# Urteil vom 14. Dezember 2022, X R 10/21

**Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit i.S. des § 16 Abs. 4 EStG**

ECLI:DE:BFH:2022:U.141222.XR10.21.0

BFH X. Senat

FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 4 S 1, EStG § 33 Abs 3, EStG § 33 Abs 4, EStG § 33b, EStDV § 64 Abs 1, EStDV § 65, SGB 6 § 240 Abs 2, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 29. April 2021, Az: 2 K 426/15

## Leitsätze

1. Für die Feststellung der dauernden Berufsunfähigkeit i.S. des § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG gelten die allgemeinen Beweisregeln. Daher darf das Gericht im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung auch nichtamtliche Unterlagen, z.B. Gutachten und andere Äußerungen von Fachärzten und sonstigen Medizinern, heranziehen.

2. Eine dauernde Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinne ist gegeben, wenn zum einen die Voraussetzungen des § 240 Abs. 2 SGB VI erfüllt sind und dieser Zustand zum anderen nicht nur in einem geringeren Ausmaß zeitlich befristet ist. Dieses bedarf einer Einzelfallprüfung.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 29.04.2021 - 2 K 426/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

1 Die am ... geborene Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) wurde für das Streitjahr 2012 zusammen mit dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) zur Einkommensteuer veranlagt. Während der Kläger nichtselbständig tätig war, erzielte die Klägerin aus ihrem Friseurbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Dieser Betrieb bestand aus einer Hauptniederlassung in (B) und einer Zweigstelle in (K).

2 Bereits im Oktober 2008 hatte sich die Klägerin wegen Beschwerden im Bereich des rechten Beins behandeln lassen und war im Februar 2009 für mehrere Tage stationär aufgenommen worden. In einem Gutachten zur sozialmedizinischen Leistungsbeurteilung vom 22.10.2010 stellt der Gutachter fest, dass die Klägerin seit dem 06.01.2010 bis auf Weiteres in ihrem bisherigen Beruf als Friseurmeisterin nur in einem zeitlichen Umfang von drei bis unter sechs Stunden tätig sein könne. Diese Leistungsminderung dauere voraussichtlich nicht weniger als drei Jahre an. Eine Besserung infolge einer hüftendoprothetischen Versorgung sei nicht unwahrscheinlich.

3 Mit Bescheid vom 09.11.2010 lehnte die Deutsche Rentenversicherung Nord (DRV) die Gewährung einer Rente wegen Erwerbsminderung ab. Allerdings stellte das Versorgungsamt am 20.12.2010 eine unbefristete Bescheinigung nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) aus, wonach die Klägerin "ein behinderter Mensch i.S. des § 33b des Einkommensteuergesetzes" in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) sei. Der Grad der Behinderung betrage 30 ab dem 01.02.2009; er beruhe nicht

überwiegend auf Alterserscheinungen, sondern auf Behinderungen i.S. des § 33b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und/oder b EStG.

4 Am 11.12.2012 veräußerte die Klägerin ihre Betriebsstätte in B zum 01.01.2013 und ermittelte einen Veräußerungsgewinn von 6.814 €. Die Übergabe erfolgte am 29.12.2012. Das Gewerbe meldete die Klägerin insoweit unter Hinweis auf eine Betriebsaufgabe aus gesundheitlichen Gründen ab. Die Betriebsstätte in K führte sie dagegen zunächst fort, bis sie sie im Jahr 2014 unentgeltlich auf den Kläger übertrug. Dieses Gewerbe meldete sie am 30.06.2014 ab.

5 Die DRV bewilligte der Klägerin mit Bescheid vom 15.03.2012 Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben dem Grunde nach und mit Bescheid vom 23.05.2013 Leistungen für eine Umschulung zur Sozialversicherungsfachangestellten ab dem 01.07.2013. Diese Umschulung nahm die Klägerin nach einer hüftendoprothetischen Versorgung in 2013 auf.

