

Piet Akkermann*

Ehescheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen

Abstract

Die steuerliche Berücksichtigung der Verfahrenskosten für die Ehescheidung durchlief eine wechselvolle Entwicklung. Die mit der Abziehbarkeit allgemeiner Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG eng verknüpfte Frage, ob und in welchem Umfang Kosten der Ehescheidung steuerlich abziehbar sind, ist äußerst umstritten. Die steigende gesellschaftliche Relevanz von Ehescheidungen verlangt aber eine rechtssichere Behandlung der Kosten. Der Aufsatz gibt einen Überblick über den wissenschaftlichen Diskurs und setzt sich mit den in der Rechtsprechung der Finanzgerichte und der Literatur vertretenen Lösungsmöglichkeiten auseinander. Er gibt auf Basis des analysierten Meinungsstandes eine Prognose bezüglich des zu erwartenden Grundsatzurteils des *Bundesdesfinanzhofs* ab.

* Der Verfasser studiert im sechsten Semester Rechtswissenschaft an der Freien Universität Berlin. Der vorliegende Beitrag wurde als Seminararbeit im Rahmen des steuerrechtlichen Seminars „Das Subjektive Nettoprinzip“ im Sommersemester 2016 bei Herrn Prof. Dr. Markus Heintzen verfasst.

A. Einführung und Grundbegriffe

I. Ehescheidung

Die Ehescheidung ist das Instrument zur Auflösung gescheiterter Ehen und bedarf gemäß § 1564 S. 1 BGB einer richterlichen Entscheidung.¹ Mit Rechtskraft des Scheidungsbeschlusses ist die Ehe mit ex nunc-Wirkung aufgelöst.² Das deutsche Scheidungsrecht wurde durch das Erste Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts³ vom 14.6.1976 grundlegend verändert. Seither liegt dem Scheidungsrecht das sogenannte „Zerrüttungsprinzip“ zugrunde, nach dem sich die Scheidung der Ehe bereits dadurch rechtfertigt, dass sich die wechselseitige innere Bindung der Ehe unwiederbringlich aufgelöst hat.⁴ Das Scheidungsrecht kennt in § 1565 Abs. 1 BGB den nach heutiger Rechtslage einzigen Scheidungsgrund, das Scheitern der Ehe. Dies ist nach gesetzlicher Definition in § 1565 Abs. 1 S. 2 BGB dann der Fall, wenn die Ehegemeinschaft nicht mehr besteht und nicht erwartet werden kann, dass die Ehegatten sie wiederherstellen. Nicht mehr erforderlich sind ehewidrige Verhaltensweisen der Ehegatten, sodass es auch zu keinem Schuldausspruch im Ehescheidungsverfahren mehr kommt.⁵

Die Zerrüttung der Ehe wird gemäß § 1566 Abs. 1 BGB unwiderlegbar vermutet, wenn die Ehegatten mindestens ein Jahr lang getrennt leben und beide Ehegatten die Scheidung beantragen oder nach § 1566 Abs. 2 BGB bei dreijähriger Trennung der Ehegatten. Eine Ehescheidung vor Ablauf des Trennungsjahres ist nur unter dem Vorliegen einer unzumutbaren Härte zulässig, die ein Abwarten des Trennungsjahres absolut ausschließt und an die strenge Anforderungen zu stellen sind.⁶ Ein Härtefall ist etwa bei Gewalt unter den Ehegatten⁷ oder schwerer Beleidigung anzunehmen.⁸ Zweck der Härtefallregelung ist es einerseits, Rechtsmissbrauch vorzubeugen, bei dem ein Ehegatte die Lebensgemeinschaft einseitig zerstört, um daraus für ihn günstige Rechtsfolgen abzuleiten, und andererseits, vor übereilten Scheidungsentschlüssen zu bewahren.⁹

¹ *Muscheler*, Familienrecht, 2. Aufl. 2012, Rn. 359.

² *Wellenbofer*, Familienrecht, 3. Aufl. 2014, Rn. 17.

³ BGBl. I, 1976, S. 1421.

⁴ *BGH*, FamRZ 2012, 316 (316 f.); *Schwab*, Familienrecht, 22. Aufl. 2014, Rn. 330.

⁵ *Schwab*, in: Schwab, Handbuch des Scheidungsrechts, Teil II, 7. Aufl. 2013, Rn. 3.

⁶ *Ganz*, in: Schulz/Hauß, 2. Aufl. 2012, § 1565 BGB Rn. 5-7.

⁷ *BGH*, FamRZ 1981, 127 (127 f.).

⁸ *BGH*, FamRZ 1981, 127 (127 f.).

⁹ *Schwab*, in: Schwab (Fn. 5), Rn. 49, 51.

1. Statistische Daten zu Eheschließungen und Ehescheidungen

Betrachtet man die Statistiken zu Eheschließungen und -scheidungen aus den Bezugsjahren 1960 bis 2014, so lassen sich zwei gesellschaftliche Entwicklungen ersehen. Zum einen heiraten immer weniger Menschen in Deutschland und zum anderen werden Ehen immer häufiger wieder geschieden. Im Jahr 1960 heirateten in Deutschland noch rund 690.000 Menschen, was einer Quote von 9,5 je 1000 Einwohnern entspricht.¹⁰ Die absolute Zahl der Eheschließungen ist seither stetig auf den Wert von zuletzt rund 386.000 im Jahr 2014 gefallen, hat sich damit bei rund 4,8 je 1000 Einwohner fast halbiert.¹¹ Bei den Ehescheidungen ist ein entgegengesetztes Bild erkennbar. 1960 wurden rund 73.000 Ehen geschieden¹², also im Verhältnis zu den Eheschließungen nur etwa 10 %. Zum Vergleich waren es 2015 etwa 163.000 Scheidungen und damit 43 % in Relation zu den Eheschließungen.¹³ Insgesamt stieg die absolute Zahl der Ehescheidungen von 1960 bis 2015 um etwas mehr als das Doppelte, wohingegen die Zahl der Eheschließungen um knapp 45 % zurückgegangen ist.¹⁴

2. Soziologische Begründung erhöhter Scheidungsraten

Die Gründe für statistisch deutlich erhöhte Scheidungsraten im Vergleich der Jahre 1960 bis 2014 lassen sich in einem mannigfaltigen soziokulturellen Wandel finden. Zum einen wird angeführt, dass die Ehe als Institution der partnerschaftlichen Beziehung heutzutage weniger attraktiv ist als noch in den 1960er Jahren, sodass vermehrt alternative Lebensformen praktiziert werden.¹⁵

Zudem sind Ehescheidung und die Möglichkeit auf Wiederheirat einem immer geringeren sozialen Stigma ausgesetzt, weshalb der Zusammenhalt der Ehe heute weniger „von außen forciert“ wird als „von innen selbsttätig hergestellt“ werden muss.¹⁶ Dies führt allgemein dazu, dass Scheidungsbarrieren entfallen und Menschen eher geneigt sind, sich eine attraktivere Alternative zum bisherigen Partner zu suchen.¹⁷

¹⁰ *Statistisches Bundesamt*, Eheschließungen, Ehescheidungen, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/Ehescheidungen/Tabellen_/lrbev06.html (letzter Abruf: 11.6.2017).

¹¹ *Ebd.*

¹² *Ebd.*

¹³ *Ebd.*

¹⁴ *Ebd.*

¹⁵ *Wagner*, Scheidungsrisiken in Deutschland aus soziologischer Sicht, *GMH* 55 (2004), 483 (488).

¹⁶ *Ebd.*

¹⁷ *Ebd.*

Zuletzt spielt auch die Abnahme rechtlicher Hürden der Ehescheidung, wie der Übergang vom Schuldprinzip zum Zerrüttungsprinzip, in der Form eine Rolle, als es durch die Möglichkeit der Scheidung aufgrund von Zerrüttung unkomplizierter geworden ist, sich von einer Ehe zu lösen.¹⁸

3. Scheidungsverfahren

Das Scheidungsverfahren ist eine Ehesache, deren Vorschriften sich seit dem 1.9.2009 nicht mehr in der ZPO finden lassen, sondern im Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der Freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) niedergelegt sind. In erster Instanz ist nach § 23b Abs. 1 GVG das Familiengericht für alle Familiensachen zuständig, zu denen gemäß § 121 FamFG die Ehesachen gehören.¹⁹ Zu den Besonderheiten des Scheidungsverfahrens gehören die Bezeichnung Antrag statt Klage und die Bezeichnung der richterlichen Entscheidung als Beschluss und nicht als Urteil.²⁰

Im Scheidungsverfahren gilt gemäß § 127 Abs. 1 FamFG der eingeschränkte Untersuchungsgrundsatz, nach dem das Gericht die entscheidungserheblichen Tatsachen von Amts wegen zu erforschen hat.²¹ Eine weitere Besonderheit ist der Anwaltszwang in Ehesachen (vgl. § 114 Abs. 1 FamFG), der faktisch auch für den Antragsgegner gilt, da dieser ohne anwaltliche Vertretung keine Verfahrenshandlungen wirksam vornehmen kann.²²

4. Verbund von Scheidungs- und Folgesachen

Ein Kernelement des Ehescheidungsrechts ist der Verbund von Scheidungs- und Scheidungsfolgesachen als Ausformung des Prinzips der Verhandlungs- und Entscheidungskonzentration, nach welchem die Scheidung und ihre Folgen gleichzeitig erledigt werden (siehe §§ 137, 142 FamFG). Zwingend wird der Versorgungsausgleich zwischen den Parteien gemäß § 137 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, S. 2 FamFG in den Verbund mit der Scheidung einbezogen (Zwangsverbund), wobei auf Antrag eines Ehegatten weitere Folgesachen wie Verteilung von Hausrat und Ehewohnung, der Ausgleich nach Beendigung des ehelichen Güterstandes, die Unterhaltspflicht gegenüber dem geschiedenen Ehegatten und minderjährigen Kindern sowie Sorge- und Umgangsrechtsverhandlungen

¹⁸ Jäger/Hamm, in: Johannsen/Heinrich, 6. Aufl. 2015, § 1564 BGB Rn. 9; Wagner (Fn. 15), S. 488.

¹⁹ Schlüter, BGB – Familienrecht, 14. Aufl. 2013, Rn. 185.

²⁰ Hilbig, Besonderheiten im Scheidungsverfahren, Jura 2009, 910 (911).

²¹ Weber, in: Keidel, 18. Aufl. 2014, § 127 FamFG Rn. 4.

