

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Kosten der Präimplantationsdiagnostik als außergewöhnliche Belastungen abziehbar?

- Eine Entscheidungskommentierung von Dr. Dietmar Onusseit –

BFH, Urteil vom 29.02.2024 – VI R 2/22

Die Entscheidung bewegt sich in einem stark umstrittenen gesellschaftspolitischen Umfeld, der Präimplantationsdiagnostik (PID).

Hierzu ist unter anderem § 3a des Gesetzes zum Schutz von Embryonen (Embryonenschutzgesetz- ESchG) ergangen. Nach dessen Abs. 1 wird ist die PID im Grundsatz verboten.

„Wer Zellen eines Embryos in vitro vor seinem intrauterinen Transfer genetisch untersucht (Präimplantationsdiagnostik), wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft.“

Dies gilt jedoch nicht ausnahmslos, denn die folgenden Absätze bestimmen:

(2) Besteht auf Grund der genetischen Disposition der Frau, von der die Eizelle stammt, oder des Mannes, von dem die Samenzelle stammt, oder von beiden für deren Nachkommen das hohe Risiko einer schwerwiegenden Erbkrankheit, handelt nicht rechtswidrig, wer zur Herbeiführung einer Schwangerschaft mit schriftlicher Einwilligung der Frau, von der die Eizelle stammt, nach dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Wissenschaft und Technik Zellen des Embryos in vitro vor dem intrauterinen Transfer auf die Gefahr dieser Krankheit genetisch untersucht. Nicht rechtswidrig handelt auch, wer eine Präimplantationsdiagnostik mit schriftlicher Einwilligung der Frau, von der die Eizelle stammt, zur Feststellung einer schwerwiegenden Schädigung des Embryos vornimmt, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Tot- oder Fehlgeburt führen wird.

(3) Eine Präimplantationsdiagnostik nach Absatz 2 darf nur

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

- 1. nach Aufklärung und Beratung zu den medizinischen, psychischen und sozialen Folgen der von der Frau gewünschten genetischen Untersuchung von Zellen der Embryonen, wobei die Aufklärung vor der Einholung der Einwilligung zu erfolgen hat,*
- 2. nachdem eine interdisziplinär zusammengesetzte Ethikkommission an den zugelassenen Zentren für Präimplantationsdiagnostik die Einhaltung der Voraussetzungen des Absatzes 2 geprüft und eine zustimmende Bewertung abgegeben hat und*
- 3. durch einen hierfür qualifizierten Arzt in für die Präimplantationsdiagnostik zugelassenen Zentren, die über die für die Durchführung der Maßnahmen der Präimplantationsdiagnostik notwendigen diagnostischen, medizinischen und technischen Möglichkeiten verfügen, vorgenommen werden. Die im Rahmen der Präimplantationsdiagnostik durchgeführten Maßnahmen, einschließlich der von den Ethikkommissionen abgelehnten Fälle, werden von den zugelassenen Zentren an eine Zentralstelle in anonymisierter Form gemeldet und dort dokumentiert.*

...

(5) Kein Arzt ist verpflichtet, eine Maßnahme nach Absatz 2 durchzuführen oder an ihr mitzuwirken. Aus der Nichtmitwirkung darf kein Nachteil für den Betroffenen erwachsen.

...“

Im vorliegenden Steuerrechtstreit bildeten diese hier nur angerissenen gesellschaftspolitischen Fragen allerdings lediglich den Rahmen des finanzgerichtlichen Rechtsstreits, im Zentrum war vielmehr zu klären, ob die Kosten für die PID einkommensteuerrechtlich als sogenannte außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden können. § 33 EStG lautet auszugsweise:

„(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) Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen...“

Der zu entscheidende Fall

Bei dem Partner der im Streitjahr ledigen Klägerin bestand eine chromosomale Translokation (Chromosomenmutation, in Form einer sog. balancierten reziproken Translokation), welche mit hoher Wahrscheinlichkeit dazu führt, dass ein auf natürlichem Weg gezeugtes gemeinsames Kind an schwersten körperlichen oder geistigen Behinderungen leidet und unter Umständen nicht lebensfähig ist.

