

---

**Datum:** 27.09.2005  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 1793/04  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2005:0927.14K1793.04.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kläger tragen die Kosten.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Streitig ist, ob die Kosten einer psychotherapeutischen Behandlung außergewöhnliche Belastungen darstellen. 1 2
- Die Kläger sind Eheleute, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. In der Einkommensteuererklärung für 2002 machten sie Aufwendungen von 11.632 EUR für die Behandlung des Klägers bei einem Heilpraktiker als außergewöhnliche Belastung geltend. Nach den Angaben des Klägers bestand die Behandlung aus einer Gesprächs- und Hypnosetherapie. Ausweislich der Rechnung des behandelnden Heilpraktikers war in der Zeit vom 5.11.2001 bis 1.10.2002 eine Psychotherapie durchgeführt worden, für die dieser außerhalb des Gebührenverzeichnisses für Heilpraktiker (GebüH) einen Stundensatz abgerechnet hatte. Für das Jahr 2001 wurden jeweils acht Einzel- bzw. Doppelsitzungen zu je 170 DM bzw. 340 DM (insgesamt 2.086 EUR) abgerechnet, für das Jahr 2002 jeweils 37 Einzel- bzw. Doppelsitzungen zu je 86 EUR bzw. 172 EUR (insgesamt 9.546 EUR). Wegen Einzelheiten wird auf die Rechnung nebst Auflistung der Therapiesitzungen (Blatt 53 ff. Gerichtsakte) Bezug genommen. 3
- In dem Einkommensteuerbescheid vom 9.10.2003 ließ der Beklagte die Aufwendungen unberücksichtigt, weil die Notwendigkeit nicht durch ein vor Beginn der Behandlung ausgestelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen worden sei. Als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wurden in anderem Zusammenhang entstandene Aufwendungen 4

von 553 EUR, die sich aber wegen der zumutbaren Belastung von 6.621 EUR (§ 33 Abs. 3 Einkommensteuergesetz - EStG -) steuerlich nicht auswirkten. Im Einspruchsverfahren reichten die Kläger eine Bescheinigung des behandelnden Heilpraktikers nach, nach der der Kläger unter einer schweren sozialen Phobie mit ausgeprägten Panikattacken leidet, die es ihm unmöglich machten, an einem normalen beruflichen Leben und sozialen Leben teilzunehmen. Auf die Bescheinigung vom 7.1.2004 wird Bezug genommen. Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 2.3.2004).

Mit der am 1. April 2004 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Sie rügen im Wesentlichen, dass der Beklagte sich mit den vorgelegten Nachweisen nicht auseinandergesetzt habe. Vielmehr stütze er sich auf die Richtlinie 189, der wiederum das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13.2.1987 (Bundessteuerblatt - BStBl - II 1987, 427) zugrunde liege. Hierin werde die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für eine psychotherapeutische Behandlung daran geknüpft, dass ein vor Beginn der Therapie ausgestelltes amtsärztliches Zeugnis vorgelegt werde. Diese Rechtsprechung und folglich auch die Richtlinie könnten aber keinen Bestand haben. So sei es in einer Vielzahl von Fällen schon aus tatsächlichen Gründen nicht möglich, ein amtsärztliches Attest beizubringen. Darüber hinaus überzeuge das Urteil auch deswegen nicht, weil keine stichhaltigen Gründe für die Erforderlichkeit der Einholung eines amtsärztlichen Attestes vor Beginn der Behandlung bezeichnet würden. Schließlich widerspreche das Urteil den Vorgaben des § 92 Abgabenordnung. Danach dürfe die Finanzbehörde sich grundsätzlich nicht auf ein bestimmtes Beweismittel beschränken, falls dies nicht das ausschließlich erreichbare oder taugliche Beweismittel sei; sie habe sich vielmehr aller Beweismittel zu bedienen, die sie nach pflichtgemäßen Ermessen zur Ermittlung des Sachverhaltes für erforderlich halte. Auf Grund der Selbstbindung durch die angegebene Richtlinie habe sich die Finanzverwaltung jegliches Ermessen von vornherein abgeschnitten. Die Beschränkung auf ein einziges angeblich taugliches und damit zulässiges Beweismittel komme in ihrer einschränkenden Auslegung einer gesetzlichen Vorschrift gleich, die tatsächlich aber nicht existiere. Daher müssten die Voraussetzungen des § 33 EStG mit jedem anderen geeigneten Beweismittel nachgewiesen werden können. Hierzu zähle im Streitfall die Bescheinigung des Therapeuten vom 7.1.2004. Sofern die Finanzbehörde weitere Beweise für notwendig erachte, solle sie den Steuerpflichtigen auffordern, solche Beweise zu erbringen bzw. sich für die Erhebung solcher Beweise zur Verfügung zu stellen.