6 Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 beantragte die Klägerin den Abzug des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG, den sie bislang noch nicht in Anspruch genommen hatte. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG fest, da es aus seiner Sicht am Nachweis der Berufs- und Erwerbsunfähigkeit i.S. des § 240 Abs. 2 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) fehle. Der Einspruch der Kläger blieb erfolglos, wobei das FA u.a. auch darauf abstellte, dass die Klägerin bis ins Jahr 2014 ihre Tätigkeit als Friseurin nicht aufgegeben habe.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1534). Die Klägerin habe einen Teilbetrieb, nämlich die Betriebsstätte in B, veräußert. Nach der Zeugeneinvernahme sei davon auszugehen, dass die Betriebsstätte in K ein eigenständiger Teilbetrieb gewesen sei. Die Klägerin sei auch als dauernd berufsunfähig anzusehen. Unabhängig von einem entsprechenden Bescheid stehe fest, dass sie ihre Erwerbstätigkeit nur noch weniger als sechs Stunden täglich habe ausüben können. Das Gesetz sehe keine formalisierten Nachweisanforderungen vor, so dass das FG im Wege der freien Beweiswürdigung über das Vorliegen der dauernden Berufsunfähigkeit befinden dürfe. Aus dem für die DRV im Jahr 2010 erstellten ärztlichen Gutachten ergebe sich eindeutig, dass die Klägerin als Friseurin nur drei bis unter sechs Stunden habe tätig sein können. Eine Besserung bis zum Streitjahr 2012 sei unwahrscheinlich gewesen. Unerheblich sei die Möglichkeit, dass die Leistungsminderung durch eine (spätere) hüftendoprothetische Versorgung behoben werden könne, da es sich insoweit im Zeitpunkt der Gutachtenerstellung lediglich um eine Prognose gehandelt habe. Im Übrigen liege die Vermutung nahe, dass die tatsächlich im Jahr 2013 durchgeführte Operation keine Verbesserung gebracht habe. Maßgeblich sei im Übrigen allein, dass die Klägerin im Zeitpunkt der Veräußerung die Voraussetzungen des § 240 Abs. 2 SGB VI erfüllt habe.

8 Das FA rügt die Verletzung materiellen Rechts.

9 Zur Prüfung der dauernden Berufsunfähigkeit als Voraussetzung der Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG sei ein formalisiertes Nachweisverfahren durchzuführen. Die dauernde Berufsunfähigkeit sei entweder durch Vorlage eines Bescheides des Rentenversicherungsträgers, durch amtsärztliche Bescheinigung oder durch die erbrachte Leistung einer privaten Versicherungsgesellschaft, wenn deren Versicherungsbedingungen an einen Grad der Berufsunfähigkeit von mindestens 50 oder an eine Minderung der Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung auf weniger als sechs Stunden täglich anknüpften, nachzuweisen. Hierdurch werde eine aufgrund der fehlenden Sachkunde des FA und des FG mögliche unrichtige steuerrechtliche Beurteilung vermieden. Anders als im Fall des Nachweises von krankheitsbedingten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen i.S. des § 33 EStG vor der Einführung des § 64 EStDV diene die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG dem Ziel, kleinere Gewinne von der steuerlichen Belastung freizustellen und so dem Inhaber die Möglichkeit zu geben, den Gewinn ungeschmälert für seine Altersversorgung zu verwenden. Dieses Privileg solle nur dem begrenzten Personenkreis der dauernd berufsunfähigen oder mindestens 55 Jahre alten Steuerpflichtigen zugutekommen. Auch müsse berücksichtigt werden, dass der Freibetrag bei erbrachtem Nachweis in voller Höhe Wirkung entfalten könne. Dagegen sei bei Aufwendungen i.S. des § 33 Abs. 1 EStG stets auch die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG zu beachten, weshalb nicht sicher sei, ob es eine steuerliche Auswirkung gebe.

10 Sollte ein formalisiertes Nachweisverfahren im Fall des § 16 Abs. 4 EStG nicht nötig sein, sei fraglich, ob das FG zutreffend eine dauernde Berufsunfähigkeit der Klägerin habe annehmen dürfen. Denn eine solche Berufsunfähigkeit sei im Streitjahr 2012 nicht begutachtet worden. Auch das Gutachten vom 22.10.2010 enthalte insoweit keine Aussage. Es sei denkbar, dass die Klägerin ihre Berufsfähigkeit zwischenzeitlich habe wiederherstellen können. Auch habe sie in der Zeit von 2010 bis 2012 ihre Berufstätigkeit als Friseurmeisterin nicht

vollständig aufgegeben. Unklar sei, ob die im Jahr 2013 durchgeführte Operation erfolgreich gewesen sei. Etwas anderes ergebe sich nicht daraus, dass sich die Klägerin zur Sozialversicherungsangestellten habe umschulen lassen. Die Leistungen der DRV hierfür könnten auch aus anderen Gründen gewährt worden sein.

