FG Nürnberg, Urteil v. 16.06.2026 – 1 K 167/25

Titel:

Einkommensteuer: Keine außergewöhnliche Belastung für eine Delfintherapie ohne vorherigen qualifizierten Nachweis

Normenketten:

EStG § 2 Abs. 7
EStG § 25 Abs. 1
EStG § 33 Abs. 1
EStG § 33 Abs. 2 Satz 1
EStG § 33 Abs. 4
EStDV § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. f
EStDV § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2
EStDV § 64 Abs. 2
SGB V § 275
AO § 85

Leitsatz:

Aufwendungen für eine wissenschaftlich nicht anerkannte Delfintherapie sind nur dann als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn die Zwangsläufigkeit vor Behandlungsbeginn durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes nachgewiesen wird; weder ein privatärztliches Attest noch die frühere Anerkennung in einem anderen Veranlagungszeitraum oder pandemiebedingte Erschwernisse ersetzen diesen Nachweis. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Außergewöhnliche Belastung, Zwangsläufigkeit, Krankheitskosten, Nachweiserfordernis, Wissenschaftliche Anerkennung, Behandlungsmethode, Vertrauensschutz, Delfintherapie, außergewöhnliche Belastung

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1
Streitig ist die Berücksichtigungsfähigkeit von Aufwendungen für eine Delfintherapie als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensteuer 2021.

2
Die Kläger sind Eheleute, die für den Veranlagungszeitraum 2021 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Einem ihrer beiden Kinder, der Tochter A (geb. am xx.xx.2013), wurde wegen einer psychomotorischen Entwicklungsstörung bzw. Kleinwuchs mit Bescheid vom 16.10.2018 ein Grad der Behinderung (GdB) von 80 mit Merkzeichen G, B und H zuerkannt; ursächlich hierfür ist ein sehr seltener Gendefekt.

3
In ihrer Einkommensteuererklärung für 2021 machten die Kläger die Kosten in Höhe von 11.844,36 € für eine Delfintherapie für ihre Tochter im "Curaçao-Dolphin-Therapy-Center" (CDTC) auf den niederländischen Antillen vom 19.07.2021 bis zum 30.07.2021 als außergewöhnliche Belastung geltend. Zu dieser Reise hatten sich die Kläger am 21.04.2021 angemeldet. Die geltend gemachten Kosten schlüsselten sie wie folgt auf:

	Kosten	Anteil für A und eine Begleitperson

Delfintherapie (10 Einheiten von 19.07. bis 30.07.2021)	6.429,86 €	6.429,86 €
Hotel (Buchung 21 Übernachtungen von 13.07. bis 03.08.2021, vier Personen)	5.655,00 €	2.827,50 €
Flugreise (vier Personen) 13.07.2021 und 01/02.08.2021	5.174,00 €	2.587,00 €
Summe		11.844,36 €

4
Die Krankenkasse übernahm diese Kosten nicht, gewährte auch keine Zuschüsse.

5
Im Jahr 2019 hatte die Tochter der Kläger bereits an einer gleichartigen Therapie beim CDTC teilgenommen; die damaligen Aufwendungen waren vom Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 ohne weitere Nachfragen als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden.

6
Wie bereits im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 hatten die Kläger auch bzgl. des Einkommensteuerveranlagungsverfahrens 2021 weder ein amtsärztliches Gutachten noch eine ärztliche Bescheinigung des medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK) vorgelegt, die ein Erfordernis für diese Therapieform belegt hätten.

7
Das Finanzamt berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 2021 vom 30.10.2023 die von den Klägern insofern geltend gemachte außergewöhnliche Belastung nicht und setzte die Einkommensteuer auf 53.229 € fest.

8
Gegen diesen Bescheid legten die Kläger am 03.11.2023 fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung legten sie ein Attest des behandelnden Kinderarztes, Dr. med. B, vom 22.01.2021 vor, in dem dieser die Durchführung einer Delfintherapie zur weiteren Unterstützung der Entwicklung der Tochter A empfahl.

9
Mit Einspruchsentscheidung vom 10.01.2025 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, dass die Delfintherapie als wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sei, wenn ihre Zwangsläufigkeit durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des MDK nachgewiesen sei. Diese Zeugnisse hätten die Kläger aber nicht vorgelegt.

