
Datum: 16.11.2011
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 200/10 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2011:1116.10K200.10E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Gründe

I.

Die Beteiligten streiten um die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen gemäß § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

1. Der Kläger ist Vater der am ...1984 geborenen T und des am ...2003 geborenen S, mit dessen Mutter N der Kläger im Jahre 2008 verlobt war. Die bei ihrer Mutter lebende T beendete im Juni 2008 ihre Ausbildung als Kauffrau für Bürokommunikation.

2. Bis 1993 war der Kläger akut alkoholkrank. Sporadisch ließ er sich bis Januar 1993 in der Suchtberatungsstelle D behandeln. Vom 05.02.1994 bis 09.04.1994 befand er sich in der Fachklinik I; anschließend ließ sich der Kläger zwei Jahre ambulant in der Suchtberatungsstelle D behandeln und besuchte gleichzeitig - bis heute - die Selbsthilfegruppe ... des Kreuzbundes. Die Gruppe trifft sich jeden Mittwoch um 20.15 Uhr in der Altenbegegnung M in D, knapp 20 km vom Wohnort des Klägers auf der L-Straße ... in E entfernt.

Nach der Bescheinigung des Caritasverbandes für den Kreis D e.V. vom 29.09.2010 ist der Besuch der Selbsthilfegruppe für die Bewältigung der Abhängigkeitserkrankung des Klägers unverzichtbar, um eine lebenslange Abstinenz erreichen und einhalten zu können. Insbesondere aufgrund der lebensbedrohenden Erkrankung im November 2007 und der damit einhergehenden Bewältigungssituationen sei es medizinisch und therapeutisch dringend erforderlich, dass der Kläger die wöchentliche Selbsthilfegruppe weiter besuche.

Der den Kläger seit 2001 behandelnde Arzt Dr. med. C bescheinigte am 22.08.2011, der Kläger habe sich im Jahre 2008 in einer Alkoholabhängigkeit im Stadium der Selbstkontrolle unter Zuhilfenahme therapeutischer Sitzungen befunden. Hieran habe sich bis heute nichts geändert. Ähnlich schrieb Dr. med. U am 18.08.2011, er habe keinen Anhalt für einen Rückfall gehabt. Vielmehr habe 2008 ein "trockener Alkoholismus" in einer Phase erkennbarer Genese vorgelegen. Auch die Fachärztin für Psychiatrie und Psychotherapie Dr. med. V bescheinigte am 15.08.2011 einen "Z.n. [das bedeutet "Zustand nach"] Alkoholabhängigkeit ICD 10 F. 10.2". Auf die Inhalte der Bescheinigungen wird im Übrigen Bezug genommen.

Neben seiner regelmäßigen Teilnahme an den Gruppensitzungen übernahm der Kläger im Kreuzbund zwischenzeitlich auch die Aufgabe eines Gruppenleiters. Um vom Vorsitzenden bzw. Stellvertreter des Diözesanvorsitzenden Unterlagen und Informationen für die Gruppe abzuholen, führte ihn sein Weg zu den Gruppensitzungen nach D über A und teilweise über W. Obwohl der Kläger nur knapp 20 km von den Räumlichkeiten der Gruppensitzung entfernt wohnte, musste er wegen des Umwegs nach eigenen Angaben eine Wegstrecke von insgesamt 55 km für den Hin- und Rückweg zurücklegen.

An die Gruppenleiter bzw. Gruppenmitglieder vergab der Kreuzbund Plätze für Seminare. Nach dem vorgelegten Weiterbildungsprogramm des Kreuzbundes für das Jahr 2008, auf dessen Inhalt für die Einzelheiten Bezug genommen wird, bestand das Programm aus einer Gruppenleiter- bzw. einer Gruppenleiter-/Stellvertreter-Fachtagung, einer Karnevalsfeier und einem Herbstfest, zwei Eutonie-Seminaren, einem Kurs Basiswissen (Voraussetzung für den erfolgreichen Abschluss der Seminarreihe "Gruppe leiten lernen"), einer allgemeinen Frauentagung, einem Frauenarbeitskreis-Seminar und einer Arbeitstagung Frauenarbeit, einem Seminar für Paare, einem Besinnungswochenende mit dem Thema "Weißt Du was Du glaubst?", zwei allgemeinen Wochenendtagungen für Gruppenmitglieder in H (Thema: "Wir sind Kreuzbund - Horizonte erweitern, Perspektiven entdecken, Neues wagen"), einer Weiterbildungsmaßnahme und einer Tagung für Alleinlebende im Kreuzbund, einer Tagung für Senioren sowie einem Seminar für Öffentlichkeitsarbeit. Der Kläger besuchte nach eigenen Angaben drei Seminare und ein gruppeninternes Wochenendseminar, ohne dass er zu den Inhalten der besuchten Seminare und dem Bezug zur Heilung oder Linderung seiner Alkoholkrankung näher Stellung nahm.

