



# FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

- Im Namen des Volkes  
Urteil

Az.: 10 K 798/14

In dem Finanzrechtsstreit

A

- Kläger -

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer 2006

hat der 10. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 24. November 2014 durch

Vorsitzenden Richter am Finanzgericht  
Richter am Finanzgericht  
Richterin am Finanzgericht  
Ehrenamtliche Richterin  
Ehrenamtlichen Richter

für Recht erkannt:

- 1. Die Klage wird abgewiesen.**
- 2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.**
- 3. Die Revision wird zugelassen.**

## Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **Revision** zu.

Die Revision ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **bei dem Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen \*). Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist **innerhalb von zwei Monaten** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

\*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingeleitet und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "[www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

## Tatbestand

Streitig ist, ob die Ermittlung der zumutbaren Belastung beim Abzug von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung verfassungsgemäß ist.

Der verheiratete Kläger wurde im Streitjahr mit seiner Ehefrau zusammen veranlagt und erzielte u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als angestellter Steuerberater und vereidigter Buchprüfer.

Er leistete im Jahr 2006 Beiträge in Höhe von 19.463 Euro an die berufsständische Versorgungseinrichtung „Versorgungswerk der Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer X“. Der Betrag setzt sich zusammen aus je 12.285 Euro Regelpflichtbeitrag und freiwilligen Beiträgen abzüglich 5.106 Euro Arbeitgeberzuschuss. In der Einkommensteuererklärung der Eheleute machte der Kläger die Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten zu den zukünftigen Rentenzahlungen geltend. Außerdem erklärten die Eheleute 4.148 Euro Krankheitskosten, wovon 4.037,32 Euro auf eine Augen-Laser-Operation der Ehefrau entfielen, als außergewöhnliche Belastungen.

Das beklagte Finanzamt ließ die Zahlungen an die berufsständische Versorgungseinrichtung im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 12. Dezember 2007 nicht zum Werbungskostenabzug zu. Nach Abzug der zumutbaren Belastung wurden die Krankheitskosten mit 2.069 Euro berücksichtigt. Auf den Einspruch des Klägers hiergegen erging am 1. Februar 2008 ein geänderter Einkommensteuerbescheid 2006, in dem die Beiträge an das Versorgungswerk mit 10.127 Euro als Sonderausgaben angesetzt wurden.

Nachdem das Rechtsbehelfsverfahren zunächst geruht hatte, erweiterte der Kläger sein Einspruchsbegehren dahingehend, dass zusätzliche außergewöhnliche Belastungen von 1.104 Euro zu berücksichtigen seien, da die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der zumutbaren Belastung um die von ihm geleisteten Beiträge an das Versorgungswerk zu kürzen sei. Am 19. Februar 2014 erging aus anderen Gründen ein erneuter Änderungsbescheid, im Übrigen wurde der Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom gleichen Tag zurückgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 2006 erging vorläufig u.a. hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit von Beiträgen zur Rentenversicherung als vorweggenommene Werbungskosten bei Renten-

einkünften sowie des Abzugs einer zumutbaren Belastung bei der Berücksichtigung von Krankheitskosten.

Mit seiner Klage vom 6. März 2014 verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Seiner Auffassung nach verstößt die Berechnung der zumutbaren Belastung im Rahmen der Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen im Zusammenhang mit Altersvorsorgebeiträgen, die nur als Sonderausgaben abgezogen werden, gegen den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG), da bei Beamten die „fiktiven“ Beiträge zur Altersvorsorge nicht berücksichtigt würden. Hieraus ergäbe sich ein niedrigerer Gesamtbetrag der Einkünfte und eine entsprechend geringere zumutbare Belastung, was letztlich zu höheren abziehbaren außergewöhnlichen Belastungen führe.

