

# HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

9 K 1718/13

---



34117 Kassel  
Königstor 35  
34017 Kassel  
Postfach 10 17 40



## URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

-Klägerin-

Prozessbev.:

Katharina Polscher

Rechtsanwältin

Hanauer Landstraße 145

60314 Frankfurt am Main

g e g e n

Finanzamt Frankfurt am Main II

Postfach 11 08 62

60305 Frankfurt

Aktenzeichen: -

-Beklagter-

w e g e n

Einkommensteuer 2008

hat der 9. Senat des Hessischen Finanzgerichts  
nach mündlicher Verhandlung  
in der Sitzung vom 15. November 2016

unter Mitwirkung  
des Vorsitzenden Richters am Hessischen Finanzgericht Bechtel  
des Richters am Hessischen Finanzgericht Dr. Westerkamp  
der Richterin am Hessischen Finanzgericht Tuchan  
sowie Architektin Köppler  
und Kauffrau Dr. Wagner  
als ehrenamtliche Richter

für Recht erkannt:

1. Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16.09.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2010 wird dahingehend abgeändert, dass außergewöhnliche Belastungen in Höhe eines Gesamtbetrags von 8.271 € vor Abzug der zumutbaren Belastung in Höhe von 3.885 € in Ansatz zu bringen sind. Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen.
2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Von den Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin 37% und der Beklagte 63%.
4. Das Urteil ist wegen der dem Beklagten auferlegten Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe der erstattungsfähigen Kosten abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in dieser Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

## Rechtsmittelbelehrung

Finst.:  
20.01.2017  
kol. nat'g  
Re

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigefügt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Finst.: nat'g  
20.02.2017  
kol.  
Re

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/9231-201.

**Hinweis:** Es besteht die Möglichkeit zum elektronischen Rechtsverkehr mit dem BFH – siehe [www.egvp.de](http://www.egvp.de).

### Tatbestand:

Die Beteiligten streiten um die Frage, ob Aufwendungen für eine Hormonbehandlung und künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes – EStG -- berücksichtigt werden können.

Die Klägerin lebt seit 2004 in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft. Sie hat keine Kinder. Die Klägerin leidet an einem PCO-Syndrom (polyzystische Ovarien). Da sie weder auf natürlichem Weg noch durch Insemination empfangen kann, unterzog sie sich im Streitjahr einer Sterilitätsbehandlung in Form einer

In-Vitro-Fertilisation (IVF) im Rahmen einer heterologen Insemination (Fremdsamenspende). Dabei handelt es sich um eine medizinische Maßnahme, bei der die Eierstöcke hormonell stimuliert und anschließend eine IVF (Befruchtung einer eigenen Eizelle) durchgeführt wird. Die Behandlungen wurden in Hessen und in Berlin vorgenommen.

In ihrer Einkommensteuererklärung 2008 machte sie Aufwendungen Höhe von 13.678 € als außergewöhnliche Belastungen geltend, die fast vollständig auf die oben dargestellten medizinischen Maßnahmen entfielen.

Die im Einspruchsverfahren noch streitige Problematik der abzugsfähigen Kirchensteuern ist im gerichtlichen Verfahren nicht mehr streitig.

Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16.09.2009 (Bl. 141 der Einkommensteuerakten) erkannte der Beklagte die Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als außergewöhnlichen Belastungen nicht an, weil es sich um eine Fremdsamenspende gehandelt habe und damit die IVF nicht in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnung erfolgt sei (BFH-Urteil vom 10.05.2007 III R 47/05 BStBl II 2007, 871). Der Beklagte berücksichtigte bei den außergewöhnlichen Belastungen lediglich 40 € und ging von einer zumutbaren Eigenbelastung in Höhe von 3.885 € aus. Die zunächst zwischen den Beteiligten streitig gewesene Frage zur Berechnung der zumutbaren Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG ist nicht mehr streitig (Schriftsatz der Klägerin im gerichtlichen Verfahren vom 19.08.2013, Bl. 83 der Gerichtsakten).