²² Schwab (Fn. 4), Rn. 336.

in den Verbund einbezogen werden.²³ Voraussetzung für den Verbund ist gemäß § 137 Abs. 2 S. 1 FamFG, dass ein Ehegatte die Folgesachen rechtzeitig, zwei Wochen vor der letzten mündlichen Verhandlung in der Scheidungssache im ersten Rechtszug, anhängig macht.²⁴ Zudem sind die Folgesachen nur verbundfähig, wenn über sie im Falle der Ehescheidung entschieden werden müssten.²⁵ Dies schließt alle Verfahren für die Zeit des Getrenntlebens aus.²⁶ Zweck des Verbundes ist es, die Absicherung des sozial schwächeren Partners und den Schutz des nicht scheidungswilligen Ehegatten zu gewährleisten und ferner, den Ehegatten die weitreichenden sozialen und finanziellen Folgen der Scheidung warnend vor Augen zu führen.²⁷

5. Scheidungskosten

Wird die Ehe erfolgreich geschieden, so werden die Kosten gegeneinander aufgehoben, sodass die Parteien gemäß § 150 FamFG die Gerichtskosten jeweils zur Hälfte und ihre außergerichtlichen Kosten selbst zu tragen haben.²⁸ Diese Regelung steht im Gegensatz zur grundlegenden zivilprozessualen Kostenregelung, wonach die unterlegene Partei die Kosten des Rechtsstreits zu tragen hat (vgl. § 91 Abs. 1 ZPO).²⁹ Die Kosten einer Ehescheidung lassen sich grob in zwei Gruppen kategorisieren.

a) Verfahrenskosten der Ehescheidung

Verfahrenskosten der Ehescheidung sind solche, die direkt aus dem Scheidungsverfahren entstehen. Hauptsächlichste Kosten der Ehescheidung sind die Verfahrensgebühr für das Scheidungsverfahren, Gerichtskosten des Scheidungsverfahrens sowie Rechtsanwaltskosten.³⁰

Die Höhe der Gerichts- und Anwaltskosten bemisst sich gemäß § 3 Gesetz über Gerichtskosten in Familiensachen (FamGKG) und §§ 2, 13 Rechtsanwaltsvergütungsgesetz (RVG) nach dem Streitwert des Verfahrens.³¹

²³ Hilbig (Fn. 20), S. 915.

²⁴ Markwardt, in: Johannsen/Heinrich (Fn. 18), § 137 FamFG Rn. 14a.

²⁵ Muscheler (Fn. 1), Rn. 407.

²⁶ Hilbig (Fn. 20), S. 915.

²⁷ Borth/Grandel, in: Musielak/Borth, 5. Aufl. 2015, § 137 FamFG Rn. 1; FG Münster, EFG 2015, 221 (223).

²⁸ Löbnig, in: Bork/Jacoby/Schwab, 2. Aufl. 2013, § 150 FamFG Rn. 2.

²⁹ Schilken, Zivilprozessrecht, 7. Aufl. 2014, Rn. 1087.

³⁰ FG Münster, EFG 2015, 221 (221 ff.).

³¹ Dörndorfer, in: Binz/Dörndorfer/Petzold/Zimmermann, 3. Aufl. 2014, § 43 FamGKG, Rn. 1-4.

b) Scheidungsfolgekosten

Scheidungsfolgekosten sind alle Kosten, die im Zusammenhang mit der Durchführung von Verfahren, die mit dem Scheidungsverfahren im Verhandlungs- und Entscheidungsverbund verhandelt werden, entstehen, wie etwa Vermögensauseinandersetzungen der zu scheidenden Ehepartner.³² Auch Scheidungsfolgenvereinbarungen, in denen die Ehegatten die konkreten Folgen der Scheidung einvernehmlich bestimmen³³ und die dazugehörigen Anwaltskosten sind Scheidungsfolgekosten.³⁴

II. Außergewöhnliche Belastungen**1. Anwendungsbereich und steuerrechtliche Berücksichtigung/Ausprägung des subjektiven Nettoprinzips**

Die Einkommensteuer orientiert sich als Personensteuer in ihrer Höhe an der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.³⁵ Diese individuelle Leistungsfähigkeit bemisst sich nach der Zahlungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen, wobei die unterschiedlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen sind.³⁶ Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird durch das Nettoprinzip konkretisiert, wonach vor dem steuerlichen Zugriff des Staates erwerbs- und existenzsichernde Aufwendungen abgezogen werden, also ein Netto an tatsächlich disponiblen Einkommen gebildet wird.³⁷ Dabei unterteilen sich die Aufwendungen in solche, die der Steuerpflichtige zur Sicherung seiner Einkommensquelle (objektiv) einsetzt, und solche, die ihm zur Erhaltung der persönlichen Daseinssicherung erwachsen (subjektiv).³⁸

Außergewöhnliche Belastungen sind nach der Legaldefinition in § 33 Abs. 1 EStG „bewusste und gewollte Vermögensverwendungen, die in den Bereich der privaten Lebensführung fallen“.³⁹ Die Abziehbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen stellt somit eine Durchbrechung des Grundsatzes vom Abzugsverbot von privaten Vermögensverwendungen dar, nach dem private Aufwendungen grundsätzlich nicht zur Minderung des zu versteuernden

³² *FG Münster*, EFG 2015, 221 (223).

³³ *Tiedke*, in: *Korintenberg*, 19. Aufl. 2015, § 100 GNotKG Rn. 74.

³⁴ Urteilsanmerkung *Lemair* zu *FG Münster*, EFG 2015, 221 (223).

³⁵ *Rick/Gierschmann/Gunsenheimer/Schneider/Kremer*, Einkommensteuer, 20. Aufl. 2014, Rn. 801.

³⁶ *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2015, Rn. 33.

³⁷ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 74.

³⁸ *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 36), Rn. 189 f.

³⁹ *Loschelder*, in: *Schmidt*, 34. Aufl. 2015, § 33 EStG Rn. 6.

Einkommens dienen dürfen (vgl. § 12 Nr. 1 S. 1 EStG).⁴⁰ Die Ursache für die Durchbrechung liegt im Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums aus Art. 1 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 1, 3 GG, Art. 3 Abs. 1 GG begründet, nach dem die Besteuerung des Bürgers erst dort beginnen darf, wo dieser die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein für sich und seine Familie besorgt hat.⁴¹ In der Abziehbarkeit der außergewöhnlichen Belastungen verwirklicht sich somit das subjektive Nettoprinzip, welches festlegt, dass der Steuerpflichtige sein Einkommen um diejenigen privaten Aufwendungen mindern darf, die er nicht vermeiden kann und die seine Leistungsfähigkeit zwangsläufig reduzieren.⁴²

2. Außergewöhnliche Belastungen in der Berechnung der Einkommensteuer

Das zu versteuernde Einkommen bildet die Bemessungsgrundlage bei der Festsetzung der Einkommensteuer.⁴³ Die Berechnung des zu versteuernden Einkommens bestimmt sich nach § 2 EStG. Der Definition aus § 2 Abs. 5 S. 1 EStG zufolge stellt das zu versteuernde Einkommen das „Einkommen vermindert um die Freibeträge nach § 32 Abs. 4 EStG und um die sonstigen vom Einkommen abziehbaren Beträge“ dar (vgl. § 2 Abs. 5 S. 1 EStG). Das „Einkommen“ aus dieser Definition bedeutet gemäß § 2 Abs. 4 EStG den „Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Sonderausgaben und die außergewöhnlichen Belastungen“.

§ 2 Abs. 3 EStG erklärt wiederum, dass unter „Gesamtbetrag der Einkünfte“ die „Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und den Abzug nach § 13 Abs. 3 EStG“ zu verstehen ist (vgl. § 2 Abs. 3 EStG). Diese Einkünfte werden nach § 2 Abs. 1, 2 EStG in sieben Einkunftsarten kategorisiert und bilden den „Ausgangspunkt für die Berechnung des Einkommens“.⁴⁴

Folglich werden die außergewöhnlichen Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen, sodass sich dieser um den Betrag der außergewöhnlichen

⁴⁰ *Kirchhof*, Drei Bereiche privaten Aufwands im Einkommensteuerrecht – Zur Trennung der Erwerbs- und Privatsphäre unter besonderer Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1867 (1867 f.).

⁴¹ BVerfGE 120, 125 (125).

⁴² *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Fn. 37), Rn. 71.

⁴³ *Birk/Desens/Tappe* (Fn. 36), Rn. 602.

⁴⁴ *Ebd.*

Belastungen verringert.⁴⁵

3. Regime des § 33 EStG

Die Abziehbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen richtet sich nach § 33 EStG. Um in der Einkommensermittlung Berücksichtigung zu finden, muss die private Aufwendung eine Reihe von Voraussetzungen erfüllen.

Zunächst muss eine Aufwendung vorliegen, also gemäß § 4 Abs. 4 EStG ein Ausschneiden von Geld oder geldwerten Mitteln aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen, wobei eine Leistungshandlung und mithin das Bewusstsein und der Wille zur Aufwendung erforderlich sind.⁴⁶ Diese Aufwendung muss das Vermögen des Steuerpflichtigen auch endgültig belasten, sodass der Erhalt eines Gegenwertes für die Aufwendung, wie zum Beispiel Leistungen einer Krankenversicherung für eine ärztliche Behandlung, die Berücksichtigung grundsätzlich ausschließt.⁴⁷

Weiterhin müssen diese Belastung und das sie kausal auslösende Ereignis außergewöhnlich sein, den Steuerpflichtigen also alleine oder zusammen mit einer vergleichbaren Gruppe im Gegensatz zur Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Vermögensverhältnisse treffen.⁴⁸ Dabei wird trotz des darauf hindeutenden Wortlautes nicht nur auf die Höhe der Aufwendungen abgestellt, sondern auf die Frage, ob sie außerhalb des Regelmäßigen liegen.⁴⁹

Berücksichtigung finden die Kosten gemäß § 33 Abs. 2 EStG nur, wenn sie dem Steuerpflichtigen auch zwangsläufig erwachsen, er sich ihnen also aus rechtlichen, tatsächlichen oder moralischen Gründen nicht entziehen kann. Dabei wird wiederum kumulativ auch auf den die Zwangslage begründenden Umstand abgestellt, den der Steuerpflichtige nicht selbstständig gesetzt haben darf.⁵⁰

Sind die zwangsläufigen Kosten für den Steuerpflichtigen gemäß der Tabelle in § 33 Abs. 3 EStG auch unzumutbar, besteht auf Antrag ein Rechtsanspruch auf

⁴⁵ *Niemeier/Schnitter/Kober/Nöcker/Stuparu*, 23. Aufl. 2014, Ord.Nr.: 29.7.1.

⁴⁶ *Mellinghoff*, in: Kirchhof, 15. Aufl. 2016, § 33 EStG Rn. 6.

⁴⁷ *Brockmeyer*, Entwicklungslinien der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den außergewöhnlichen Belastungen, DStZ 1998, 214 (215).

⁴⁸ *Heger*, in: Blümich, 134. Aufl. 2016, § 33 EStG Rn. 81 f.

⁴⁹ *Sunder-Plassmann*, Neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 33 EStG, DStR 1992, 1301 (1302).

⁵⁰ *Bleschick*, in: Kanzler/Kraft/Bäumel, 2016, § 33 EStG Rn. 63.