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe in seiner Entscheidung vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 ausgeführt, die Systeme der Altersversorgung von Beamten und Arbeitnehmern unterschieden sich in der Phase des Aufbaus insbesondere dadurch, dass die Versorgung der Beamten nicht beitragsfinanziert sei. Dabei falle dieser Unterschied bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung nicht ins Gewicht, da entscheidend in beiden Fällen sei, dass sich der Gegenwert der geleisteten Dienste aus einem Anteil aktuell verfügbarer Zahlungen (abzüglich Lohnsteuer) und einem Anteil aktuell nicht verfügbarer Versorgungsanwartschaft zusammensetze. Aus dieser Sicht zeige sich, dass der Unterschied zwischen den „echten“ Beiträgen der Arbeitnehmer zur Rentenversicherung und den „fiktiven“ Beiträgen der Beamten eher rechtstechnischer Natur sei. Bei Arbeitnehmern gelte deren Beitragsanteil trotz mangelnder Verfügbarkeit als „zugeflossener“ Bestandteil des Lohns, dessen Abführung erst die Versorgungsanwartschaft wachsen lasse. Dagegen fehle es bei Beamten an einem solchen Lohnsteuer auslösenden „Umweg“ eines Zuflusses als Arbeitslohn, die Anwartschaft entstehe sogleich außerhalb der einkommensteuerrechtlichen Zurechnungssphäre. Dem Arbeitnehmer fließe zwar Bruttolohn zu, die Rentenversicherungsbeiträge seien ihm jedoch genauso wenig verfügbar wie dem Beamten dessen „fiktiver“ Beitrag. Das BVerfG stelle somit für Arbeitnehmer/Beamte bzw. Rentner/Pensionäre sowohl in der Erwerbs- als auch in der Nacherwerbsphase vergleichbare Sachverhalte fest.

Altersvorsorgeaufwendungen seien nach der im Urteil vom 9. Dezember 2009 X R 28/07 vertretenen Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) ihrer Rechtsnatur nach in

erster Linie vorweggenommene Werbungskosten bei Renteneinkünften. Der Gesetzgeber habe sie jedoch mit konstitutiver Wirkung den Sonderausgaben zugeordnet und damit eine Sonderregelung getroffen, die als *lex specialis* eine Sperrwirkung gegenüber generellen Regelungen enthalte. Für die unterschiedliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und von anderen vorweggenommenen Werbungskosten bestünden nach Ansicht des BFH sachliche Gründe. Diese sehe der BFH zum einen in der Finanzierung von Rehabilitationsaufwendungen durch die gesetzliche Rentenversicherung, weil die entsprechenden Beitragsanteile keine vorweggenommenen Werbungskosten darstellten. Bei der Rechtfertigung der Ungleichbehandlung sei aber nach Auffassung des Klägers nicht allein auf die Finanzierung von Rehabilitationsmaßnahmen bei Arbeitnehmern, sondern auf einen Vergleich der Finanzierung bei Arbeitnehmern und Beamten abzustellen. Diese geschehe bei Beamten durch die Beihilfe, die steuerfrei sei. Die Finanzierung von Rehabilitationsmaßnahmen sei daher kein Grund für eine sachliche Ungleichbehandlung. Ein weiterer sachlicher Rechtfertigungsgrund sei laut BFH die „Doppelnatur“ der Vorsorgeaufwendungen, die bereits vor Renteneintritt Rechte gewährten, die einem Versicherungsschutz gleichkämen und deshalb schon in der Erwerbsphase in gewisser Hinsicht zur Vermögensbildung beitragen. Für eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung sei jedoch auch hinsichtlich der „Doppelnatur“ auf einen Vergleich der Altersvorsorgeaufwendungen bei Arbeitnehmern und Beamten abzustellen. Da der BFH darauf nicht eingehe, sei bereits die Struktur seiner Argumentation ungeeignet, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Im Übrigen führten auch die „fiktiven“ Beiträge bei Beamten zu einer gewissen Vermögensbildung, so dass auch die „Doppelnatur“ kein Rechtfertigungsgrund sei. Wenn sich die „fiktiven“ Beiträge trotz ihrer „Doppelnatur“ nicht erhöhend auf den Gesamtbetrag der Einkünfte auswirkten, liege auch bei Arbeitnehmern kein Grund dafür vor, dass der Gesamtbetrag ihrer Einkünfte von ihren Altersvorsorgeaufwendungen abhängen.