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 legte die Klägerin mit Schriftsatz ihres damaligen Bevollmächtigten Einspruch ein (Bl. 145 der Einkommensteuerakten). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH- (Urteil vom 10.05.2007 III R 47/05) seien Aufwendungen einer nicht verheirateten Frau für Maßnahmen zur Sterilitätsbehandlung durch so genannte IVF als außergewöhnliche Belastungen abziehbar, wenn die Maßnahmen in Übereinstimmung mit den Richtlinien der ärztlichen Berufsordnung vorgenommen würden. Die Klä-

gerin lebe in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft. Die Rechtsprechung des BFH habe unverheiratete Frauen betroffen. Erst recht müsse die Rechtsprechung auf Frauen zutreffen, die in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft lebten. Der Kinderwunsch könne nur durch eine künstliche Befruchtung erfüllt werden. Diese Zwangslage sei nach der Rechtsprechung des BFH ausreichend, um den Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu gewähren. Eine IVF sei - trotz der damit verbundenen Risiken - aufgrund des Krankheitsbildes der Klägerin die einzige Möglichkeit gewesen, diesen Kinderwunsch zu erfüllen. Die Behandlung stehe auch im Einklang mit der Muster-Richtlinie zur Durchführung der assistierten Reproduktion. Zwar bestimme die Muster-Richtlinie bei einer heterologen Insemination, dass eine solche zurzeit bei Frauen ausgeschlossen sei, die in keiner Partnerschaft oder in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebten. Diese Bedingungen seien bei der Klägerin mit der Maßgabe erfüllt, dass sie nicht mit einem Mann, sondern mit einer Frau in einer festen Partnerschaft lebe. Soweit die Muster-Richtlinie bei einer solchen Beziehung eine IVF nicht zulasse, verstoße dies gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -; denn das Rechtsinstitut der Lebenspartnerschaft entspreche zivilrechtlich völlig dem Rechtsinstitut der Ehe und biete dieselbe Stabilität wie eine Ehe. Zwar habe das Bundesverfassungsgericht - BVerfG - mit Urteil vom 28.02.2007 (1 BvL 5/03, BVerfGE 117, 316, NJW 2007, 1343) gebilligt, dass § 27a Abs. 1 Nr. 3 SGB V die Leistung medizinischer Maßnahmen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch die gesetzliche Krankenversicherung auf Personen beschränkt sei, die miteinander verheiratet sind. In dieser Entscheidung hatte das BVerfG aber keine Veranlassung, sich zur Frage zu äußern, ob auch Lebenspartnerschaften Kinder denselben rechtlichen Rahmen böten. Das BVerfG habe mit seinem Beschluss vom 07.07.2009 (1 BvR 1164/07, DVBl 2009, 1510) die grundsätzliche Gleichstellung von Lebenspartnerschaft und Ehe in wesentlichen Punkten unterstrichen. Dieser Beschluss binde auch die Ärztekammern. Das Rechtsinstitut der Lebenspartnerschaft stimme zivilrechtlich völlig mit der Ehe überein. Beide böten deshalb dieselbe Gewähr dafür, dass das Kind, das durch eine IVF gezeugt werden soll, in eine festgefügte Partnerschaft hineingeboren werde. Es gebe

nur einen einzigen für den vorliegenden Fall bedeutsamen Unterschied. Das durch die heterologe Samenspende mittels IVF gezeugte Kind einer verheirateten Frau gelte rechtlich auch als Kind des Ehemannes (§ 1592 Nr. 1 BGB). Bei Lebenspartnerschaften gelte das Kind dagegen zunächst nur als Kind der Frau, die es geboren habe (§ 1591 BGB). Die Lebenspartnerinnen würden erst dadurch zu gemeinschaftlichen Eltern des Kindes, dass die Lebenspartnerin der leiblichen Mutter das Kind adoptiere (§ 9 Abs. 7 LPartG i.V.m. § 1754 Abs. 1 BGB). Dies stelle aber – gemessen an der Konzeption der Richtlinien zur Durchführung der assistierten Reproduktion – keinen wesentlichen Unterschied dar.