**11** Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

**12** Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

**13** Sie verweisen zur Begründung auf die Ausführungen im FG-Urteil.

## Entscheidungsgründe

II.

**14** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

**15** Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die Veräußerung der Hauptniederlassung in B als Teilbetriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG angesehen (unten 1.). Auch ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass eine dauernde Berufsunfähigkeit als Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG durch das Gericht nach den allgemeinen Beweisregeln festgestellt werden kann, ohne dass es insoweit eines formalisierten Nachweises bedarf (unten 2.). Jedoch hat das FG die dauernde Berufsunfähigkeit zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung nicht auf der Grundlage ausreichender Tatsachenfeststellungen bejaht (unten 3.). Spruchreife ist nicht gegeben, so dass das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen ist (unten 4.).

**16** 1. Im Rahmen seiner Würdigung ist das FG unter Berücksichtigung der räumlichen Trennung der beiden Betriebsstätten und des Vorhandenseins eines jeweils eigenen Kundenstamms vertretbar zu der Überzeugung gekommen, dass die Klägerin mit der Betriebsstätte in B einen Teilbetrieb gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG veräußert hat. Dies wird vom FA im Rahmen seiner Revision auch nicht weiter in Frage gestellt. Der Senat sieht daher von weiteren Ausführungen ab.

**17** 2. Die dauernde Berufsunfähigkeit der Klägerin im Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung ist Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG (unter a). Eines formalisierten Nachweises der dauernden Berufsunfähigkeit zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung bedarf es nicht (unter b).

**18** a) Gemäß § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG wird der sich bei einer (Teilbetriebs-)Veräußerung ergebende Gewinn nur zur Einkommensteuer herangezogen, soweit er 45.000 € übersteigt. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt (§ 16 Abs. 4 Satz 3 EStG). Da Letzteres nicht der Fall ist, kann die Klägerin einen Freibetrag, der sich im Streitfall auf 6.814 € belaufen würde, in Anspruch nehmen, wenn sie im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

**19** aa) Seit der Neufassung des § 16 Abs. 4 EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) setzt die Gewährung des Freibetrags nach Satz 1 der Vorschrift voraus, dass der Steuerpflichtige "im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig" ist.

**20** Hintergrund der Anknüpfung der dauernden Berufsunfähigkeit an eine solche "im sozialversicherungsrechtlichen Sinne" und folglich die Verweisung in das Sozialversicherungsrecht bei der Neufassung des § 16 Abs. 4 EStG durch das JStG 1996 war der erkennbare Wille des Gesetzgebers, einer Ausweitung der steuerlichen Vorteile aus § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG entgegenzutreten (Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1995, 851 (852) spricht insoweit von einer "Verschärfung" zur bisherigen Auslegung des Begriffs der Berufsunfähigkeit durch die Rechtsprechung). Denn die höchstrichterliche Rechtsprechung hatte den Begriff der Berufsunfähigkeit, der sich auch in § 1246 Abs. 2 der Reichsversicherungsordnung als Voraussetzung für die Gewährung einer Berufsunfähigkeitsrente fand, für Zwecke des § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG a.F. eigenständig ausgelegt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.1981 - VIII R 25/79, BFHE 134, 548, BStBl II 1982, 293; nachfolgend BFH-Urteile vom 13.03.1986 - IV R 176/84, BFHE 146, 399, BStBl II 1986, 601, und vom 25.08.1993 - IV R 45/91, BFH/NV 1994, 614).