10
Hiergegen haben die Kläger fristgerecht am 13.02.2025 Klage erhoben.

11
Zur Begründung haben sie vorgetragen, das Finanzamt habe durch die Anerkennung der Therapiekosten zzgl. Reisekosten als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2019 einen Vertrauenstatbestand geschaffen, der es auch in Bezug auf die Einkommensteuerveranlagung 2021 binde. Die Kläger hätten gerade im Vertrauen darauf gehandelt, dass keine erhöhten Anforderungen an einen Nachweis über die Notwendigkeit der Therapie gestellt würden.

12
Die Kläger tragen vor, einen solchen Nachweis hätten sie zum damaligen Zeitpunkt auch nicht beibringen können, da sie bei Amtsärzten wegen der Corona-Pandemie wohl auch keinen Termin bekommen hätten.

13
Bei der Ausstellung der Bescheinigungen sei überdies mit Wartezeiten von bis zu 18 Monaten zu rechnen gewesen. Da die Anmeldung zur Therapie im April 2021 erfolgt sei und die Behandlung bereits im Juli 2021 durchgeführt worden sei, wäre ein solcher Nachweis zudem auch nicht mehr zu beschaffen gewesen.

14
Das Fehlen der Nachweise sei ihnen daher nicht vorzuwerfen, sondern stamme in Form der Corona-Schutzmaßnahmen vielmehr von Seiten des Staates und damit aus der Sphäre des Finanzamts. Eine Klage auf Erteilung eines amtsärztlichen Zeugnisses sei den Klägern nicht zumutbar gewesen, weil es die

erforderliche Therapie bis zu einer letztinstanzlichen Entscheidung unter Umständen um Jahre verzögert und das Leiden der Kläger und ihrer Tochter intensiviert hätte. Damit sei die Vorlage einer kinderärztlichen Empfehlung bei der Einkommensteuererklärung 2021 als ausreichend anzusehen.

15
Zu würdigen sei auch, dass die streitgegenständliche Delfintherapie bei A zu einem Behandlungserfolg geführt habe. Auf eine wissenschaftliche Validierung der Behandlungsmethode komme es nicht an; das Finanzamt verlange insofern Unmögliches: Eine Anerkennung durch die maßgeblichen Fachkreise und empirische Studien sei schon deswegen denklogisch ausgeschlossen, weil die Erkrankung der Tochter der Kläger besonders selten sei und sich daher zur empirischen Forschung über ihre Behandlung grundsätzlich nicht eigne.

16
Die Kläger haben beantragt:

den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 30.10.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.01.2025 dahingehend abzuändern, dass die Kosten der Delfintherapie für die Tochter A in Höhe von 11.844 € als weitere außergewöhnliche Belastungen vor Ansatz der zumutbaren Belastung angesetzt werden.

17
Der Beklagte hat beantragt, die Klage abzuweisen.

18
Zur Begründung hat das Finanzamt vorgetragen:

19
1. Der Umstand, dass im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2019 eine Anerkennung der Delfintherapie als außergewöhnliche Belastung erfolgt sei, entfalte keine Bindungswirkung für das Finanzamt in Bezug auf die hier gegenständliche Einkommensteuerveranlagung 2021.

20
Wegen der im Einkommensteuerrecht greifenden Abschnittsbesteuerung sei das Finanzamt an eine (Fehl-)Beurteilung in einem vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht für künftige Bescheide gebunden. Das Vertrauen der Kläger in eine ggf. fehlerhafte Beurteilung sei nicht schutzwürdig.

21
2. Da es sich bei der Delfintherapie um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode handele, seien ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des MDK ein zwingender und einzig in Betracht kommender Nachweis für die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen und damit deren steuerlicher Anerkennung. Die Delfintherapie erziele im Allgemeinen keine evidenzbasierten Behandlungserfolge und werde von den beteiligten Kreisen daher auch nicht als Behandlungsmethode empfohlen. Eine Befreiung vom Nachweiserfordernis sei nach dem Wortlaut und Zweck der maßgeblichen Verordnung (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV i.V.m. § 33 Abs. 4 EStG) ungeachtet der durch die Corona-Pandemie bedingten langen Vorlaufzeiten für einen entsprechenden Termin unstatthaft. Den Klägern habe eine Klage auf Erteilung des entsprechenden Zeugnisses offengestanden, alternativ auch die Befassung des MDK (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV, § 275 SGB V).

22
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakte, die Behördenakten sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 16.06.2026 verwiesen.

Entscheidungsgründe

23
Die Klage ist unbegründet. Der Einkommensteuerbescheid für 2021 vom 30.10.2023 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.01.2025 sind nicht zu beanstanden, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

24
Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Kosten für die Delfintherapie als außergewöhnliche Belastungen liegen nicht vor, weil ein Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen nicht gemäß den

Erfordernissen des § 33 Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV erbracht wurde. Es hätte hierzu eines vor Behandlungsbeginn erstellten amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung des MDK bedurft.

