Urteil vom 05. Oktober 2017, VI R 47/15

Aufwendungen für IVF einer in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebenden unfruchtbaren Frau als außergewöhnliche Belastung

ECLI:DE:BFH:2017:U.051017.VIR47.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 1, EStG VZ 2011

vorgehend FG Münster, 22. Juli 2015, Az: 6 K 93/13 E

Leitsätze

1. Aufwendungen einer empfängnisunfähigen (unfruchtbaren) Frau für eine heterologe künstliche Befruchtung durch In-vitro-Fertilisation (IVF) sind als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) auch dann zu berücksichtigen, wenn die Frau in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt.

2. Da die Aufwendungen dazu dienen, die Fertilitätsstörung der Steuerpflichtigen auszugleichen, sind sie als insgesamt --einschließlich der auf die Bereitstellung und Aufbereitung des Spendersamens entfallenden Kosten-- auf dieses Krankheitsbild abgestimmte Heilbehandlung darauf gerichtet, die Störung zu überwinden. Eine Aufteilung der Krankheitskosten kommt insoweit nicht in Betracht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23. Juli 2015 6 K 93/13 E aufgehoben.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2011 vom 30. Mai 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2012 des Beklagten auf den Betrag festgesetzt, der sich bei der Berücksichtigung von zusätzlichen Krankheitskosten in Höhe von 8.498,85 € als außergewöhnliche Belastung ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) lebte im Streitjahr (2011) in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft. Eine eingetragene Partnerschaft bestand zu dieser Zeit noch nicht. Aufgrund einer primären Sterilität (Unfruchtbarkeit) konnte die Klägerin ohne medizinischen Eingriff nicht schwanger werden. Aus diesem Grund ließ sie sich ab dem Jahr 2010 durch verschiedene medizinische Maßnahmen behandeln, um eine Schwangerschaft herbeizuführen.

2 Im Streitjahr ließ die Klägerin in der Y-klinik in Dänemark eine In-vitro-Fertilisation (IVF) unter Verwendung von Samenzellen eines Spenders durchführen. Die dänische Klinik unterlag der Kontrolle der dänischen Gesundheitsbehörden. Vor und nach der Behandlung nahm die Klägerin Medikamente ein. Durch die Behandlung entstanden ihr Kosten in Höhe von insgesamt 8.498,85 €, die die Klägerin in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr als außergewöhnliche Belastung geltend machte. Die Aufwendungen setzen sich zusammen aus Kosten für von den behandelnden Ärzten rezeptierte Medikamente (1.583,56 €), die Durchführung der IVF in der Klinik (5.800 €) sowie für Fahrt- und Übernachtungskosten in Dänemark (954 € zzgl. 161,29 €).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen nicht als außergewöhnliche Belastung an. Der gegen den Einkommensteuerbescheid eingelegte Einspruch blieb ebenfalls erfolglos. Das FA war der Ansicht, die Berücksichtigung der Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als Krankheitskosten komme nicht in Betracht, weil die Maßnahme nicht in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen worden sei.

4 Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2071 veröffentlichten Gründen ab. Es war im Wesentlichen der Ansicht, aufgrund der Unfruchtbarkeit der Klägerin stelle die IVF zwar eine medizinisch indizierte Heilbehandlung dar. Es fehle jedoch an der erforderlichen Zwangsläufigkeit zwischen der Krankheit der Klägerin und den geltend gemachten Kosten. Denn die Kinderlosigkeit der Klägerin sei nicht unmittelbare und ausschließliche Folge ihrer krankheitsbedingten Unfruchtbarkeit gewesen, sondern sei zugleich maßgeblich darin begründet, dass sie in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebe, in der die Zeugung eines Kindes auf natürlichem Wege ausgeschlossen sei. Die IVF habe damit in erster Linie der Realisierung des Kinderwunsches gedient.

5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

6 Sie beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 30. Mai 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2012 dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Krankheitskosten in Höhe von 8.498,85 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die von der Klägerin in Zusammenhang mit der künstlichen Befruchtung getragenen Aufwendungen zu Unrecht nicht als zwangsläufig i.S. von § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beurteilt. Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen kann der Senat in der Sache selbst entscheiden.

