

# Beschluss vom 01. September 2021, VI R 18/19

Anwendung des § 33 Abs. 3 EStG auf sogenannte beihilfefähige Aufwendungen im Krankheitsfall verfassungsgemäß

ECLI:DE:BFH:2021:B.010921.VIR18.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 33 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, FGO § 126a, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. Februar 2018, Az: 10 K 1153/16

## Leitsätze

NV: Der Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 EStG bei sogenannten beihilfefähigen Krankheitskosten benachteiligt Steuerpflichtige ohne Beihilfeanspruch nicht in verfassungswidriger Weise gegenüber beihilfeberechtigten Beschäftigten im öffentlichen Dienst.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 05.02.2018 - 10 K 1153/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Berücksichtigung von Krankheitskosten im Rahmen des § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist verheiratet. Er wurde für das Streitjahr (2013) mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) entsprach den Angaben in der Einkommensteuererklärung im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften. Die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheitskosten wirkten sich im Steuerbescheid für 2013 infolge des Ansatzes der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG nicht steuermindernd aus. Der Bescheid erging nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 3 Mit dem Einspruch begehrte der Kläger die Berücksichtigung der Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ohne Ansatz einer zumutbaren Belastung. Zur Begründung führte er u.a. aus, beim Abzug der zumutbaren Belastung verstoße eine undifferenzierte steuerliche Behandlung von sogenannten beihilfefähigen Krankheitskosten, d.h. solchen Aufwendungen, die bei persönlich beihilfeberechtigten Steuerpflichtigen von der Beihilfe erstattet würden, und anderen --sogenannten nicht beihilfefähigen-- Aufwendungen im Krankheitsfall gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 des Grundgesetzes --GG--).
- 4 Der Kläger errechnete aus den Aufwendungen für ein Zahnimplantat und für eine Sehhilfe seine "beihilfefähigen Aufwendungen", wobei er von einem Beihilfesatz von 70 % ausging sowie die Kostendämpfungspauschale abzog, und begehrte deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen ohne Ansatz der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG.
- 5 Mit geändertem Einkommensteuerbescheid hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Mit Einspruchsentscheidung wies es den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab.

- 6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Er beantragt sinngemäß,  
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 05.02.2018 - 10 K 1153/16 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.03.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 16.12.2015 dahingehend zu ändern, dass zusätzlich ein Betrag von 1.337 € ohne Abzug einer zumutbaren Belastung als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird.
- 8 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat § 33 EStG zutreffend angewandt. Insbesondere hat es die geltend gemachten Aufwendungen zu Recht um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) gemindert.
- 10 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung), so wird nach § 33 Abs. 1 EStG auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (Abs. 3) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.
- 11 Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ziel des § 33 EStG ist es, zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen. Dementsprechend geht der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Bei den typischen und unmittelbaren Krankheitskosten wird die Außergewöhnlichkeit letztlich unwiderleglich vermutet und die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen weder dem Grunde noch der Höhe nach geprüft (Senatsurteile vom 14.04.2015 - VI R 89/13, BFHE 249, 483, BStBl II 2015, 703, und vom 02.09.2015 - VI R 32/13, BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151).
- 12 2. Nach diesen Grundsätzen ist es zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass die streitbefangenen Aufwendungen für das Zahnimplantat und die Sehhilfe Krankheitskosten darstellen und daher grundsätzlich als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind. Die Aufwendungen sind allerdings nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, als sie den Betrag der nach § 33 Abs. 3 EStG ermittelten zumutbaren Belastung überschreiten. Denn § 33 Abs. 3 EStG differenziert bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung nicht zwischen Krankheitskosten und anderen Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind (Senatsurteil in BFHE 251, 196, BStBl II 2016, 151, und Senatsbeschluss vom 21.02.2018 - VI R 11/16, BFHE 260, 507, BStBl II 2018, 469; BFH-Urteile vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55; vom 25.04.2017 - VIII R 52/13, BFHE 258, 53, BStBl II 2017, 949, und BFH-Beschluss vom 29.09.2016 - III R 62/13, BFHE 255, 252, BStBl II 2017, 259).
- 13 3. Der Ansatz der zumutbaren Belastung auch bei Krankheitskosten, die bei einem beihilfeberechtigten Arbeitnehmer beihilfefähig wären, ist von Verfassungs wegen hinzunehmen. Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) liegt insoweit nicht vor.
- 14 Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21.06.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (BVerfG-Beschlüsse vom 08.06.2004 - 2 BvL 5/00, BVerfGE 110, 412; in BVerfGE 116, 164; Senatsbeschluss vom 17.07.2014 - VI R 8/12, BFHE 247, 64).