Die Kläger beantragen, 6

den Bescheid vom 9.10.2002 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 2.3.2004 dahin abzuändern, dass die Einkommensteuer 2002 unter Berücksichtigung weiterer außergewöhnlicher Belastungen i.H.v. 11.632 EUR herabgesetzt wird. 7

Der Beklagte beantragt, 8

die Klage abzuweisen. 9

Der Beklagte beruft sich im Wesentlichen auf sein Vorbringen im außergerichtlichen Verfahren. Darüber hinaus trägt er vor, dass nur bei Vorlage eines vor der Behandlung ausgestellten Zeugnisses beurteilt werden könne, ob die psychotherapeutische Maßnahme medizinisch indiziert gewesen sei. Er beruft sich insoweit auf die Rechtsprechung des BFH, nach der Aufwendungen für die Behandlung eines an Legasthenie leidenden Kindes oder für die Unterbringung eines verhaltensauffälligen Jugendlichen in einer Wohngruppe nur bei Vorliegen eines vorherigen amtsärztlichen Attestes als außergewöhnliche Belastung abziehbar seien. 10

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b><u>Entscheidungsgründe</u></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 11 |
| Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 12 |
| Der Beklagte hat es im Ergebnis zu Recht abgelehnt, die Heilpraktikerkosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Zwar stellen die Aufwendungen dem Grunde nach außergewöhnliche Belastungen dar, jedoch übersteigen sie nicht die zumutbare Belastung.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 13 |
| 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 Satz 1 EStG).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 14 |
| I. Durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass krankheitsbedingte Maßnahmen und die dadurch veranlassten Aufwendungen stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig sind, soweit sie entweder der Heilung dienen oder den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglicher zu machen. Mit Rücksicht auf die Privatsphäre des Betroffenen sind alle Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung typisierend als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach bedarf (z. B. BFH-Urteil vom 20.3.1987 III R 150/86, BStBl II 1987, 596). Zwangsläufige Aufwendungen werden aber nur ausgelöst, soweit sie für die Konsultation von Ärzten und anderen zur Ausübung der Heilkunde zugelassenen Personen, zum Beispiel Heilpraktikern, sowie für die von diesen verordneten therapeutischen Maßnahmen entstehen.                                                                                                        | 15 |
| Vorbeugende, die Gesundheit ganz allgemein fördernde Maßnahmen führen dagegen nicht zu abziehbaren Krankheitskosten (z. B. BFH-Urteil vom 15.10.1971 VI R 80/68, BStBl II 1972, 14). Erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen für Maßnahmen, die nicht ihrer Art nach eindeutig nur der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen können, fordert der BFH in ständiger Rechtsprechung die Vorlage eines vor der Behandlung ausgestellten amts- oder vertrauensärztlichen Attestes, dem sich zweifelsfrei entnehmen lässt, dass der Steuerpflichtige krank und die den Aufwendungen zugrunde liegende Art der Behandlung medizinisch indiziert ist (z. B. BFH-Urteile vom 17.12.1997 III R 35/97, BStBl II 1998, 298; vom 7.6.2000 III R 54/98, BFH/NV 2001, 238). Diese Anforderung wird insbesondere bei Reisen zu Kurzwecken gestellt, weil hier zwischen krankheitsbedingter Kur einerseits und (nur) der Erhaltung von Gesundheit und Arbeitskraft dienender Kur andererseits schwer zu differenzieren ist (z. B. BFH-Urteil vom 29.10.1992 III R 232/90, BFH/NV 1993, 231). | 16 |
| Im Falle des Klägers liegen Krankheitskosten vor, bei denen auf den Nachweis der Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit der geltend gemachten Aufwendungen durch ein vor Behandlungsbeginn erstelltes amtsärztliches Attest verzichtet werden kann. Bei der bei dem Kläger durchgeführten Psychotherapie handelt es sich um eine Heilbehandlung, die zudem von einer zur Ausübung der Heilkunde auf diesem Gebiet zugelassenen Person vorgenommen wurde. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Gesprächs- und Hypnosetherapie sind den Krankheitskosten zuzurechnen und damit grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung abziehbar (zur psychotherapeutischen Langzeitbehandlung: BFH-Beschluss vom 8.7.1998 III B 94/97, BFH/NV 1999, 65).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 17 |