Schließlich verstießen die Richtlinien in diesem Punkt auch gegen Art. 12 Abs. 1 GG. Einschränkungen der Berufsfreiheit der Ärzte aus paternalistischer Fürsorge hätten in den Berufsordnungen nichts zu suchen. Wegen Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 28. 12. 2009 (Bl. 261 ff der Einkommensteuerakten) Bezug genommen.

Der Beklagte folgte dem - zumindest was die vorliegend streitigen Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung angeht - nicht und wies den Einspruch insoweit mit Einspruchsentscheidung vom 13.08.2010 als unbegründet zurück.

Vorliegend, so der Beklagte, seien die Stimulation, die IVF und die Verwendung von Fremdsamen als einheitliche Gesamtmaßnahme zu betrachten und zu beurteilen. Nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 18.05.1999 (III R 46/97) scheidet ein Abzug der Kosten von vornherein aus. Denn in dem dortigen Fall (Ehepaar mit zeugungsunfähigem Mann und gesunder Frau) habe bei dem „kranken“ Mann keinerlei Behandlung stattgefunden, dafür aber bei der „gesunden“ Frau. Im vorliegenden Fall sei die Klägerin zwar „krank“ und die Partnerin „gesund“ und die Gesamtmaßnahme zielte (auch) auf die Behandlung/Linderung einer Krankheit der Klägerin ab, ebenso aber auch - zusätzlich - auf die Umgehung eines nicht krankheitsbedingten Umstandes, nämlich der natürlichen Zeugungsunfähigkeit der Partnerin. Ohne diesen natürlichen Um-

stand wäre die Behandlung in anderer Weise erfolgt und hätte geringere Aufwendungen verursacht (Stichwort „Samenbank“). Diese Grundsätze seien auch nach Ergehen des BFH-Urteils vom 10.05.2007 III R 47/05 weiter anzuwenden. In diesem Urteil habe der BFH lediglich das bisherige Tatbestandsmerkmal „verheiratet“ fallen gelassen. Eine darüber hinausgehende Rechtsprechungsänderung habe nicht stattgefunden. Schon aufgrund dieser Rechtsprechung des BFH komme ein Abzug als außergewöhnliche Belastungen nicht in Betracht.

Abgesehen hiervon ergebe sich die Nichtabzugsfähigkeit auch aus folgenden Überlegungen:

Bei der Klägerin habe zwar eine Krankheit i.S.d. § 33 EStG vorgelegen (Empfängnisunfähigkeit); diese sei aber nicht mit dem Ziel der Krankheitsbehandlung, sondern mit dem Ziel der Umgehung/Kompensationen behandelt worden. In Bezug auf die Partnerin der Klägerin fehle es sogar am Tatbestandsmerkmal „Krankheit“, da deren Zeugungsunfähigkeit nicht auf einem anormalen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand zurückzuführen sei. Nach der Rechtsprechung des BFH sei dies eine „Heilbehandlung im weiteren Sinne“, bei der die Zwangsläufigkeit gesondert geprüft werde. Danach müsse die Behandlung als Maßnahme der Fortpflanzungsmedizin im Einklang mit den Richtlinien der - von den Landesärztekammern erlassenen - Berufsordnung der Ärzte (BO) stehen. Aufgrund der bei der Klägerin in Hessen und Berlin durchgeführten Behandlungen müsse auf die jeweilige BO abgestellt werden. Ob die Maßnahmen im Einklang mit der BO stünden, sei fraglich. Wegen Einzelheiten wird insoweit auf die Einspruchsentscheidung vom 13.08.2010, dort Seite 7 ff, Bezug genommen.

Ein Verstoß gegen Art. 3 GG läge nicht vor. Zwar sei eine eingetragene Lebenspartnerschaft einer Ehe angenähert; es bestünden aber doch signifikante Unterschiede, die die Ärztekammern berechtigten, im Bereich der IVF unterschiedliche Kriterien aufzustellen. Ob eine Bindungswirkung des BVerfG - Urteils vom 07.07.2009 auch die Ärztekammern betreffe, da im Urteil des

BVerfG ein anderer Streitgegenstand vorgelegen habe und auch eine Bindung nach § 31 BVerfGG hinsichtlich der Ärztekammern fraglich sei, könne dahinstehen. Wegen Einzelheiten wird insoweit auf Seite 9 der vorbezeichneten Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht Klage erhoben, mit der sie ihr Ziel unter Wiederholung und Vertiefung ihres außergerichtlichen Vorbringens weiter verfolgt. Abweichend von ihrem außergerichtlichen Antrag begehrt die Klägerin im gerichtlichen Verfahren nicht mehr den Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 13.678 €, sondern jetzt in Höhe von 10.949,77 €. Die Klägerin folgt insoweit der Berechnung des Beklagten (Bl. 400 der Einkommensteuerakten).