Reduzierung des Einkommens bei der Berechnung der Einkommensteuer.⁵¹

4. Prozesskosten in diesem Regime

Für den Abzug von Prozesskosten stellt § 33 Abs. 2 S. 4 EStG zur Begründung der Zwangsläufigkeit zusätzliche Anforderungen, die die allgemeine Zwangsläufigkeitsformel konkretisieren.⁵² Die Aufwendungen für den Prozess müssen solche sein, „ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können“ (vgl. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG).

B. Rechtsentwicklung der steuerrechtlichen Berücksichtigung von Ehescheidungskosten

Die Abziehbarkeit von Prozesskosten der Ehescheidung ist eng mit der steuerrechtlichen Berücksichtigung von allgemeinen Zivilprozesskosten verwoben. Im Folgenden soll die Entwicklung von Zivilprozesskosten und von Ehescheidungskosten von der Zeit nach der Reform des Scheidungsrechts mit Erlass des „Ersten Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts“ (1. EheRG) bis heute nachvollzogen werden.

I. Ursprüngliche Rechtsprechung des BFH zu Zivilprozesskosten im Allgemeinen – zu Scheidungskosten im Speziellen

Die ursprüngliche Rechtsprechung des *Bundesfinanzhofs*⁵³ bis zur Rechtsprechungsänderung mit Urteil vom 12.5.2011 sah die Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten nur unter strengen Anforderungen vor.⁵⁴ Da Prozesskosten im § 33 EStG a.F. nicht explizit geregelt waren, war es den zu erkennenden Richtern überlassen, diese in dem System der außergewöhnlichen Belastungen unterzubringen.⁵⁵ Insofern war die Behandlung von Prozesskosten und Scheidungsverfahrenskosten reines Richterrecht.⁵⁶ Im Grundsatz sprach eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit der Kosten, da der Steuerpflichtige nach Ansicht des *BFH* frei darüber disponieren konnte, ob er einen Prozess

⁵¹ *Loschelder*, in: Schmidt (Fn. 39), § 33 EStG Rn. 1.

⁵² *Bleschick*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen – Alles auf Anfang?, FR 2013, 932 (935).

⁵³ Im Folgenden mit *BFH* abgekürzt.

⁵⁴ *BFH*, HFR 1997, 13 (13).

⁵⁵ Dies feststellend: *Heim*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, DStZ 2014, 166 (166).

⁵⁶ *Heim* (Fn. 55) S. 166; allg. Richterrecht: *Picker*, in: Bumke, Richterrecht zwischen Gesetzesrecht und Rechtsgestaltung, 2012, S. 85 f.

einging oder nicht.⁵⁷ Durchbrochen wurde dieses Abzugsverbot von Prozessen, „ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können“.⁵⁸

Die Verfahrenskosten für die Ehescheidung waren als Ausnahme von diesem Abzugsverbot übereinstimmend anerkannt, da die Ehe nach § 1564 BGB zu Lebzeiten nur durch einen gerichtlichen Scheidungsbeschluss beendet werden kann, und damit rechtlich zwangsläufig waren.⁵⁹ Später wurde zur Begründung der Zwangsläufigkeit angeführt, dass die Trennung einer zerrütteten Ehe zu einem menschenwürdigen Dasein zählt und den Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen unter Zwang setzt.⁶⁰ Insgesamt legte der *BFH* eine typisierende Betrachtungsweise an die Kosten einer Ehescheidung an, nach der Scheidungsverfahren die Formel der Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung für Prozesskosten erfüllten.⁶¹ Die Folgekosten der Scheidung waren ob der Möglichkeit einer außergerichtlichen Einigung nicht zwangsläufig, mit Ausnahme der Prozesskosten, die mit der Scheidung im Zwangsverbund standen.⁶²

II. Änderung der *BFH*-Rechtsprechung mit Urteil vom 12.5.2011

Mit Urteil vom 12.5.2011 änderte der *BFH* diesen langjährigen Grundsatz und seine Rechtsprechung grundlegend.⁶³ War die Abziehbarkeit von Prozesskosten vorher lediglich ausnahmsweise möglich, erkannte der *BFH* nun alle Prozesskosten als nach § 33 EStG abzugsfähig an, wenn sie nicht mutwillig erschienen und eine hinreichende Aussicht auf Erfolg boten.⁶⁴ Die Zwangsläufigkeit wurde nun aus rechtlichen Gründen als begründet angesehen, da das staatliche Gewaltmonopol den Bürger bei der Durchsetzung streitiger Ansprüche zur Führung von Zivilprozessen zwingt.⁶⁵ Diese Rechtsprechung löste die Formel der Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung auf und öffnete den § 33

⁵⁷ *Bron/Ruzik*, Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG, DStR 2011, 2069 (2069); *BFH*, BStBl. II 1996, 596 (598).

⁵⁸ *BFH*, BStBl. II 2002, 382 (384).

⁵⁹ *Heim* (Fn. 55), S. 166.

⁶⁰ *Nieuwenhuis*, Sind Scheidungskosten ab VZ 2013 nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen?, DStR, 1701 (1701) zustimmend: „Ein weiteres Zusammenleben in einer zerrütteten Ehe kann die Hölle auf Erden sein“.

⁶¹ *Gerauer*, Prozesskosten für die Scheidung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?!, NWB 2014, 2621 (2624).

⁶² *Heim* (Fn. 55), S. 166; *BFH*, BStBl. II 2006, 492 (495).

⁶³ „Geradezu revolutionär“: *Meyer-Göttsch*, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, FamFR 2011, 365 (366).

⁶⁴ *BFH*, HFR 2011, 983 (985).

⁶⁵ *Endert*, FR 2016, 66 (67).

EStG als Einfallstor zur Abziehbarkeit von Prozesskosten derart, dass diese nun unabhängig vom Gegenstand des Verfahrens grundsätzlich zu berücksichtigen seien sollten.⁶⁶

Zudem wandte sich der *BFH* zur Bestimmung der Zwangsläufigkeit von Prozesskosten von dem Grundsatz ab, nach dem neben der letztlichen Zahlungsverpflichtung auch auf das zugrundeliegende Ereignis des Steuerpflichtigen abgestellt werden musste.⁶⁷

III. Reaktion der Finanzverwaltung – Nichtanwendungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 20.12.2011

In der Folge wurde der *BFH* für seine Entscheidung teilweise stark kritisiert.⁶⁸ Angeführt wurde vor allem die Problematik, dass nun bei Zivilprozesskosten jederzeit eine Prüfung der Erfolgsaussichten stattfinden musste, was die Finanzverwaltung vor erhebliche Probleme stellte.⁶⁹ Zudem sah man die generelle Abziehbarkeit jedweder Prozesskosten als unvereinbar mit der Struktur der außergewöhnlichen Belastungen im Steuerrecht an.⁷⁰

Als Reaktion auf die geänderte Rechtsprechung erließen Bund und Länder einen Nichtanwendungserlass, in dem die Finanzämter angewiesen wurden, das Urteil des *BFH* nicht anzuwenden und Zivilprozesskosten dementsprechend nicht generell als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.⁷¹ Dargelegt wurde, dass die Verwaltung weder die nötigen Ressourcen noch Instrumente für eine stichhaltige Erfolgsüberprüfung jedes Einzelfalles besitze.⁷² Man erwartete eine baldige gesetzliche Klarstellung, wie mit Zivilprozesskosten zu verfahren sei.⁷³

⁶⁶ *Bleschick* (Fn. 52), S. 932.

⁶⁷ *BFH*, HFR 2011, 983 (985).

⁶⁸ Bspw.: *FG Hamburg*, EFG 2013, 41 (42); *Kirchhof* (Fn. 40), S. 1871.

⁶⁹ *Heuermann*, Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung – Teil B: Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, StBP 2011, 265 (267); *FG Hamburg*, EFG 2013, 41 (43).

⁷⁰ BR-Drucks. 302/1/12 (Empfehlung), S. 43, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, abrufbar unter: http://www.bundesrat.de/SharedDocs/drucksachen/2012/0301-0400/302-1-12.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (letzter Abruf: 11.6.2017); gleichlautend: *FG Düsseldorf*, EFG 2014, 850 (852).

⁷¹ *BMF*, BStBl. I 2011, 1286 (1286).

⁷² *Ebd.*

⁷³ *Ebd.*

IV. Gesetzesänderung des § 33 EStG im Zuge des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013

Durch das Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetz (AmtshilfenRLUmsG) vom 26.6.2013 suchte der Gesetzgeber, mit einer klaren gesetzlichen Regelung in Form des neuen § 33 Abs. 2 S. 4 EStG, Ruhe in die Debatte zu bringen. Nach neuer Gesetzeslage sollen Zivilprozesskosten vom Abzug nach § 33 EStG ausgeschlossen sein, soweit sie nicht Aufwendungen sind, ohne die der Steuerpflichtige Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren oder seine lebensnotwendigen Bedürfnisse nicht mehr befriedigen zu können (vgl. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG). Begründend wurde angeführt, dass „die generelle steuermindernde Berücksichtigung nicht den sonst bei außergewöhnlichen Belastungen geltenden Grundsätzen der Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit entspricht.“⁷⁴

Mit dieser Formulierung griff der Gesetzgeber die Wortwahl der ursprünglichen *BFH*-Rechtsprechung aus dem Urteil vom 9.5.1996 auf, in dem der *BFH* für die Einordnung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastung die Grundsätze der Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung zur Begründung der Zwangsläufigkeit aufstellte.⁷⁵

Der endgültigen Fassung war der Versuch vorausgegangen, die Abzugsfähigkeit von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen bereits im Jahressteuergesetz 2013 (JStG 2013) neu zu regeln, wonach in § 33 EStG ein Absatz 3a eingefügt werden sollte.⁷⁶ Dieser sollte unmittelbare und unvermeidbare Prozesskosten für eine Ehescheidung den allgemeinen Bestimmungen der Zwangsläufigkeit aus § 33 Abs. 2 EStG unterfallen lassen.⁷⁷

Mit Verweis auf anhängige Revisionsverfahren beim *BFH*, von dem man sich erhoffte, er würde die Rechtsfrage erneut beurteilen, wurde der Entwurf von der Bundesregierung abgelehnt.⁷⁸ In der letztendlichen Fassung des § 33 EStG werden die Kosten für eine Ehescheidung nicht mehr explizit erwähnt (siehe § 33 Abs. 2 S. 4 EStG).

⁷⁴ Vgl. BT-Drucks. 17/13033, S. 66, 67, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013, abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/17/130/1713033.pdf> (letzter Abruf: 11.6.2017).

⁷⁵ *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1701 f.

⁷⁶ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.

⁷⁷ *Bleschick* (Fn. 52), S. 933.

