

---

**Datum:** 18.01.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 317/09 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2012:0118.11K317.09E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Gründe:**

1

Streitig ist, ob die Aufwendungen aus Anlass einer Unterbringung eines an Legasthenie erkrankten Kindes in einem Internat sowie der dorthin unternommenen Fahrten zwecks Abholung in die Familienwohnung und zurück als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) abzugsfähig sind, und insbesondere ob hierbei die Gesetzesänderung des durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 23.09.2011 neu eingefügten Absatzes 4 des § 33 EStG in Verbindung mit § 64 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuerrückführungsverordnung (EStDV) zu beachten ist (vgl. Bundesgesetzblatt – BGBl. – I 2011, 2131).

2

Die Kläger (Kl.) werden als Eheleute zur Einkommensteuer (ESt) zusammen veranlagt. Hierbei sind drei Kinder zu berücksichtigen. Der am 04.12.1988 geborene Sohn T. war im Streitjahr 2007 in einem Internat auswärtig untergebracht.

3

Es handelte sich um eine Einrichtung für seelisch Behinderte bzw. von einer seelischen Behinderung bedrohte junge Menschen (X.-Schule P. in A.). Behandelt werden hier u. a. an Legasthenie erkrankte Kinder. Nach dem Vertrag mit der Schule (Bl. 45 d. FA-Akten) wurde der Sohn bereits seit dem 01.08.2003 dort auswärtig untergebracht. Von Anfang an gewährte das Jugendamt der Stadt C. finanzielle Hilfe gem. § 35 a Sozialgesetzbuch Achstes Buch

4

(SGB VIII – Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche –) für den damals noch minderjährigen Jugendlichen. Bezug genommen wird auf die Bescheide vom 11.08.2003 (Bl. 49 d. FA-Akten) und 09.08.2004 (Bl. 48 d. FA-Akten) mit Verweis auf ein Gutachten und eine Stellungnahme des Gesundheitsamts der Stadt C. vom 26.05.2003 (Bl. 73 d. GA) und 28.07.2003 (Bl. 72 d. GA) sowie auf eine eigene Überprüfung durch das Jugendamt. Die Kosten wurden zunächst unmittelbar von dem Jugendamt der Stadt C. getragen. Diese nahm dann die Kl. in einer Höhe eines Eigenanteils in Regress. Neben den Unterbringungskosten erstattete das Jugendamt auch die Aufwendungen für alle zwei Wochen anfallende Fahrten.

Wegen der Unterbringung des mittlerweile volljährig gewordenen Sohnes während des Streitjahres gewährte das Jugendamt u. a. mit Bescheid vom 20.12.2007 (Bl. 31 d. FA-Akten) wie in den Vorjahren finanzielle Hilfe gem. § 41 SGB VIII – Hilfe für junge Volljährige, Nachbetreuung - in Verbindung mit § 35a SGB VIII mit der Begründung, dass die Jugendhilfemaßnahme als Hilfe für die Persönlichkeitsentwicklung und für eine eigenverantwortliche Lebensführung des jungen Volljährigen geeignet und erforderlich sei. Im Streitjahr betrug die finanzielle Beteiligung der unterhaltspflichtigen Kl. 568 €/Monat. 5

Da sich nach den Angaben der Kl. im Laufe der Zeit herausgestellt hatte, dass Familienaufenthalte nicht nur zweimal im Monat, sondern an jedem Wochenende unerlässlich waren, holten sie ihren Sohn mit dem privaten Pkw wöchentlich ab und brachten ihn jeweils wieder in das Internat zurück. Insgesamt entstanden ihnen damit im Streitjahr Aufwendungen in folgender Höhe: 6

Internatskosten 12 Monate x 568 € Eigenanteil 6.816 € 7

Fahrtkosten 320 km x 9 Monate x 2 Fahrten x 0,30 € 1.728 € 8

8.544 € 9

Diese Aufwendungen machten die Kl. in ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr 2007 neben Krankheitskosten, die in Höhe von 400 € nach Grund und Höhe nicht streitig sind, als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 EStG geltend. 10