Der Abzug von Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte habe Konsequenzen für die außergewöhnliche Belastung, die Kirchensteuer in glaubensverschiedener Ehe, den Verlustvortrag/-rücktrag und den Spendenabzug. Die Besserstellung der Arbeitnehmer beim Spendenabzug sei nicht geeignet, die Nachteile in den übrigen Fällen auszugleichen.

In seinem Beschluss vom 19. Februar 1991 1 BvR 1231/85 sei das BVerfG zum Ergebnis gekommen, dass die Steuerfreiheit von Beihilfeleistungen an Beamte verfassungsgemäß sei. Die Behauptung des BVerfG, das finanzielle Ergebnis für den Steuerpflichtigen sei gleich, egal ob Beihilfeleistungen steuerfrei oder andere Leistungen zum Ausgleich krankheitsbedingter Leistungen als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden könnten, sei unzutreffend. Sie sei z.B. falsch, wenn die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte für die genannten steuerlichen Positionen relevant sei. Bei zwei Steuerpflichtigen in im Übrigen identischen Verhältnissen ergebe sich beispielsweise für die Höhe der zumutbaren Belastung bei außergewöhnlichen Belastungen sehr wohl ein Unterschied, ob Altersvorsorgeaufwendungen wie bei Beamten von vornherein nicht zugerechnet oder wie bei Arbeitnehmern lediglich als Sonderausgaben abgezogen würden. Im ersten Fall führe dies zu einem niedrigeren Gesamtbetrag der Einkünfte und damit zu einer niedrigeren zumutbaren Belastung. Das finanzielle Ergebnis sei somit eben nicht gleich. Der Steuergesetzgeber habe die zumutbare Belastung mit viel Liebe zum Detail geregelt und in § 2 Einkommensteuergesetz (EStG) Begriffe bestimmt. Das Desinteresse des BVerfG an einer das Folgerichtigkeitsgebot beachtenden Berücksichtigung von Krankheitskosten sei umso unverständlicher. Das BVerfG betrachte nur den Primäreffekt, nicht jedoch die Sekundäreffekte. Aber gerade diese legten einen Verstoß gegen den Gesichtspunkt der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nahe.

Relevante Praktikabilitätsgründe, die nach Ansicht des BFH den Sonderausgabenabzug von Altersvorsorgeaufwendungen rechtfertigten, existierten nicht. Der Gesetzgeber hätte die Altersvorsorgeaufwendungen entsprechend dem Gebot der Folgerichtigkeit im § 9 EStG statt im § 10 EStG regeln können oder alternativ § 2 Abs. 4 EStG dahingehend ergänzen können, dass die Altersvorsorgeaufwendungen in die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte einzubeziehen sind. Die Implementierung einer solchen Änderung in den EDV-Programmen der Finanzverwaltung dürfte nicht zu einem unverhältnismäßigen Aufwand führen, so dass Praktikabilitätsgründe offensichtlich nicht vorlägen. Das vom BFH unsubstantiiert vorgetragene Praktikabilitätsargument sei nicht nachvollziehbar. Die Ausführungen des BFH, wonach die unterschiedlichen Rechtsfolgen „nicht besonders gravierend“ seien und es sich eher um „Ausnahmefälle“ handele, sei nicht nachvollziehbar. Der Senat erläutere nicht, welche Rechtsfolgen „nicht besonders gravierend“ und was „Ausnahmefälle“ seien. Im Übrigen sei der Kläger der Ansicht,

dass ein Grundrechtsträger eine Ungleichbehandlung weder bei „nicht besonders gravierenden“ Rechtsfolgen noch in „Ausnahmefällen“ hinzunehmen habe, wenn eine Gleichbehandlung ohne jeden verwaltungsmäßigen Mehraufwand möglich sei.

Auch den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung sei kein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung zu entnehmen. Das BVerfG habe in seiner Entscheidung vom 6. März 2002 ausdrücklich festgestellt, dass Arbeitnehmern der Arbeitnehmeranteil zur gesetzlichen Rentenversicherung wirtschaftlich genauso wenig zur Verfügung stünde, wie dem Beamten sein „fiktiver“ Beitrag. Es widerspreche dem Sinn und Zweck des Abzugs von außergewöhnlichen Belastungen, die gleiche „Unverfügbarkeit“ bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung unterschiedlich zu behandeln. Es handele sich nicht um eine zulässige Generalisierung, Typisierung oder Pauschalierung.