Schließlich nahm der Kläger an Gruppenleitergesprächen und den Jahreshauptversammlungen teil.

Im Rahmen seiner Teilnahme an Veranstaltungen des Kreuzbundes machte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2008 - nicht näher belegte - Aufwendungen in einer Höhe von insgesamt 1.404,32 EUR geltend. Diese setzen sich wie folgt zusammen:

- Besuch der Kreuzbundgruppe, Bundesbeitrag 69,32 EUR
- Gruppenbeitrag Kreuzbund (12 * 8,00 EUR) 96,00 EUR
- Fahrtkosten zur Gruppe nach D

(47 (Wochen) * 55 (km) * 0,30 EUR) 775,50 EUR	13
• Seminarkosten (4 * 43,00 EUR) 172,00 EUR • Fahrtkosten Seminar (4 * 68 (km) * 0,3 EUR) 81,60 EUR • Sonstige Fahrtkosten für Gruppenseminare	14
(218 (km) * 0,3 EUR) 65,40 EUR	15
• Eigenanteil Gruppenseminar 145,00 EUR	16
3. Wegen eines Karzinoms musste dem Kläger im November 2007 die linke Niere entfernt werden. Aus ärztlicher Sicht war es deshalb notwendig, das Gewicht des Klägers zu vermindern, damit die Blutwerte annähernd normalisiert werden konnten. Unter anderem durch diätetische Maßnahmen war bis September 2010 bereits eine Gewichtsreduzierung von 25 kg zu verzeichnen. Auf die ärztliche Bescheinigung des Facharztes für Innere Medizin Dr. med. C vom 16.09.2010 wird insoweit Bezug genommen.	17
Da er die Aufwendungen für die Ernährungsumstellung nicht konkret nachgehalten hatte, ging der Kläger pauschal von Mehrkosten in Höhe von 360 EUR (12 * 30 EUR) aus.	18
4. Seine damalige Verlobte Frau N besuchte den Kläger während seines Krankenhausaufenthalts im X-Hospital Y vom 14.11. bis 30.11.2007 täglich. Für die Fahrten entstand Frau N - nach Angaben des Klägers - ein Aufwand in Höhe von 280 EUR, den der Kläger Frau N im Jahre 2008 erstattet haben will.	19
5. Mit seiner Einkommensteuererklärung 2008 machte der Kläger außergewöhnliche Belastungen wegen Krankheitskosten in Höhe von 2.489 EUR und andere außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 1.463 EUR geltend.	20
Nachdem der Kläger die Zusammensetzung der geltend gemachten Beträge erläutert und Belege vorgelegt hatte, berücksichtigte der Beklagte 1.075 EUR der geltend gemachten Krankheitskosten in dem Einkommensteuerbescheid vom 18.06.2009 als außergewöhnliche Belastungen, die sich nach Auffassung des Beklagten aufgrund der zumutbaren Eigenbelastung von 2.063 EUR (4 % des Gesamtbetrags der Einkünfte in Höhe von 51.598 EUR) jedoch nicht steuerlich auswirkten.	21
Gegen den Einkommensteuerbescheid legte der Kläger erfolglos Einspruch ein.	22
6. Mit seiner daraufhin erhobenen Klage verfolgt der Kläger das Ziel der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 2.044,32 EUR für die Mitgliedschaft im Kreuzbund, seine Ernährungsumstellung und die Fahrtkostenerstattung an Frau N als außergewöhnliche Belastungen weiter.	23
Er trägt vor, eine Alkohol-, Drogen- oder Medikamentenabhängigkeit sei als Krankheit anerkannt. Deshalb müssten Aufwendungen zu deren Heilung als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein.	24
Die Nachbehandlung Suchtkranker erfolge - wie auch in seinem Fall - in Form einer Gruppentherapie, auch im Rahmen einer Selbsthilfegruppe. Eine psychologische Nachsorge sei bei Alkoholikern - und insbesondere bei ihm - ein Leben lang erforderlich. Seine Krankheit sei lediglich zum Stillstand gekommen, geheilt sei er aber nicht. Alkoholismus sei nicht	25

heilbar. Aufgrund seiner Krebserkrankung im Jahre 2007 bestehe zudem ein akuter Bedarf für die Teilnahme an den Sitzungen des Kreuzbundes. Ab Mitte November 2007 sei es zu einem heftigen Rückfall mit Kontrollverlust gekommen.