Mit dem ESt-Bescheid vom 09.06.2008 lehnte das Finanzamt (FA) die Berücksichtigung dieser Aufwendungen mit der Begründung ab, dass diese von der Stadt C. übernommen worden seien. Da sich die übrigen Krankheitskosten wegen der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung nicht auswirkten, setzte das FA die ESt ohne Ansatz von außergewöhnlichen Belastungen nach einem zu versteuernden Einkommen von ..... € (Gesamtbetrag der Einkünfte: ..... €) unter Berücksichtigung einer Ermäßigung für Handwerkerleistungen und Kindergeld für 3 Kinder nach dem Splitting-Tarif auf ..... € fest. Hierbei berücksichtigte es lediglich einen Freibetrag gem. § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG aus Anlass einer auswärtigen Unterbringung eines Kindes (T.) in Höhe von 924 €. 11

Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch machten die Kl. Folgendes geltend: 12

Der Sohn T. leide an einer Lese- und Rechtschreibschwäche (LRS). Dies sei erst ab dem 7. Schuljahr mit Beginn des Sprachunterrichts in Englisch und Französisch aufgefallen. Eine Psychiaterin habe vorgeschlagen, den Sohn in einem speziellen Legasthenie-Zentrum unterzubringen. Er sei daraufhin zu Beginn des 9. Schuljahres – 2003 – in das Jugenddorf übergewechselt. Ein vergleichbares Schulangebot habe es in der näheren Umgebung nicht gegeben. In diesem Zusammenhang legten die Kl. ein schulpsychologisches Gutachten (Bl. 13

73 d. FA-Akten) vom 13.12.1999 der Stadt C. (Schulpsychologischer Dienst), eine fachärztliche Stellungnahme gem. § 35a Kinderjungendhilfegesetz (KJHG) vom 14.11.2002 (Bl. 76 d. FA-Akten) sowie eine fachärztliche Bescheinigung zur Vorlage bei der Schule vom 20.11.2002 (Bl. 78 d. FA-Akten) vor. Im Übrigen verwiesen die Kl. auf die Bescheide des Jugendamts der Stadt C. über die Erbringung von finanziellen Hilfen vom 11.08.2003 und 09.08.2004 sowie auf die Gutachten und Stellungnahmen des Gesundheitsamts der Stadt C. vom 26.05.2003 und 28.07.2003.

Den Einspruch wies das FA mit der Einspruchsentscheidung (EE) vom 06.01.2009 als unbegründet zurück. Es wies auf die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung hin, nach der Aufwendungen aus Anlass einer durch eine Krankheit bedingten Unterbringung nur dann als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, wenn die Krankheit durch Vorlage eines amtsärztlichen Attests nachgewiesen sei, das vor Beginn der Maßnahme erstellt worden sei. Die vorgelegten schriftlichen Unterlagen der Stadt C. – Jugendamt – genügten hierfür nicht. Dass es auf die Vorlage eines amtsärztlichen Attests oder einer gleichwertigen Bescheinigung ankomme, sei vom Bundesfinanzhof – BFH – in ständiger Rechtsprechung entschieden worden (Hinweis auf Urteile u. a. vom 26.06.1992 III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, und vom 07.06.2000 III 54/98, BStBl. II 2001, 94).

14

Hiergegen haben die Kl. Klage erhoben. Sie machen geltend, dass die genannten Aufwendungen aus Anlass der Unterbringung des Sohnes in dem Internat X.-Schule P. zusammen mit den – unstreitigen – Krankheitskosten (400 €) als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien. Zu beachten sei, dass die Stadt C. zur grundsätzlichen Übernahme der Kosten bereit gewesen sei. Hierfür hätten ihr die Stellungnahmen des Gesundheitsamts vom 26.05.2003 und 28.07.2003 genügt. Wenn ein Kostenträger auf ein speziell angefertigtes amtsärztliches Gutachten verzichtet habe, könne nicht nach Jahren ein solches noch verlangt werden. Zu beachten sei, dass ein vergleichbares Zeugnis genüge, wenn feststehe, dass eine gesetzliche Krankenkasse die Notwendigkeitsprüfung vorgenommen und positiv beschieden habe. Davon könne in der Regel ausgegangen werden, wenn die Kasse einen Zuschuss zu den Kosten gewährt habe. Mit einem derartigen Fall sei der Streitfall vergleichbar. Im Übrigen sei darauf zu verweisen, dass die Notwendigkeit der Unterbringung in dem Internat durch Vorlage mehrerer Gutachten und Stellungnahmen geführt worden sei.