⁷⁸ *Ebd.*

V. Rückkehr zur ursprünglichen Rechtsprechung des BFH mit Urteil vom 18.06.2015

Am 18.6.2015 hatte der *BFH* erneut über die Abziehbarkeit von Zivilprozesskosten zu entscheiden und änderte in diesem Zusammenhang wiederum seine Rechtsprechung. Der Ansatzpunkt, die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für einen Zivilprozess aus dem Gewaltmonopol des Staates herzuleiten und die Zwangsläufigkeit des die Kosten verursachenden Ereignisses außer Acht zu lassen, wurde wieder verworfen.⁷⁹ Weiterhin kehrte man zu dem Grundsatz zurück, dass Prozesskosten dem Steuerpflichtigen nicht grundsätzlich zwangsläufig im Sinne von § 33 Abs. 2 EStG entstünden, da die Beteiligten das Prozesskostenrisiko freiwillig übernahmen.⁸⁰ Nur in Ausnahmefällen sei die Entscheidung nicht freiwillig und die Prozesskosten damit zwangsläufig, nämlich im Fall der existenziellen Notlage, wobei der *BFH* hier auf die alte Formel zur Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung zurückgriff.⁸¹

Welche Auswirkungen dies auf die Abziehbarkeit von Ehescheidungskosten hat, thematisierte der *BFH* in dieser Entscheidung nicht. Somit liegt bisher keine höchstrichterliche Entscheidung bezüglich der Prozesskosten für Ehescheidungen vor.

C. Derzeitiger Streitstand in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und Literatur

Seit der Umstrukturierung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG urteilen die Finanzgerichte nicht einheitlich.⁸² Die Finanzämter vertreten auf der Grundlage des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG den Standpunkt, dass die Kosten der Ehescheidung dem Abzugsverbot für Prozesskosten unterfallen.⁸³ Die Zwangsläufigkeit der Kosten ist demnach nur in dem einzigen gesetzlich normierten Ausnahmefall erfüllt, nämlich, wenn gemäß § 33 Abs. 2 S. 4 EStG die Existenzgrundlage und weiter Befriedigung der lebensnotwendigen Bedürfnisse von der Führung des Prozesses abhängt.⁸⁴ Die in Literatur und Finanzrechtsprechung angebotenen Lösungsansätze sollen im Folgenden dargestellt und eingehend beleuchtet werden.

⁷⁹ *Thüringer FG*, EFG 2015, 37 (38).

⁸⁰ *BFH*, NJW 2016, 1679 (1679).

⁸¹ *BFH*, NJW 2016, 1679 (1679).

⁸² Beispielsweise die Abziehbarkeit anerkennend: *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (39 ff.); dagegen: *FG Sachsen*, EFG 2015, 644 (644 ff.).

⁸³ *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1701.

⁸⁴ *Urban*, Kosten des Ehescheidungsverfahrens als außergewöhnliche Belastung, FR 2016, 217 (217).

I. Ehescheidungskosten sind weiterhin steuerlich zu berücksichtigen

1. Scheidungskosten unter § 33 Abs. 2 S. 4 EStG weiter zu berücksichtigen

Auf der einen Seite wird der Standpunkt vertreten, dass Ehescheidungskosten, die sich aus dem Scheidungsverfahren ergeben, auch unter der Neuregelung des § 33 EStG abziehbar bleiben.⁸⁵ Hierzu ist es notwendig, dass Ehescheidungskosten die bereichsspezifischen Zwangsläufigkeitsvoraussetzungen des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG erfüllen.

a) Weite Auffassung der „Existenzgrundlage“ im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Dafür lässt sich zum einen argumentieren, dass es bei der Anwendung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG nicht ausschließlich auf etwaige finanzielle Existenzbedrohungen ankommen kann.⁸⁶

Ansatzpunkt für die Bestimmung der Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 EStG ist seit dem neuerlichen Schwenk in der Rechtsprechung des *BFH* das die Kosten adäquat verursachende Ereignis, dem sich der Steuerpflichtige aus rechtlichen, tatsächlichen oder moralischen Gründen nicht entziehen kann.⁸⁷ Die Auflösung der zerrütteten Ehe als das die Kosten adäquat verursachende Ereignis ist für den Steuerpflichtigen ein elementares menschliches Bedürfnis.⁸⁸ Die Ehe stellt für den Verheirateten einen Grundpfeiler seiner eigenen Existenz dar, da der Ehepartner die engste körperlich-räumliche wie vertrauliche Beziehung für den Steuerpflichtigen ist.⁸⁹ Ist die Ehe zerrüttet und diese Verbindung zerstört, ist die Entscheidung, sich von ihr zu lösen, keine freiwillige, sondern Ausfluss einer tatsächlichen seelischen Zwangslage, sein eigenes bürgerliches Leben neu zu organisieren.⁹⁰ Eine Auflösung der Ehe ist hingegen, wie bereits dargestellt, zu Lebzeiten nur durch gerichtlichen Beschluss und mithin im Rahmen eines Verfahrens möglich und daher zwangsläufig (vgl. § 1564 BGB).

Dieser Zwangsläufigkeit kann auch nicht entgegengehalten werden, dass die Eingehung der Ehe als vorausgehende kausale Grundlage für die spätere

⁸⁵ U.a. *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1701 ff.; *Bleschick* (Fn. 52), S. 932 ff.; *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (39 ff.); *FG Münster*, EFG 2015, 221 (221 ff.).

⁸⁶ Bspw. *Bleschick* (Fn. 52), S. 936.

⁸⁷ *BFH*, NJW 2016, 1679 (1679).

⁸⁸ *Bleschick* (Fn. 52), S. 936.

⁸⁹ Dem Gedanken nach: *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1702.

⁹⁰ *Bleschick* (Fn. 52), S. 936; *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1703.

Ehescheidung freiwillig eingegangen wurde.⁹¹ Dies fasse unzulässigerweise unabhängig voneinander zu betrachtende Ereignisse zusammen und würde den Anwendungsbereich des § 33 EStG erheblich beschneiden, da sich jedes Ereignis irgendwie auf eine freiwillige menschliche Entscheidung zurückführen lässt.⁹²

b) Ebenfalls Erfüllung des Merkmals „lebensnotwendige Bedürfnisbefriedigung“

Zudem erfüllen Ehescheidungskosten auch typischerweise die zweite Zwangsläufigkeitsvoraussetzung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG und werden dafür aufgewendet, dass der Steuerpflichtige seine lebensnotwendigen Bedürfnisse weiterhin befriedigen kann.⁹³ Dies wird damit begründet, dass eine trennscharfe Abgrenzung zum Merkmal der „Existenzgrundlage“ im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG nicht möglich ist.⁹⁴ So stellen lebensnotwendige Bedürfnisse wie Nahrung, Obdach, aber auch Liebe und Zuneigung ebenfalls die Grundlagen der Existenz des Menschen dar.⁹⁵ Die Folge dessen ist, dass eine Gefahr für die Existenzgrundlage des Steuerpflichtigen auch die Fähigkeit gefährdet, seine lebensnotwendigen Bedürfnisse im üblichen Rahmen befriedigen zu können.⁹⁶

c) Historische Auslegung: Herkunft der Formulierung aus § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Weiterhin spricht die historische Auslegung der Formulierung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG für eine Abziehbarkeit der Ehescheidungskosten, wonach zwar Prozesskosten generell unter ein Abzugsverbot fallen, sich dieses aber dort erschöpft, wo der Rechtsstreit einen existenziell wichtigen Bereich des Steuerpflichtigen berührt (vgl. § 33 Abs. 2 S. 4 EStG). Die Formel von der Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung hat der Gesetzgeber der Rechtsprechung des *BFH* zu Ehescheidungskosten entnommen.⁹⁷ In dieser Rechtsprechung war die Abziehbarkeit von Prozesskosten für Ehescheidungen und die Prozesskosten für Verfahren aus dem Zwangsverbund einhellig anerkannt, sodass eine Abziehbarkeit unter diesen nun gesetzlich vorgeschriebenen, gleichlautenden Voraussetzungen erforderlich ist.⁹⁸

Die Gesetzesänderung mit Einführung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG soll demnach nach ihrem Sinn und Zweck nur die als zu ausufernd empfundene Recht-

⁹¹ *BFH*, BStBl. II 1982, 116 (117 f.).

⁹² *BFH*, BStBl. II 1982, 116 (118).

⁹³ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (41).

⁹⁴ *Bleschick* (Fn. 52), S. 934.

⁹⁵ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (41).

⁹⁶ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (41).

⁹⁷ *BFH*, HFR 1997, 13 (14).

⁹⁸ *BFH*, BStBl. II 1982, 116 (117); *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1703.

sprechungsänderung des *BFH*, der mit Urteil vom 12.5.2011 Prozesskosten als allgemein abzugsfähig anerkannt hatte, korrigieren.⁹⁹

d) Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG im Lichte des Entwurfs zum JStG 2013

Unterstützt wird diese Auffassung durch den Vorschlag des Bundesrates zum JStG 2013, in dem, wie bereits dargestellt, Scheidungskosten vom Abzugsverbot für Prozesskosten ausgenommen werden sollten und der damit begründet wurde, dass die Abziehbarkeit von Prozesskosten auf „den bisherigen engen Rahmen“ beschränkt werden solle.¹⁰⁰ Unter der „bisherigen Rechtsprechung“ kann verstanden werden, dass damit gerade jene jahrzehntelange Rechtsprechung gemeint ist, nach der zwar grundsätzlich eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten sprach, Scheidungsprozesskosten allerdings als außergewöhnliche Belastungen anerkannt waren.¹⁰¹ Fasst man zudem die Argumentation des BMF in Reaktion auf die Rechtsprechungsänderung des *BFH* ins Auge, in der man der generellen Abziehbarkeit von Prozesskosten eine Absage erteilte, weil der Finanzverwaltung „für eine eindeutige, zuverlässige und rechtssichere Einschätzung der Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses bzw. der Motive der Verfahrensbeteiligten (...) keine Instrumente zur Verfügung (stehen)“¹⁰², so erkennt man, dass eine solche Prüfung bei feststehenden Scheidungskosten nicht gilt.¹⁰³ Die Finanzämter würden insofern keinem erhöhten Administrationsaufwand ausgesetzt.¹⁰⁴

e) Gegenansicht: Kein eindeutiger Beleg für gesetzgeberischen Willen

Allerdings ist dieser historischen Auslegung nicht uneingeschränkt zu folgen. Der Gedanke, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG nur die Rechtslage wiederherstellen wollte, die vor der Rechtsprechungsänderung des *BFH* mit Urteil vom 12.05.2011 galt, verfängt nicht. Abgesehen von der erwähnten Begründung zum Bundesratsvorschlag, die Abzugsfähigkeit von Prozesskosten solle auf „den bisherigen engen Rahmen“ beschränkt werden¹⁰⁵, lässt sich dem Gesetz sowie der Motivik nicht entnehmen, dass Ehescheidungskosten weiterhin generell abziehbar bleiben sollen.¹⁰⁶ Eine

⁹⁹ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (42).