Die Klägerin und ihr Partner ließen sich im Kinderwunschzentrum A behandeln, nachdem sie humangenetische am Universitätsklinikum B und am Institut C beraten worden waren. Das Institut bestätigte, dass aufgrund des Kinderwunsches der Klägerin und ihres Partners die Durchführung einer PID indiziert sei. Nach einem Beratungsgespräch im Kinderwunschzentrum und einer psychosozialen Beratung entschieden sie sich, eine künstliche Befruchtung mit PID durchführen zu lassen. Die PID-Kommission der zuständigen Ärztekammer erteilte die erforderliche Zustimmung zur Durchführung der PID.

Die Behandlungen zur Durchführung der künstlichen Befruchtung fanden aus medizinischen Gründen bei der chromosomalen Translokation des Partners zu einem Großteil der Behandlungsschritte am Körper der Klägerin selbst statt.

In ihrer Einkommensteuererklärung beantragte die Klägerin den Abzug von Aufwendungen im Zusammenhang mit der künstlichen Befruchtung in Höhe von 22.965 € als außergewöhnliche Belastungen im Sinne von § 33 Abs. 1 EStG. Hierbei handelte es sich im Wesentlichen um Kosten, die teilweise von ihr gezahlt, teilweise aber auch von ihrem Partner beglichen wurden. Das Finanzamt (FA) lehnte eine Berücksichtigung der Behandlungskosten der Klägerin auch im Einspruchsverfahren ab. Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage teilweise statt und erkannte – neben geschätzten Fahrtkosten der Klägerin in Höhe von 658,80 EUR – die Aufwendungen insoweit als außergewöhnliche Belastungen an, als die Kosten von der Klägerin selbst getragen worden waren (9.344,95 EUR). Im Übrigen wies es die Klage ab.

Die Revision des FA hat der Bundesfinanzhof (BFH) zurückgewiesen.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Die Entscheidungsgründe

Der BFH hat seiner Entscheidung folgende Leitsätze vorangestellt:

1. Aufwendungen einer gesunden Steuerpflichtigen für eine Präimplantationsdiagnostik mit nachfolgender künstlicher Befruchtung aufgrund einer Krankheit ihres Partners können als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sein.

2. Die Abziehbarkeit schließt auch diejenigen – aufgrund untrennbarer biologischer Zusammenhänge erforderlichen – Behandlungsschritte mit ein, die am Körper der nicht erkrankten Steuerpflichtigen vorgenommen werden.

3. Der Abziehbarkeit steht es dann nicht entgegen, dass die Partner nicht miteinander verheiratet sind.

Zur Begründung hat der BFH ausgeführt: Allgemein gelte, dass Krankheitskosten und damit Kosten, die einem objektiv (anormalen) regelwidrigen Körperzustand geschuldet seien, nach ständiger Rechtsprechung ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Allerdings würden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zwecke der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel getätigt würden, die Krankheit erträglich zu machen. Unerheblich sei aber, ob ärztliche Behandlungsmaßnahmen der Heilung dienen oder lediglich einen körperlichen Mangel ausgleichen sollten.

Deshalb würden regelmäßig auch Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt, obwohl der körperliche Mangel durch die betreffende Maßnahme nicht behoben, sondern nur „umgangen“ oder kompensiert werde. Dementsprechend erkenne der BFH Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als *Behandlung bei Sterilität* an, wenn diese in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte vorgenommen würden.

Voraussetzung sei weiter, dass die Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang stehe. Denn eine danach verbotene Behandlung könne keinen zwangsläufigen Aufwand im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG begründen. Insbesondere dürften die Kosten für eine künstliche Befruchtung nur berücksichtigt werden, wenn die aufwandsbegründende Behandlung nicht gegen das ESchG verstoße.