Die Klägerin beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 16.09.2009 in der Fassung der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2010 dahingehend abzuändern, dass weitere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 10.949,77 € abzüglich bereits berücksichtigter 40 € zu berücksichtigen sind.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,  
hilfsweise,

Minderung der geltend gemachten Aufwendungen um 2.489,92 €.

Der Beklagte hält ebenfalls an seiner außergerichtlichen Rechtsansicht fest und verweist weiterhin auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.07.2015 (6 K 93/13 E).

Die Klägerin hat die gerichtlichen Anregung, die vom Beklagten unterstützt wurde, das vorliegende Verfahren zum Ruhen zu bringen, bis der BFH im Verfahren VI R 47/15 (Revision gegen das Urteil des FG Münster 6 K 93/13 E)

entschieden habe, ausdrücklich abgelehnt. Da es an einem übereinstimmenden Antrag auf ein Ruhen des Verfahrens fehlte, war das Verfahren fortzusetzen und zu entscheiden.

Die einschlägigen Steuerakten lagen dem Gericht vor.

#### Entscheidungsgründe:

Die Klage ist überwiegend begründet.

Der Einkommensteuerbescheid vom 16.09.2009 der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2010 ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, als Aufwendungen in Höhe von 8.230,78 € nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt wurden. Die zumutbare Eigenbelastung in Höhe von 3.885 € ist bei diesem Betrag nicht berücksichtigt.

Die Aufwendungen in vorbezeichneter Höhe stellen Kosten für eine ärztliche Heilbehandlung dar, die als außergewöhnliche Belastungen abziehbar sind.

Aufwendungen in Höhe von 2.718,99 €, die für eine künstliche Befruchtung im Rahmen einer IVF aufgewendet wurden oder deren Zweck nicht hinreichend klar ist, sind indes nicht abzugsfähig (dazu weiter unten).

Nach § 33 Abs. 1 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 Familienstandes 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 S. 1 EStG). In ständiger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass Krankheitskosten - ohne

Rücksicht auf die Art und 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 (BFH - Urteil vom 16.12.2010 VI R 43/10 BStBl II 2011, 414 und FR 2011, 537 mit Anmerkung Kanzler jeweils mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen).

Inwieweit Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung hierunter fallen, wird in Rechtsprechung und Literatur nicht einheitlich beurteilt.

Der BFH erkannte zunächst mit Urteil vom 18.06.1997 III R 84/96 BStBl II 1997, 805 Aufwendungen für eine (homologe) künstliche Befruchtung bei einem Ehepaar, bei dem die Ehefrau empfängnisunfähig war, an, weil insoweit eine Heilbehandlung gegeben sei; denn die Empfängnisunfähigkeit bei einer (jedenfalls) verheirateten Frau sei eine Krankheit im Rahmen der Anwendung des § 33 EStG. Ob dies auch bei einer unverheirateten Frau oder bei einer heterologen Befruchtung gelte, hat der BFH in diesem Urteil ausdrücklich offen gelassen.

Die weitere Voraussetzung für eine Anerkennung, nämlich kein Kostenersatz durch die Krankenkasse, ist vorliegend gegeben und unstrittig, da die Krankenkasse eine Kostenübernahme abgelehnt hat (vgl. Schreiben der Novitas BKK vom 26.09.2014, Bl. 128 der Gerichtsakten).