¹⁰⁰ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.

¹⁰¹ *FG Münster*, FG 2015, 221 (222).

¹⁰² *BMF*, BStBl. I 2011, 1286 (1286).

¹⁰³ *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1702.

¹⁰⁴ *Ebd.*

¹⁰⁵ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.

¹⁰⁶ *Urban* (Fn. 84), S. 218.

solche Auslegung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG im Sinne seiner nicht realisierten Entwurfsfassung liefe dem Gesetz entgegen und ist demnach nicht tragfähig.¹⁰⁷

f) Verfassungskonforme Auslegung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Weiterhin ist der neugefasste § 33 Art. 2 S. 4 EStG verfassungskonform auszu-legen. Die verfassungskonforme Auslegung einer Rechtsnorm ist zwar subsidiär zur Auslegung nach dem Wortlaut, dem Telos, der Systematik oder der Historie anzuwenden, allerdings kommen diese primären Auslegungsmethoden hier zu unterschiedlichen Ergebnissen, sodass unter ihnen die verfassungskonforme ausschlaggebend ist.¹⁰⁸ Im Steuerrecht besonders relevant ist das Benachteiligungsverbot von Ehe und Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG. Beeinträchtigt wäre dieses, wenn an das Bestehen einer Ehe nachteilige steuerliche Folgen im Verhältnis zu Nicht-Verheirateten geknüpft werden.¹⁰⁹

Die Prozesskosten für die Scheidung der Ehe sind für den Steuerpflichtigen aufgrund des Richterzwangs gem. § 1564 S. 1 BGB unausweichlich.¹¹⁰ Den Steuerpflichtigen durch die Anerkennung des Abzugs nach § 33 EStG, dieser Kosten, die ihm im Gegensatz zur Auflösung von außerehelichen Beziehungen entstehen, freizustellen, lässt sich somit aus dem ehelichen Benachteiligungs- verbot ableiten.

Erkennt man zudem, wie vorangehend vertreten, die Scheidung der zerrütteten Ehe als existenzielles Bedürfnis und Ausfluss menschenwürdigen Daseins an, dann darf dem Steuerpflichtigen ein Abzug der nach § 33 Abs. 3 S. 1 EStG unzumutbaren Belastung nicht verwehrt werden. Hier deutet eine an Art. 6 Abs. 1 GG und dem subjektiven Nettoprinzip orientierte Auslegung auf die Abziehbarkeit der Ehescheidungskosten als außergewöhnliche Belastung hin.

2. Scheidungskosten sind keine Prozesskosten

Während sich das Gros in Schrifttum und Finanzrechtsprechung uneins darüber ist, inwieweit die Abziehbarkeit von Kosten für das Scheidungs- verfahren unter den Voraussetzungen des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG möglich ist, lässt sich auch ein vorgelagerter Ansatz vertreten, nach dem die Kosten des Ehescheidungsverfahrens keine Prozesskosten im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG sind und daher dem generellen Abzugsverbot von Kosten für die

¹⁰⁷ Urban (Fn. 84), S. 218.

¹⁰⁸ Koenig, in: Koenig, 3. Aufl. 2014, § 4 AO Rn. 104.

¹⁰⁹ BVerfGE, 6, 55 (76); Birk/Desens/Tappe (Fn. 36), Rn. 199; Hey, in: Tipke/Lang, (Fn. 37), § 3 Rn. 162.

¹¹⁰ Muscheler (Fn. 1), Rn. 359.

Führung eines Rechtsstreits nicht unterfallen.¹¹¹

a) Der Begriff des Rechtsstreits

Ausgangspunkt ist hierbei die Analyse des Begriffes „Rechtsstreit“, welcher weder in § 33 EStG noch an anderen Stellen im EStG gesetzlich definiert wird.¹¹² Im Zusammenhang mit der zivilprozessualen Grundsatzentscheidung, dass die unterlegene Partei des „Rechtsstreits“ die Kosten zu tragen hat, spricht § 91 Abs. 1 S. 1 ZPO von den „Kosten des Rechtsstreits“, wobei § 93 ZPO diesen den Begriff „Prozesskosten“ gleichstellt.¹¹³ Finanzgerichtlich spricht § 135 Abs. 1 FGO von den Kosten des Verfahrens, sodass explizit zwischen „Verfahren“ auf der einen und „Rechtsstreit“ auf der anderen Seite unterschieden wird.¹¹⁴

In Ehescheidungsverfahren verbietet § 113 Abs. 1 FamFG, dass kostenrechtliche Regelungen der ZPO aus den §§ 91-96 angewendet werden, und legt in Abs. 5 Nr. 1 ausdrücklich fest, dass der Begriff „Verfahren“ die Begriffe „Prozess“ und „Rechtsstreit“ ersetzt.¹¹⁵ Ersetzt werden zudem die Kostenvorschriften der ZPO durch § 150 FamFG, der begrifflich von „Kosten der Scheidungssache“ ausgeht.¹¹⁶ Durch diese Begriffsfestlegung sind die Begriffe „Rechtsstreit“ und „Prozess“ für Ehescheidungsverfahren ausgeschlossen.¹¹⁷ Daraus lässt sich folgern, dass zum einen das Ehescheidungsverfahren kein „Rechtsstreit“ ist und zum anderen, dass deshalb auch die Kosten eines Ehescheidungsverfahrens keine „Prozesskosten“ darstellen.¹¹⁸

b) Historische Auslegung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG – Rechtsstreitbegriff

Stützen lässt sich diese These wiederum mit der Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG im Zusammenhang mit der gescheiterten Entwurfsfassung aus dem Entwurf zum JStG 2013. Die nicht realisierte Formulierung, wonach ausnahmsweise die „Kosten eines Scheidungsprozesses“ dem Abzugsverbot für Prozesskosten nicht unterfallen sollten, lässt sich dahingehend interpretieren, dass die „Kosten eines Scheidungsprozesses“ nicht zu den

¹¹¹ *FG Köln*, EFG 2016, 645 (646).

¹¹² *Urban* (Fn. 84), S. 218 f.

¹¹³ *Schilken* (Fn. 29), Rn. 1087.

¹¹⁴ *Urban* (Fn. 84), S. 219.

¹¹⁵ *Weber*, in: Keidel (Fn. 21), § 127 FamFG Rn. 4a, 17.

¹¹⁶ *Roßmann*, in: Horndasch/Viefhues, 3. Aufl. 2013, § 150 FamFG Rn. 1.

¹¹⁷ *Urban* (Fn. 84), S. 219.

¹¹⁸ *FG Köln*, EFG 2016, 645 (646).

„Prozesskosten“ gehören.¹¹⁹

Angewendet auf das Regime des § 33 EStG ergäbe sich die Schlussfolgerung, dass die Kosten für das Scheidungsverfahren nicht unter das generelle Abzugsverbot für Prozesskosten gemäß § 33 Abs. 2 S. 4 EStG fallen, sondern nach den allgemeinen Kriterien für die außergewöhnlichen Belastungen zu behandeln sind.¹²⁰

c) Gegenansicht: Weit gefasster Rechtsstreitbegriff

Allerdings könnte dieser Ansicht ein falsches Verständnis des Begriffes „Rechtsstreit“ entgegenstehen.¹²¹ Legte man den Rechtsstreitbegriff im Sinne des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG weit im Sinne von „jedem gerichtlichen oder außergerichtlichen Verfahren, deren Gegenstand eine Auseinandersetzung zwischen zwei Bürgern oder einem Bürger und dem Staat ist“, aus, unterfielen auch Ehescheidungsverfahren dem Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG.¹²²

Unterstützt wird diese Auffassung, wenn man die Gesetzesänderung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG in dem Lichte auslegt, dass sie die Rechtsprechungsänderung des *BFH* zu Prozesskosten mit Urteil vom 12.05.2011 zu korrigieren suchte.¹²³ Die vom *BFH* angeführten Argumente, nach denen sich die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten schon rein rechtlich begründet aus dem staatlichen Gewaltmonopol ergäbe,¹²⁴ sind auf außergerichtliche Verfahren, die quasi als Ersatz für gerichtlichen Rechtsschutz zu ersuchen sind, anwendbar.¹²⁵

d) Analyse des Klammerzusatzes in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Für eine solch weite Ansicht spricht außerdem der Klammerzusatz in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG, der durch die Formulierung „Prozesskosten“ als Erweiterung des vorangestellten Begriffes „Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits“ verstanden werden kann.¹²⁶

Ob der Klammerzusatz als Argument für die weite Auslegung des Rechtsstreitbegriffs dient, hängt maßgeblich davon ab, welche Funktion ihm in der

¹¹⁹ *FG Köln*, EFG 2016, 645 (646).

¹²⁰ *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹²¹ *Kanzler*, Der Verlust der Existenzgrundlage und die Unmöglichkeit der Befriedigung lebensnotwendiger Bedürfnisse, FR 2014, 209 (213).

¹²² *Ebd.*

¹²³ *Ebd.*

¹²⁴ *BFH*, HFR 2011, 983 (985).

¹²⁵ *Kanzler* (Fn. 121), S. 213.

¹²⁶ *Ebd.*

Gesetzgebung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG beigemessen werden kann. Allgemein kann ein Klammerzusatz im Gesetzestext sowohl als Ausdehnung des vorangestellten Inhalts als auch als sogenannte Gleichstellung des vorangestellten mit dem verklammerten Inhalt verstanden werden.¹²⁷

Allerdings kann hier indes nur der gesetzgebungstechnische Grundsatz der Gleichstellung gemeint sein, begründet durch die bereits festgestellte Synonymie der Begriffe „Rechtsstreit“ und „Prozess“ gemäß §§ 91 und 93 ZPO, wonach die beiden Begriffe ein und denselben Bedeutungsinhalt haben.¹²⁸

II. Ehescheidungskosten sind nicht generell steuerlich zu berücksichtigen

Auf der anderen Seite wird die Auffassung vertreten, dass die Kosten für die Ehescheidung nach § 33 EStG aufgrund der eindeutigen gesetzlichen Lage nicht mehr generell abzugsfähig sind, sondern nur in den engen Grenzen des Ausnahmetatbestandes des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG.¹²⁹

1. Ehescheidungskosten erfüllen nur ausnahmsweise den § 33 Abs. 2 S. 4 EStG

Legt man den weiten Rechtsstreitbegriff an § 33 Abs. 2 S. 4 EStG an, nach dem das Scheidungsverfahren als Prozess und damit die Kosten für selbiges als Prozesskosten aufzufassen sind, unterfallen Scheidungskosten dem generellen Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG.¹³⁰ Eine steuerliche Berücksichtigung ist dann davon abhängig, ob der Prozess zur Abwehr einer Gefahr für die Existenzgrundlage und die lebensnotwendige Bedürfnisbefriedigung des Steuerpflichtigen unumgänglich ist.¹³¹

a) Materieller Begriff der „Existenzgrundlage und Bedürfnisbefriedigung“ in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG – rein wirtschaftliche Betrachtungsweise

Zum einen lässt sich für ein grundsätzliches Abzugsverbot von Ehescheidungskosten anführen, dass bei der Bestimmung des Begriffs der „Existenzgrundlage“ aus § 33 Abs. 2 S. 4 EStG ausschließlich materielle Aspekte von Bedeutung sind.¹³² Eine Auslegung des Begriffs „Existenzgrund-

¹²⁷ Müller, Handbuch der Gesetzgebungstechnik, 1968, S. 125 f.