Seine Gruppenleitertätigkeit beim Kreuzbund habe er aufgegeben; die Teilnahme an den wöchentlichen Treffen habe allein der Besserung seines Gesundheitszustandes gedient. Hieran habe sich bis heute nichts geändert. 26

Die für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung erforderlichen Unterlagen habe er bereits vor Jahren dem damals für ihn zuständigen Finanzamt in H vorgelegt. Seine Unterlagen habe er aber nicht mehr zurück erhalten. Eine Erneuerung der Unterlagen sei nie gefordert worden. 27

Ihm gehe es nicht um Vertrauensschutz; vielmehr habe er die erforderlichen Unterlagen seinerzeit beim Finanzamt in H eingereicht, so dass die Kosten für den Besuch des Kreuzbundes ursprünglich zu Recht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien. Indem der Beklagte die Aufwendungen nun nicht mehr anerkenne, führe er eine rückwirkende Verböserung durch. Warum der Beklagte nun eine Verböserung durchführe, die nur bei einer Änderung des Sachverhalts möglich sei, sei für ihn nicht erkennbar. Bei einer Verböserung habe stets eine Abwägung zwischen dem schutzwürdigen Vertrauen des Betroffenen und dem öffentlichen Interesse stattzufinden. Dies könne nicht einfach geschehen, ohne den Betroffenen hiervon in Kenntnis zu setzen. 28

Die täglichen Fahrten seiner damaligen Verlobten und heutigen Ehefrau in das Krankenhaus in Y habe zunächst einmal seiner Versorgung gedient. Zudem seien diese Fahrten - auch ohne eine ärztliche Verschreibung - für seine psychologische Betreuung notwendig gewesen. Da er im November 2007 psychisch total am Ende gewesen sei, sei es dringend notwendig gewesen, täglich Kontakt zu seiner Lebensgefährtin und seinem damals vierjährigen Sohn zu halten. 29

Natürlich sei ihm bekannt, dass Besuchskosten lediglich für die Personen zwangsläufig sein könnten, denen sie entstanden seien. Frau N habe die Kosten aber in ihrer Einkommensteuererklärung 2007 geltend gemacht. Genau wie in seinem Fall habe das zuständige Finanzamt die Aufwendungen weder bei Erlass des Einkommensteuerbescheides 2007 noch im Einspruchsverfahren als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Daher habe er eine Pflicht gesehen, die Kosten zu erstatten. 30

Für ihn bestehe keine Möglichkeit mehr, ein amtsärztliches Attest zeitnah erstellen zu lassen, um die Notwendigkeit der Aufwendungen darzulegen. Gestritten werde um Aufwendungen aus dem Jahre 2008; von der Rechtsauffassung des Beklagten habe er aber erst seit Mitte 2009 aufgrund des Einspruchsverfahrens Kenntnis. 31

Seine Ernährungsumstellung sei zwingend notwendig geworden, weil sich durch die Entfernung der einen Niere eine chronische Niereninsuffizienz eingestellt habe, die durch herkömmliche Mittel und Medikamente nicht aufzuhalten gewesen sei. Mit der Gewichtsreduktion habe er weit unter sein Normalgewicht kommen müssen, um die Dialyse abzuwenden. Eine solche Maßnahme könne nicht mehr unter den Begriff der Diätverpflegung gefasst werden. 32

Dass die Ernährungsumstellung zwingend notwendig gewesen sei, werde zudem durch den Umstand unterstrichen, dass mit Bescheid des Landrates des Kreises D vom 15.01.2010 sein Grad der Schwerbehinderung wegen einer dauernden Niereninsuffizienz von 60 % auf 70 % 33

angehoben worden sei.

Konkret seien die Kosten für die Ernährungsumstellung zwar bislang nicht nachgewiesen worden. Dies sei aber nur durch einen Vergleich der Kosten des vorangegangenen Jahres mit denen des Streitjahres möglich, obwohl er im Vorjahr noch keine Kenntnis von der Notwendigkeit hätte haben können. Daher seien die Mehraufwendungen pauschal in einer Höhe von 360 EUR geltend gemacht worden. 34

Der Kläger beantragt, 35

den Bescheid für Einkommensteuer 2008 vom 18.06.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16.12.2009 dahingehend abzuändern, dass weitere Aufwendungen in Höhe von 2.044,32 EUR als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Er trägt vor, die Aufwendungen für den Kreuzbund könnten nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Für die schwierige Abgrenzung der Krankheitskosten von lediglich vorbeugenden, nur gesundheitsfördernden Maßnahmen müsse der Steuerpflichtige ein vor Beginn der Therapie ausgestelltes amts- oder vertrauensärztliches Attest vorlegen, dem sich zweifelsfrei entnehmen lasse, dass er krank und die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung medizinisch indiziert sei. 39

Diese Grundsätze seien auch auf Teilnahmen an Selbsthilfegruppen anwendbar. Auch diese könnten besucht werden, um der Gefahr, der Sucht zu verfallen, vorzubeugen oder um nach überwandener Krankheit das Risiko eines Rückfalls abzufangen. Schließlich seien in diesen Gruppen auch ehemalige Süchtige, die durch ihre eigenen Erfahrungen gefährdeten oder bereits erkrankten Mitgliedern der Gruppe helfen wollten. 40