25
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).

26
1.1. 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. Allerdings werden nur solche Aufwendungen als Krankheitskosten berücksichtigt, die zum Zweck der Heilung einer Krankheit (z.B. Medikamente, Operation) oder mit dem Ziel getätigt werden, die Krankheit erträglicher zu machen, beispielsweise Aufwendungen für einen Rollstuhl (BFH-Urteile vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 10, m.w.N.; vom 23.03.2023 VI R 39/20, BStBl II 2023, 854, Rn 12).

27
1.2. 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 dem Grunde und der Höhe nach bedarf. Eine derart typisierende Behandlung von Krankheitskosten ist zur Vermeidung eines unzumutbaren Eindringens in die Privatsphäre geboten. Dies gilt aber nur dann, wenn die Aufwendungen nach den Erkenntnissen und Erfahrungen der Heilkunde und nach den Grundsätzen eines gewissenhaften Arztes zur Heilung oder Linderung der Krankheit angezeigt (vertretbar) sind und vorgenommen werden, also medizinisch indiziert sind (BFH-Urteil vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 11, m.w.N.; vom 23.03.2023 VI R 39/20, BStBl II 2023, 854, Rn 13).

28
1.3. Den Nachweis der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Krankheitsfall hat der Steuerpflichtige in den abschließend geregelten Katalogfällen des § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV (BFH-Urteil vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 12, m.w.N.) durch ein vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestelltes amtsärztliches Gutachten oder eine vorherige ärztliche Bescheinigung eines MDK (§ 275 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch – SGB V –) zu führen (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStDV).

29
Dies gilt selbst dann, wenn feststeht, dass die Aufwendungen nur zur Heilung oder Linderung einer vorliegenden Krankheit getätigt wurden (vgl. explizit zu einer Delfintherapie: BFH-Beschluss vom 15.11.2007 III B 205/06, BFH/NV 2008, 368). Auch das Vorliegen eines tatsächlichen Heilungs- bzw. Linderungserfolges ist insoweit nicht maßgeblich, weil dabei auch Maßnahmen steuermindernd erfasst werden könnten, die lediglich dem allgemeinen Wohlbefinden (§ 12 Nr. 1 Satz 1 EStG) dienen und damit nicht zwangsläufig i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG sind (BFH-Beschluss vom 15.11.2007, a.a.O.).

30
1.4. Ein solcher qualifizierter Nachweis ist auch bei krankheitsbedingten Aufwendungen für wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie z.B. Frisch- und Trockenzellenbehandlungen, Sauerstoff-, Chelat- und Eigenbluttherapie (§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV) erforderlich.

31
1.4.1. Wissenschaftlich nicht anerkannt ist eine Behandlungsmethode, wenn Qualität und Wirksamkeit dem allgemein anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse nicht entsprechen (BFH-Urteil vom 26.06.2014 VI R 51/13, BStBl II 2015, 9). Hierunter fallen Behandlungsmethoden, die die große Mehrheit der einschlägigen Fachleute (Ärzte, Wissenschaftler) nicht befürwortet, weil sich die Methoden in der medizinischen Praxis nicht bewährt haben und über ihre generelle Wirksamkeit und/oder Zweckmäßigkeit

nennenswert Streit besteht, sie folglich nicht auf einem tragfähigen medizinisch-wissenschaftlichen Konsens gründen. Demgegenüber ist von einem solchen Konsens schon dann auszugehen, wenn die vorgesehene Behandlung den evidenzbasierten Handlungsempfehlungen eines institutionalisierten Expertengremiums entspricht. Dazu zählen etwa die Stellungnahmen des Wissenschaftlichen Beirats der Bundesärztekammer und ebenso die von führenden medizinischen Gesellschaften erstellten Leitlinien, welche den – nach definiertem, transparent gemachtem Vorgehen erzielten – Konsens zu bestimmten ärztlichen Vorgehensweisen wiedergeben und denen deshalb die Bedeutung wissenschaftlich begründeter Handlungsempfehlungen zukommt (vgl. z.B. Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 30.06.2021 XII ZB 191/21, Monatsschrift für Deutsches Recht □MDR□ 2021, 1199). Die Anforderungen an die vorgenannten Handlungsempfehlungen dürfen zudem nicht überspannt werden. Denn wie sich den in § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV aufgeführten Regelbeispielen entnehmen lässt, soll sich das formalisierte Nachweisverlangen nur auf Aufwendungen für Behandlungsmethoden erstrecken, deren Auswirkung auf die Heilung oder Linderung einer Krankheit regelmäßig nicht messbar ist, deren im Einzelfall gleichwohl bestehende medizinische Indikation daher des besonderen Nachweises bedarf (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2023 VI R 39/20, BStBl II 2023, 854, Rn 16).