¹²⁸ Urban (Fn. 84), S. 219.

¹²⁹ FG Sachsen, EFG 2015, 644 (644 ff.).

¹³⁰ Kanzler (Fn. 121), S. 213 f.

¹³¹ Kindler, Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen, DStR 2015, 2644 (2647).

¹³² FG Niedersachsen, EFG 2015, 725 (727).

lage“ unter einem Einbezug von seelisch-anthropologischen Gesichtspunkten, wie es sich ebenfalls denken ließe, wäre nach dieser Ansicht verfehlt.¹³³

aa) Grammatikalische Auslegung

Betrachtet man den Begriff der „Existenzgrundlage“, so erkennt man darin einen auslegungsbedürftigen unbestimmten Rechtsbegriff, der mehrere Deutungen zulässt.¹³⁴ „Existenz“ meint in diesem Kontext die „materielle Grundlage für den Lebensunterhalt“¹³⁵, sodass diese in derart evidenter Art involviert ist, dass der Lebensunterhalt an sich gefährdet ist.¹³⁶

Betrachtet man weiterhin den Begriff der „Befriedigung lebensnotweniger Bedürfnisse“, so kann man menschliche Bedürfnisse nach der Wichtigkeit ihrer Befriedigung wirtschaftswissenschaftlich kategorisieren.¹³⁷ Hier muss zwischen Existenzbedürfnissen wie der Aufnahme von Nahrung, Wärme und Schlaf und Grundbedürfnissen für ein zufriedenes, gesundes und würdiges Leben unterschieden werden.¹³⁸ Es liegt nahe, dass durch die Zusammenstellung mit den Voraussetzungen „Existenzgrundlage“ in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG unter „Bedürfnissen“ nur existenzsichernde Bedürfnisse verstanden werden können, sodass das verständliche Bedürfnis des Menschen, sich von einer zerrütteten Ehe loszusagen, nicht erfasst wird.¹³⁹

Die wirtschaftliche Konnotation der Abzugsformel ergibt sich auch aus dem Zusatz zum Tatbestand, nach dem der Steuerpflichtige in Gefahr sein müsse, seine lebensnotwendigen Bedürfnisse „nicht mehr in dem üblichen Rahmen“ befriedigen zu können.¹⁴⁰ Der Begriff des „üblichen Rahmens“ kann dabei als Vergleich zu dem gewöhnlichen Lebensstandard des Steuerpflichtigen oder zu dem Lebensstandard einer Bezugsgruppe von Personen ähnlicher Lebens- und Einkommensverhältnisse verstanden werden und knüpft damit direkt an die wirtschaftliche Konstitution des Steuerpflichtigen an.¹⁴¹

¹³³ *Kanzler*, FR 2014, 209 (216).

¹³⁴ Vgl. *Heim* (Fn. 55), S. 170.

¹³⁵ Duden, Deutsches Universalwörterbuch, Bedeutung von „Existenz“; sich darauf berufend: *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

¹³⁶ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

¹³⁷ *Wöhe/Döring*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 25. Aufl. 2013, S. 138; *Kanzler* (Fn. 121), S. 217.

¹³⁸ *Kanzler* (Fn. 121), S. 217.

¹³⁹ *Ebd.*

¹⁴⁰ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

¹⁴¹ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

bb) Verwendung des Begriffs der „existenziellen Bedeutung“

Weiterhin kann zur Auslegung des Begriffs der „Existenzgrundlage“ die Verwendung der ähnlich gelagerten Formulierung „existenzielle Bedeutung“ in der Rechtsprechung des *BFH* herangezogen werden.¹⁴²

Das Urteil, in dem der *BFH* über die Abziehbarkeit von Reparaturkosten eines Einfamilienhauses in Folge eines Wasserschadens entschieden hat, geht im Tenor davon aus, dass grundsätzlich notwendige Wiederherstellungsmaßnahmen an dem genutzten Haus existenzielle Bedeutung haben.¹⁴³ Bezugspunkt war in diesem Zusammenhang allerdings ausschließlich der Umstand, dass die Renovierungsmaßnahmen das gesamte Jahreseinkommen des Steuerpflichtigen überstiegen hätten.¹⁴⁴ So ausgelegt ist die „existenzielle Bedeutung“ an wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu messen, was dafür spricht, die „Existenzgrundlage“, welche vom Begriff her noch mehr auf materielle Aspekte abzielt, ebenso rein wirtschaftlich zu betrachten.¹⁴⁵

cc) Gegenansicht: „Elementares menschliches Bedürfnis“-Rechtsprechung

Allerdings verkennt diese Ansicht, dass der *BFH* auch anderweitig in Prozessen zur Existenzsicherung und lebensnotwendiger Bedürfnisbefriedigung geurteilt hat.¹⁴⁶

So sah er bei einer Streitigkeit um das Umgangsrecht des Vaters mit den eigenen Kindern den Wunsch nach gegenseitiger Nähe und Liebe als „elementares menschliches Bedürfnis“ an.¹⁴⁷ Zu der Einordnung als außergewöhnliche Belastung stellte der *BFH* als hinreichendes Kriterium jedoch zudem auf das außerprozessuale Vorverhalten des prozessierenden Elternteils ab.¹⁴⁸ Es bedarf daher für die Beurteilung, ob ein Prozess zur Sicherung der Existenzgrundlage bzw. der lebensnotwendigen Bedürfnisbefriedigung geführt wird, einer Schuldlosigkeit in Bezug auf das die Führung des Prozesses auslösende Ereignis.¹⁴⁹

Angewendet auf die Handhabe der Ehescheidungskosten bedeutete dies, dass

¹⁴² *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

¹⁴³ *BFH*, BStBl. II 1995, 104 (107).

¹⁴⁴ *BFH*, BStBl. II 1995, 104 (104).

¹⁴⁵ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (727).

¹⁴⁶ *BFH*, FR 2002, 740 (740 ff.).

¹⁴⁷ *Bleschick* (Fn. 52), S. 935; *BFH*, FR 2002, 740 (741).

¹⁴⁸ „Elternteil darf sich nichts zu Schulden kommen gelassen haben“ *BFH*, FR 2002, 740 (741).

¹⁴⁹ *Bleschick* (Fn. 52), S. 936.

der prozessierende Teil an der Ehescheidung „unschuldig“ sein müsste, wobei die Situation, sich von der zerrütteten Ehe lossagen zu wollen, als elementares menschliches Bedürfnis anerkannt werden würde.¹⁵⁰ Diese Schuldlosigkeit muss beiden Ehepartnern allerdings typisierend unterstellt werden, um den systematischen Konflikt mit dem Zerrüttungsprinzip und ein unzumutbares Eindringen in die Privatsphäre der Ehepartner zu verhindern (vgl. § 1565 Abs. 1 BGB).¹⁵¹ Es ist festzustellen, dass die Bedeutung der Existenzgrundlage bzw. der lebensnotwendigen Bedürfnisbefriedigung nicht zwingend wirtschaftlich, sondern sehr wohl auch als die „geistig-seelischen Bedingungen der menschlichen Existenz“ ausgelegt werden kann.¹⁵²

dd) Analyse der Entstehungsgeschichte an der Entwurfsfassung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG im JStG 2013

Das Abzugsverbot für Ehescheidungskosten lässt sich weiterhin aus dem in der Neuregelung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG erkennbaren gesetzgeberischen Willen herleiten.¹⁵³ Zu diesem Zweck lässt die Analyse des Gesetzgebungsverfahrens, in welchem die Regelung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG entstanden ist, eine Deutung in diese Richtung zu. So enthielt jener Gesetzesentwurf zum JStG 2013, wie bereits erläutert, eine Formulierung, die ausdrücklich vorsah, die Prozesskosten für Ehescheidungen von dem Abzugsverbot für Prozesskosten auszunehmen.¹⁵⁴ Der Umstand, dass der endgültige Wortlaut von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG diese Formulierung nicht mehr enthielt, lässt sich dahingehend auslegen, dass der Gesetzgeber die Absicht hatte, solche Aufwendungen den Zivilprozesskosten gleichzustellen und diese ebenfalls grundsätzlich vom Abzug auszuschließen.¹⁵⁵

Es liegt nahe, dass eine Ausnahme in Form der Ehescheidungskosten vom grundsätzlichen Abzugsverbot für Prozesskosten in Erwägung gezogen wurde, allerdings gesetzgeberisch nicht gewollt war.¹⁵⁶ So interpretiert, hat der Gesetzgeber eine explizite Regelung für Prozesskosten gerade deswegen getroffen, um eben nicht nur die ursprünglich restriktivere Rechtsprechung wiederherzustellen, sondern um die Abziehbarkeit von Prozesskosten darüber hinaus weiter

¹⁵⁰ Bleschick (Fn. 52), S. 936.

¹⁵¹ Ebd.

¹⁵² FG Rheinland-Pfalz, EFG 2015, 39 (41); so auch u.a.: FG Münster, EFG 2015, 221 (223).

¹⁵³ FG Sachsen, EFG 2015, 644 (645).

¹⁵⁴ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.

¹⁵⁵ FG Niedersachsen, EFG 2015, 725 (729).

¹⁵⁶ FG Sachsen, EFG 2015, 644 (645).

einzuschränken.¹⁵⁷

c) Gegenansicht: Jahrzehntelange Rechtstradition

Allerdings erscheint dieser Schluss nicht unbestreitbar, wenn man ins Auge fasst, dass der Bundesratsvorschlag, der diese Regelung enthalten sollte, nicht aufgrund seines Inhalts durch die Bundesregierung abgelehnt worden ist.¹⁵⁸ Man erwartete, dass der *BFH* seine Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Prozesskosten neu überdenken würde, was eine Gesetzesänderung überflüssig hätte werden lassen.¹⁵⁹ Es lässt sich bezüglich der unterbliebenen expliziten Ausnahme von Scheidungsprozesskosten im § 33 Abs. 2 S. 4 EStG auch der Schluss ziehen, dass eine Regelung als überflüssig angesehen wurde, da die Prozesskosten für Ehescheidungen ohnehin in „jahrzehntelanger Rechts-tradition“ als außergewöhnliche Belastungen anerkannt worden sind.¹⁶⁰

2. Ehescheidungskosten sind nicht mehr „außergewöhnlich“ im Sinne von § 33 Abs. 1 EStG

Unabhängig von der Frage, ob Ehescheidungskosten dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen oder als Prozesskosten unter die generelle Abzugsbeschränkung des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG fallen, lässt sich die Abzugsfähigkeit von Ehescheidungskosten unter dem Aspekt der Außergewöhnlichkeit kritisch betrachten.¹⁶¹

Zieht man die bereits angesprochene Statistik zur Entwicklung von Eheschließungen und Scheidungen heran, kann der Schluss gezogen werden, dass Scheidungskosten nicht mehr gemäß § 33 Abs. 1 EStG als außergewöhnlich anzusehen sind.¹⁶²

a) Teleologische Auslegung des § 33 EStG

Der § 33 EStG soll nach seinem Zweck übliche regelmäßige Aufwendungen der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen von der steuerrechtlichen Berücksichtigung ausscheiden.¹⁶³ Dabei sind die Kosten des Steuerpflichtigen im Vergleich zu der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen

¹⁵⁷ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (729).

