

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Redaktionelle Folgeanpassung in Abs. 2 Satz 2 zum Abzug der Kinderbetreuungskosten
- Schaffung einer Ermächtigungsgrundlage in Abs. 4 für eine Rechts-VO zum Nachweis von Aufwendungen nach Abs. 1
- Neuregelung zum Nachweis von Krankheitskosten in § 64 EStDV
- Fundstelle: StVereinfG 2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

§ 33

Außergewöhnliche Belastungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

(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) ¹Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, 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. **²Aufwendungen, die zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben gehören, bleiben dabei außer Betracht; das gilt für Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 7 und 9 nur insoweit, als sie als Sonderausgaben abgezogen werden können.** ³Aufwendungen, die durch Diätverpflegung entstehen, können nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

(3) ¹Die zumutbare Belastung beträgt

ESTG § 33

bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte	bis 15340 Euro	über 15340 Euro bis 51 130 Euro	über 51 130 Euro
1. bei Steuerpflichtigen, die keine Kinder haben und bei denen die Einkommensteuer			
a) nach § 32a Abs. 1	5	6	7
b) nach § 32a Abs. 5 oder 6 (Splitting-Verfahren) zu berechnen ist;	4	5	6
2. bei Steuerpflichtigen mit			
a) einem Kind oder zwei Kindern,	2	3	4
b) drei oder mehr Kindern	1	1	2
	Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte.		

²Als Kinder des Steuerpflichtigen zählen die, für die er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Absatz 6 oder auf Kindergeld hat.

(4) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach Absatz 1 zu bestimmen.

§ 64 EStDV

Nachweis von Krankheitskosten

idF der EStDV 2000 v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch StVereinFG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

(1) Den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall hat der Steuerpflichtige zu erbringen:

1. durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel (§§ 2, 23, 31 bis 33 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch);
2. durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) für
 - a) eine Bade- oder Heilkur; bei einer Vorsorgekur ist auch die Gefahr einer durch die Kur abzuwendenden Krankheit, bei einer Klimakur der medizinisch angezeigte Kurort und die voraussichtliche Kurdauer zu bescheinigen,
 - b) eine psychotherapeutische Behandlung; die Fortführung einer Behandlung nach Ablauf der Bezuschussung durch die Krankenversicherung steht einem Behandlungsbeginn gleich,
 - c) eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie oder einer anderen Behinderung leidenden Kindes des Steuerpflichtigen,
 - d) die Notwendigkeit der Betreuung des Steuerpflichtigen durch eine Begleitperson, sofern sich diese nicht bereits aus dem Nachweis der Behinderung nach § 65 Absatz 1 Nummer 1 ergibt,

- e) medizinische Hilfsmittel, die als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens im Sinne von § 33 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch anzusehen sind,
 - f) wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie.
²Der nach Satz 1 zu erbringende Nachweis muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein;
3. durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit in einem Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Steuerpflichtigen, in dem bestätigt wird, dass der Besuch des Steuerpflichtigen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.
- (2) Die zuständigen Gesundheitsbehörden haben auf Verlangen des Steuerpflichtigen die für steuerliche Zwecke erforderlichen Gesundheitszeugnisse, Gutachten oder Bescheinigungen auszustellen.

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Haupt, Der Gesetzgeber macht es sich (zu) einfach – Zu den (neuen) Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, DStR 2011, 2443; Scharberg/Marbes, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282.

Kompaktübersicht

Gegenstand der Änderungen: Abs. 5 Satz 2 regelt, dass die nach J 11-1 Aufhebung des § 9c nunmehr in § 10 Abs. 1 Nr. 5 geregelten Kinderbetreuungskosten – wie bisher – vom Abzug als agB von vornherein ausgeschlossen sind. Aufgrund der in Abs. 4 geschaffenen Ermächtigungsgrundlage sind in § 64 EStDV die Nachweispflichten für den Abzug von Krankheitskosten normiert worden.

Rechtsentwicklung: J 11-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 1993** s. § 33 Anm. 2.

► **FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 3 Satz 2 wurde redaktionell angepasst. Das Wort „Kinderfreibetrag“ wurde durch die Formulierung „Freibetrag nach § 32 Abs. 6“ ersetzt. Damit trug der Gesetzgeber der Einführung eines Betreuungsfreibetrags Rechnung.

► **2. FamFördG v. 16.8.2001** (BGBl. I 2001, 2074; BStBl. I 2001, 533): In Abs. 2 Satz 2 wurde die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 7 bis 9“ ersetzt durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 7 und 9“.

► **Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): Der Ausschlussstatbestand in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 für BA, WK und SA wurde um Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 9 Abs. 5 erweitert.

► **JSiG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 3 Satz 2 wurde neu gefasst, indem auf die Anspruchsberechtigung auf Kindergeld und nicht mehr auf die Zahlung des Kindergelds abgestellt wird.

► **FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Der durch das FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) redaktionell geänderte Ausschlussstatbestand in Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 für BA, WK und SA erfasst – wie bisher – erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (Abzug „wie BA“ nach § 9c Abs. 1 und 3 oder „wie WK“ nach § 9 Abs. 5) und nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten (SA-Abzug nach § 9c Abs. 2). Aufwendungen nach § 9c sind somit grundsätzlich nicht als agB stl. zu berücksichtigen.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Abs. 2 Satz 2 wird der Verweis auf den aufgehobenen § 9c durch den Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 5 ersetzt. In Abs. 4 wird eine Rechtsgrundlage zum Erlass einer RechtsVO zur Regelung des Nachweises von Krankheitskosten eingefügt. Von der Ermächtigung wird durch § 64 EStDV Gebrauch gemacht. In der Regelung werden die bisherigen Verwaltungsanweisungen in R 33.4 EStR zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten gesetzlich festgeschrieben.