15

Zuletzt verweisen die Kl. auf die neuere Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 11.11.2010 VI R 17/09 (Deutsches Steuerrecht – DStR – 2001, 115). Hieraus ergebe sich, dass an der bisherigen Rechtsprechung nicht länger festgehalten werde, wonach Aufwendungen nach § 33 EStG nur abzugsfähig seien, wenn die medizinische Indikation der ihnen zugrundeliegenden Behandlung durch ein amtsärztliches oder vertrauensärztliches Gutachten oder ein Attest eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers nachgewiesen sei (Änderung der Rechtsprechung). Nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung genügten alle geeigneten Beweismittel. Das bisher in der Rechtsprechung geforderte formalisierte Nachweisverlangen finde im Gesetz selbst keine Stütze und sei nach Überzeugung des BFH auch nicht erforderlich. Insbesondere gebe es keine rechtliche Grundlage, auf die das Verlangen eines Vorab-Gutachtens gestützt werden könne.

16

Die Kl. beantragen,

17

unter Aufhebung der EE vom 06.01.2009 und Abänderung des ESt-Bescheids vom 09.06.2008 für das Streitjahr 2007 Internatskosten nebst Fahrtkosten in Höhe von insgesamt 8.544 € neben Krankheitskosten in unstreitiger Höhe von 400 € als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG anzuerkennen,

18

hilfsweise,	19
die Revision zuzulassen.	20
Das FA beantragt,	21
die Klage abzuweisen.	22
Unter Hinweis auf die Ausführungen in der EE macht es geltend, dass die Aufwendungen aus Anlass der Unterbringung in dem Internat nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, weil die Notwendigkeit und die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen nicht durch ein vor Beginn der Unterbringung erstelltes amtsärztliches Attest nachgewiesen worden seien. Die geänderte Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 11.11.2010 VI R 17/09 sei im Streitfall nicht anzuwenden. Durch die Einfügung eines Absatzes 4 in § 33 EStG mit dem Verweis auf § 64 Abs. 1 EStDV sei festgelegt, wie die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nachzuweisen sei. Im Fall einer auswärtigen Unterbringung eines an Legasthenie erkrankten Kindes sei dieser Nachweis durch Vorlage eines amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung vor Beginn der Behandlung zu führen.	23
Diese Voraussetzungen seien durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 23.09.2011 (BGBl. I 2011, 2131) gesetzlich festgeschrieben worden. Die Gesetzesänderung sei in allen offenen Fällen anzuwenden. Soweit hierin eine Rückwirkung liege, sei sie mangels schutzwürdigen Vertrauens der davon Betroffenen zulässig.	24
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der gewechselten Schriftsätze der Beteiligten und die vorgelegten FA-Akten verwiesen.	25
Am 15.02.2011 hat ein Erörterungstermin vor dem Berichterstatter des Senats stattgefunden. Der Senat hat am 18.01.2012 mündlich verhandelt. Auf beide Niederschriften wird Bezug genommen.	26
Die Klage ist unbegründet.	27
Das FA hat die Aufwendungen aus Anlass der Unterbringung des Sohnes T. in dem Internat X.-Schule P. in Höhe des Eigenanteils sowie die weiteren Aufwendungen aus Anlass der Fahrten zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 1 EStG anerkannt.	28
Nach dieser Vorschrift wird die ESt 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). Handelt es sich bei den Aufwendungen um Kosten für den Unterhalt und die Ausbildung von Kindern, setzt die Gewährung einer Steuerermäßigung nach § 33 EStG allerdings voraus, dass die Aufwendungen nicht bereits durch die Gewährung eines kindbedingten Freibetrags oder durch Leistungen von Kindergeld abgegolten sind. Diese Vorschriften über den sog. Kinderlastenausgleich enthalten typisierende Sonderregelungen, nach welchen – ohne Rücksicht auf die Höhe der im Einzelfall tatsächlich angefallenen Aufwendungen – alle für den Unterhalt und die Ausbildung von Kindern angefallenen Kosten pauschal abgegolten	29

sind. Sinn und Zweck dieser typisierenden Pauschalregelungen schließen es grundsätzlich aus, für den Unterhalt und die Ausbildung eines Kindes zusätzlich Kosten gem. § 33 EStG zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. u. a. Urteil vom 18.04.1990 III R 160/86, BStBl. II 1990, 962).