9 1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen. Aufwendungen entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann, soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

10 a) In ständiger Rechtsprechung geht der Bundesfinanzhof (BFH) davon aus, dass Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel erbracht werden, die Krankheit erträglich zu machen (BFH-Urteile vom 17. Juli 1981 VI R 77/78, BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711; vom 13. Februar 1987 III R 208/81, BFHE 149, 222, BStBl II 1987, 427, und vom 20. März 1987 III R 150/86, BFHE 149, 539, BStBl II 1987, 596; vom 2. September 2010 VI R 11/09, BFHE 231, 69, BStBl II 2011, 119).

11 b) Im Hinblick auf die für den Abzug nach § 33 EStG erforderliche Zwangsläufigkeit wird nicht danach unterschieden, ob ärztliche Behandlungsmaßnahmen oder medizinisch indizierte Hilfsmittel der Heilung dienen oder lediglich einen körperlichen Mangel ausgleichen sollen. Deshalb werden regelmäßig auch Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, obwohl der körperliche Mangel durch die betreffende Maßnahme nicht behoben, sondern nur "umgangen" oder kompensiert wird (Senatsurteil vom 16. Dezember 2010 VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 13). An der einzigen Ausnahme im BFH-Urteil vom 28. Juli 2005 III R 30/03 (BFHE 210, 355, BStBl II 2006, 495) --kein Abzug von Aufwendungen für künstliche Befruchtungen einer unverheirateten empfängnisunfähigen Frau-- hat der BFH nicht festgehalten (BFH-Urteil vom 10. Mai 2007 III R 47/05, BFHE 218,

141, BStBl II 2007, 871). Denn die Empfängnisunfähigkeit einer Frau ist --unabhängig von ihrem Familienstand-- eine Krankheit (BFH-Urteil in BFHE 210, 355, BStBl II 2006, 495, unter II.4.a). Dementsprechend erkennt der BFH in ständiger Rechtsprechung Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als Behandlung bei Sterilität an, wenn diese in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte vorgenommen wird (BFH-Urteile in BFHE 210, 355, BStBl II 2006, 495; in BFHE 218, 141, BStBl II 2007, 871; vom 21. Februar 2008 III R 30/07, BFH/NV 2008, 1309; Senatsurteile in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, und vom 17. Mai 2017 VI R 34/15, BFHE 258, 358).

12 c) Voraussetzung ist allerdings weiter, dass die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang steht. Denn eine nach nationalem Recht verbotene Behandlung kann keinen zwangsläufigen Aufwand i.S. des § 33 Abs. 1 EStG begründen (Senatsurteil in BFHE 258, 358). Vielmehr ist von den Steuerpflichtigen zu erwarten, dass sie gesetzliche Verbote beachten. Aufwendungen für nach objektiv-rechtlichen Maßstäben verbotene Behandlungsmaßnahmen sind selbst dann nicht zwangsläufig, wenn sie nicht straf- oder bußgeldbewehrt sind (Urteil des Bundessozialgerichts vom 18. November 2014 B 1 KR 19/13 R, BSGE 117, 212, Rz 11, zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung) oder wegen eines Strafausschließungsgrundes nicht geahndet werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 9. Mai 2003 18 K 7931/00 E, EFG 2003, 1548; FG München, Beschluss vom 21. Februar 2000 16 V 5568/99, EFG 2000, 496). Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche Befruchtung nur zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung insbesondere nicht gegen das deutsche Embryonenschutzgesetz (ESchG) verstößt und --wie bereits unter b) ausgeführt-- mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte im Einklang steht (zuletzt Senatsurteil in BFHE 258, 358).

13 2. Gemessen an diesen Grundsätzen sind die Aufwendungen der Klägerin für die medizinisch angezeigte künstliche Befruchtung als Krankheitskosten zu beurteilen und damit steuermindernd als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG zu berücksichtigen (unter a). Der Umstand, dass die Klägerin in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt, steht einer Berücksichtigung nicht entgegen (unter b).

14 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) konnte die Klägerin aufgrund einer primären Sterilität (Unfruchtbarkeit) ohne medizinischen Eingriff nicht schwanger werden. Demzufolge hat das FG die gegebene Empfängnisunfähigkeit der Klägerin zutreffend als Krankheit und die vorgenommene IVF als aus medizinischer Sicht erforderliche Heilbehandlung beurteilt.