Die Gesprächs- und Hypnosetherapie wurde nicht zur Bewältigung allgemeiner Lebensprobleme oder zur Besserung des Wohlbefindens eingesetzt, sondern zur Behandlung einer schweren sozialen Phobie, die den Kläger in seiner Lebensführung erheblich beeinträchtigte. Motive der persönlichen Lebensführung spielten für die Behandlung keine Rolle, so dass es um die in der Rechtsprechung erfasste Problematik der Abgrenzung echter Krankheitskosten von nur allgemein gesundheitsfördernden oder vorbeugenden Maßnahmen erkennbar nicht geht. Die hier angewandte Methode der Hypnose liegt nicht auf der Ebene von Geist- oder Wunderheilern, wo die Rechtsprechung einen zielgerichteten Eingriff zur Heilbehandlung verneint hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. April 1990 III R 38/86, BFH/NV 1991, 27). Die Behandlungsmethode der Hypnose ist im Übrigen sogar durch die Beihilfevorschriften anerkannt, die Hypnose wird in Anlage 1 zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 der Beihilfevorschriften unter Ziffer 4 (psychosomatische Grundversorgung) unter bestimmten Voraussetzungen als beihilfefähig anerkannt und gehört damit nicht zu den Verfahren, die im Sinne des Erstattungsrechts als wissenschaftlich nicht anerkannt gelten.

Zwar stellt sich die Frage, ob es nicht gerade in Fällen, in denen therapeutische Maßnahmen durch einen Heilpraktiker und nicht durch einen Arzt für Psychiatrie und Psychotherapie oder einen Diplom-Psychologen angewandt werden, geboten ist, dass von neutraler Seite (nämlich von dem zuständigen Amtsarzt) das Vorliegen einer psychischen Erkrankung bescheinigt und eine Therapie als sinnvoll und erfolgversprechend beurteilt wird. Der BFH lehnt sich jedoch an die den kassenärztlichen Heilbehandlungsbegriff festlegende Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (Urteil vom 17.12.1986 IVa ZR 78/85, Neue Juristische Wochenschrift 1987, 703) an, nach der eine gezielte, medizinisch indizierte Behandlung zum Zwecke der Heilung oder Linderung einer Krankheit durch einen Heilpraktiker genügt (BFH-Beschluss vom 19.11.1990 III S 6/90, BFH/NV 1991, 459), wobei nicht zwischen physischen und psychischen Erkrankungen differenziert wird. Der Streitfall ist auch nicht mit dem der von den Klägern angesprochenen Entscheidung (BFH-Urteil vom 13.2.1987 III R 208/81, BStBl II 1987, 427) vergleichbar, in der der BFH zum Nachweis der Zwangsläufigkeit einer Teilnahme an den Gruppentreffen der anonymen Alkoholiker für die steuerrechtliche Anerkennung gefordert hat, dass die Gruppentherapie als Behandlungsmaßnahme medizinisch geboten ist. Denn die Gruppentherapie fand dort gerade nicht unter Aufsicht durch eine zur Ausübung der Heilkunde zugelassene Person statt. 19

II. Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen sind jedoch auf die notwendigen (angemessenen) Kosten zu beschränken. Voraussetzung für die Überprüfung der Angemessenheit der Heilpraktikeraufwendungen ist, dass über die einzelnen Behandlungen ausreichende Angaben vorliegen. Dargelegt werden muss im Einzelnen, wann und zu welchem Zweck der Heilpraktiker aufgesucht wurde. Ansonsten könnte die Höhe der jeweils geltend gemachten Aufwendungen nicht auf Plausibilität überprüft werden. Im Streitfall liegen ausreichende Angaben vor. Ausweislich der Abrechnung des behandelnden Heilpraktikers war eine Psychotherapie durchgeführt worden, wobei die einzelnen Therapiesitzungen datumsmäßig angegeben wurden. 20