Diese das Jahr 1976 betreffenden Ausführungen des BFH gelten auch für die Beurteilung des Streitjahres 2007. Alle für den Unterhalt und die Ausbildung von Kindern anfallenden Aufwendungen werden typisierend durch die Festsetzung von Kindergeld bzw. – alternativ je nach dem was einem Steuerpflichtigen günstiger ist – über die Gewährung von Kinderfreibeträgen (§ 32 Abs. 6 EStG) berücksichtigt, ohne dass es auf Anlass und Höhe der im Einzelfall tatsächlich angefallenen Aufwendungen ankommt (vgl. u. a. BFH-Beschluss vom 22.12.2004 III B 169/03, BFH/NV 2005, 699 m.w.N.). 30

Lediglich zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes für das Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld besteht, kann nach § 33a Abs. 2 S. 1 EStG der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 924 € je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. 31

Nur in Ausnahmefällen, wenn einem Steuerpflichtigen durch außergewöhnliche Umstände zusätzliche durch die Pauschalregelungen nicht abgegoltene, besondere Aufwendungen erwachsen, etwa durch Krankheit des Unterhaltsberechtigten oder dessen Unterbringung in einer Einrichtung wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen, können diese zusätzlich als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG steuermindernd berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.04.1990 III R 160/86, BStBl. II 1990, 962 m.w.N.). 32

Insbesondere Krankheitskosten erwachsen einem Steuerpflichtigen im Sinne dieser Vorschrift regelmäßig zwangsläufig, weil er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Sie gehören aber nur dann zu den nach § 33 EStG berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, wenn sie zum Zweck der Heilung einer Krankheit oder mit dem Ziel gemacht werden, die Krankheit erträglicher zu machen. Abziehbar sind derartige Aufwendungen nur, wenn es sich um unmittelbare Krankheitskosten handelt (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2000 III R 54/98, BStBl. II 2001, 94 unter II 1a m.w.N.). Als Krankheitskosten können auch – was im Streitfall in Betracht kommt – Aufwendungen eines Unterhaltspflichtigen für die Behandlung eines Kindes berücksichtigt werden, dessen Lese- und Rechtschreibfähigkeit beeinträchtigt ist – Legasthenie – (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.1992 III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, und vom 07.06.2000 III R 54/98, BStBl. II 2001, 94). 33

Die Anerkennung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen setzt allerdings voraus, dass im konkreten Fall die Lese- und Rechtschreibschwäche eine Krankheit darstellt und die Aufwendungen zum Zwecke ihrer Heilung oder Linderung getätigt worden sind. Ob im Einzelfall eine Krankheit vorliegt und ob deshalb eine psychagogische Heilbehandlung in einer geeigneten Sonderschule medizinisch notwendig und damit für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist, muss durch Vorlage einer vor Einleitung derartiger Maßnahmen erstellten formalisierten ärztlichen Stellungnahme nachgewiesen werden. 34

Dieses Erfordernis ist durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 (BGBl. I 2011, 2131) in § 33 Abs. 4 EStG – vgl. Artikel 1 Nr. 19 b – in Verbindung mit § 64 Abs. 1 EStDV – vgl. Artikel 2 Nr. 7 – gesetzlich geregelt. Durch den neu eingefügten Absatz 4 des § 33 EStG wird die Bundesregierung ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG zu bestimmen. Von dieser Ermächtigungsgrundlage hat der Verordnungsgeber Gebrauch gemacht und die 35

Verwaltungsanweisung zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten in § 64 Abs. 1 EStDV festgeschrieben. Danach ist u. a. im Falle einer medizinisch angezeigten auswärtigen Unterbringung eines an Legasthenie leidenden Kindes des Steuerpflichtigen nach Abs. 1 Nr. 2 c dieser Vorschrift zum Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V) erforderlich.