Ferner sei auch nicht konkret nachgewiesen worden, aufgrund welcher Teilnahmen an bestimmten Seminaren die Fahrtkosten entstanden seien. Auch die Seminarkosten seien nicht konkret belegt worden. 41

Die Fahrtkostenerstattung könne ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Bei Besuchsfahrten müsse der behandelnde Arzt bestätigen, dass gerade der Besuch des Steuerpflichtigen zur Linderung oder Heilung einer bestimmten Krankheit entscheidend beitragen könne. Da die Operation des Klägers erst am 19.11.2007 erfolgt sei, er sich aber bereits am 14.11.2007 mit einem Verdacht auf einen Nierentumor im Krankenhaus vorgestellt habe, sei er in der Lage gewesen, ein amtsärztliches Attest zeitnah einzuholen. Darüber hinaus sei nicht nachgewiesen worden, dass die Kosten überhaupt an Frau N erstattet worden seien. 42

Dass in der Vergangenheit ggf. zu Unrecht außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden seien, gebe keinen Anspruch darauf, dass dies auch im Streitjahr geschehe. Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung werde kein Vertrauensschutz gewährt. Sachverhalte seien in jedem Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine steuerlich unzutreffende Behandlung sei zu dem frühestmöglichen Zeitpunkt aufzugeben. 43

Im Übrigen sei darauf hinzuweisen, dass der Vorwurf des Klägers, ihm seien Kosten rückwirkend aberkannt worden, nicht zutreffend sei. Im Veranlagungsverfahren 2008 seien 44

bestimmte Aufwendungen von Beginn an nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden. Bei dem angefochtenen Bescheid handele es sich um einen Erstbescheid.	
Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Inhalte der Gerichtsakte und der Einkommensteuerakte 2008 Bezug genommen.	45
II.	46
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	47
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2008 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -- FGO --). Zu Recht minderte der Beklagte den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht um die geltend gemachten Aufwendungen für die Mitgliedschaft im Kreuzbund, die Ernährungsumstellung und die Fahrtkostenerstattung für seine Verlobte.	48
1. Die Aufwendungen für die Ernährungsumstellung stellen keine außergewöhnliche Belastung des Klägers dar.	49
a) Aufwendungen, die durch eine Diätverpflegung entstehen, können - unabhängig vom Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen - nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden (§ 33 Abs. 2 Satz 3 EStG). Unter einer Diätverpflegung im Sinne dieser Bestimmung ist die auf die Bedürfnisse des Patienten und der Therapie der Erkrankung abgestimmte Ernährung zu verstehen; sie kann in der Einschränkung der gesamten Ernährung, in der Vermeidung bestimmter Anteile oder in der Vermehrung aller oder bestimmter Nahrungsanteile bestehen. Zu den Diäten gehören nicht nur kurzzeitig angewandte Einformdiäten sowie langfristig angewandte Grunddiäten, z.B. bei Gicht und Zuckerkrankheit, sondern auch langzeitige Sonderdiäten mit Anpassung an ständige Leiden, z.B. Zöliakie (BFH-Urteil vom 21.06.2007 III R 48/04, Bundessteuerblatt -- BStBl. -- II 2007, 880).	50
Der Wille des Gesetzgebers zum umfassenden Ausschluss der Diätverpflegungsaufwendungen ist im Gesetzgebungsverfahren klar zum Ausdruck gekommen (BFH-Beschluss vom 03.08.2000 III B 5/00, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs -- BFH/NV -- 2001, 188 und Urteil vom 27.09.1991 III R 15/91, BStBl. II 1992, 110). Nach den Erfahrungen der Praxis sei die bis zum 31.12.1974 bestehende Steuerermäßigung in vielen Fällen ungerechtfertigt in Anspruch genommen worden. Hinzu komme, dass angesichts der modernen Lebens- und Essgewohnheiten die Einhaltung einer Diät im allgemeinen zu keiner Mehrbelastung, oft sogar zu Einsparungen führe. Selbst wenn aber Mehrkosten entstünden, sei zu berücksichtigen, dass zwangsläufige Unterschiede in den Lebenshaltungskosten anderer Art ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden könnten (Bundestags-Drucksache -- BT-Drucks. -- 7/1470, 281). Darüber hinaus hielten der Bundesrat (BT-Drucks. 7/1722, 11) und ihm folgend der federführende Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (BT-Drucks. 7/2180, 20) die ausdrücklich im Gesetzesentwurf vorgesehenen Ausnahmen vom Abzugsverbot für krankheitsbedingte Diätmehraufwendungen bei Zuckerkrankheit und Multipler Sklerose für mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz unvereinbar und sprachen sich deshalb für ein ausnahmsloses Abzugsverbot aus, das dann auch Gesetz geworden ist (s. noch einmal jüngst Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10.05.2011 12 K 127/10, juris).	51
Sind Diätaufwendungen aber auch in Fällen, in denen sie wie andere Krankheitskosten zwangsläufig entstehen, vom Abzug ausgeschlossen, so muss dies auch dann gelten, wenn	52