Mit Urteil vom 18.05.1999 III R 46/97 BStBl II 1999, 761 hat der BFH den Ansatz der Aufwendungen für eine heterologe Befruchtung (Samen eines Dritten) im Rahmen des § 33 EStG bei einem Ehepaar, bei dem der Mann zeugungsunfähig war, abgelehnt. Bei einer künstlichen Befruchtung in Form einer heterologen Insemination, d.h. der Befruchtung von Eizellen der Frau mit dem Sperma eines fremden Mannes, handele es sich nicht um die Kosten therapeutischer Maßnahmen im Sinne der Rechtsprechung des BFH zu § 33 EStG. Es

fehle - anders als in Fällen der homologen künstlichen Befruchtung - an einer gezielten, medizinisch indizierten Behandlung zum Zwecke der Heilung oder Linderung der Krankheit des Mannes oder der Frau. Die vorgenommene Befruchtung der Frau mit dem Sperma eines Dritten ziele nicht auf die Heilung oder Linderung der Krankheit des Mannes ab und stelle aus diesem Grunde keine Heilbehandlung dar. Die Krankheit des Mannes, nämlich die Unfähigkeit genetische Nachkommen zu haben, werde durch die Behandlung der Frau in keiner Weise beeinflusst. Kinderlosigkeit als solche sei die persönliche und soziale Folge der Sterilität, nicht aber eine Krankheit im Sinne der Rechtsprechung zu § 33 EStG.

In seinem Urteil vom 28.07.2005 III R 30/03 BStBl. II 2006, 495 hat der BFH die Anwendung des § 33 EStG abgelehnt. Dort ging es um eine empfangnisunfähige nicht verheiratete Frau, die allerdings in fester Partnerschaft lebte und um eine homologe Befruchtung. Der BFH urteilte, dass Kosten, die einer nicht verheirateten Frau für eine IVF entstehen, nicht als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd zu berücksichtigen seien, auch wenn die Frau in einer festen Beziehung lebe und die Ethikkommission der zuständigen Ärztekammer die Maßnahmen genehmigt habe. Maßnahmen zur Behebung der Empfängnisunfähigkeit seien zwar auch bei unverheirateten Frauen eine (angemessene und notwendige) Heilbehandlung, weil hierdurch der „normale“ körperliche Zustand (wieder) hergestellt werde. Hiervon zu unterscheiden seien jedoch Maßnahmen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch eine künstliche Befruchtung. Steuerrechtlich handele es sich bei einer IVF jedenfalls nicht um unmittelbare Heilbehandlungsmaßnahmen, deren Kosten typischerweise als zwangsläufig und angemessen i.S. des § 33 EStG anzusehen seien. Aus der Wertung des Art. 6 Abs. 1 GG ergebe sich, dass IVF als Heilbehandlungsmaßnahme im weiteren Sinne als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne. Dies gelte jedoch nur bei verheirateten Paaren. Dies sei verfassungs-

rechtlich nicht zu beanstanden und zudem durch die gesetzgeberische Entscheidung des § 27a SGB V bestätigt, wonach Maßnahmen für homologe künstliche Befruchtung nur bei verheirateten Frauen zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung gehörten.

Mit Urteil vom 10.05.2007 III R 47/05 BStBl. II 2007, 871 ist der BFH von seiner bisherigen Rechtsprechung abgerückt. Dort ging es um eine nichteheliche Lebensgemeinschaft (Mann und Frau), bei der die Frau empfangnisunfähig war und eine homologe Befruchtung durchgeführt wurde. Der BFH hat diese Aufwendungen nunmehr im Rahmen des § 33 EStG anerkannt. Die Empfängnisunfähigkeit einer Frau sei - unabhängig von ihrem Familienstand - eine Krankheit. Bei einer IVF werde zwar die Empfängnisunfähigkeit nicht beseitigt. Der körperliche Defekt werde aber durch die IVF mittels Ersetzung des normalen Befruchtungsvorgangs der Befruchtung der Eizelle außerhalb des Körpers gewissermaßen umgangen oder kompensiert. Dies stelle eine „Heilbehandlung im weiteren Sinne“ dar. Eine ungewollte Kinderlosigkeit stelle nicht nur für eine verheiratete Frau, sondern auch für eine in fester Partnerschaft lebende unverheiratete Frau eine Zwangslage dar. Unabhängig vom Familienstand sei es für viele Menschen eine zentrale Sinnggebung ihres Lebens, Kinder zu haben. Auch die Berufsordnung der Ärzte stehe dem nicht entgegen. Nach der derzeit geltenden Richtlinie genüge es, dass der behandelnde Arzt oder die behandelnde Ärztin zu der Einschätzung gelangt sei, dass die Frau mit dem nicht verheirateten Mann in einer festgefügtten Partnerschaft zusammenlebe und dieser Mann die Vaterschaft an dem so gezeugten Kind anerkennen werde.