- 15** Der allgemeine Gleichheitssatz ist bereichsspezifisch anzuwenden. Dementsprechend hat der Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, ist im Bereich des Einkommensteuerrechts durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (z.B. BVerfG-Urteil vom 09.12.2008 - 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210; BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224; Senatsbeschluss in BFHE 247, 64).
- 16** Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das BVerfG in seiner bisherigen Rechtsprechung u.a. Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt (BVerfG-Beschluss vom 14.06.2016 - 2 BvR 323/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 829). Die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung beruht darauf, dass jede gesetzliche Regelung verallgemeinern muss. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens und müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen. Auf dieser Grundlage darf der Gesetzgeber generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Er darf sich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG-Beschluss in HFR 2016, 829). Zudem ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG aus einer Steuervergünstigung für eine Gruppe aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch einer anderen Gruppe auf eine vergleichbare steuerliche Entlastung erwächst (BVerfG-Urteil vom 20.04.2004 - 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; BVerfG-Beschluss vom 20.04.2004 - 1 BvR 610/00, HFR 2004, 696; Senatsurteil vom 11.03.2010 - VI R 9/08, BFHE 229, 135, BStBl II 2011, 183).
- 17** 4. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze widerspricht die im Streitjahr anzuwendende Gesetzeslage nicht dem allgemeinen Gleichheitssatz. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des Klägers gegenüber anderen Steuerpflichtigen liegt nicht vor.
- 18** a) Nach § 33 Abs. 3 EStG ist die zumutbare Belastung bei allen Steuerpflichtigen in gleicher Weise zu berücksichtigen.
- 19** b) § 3 Nr. 11 EStG ordnet die Steuerfreiheit für Beihilfeleistungen an, die dem Steuerpflichtigen aus öffentlichen Mitteln gewährt werden. Danach sind die einem nach den Beihilfebestimmungen der öffentlich-rechtlichen Dienstherrn beihilfeberechtigten Steuerpflichtigen gewährten Beihilfeleistungen im Krankheitsfall steuerfrei. Andere Beihilfen, insbesondere auch solche, die in Krankheitsfällen nicht aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, sind nicht steuerfrei.
- 20** c) In dem Beschluss vom 19.02.1991 - 1 BvR 1231/85 (BVerfGE 83, 395) betreffend einen ehemaligen Forstbeamten, der von seinem neuen privaten Arbeitgeber Beihilfe aufgrund des mit ihm geschlossenen Arbeitsvertrags erhielt, hat das BVerfG § 3 Nr. 11 EStG als verfassungsgemäß angesehen.
- 21** Indem § 3 Nr. 11 EStG die Steuerfreiheit nur für solche Beihilfeleistungen anordnet, die dem Steuerpflichtigen aus öffentlichen Mitteln gewährt werden, werden Steuerpflichtige, die Beihilfen nicht aus öffentlichen Mitteln erhalten, von einer Begünstigung ausgeschlossen. Der Kläger erhält keine Beihilfen aus öffentlichen Mitteln. Vielmehr ist er in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) versichert.
- 22** Das System der GKV ist durch das Sachleistungsprinzip gekennzeichnet. Dies bedeutet, dass die Krankenkassen den Versicherten bestimmte Leistungen zur Verfügung stellen (§ 2 Abs. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V--). Die Versicherten erhalten mithin keine Geldleistungen, sondern Leistungen in Form von Sach- und

Dienstleistungen (§ 2 Abs. 2 SGB V; vgl. Plagemann in: jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 2 SGB V Rz 4 ff., 61). Finanziert wird die GKV durch Beiträge, die im Falle eines Arbeitsverhältnisses von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu leisten sind (vgl. § 249 Abs. 1 SGB V bei versicherungspflichtigen Beschäftigten je zur Hälfte).