Die Revision sei zuzulassen, denn der behauptete Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG indiziere eine grundsätzliche Bedeutung der Sache. Zudem sei auf verschiedene beim BFH anhängige Verfahren hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Kürzung der Krankheitskosten um eine zumutbare Belastung hinzuweisen. Dem BFH solle Gelegenheit gegeben werden, einen Verstoß gegen Art. 3 GG nicht nur unter dem Gesichtspunkt des subjektiven Nettoprinzips, sondern auch der Folgerichtigkeit zu prüfen.

Der Kläger beantragt,

1. den Einkommensteuerbescheid 2006, zuletzt vom 19. Februar 2014 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom gleichen Tage, dahingehend zu ändern, dass zusätzlich ein Betrag von 1.102 Euro als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wird,
2. hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist zunächst darauf, dass die zu berücksichtigende zumutbare Belastung nach den geltenden gesetzlichen Regelungen zutreffend ermittelt wurde. Der Selbstbehalt als „zumutbare Belastung“ werde allgemein als verfassungsrechtlich zulässig angesehen. Selbst wenn es sich bei Krankheitskosten um eine unabweisbare Sonderbelastung handele, sei der Steuergesetzgeber von Verfassungs wegen nicht zu einer reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verpflichtet. Etwas anderes könne nur gelten, wenn ein Steuerpflichtiger durch den Selbstbehalt mit seinem verfügbaren Einkommen unter das Existenzminimum gerate. Dies sei vorliegend zweifelsfrei nicht gegeben.

Es ergäben sich auch sonst keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung. Zwar treffe es zu, dass Altersvorsorgeaufwendungen die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen minderten. Steuersystematisch werde § 33 EStG im Bereich der Einkommensverwendung als Auffangtatbestand zur Erfassung aller indisponiblen Lebenshaltungskosten charakterisiert, die weder durch den Grundfreibetrag abgegolten noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen seien. Die Vorschrift solle in Einzelfällen der steuerlichen Gleichmäßigkeit und sozialen Gerechtigkeit dienen, ihr werde Billigkeitscharakter beigemessen. Die Ausgestaltung einer derartigen Bestimmung stehe zur weitgehenden Disposition des Gesetzgebers. Insbesondere dürfe er sich im Rahmen eines weiten Beurteilungs- und Gestaltungsspielraums generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen. Als Bemessungsgrundlage werde daher nur der Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt, wodurch der individuellen Leistungsfähigkeit aufgrund der Staffelung der Tabelle nach Familienstand und Einkommen ausreichend Rechnung getragen werde.

Wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt der Akten (Gerichtsakte, Rechtsbehelfsakte), insbesondere auf den Bescheid vom 19. Februar 2014, die Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2014 sowie die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze mit allen Anlagen Bezug genommen. Auf die Niederschrift der mündlichen Verhandlung wird verwiesen.



## Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands (außergewöhnliche Belastung) erwachsen. Zwangsläufig erwachsen dem Steuerpflichtigen Aufwendungen dann, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen, § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG.

In ständiger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass Krankheitskosten - ohne Rücksicht auf die Art und die Ursache der Erkrankung - dem Steuerpflichtigen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen. Aufwendungen für die eigentliche Heilbehandlung werden typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass es im Einzelfall der nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG an sich gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit des Grundes und der Höhe nach bedarf. Eine derart typisierende Behandlung der Krankheitskosten hält die Rechtsprechung zur Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre für geboten (BFH-Urteile vom 1. Februar 2001 III R 22/00, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2001, 543 m.w.N.). Im Hinblick auf die für den Abzug nach § 33 EStG erforderliche Zwangsläufigkeit wird nicht danach unterschieden, ob ärztliche Behandlungsmaßnahmen oder medizinisch indizierte Hilfsmittel der Heilung dienen oder lediglich einen körperlichen Mangel ausgleichen sollen. Die vom Kläger geltend gemachten Kosten für Heilbehandlungen sind dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Abgezogen vom Gesamtbetrag der Einkünfte wird der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt. Die zumutbare Belastung ist abhängig vom Gesamtbetrag der Einkünfte, dem Familienstand und der Kinderzahl des Steuerpflichtigen gemäß § 33 Abs. 3 EStG jeweils konkret zu ermitteln.

2. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Beamten gegenüber Arbeitnehmern bei der Berechnung der zumutbaren Belastung liegt nicht vor.

a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, Sammlung der Entscheidungen des BVerfG -BVerfGE- 116, 164; vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1). Dies bedeutet, dass eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten nicht anders behandelt werden darf, wenn zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können (BVerfG-Beschluss vom 26. März 1998 1 BvR 2341/95 Deutsche Steuerzeitung -DStZ- 1998, 478; BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73). Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08, BVerfGE 122, 210; BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1).

Aus dem Gleichheitssatz ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen (ständige Rechtsprechung; vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; vom 14. Oktober 2008 1 BvR 2310/06, BVerfGE 122, 39; vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1). Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116; 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1). Bei der Bestimmung der Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitssatz ist allerdings zu berücksichtigen, dass das BVerfG dem Gesetzgeber gerade bei der Umstrukturierung komplexer Regelungssysteme stets einen besonders weiten Spielraum bei der Ausgestaltung der Übergangsvorschriften einräumt (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05,

BVerfGE 125, 1 m.w.N.). Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BVerfG-Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1 m.w.N.).

b) Die Ermittlung der zumutbaren Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte unterscheidet von vornherein nicht nach der Art der erzielten Einnahmen eines Steuerpflichtigen. Sie ist dementsprechend für Beamte und Arbeitnehmer in gleicher Weise aufgrund derselben Parameter durchzuführen.

Auch aus der Tatsache, dass bei Arbeitnehmern Altersvorsorgebeiträge zum Bruttolohn gehören, während Beamte aufgrund des anders aufgebauten Versorgungssystems keine Altersvorsorgebeiträge zu leisten haben, ergibt sich keine Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Abzug außergewöhnlicher Belastungen.

Nach Ansicht des Klägers besteht eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zwischen Beamten und Arbeitnehmern darin, dass bei Beamten grundsätzlich höhere außergewöhnliche Belastungen steuerlich zum Tragen kämen, da die vom Steuerpflichtigen selbst zu tragende zumutbare Belastung per se geringer sei. Grund dafür sei der bei Beamten systembedingt niedrigere Gesamtbetrag der Einkünfte, da Beamte wegen der von ihnen nicht zu leistenden und zu den Lohnbestandteilen zählenden Altersvorsorgebeiträge ein geringeres Bruttogehalt erhielten.

aa) Nach Überzeugung des Senates besteht keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern dadurch, dass bei Beamten keine Altersvorsorgebeiträge anfallen und auch nicht in fiktiver Höhe berücksichtigt werden.

Arbeitnehmer und Beamte unterliegen hinsichtlich ihrer Alterssicherung völlig unterschiedlichen Versorgungssystemen. Dies zeigt sich sowohl in der Erwerbs- als auch in der Auszahlungsphase der Versorgungsbezüge. Während bei Arbeitnehmern ein Teil des (ausgezählten) Bruttolohnes als Beitrag zur Rentenversicherung verwendet wird, werden bei einem Beamten keine Altersvorsorgebeiträge einbehalten. Dies beruht darauf, dass die Besoldung eines Beamten auch nach seiner Versetzung in den Ruhe-

stand aufgrund des in Art. 33 Abs. 5 GG verankerten Alimentationsprinzips direkt durch den Dienstherrn zu leisten ist, während die Altersversorgung eines Arbeitnehmers aus dem Prinzip einer Versicherung aufgrund Beitragszahlung herrührt. In der Nacherwerbsphase bestehen deutliche Unterschiede bereits bei den Regelungen zum Renten- bzw. Ruhestandseintritt sowie bei der Berechnung der Altersbezüge.