J 11-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Der geänderte Abs. 2 Satz 2 ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StVereinfG 2011 erstmals ab VZ 2012 anzuwenden.

Die Ermächtigungsgrundlagen zum Erlass einer RechtsVO in Abs. 4 und § 64 EStDV sind nach Art. 18 Abs. 2 StVereinfG 2011 am 2.11.2011 in Kraft getreten. Nach der Anwendungsregelung in § 84 Abs. 3f EStDV ist der neu gefasste § 64 EStDV in allen Fällen anzuwenden, in denen die ESt. noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist.

Die in § 84 Abs. 3f EStDV geregelte rückwirkende Anwendung des § 64 EStDV ist uE nicht verfassungswidrig (aA Haupt, DStR 2011, 2443 [2446]; Scharfenberg/Marbes, DB 2011, 2282 [2286]). Es handelt sich um eine zulässige echte Rückwirkung, da durch eine zeitnahe und unverzügliche Neuregelung – der Zeitraum zwischen der Pressemitteilung des BFH zur geänderten Rechtslage v. 19.1.2011 und der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 8.6.2011 beträgt nur fünf Monate – lediglich eine Gesetzeslage geschaffen wird, die vor der Änderung der BFH-Rspr. einer ständigen und gefestigten Rspr. und Verwaltungspraxis entsprach (vgl. BVerfG v. 23.1.1990 – 1 BvL 4/87, BStBl. II 1990, 483). In Härtefällen kommt

eine Anwendung des § 163 AO in Betracht. Eine Berücksichtigung von Krankheitskosten aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 AO ist insbes. anzunehmen, wenn im Vertrauen auf die geänderte Rspr. bis zum Inkrafttreten der Neuregelung in § 64 EStDV ein sicherer Nachweis durch andere oder nachträgliche Beweismittel geführt werden konnte. Eine Härtefallregelung nach § 163 AO kommt uE auch in den Fällen in Betracht, in denen auch schon vor der grundlegenden Änderung der Rspr. auf vorab zu erstellende Gutachten verzichtet wurde (vgl. 33.4 Abs. 1 EStR).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 11-4

► Grund der Änderungen:

- ▷ *Abs. 2 Satz 2:* Die Rechtsänderung in Abs. 2 Satz 2 ist eine redaktionelle Folgeänderung im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c und der modifizierten Übernahme in den § 10 Abs. 1 Nr. 5.
- ▷ *Abs. 4 iVm. § 64 EStDV:* Die in Abs. 4 neu geregelte Ermächtigungsgrundlage und die darauf basierende Neuregelung der Nachweispflichten für Krankheitskosten ist eine Nichtanwendungs-Gesetzgebung für die geänderte BFH-Rspr. zum Nachweis einer Krankheit und der medizinischen Indikation der Behandlung (BFH v. 11.11.2010 – VI R 16/09 und VI R 17/09, BFH/NV 2011, 501 [503]; v. 5.10.2011 – VI R 88/10, nv).

► Bedeutung der Änderungen:

- ▷ *Abs. 2 Satz 2:* Die Neuregelung in Abs. 2 Satz 2 stellt sicher, dass für Kinderbetreuungskosten, die unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 fallen – wie bisher nach dem aufgehobenen § 9c – eine stl. Berücksichtigung als agB ausscheidet. Dies entspricht dem subsidiären Charakter des § 33. Sind Aufwendungen nach anderen Vorschriften abziehbar oder schließen sie den Abzug aus, ist § 33 nicht anwendbar, auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen im Übrigen erfüllt sind. Unerheblich ist dabei auch, ob sich die Aufwendungen stl. tatsächlich ausgewirkt haben. Deshalb sind Kinderbetreuungskosten, die im Rahmen der Höchstbetragsregelung nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 nicht abziehbar sind, auch nicht nach § 33 zu berücksichtigen.
- ▷ *Abs. 4 iVm. § 64 EStDV:* Durch den auf der neuen Ermächtigungsgrundlage in Abs. 4 geschaffenen § 64 EStDV werden besondere Nachweispflichten für steuerrelevante Aufwendungen festgelegt und ein gesetzliches Beweismittelverfahren eingeführt. Verfahrensrechtlich ist eine solche Regelung zulässig. Ob allerdings durch die Neuregelung Rechtssicherheit und -klarheit geschaffen wird – so die Begründung im Bericht des Finanzausschusses (BTDrucks. 17/6146, 19) – und ob überhaupt ein Regelungsbedarf bestand, erscheint zweifelhaft, da auch nach der geänderten BFH-Rspr. die objektive Beweislast der Stpfl. zu tragen hatte und

aus Gründen der Beweisvorsorge die Beachtung der bisher in R 33.4 EStR geregelten Nachweisverfahren zur Vermeidung von Rechtsnachteilen ohnehin geboten war. Die Neuregelung betrifft nur besondere Nachweispflichten bei zwangsläufigen Aufwendungen im Krankheitsfall. Bei anderen agB ergeben sich keine Änderungen. Der Nachweis von Krankheitskosten ist nach § 64 EStDV wie folgt zu erbringen:

- grds. durch Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers;
- für sog. Katalogmaßnahmen nach § 64 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a–f EStDV (Kuren etc.) durch ein vorab erstelltes amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines medizinischen Dienstes der Krankenversicherung;
- Krankenbesuchsfahrten bedürfen einer besonderen Bescheinigung des Arztes.

Die Gesundheitsbehörden werden nach § 64 Abs. 1 Satz 2 EStDV verpflichtet, auf Verlangen der Stpfl. für stl. Zwecke entsprechende Gutachten und Bescheinigungen auszustellen.