15 aa) Die IVF ist eine zur Behandlung dieser Krankheit --bei Mann wie Frau-- spezifisch erforderliche medizinische Leistung. Unerheblich ist, dass mit den ärztlichen Maßnahmen nicht bezweckt ist, die Ursachen der Fertilitätsstörung zu beseitigen oder Schmerzen und Beschwerden zu lindern. Denn dem Begriff der Linderung einer Krankheit wohnt gerade nicht inne, dass damit auch eine Behebung ihrer Ursachen verbunden ist. Von der Linderung einer Krankheit kann vielmehr schon dann gesprochen werden, wenn die ärztliche Tätigkeit auf die Abschwächung oder eine partielle oder völlige Unterbindung oder Beseitigung von Krankheitsfolgen gerichtet ist oder --wie vorliegend-- eine Ersatzfunktion für ein ausgefallenes Organ bezweckt wird (Senatsurteil in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 18).

16 bb) Unschädlich ist, dass die IVF im Streitfall mit heterologem Samen durchgeführt wurde (vgl. Senatsurteil in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, Rz 19, für den Fall einer heterologen künstlichen Befruchtung bei einem verheirateten Paar). Im Fall einer gleichgeschlechtlichen (Frauen-)Partnerschaft ist bereits vom Grund her eine künstliche Befruchtung unter Verwendung homologen Samens, d.h. des Samen des Ehemannes oder des Partners in stabiler Partnerschaft (vgl. die Begriffsbestimmung unter 1.5. der (Muster-)Richtlinie zur Durchführung der assistierten Reproduktion des Wissenschaftlichen Beirats der Bundesärztekammer (Novelle 2006) --Muster-RL--, Deutsches Ärzteblatt 2006, 1392/94), ausgeschlossen, das betroffene Paar vielmehr auf die Verwendung von heterologem Samen, d.h. Spendersamen, angewiesen. Die künstliche Befruchtung einer unter Sterilität leidenden Frau in fester Partnerschaft zielt --wie auch eine homologe oder heterologe künstliche Befruchtung wegen Sterilität eines heterosexuellen Partners-- auf die Beseitigung der Kinderlosigkeit des Paares unter Ersetzung der durch Krankheit behinderten Körperfunktion der sterilen Frau durch eine medizinische Maßnahme.

17 b) Entgegen der Auffassung des FG steht der Umstand, dass die Klägerin in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt, der Anerkennung der Krankheitskosten nicht entgegen.

18 So können Aufwendungen einer empfängnisunfähigen, in einer festen bzw. festgefügten Partnerschaft lebenden Frau --und damit ohne Rücksicht auf ihren Familienstand-- für Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung durch IVF

nach der Rechtsprechung des BFH als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein (BFH-Urteile in BFHE 218, 141, BStBl II 2007, 871; in BFH/NV 2008, 1309).

19 aa) Zwar stellt die Rechtsprechung des BFH --wie oben ausgeführt-- darauf ab, dass die Maßnahme zur Sterilitätsbehandlung in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen vorgenommen wird (BFH-Urteile in BFHE 210, 355, BStBl II 2006, 495; in BFHE 218, 141, BStBl II 2007, 871; in BFH/NV 2008, 1309; Senatsurteile in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414, und in BFHE 258, 358; zustimmend Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 33 Rz 54 "Befruchtung"). Für die Prüfung dieser Frage ist dabei in der Regel die Richtlinie heranzuziehen, die von der Ärztekammer des die Behandlung durchführenden Arztes erlassen wurde. Wird die Behandlung --wie im Streitfall-- im Ausland durchgeführt, ist es ausreichend, wenn der Steuerpflichtige diese zumindest in einem Bundesland hätte durchführen können.

20 Die von den Landesärztekammern erlassenen Berufsordnungen legen fest, dass bei speziellen medizinischen Maßnahmen oder Verfahren, die ethische Probleme aufwerfen und zu denen die Ärztekammer Richtlinien zur Indikationsstellung und zur Ausführung als Bestandteil der Berufsordnung festgelegt hat, die Ärztinnen und Ärzte diese zu beachten haben. Dies gilt auch für die Muster-RL. Die Landesärztekammern haben bis auf den Freistaat Bayern sowie die Länder Berlin und Brandenburg auf der Grundlage der Muster-RL eigene Richtlinien zur assistierten Reproduktion erlassen. Zusätzlich enthält die Muster-RL einen Kommentar, der nicht verbindlich ist und den lediglich einige Landesärztekammern übernommen haben.