sie nicht nur neben, sondern an Stelle von Medikamenten zur Linderung der Krankheit benötigt werden. Denn für die steuerliche Behandlung dieser Verpflegungskosten kann es keinen Unterschied machen, ob zusätzlich noch Aufwendungen für Medikamente anfallen oder nicht (BFH-Urteile vom 21.06.2007 III R 48/04, BStBl. II 2007, 880 und vom 27.09.1991 III R 15/91, BStBl. II 1992, 110; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 10.05.2011 12 K 127/10, juris). Dies gilt auch dann, wenn die Diät aufgrund einer ärztlichen Verordnung unmittelbar als Therapie eingesetzt wird und damit im medizinischen Sinne Medikamentencharakter aufweist (BFH-Urteil vom 21.06.2007 III R 48/04, BStBl. II 2007, 880; Finanzgericht Köln, Urteil vom 10.11.1989 7 K 5015/88, Entscheidungen der Finanzgerichte -- EFG -- 1990, 356). Auch in diesen Fällen tritt die Diätverpflichtung an die Stelle üblicher Nahrungsmittel, die Kosten der allgemeinen Lebensführung darstellen (Greite, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung -- HFR -- 2007, 1203).

b) Von diesen Grundsätzen ausgehend sind die geltend gemachten Mehraufwendungen für die Ernährungsumstellung des Klägers nicht abzugsfähig, da es sich um eine Diätverpflegung handelt. Nach der im Klageverfahren vorgelegten ärztlichen Bescheinigung des behandelnden Arztes Dr. med. C war nach der Entfernung der Niere bei dem Kläger - u.a. mit Hilfe von "diätetischen Maßnahmen" - eine Gewichtsreduzierung erforderlich, um die Blutwerte zu normalisieren und, wie der Kläger ergänzt hat, die drohende Dialyse abzuwehren. 53

Dass die Ernährungsumstellung im vorliegenden Fall der Vermeidung eines schweren körperlichen Leidens dienen sollte, steht der Anwendung des § 33 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht entgegen, weil sich der Gesetzgeber - wie oben erläutert - für ein ausnahmsloses Abzugsverbot entschied, das insoweit eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellt, dass Krankheitskosten außergewöhnliche Belastungen darstellen. 54

Darüber hinaus hat der Kläger nicht nachvollziehbar dargelegt, dass ihm aufgrund der Ernährungsumstellung überhaupt Mehraufwendungen entstanden sind. Es gibt keinen allgemeinen Erfahrungssatz, dass aufgrund einer Ernährungsumstellung Mehraufwendungen entstehen. Im Gegenteil ist der Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens in nachvollziehbarer Weise davon ausgegangen, dass diätetische Maßnahmen nicht zwangsläufig zu Mehraufwendungen, häufig sogar zu Einsparungen führen. Mangels anderweitigen konkreten Vortrags des Klägers ist von diesen Erwägungen des Gesetzgebers auch im Streitfall auszugehen, zumal die Ernährungsumstellung gerade mit dem Ziel der Gewichtsreduzierung erfolgte, um die Blutwerte des Klägers zu verbessern. 55

2. Auch die Kostenerstattung des Klägers an seine damalige Verlobte Frau N in Höhe von 280 EUR führt nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung. 56

Nur wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, wird auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (§ 33 Abs. 1 EStG). Aufwendungen 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 (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). 57

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt, denn die Kostenerstattung war für den Kläger weder aus rechtlichen noch aus tatsächlichen oder sittlichen Gründen 58

zwangsläufig.

a) Rechtliche Gründe können sich aus Gesetz, Verwaltungsakt oder Vertrag ergeben (Loschelder in: Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl. 2011, § 33 Rz. 24). Als ein die Zwangsläufigkeit begründender rechtlicher Grund kommt jedoch nur eine rechtliche Verpflichtung in Betracht, die der Steuerpflichtige nicht selbst gesetzt hat. Verpflichtungen aufgrund rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen können für sich allein regelmäßig eine Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG nicht begründen (BFH-Urteile vom 23.05.2001 III R 33/99, BFH/NV 2001, 1391 und vom 26.02.1998 III R 59/97, BStBl. II 1998, 605). Keine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen Gründen liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige lediglich subjektiv verpflichtet fühlt (Heger in: Blümich, EStG/KStG/GewStG u.a., Kommentar, § 33 EStG Rz. 89 [Stand der Kommentierung: Mai 2011]; Stöcker in: Lademann, EStG, Kommentar, § 33 Rz. 125 f. [Stand der Kommentierung: November 2008]).

