

§ 2 Private Prozesskosten und subjektives Nettoprinzip*

Johannes Klamet

I. Einleitung

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen privat veranlasste Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung iSv. § 33 EStG berücksichtigt werden können, ist schon seit langem Gegenstand finanzgerichtlicher Entscheidungen und steuerrechtswissenschaftlicher Diskurse.¹ Als Reaktion auf eine überraschende Änderung der langjährigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nunmehr auch der Gesetzgeber tätig geworden und hat private Prozesskosten gemäß § 33 Abs. 2 S. 4 EStG idF. des AmtshilfeRLUmsG² grundsätzlich vom Abzug als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.³ Ein Abzug ist nach der Neuregelung, die erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden ist,⁴ nur dann möglich, wenn es sich bei den Prozesskosten um Aufwendungen handelt, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG).

* Der Beitrag greift Gedanken aus einer Untersuchung auf, die 2020 am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg entstanden ist (Verfassungsrechtliche Zweifel am Verbot des Abzugs von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung (§ 33 Abs. 2 S. 4 EStG), DStR 2020, 2278).

¹ Siehe bereits BFH v. 21.7.1955 – IV 373/54 U, BStBl. III 1955, 338, BFHE 61, 361 (Kosten eines Strafprozesses); v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419, BFHE 67, 379 (Kosten eines Mietprozesses) und F. Hoffmann, FR 1959, 87.

² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG) vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

³ Betrieblich/beruflich veranlasste Prozesskosten sind demgegenüber grundsätzlich als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar, F. Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 4 Rn. 520 und R. Krüger, ebd., § 19 Rn. 110, jeweils Stichwort „Prozesskosten“.

⁴ § 52 Abs. 1 EStG idF. des AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013, BGBl. I 2013, S. 1809.

Die weitgehende Beschränkung der Abzugsmöglichkeiten für private Prozesskosten durch § 33 Abs. 2 S. 4 EStG stößt unter anderem⁵ auf verfassungsrechtliche Bedenken, da die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von zwangsläufigen Privataufwendungen als außergewöhnliche Belastungen wichtiger Teil des subjektiven Nettoprinzips ist.⁶ Der Bundesfinanzhof teilt diese Bedenken bislang nicht und hat in seiner ersten Entscheidung zur neuen Rechtslage die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift angenommen.⁷ Ungeachtet dessen bleibt die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG relevant und drängend, nicht zuletzt angesichts zweier aktueller Entscheidungen der Finanzgerichte Düsseldorf und München, die aus verfassungsrechtlichen Gründen von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs abweichen.⁸

Aus diesem Anlass soll daher im Folgenden überblicksartig die Entwicklung der Berücksichtigung von privaten Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung nachgezeichnet (II.) und die verfassungsrechtliche Dimension von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG (III.) untersucht werden. Ein Plädoyer für eine Neuausrichtung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (IV.) beschließt den Beitrag.

II. Einfachrechtliche Ebene – Private Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung

Der Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung setzt gemäß § 33 Abs. 1 EStG voraus, dass dem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhält-

⁵ Siehe zu Einzelfragen der Auslegung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG, die im Schrifttum kontrovers diskutiert werden, nur S. *Bleschick*, FR 2013, 932; *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209; *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701; *J. Heim*, DStZ 2014, 165; *D. Janz*, SteuK 2016, 293; *V. Endert*, FR 2018, 692; *E. Hettler*, DStR 2018, 2307.

⁶ *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (217 f.); *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701 (1702 f.); *F. Loschelder*, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 68; FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E; FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17.

⁷ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142.

⁸ FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E, Revision eingelegt, Az. BFH: VI R 15/18; FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17, Revision eingelegt, Az. BFH: VI R 27/18.

nisse und gleichen Familienstands. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen in diesem Sinne 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 S. 1 EStG).