Auch im Fall einer heterologen Befruchtung hat der BFH mit Urteil vom 16.12.2010 III R 43/10 BStBl II 2011, 414 und FR 2011, 537 mit Anmerkung Kanzler in Abkehr vom Urteil III R 46/97 Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastungen anerkannt. Dort ging es um ein Ehepaar, bei dem der Mann an einer organisch bedingten Sterilität litt. Der BFH urteilte, dass die ärztlichen Maßnahmen in ihrer Gesamtheit dem Zwecke dienen, die durch Krankheit behinderte Körperfunktion des Mannes zu erset-

zen. Wegen der biologischen Zusammenhänge könne - anders als bei anderen Erkrankungen - durch eine medizinische Behandlung allein des Mannes keine Linderung der Krankheit eintreten. Dies gelte auch, wenn die IVF mit heterologem Samen durchgeführt werde. Die künstliche Befruchtung der (gesunden) Ehefrau mit Fremdsamen bezwecke damit zwar nicht die Beseitigung oder Linderung von Schmerzen oder Beschwerden als Symptome der Unfruchtbarkeit des Ehemannes, sie ziele aber - wie auch eine homologe künstliche Befruchtung wegen der Sterilität des Mannes - auf die Beseitigung der Kinderlosigkeit eines Paares. Dieser komme zwar nicht selbst Krankheitswert zu. Sie ist aber unmittelbare Folge der Erkrankung des Mannes. Damit werde auch bei einer heterologen Insemination die durch Krankheit behinderte Körperfunktion des Mannes - die Zeugung eines Kindes auf natürlichem Wege - durch eine medizinische Maßnahme ersetzt.

Soweit ersichtlich hat der BFH noch nicht über die Frage entschieden, wie die Problematik der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung nach § 33 EStG bei empfängnisunfähigen alleinstehenden Frauen ohne feste Partnerschaft oder bei gleichgeschlechtlichen Partnerschaften zu behandeln ist.

Das Finanzgericht – FG - Münster (Urteil vom 23.07.2015 6 K 93/13 E, EFG 2015, 2071, Revision BFH VI R 47/15) hat jedoch über die Frage der Situation in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft entschieden. Dort ging es um eine in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebende Frau, die aufgrund einer primären Sterilität ohne einen medizinischen Eingriff nicht schwanger werden konnte. Sie ließ eine IVF unter Verwendung von Samenzellen eines Spenders durchführen. Das FG Münster versagte eine Abzugsfähigkeit der hierfür nach § 33 EStG geltend gemachten Aufwendungen. Kinderlosigkeit eines Paares komme, so das FG Münster, nach der Rechtsprechung des BFH nicht selbst Krankheitswert zu, so dass etwa Adoptionskosten, die einem verschiedengeschlechtlichen Paar im Falle organisch bedingte Sterilität eines Partners entstünden, keine Krankheitskosten im Sinne der Rechtsprechung zu