Im vorliegenden Fall ist eine solche rechtliche Verpflichtung nicht feststellbar. Der Kläger war nicht von Gesetzes wegen verpflichtet, seiner Verlobten die Fahrtkosten für die Besuche im Krankenhaus zu erstatten. Selbst wenn er sich gegenüber Frau N zu einer Kostenübernahme verpflichtet haben sollte, beruht dies auf seinem eigenen Verhalten und kann deshalb keine rechtliche Zwangsläufigkeit begründen.

b) Tatsächliche Gründe sind unabwendbare Ereignisse wie z.B. Katastrophen, Krieg, Vertreibung, ein nicht selbst verschuldeter Unfall, Krankheit, Tod, Erpressung etc. Es handelt sich regelmäßig um Aufwendungen des Steuerpflichtigen für sich selbst. Bei Aufwendungen für dritte Personen kommt nur eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen in Betracht (Kanzler in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 33 EStG Rz. 189 [Stand der Kommentierung: Juni 1993]; Loschelder in: Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl. 2011, § 33 Rz. 24; Mellinghoff in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl. 2011, § 33 Rz. 35).

Übertragen auf den Streitfall scheidet eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen aus, weil der Kläger keine eigenen Aufwendungen für die Behandlung einer Krankheit trug, sondern lediglich seine Verlobte finanziell entlastete, nachdem im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2007 ihre Fahrtkosten für die Besuchsfahrten nach Y nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden waren.

Eine Zwangsläufigkeit der Aufwendungen aus tatsächlichen Gründen kann im vorliegenden Fall nicht daraus hergeleitet werden, dass der Kläger seine Verlobte und seinen Sohn zu Behandlungszwecken täglich bei sich haben musste. Zu einer Zwangsläufigkeit könnte dies nur führen, wenn der Kläger die Fahrtkosten unmittelbar selbst getragen hätte, weil Frau N und der gemeinsame Sohn anders nicht nach Y hätten kommen können, obwohl der Kläger zur Heilung oder Linderung auf die Besuche zwingend angewiesen war. Nur dann wären die Aufwendungen eigenen Kosten des Klägers für seine Heilbehandlung gleichzustellen, die als außergewöhnliche Belastung abziehbar sein können. So liegt der Fall hier aber nicht, weil Frau N in der Lage war, die Kosten für die Fahrten nach Y selbst wirtschaftlich zu tragen. Der unmittelbare Grund für die Fahrtkostenerstattung lag nicht in der Behandlung der Krankheit des Klägers, sondern darin, dass der Kläger sich subjektiv verpflichtet fühlte, seiner Verlobten die Aufwendungen zu erstatten, nachdem diese bei ihr nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden waren.

c) Schließlich war die Fahrtkostenerstattung des Klägers an Frau N auch nicht aus sittlichen Gründen zwangsläufig.

Eine Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen ist nur anzunehmen, wenn nach dem Urteil der Mehrzahl billig und gerecht denkender Mitbürger ein Steuerpflichtiger sich zu einem solchen Verhalten verpflichtet sehen kann. Sittlich zu billigende oder besonders aner kennenswerte Gründe allein reichen nicht aus (BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 51/09, BStBl. II 2010, 794). Das sittliche Gebot muss ähnlich einem Rechtszwang von außen her als eine Forderung oder zumindest eine Erwartung der Gesellschaft in der Weise in Erscheinung treten, dass die Unterlassung Nachteile im sittlich-moralischen Bereich oder auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge haben kann (BFH-Urteil vom 02.12.2004 III R 27/02, BFH/NV 2005, 1248 und Beschluss vom 03.07.1998 III B 37/98, BFH/NV 1999, 298).

Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn den Steuerpflichtigen Aufwendungen für Besuchsfahrten zu einem kranken Angehörigen treffen (vgl. BFH-Urteile vom 02.12.2004 III R 27/02, BFH/NV 2005, 1248, vom 22.10.1996 III R 265/94, BStBl. II 1997, 558 und vom 02.03.1984 VI R 158/80, BStBl. II 1984, 484 sowie Beschlüsse vom 29.07.2004 III B 155/03, BFH/NV 2004, 1646 und vom 28.07.2003 III B 125/02, BFH/NV 2003, 1445; Kanzler in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 33 Rz. 300 (Besuchsfahrten, Besuchsreisen) [Stand der Kommentierung: Juni 1993]; Loschelder in: Schmidt, EStG, Kommentar, 30. Aufl. 2011, § 33 Rz. 35 (Besuchsreisen)). Der Besuch des im Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kindes muss aber zur Heilung oder Linderung der Krankheit entscheidend beitragen, was durch eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes nachgewiesen werden muss (vgl. §§ 64 Abs. 1 Nr. 3, 84 Abs. 3f der Einkommensteuerrückführungsverordnung in Verbindung mit § 33 Abs. 4 EStG in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 04.11.2011, Bundesgesetzblatt -- BGBl. -- I 2011, 2131).