1. Entwicklung der Rechtsprechung bis 2011

In ständiger Rechtsprechung war der Bundesfinanzhof zunächst davon ausgegangen, dass eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten spreche.⁹ Zwangsläufigkeit iSv. § 33 Abs. 2 EStG setze voraus, dass Gründe von außen derart auf die Entschließung des Steuerpflichtigen einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann.¹⁰ Daran fehle es bei einem Zivilprozess in der Regel, da sich dessen Parteien dem Prozess(kosten)risiko freiwillig aussetzen.¹¹ Zwar könne sich der Steuerpflichtige der aus einem verlorenen Prozess folgenden Zahlungsverpflichtung aus rechtlichen Gründen nicht entziehen; darauf komme es aber nicht an, da auf das die Zahlungsverpflichtung adäquat verursachende Ereignis abzustellen sei.¹²

In diesem Grundsatz sah der Bundesfinanzhof aber „keine starre Regel“¹³, sondern erkannte die Zwangsläufigkeit von Zivilprozesskosten in bestimmten Fallgruppen an. Dazu gehörten neben den unmittelbar und unvermeidbar mit einem Scheidungsprozess verbundenen Aufwendungen¹⁴

⁹ St. Rspr.; siehe nur BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419, BFHE 67, 379 (380 f.); v. 5.7.1963 – VI 272/61 S, BStBl. III 1963, 499, BFHE 77, 487 (490); v. 18.7.1986 – III R 178/80, BStBl. II 1986, 745, BFHE 147, 171 (Ls.); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 (Ls.).

¹⁰ BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 (14).

¹¹ BFH v. 22.8.1958 – VI 148/57 U, BStBl. III 1958, 419; BFHE 67, 379 (381); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12 m.w.N.; v. 18.3.2004 – III R 24/03, BStBl. II 2004, 726 (727), BFHE 206, 16.

¹² BFH v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, BFHE 134, 286 (288); v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596 (597), BFHE 181, 12 (14).

¹³ BFH v. 4.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382 (383), BFHE 198, 94 (96).

¹⁴ St. Rspr.; siehe nur BFH v. 23.2.1968 – VI R 239/67, BStBl. II 1968, 407, BFHE 91, 534; v. 8.11.1974 – VI R 22/72, BStBl. II 1975, 111, BFHE 114, 90; v. 2.10.1981 – VI R 38/78, BStBl. II 1982, 116, BFHE 134, 286.

insbesondere Fälle, die den Kernbereich des menschlichen Lebens berühren¹⁵ oder in denen der Steuerpflichtige ohne Führung des Rechtsstreits Gefahr lief, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können¹⁶.

Aufwendungen für die Führung von Straf- und Verwaltungsprozessen behandelte der Bundesfinanzhof im Vergleich dazu noch restriktiver. Hinsichtlich der Kosten eines Strafprozesses unterschied er nach dem Ausgang des Verfahrens: Ein Abzug war nur bei dessen Einstellung oder im Falle eines Freispruchs möglich.¹⁷ Dagegen verneinte der Bundesfinanzhof die Zwangsläufigkeit von Kosten verwaltungsgerichtlicher Verfahren in Anlehnung an seine Rechtsprechung zu den Kosten eines Zivilprozesses grundsätzlich und ließ einen Abzug nicht zu.¹⁸

2. Änderungen der Rechtsprechung und Reaktion des Gesetzgebers

Mit Entscheidung vom 12.5.2011 änderte der Bundesfinanzhof seine bisherige Rechtsprechung grundlegend und erkannte den Abzug von Zivilprozesskosten nunmehr unabhängig vom Gegenstand des Prozesses als außergewöhnliche Belastung an, sofern die beabsichtigte Rechtsverfolgung oder -verteidigung hinreichende Aussicht auf Erfolg bot und nicht mutwillig erschien.¹⁹ Dies begründete er mit dem staatlichen Gewaltmonopol, aus dem der Bundesfinanzhof folgerte, dass Zivilprozesskosten aus rechtlichen Gründen zwangsläufig seien.²⁰ Da diese Begründung grundsätzlich für alle

¹⁵ BFH v. 4.12.2001 – III R 31/00, BStBl. II 2002, 382, BFHE 198, 94.

¹⁶ BFH v. 9.5.1996 – III R 224/94, BStBl. II 1996, 596, BFHE 181, 12. Zuvor schon ähnlich BFH v. 6.5.1994 – III R 27/92, BStBl. II 1995, 104, BFHE 175, 332.

¹⁷ BFH v. 15.11.1957 – VI – 279/56 U, BStBl. III 1958, 105, BFHE 66, 267; vgl. dazu auch *H.-J. Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 173. Lfrg. 1993, § 33 EStG Anm. 115 f. m.w.N. Da der Steuerpflichtige im Fall eines Freispruchs nach zwischenzeitlich geänderter Rechtslage regelmäßig keine Kosten mehr zu tragen hat (vgl. *Arndt*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff (Hrsg.), EStG, Stand Juli 2020, § 33 Rn. C 56), waren Strafprozesskosten damit im Ergebnis vollumfänglich vom Abzug ausgeschlossen.