§ 33 EStG darstellten. Zwar habe die Empfängnisunfähigkeit der Klägerin grundsätzlich einen Krankheitswert. Auch sei die IVF aus medizinischer Sicht erforderlich gewesen, um eine Schwangerschaft herbeizuführen. Es fehle jedoch an der für die Anerkennung der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen erforderlichen Zwangsläufigkeit zwischen der Krankheit der Klägerin und der geltend gemachten Kosten. Denn die Kinderlosigkeit der Klägerin sei nicht unmittelbare und ausschließliche Folge ihrer krankheitsbedingten Unfruchtbarkeit. Vielmehr sei die Kinderlosigkeit der Klägerin zugleich maßgeblich darin begründet, dass sie in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebe, in der die Zeugung eines Kindes auf natürlichem Wege ausgeschlossen sei. Der Kinderwunsch des Paares hätte sich ohne Verwendung von Samenzellen eines Spenders selbst dann nicht erfüllt, wenn die Klägerin empfängnisfähig gewesen wäre und auf natürlichem Wege hätte schwanger werden können. Aus dieser Tatsache und aus dem Umstand, dass nach der Rechtsprechung des BFH Kinderlosigkeit allein keine Krankheit darstelle, folgt nach dem FG Münster, dass die IVF das Ziel im Sinne der Rechtsprechung, die ausschließlich krankheitsbedingte Kinderlosigkeit des Paares zu beseitigen, im Streitfall nicht erreichen konnte und nicht als zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 1 EStG angesehen werden könne. Vielmehr habe sie in erster Linie die Realisierung des Kinderwunsches gedient. Die Versagung verstoße auch nicht gegen Verfassungsrecht. Wegen Einzelheiten wird auf vorbezeichnetes Urteil des FG Münster Bezug genommen. Diese Entscheidung wird in der steuerrechtlichen Kommentarliteratur zum Teil kritisch gesehen (Loschelder in Schmidt, Kommentar zum EStG, 35. Aufl. § 33 Tz. 35 „künstliche Befruchtung“, Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR -, Kommentar zum EStG § 33 Anm. 92 „künstliche Befruchtung als Heilbehandlung“; vgl. auch Littmann/Bitz/Pust, Kommentar zum EStG, § 33 Anhang 1 ABC „künstliche Befruchtung“ Tz. 6).

Der erkennende Senat hält vorliegend die Kosten für die eigentliche Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastungen für abziehbar, nicht jedoch die Aufwendungen für die im Zusammenhang mit der Fremdsamenspende getätigten Aufwendungen.

Das bei der Klägerin diagnostizierte PCO - Syndrom und die daraus resultierende Empfängnisunfähigkeit stellt eine Krankheit dar, deren Behandlungskosten grundsätzlich nach § 33 EStG als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind. Der Familienstand der Frau ist für die Frage, ob eine Krankheit vorliegt, unbeachtlich (so auch ausdrücklich BFH BStBl. II 2007, 871). Die Aufwendungen hierfür, insbesondere somit hormonelle Stimulation der Eierstöcke und anschließende Entnahme von Eizellen zur Durchführung der IVF stellen nach Auffassung des Senats krankheitsbedingte und somit nach § 33 EStG abzugsfähige Aufwendungen dar. Hierbei wird nicht verkannt, dass insoweit der zur Schwangerschaft führen sollende medizinisch einheitliche Vorgang, nämlich hormonelle Stimulierung der Eierstöcke, Entnahme von Eizellen und anschließende extrakorporale Befruchtung mit anschließender Wiedereinsetzung der befruchteten Eizelle, durch eine Kostenaufteilung durch Herausrechnen der mit der Fremdsamenspende in Zusammenhang stehenden Vorgänge eine - zumindest medizinisch gesehen - künstliche Aufspaltung dieses Vorganges darstellt. Der Senat hält dies rechtlich jedoch für geboten, weil die im Zusammenhang mit der Fremdsamenspende stehenden Aufwendungen der Klägerin nicht zwangsläufig entstanden sind. Denn die Kinderlosigkeit der Klägerin war nicht unmittelbare und ausschließliche Folge ihrer krankheitsbedingten Unfruchtbarkeit, sondern war zugleich maßgeblich darin begründet, dass sie in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt und daher die Zeugung eines Kindes auf natürlichem Wege ausgeschlossen ist. D.h., auch wenn die Klägerin gesund gewesen wäre oder nach ärztlicher Behandlung insoweit (fiktiv) als gesund zu betrachten wäre, hätte sie auf natürlichem Wege kein Kind empfangen können und wäre immer auf eine Fremdsamenspende angewiesen gewesen. Insoweit folgt der Senat dem Urteil des FG Münster.