66

Auch wenn daher ein Angehöriger unter engen Voraussetzungen Besuchskosten als außergewöhnliche Belastung geltend machen kann, bedeutet dies nicht, dass dies auch derjenige kann, der dem Angehörigen die Besuchskosten erstattet. Für diesen besteht regelmäßig keine sittliche Pflicht, dem Angehörigen seine Aufwendungen zu ersetzen. Vielmehr beruht der Entschluss zur Erstattung grundsätzlich auf einem freien Willensentschluss, selbst wenn dieser ggf. auf besonders aner kennenswerten Gründen beruhen mag. Handelt es sich um der Linderung bzw. Heilung einer Krankheit dienende Kosten und kann der Angehörige dies auch mittels einer ärztlichen Bescheinigung nachweisen, ist die Kostenerstattung nicht zwangsläufig, weil der Angehörige selbst seine Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend machen kann und auf diese Weise steuerlich entlastet wird. Vermag der Angehörige nicht darzulegen, warum die Aufwendungen für ihn aus sittlichen Gründen zwangsläufig waren und kommt ein Abzug der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung daher nicht in Betracht, wird auch die Kostenerstattung nicht zwangsläufig sein. In einem solchen Fall hätte der Angehörige die Aufwendungen grundsätzlich nicht tätigen müssen und kann deshalb auch keine, gleichsam einem Rechtszwang wirkende sittliche Pflicht für andere schaffen, ihm seine freiwilligen Aufwendungen zu erstatten.

67

So liegt der Fall auch hier. Die Kostenerstattung erfolgte aufgrund einer freiwilligen Entscheidung des Klägers, nachdem die Fahrtkosten bei Frau N auch nach eingelegtem Einspruch nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden waren. Sind die Kosten nicht für die Person, die sie unmittelbar getragen hat, zwangsläufig, können sie es auch nicht für denjenigen sein, der sie lediglich erstattet.

68

3. Schließlich ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des Klägers auch nicht um die Aufwendungen für den Kreuzbund zu mindern. Die Aufwendungen, die der Bekämpfung des

69

Alkoholismus durch Teilnahme an Sitzungen und Veranstaltungen des Kreuzbundes dienen, erreichen nicht die Höhe, dass die zumutbare Belastung überschritten wird und sich die Aufwendungen steuerlich auswirken (vgl. § 33 Abs. 1 EStG). Unter Einbeziehung der bislang im Einkommensteuerbescheid berücksichtigten 1.075 EUR überschreiten sie nicht die zumutbare Belastung in Höhe von 2.063,92 EUR.

a) Die zumutbare Belastung beträgt 2.063,92 EUR. Überschreitet der Gesamtbetrag der Einkünfte den Betrag von 51.130 EUR und hat der Steuerpflichtige ein oder zwei Kinder, für die er einen Anspruch auf Kindergeld oder auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG hat, beträgt die zumutbare Belastung, die der Steuerpflichtige selbst zu tragen hat, 4 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 33 Abs. 3 EStG). Da der Kläger im Streitjahr 2008 einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 51.598 EUR hatte und Vater von zwei berücksichtigungsfähigen Kindern war, betrug die zumutbare Belastung 2.063,92 EUR (= 4 % von 51.598 EUR). 70

b) Diese zumutbare Belastung wird nicht überschritten, wenn Aufwendungen zur Teilnahme an den Gruppensitzungen sowie die Beiträge des Klägers als Krankheitskosten eingeordnet werden. Die zumutbare Belastung von 2.063,92 EUR wird erst bei Aufwendungen in Höhe von 988,92 EUR überschritten, die aber nicht erreicht werden. 71

Zwar macht der Kläger für seine Teilnahme an Veranstaltungen des Kreuzbundes einen Betrag in Höhe von 1.404,32 EUR geltend. 72

Von den geltend gemachten Aufwendungen könnten nur 729,82 EUR eine außergewöhnliche Belastung darstellen. 73

Außergewöhnliche Belastungen können im vorliegenden Fall nur vorliegen, soweit es sich um Krankheitskosten handelt, die dem Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf die Art und Ursache der Erkrankung tatsächlich zwangsläufig erwachsen (BFH-Urteile vom 12.05.2011 VI R 37/10, BFH/NV 2011, 1605 und vom 11.11.2010 VI R 17/09, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs -- BFHE -- 232, 40). Erfasst werden nur die Aufwendungen, die dem Zweck der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel geleistet werden, eine Krankheit erträglich zu machen (BFH-Urteil vom 16.12.2010 VI R 43/10, BStBl. II 2011, 414 und Beschluss vom 09.11.2010 VI B 101/10, BFH/NV 2011, 588). Sie sind von vorbeugenden, die Gesundheit allgemein fördernden Maßnahmen abzugrenzen, die nicht zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG sind. Diese Aufwendungen sind bereits durch den Grundfreibetrag abgegolten (BFH-Urteil vom 13.02.1987 III R 208/81, BStBl. II 1987, 427). 74