¹⁸ Vgl. *H.-J. Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 173. Lfrg. 1993, § 33 EStG Anm. 127 und *R. Mellinghoff*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 9. Aufl. 2010, § 33 Rn. 51, Stichwort „Prozesskosten“.

¹⁹ BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, BFHE 234, 30.

²⁰ BFH v. 12.5.2011 – VI R 42/10, BStBl. II 2011, 1015, BFHE 234, 30 (33).

Gerichtsverfahren gleichermaßen gilt, wurde eine Ausdehnung dieser Grundsätze auf Straf-, Verwaltungs- und sonstige Prozesse prognostiziert.²¹

Auf die mit der Rechtsprechungsänderung unmittelbar einhergehende und darüber hinaus erwartete starke Ausweitung der Abzugsmöglichkeiten für private Prozesskosten reagierte die Finanzverwaltung mit einem Nichtanwendungserlass²² und der Gesetzgeber mit der Einfügung des Abzugsverbots des § 33 Abs. 2 S. 4 in das EStG. Auch im Schrifttum stieß die Änderung der langjährigen Rechtsprechung auf Kritik.²³ Mit Urteil vom 18.6.2015 reagierte der Bundesfinanzhof auf diese Kritik und kehrte für alle offenen Verfahren zu seiner früheren Rechtsprechung zur Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung zurück.²⁴

3. Status quo: Kontroverse um die Auslegung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Weitgehend Einigkeit herrscht dahingehend, dass der Anwendungsbereich des grundsätzlichen Verbots des Abzugs von Prozesskosten (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 1 EStG) weit zu fassen ist. Das Abzugsverbot gilt daher für jedes gerichtliche Verfahren, erfasst also die Kosten von Zivil-, Straf- und Verwaltungsprozessen gleichermaßen.²⁵ Auch im Hinblick auf den Kreis der erfassten Aufwendungen hat die Vorschrift einen großen Anwendungsbereich und erfasst alle unmittelbar mit dem jeweiligen Prozess zusammenhängenden gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten.²⁶

Umstritten ist demgegenüber, wie die Ausnahme von diesem Abzugsverbot (§ 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG) auszulegen ist. Dies liegt zum einen daran,

²¹ Vgl. *R. Mellinshoff*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 11. Aufl. 2012, § 33 Rn. 54, Stichwort „Prozesskosten“; *H.-J. Kanzler*, FR 2011, 822 (823).

²² BMF v. 20.12.2011 – VI C 4 - S 2284/07/0031:002, BStBl. I 2011, 1286.

²³ Siehe nur *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867 (1871); *R. Mellinshoff*, in: P. Kirchhof (Hrsg.), EStG, 14. Aufl. 2015, § 33 Rn. 29.

²⁴ BFH v. 18.6.2015 – VI R 17/14, BStBl. II 2015, 800, BFHE 250, 153; siehe auch BFH v. 17.12.2015 – VI R 78/13, BFH/NV 2016, 904 (906 f.); v. 28.4.2016 – VI R 5/15, BFH/NV 2016, 1543 (1544).

²⁵ *F. Loschelder*, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 67; a.A. *J. Urban*, FR 2016, 217 (219), der Aufwendungen für Scheidungsverfahren als nicht vom Wortlaut erfasst ansieht; *ders.*, NJW 2017, 3189 (3190).

²⁶ *H.-J. Kanzler*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 298. Lfrg. 2020, § 33 EStG Rn. 210; *F. Loschelder*, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 33 Rn. 67.

dass sie selektiv einer der früher höchstrichterlich anerkannten Ausnahmefallgruppen für *Zivilprozesskosten* nachgebildet ist, die noch dazu in keinem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fall zu einer Anerkennung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung geführt hatte,²⁷ zum anderen am interpretationsoffenen Wortlaut der Ausnahmeregelung („Existenzgrundlage“ und „lebensnotwendige Bedürfnisse“) und ihrer mehrdeutigen Entstehungsgeschichte²⁸. Daher werden im steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttum sowohl eine restriktive als auch eine extensive Auslegung der Ausnahme vom Abzugsverbot diskutiert.²⁹

