

# Urteil vom 25. January 2022, VI R 34/19

## Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung unter Verwendung gespendeter Eizellen

ECLI:DE:BFH:2022:U.250122.VIR34.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 33, GG Art 3, AEUV Art 56, ESchG § 1, EStG VZ 2014

vorgehend FG München, 07. October 2019, Az: 6 K 1423/17

## Leitsätze

1. NV: Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung unter Verwendung von gespendeten Eizellen im Ausland können nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, weil die Behandlung nicht mit dem deutschen ESchG vereinbar ist.
2. NV: Diese Beurteilung verstößt weder gegen verfassungsrechtliche noch gegen europarechtliche Vorgaben.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg vom 08.10.2019 - 6 K 1423/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revision des Beklagten wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Kläger zu 7 v.H. und der Beklagte zu 93 v.H. zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der 1977 geborene Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine 1974 geborene Ehefrau sind seit 2009 verheiratet.
- 2 In den Jahren 2011 bis 2013 erlitt die Ehefrau des Klägers insgesamt vier Fehlgeburten. Danach entschlossen sich die Eheleute, Hilfe in einem Zentrum für Reproduktionsmedizin im Inland in Anspruch zu nehmen.
- 3 Die Schwangerschaften der Ehefrau wurden nach Ausführungen von Dr. X immer schnell und spontan generiert. Die genetische Untersuchung der letzten Aborte habe eine genetische Ursache gezeigt. Die einzig realistische Chance zur Erzielung einer fortlaufenden und genetisch unauffälligen Schwangerschaft sah der Arzt in der Durchführung einer In-Vitro-Fertilisation mit Mikroinjektion und einer Trophektodermbiopsie zum Ausschluss genetischer Störungen in der frühen Embryonalentwicklung. Eine intrazytoplasmatische Spermieninjektion zur Vorbereitung einer Trophektodermbiopsie sei medizinisch indiziert. Es liege die Problematik des habituellen Abortes vor. Die Verursachung könne nicht einem Partner angelastet werden. Hier sei zumindest eine mindestens 50/50%ige Verteilung der möglichen Ursachen männlich/weiblich anzunehmen.
- 4 Die private Krankenkasse des Klägers lehnte eine Kostenübernahme für eine künstliche Befruchtung im Wesentlichen mit der Begründung ab, anhand der vorliegenden Unterlagen könne keine männliche Fertilitätsstörung festgestellt werden.
- 5 Die gesetzliche Krankenkasse der Ehefrau lehnte eine Kostenübernahme für eine künstliche Befruchtung ebenfalls ab, da es eindeutig an einer medizinischen Indikation fehle. Auch die Kosten der ebenfalls vorgesehenen

Trophektodermbiopsie könnten nicht übernommen werden, da sie nicht zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung gehörten.

- 6** In den Jahren 2014 und 2015 fanden mehrere Behandlungen zur Durchführung einer künstlichen Befruchtung statt. In einem Zentrum für Reproduktionsmedizin im Inland erfolgten letztendlich vier erfolglose Behandlungen mit nur einem transferierbaren Embryo. Eine weitere Behandlung wurde von dem Kinderwunschzentrum abgelehnt. Es folgten weitere Behandlungen im Ausland unter Verwendung einer von der Schwester der Ehefrau gespendeten Eizelle, welche zu einer Schwangerschaft mit Zwillingen (Geburt im Dezember 2015) führten.
- 7** Für das Streitjahr (2014) wurden die Ehegatten zur Einkommensteuer getrennt veranlagt. Insgesamt machten sie für dieses Jahr Aufwendungen für Maßnahmen der künstlichen Befruchtung in Höhe von 29.126,02 € als außergewöhnliche Belastungen geltend und beantragten die hälftige Aufteilung auf jeden der Ehegatten. Die geltend gemachten Gesamtkosten verteilten sich wie folgt:
- |   |                   |
|---|-------------------|
| - Behandlungskosten im Zusammenhang mit eigenen Eizellen der Ehefrau:             | 26.998,76 €       |
| - Behandlungskosten im Zusammenhang mit Eizellenspende der Schwester der Ehefrau: | <u>2.127,26 €</u> |
|   | 29.126,02 €       |
- 8** Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Kosten für die künstliche Befruchtung nicht.
- 9** Die hiergegen gerichteten Einsprüche des Klägers und der Ehefrau blieben erfolglos.
- 10** Den im Anschluss erhobenen Klagen gab das Finanzgericht (FG) hinsichtlich der Kinderwunschbehandlung unter Verwendung von eigenen Eizellen der Ehefrau des Klägers statt.
- 11** Die Vorentscheidung wurde dem FA am 14.10.2019 zugestellt. Die Revisionsbegründung des FA ging am 24.12.2019 beim Bundesfinanzhof (BFH) ein.
- 12** Mit der Revision rügen der Kläger und das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 13** Der Kläger beantragt sinngemäß,
1. das Urteil des FG München vom 08.10.2019 - 6 K 1423/17 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 29.03.2016 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2017 dahingehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen in Höhe von 14.563,01 € als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden,
  2. die Revision des FA zurückzuweisen.
- 14** Das FA beantragt,
1. das Urteil des FG München vom 08.10.2019 - 6 K 1423/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen,
  2. die Revision des Klägers zurückzuweisen.
- 15** Hinsichtlich der Revisionsbegründungsfrist hat das FA Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des Klägers ist unbegründet. Sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Aufwendungen für die künstliche Befruchtung unter Verwendung der von der Schwester