Die gesetzliche Vorgabe des § 33 Abs. 4 EStG ist zu beachten. Dafür, dass sie nicht in einem ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren wirksam zustande gekommen ist, fehlt es an Anhaltspunkten. 36

Die auf der Grundlage des § 33 Abs. 4 EStG ergangene Regelung des § 64 Abs. 1 EStDV ist ebenfalls wirksam. Insbesondere ist diese Vorschrift hinreichend bestimmt. Sie genügt den in Artikel 80 Abs. 1 Satz 1 und 2 Grundgesetz (GG) vorgegebenen Voraussetzungen zum Erlass von Rechtsverordnungen. Insbesondere müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetz selbst bestimmt sein. Dass es um die Einzelheiten des Nachweises von Aufwendungen nach § 33 Abs. 1 EStG geht, ist hinreichend deutlich. Der Senat vermag keine Anhaltspunkte dafür zu sehen, dass sich der Verordnungsgeber nicht im Rahmen seiner gesetzlich eingeräumten Befugnisse gehalten hat. Das gilt insbesondere auch dafür, dass der Nachweis einer Zwangsläufigkeit von Aufwendungen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung zu führen ist. 37

Insbesondere ist die vorstehend wiedergegebene gesetzliche Regelung auch im Streitfall zu beachten. Nach § 84 Abs. 3 f. EStDV – vgl. Nr. 9 d des Artikel 2 des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 (BGBl. I 2011, 2131) – ist sie in allen Fällen, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, anzuwenden. Der Streitfall war im Zeitpunkt der gesetzlichen Neuregelung am 23.09.2011 noch offen. 38

Einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip vermag der Senat nicht zu sehen. Ein solcher Verstoß kommt in Betracht, wenn das Rückwirkungsverbot und die Grundsätze des Vertrauensschutzes tangiert sind. 39

Eine Rechtsnorm entfaltet eine – grundsätzlich unzulässige – "echte" Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Erst mit ihrer Verkündung ist eine gesetzliche Regelung rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss, muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung nachteilig verändert wird (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG –, u. a. Beschluss vom 07.07.2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, Höchstrichterliche Finanzrechtssprechung – HFR – 2010, 1103 unter I 1 mit weiteren Nachweisen). 40

Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist nicht grundsätzlich unzulässig. Denn die Gewährung vollständigen Schutzes zugunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im 41

Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. u. a. Beschluss vom 07.07.2010, 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, HFR 2010, 1103 unter I 1 mit weiteren Nachweisen).

Im Streitfall liegt in der gesetzlichen Regelung des § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. den §§ 64 Abs. 1, 84 Abs. 3 f EStDV eine echte Rückwirkung vor. Denn nunmehr ist erstmalig gesetzlich geregelt, dass der Nachweis einer medizinischen Notwendigkeit von Aufwendungen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit in einer bestimmten Form zu führen ist. Erforderlich ist – formalisiert – ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (§ 275 SGB V), die jeweils vor Beginn der die Aufwendungen verursachenden Heilmaßnahme ausgestellt sein müssen. Dies gilt für alle noch offenen Fälle, in denen die ESt noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Diese Regelung ist damit auch im Streitfall einschlägig. Diese Rückwirkung aber verstößt in der vorliegenden Konstellation nicht gegen das Rechtsstaatsprinzip. 42

Gesetze mit echter Rückwirkung, die die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändern, sind verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig (vgl. Urteil des BVerfG vom 23.11.1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239). Belastende Steuergesetze dürfen ihre Wirksamkeit grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken. Der Gesetzgeber darf daran nicht ungünstigere Folgen knüpfen als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (vgl. Urteil des BVerfG vom 19.12.1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261). In der Rechtsprechung des BVerfG sind jedoch – ohne dass dies abschließend wäre – Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 14.05.1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 und vom 03.12.1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67, sowie Urteil des BVerfG vom 23.11.1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239). So tritt das Rückwirkungsverbot, das seinen Grund im Vertrauensschutz hat, namentlich dann zurück, wenn sich kein schutzwürdiges Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (vgl. Urteil des BVerfG vom 23.11.1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239) etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war (Urteil des BVerfG vom 19.12.1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261). 43