Mit Urteil vom 18.5.2017 entschied der Bundesfinanzhof, dass der Ausnahmetatbestand restriktiv auszulegen sei.³⁰ Unter „Existenzgrundlage“ iSv. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG sei nur die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen zu verstehen, so dass immaterielle Gesichtspunkte, wie beispielsweise Wertvorstellungen, Überzeugungen oder die Eingebundenheit in ein soziales Umfeld, entgegen den Befürwortern einer extensiven Auslegung nicht berücksichtigt werden könnten.³¹ Auf der Grundlage dieses Normverständnisses ist ein Abzug von privaten Prozesskosten nur noch in wenigen Ausnahmefällen denkbar, so dass mit der Einfügung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG in der gegenwärtigen Auslegung des Bundesfinanzhofs eine deutliche Einschränkung der bisherigen Abzugsmöglichkeiten sogar im Vergleich mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung bis 2011 verbunden ist.³²

III. Verfassungsrechtliche Ebene – Verfassungsrechtliche Grenzen des subjektiven Nettoprinzips

In verfassungsrechtlicher Hinsicht muss das weitgehende Abzugsverbot insbesondere dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) genügen. Dieser begrenzt einfachgesetzliche Gestaltungsspielräume im Bereich der

²⁷ Vgl. *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (212).

²⁸ Ausführlich *J. Heim*, DStZ 2014, 165 (167 f.).

²⁹ Für eine restriktive Auslegung *H.-J. Kanzler*, FR 2014, 209 (216 f.); *J. Heim*, DStZ 2014, 165 (168 f.). Für eine extensive Auslegung *S. Bleschick*, FR 2013, 932 (934 ff.); *T. Gerauer*, NWB 2014, 2621 (2623); *H. Nieuwenhuis*, DStR 2014, 1701 (1702 f.).

³⁰ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (145).

³¹ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (145).

³² Vgl. *E. Hettler*, DStR 2018, 2307 (2310); *V. Endert*, FR 2018, 692 (696).

Einkommensteuer unter anderem durch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.³³ Der einfache Gesetzgeber bemisst die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anhand des objektiven und subjektiven Nettoprinzips, wonach von dem Saldo der Erwerbseinnahme grundsätzlich sämtliche erwerbsbezogene und bestimmte private, im Kern existenzsichernde, Aufwendungen abgezogen werden können.³⁴ Demgegenüber sind die verfassungsrechtlichen Grenzen des subjektiven Nettoprinzips bislang nicht abschließend geklärt.³⁵

1. Gebot der Steuerfreiheit des (Familien-)Existenzminimums

Von Verfassungs wegen ist jedenfalls das Gebot der steuerlichen Freistellung des (Familien-)Existenzminimums zu beachten (Art. 3 Abs. 1 GG iVm. Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG).³⁶ Den Steuerpflichtigen muss ihr Einkommen danach insoweit steuerfrei belassen werden, als sie es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und ihre Familie benötigen.³⁷ Das steuerlich freizustellende Existenzminimum ist dabei an den sozialhilferechtlich anerkannten Mindestbedarf angelehnt und darf diesen jedenfalls nicht unterschreiten.³⁸

Diesen Anforderungen entspricht das Abzugsverbot für private Prozesskosten, wie der Bundesfinanzhof in seiner grundlegenden Entscheidung zu § 33 Abs. 2 S. 4 EStG zutreffend festgestellt hat. Prozesskosten sind zur Sicherung des Existenzminimums regelmäßig nicht erforderlich, so dass die

³³ St. Rspr.; siehe nur BVerfGE 105, 73 (125); 107, 27 (46); 110, 412 (433); 122, 210 (230 f.); BVerfG, DStR 2020, 93 (98).

³⁴ Statt aller P. Kirchhof, in: P. Kirchhof/Seer (Hrsg.), EStG, 19. Aufl. 2020, § 2 Rn. 10-13. Siehe zu weiteren Privataufwendungen, die insbesondere aus sozial- oder steuerpolitischen Gründen zum Abzug zugelassen werden, im Überblick R. Mellinshoff, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rn. 26.

³⁵ BVerfGE 107, 27 (48 f.); vgl. auch Ch. Thiemann, JZ 2015, 866 (872) und S. Unger, in: G. Kirchhof/Kulosa/Ratschow (Hrsg.), EStG, Bd. 3, § 33 Rn. 9.

³⁶ St. Rspr.; siehe nur BVerfGE 82, 60 (85 f.); 82, 198 (206 f.); 99, 246 (259 f.); 107, 27 (48); BVerfG, DStR 2020, 93 (99). Kritisch Ch. Moes, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 2011.

³⁷ BVerfGE 82, 60 (85); BVerfG, DStR 2020, 93 (99).