21 bb) § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG verweist auf § 240 Abs. 2 SGB VI, der den Rentenanspruch wegen teilweiser Erwerbsminderung bei Berufsunfähigkeit regelt. Berufsunfähig nach § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI sind Versicherte, deren Erwerbsfähigkeit wegen Krankheit oder Behinderung im Vergleich zur Erwerbsfähigkeit von körperlich, geistig und seelisch gesunden Versicherten mit ähnlicher Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten auf weniger als sechs Stunden gesunken ist. Der Kreis der Tätigkeiten, nach denen die Erwerbsfähigkeit von Versicherten zu beurteilen ist, umfasst alle Tätigkeiten, die ihren Kräften und Fähigkeiten entsprechen und ihnen unter Berücksichtigung der Dauer und des Umfangs ihrer Ausbildung sowie ihres bisherigen Berufs und der besonderen Anforderungen ihrer bisherigen Berufstätigkeit zugemutet werden können. Zumutbar ist stets eine Tätigkeit, für die die Versicherten durch Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben mit Erfolg ausgebildet oder umgeschult worden sind. Berufsunfähig ist nicht, wer eine zumutbare Tätigkeit mindestens sechs Stunden täglich ausüben kann; dabei ist die jeweilige Arbeitsmarktlage nicht zu berücksichtigen (§ 240 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 SGB VI).

22 cc) § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG verweist zwar auf das Sozialversicherungsrecht, eine Tätigkeit in einem Verweisungsberuf i.S. von § 240 Abs. 2 SGB VI kann im Rahmen des § 16 Abs. 4 EStG aber nur dann zu berücksichtigen sein, wenn sie in dem veräußerten bzw. aufgegebenen Betrieb ohne größere Schwierigkeiten ausgeübt werden könnte (ebenso FG Düsseldorf vom 20.02.2002 - 16 K 5432/99 E, EFG 2002, 823; s.a. Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 16 Rz 575; Maetz in Bordewin/Brandt, § 16 EStG Rz 386.

23 dd) Dem SGB VI fehlt zudem eine Aussage, wann die Berufsunfähigkeit dauernd ist, da § 240 Abs. 2 SGB VI zur Dauer der Minderung der Erwerbsfähigkeit schweigt. Aufgrund des Zusammenspiels mit der Vorschrift des § 101 Abs. 1 SGB VI ist allerdings davon auszugehen, dass die verminderte Erwerbsfähigkeit mehr als sechs Monate andauern muss. Denn § 101 Abs. 1 SGB VI lässt die Leistung einer befristeten Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit nicht vor Beginn des siebten Kalendermonats nach dem Eintritt der Einschränkung des Eintritts der beruflichen Leistungsfähigkeit zu (vgl. nur Nazarek in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB VI, § 240 SGB VI, Rz 27).

24 Anders als § 240 Abs. 2 SGB VI stellt die Begünstigung der Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG ausdrücklich auf die Dauerhaftigkeit einer Berufsunfähigkeit ab. Beachtet man weiter, dass der Freibetrag regelmäßig im Zusammenhang mit der Beendigung einer gewerblichen Betätigung zum Tragen kommt, wird mehr als nur eine zeitlich befristete Erwerbsminderung von wenigen Monaten zu verlangen sein. Entscheidend ist, dass erst eine dauernde Berufsunfähigkeit zur Gewährung des Freibetrags führen darf.

25 ee) Die dauernde Berufsunfähigkeit muss zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung bereits gegeben sein. § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG verlangt von seinem Wortlaut her nicht, dass der Steuerpflichtige "wegen" einer dauernden Berufsunfähigkeit seinen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil veräußert hat. Die Norm geht lediglich davon aus, dass der Steuerpflichtige bei der Veräußerung dauernd berufsunfähig "ist".

26 (1) Vorliegend kann offen bleiben, ob die dauernde Berufsunfähigkeit zum Zeitpunkt des Erfüllungsgeschäfts (so für § 14a EStG: BFH-Urteil vom 12.05.2011 - IV R 37/09, BFH/NV 2012, 41, Rz 23 f., m.w.N.; ebenso für den Fall der dauernden Berufsunfähigkeit: Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 575) oder schon bei Abschluss des Kaufvertrags (so für den Fall der dauernden Berufsunfähigkeit: BFH-Urteil vom 21.09.1995 - IV R 1/95, BFHE 178, 444, BStBl II 1995, 893, unter 1.) vorliegen muss. Sowohl der Verkauf des Teilbetriebs in B als auch dessen Vertragserfüllung sind im Streitjahr erfolgt.

27 (2) Dass die dauernde Berufsunfähigkeit im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung vorliegen muss, bedeutet nicht, dass sie auch den Entschluss zur Veräußerung beeinflusst haben muss (überwiegende Kausalität verlangt hingegen Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 709; von einem bestimmenden Grund geht Maetz in Bordewin/Brandt, § 16 EStG Rz 386 aus; keine Kausalität verlangen dagegen Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 416, und Graw in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 16 Rz I 10; von einer Typisierung geht Kanzler, FR 1995, 851 (853) aus).