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

Bei der im Streitfall vorliegenden chromosomalen Translokation des Partners der Klägerin mit der wahrscheinlichen Folge schwerster Schädigungen für ein ohne ärztliche Behandlungsmaßnahmen gezeugtes Kind handele es sich um einen objektiv regelwidrigen Körperzustand und mithin um eine Krankheit in diesem Sinne.

Die PID in Verbindung mit der künstlichen Befruchtung der Klägerin seien medizinisch indiziert gewesen, um die Krankheit des Partners auszugleichen und mithin deren nachteilige Folgen zu umgehen. Unerheblich sei, dass mit den ärztlichen Maßnahmen nicht bezweckt gewesen sei, die Ursachen der chromosomalen Translokation zu beseitigen. Denn dem Begriff der Linderung einer Krankheit wohne gerade nicht inne, dass damit auch eine Behebung ihrer Ursachen verbunden sei, es reiche eine Abschwächung oder eine partielle oder völlige Unterbindung von Krankheitsfolgen durch die Behandlung aus.

Da vorliegend die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit dem Zweck dienten, eine durch Krankheit beeinträchtigte körperliche Funktion *des Partners der Klägerin* auszugleichen, seien ausnahmsweise auch die Aufwendungen für die Behandlungsschritte, die *bei der gesunden Klägerin* vorzunehmen waren, zwangsläufig entstanden. Eine Behandlung des Partners allein hätte keine Linderung der Krankheit ermöglicht.

Für belanglos hält der BFH, dass die Klägerin und ihr Partner nicht verheiratet waren. Dies gelte auch für Behandlungsmaßnahmen, die an dem selbst nicht erkrankten Partner, hier der Klägerin, vorzunehmen seien, soweit diese aufgrund untrennbarer biologischer Zusammenhänge zur Linderung einer Krankheit des Partners erforderlich seien. Ferner stünde die Behandlung im Einklang mit den Richtlinien der zuständigen Landesärztekammer. Deren PID-Kommission habe auch die erforderliche Zustimmung erteilt.

Die Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 und 3 ESchG seien nach den bindenden Feststellungen des FG insgesamt eingehalten worden. Es habe aufgrund der beim Partner der Klägerin vorliegenden genetischen Veränderung das hohe Risiko einer schwerwiegenden Schädigung des Embryos bestanden. Die notwendigen Beratungen seien durchgeführt, die erforderlichen Zustimmungen der Partner erteilt worden.

Dem steuerlichen Abzug der von der Klägerin selbst getragenen Aufwendungen für die an ihr vorgenommenen Behandlungsmaßnahmen stünde schließlich nicht der Grundsatz der Individualbesteuerung entgegen. Danach sei die Einkommensteuer eine Personensteuer, die

Aus der RECHTSPRECHUNG

Wir weisen darauf hin, dass die Entscheidungskommentierungen (nicht die besprochenen Gerichtsentscheidungen selbst) geistiges Eigentum der jeweiligen Verfasser und damit urheberrechtlich geschützt sind. Eine Verwendung der Kommentierungen hat daher unter Verwendung ordnungsgemäßer Kennzeichnung als Zitat zu erfolgen und den jeweiligen Verfasser der Kommentierung zu benennen.

die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person der Besteuerung zugrunde lege und damit die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstelle. Das FG habe deshalb die der Klägerin entstandenen und von ihr getragenen Kosten als außergewöhnliche Belastungen zu Recht berücksichtigt und mithin nicht gegen den Grundsatz der Individualbesteuerung verstoßen, sondern vielmehr der geminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Klägerin Rechnung getragen.

Über die vom Partner der Klägerin getragenen Kosten, wegen derer das FG die Klage abgewiesen hatte, brauchte der BFH nicht zu entscheiden. Da die Klägerin gegen die teilweise Klageabweisung nicht ihrerseits Revision oder Anschlussrevision eingelegt hatte, ist das finanzgerichtliche Urteil bereits im Umfang der Klageabweisung in Rechtskraft erwachsen und der Streit insoweit gar nicht in die Revisionsinstanz gelangt.