der Ehefrau gespendeten Eizelle zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt (dazu unter 1.). Die Revision des FA ist unzulässig, weil sie nicht fristgemäß begründet wurde (dazu unter 2.).

- 17** 1. a) Nach § 33 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands 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).
- 18** aa) In ständiger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass Krankheitskosten --ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung-- dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel erbracht werden, die Krankheit erträglich zu machen (Senatsurteile vom 17.07.1981 - VI R 77/78, BFHE 133, 545, BStBl II 1981, 711, und vom 02.09.2010 - VI R 11/09, BFHE 231, 69, BStBl II 2011, 119; BFH-Urteile vom 13.02.1987 - III R 208/81, BFHE 149, 222, BStBl II 1987, 427, und vom 20.03.1987 - III R 150/86, BFHE 149, 539, BStBl II 1987, 596).
- 19** bb) Im Hinblick auf die für den Abzug nach § 33 EStG erforderliche Zwangsläufigkeit wird nicht danach unterschieden, ob ärztliche Behandlungsmaßnahmen oder medizinisch erforderliche 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 16.12.2010 - VI R 43/10, BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414). 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 vom 28.07.2005 - III R 30/03, BFHE 210, 355, BStBl II 2006, 495; vom 10.05.2007 - III R 47/05, BFHE 218, 141, BStBl II 2007, 871, und vom 21.02.2008 - III R 30/07, BFH/NV 2008, 1309; Senatsurteile in BFHE 232, 179, BStBl II 2011, 414; vom 17.05.2017 - VI R 34/15, BFHE 258, 358, BStBl II 2018, 344, und vom 05.10.2017 - VI R 2/17).
- 20** cc) Voraussetzung ist 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. 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 oder wegen eines Strafausschließungsgrunds nicht geahndet werden. Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche Befruchtung nur zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung insbesondere nicht gegen das Embryonenschutzgesetz (ESchG) verstößt (Senatsurteile in BFHE 258, 358, BStBl II 2018, 344, Rz 15, und vom 05.10.2017 - VI R 2/17, Rz 12).
- 21** b) Nach diesen Grundsätzen ist das FG zu Recht zu dem Ergebnis gelangt, dass die Aufwendungen für die künstliche Befruchtung unter Verwendung einer Eizellenspende nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, da ein Abzug bereits aufgrund der Regelungen des ESchG ausscheidet.
- 22** aa) Nach deutschem Recht ist die künstliche Befruchtung mit Hilfe einer Eizellenspende, d.h. eine künstliche Befruchtung unter Verwendung einer Eizelle, die nicht von der Frau stammt, deren Schwangerschaft mit der künstlichen Befruchtung herbeigeführt werden soll, unzulässig (§ 1 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 ESchG). Hierbei wird nicht danach differenziert, ob es sich --wie der Kläger ausführt-- um eine "kommerzielle" Spende handelt oder ob --wie im Streitfall-- eine Verwandtschaftsbeziehung zwischen der Frau, deren Schwangerschaft herbeigeführt werden soll, und der Spenderin der Eizelle besteht.
- 23** Aus diesem Grund kommt eine Berücksichtigung der Aufwendungen für die künstliche Befruchtung unter Verwendung der gespendeten Eizelle nach den angeführten Rechtsgrundsätzen, an denen der Senat festhält, nicht in Betracht.
- 24** bb) Diese Beurteilung steht auch nicht im Widerspruch zu Art. 3 Abs. 2 und 3 des Grundgesetzes (GG). Mit der ungleichen Behandlung von Samen- und Eizellenspende knüpft das Steuerrecht lediglich an die insoweit geltenden Regelungen des ESchG an, nach dessen Begründung (BTDrucks 11/5460, 6) mit dem Verbot der Eizellenspende eine Aufspaltung der Mutterschaft in eine genetische Mutter (die Eizellenspenderin) und eine austragende Mutter

verhindert werden soll. Diese Erwägungen stellen aufgrund unterschiedlicher biologischer Gegebenheiten einen sachlichen Grund (vgl. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2014 - 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 123) dar, der die unterschiedliche Behandlung der Eizellenspende gegenüber der grundsätzlich zulässigen Samenspende rechtfertigt.