28 b) Der Steuerpflichtige, der die Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG begehrt, trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der hierfür erforderlichen Voraussetzungen einschließlich des Erfordernisses, "im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig" zu sein.

29 aa) Unabhängig von der Frage, ob Feststellungen des Sozialversicherungsträgers für steuerliche Zwecke gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 der Abgabenordnung bindend sind (so Kanzler, FR 1995, 851; Wendt, FR 2000, 1199; HHR/Kobor, § 16 EStG Anm. 709; a.A. Seer in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 16 Rz 280; Graw in KSM, EStG, § 16 Rz I 12; wohl auch Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 575; unklar Maetz in Bordewin/Brandt, § 16 EStG Rz 387, da nur Verweis auf R 16 Abs. 14 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR--), stellt sich die Frage, wie der Nachweis einer

Berufsunfähigkeit zu führen ist (vgl. nur FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16.09.2008 - 2 K 2140/07, EFG 2008, 1954). Insoweit besteht kein Streit darüber, dass neben Bescheiden der Sozialversicherungsträger u.a. auch amtsärztliche Bescheinigungen, wie von der Finanzverwaltung in R 16 Abs. 14 EStR vorgesehen, als Nachweis geeignet sind.

30 bb) Darüber hinaus sind jedoch weitere Nachweise, insbesondere in Form von fachärztlichen Bescheinigungen, möglich. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut, aufgrund der Systematik des Gesetzes oder dem Sinn und Zweck der Regelung des § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG.

31 (1) Weder der Wortlaut des § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI noch der des § 16 Abs. 4 EStG verlangen einen bestimmten formalen Nachweis für das Vorliegen der Berufsunfähigkeit. § 240 Abs. 2 Satz 1 SGB VI enthält lediglich die sozialversicherungsrechtliche Definition der Berufsunfähigkeit eines (Renten-)Versicherten, jedoch keine Regelung zur Art des Nachweises. Dasselbe gilt für § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG. Diese Vorschrift stellt durch Verweis auf das Sozialversicherungsrecht lediglich klar, welche Art der Berufsunfähigkeit steuerlich relevant sein soll. Hieraus kann nicht auf ein besonderes Nachweiserfordernis geschlossen werden (so aber FG Rheinland-Pfalz in EFG 2008, 1954).

32 (2) Die gesetzliche Regelung des § 34 Abs. 3 Satz 1 EStG, die eine ermäßigte Besteuerung außerordentlicher Einkünfte ebenfalls für den Fall dauernder Berufsunfähigkeit vorsieht und häufig in Verbindung mit § 16 Abs. 4 EStG steht, verlangt auch keinen Nachweis durch eine amtliche Bescheinigung (a.A. die Finanzverwaltung in R 34.5 Abs. 3 EStR, indem auf die Nachweisanforderungen des R 16 Abs. 14 EStR verwiesen wird).

33 (3) Entsprechendes galt bis zur Einfügung des § 33 Abs. 4 EStG durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) für den Nachweis von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG, insbesondere für Krankheitskosten. Nunmehr regelt § 64 Abs. 1 EStDV den Nachweis von Krankheitskosten als Folge der seinerzeit geänderten höchstrichterlichen Rechtsprechung. Der BFH hatte in seinem Urteil vom 11.11.2010 - VI R 17/09 (BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969, Rz 18) seine Rechtsprechung, wonach Aufwendungen nach § 33 EStG nur abzugsfähig seien, wenn die medizinische Indikation der ihnen zugrundeliegenden Behandlung durch amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder ein Attest eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers nachgewiesen sei, aufgegeben, da sich ein solches formalisiertes Nachweisverlangen nicht aus dem Gesetz ergebe und dem in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geregelten Grundsatz der freien Beweiswürdigung widerspreche. Der Gesetzgeber nahm das Urteil zum Anlass, in § 33 Abs. 4 EStG eine Ermächtigungsgrundlage für ein solches formalisiertes Nachweisverlangen erstmalig zu schaffen. Die bisherige Verwaltungsanweisung des R 33.4 EStR 2008 wurde in § 64 EStDV gesetzlich festgeschrieben (BTDrucks 17/6146, S. 15 und 17).