Danach ist es dem Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (vgl. Urteil des BVerfG vom 23.01.1990 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228). Besteht eine gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung und finanzbehördliche Praxis zu einer bestimmten Steuerrechtsfrage, kann der Steuerpflichtige gegenüber einer rückwirkenden gesetzlichen Festschreibung dieser Rechtsanwendungspraxis grundsätzlich kein schutzwürdiges Vertrauen für sich reklamieren, wenn er eine hiervon abweichende Rechtsauffassung vertritt und seine Dispositionen an dieser abweichenden Auffassung ausrichtet (vgl. Beschluss des BVerfG vom 15.10.2008 1 BvR 1138/06, HFR 2009, 187). Diese Grundsätze sind auch im Streitfall zu beachten. 44

Durch die vorgenannte gesetzliche Regelung ist die Rechtsposition der Kl. nicht nachteilig verändert worden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH war zum Nachweis der 45

Zwangsläufigkeit von Aufwendungen die medizinische Indikation regelmäßig durch Vorlage eines zeitlich vor Entstehung der Aufwendungen erstellten amtsärztlichen oder vertragsärztlichen Gutachtens bzw. eines Attests eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers zu führen (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 14.02.1980 VI R 218/77, BStBl. II 1980, 295). Das galt insbesondere auch für die vorliegend zu beurteilende Fallgruppe, bei der es um eine medizinisch erforderliche auswärtige Unterbringung eines an Legasthenie leidenden Kindes geht (vgl. BFH-Urteile vom 26.06.1992 III R 8/91, BStBl. II 1993, 278, und vom 07.06.2000 III R 54/98, BStBl. II 2001, 94 sowie BFH-Beschluss vom 16.08.2006 III R 20/06, BFH/NV 2006, 2075). Diese Auffassung entsprach der Rechtsanwendungspraxis der Finanzverwaltung, vgl. R 33.4 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2007.

Diese vorstehend beschriebenen Nachweisanforderungen hatten auch für den vorliegend zu beurteilenden Zeitraum 2007 gegolten. Aus diesem Grund hatten Steuerpflichtige, bei denen es um die Beurteilung der Verhältnisse dieses Jahres gegangen war, nie Anlass darauf vertrauen zu können, dass die medizinische Notwendigkeit von Aufwendungen, die zu einer Abzugsfähigkeit als Krankheitskosten nach § 33 EStG führen sollten, anders als durch Vorlage von vor Beginn der Maßnahme erstellten amtsärztlichen Bescheinigungen oder Attesten eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers nachzuweisen waren. 46

Das Urteil des BFH vom 11.11.2010 VI R 17/09 (DStR 2001, 115) vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Darin wird zwar an der bisherigen Rechtsprechung des BFH, wonach Aufwendungen nach § 33 EStG nur abzugsfähig sind, wenn die medizinische Indikation der ihnen zugrunde liegenden Behandlung durch ein amtsärztliches oder vertrauensärztliches Gutachten oder ein Attest eines anderen öffentlich-rechtlichen Trägers nachgewiesen ist, nicht länger festgehalten (Änderung der Rechtsprechung). Dieses Urteil ist aber erst im Verlauf des Jahres 2011 veröffentlicht worden. Erst ab diesem Zeitpunkt kann überhaupt die Möglichkeit eines Vertrauens in eine Rechtsposition in Betracht kommen, die mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 23.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) anders geregelt worden ist. Ob in dieser Hinsicht das Rückwirkungsverbot und damit das Rechtsstaatsprinzip tangiert ist, kann im Streitfall offen bleiben. Um eine solche Konstellation geht es nicht. Die hier zu beurteilenden Verhältnisse sind bereits vorher im Jahr 2007 verwirklicht worden. 47