- 23** d) Soweit der Kläger vorträgt, er stünde hinsichtlich seiner "beihilfefähigen" Aufwendungen bei Anwendung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG schlechter als ein Beamter, weil er sie aus versteuertem Einkommen zu zahlen habe, ergibt sich dies nicht aus einer steuerlichen Belastungsentscheidung des Gesetzgebers. Ein Beamter erhält aufgrund der beihilferechtlichen Bestimmungen zum Teil höhere Aufwendungen für ärztliche Leistungen erstattet, als einem in der GKV versicherten Steuerpflichtigen für diese Leistungen nach dem Sachleistungsprinzip zustehen. Trägt ein gesetzlich versicherter Steuerpflichtiger bestimmte Aufwendungen --wie im Streitfall für ein Zahnimplantat und eine Sehhilfe-- selbst, so ist dies deshalb Folge der Entscheidung des Gesetzgebers hinsichtlich des Umfangs der Sachleistungsverpflichtung der GKV.
- 24** Indem der Kläger geltend macht, die zumutbare Belastung müsse um "beihilfefähige" Aufwendungen herabgesetzt werden, begehrt er im Grunde eine zumindest mittelbare Kostenbeteiligung über die Steuer. Es gibt indes im Steuerrecht einschließlich der Regelungen über die außergewöhnlichen Belastungen keinen Grundsatz, der besagt, dass in anderen Rechtsgebieten --wie etwa im Recht der GKV oder der beamtenrechtlichen Beihilfe-- getroffene Be- oder Entlastungsentscheidungen steuerrechtlich durch eine entsprechende Entlastung auszugleichen sind. Auch ist der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen aus Gründen der Gleichbehandlung verpflichtet, die streitigen --vom Kläger selbst getragenen-- Krankheitskosten von der Besteuerung freizustellen. Im Übrigen begründet --wie bereits unter 3. ausgeführt-- Art. 3 Abs. 1 GG nach der Rechtsprechung des BVerfG im Falle einer Steuervergünstigung für eine Gruppe keinen Anspruch einer anderen Gruppe auf eine vergleichbare steuerliche Entlastung (BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 274; BVerfG-Beschluss in HFR 2004, 696; Senatsurteile vom 15.09.2011 - VI R 6/09, BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144, und vom 11.09.2008 - VI R 13/06, BFHE 223, 39, BStBl II 2008, 928).
- 25** 5. Eine andere rechtliche Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem Vorbringen des Klägers im Schreiben vom 21.08.2021.
- 26** 6. Der Senat konnte durch Beschluss nach § 126a FGO entscheiden.
- 27** Das Verfahren nach § 126a FGO ist nicht auf bestimmte Fallgestaltungen beschränkt; vielmehr ist ein Beschluss nach § 126a FGO insbesondere auch zulässig, wenn über verfassungsrechtliche Fragen (s. BFH-Beschluss vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762) oder sonstige ungeklärte Rechtsfragen (vgl. BFH-Beschluss vom 08.02.2007 - I R 51/04) zu entscheiden ist.
- 28** Die Anhörungsmitteilung nach § 126a Satz 2 FGO bedarf keiner besonderen Begründung, weshalb der Senat die Revision einstimmig für unbegründet und mehrheitlich eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich hält (BFH-Beschluss vom 08.01.2014 - VII S 45/13). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Entscheidung nicht maßgeblich auf einen im bisherigen Verfahrensverlauf nicht angesprochenen tatsächlichen oder rechtlichen Gesichtspunkt gestützt wird.
- 29** So verhält es sich auch im vorliegenden Fall. Das FG hat in der Vorentscheidung u.a. ausgeführt, Be- und Entlastungswirkungen, die sich jenseits der einkommensteuerlichen Belastung erst aus dem Zusammenspiel mit dem Besoldungs-, Versorgungs- und Sozialversicherungsrecht ergäben, führten nicht zu einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung. Auch der Senat sieht die Schlechterstellung des Klägers gegenüber beihilfeberechtigten Steuerpflichtigen als Folge der Bestimmungen des Beihilferechts, die teilweise günstiger sind als die gesetzlich versicherten Steuerpflichtigen zustehenden Sachleistungsansprüche. Entsprechend hatten die Beteiligten zu dieser Problematik Gelegenheit zur Stellungnahme, die sie auch ausführlich wahrgenommen haben. Damit ist der fachgerichtlichen Verpflichtung zur Gewährung rechtlichen Gehörs (vgl. BVerfG-Beschluss vom 30.04.2003 - 1 PBvU 1/02, BVerfGE 107, 395) hinreichend Rechnung getragen.
- 30** Die angeführten Grundsätze gelten unabhängig von einer pandemischen Situation und der technischen Ausstattung eines Gerichts. Dem vorliegenden Beschluss stehen auch die Ausführungen des Klägers zur konkreten Belastungssituation des BFH nicht entgegen.
- 31** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.