34 § 64 EStDV ist auf den hier zu beurteilenden Fall nicht unmittelbar anwendbar. Auch eine entsprechende Anwendung ist nicht möglich, da sich die dauernde Berufsunfähigkeit nach anderen Grundsätzen als eine Krankheit beurteilt (ebenso zur Nichtanwendung des für die Feststellung einer Behinderung geltenden § 65 EStDV auf die Vorgängerregelung des § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG bereits BFH-Urteil in BFHE 134, 548, BStBl II 1982, 293).

35 (4) Ein formalisiertes Nachweisverlangen kann den Gesetzesmaterialien nicht entnommen werden. Dieses ergibt sich auch nicht aus dem Sinn und Zweck des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG.

36 Dieser Freibetrag soll den zu besteuernden Veräußerungsgewinn u.a. im Fall einer dauernden Berufsunfähigkeit mindern und dient somit der Erleichterung von Betriebsveräußerungen für diese Steuerpflichtigen. Da der Gesetzgeber den Freibetrag bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (Vollendung des 55. Lebensjahres bzw. dauernde Berufsunfähigkeit im sozialversicherungsrechtlichen Sinn) auf Antrag nur noch "einmal im Leben", und zwar in Bezug auf die gesamte betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen (Senatsurteil vom 21.07.2009 - X R 2/09, BFHE 226, 72, BStBl II 2009, 963, unter II.3.) gewährt, werden die Gestaltungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen begrenzt. Hinzu kommt, dass der Freibetrag angesichts seiner maximalen Höhe von 45.000 € und der ab einem Veräußerungsgewinn von 136.000 € einsetzenden Abschmelzung im Wesentlichen bei der Veräußerung eher kleiner betrieblicher Einheiten zur Anwendung kommt. Im Hinblick darauf erscheint es nicht als geboten, über den Gesetzeswortlaut hinausgehende formalisierte --und damit besonders strenge-- Nachweisanforderungen zu stellen.

37 cc) Unabhängig hiervon widerspricht ein formalisiertes Nachweisverlangen dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO. Auch aus nichtamtlichen Unterlagen von Fachärzten und anderen Medizinern kann das Gericht eine dauernde Berufsunfähigkeit des Steuerpflichtigen --auch im sozialversicherungsrechtlichen Sinne-- im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung ermitteln. Dabei hat das Gericht seine eigene Sachkunde darzulegen, ansonsten ist ggf. ein Sachverständigengutachten einzuholen.

38 3. Da das FG seine Auffassung, die Klägerin sei bereits zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung dauerhaft

berufsunfähig im sozialversicherungsrechtlichen Sinne gewesen, nicht auf ausreichende tatsächliche Feststellungen gestützt hat, ist das Urteil aufzuheben.

39 a) Die Entscheidung des FG muss die Tatsachen enthalten, die erforderlich sind, um überprüfen zu können, ob eine entscheidungserhebliche Rechtsnorm rechtsfehlerfrei angewandt worden ist. Denn es ist Aufgabe des Revisionsgerichts, die Anwendung des Rechts auf den Einzelfall nachzuprüfen, und zwar dahin, ob die Rechtsanwendung auf den Sachverhalt fehlerfrei erfolgt ist. Fehlen erforderliche Feststellungen oder sind sie widersprüchlich oder unklar, ist die Nachprüfung unmöglich, mit der Folge, dass das angefochtene Urteil aufgehoben werden muss. Es liegt ein materiell-rechtlicher Fehler in der Urteilsfindung vor, den das Revisionsgericht auch ohne ausdrückliche Rüge von Amts wegen zu berücksichtigen hat (vgl. nur Senatsurteil vom 17.06.2020 - X R 18/19, BFHE 269, 305, BStBl II 2021, 313, Rz 12, m.w.N.).

40 b) Die vom FG getroffenen Feststellungen tragen seine Würdigung einer dauernden Berufsunfähigkeit der Klägerin zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung nicht.