Als der Höhe nach angemessen sind Heilkosten anzusehen, die zu dem angestrebten Heilerfolg in einem den Aufwand rechtfertigenden vernünftigen Verhältnis stehen. Bei Heilpraktikerkosten stellt das GebüH einen möglichen Anknüpfungspunkt für die Konkretisierung des Begriffs der Angemessenheit dar. Dieses nicht normative Verzeichnis (Urteil des Oberverwaltungsgerichts Berlin vom 29.6.1999 4 B 46.96, juris) beruht auf den durch Umfrage unter den in der Bundesrepublik Deutschland niedergelassenen Heilpraktikern durchschnittlich festgestellten Honorarraumen. Selbst wenn man davon ausgeht, dass Heilpraktikerleistungen nicht stets zum "Durchschnittshonorar" zu erhalten sind, ist das 21

Gebührenverzeichnis für Heilpraktiker als Maßstab heranzuziehen, um die Angemessenheit von entsprechenden Leistungen eines Heilpraktikers zu bestimmen. Dies schließt nicht aus, für Leistungen besonderer Schwierigkeit oder besonderen Umfangs auch höhere Honorare als angemessen anzusehen, doch müssen dann besondere Umstände dargelegt sein. Diese könnten sich im Bereich psychischer Erkrankungen objektiv nachvollziehbar z. B. aus Besonderheiten des bisherigen Krankheitsverlaufes (wiederholte oder länger dauernde stationäre Behandlungen, länger dauernde Arbeitsunfähigkeit, Komplikationen, körperliche Begleiterkrankungen) ergeben. Derartige besondere Erschwernisse wurden hier nicht substantiiert dargelegt. In jedem Fall werden aber die in der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) für vergleichbare Leistungen unter Anwendung des Steigerungsfaktors 2,3 festgelegten Vergütungen als äußerste Obergrenze einer Vergütung entsprechender Heilpraktikerleistungen anzusehen sein.

Die Positionen 861 und 863 der aktuellen GOÄ sehen als Vergütung für tiefenpsychologisch fundierte Psychotherapie bzw. analytische Psychotherapiesitzungen von jeweils 50 Minuten Mindestdauer eine Vergütung von 40,22 EUR vor. Multipliziert mit dem Steigerungsfaktor 2,3 ergibt sich ein Betrag von 92,51 EUR, welcher von einem Psychotherapeuten mit langjähriger wissenschaftlicher Ausbildung pro Tag maximal abgerechnet werden kann. Hierbei handelt es sich wohlgerne um die maximale Obergrenze einer pro Therapiesitzung zu fordernden Vergütung für psychotherapeutische Leistungen. Die in der hier erteilten Rechnung vorgenommene Unterteilung in Einzel- und Doppelsitzung ist ohne Belang. Der Begriff der "Doppelsitzung" ist sowohl der GOÄ als auch dem GebüH unbekannt. Die Abrechnung von "Doppel- oder Mehrfach Sitzungen" verbietet sich, weil anderenfalls der vorgesehene Gebührenrahmen über das vorgesehene Maß hinaus beliebig gesteigert werden könnte. 22

Im vorliegenden Fall ist in Anbetracht der Leistungserbringung durch einen Heilpraktiker und mangels Darlegung besonders erschwerender Umstände der Rahmen des GebüH zu Grunde zu legen. Für eine "Psychotherapie bis 90 Minuten Dauer" bestimmt die Gebührenposition 19.2 des GebüH einen Honorarraum von 26 bis 46 EUR. Bei Ausschöpfung dieses Gebührenrahmens können im Streitfall somit 46 EUR als maximal angemessene Aufwendungen für eine heilpraktische Psychotherapie angesehen werden. Sofern im vorliegenden Fall die hohe Frequenz der Therapiesitzungen auf eine aus der Sicht des Klägers bestehende besondere Erkrankungsschwere hinweist, wurde diesem Umstand durch die Veranschlagung des nach der GebüH vorgesehenen Höchstsatzes Rechnung getragen. Damit ergibt sich ein als außergewöhnliche Belastung absetzbarer Betrag von 4.141 EUR (90 Sitzungen x 46 EUR). 23

III. Im Ergebnis übersteigen die als außergewöhnliche Belastung anzuerkennenden Aufwendungen von insgesamt 4.694 EUR (4.141 EUR + 553 EUR) nicht die zumutbare Belastung. Der Beklagte hat die gemäß § 33 Abs. 3 EStG zu berücksichtigende zumutbare Belastung nach Maßgabe der gesetzlichen Regelung zutreffend mit 6.621 EUR ermittelt. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. 24

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. 25