Hiervon ausgehend können auch die Kosten für eine Gruppentherapie oder Entziehungskur im Rahmen der Behandlung einer Alkoholkrankung zu einer berücksichtigungsfähigen außergewöhnlichen Belastung führen (BFH-Urteile vom 12.05.2011 VI R 37/10, BFH/NV 2011, 1605 und vom 11.11.2010 VI R 17/09, BFHE 232, 40). 75

Als Krankheitskosten - und damit als außergewöhnliche Belastung - kommen im Streitfall nur der Bundesbeitrag in Höhe von 69,32 EUR, der monatliche Gruppenbeitrag in Höhe von 8 EUR (= 96 EUR im gesamten Jahr 2008) und die anteiligen Fahrtkosten für den Besuch der Gruppe in Höhe von 564 EUR (= 47 (Wochen) * 40 (km) * 0,3 EUR) in Betracht. 76

Die Fahrtkosten für die Umwege des Klägers zu den Gruppensitzungen (15 km pro Fahrt) können dem Grunde nach mangels Zwangsläufigkeit nicht zu außergewöhnlichen Belastungen führen. Sie sind durch das freiwillige Engagement des Klägers als Gruppenleiter im Kreuzbund verursacht, der in W bzw. A Unterlagen und Informationen für die Gruppe 77

abholen musste.

Auch die Aufwendungen für die Seminare sind mangels Zwangsläufigkeit nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen. Es ist nicht feststellbar, dass es sich hierbei um tatsächlich zwangsläufige Aufwendungen für die Behandlung einer Krankheit handelte. Soweit der Kläger an den Seminaren als Gruppenleiter teilnahm, liegen wiederum Aufwendungen aufgrund seiner freiwilligen Tätigkeit als Gruppenleiter vor, die nicht der Behandlung einer Alkoholsucht dienten. Soweit der Kläger als Gruppenmitglied an Seminaren teilnahm, ist ein ausreichender Bezug zur Behandlung einer Alkoholsucht beim Kläger nicht feststellbar. Zum einen hat der Kläger nicht substantiiert vorgetragen, an welchen Seminaren er als Gruppenmitglied teilgenommen haben will und zum anderen lassen auch die Themen des "Weiterbildungsprogramms 2008" nicht den zwingenden Schluss zu, dass es sich um Seminare handelte, die begleitend zur Gruppentherapie belegt werden mussten, um eine Alkoholerkrankung erfolgreich zu behandeln. Abgesehen von den Veranstaltungen für (werdende) Gruppenleiter und den Seminaren, die für den Kläger ohnehin nicht in Betracht kamen (Frauentagung, Frauenarbeitskreis, Alleinlebende im Kreuzbund, Tagung für Senioren), handelte es sich im Wesentlichen um Feiern (Karneval, Herbstfest) und Tagungen mit allgemeinen, die Persönlichkeit stärkenden und religiösen Themen. 78

Anhand des vorgelegten Informationsblatts "Weiterbildung 2008" könnte allenfalls die allgemeine Wochenendtagung am 31.05. bis 01.06.2008 bzw. 06. bis 07.09.2008 mit dem Thema "Wir sind Kreuzbund - Horizonte erweitern, Perspektiven entdecken, Neues wagen" bei einem weiten Verständnis der Behandlung einer Alkoholerkrankung dienen, weil auf diesem Seminar darüber gesprochen werden sollte, was im Rahmen der Gruppe für die Mitglieder erreichbar ist. Angesichts der geltend gemachten Aufwendungen für die Teilnahme an Seminaren (43 EUR für verschiedene Seminare bzw. 145 EUR für ein Gruppenseminar) kann jedoch nicht festgestellt werden, dass der Kläger gerade an diesem Seminar, für das nur ein Eigenbeitrag von 20 EUR für Mitglieder verlangt wurde, teilnahm. Darüber hinaus würde eine zusätzliche Berücksichtigung dieser Aufwendungen - auch bei zusätzlicher Berücksichtigung von Fahrtkosten nach H - nicht ausreichen, um die zumutbare Belastung zu überschreiten. 79

c) Da die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen des Klägers die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 1 und 3 EStG nicht überschreiten, kann im Streitfall die durch den Kläger aufgeworfene Frage offen bleiben, ob sich allein wegen der Berücksichtigung der Kosten für den Kreuzbund durch das früher zuständige Finanzamt in früheren Jahren ein Anspruch des Klägers auf Berücksichtigung der Aufwendungen im Veranlagungszeitraum 2008 ergeben kann. 80

III. 81

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 82