¹⁵⁸ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (42).

¹⁵⁹ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (42).

¹⁶⁰ *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (42).

¹⁶¹ Diese Frage nur anscheinend: *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹⁶² *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (725).

¹⁶³ *Geserich*, Privataufwendungen im Einkommensteuerrecht am Beispiel der außergewöhnlichen Belastungen, DStR 2013, 1861 (1862 f.).

Familienstandes zu bewerten.¹⁶⁴ Kategorisiert man den Steuerpflichtigen in die Vergleichsgruppe der kürzlich Geschiedenen, so fallen Anwalts- und Gerichtskosten des Scheidungsverfahrens nicht etwa unter außergewöhnlichen Umständen, sondern auf Grund des Gerichtszwanges der Scheidung gemäß § 1564 BGB immer an.¹⁶⁵

Die Höhe der Gerichts- und Anwaltskosten bemisst sich gemäß § 3 FamGKG und §§ 2, 13 RVG nach dem Streitwert des Verfahrens und dadurch vermittelt nach den Vermögens- und Einkommensbedingungen des Steuerpflichtigen, sodass sie bei den Vermögensverhältnissen innerhalb der Vergleichsgruppe in der gleichen Höhe ausfallen werden.¹⁶⁶

Wenn nun statistisch das Verhältnis von Eheschließungen zu Scheidungen bei zwei zu eins steht; das Risiko, geschieden zu werden, sich also statistisch bei jeder zweiten Ehe verwirklicht, so kann das die Aufwendungen verursachende Ereignis nicht mehr als außergewöhnlich, sondern vielmehr als normal angesehen werden.¹⁶⁷ Folge davon wäre, dass die Kosten einer Ehescheidung, ganz unabhängig davon, ob sie dem Steuerpflichtigen nun zwangsläufig erwachsen oder nicht, keine steuerlich zu berücksichtigenden Aufwendungen mehr darstellen (vgl. § 33 EStG).

b) Gegenansicht: Wertungswiderspruch im Vergleich mit Krankheitskosten/Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht

Betrachtet man diese Herangehensweise losgelöst aus dem Verhältnis zu anerkannten außergewöhnlichen Belastungen, so scheint sie zunächst stichhaltig. Allerdings steht sie in einem unerträglichen systematischen Wertungswiderspruch zur steuerlichen Handhabung anderer privater Aufwendungen.¹⁶⁸

Systemprägendes Dogma des deutschen Steuerrechts ist das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete „Prinzip der Folgerichtigkeit“.¹⁶⁹ Demnach ist der Gesetzgeber dazu verpflichtet, einmal getroffene Belastungsentscheidungen in Bezug auf das subjektive Nettoprinzip folgerichtig und vor allem widerspruchsfrei auszu-

¹⁶⁴ Bleschick, in: Kanzler/Kraft/Bäumel (Fn. 50), § 33 EStG Rn. 41

¹⁶⁵ FG Niedersachsen, EFG 2015, 725 (726).

¹⁶⁶ Dörndorfer, in: Binz/Dörndorfer/Petzold/Zimmermann (Fn. 31), § 43 FamGKG, Rn. 1-4.

¹⁶⁷ FG Niedersachsen, EFG 2015, 725 (726).

¹⁶⁸ Nieuwenhuis (Fn. 60), S. 1703.

¹⁶⁹ Seer, in: Tipke/Lang (Fn. 37), § 1 Rn. 4.

formen.¹⁷⁰ Zwar ist der Gesetzgeber nicht gezwungen, einmal getroffene Grundentscheidungen beizubehalten, allerdings ist er bei Veränderungen an ein Mindestmaß an Systemorientierung gebunden.¹⁷¹ Durchbricht der Gesetzgeber ohne hinreichende sachliche Rechtfertigung das bestehende System der Belastung, liegt demnach eine Ungleichbehandlung im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG vor.¹⁷² Unter der alten Rechtslage war die Abziehbarkeit von Ehescheidungskosten einhellig anerkannt.¹⁷³ Hätte der Gesetzgeber also mit der Neufassung des § 33 Abs. 2 EStG einen Abkehr von dieser Belastungsentscheidung intendiert, so wäre er zur systemgerechten Ausgestaltung verpflichtet, insbesondere wäre dieser Systemwechsel zu rechtfertigen.

Im System der außergewöhnlichen Belastungen wird ein Missverhältnis evident, wenn man die Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung betrachtet.¹⁷⁴

Stellte man bei der Beurteilung von Krankheitskosten wie bei Scheidungskosten auf das die Kosten adäquat auslösende Ereignis ab, so würde man zu dem Ergebnis kommen, dass der Steuerpflichtige nicht nur in Ausnahmefällen krank wird, sondern in einer Regelmäßigkeit, bei der von Außergewöhnlichkeit zu sprechen verfehlt wäre. Trotzdem sind unmittelbar anfallende Krankheitskosten zwecks Heilung (beispielsweise: Medikamente, Operationen) oder Erträglichmachung der Krankheit (beispielsweise: Rollstuhl) immer als außergewöhnlich anerkannt.¹⁷⁵

Alleinig erweiternde Voraussetzung für den Abzug von Krankheits- und Heilungskosten ist gemäß § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 2 lit. f EStDV ein amtsärztliches Gutachten, welches die medizinische Notwendigkeit nachweist.¹⁷⁶ Auf der einen Seite für gewisse Kosten die Außergewöhnlichkeit typisierend zu unterstellen und für andere Belastungspositionen nach statistischen Daten zu entscheiden, erschiene nicht nur „windschief“, sondern

¹⁷⁰ *Ratschow*, in: Blümich (Fn. 48), § 2 EStG Rn. 3; *Hey*, in: Tipke/Lang (Fn. 37), § 3 Rn. 9.

¹⁷¹ BVerfGE 120, 210 (231); 110, 94 (94 ff.).

¹⁷² *Gersch*, in: Klein, 13. Aufl., 2016, § 3 AO Rn. 17; *Bartone*, in: Kühn/v. Wedelstädt, 21. Aufl., 2015, § 3 AO Rn. 19.

¹⁷³ Siehe dazu oben Abschnitt **B. I.**

¹⁷⁴ Vgl. *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹⁷⁵ *BFH*, NV I 2011, 588 (588); *Haupt*, Die außergewöhnliche Belastung in der Krise, DStR 2010, 960 (960 f.).

¹⁷⁶ *Nacke*, in: Littmann/Bitz/Pust, EL 112 2015, § 33 EStG Anhang 1, „Krankheitskosten“, 3152 (3152); *Haupt*, Der Gesetzgeber macht es sich (zu) einfach - Zu den (neuen) Nachweisanforderungen bei Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung, DStR 2011, 2443 (2443).

verstieße gegen die Widerspruchsfreiheit im System der außergewöhnlichen Belastungen.¹⁷⁷

III. Scheidungsfolgekosten

Bevor der *BFH* mit Urteil vom 17.12.2015 seine Rechtsprechung zu Zivilprozesskosten erneut geändert hatte, wurde auf der Grundlage der vorherigen Rechtsprechung zum Teil die Ansicht vertreten, dass Scheidungsfolgekosten als außergewöhnliche Belastungen immer und unabhängig von der Frage, ob das Verfahren mit dem Scheidungsverfahren im Zwangsverbund steht, zu berücksichtigen seien.¹⁷⁸ Begründet wurde dies damit, dass durch die grundsätzliche Anerkennung von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen der Unterschied zwischen Folgekosten, die mit dem Scheidungsverfahren im Zwangsverbund nach § 137 FamFG stehen, und solchen, die nur gewillkürt mit diesem verbunden werden können, aufgehoben sei.¹⁷⁹ Die vorherige Rechtsprechung, die der *BFH* mit Urteil vom 12.5.2011 begründete, sah, wie bereits dargestellt,¹⁸⁰ die Zwangsläufigkeit von Prozesskosten im Rahmen des § 33 Abs. 2 S. 4 bereits rechtlich als begründet an.¹⁸¹ Diese Grundsätze der rechtlichen Zwangsläufigkeit sollten nach dieser Ansicht auch für alle Folgeverfahren der Scheidung gelten.¹⁸²

Der *BFH* hat seine Rechtsprechung zu Zivilprozesskosten allerdings mit Urteil vom 17.12.2015 dahingehend korrigiert, dass diese grundsätzlich nicht und nur in den genannten Ausnahmefällen steuerlich zu berücksichtigen sind.¹⁸³ Nach Ansicht des Verfassers ist die Unterscheidung zwischen Scheidungsfolgekosten, bei denen das Folgeverfahren mit dem Scheidungsverfahren im Zwangsverbund steht (z.B.: Versorgungsausgleich nach § 137 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, S. 2 FamFG), und solchen Verfahren, bei denen eine Einigung der Geschiedenen auch außergerichtlich erfolgen kann, wiederhergestellt. Damit ist der Meinung die Grundlage entzogen. Eine Berücksichtigung von Kosten für Scheidungsfolgeverfahren aus dem Zwangsverbund ist davon abhängig, ob man die Kosten für das Scheidungsverfahren als außergewöhnliche Belastungen anerkennt. Eine Berücksichtigung von solchen Verfahrenskosten außerhalb des Zwangsverbundes ist ausgeschlossen.

¹⁷⁷ *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹⁷⁸ *Thüringer FG*, EFG 2015, 37 (39).

¹⁷⁹ *Kanzler* (Fn. 121), S. 214.

¹⁸⁰ Siehe dazu oben Abschnitt **B. II.**

¹⁸¹ *BFH*, HFR 2011, 983 (983).

¹⁸² *Thüringer FG*, EFG 2015, 37 (38).

¹⁸³ *BFH*, NJW 2016, 1679 (1679).