41 aa) Das FG hat sich bei seiner Würdigung allein auf ein Gutachten aus dem Jahr 2010 gestützt, welches jedoch noch keine abschließende Aussage zur dauernden Berufsunfähigkeit der Klägerin getroffen hat. Vielmehr hat das Gutachten ausdrücklich darauf verwiesen, dass eine hüftendoprothetische Versorgung, also eine entsprechende Operation, zur Heilung führen könne. Aufgrund der erheblichen zeitlichen Distanz des Gutachtens zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung von über zwei Jahren hätte es allerdings weitergehender Feststellungen des FG bedurft, die diese Würdigung tragen.

42 bb) Soweit das FG den Aspekt einer Hüftendoprothesenimplantation angesprochen und diesen in seinem Urteil ausdrücklich nicht als Ausschluss für eine im Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung vorliegende dauernde Berufsunfähigkeit angesehen hat, fehlen ausreichende Feststellungen, die diesen Schluss zulassen.

43 Das FG vermutet zwar, die tatsächlich durchgeführte Operation im Jahr 2013 habe nicht zu einer tatsächlichen Verbesserung geführt, diese Schlussfolgerung lässt sich indes --anders als die Vorinstanz meint-- dem ärztlichen Entlassungsbericht gerade nicht entnehmen.

44 cc) Zur Frage, ob eine Verbesserung des Zustandes der Klägerin bereits vor der Operation am 15.02.2013, aufgrund der Operation oder erst nach der anschließenden Rehabilitation vom 27.02.2013 bis (voraussichtlich) zum 15.03.2013 eingetreten war oder erreicht wurde, finden sich im genannten ärztlichen Entlassungsbericht keine Angaben.

45 dd) Weitere ärztliche Stellungnahmen, die in einem engeren zeitlichen Zusammenhang mit der Teilbetriebsveräußerung verfasst wurden, hat das FG nicht erwähnt, obwohl sie Inhalt der Akten waren (z.B. der Bericht des Dipl.-Med. S vom 26.09.2011).

46 ee) Soweit das FG darauf verweist, dass die Klägerin im Jahr 2013 trotz der Operation nicht mehr als Friseurin tätig gewesen sei, sondern sich habe umschulen lassen, führt dies ebenfalls nicht dazu, von einer dauernden Berufsunfähigkeit ausgehen zu können. Auch die Gewährung von Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben --dem Grunde nach noch im Streitjahr vor der Teilbetriebsveräußerung-- lässt es nicht als zwingend erscheinen, eine dauernde Berufsunfähigkeit annehmen zu können. Ebenfalls lässt die später durchgeführte Umschulung nicht den eindeutigen Schluss auf eine bereits im Streitjahr zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung feststehende dauernde Berufsunfähigkeit zu. Insoweit liegt lediglich eine Vermutung des FG vor.

47 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

48 a) Der Senat kann aufgrund fehlender finanzgerichtlicher Feststellungen zum Vorliegen einer dauernden Berufsunfähigkeit nicht selbst entscheiden, ob diese im Streitjahr 2012 zum Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung gegeben war.

49 Insbesondere ist eine solche Feststellung nicht aufgrund der unbefristeten Bescheinigung des Versorgungsamtes vom 20.12.2010 möglich, wonach die Klägerin "ein behinderter Mensch i.S. des § 33b des Einkommensteuergesetzes" ist. Diese Bescheinigung nach § 65 Abs. 1 Nr. 2 EStDV weist zwar auch eine Behinderung wegen einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit aus. Die Kriterien hierfür sind aber zum einen nicht identisch mit denen einer Berufsunfähigkeit i.S. des § 240 Abs. 2 SGB VI. Zum anderen werden in dieser Bescheinigung Behinderungen i.S. des § 33b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und/oder b EStG festgestellt, so dass eine alternative Begründung für das Vorliegen einer Behinderung gegeben wird. Darüber hinaus ist davon auszugehen,

dass eine Bescheinigung nach § 65 EStDV nicht als Nachweis für eine dauernde Berufsunfähigkeit geeignet ist, weil eine Behinderung stets nach eigenen Kriterien beurteilt wird.

**50** b) Es kann allerdings nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass die Klägerin im Zeitpunkt der Teilbetriebsveräußerung --trotz der noch ausstehenden Operation-- bereits dauernd berufsunfähig i.S. des § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG war. Folglich hat das FG entsprechende Feststellungen nachzuholen und unter Würdigung sämtlicher Unterlagen erneut darüber zu befinden. Die Sache wird deshalb zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückverwiesen.

**51** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

**52** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de