Auch das BVerfG hat in seinem Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) diese rechtlichen Unterschiede und ihre praktischen Folgen ausführlich dargestellt. Zwar stellt es letztlich bei seiner Entscheidung darauf ab, dass Renten und Pensionen wirtschaftlich vergleichbar in Erwerb und Auszahlung seien, dies muss jedoch aus der Perspektive der Vorlagefrage betrachtet werden, wo es allein um die gravierenden Unterschiede in der steuerlichen Behandlung der ausgezahlten Altersbezüge ging. Hier hat das BVerfG festgestellt, dass die damals noch geltende Ertragsanteilsbesteuerung schon im Ansatz von falschen Prämissen, nämlich von einem vielfach überhöhten Anteil eines Kapitalrückflusses aus der Beitragszahlung an der Rente, ausging.

Im Übrigen trägt auch das Steuerrecht dem systematischen Unterschied zwischen Erwerb einer Renten- und einer Pensionsanwartschaft Rechnung, indem beispielsweise für Beamte gemäß § 10 Abs. 3 EStG nur ein gekürzter Höchstsatz für den Abzug von Vorsorgebeiträgen und ansonsten nach § 10 c Abs. 3 EStG (in der Fassung des Streitjahres) eine nur relativ niedrige Vorsorgepauschale zum Sonderausgabenabzug zugelassen ist.

Dem Ansinnen des Klägers, bei Beamten „fiktive“ Altersvorsorgebeiträge den Einnahmen hinzuzurechnen, steht überdies das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG entgegen, wonach nur zugeflossene Einnahmen, das heißt solche, über die der Steuerpflichtige verfügen kann, der Einkommensteuer unterliegen können. Wenn auch die Einnahmen eines Arbeitnehmers, die er für die gesetzliche Altersvorsorge verwendet, für ihn nicht wirtschaftlich disponibel sein mögen, so stellt doch auch die Einzahlung in eine Versorgungseinrichtung eine Verfügung über diesen Gehaltsbestandteil dar. Gleiches lässt sich bei Beamten nicht feststellen, zumal es hier der Gestaltungsfreiheit des Dienstherrn unterliegt, in welcher Weise er die Altersversorgung seiner Bediensteten überhaupt gewährleistet (z.B. Rücklagenbildung im Haushalt oder Finanzierung aus

dem laufenden Haushalt). Dem Beamten nicht zugeflossene Einnahmen können auch nicht der Besteuerung unterworfen werden.

bb) Eine Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern und Beamten entsteht auch nicht durch die Behandlung von Altersvorsorgebeiträgen als Sonderausgaben. Diese vom Gesetzgeber getroffene Zuordnungsentscheidung betrifft jegliche Vorsorgebeiträge, unabhängig davon, ob sie von Arbeitnehmern, Beamten, Selbständigen oder Gewerbetreibenden geleistet werden. Ob Altersvorsorgebeiträge steuerlich als Sonderausgaben oder als vorweggenommene Werbungskosten anzusehen und zu berücksichtigen sind, ist keine Frage der Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern und Beamten, denn sie betrifft beide Gruppen gleichermaßen.

Im Übrigen hat der BFH die Frage, ob die beschränkte Abziehbarkeit der Vorsorgeaufwendungen verfassungsgemäß ist, bereits mehrfach bejahend entschieden (BFH-Urteile vom 18. November 2009 X R 9/07, Sammlung der nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2010, 412; vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BStBl. II 2010, 348). Dieser Auffassung schließt sich der Senat an. Der BFH hat dabei auch festgestellt, dass insbesondere innerhalb des Sonderausgabenabzugs eine Gleichbehandlung der Vorsorgeaufwendungen von Arbeitnehmern einerseits und Beamten andererseits dadurch herbeigeführt wird, dass zum einen der Arbeitgeberanteil bei Arbeitnehmern in die Höchstbetragsberechnung einbezogen und zum anderen der abziehbare Höchstbetrag bei Beamten entsprechend gekürzt wird (BFH-Urteil vom 18. November 2009 X R 9/07, BFH/NV 2010, 412).

cc) Kein Problem der Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Beamten ist ebenfalls die Berechnung der zumutbaren Belastung anhand des Gesamtbetrags der Einkünfte gemäß § 33 Abs. 3 EStG. Auch diese Vorschrift gilt für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen.