D. Fazit und Ausblick – Erwartetes Urteil des BFH zu Ehescheidungskosten

Nachdem einige Finanzgerichte in der Frage der Abziehbarkeit von den Kosten eines Scheidungsverfahrens unterschiedlich geurteilt haben, sind beim *BFH* Revisionen zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO anhängig.¹⁸⁴ Da der *BFH* bereits zu allgemeinen Zivilprozesskosten seine Rechtsprechung korrigiert hat,¹⁸⁵ stellt sich die Frage, ob die Entscheidung, der eigenen Rechtsprechungstradition folgend, für eine grundsätzliche Abziehbarkeit von Ehescheidungskosten ausfällt oder ob der *BFH* dem eine Absage erteilen wird.

Insgesamt lässt sich zunächst feststellen, dass eine klare, logisch zwingende Deutung der Entstehungsgeschichte des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG nicht möglich ist. Der Umstand, dass die Entwurfsfassung im Zuge des JStG 2013 eine Regelung zu Ehescheidungskosten enthielt, die später wieder entnommen wurde und in der endgültigen Fassung fehlt, lässt verschiedene Deutungen zu. Sowohl der gesetzgeberische Wille zu einer Gleichstellung von Ehescheidungskosten mit den allgemeinen Prozesskosten¹⁸⁶ als auch deren explizite Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 33 Abs. 2 S. 4 EStG¹⁸⁷ erscheinen möglich. Aufgrund des vollständigen Fehlens von expliziten Intentionen des Gesetzgebers¹⁸⁸ kann hieraus kein eindeutiges Argument für eine der Ansichten gewonnen werden. Zwar deutet der einhellige Wille der Beteiligten am Gesetzgebungsverfahren, „die Anwendbarkeit (von § 33 EStG) auf den bisherigen engen Rahmen zu beschränken“¹⁸⁹, darauf hin, dass an die Grundsätze der Rechtsprechung vor der Rechtsprechungsänderung des *BFH* mit Urteil vom 12.5.2011 angeknüpft werden soll, jedoch steht dieser gesetzgeberische Wille im Widerspruch zur unterbliebenen, explizit positiven Regelung von Scheidungskosten.

Der Ansicht, dass Scheidungsverfahren nicht als Prozesse angesehen werden können, daher die Kosten nicht als Prozesskosten im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG unter das generelle Abzugsverbot fallen und ausschließlich nach den allgemeinen Grundsätzen für außergewöhnliche Belastungen zu beurteilen sind,

¹⁸⁴ Bspw.: *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725; *FG Münster*, EFG 2015, 221; *FG Köln*, EFG 2015, 817.

¹⁸⁵ *BFH*, NJW 2016, 1679 (1679).

¹⁸⁶ Vgl. *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (729); *FG Sachsen*, EFG 2015, 644 (645).

¹⁸⁷ Vgl. *FG Rheinland-Pfalz*, EFG 2015, 39 (42).

¹⁸⁸ Dies feststellend: *Nieuwenhuis* (Fn. 60), S. 1702.

¹⁸⁹ Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.; vgl. BT-Drucks. 17/13033 (Fn. 74) S. 66, 67; *Bleschick* (Fn. 52), S. 933.

liegt ein enger Rechtsstreitbegriff zugrunde.¹⁹⁰ Würde man das Auslegungsergebnis eines engen Rechtsstreitbegriffes allgemein anwenden, würden alle Arten von Schieds- und Schlichtungsverfahren dem grundsätzlichen Abzugsverbot nicht unterfallen, sondern würden wie Scheidungsverfahren nach den allgemeinen Grundsätzen der Zwangsläufigkeit abgewickelt.¹⁹¹

Dem erklärten Zweck der Gesetzesänderung von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG, die Abziehbarkeit von Prozesskosten auf einen engen Rahmen zu beschränken,¹⁹² würde zuwidergehandelt, wenn man gerade solche Verfahren vom generellen Abzugsverbot des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG ausnehmen würde, denen sich der Steuerpflichtige am ehesten durch außergerichtliche Klärung entziehen kann. Es kann daher nach dem Willen des Gesetzgebers nur ein weit gefasster Rechtsstreitbegriff angelegt werden.

Demnach ist der Ansatz, Scheidungsverfahren nicht mehr als Rechtsstreite aufzufassen, zum Scheitern verurteilt. Erkennt man also das Ehescheidungsverfahren richtigerweise als Prozess im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG an, ist die Frage, ob Ehescheidungskosten nach der speziellen Zwangsläufigkeitsformel des § 33 Abs. 2 S. 4 EStG steuerlich abziehbar sind, zu klären.

Entscheidend ist, ob man die speziellen Zwangsläufigkeitsvoraussetzungen für Prozesskosten, „Gefährdung der Existenzgrundlage“ und „Befriedigung lebensnotwendiger Bedürfnisse“, rein-wirtschaftlich oder auch seelisch-anthropologisch auslegt. In der Ausformung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe hat der *BFH* ein „elementares menschliches Bedürfnis“ zur Erfüllung des Merkmals „Gefährdung der Existenzgrundlage“ anerkannt.¹⁹³ Die Ehescheidung zur Beendigung einer zerrütteten Ehe kann ein solches „elementares menschliches Bedürfnis“ sein. Da sich eine durchdringende Prüfung der Zerrüttung wie beim Scheidungsverfahren verbietet, muss typisierend von einem elementaren menschlichen Bedürfnis ausgegangen werden. Insofern sind Scheidungskosten als zwangsläufig im Sinne von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG anzusehen.

Der Gedanke, Scheidungskosten die Außergewöhnlichkeit im Rahmen des § 33 Abs. 2 EStG abzuerkennen,¹⁹⁴ ist angesichts der unwiderleglich steigenden Tendenz von Ehescheidungen¹⁹⁵ auf den ersten Blick nachvollziehbar. Dort,

¹⁹⁰ *FG Köln*, EFG 2016, 645 (646); *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹⁹¹ Dem Gedanken nach auch: *Kanzler* (Fn. 121), S. 213.

¹⁹² Vgl. BR-Drucks. 302/1/12 (Fn. 70), S. 43.

¹⁹³ *BFH*, BStBl. II 1995, 104 (107).

¹⁹⁴ *FG Niedersachsen*, EFG 2015, 725 (725 ff.).

¹⁹⁵ Siehe dazu oben Abschnitt **A. I. 1.**

wo etwas statistisch zur Regel, zur Normalität wird, kann es nicht auf der anderen Seite außergewöhnlich sein. Allerdings erscheint eine rein statistische Bewertung unter zweierlei Gesichtspunkten verfehlt.

Entzöge man Scheidungskosten aufgrund der statistisch hohen Scheidungsrate die Außergewöhnlichkeit, käme man zum einen in Wertungswidersprüche zur anerkannten steuerlichen Berücksichtigung von Krankheits- und Heilungskosten.¹⁹⁶ Man müsste diesen ebenfalls die Außergewöhnlichkeit absprechen und damit die Abziehbarkeit ausschließen, wollte man nicht den widersprüchlichen Zustand aufrechterhalten, dass bei bestimmten Aufwendungen die Außergewöhnlichkeit nach statistischen Erhebungen bemessen und bei anderen wiederum typisiert anerkannt wird.¹⁹⁷

Zum anderen würde eine Klassifizierung der Ehescheidung als „gewöhnlich“ dem Bild und der Stellung der Ehe in der Rechtsordnung und der Gesellschaft entgegenlaufen. Dass die Ehe immer noch als grundsätzlich lebenslang angesehen wird, macht etwa die Existenz des § 1564 BGB deutlich, der eine Lösung von der Ehe zu Lebzeiten ausschließlich durch richterliches Urteil gestattet.¹⁹⁸

Auch aus der verfassungsrechtlichen Perspektive, die gemäß Art. 6 Abs. 1 GG den Schutz von Ehe und Familie gewährleistet, ist die Außergewöhnlichkeit der Ehescheidung dahingehend zu deuten.¹⁹⁹ Zum einen kann es dem Schutz der Ehe nicht entsprechen, die Ehepartner durch Aberkennung der steuerlichen Berücksichtigung eines Ehescheidungsverfahrens dazu anzuhalten, die zerrüttete Ehe aufrecht zu erhalten. Der Schutz darf keinen faktischen Zwang aufgrund von finanziell unüberbrückbaren Engpässen beim Steuerzahler verursachen. Zuletzt ist zu sehen, dass der Steuerpflichtige seine Freiheit, sich einen neuen Ehepartner zu suchen, aufgrund des Verbots der Mehrfachehe gemäß § 1306 BGB erst nach der Scheidung der zerrütteten Ehe wahrnehmen kann.²⁰⁰ Fasst man diese verfassungsrechtlichen Wertungen bei der Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „Außergewöhnlichkeit“ zusammen, so gelangt man zu dem Ergebnis, dass eine Ehescheidung trotz unbestreitbar erhöhter Scheidungsquoten, als außergewöhnlich anzuerkennen ist.

Um Ehescheidungskosten die steuerliche Abziehbarkeit abzuerkennen und gleichzeitig Krankheitskosten weiterhin als außergewöhnliche Belastungen zu

¹⁹⁶ Vgl. *Urban* (Fn. 84), S. 220.

¹⁹⁷ Zur typisierten Anerkennung von Krankheitskosten: *BFH*, NV I 2011, 588 (588).

¹⁹⁸ v. *Coelln*, in: *Sachs*, 7. Aufl. 2014, Art. 6 GG Rn. 5.

¹⁹⁹ Ehe auf Lebenszeit: *Ebd.*

²⁰⁰ Vgl. *FG Münster*, EFG 2015, 221 (223).

behandeln, ohne dabei Wertungswidersprüche hinzunehmen, bedürfte es einer komplett neuen Definition der außergewöhnlichen Belastungen insgesamt.²⁰¹ Da insbesondere keine verfassungsrechtlich tragfähige Rechtfertigung für diesen Widerspruch ersichtlich ist, wird man die Behandlung von Ehescheidungskosten als außergewöhnlich im Lichte des Folgerichtigkeitsprinzips anerkennen müssen.

Die Scheidung einer zerrütteten Ehe ist nach der hier vertretenen Ansicht Bestandteil eines menschenwürdigen Daseins, welches das subjektive Nettoprinzip im Kern vor einer Besteuerung bewahren soll. Insofern ist der Abzug der Ehescheidungskosten unbedingt zu gewährleisten.

Es bleibt mit Spannung zu erwarten, wie der *BFH* in dieser zeitnah zu entscheidenden Rechtssache urteilen wird.²⁰² Vieles spricht dafür, dass der *BFH*, in Kontinuität seiner eigenen Rechtsprechung, die generelle steuerliche Berücksichtigung von Kosten für das Scheidungsverfahren und für die Verfahren im Zwangsverbund unter dem Regime von § 33 Abs. 2 S. 4 EStG bestätigen wird.

²⁰¹ Ähnlich resümierend: *Urban* (Fn. 84), S. 220.

²⁰² *BFH*, Entscheidungsvorschau 2017, abrufbar unter: <http://bundesfinanzhof.de/anhaengige-verfahren/entscheidungsvorschau> (letzter Abruf: 11.6.2017).