³⁸ BVerfGE 87, 153 (171). Zum Teil wird ein „eigenständiges gegenüber der Sozialhilfe höheres steuerrechtliches Existenzminimum“ gefordert, R. Mellinshoff, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, § 174 Rn. 12.

dadurch entstehenden Kosten nicht zum einkommensteuerlich freizustellenden Existenzminimum gehören.³⁹ Sofern dies im Einzelfall anders ist, ermöglicht die Ausnahmenvorschrift des § 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG durch die unbestimmten Tatbestandsvoraussetzungen „Existenzgrundlage“ und „lebensnotwendige Bedürfnisse“ einen Abzug.⁴⁰

2. Gebot der Berücksichtigung zwangsläufiger, pflichtbestimmter Aufwendungen

Der verfassungsrechtliche Gehalt des subjektiven Nettoprinzips ist aber nicht auf die steuerliche Freistellung des (Familien-)Existenzminimums beschränkt. Auch jenseits dieser Grenzen steht die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers.⁴¹ Für die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung von Aufwendungen als Konkretisierung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist vielmehr unabhängig vom Veranlassungsgrund maßgeblich, ob es sich um freie oder beliebige Einkommensverwendung einerseits oder zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand andererseits handelt.⁴² Der Gesetzgeber muss die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind.⁴³

Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben hat der Bundesfinanzhof im Zusammenhang mit § 33 Abs. 2 S. 4 EStG bislang nicht aufgegriffen. Es spricht aber viel dafür, dass Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits in bestimmten Fallgruppen aufgrund (freiheits-)grundrechtlicher Wertungen im verfassungsrechtlichen Sinn zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand darstellen,⁴⁴ auf der Grundlage der gegenwärtigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs aber nicht als außergewöhnliche

³⁹ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (150).

⁴⁰ BFH v. 18.5.2017 – VI R 9/16, BStBl. II 2017, 988, BFHE 258, 142 (150).

⁴¹ St. Rspr.; BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴² BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴³ BVerfGE 107, 27 (49); 112, 268 (280); 122, 210 (235); BVerfG, DStR 2020, 93 (100).

⁴⁴ Hierzu und zum Folgenden ausführlich J. Klamet, DStR 2020, 2278 (2280 ff.).

Belastung berücksichtigt werden können. Im Hinblick auf die wertsetzende Bedeutung von Art. 6 Abs. 1 und 2 GG gilt dies etwa für die Kosten einer Ehescheidung⁴⁵ sowie für Prozesskosten für Umgangsrechtsstreitigkeiten zur Abwehr einer Kindeswohlgefährdung⁴⁶ und zur Abwehr des Umgangsentzugs durch Kindesentführung⁴⁷.

IV. Fazit

Die Anordnung eines grundsätzlichen Abzugsverbots für private Prozesskosten durch § 33 Abs. 2 S. 4 EStG idF. des AmtshilfeRLUMsG ist eine Zäsur für deren zuvor maßgeblich durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausgestaltete Abziehbarkeit als außergewöhnliche Belastung. Die Vorschrift erfasst einen stark heterogenen Lebensbereich, zu dem alltägliche vermögensrechtliche Streitigkeiten ebenso zählen wie Prozesse, die den Kernbereich des menschlichen Lebens berühren und für den einzelnen Steuerpflichtigen sehr bedeutsam sind. Die Ausnahmegvorschrift des § 33 Abs. 2 S. 4 Hs. 2 EStG wird daher zum Einfallstor für verfassungsrechtliche Wertungen, die den Abzug von Prozesskosten für verschiedene Fallgruppen fordern. Der Bundesfinanzhof hat den verfassungsrechtlichen Gehalt des subjektiven Nettoprinzips bei der Anwendung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG bislang nicht hinreichend berücksichtigt. Eine Neuausrichtung der Rechtsprechung hin zu einer verfassungskonformen Anwendung der Vorschrift⁴⁸ ist daher geboten.

⁴⁵ U. Spieker, NZFam 2014, 537 (538 f.); K. Liebl, jurisPR-SteuerR 10/2014, Anm. 1.

⁴⁶ FG München v. 7.5.2018 – 7 K 257/17, EFG 2018, 1960.

⁴⁷ FG Düsseldorf v. 13.3.2018 – 13 K 3024/17 E, EFG 2018, 838.

⁴⁸ Siehe zur Möglichkeit der verfassungskonformen Auslegung/teleologischen Reduktion der Vorschrift J. Klamet, DStR 2020, 2278 (2283 f.).