Eine Ausweitung der bisher von der Rechtsprechung anerkannten Fälle auf gleichgeschlechtliche Partnerschaften hält der Senat auch aufgrund verfassungsrechtlicher Vorgaben für nicht geboten. (Auch) insoweit folgt der Senat dem Urteil des FG Münster. Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor, da angesichts der unterschiedlichen biologischen Gegebenheiten eine Un-

gleichbehandlung zwischen einem gleichgeschlechtlichen Paar und einen verschiedengeschlechtlichen Paar gerechtfertigt ist. Auch wenn durch das LPartG eine weitgehende Gleichstellung einer solchen Partnerschaft mit einem Ehepaar durchgeführt ist, kann hieraus nach Auffassung des Senats nicht gefolgert werden, dass eine völlige Gleichstellung auch hinsichtlich der Begründung einer familienrechtlichen Beziehung gesetzlich gefordert wird. So stellt auch § 9 LPartG auf die Situation ab, dass bereits Kinder eines Partners vorhanden sind und wie sich dies im Rahmen der Partnerschaft auswirkt. Soweit ersichtlich fordert auch das BVerfG bei der Begründung familienrechtlicher Strukturen eine solche Gleichstellung nicht. Auf die Darstellung des FG Münster, die der erkennende Senat teilt, wird insoweit Bezug genommen. Entsprechendes gilt auch für Art. 6 Abs.1 GG, der ebenfalls nicht verletzt ist.

Hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen gilt vorliegend Folgendes:

Auszugehen ist von der - im gerichtlichen Verfahren auch von der Klägerin akzeptierten - Aufstellung des Beklagten anhand der von der Klägerin eingereichten Belege (Bl. 400 der Einkommensteuerakten). Wie das Gericht bereits im Erörterungstermin am 04.03.2015 (Bl. 153 ff der Gerichtsakten) dargestellt hat, stehen die Aufwendungen der Samenbank Berlin vom 31.01.2008 über 1.725,50 €, vom 14.03.2008 über 103,86 € und vom 03.11.2005 über 265,44 € sowie die Kurierrechnung vom 11.11.2008 über 42,32 € in direktem Zusammenhang mit der IVF sind nicht zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt - darüber hinausgehend - für die Rechnungen vom 04.06.2008 der Ferti Consult GmbH über 210 € (Bl. 38 der Belegsammlung in den Einkommensteuerakten) und von der Innovative Health Concepts GbR vom 18.03.2008 über 142,80 € (Bl. 39 der Belegsammlung).

Hinsichtlich der Belege des Kinderwunschzentrums an der Gedächtniskirche vom 08.04.2008 (Bl. 42 ff der Belegsammlung) über 509,43 € und 2.476,15 € hat der erkennende Senat zwar nicht unerhebliche Zweifel daran, ob diese Aufwendungen nicht auch den Komplex der Fremdsamenspende zuzurechnen

sind, somit über die eigentliche Heilbehandlung hinausgehen; zu Gunsten der Klägerin und der Tatsache, dass diese Aufwendungen bisher nicht umstritten waren, geht der Senat jedoch von einer Abzugsfähigkeit aus.

Nicht abzugsfähig sind demgegenüber 229,07 €, die nicht hinreichend belegt sind (vgl. Aufstellung Bl. 400 der Einkommensteuerakten).

Insgesamt sind somit 2.718,99 € (2.489,92 + 229,07) nicht abzugsfähig und (ausgehend vom Klageantrag, mit dem einer Abzugsfähigkeit in Höhe von insgesamt 10.949,77 € begehrt wird) 8.271 € (8.230,78 + 40) - ohne Berücksichtigung der zumutbaren Eigenleistung - abziehbar.

Da der erkennende Senat somit im Ergebnis die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Fremdsamenspende nicht anerkennt, kommt es auf die Frage, ob diese Maßnahmen im Einklang mit der Berufsordnung der Ärzte stehen, nicht an. Entsprechendes gilt für die Frage, ob § 64 EStDV anwendbar ist.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs.1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr.10, 711 der Zivilprozessordnung – ZPO -. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung und Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen.

Bechtel

Dr. Westerkamp

Tuchan

Beglaubigt



Verwaltungsangestellte

