“, „*Hinterziehungszinsen*“, „*Säumniszuschläge*“, „*Stundungszinsen*“, „*Verspätungszuschläge*“ und „*Zwangsgeld*“.

Zivilprozeßkosten: s. Anm. 117–123.

Zugewinnausgleich:

Schrifttum: Doebler/Stubmann, Steuerfolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinngemeinschaft und der Ehe, 3. Aufl. 1981; Loepelmann/Eisenberg, Steuerfolgen der Ehescheidung, München 1967; Enders, Steuerfolgen in der Rechtspraxis Zugewinnausgleich, MDR 1985 S. 545; Kanzler, EStrechtl. Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990 S. 367 u. 405; ders., Scheidungsfolgen im EStRecht, NWB F 3 S. 8367 (10/92).

Zahlungen in *Erfüllung einer Ausgleichsforderung* bei Beendigung der Zugewinngemeinschaft (§§ 1363 Abs. 2 Satz 2, 1378 BGB) sind keine agB (FG Nürnberg v. 12. 8. 65, EFG S. 585, rkr.). Wie alle Leistungen zum Zwecke einer Vermögensauseinandersetzung erfüllen sie als bloße Vermögensumschichtungen nicht den Aufwendungsbegriff (s. Anm. 34 u. „*Vermögensauseinandersetzung*“). Dies gilt auch für die Zahlung von Verzugs- und Stundungszinsen bei verspäteter Zahlung des Ausgleichs (FG Hamb. v. 22. 1. 88, EFG S. 368, rkr.)

Die *Kosten der Durchführung* eines Zugewinnausgleichs sind als Prozeßkosten in Scheidungsfolgesachen (§ 621 Abs. 1 ZPO) zu behandeln (s. Anm. 121); für die Rechtslage vor der Reform des Scheidungsrechts eine agB bejahend: FG Düss. v. 31. 3. 76, EFG S. 447, aufgehoben.

Siehe auch „*Abfindung*“, „*Versorgungsausgleich*“.

Zumutbare Belastung: s. Anm. 57, 58 u. 218 ff.

Zuschuß: s. Anm. 158–161 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 Betriebsausgaben oder Werbungskosten (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. 67 VII 238/64 (BStBl. III S. 401) hat das Zwangsgeld ua. auch einen „gewissen“ Strafcharakter. Eine der Strafe entsprechende Behandlung führt jedoch ebenfalls zur Nichtabziehbarkeit des Zwangsgeldes (s. „Strafe“).

Zwangsläufigkeit: Zur Zwangsläufigkeit von Aufwendungen allgemein s. Anm. 170–190; zur Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen s. Anm. 188, aus tatsächlichen Gründen s. Anm. 189 und aus sittlichen Gründen s. Anm. 190; objektive und subjektive Zwangsläufigkeit s. Anm. 177; inländ. oder ausländ. Beurteilungsmaßstab für die Zwangsläufigkeit s. Anm. 178; Kausalität und Zwangsläufigkeit s. Anm. 184; Verschulden und Zwangsläufigkeit s. Anm. 185; zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen s. Anm. 194–197.

Zweitausbildung, Zweitstudium: s. „*Ausbildungskosten*“.

Zweitwagen: s. „*Fahrtkosten*“.

Zweitwohnung: Die Kosten einer Zweitwohnung in klimatisch günstiger Umgebung und der *Fahrten* dorthin sind auch dann grundsätzlich keine agB, wenn der Aufenthalt am Ort der Zweitwohnung therapeutische Gründe hat (BFH v. 20. 11. 87 III R 296/84, BStBl. II 1988 S. 137, betr. Zweitwohnung eines asthmakranken Stpfl. in Davos/Schweiz; FG Hamb. v. 7. 2. 74, EFG S. 310, rkr., betr. einen bronchialleidenden Stpfl.); FG Nürnberg v. 21. 2. 92, EFG 1992 S. 399, rkr., betr. krankheitsbedingte Führung eines 2. Haushalts; s. „*Asthma, Atemwegserkrankungen*“ und Anm. 96, 97 betr. mittelbare Krankheitskosten.

Zwischenheimfahrten: s. Anm. 97 und „*Mittagsbeimfahrten*“.