Die Ermäßigung der Einkommensteuer durch die Anerkennung außergewöhnlicher Belastungen eines Steuerpflichtigen wird im Allgemeinen als Billigkeitsvorschrift angesehen. Bei der Ausformung solcher Regelungen steht dem Gesetzgeber ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu. Auch der BFH hat in seiner bisherigen Rechtsprechung keine verfassungsrechtlichen Verstöße darin gesehen, dass Bemessungs-

grundlage der zumutbaren Eigenbelastung der Gesamtbetrag der Einkünfte und nicht zum Beispiel das zu versteuernde Einkommen ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. März 2009 VI R 59/08, BStBl. 2009, 453).

3. Die Berücksichtigung der zumutbaren Eigenbelastung belastet den Kläger auch nicht unverhältnismäßig.

Der in § 33 Abs. 1, Abs. 3 EStG getroffenen Regelung liegt die Erwägung zu Grunde, dass dem Steuerpflichtigen zugemutet werden kann, entsprechend seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit einen gewissen Teil seiner Belastung selbst zu tragen. Hiergegen bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, soweit dem Steuerpflichtigen ein verfügbares Einkommen verbleibt, das über dem Regelsatz für das Existenzminimum liegt (ständige Rechtsprechung des BFH und des BVerfG, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Dezember 2005 X R 61/01, BStBl. II 2008, 16; vom 15. November 1991, III R 30/88, BStBl. II 1992, 179; BFH-Beschlüsse vom 8. Dezember 1999, III B 72/99, BFH/NV 2000, 704; vom 10. Januar 2003 III B 26/02, BFH/NV 2003, 616; BVerfG-Beschlüsse vom 29. Oktober 1987, 1 BvR 672/87, Der Betrieb 1988, 368; vom 14. März 1997, 2 BvR 861/92, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1997, 543 sowie vom 30. Mai 2005, 2 BvR 923/03; Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 24. April 2013 1 K 764/11, Revision beim BFH VI R 71/13).

Ausweislich des zuletzt ergangenen Einkommensteuerbescheides 2006 in der Form der Einspruchsentscheidung erzielte der Kläger einen Bruttoarbeitslohn von 56.057 Euro, die festgesetzte Einkommensteuer betrug 4.433 Euro. Von den hier streitigen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von insgesamt 4.148 Euro wurden Beträge in Höhe von 2.075 Euro steuerlich berücksichtigt, die zumutbare Eigenbelastung in Höhe von 2.073 Euro hingegen nicht. Das zu versteuernde Einkommen betrug 35.717 Euro. Als Grundfreibetrag war im Streitjahr 2006 gemäß § 32 a Abs. 1 EStG eine Summe von 7.664 Euro zu berücksichtigen. Selbst unter Berücksichtigung von Überlegungen zur Sicherung des Existenzminimums einschließlich der Versorgung bei Krankheit steht es daher nach Überzeugung des Senates dem Gesetzgeber frei, einen Steuerpflichtigen im Rahmen der zumutbaren Belastung, die nach der jeweiligen Leistungsfähigkeit bemessen ist, an den Krankheitskosten zu beteiligen. Für eine Begrenzung der steuerlichen Anerkennung spricht auch die Wertung in § 64 Einkommensteuer-

Durchführungsverordnung (EStDV n.F.), einen Nachweis der Zwangsläufigkeit in der dort vorgeschriebenen formalisierten Form zu verlangen. Beide Regelungen entsprechen damit der Grundsatzentscheidung in § 12 Nr. 1 EStG, dass Kosten für die Lebensführung nur insoweit abgezogen werden dürfen, als dies entsprechende Rechtsvorschriften gestatten. Im Übrigen besteht ein grundsätzliches Abzugsverbot.

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

5. Die Revision war wegen der beim Bundesfinanzhof zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 33 EStG anhängigen Verfahren zuzulassen.