- 25** cc) Auch ein Widerspruch zu europarechtlichen Vorgaben liegt nicht vor. Insbesondere liegt keine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union (Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--, ehemals Art. 49 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) vor.
- 26** § 33 EStG benachteiligt weder den Kläger noch Dienstleister in anderen Mitgliedstaaten allein deswegen, weil sie von ihrer Freiheit, Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat nachzufragen bzw. einem Staatsbürger eines anderen Mitgliedstaats anzubieten, Gebrauch gemacht haben (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Schwarz und Gootjes-Schwarz vom 11.09.2007 - C-76/05, EU:C:2007:492, Rz 36 und 67, Slg. 2007, I-6849). Denn die streitigen Aufwendungen sind nicht deshalb von einem Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen, weil Leistungen im Ausland in Anspruch genommen wurden. Vielmehr sind Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung unter Verwendung einer gespendeten Eizelle deshalb nicht als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, weil eine solche Behandlung gegen das ESchG verstößt, und zwar unabhängig davon, ob die Behandlung im In- oder im Ausland vorgenommen wird.
- 27** 2. Die Revision des FA ist unzulässig.
- 28** a) Nach § 120 Abs. 2 Satz 1 1. Halbsatz FGO ist die Revision innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Da dem FA die Vorentscheidung am 14.10.2019 zugestellt wurde und es sich beim 14.12.2019 um einen Samstag handelt, war die Frist zur Begründung der Revision am Montag, den 16.12.2019, abgelaufen (§ 54 Abs. 2 FGO i.V.m. § 222 Abs. 2 der Zivilprozessordnung). Die Revisionsbegründung ist jedoch erst am 24.12.2019, also nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist, beim BFH eingegangen.
- 29** b) Wegen des Versäumens dieser Frist kann Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 56 FGO) nicht gewährt werden.
- 30** aa) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist auf Antrag zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden an der Einhaltung einer gesetzlichen Frist verhindert war (§ 56 Abs. 1 FGO). In formeller Hinsicht setzt die Gewährung der Wiedereinsetzung voraus, dass innerhalb einer Frist von einem Monat nach Wegfall des Hindernisses die versäumte Rechtshandlung nachgeholt wird (§ 56 Abs. 2 Sätze 1 und 3 FGO) und diejenigen Tatsachen vorgetragen werden, aus denen sich die schuldlose Verhinderung ergeben soll (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.03.1985 - II R 118/83, BFHE 144, 1, BStBl II 1985, 586). Das erfordert eine in sich schlüssige Darstellung der für die Wiedereinsetzung wesentlichen Tatsachen innerhalb dieser Frist (BFH-Beschluss vom 19.01.1993 - X R 82/92, BFH/NV 1993, 611).
- 31** Wird im Zusammenhang mit einem Wiedereinsetzungsgesuch die fristgerechte Absendung eines Schriftstücks behauptet, so sind Tatsachen vorzutragen und glaubhaft zu machen, aus denen sich die rechtzeitige Aufgabe des fristwahrenden Schriftstücks zur Post ergibt (BFH-Beschluss vom 10.03.1994 - IX R 43/90, BFH/NV 1994, 813, und Senatsbeschluss vom 09.03.1993 - VI R 60/90, BFH/NV 1993, 616). Insbesondere ist darzulegen, wer den Schriftsatz zu welchem Zeitpunkt zur Post gegeben hat (BFH-Beschluss vom 12.04.1989 - II B 197/88, BFH/NV 1990, 298). Die Angaben sind durch Vorlage präsenster Beweismittel glaubhaft zu machen (BFH-Beschluss vom 13.07.1989 - VIII R 64/88, BFH/NV 1990, 577, und Senatsbeschluss in BFH/NV 1993, 616).
- 32** bb) Hieran fehlt es im Streitfall. Zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrags führt das FA u.a. aus, die Sachgebietsleiterin habe das Revisionsbegründungsschreiben am Tag der Rücksprache mit der Rechtsbehelfssachbearbeiterin, dem 12.12.2019, persönlich "der Poststelle" des FA übergeben. Es fehlt indes an Ausführungen dazu, welchem Mitarbeiter sie das Schreiben übergeben, an wen dieser das Schreiben, ggf. zusammen mit weiteren Schriftstücken, weitergegeben und wer die Ausgangspost ins hauseigene Fahrzeug geladen und letztlich zur örtlichen Poststelle in Y verbracht und damit zur Post gegeben hat.
- 33** Entsprechend ergibt sich aus dem Vorbringen des FA nicht, dass das FA kein Verschulden an der Fristversäumnis trifft.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