Die in § 33 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 64 Abs. 1 EStDV geforderten Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Bei den von den Kl. vorgelegten Unterlagen handelt es sich weder um ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung. Das Gutachten der Stadt C. vom 13.12.1999 ist vom schulpsychologischen Dienst durch eine Diplom-Psychologin verfasst. Die Stellungnahmen des Gesundheitsamts der Stadt C. vom 26.05. und – ergänzend – vom 28.07.2003 sind von einer Diplom-Sozialarbeiterin erstellt. Die Bescheide der Stadt C. über die Gewährung von finanziellen Hilfen – zuletzt vom 20.12.2007 unter Hinweis auf § 41 SGB VIII in Verbindung mit § 35a SGB VIII – hat ein Sozialarbeiter erteilt, wobei dieser auf die Stellungnahmen des Gesundheitsamts Bezug genommen hat sowie auf eine eigene Überprüfung der Situation. 48

Lediglich die fachärztliche Stellungnahme vom 14.11.2002 und die hierauf basierende fachärztliche Bescheinigung vom 20.11.2002 sind von einer Ärztin verfasst – einer Fachärztin für Kinder- und Jugendpsychologie. Hierbei aber handelt es sich um eine privatärztliche Stellungnahme, die weder den gesetzlichen Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 EStG in Verbindung mit § 64 Abs. 1 EStDV noch den Kriterien, die bisher in der Rechtsprechung gegolten hatten, entsprochen hat. 49

Auch der Umstand, dass das Gesundheitsamt der Stadt C. tatsächlich finanzielle Hilfen aus öffentlichen Kassen gewährt hat, führt zu keiner anderen Beurteilung. Diese Zahlungen stehen der Leistung von öffentlichen Hilfen auf der Grundlage eines Vorschlags eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung nicht gleich.	50
So ist in der Rechtsprechung entschieden worden, dass im Falle einer Eingliederungshilfe nach § 35 a SGB VIII zwecks Unterbringung eines Jugendlichen in ein Internat eine Bestätigung einer Kreisverwaltung zur Übernahme der Kosten ein vorher einzuholendes amtsärztliches Attest nicht zu ersetzen vermag (vgl. BFH-Beschluss vom 16.08.2006 III B 20/06, BFH/NV 2006, 2075). Dieser Fall ist mit dem Streitfall vergleichbar. Vorliegend geht es um einen jungen Volljährigen, für den gemäß § 41 SGB VIII die Vorschriften über Eingliederungshilfe für Jugendliche gemäß § 35 a SGB VIII entsprechend gelten. In beiden Fällen hatte das Jugendamt gehandelt. Aus dem Umstand, dass in dem Fall des BFH der Träger eine Kreisverwaltung war und im Streitfall eine Stadtverwaltung, kann keine unterschiedliche Beurteilung hergeleitet werden.	51
Sind hiernach die Aufwendungen für den Eigenanteil an den Internatskosten nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen, gilt dies ebenso für die Besuchsfahrten im zweiwöchigen Abstand. Diese können nicht anders beurteilt werden als die Unter-	52
bringungskosten selbst.	53
Soweit den Klägern im Streitjahr Krankheitskosten in Höhe weiterer 400,00 € entstanden waren, stellen diese zwar dem Grunde nach Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG dar. Ein Abzug scheitert aber daran, dass sie erkennbar die zumutbare Eigenbelastung der Kläger gemäß § 33 Abs. 3 EStG nicht übersteigen.	54
Die Internatskosten sind auch nicht als Schulgeld gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG zu berücksichtigen. Danach sind Sonderausgaben u. a. solche Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden: 30 % des Entgelts, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, für den Besuch einer gemäß Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemeinbildenden Ergänzungsschule entrichtet mit Ausnahme des Entgelts für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Dahin gestellt bleiben kann, ob die X.-Schule in P. eine Schule im vorstehenden Sinne ist. Entstanden waren die Kosten aus Anlass der Unterbringung des Sohnes T.. Entgelte für die Beherbung, Betreuung und Verpflegung sind aber von einem Abzug als Sonderausgaben ausgeschlossen.	55
Soweit der den Klägern entstandene Aufwand aus Anlass der Unterbringung des Sohnes T. in dem Internat steuerlich berücksichtigt werden konnte, ist dies durch einen Freibetrag gemäß § 33 a Abs. 2 Satz 1 EStG geschehen.	56
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	57
Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.	58

---