21 Darin heißt es im Hinblick auf die Muster-RL regelmäßig unter 3.1.1 zu den statusrechtlichen Voraussetzungen: "Methoden der assistierten Reproduktion sollen unter Beachtung des Kindeswohls grundsätzlich nur bei Ehepaaren angewandt werden. ... Methoden der assistierten Reproduktion können auch bei einer nicht verheirateten Frau angewandt werden. Dies gilt nur, wenn die behandelnde Ärztin/der behandelnde Arzt zu der Einschätzung gelangt ist, dass die Frau mit einem nicht verheirateten Mann in einer festgefügten Partnerschaft zusammenlebt und dieser Mann die Vaterschaft an dem so gezeugten Kind anerkennen wird." In den Kommentierungen ist interpretierend in der Regel ausgeführt, bei nicht miteinander verheirateten Paaren sei einer heterologen Insemination im Hinblick auf das Ziel, dem so gezeugten Kind eine stabile Beziehung zu beiden Elternteilen zu sichern, mit besonderer Zurückhaltung zu begegnen. Aus diesem Grund sei eine heterologe Insemination zurzeit bei Frauen ausgeschlossen, die in keiner Partnerschaft oder in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebten. Anders als zur Zeit vor Erlass der Muster-RL ist eine heterologe Insemination bei Frauen, die in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft leben, aber nicht mehr explizit verboten.

22 Danach stehen die Richtlinien der ärztlichen Berufsordnungen des Freistaats Bayern sowie der Länder Berlin und Brandenburg der bei der Klägerin vorgenommenen Kinderwunschbehandlung nicht entgegen. Aber auch in Hessen hätte sie die Behandlung vornehmen können (vgl. Senatsurteil vom 5. Oktober 2017 VI R 2/17).

23 Dass die Klägerin sich gleichwohl gezwungen sah, die Behandlung in Dänemark vornehmen zu lassen, ist deshalb im Streitfall unschädlich. Anhaltspunkte dafür, dass die Behandlung gegen das ESchG verstoßen haben könnte, liegen nicht vor.

24 bb) Ebenso wie bei Ehepaaren und heterosexuellen Lebenspartnerschaften kann in entsprechenden Fällen einer künstlichen Befruchtung zur Umgehung einer vorhandenen Sterilität eines Partners auch bei gleichgeschlechtlichen Paaren eine tatsächliche Zwangslage damit nicht verneint werden (ebenso Schmidt/ Loschelder, EStG, 36. Aufl., § 33 Rz 35 "Künstliche Befruchtung"; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 33 Anh 1 ABC der ag Belastungen "Künstliche Befruchtung" Rz 6; wohl auch Meurer, Der Ertragsteuerberater 2007, 402; a.A. Mellinghoff in Kirchhof, a.a.O., § 33 Rz 54 "Befruchtung"). Entsprechend sind die von der Klägerin getragenen Kosten für die künstliche Befruchtung in Höhe von 8.498,85 € als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

25 cc) Infolgedessen kommt auch eine Aufteilung der Krankheits-kosten nicht in Betracht. Die Aufwendungen dienten dazu, die Fertilitätsstörung der Klägerin auszugleichen, und waren als insgesamt --einschließlich der auf die Bereitstellung und Aufbereitung des Spendersamens entfallenden Kosten-- auf dieses Krankheitsbild abgestimmte Heilbehandlung darauf gerichtet, die Störung zu überwinden. Die Behandlung ist insoweit ebenso wie eine heterologe Insemination (Senatsurteil in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414; zur Kombination mit einer intrazytoplasmatischen Spermieninjektion Senatsurteil in BFHE 258, 358; s. zur einheitlichen Gesamtmaßnahme auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 3. März 2004 IV ZR 25/03, BGHZ 158, 166) als untrennbare Einheit zu sehen (ebenso Bleschick, EFG 2017, 476; a.A. Hermenns/Modrzejewski/Rüsch, Finanz-Rundschau 2017, 270, 275). Die Behandlung zielte auf die Beseitigung der Kinderlosigkeit der Klägerin und ihrer Lebensgefährtin. Auch wenn der Kinderlosigkeit selbst kein Krankheitswert zukommt (Senatsurteil in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414), wird die

krankheitsbedingte Empfängnisunfähigkeit der Klägerin durch eine medizinische Maßnahme (IVF unter Verwendung von Spendersamen) überwunden.

26 3. Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de