32
1.4.2. Ob eine neue Behandlungsmethode generell oder in Einzelfällen zum "Leistungskatalog" der gesetzlichen Krankenkassen zählt, ist für die Beurteilung der Frage, ob es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode i.S. von § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV handelt, grundsätzlich nicht maßgebend.

33
Denn dieser umfasst nach den gesetzlichen Rahmenregelungen im SGB V und den – diese konkretisierenden – Richtlinien des Gemeinsamen Bundesausschusses (G-BA) Leistungen, die für eine ausreichende, zweckmäßige und wirtschaftliche Versorgung der Versicherten unter Berücksichtigung des allgemein anerkannten Standes der medizinischen Erkenntnisse erforderlich sind (§ 137c Abs. 1 Satz 1 SBG V). Neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden dürfen gemäß § 135 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB V zu Lasten der Krankenkassen nur erbracht werden, wenn die dort im Einzelnen benannten Ausschüsse und Vereinigungen Empfehlungen u.a. zu der Wirtschaftlichkeit – auch im Vergleich zu bereits zu Lasten der Krankenkassen erbrachten Methoden – abgegeben haben.

34
Demgegenüber sind Aufwendungen im Krankheitsfall, wenn die kostenverursachenden Maßnahmen medizinisch indiziert sind, – wie oben dargelegt – typisierend als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, 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. Dabei ist zu beachten, dass nicht nur das medizinisch Notwendige im Sinne einer (gesetzlichen) Mindestversorgung erfasst wird, sondern jedes diagnostische oder therapeutische Verfahren, dessen Anwendung in einem Erkrankungsfall hinreichend gerechtfertigt (angezeigt) bzw. medizinisch indiziert ist. Dieser medizinischen Wertung hat die steuerliche Beurteilung zu folgen (BFH-Urteil vom 11.11.2010 VI R 17/09, BStBl II 2011, 969, Rn 26, m.w.N., vgl. auch BFH-Urteil vom 23.03.2023 VI R 39/20, BStBl II 2023, 854, Rn 18, 19).

35
Im Übrigen ist die fehlende Übernahme der Behandlungskosten durch die Krankenkasse letztlich "Voraussetzung" für die Berücksichtigung krankheitsbedingter Aufwendungen nach § 33 EStG, da es ansonsten bereits an einer steuererheblichen außergewöhnlichen "Belastung" des Steuerpflichtigen fehlt.

36
1.5. Ob eine Behandlungsmethode als wissenschaftlich nicht anerkannt anzusehen ist, hat das Finanzgericht aufgrund der ihm obliegenden Würdigung der Umstände des Einzelfalls festzustellen (BFH-Urteil vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 14, m.w.N.). Hierbei kann es sich u.a. auf allgemein zugängliche Fachgutachten stützen (BFH-Urteile vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 16; vom 23.03.2023 VI R 39/20, BStBl II 2023, 854, Rn 21). Fehlt dem FG die erforderliche Sachkunde, um die Frage der wissenschaftlichen Anerkennung zu beurteilen, so ist die Einholung eines Sachverständigengutachtens angezeigt (BFH-Urteil vom 26.06.2014 VI R 51/13, BStBl II 2015, 9, Rn 25); siehe auch BFH-Urteil vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 16 im Fall substantiierter Einwendungen des Steuerpflichtigen gegen die Beurteilung aus medizinischer Sicht.

37
1.6. Maßgeblicher Zeitpunkt für die fehlende wissenschaftliche Anerkennung i.S. des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV ist der Zeitpunkt der Vornahme der Behandlung. Denn das Nachweiserfordernis soll Aufschluss darüber geben, ob eine Behandlungsmethode im Zeitpunkt der Behandlung medizinisch indiziert ist und die angefallenen Aufwendungen daher zwangsläufig zum Zweck der Heilung oder Linderung einer Krankheit entstanden sind (BFH-Urteil vom 18.06.2015 VI R 68/14, BStBl II 2015, 803, Rn 15, m.w.N.).

38
2. Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den zu beurteilenden Fall war ein Nachweis der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung des MDK gemäß § 275 SGB V erforderlich, denn bei der Delfintherapie handelt es sich um eine wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethode.

39
Empfehlungen eines einschlägigen Expertengremiums zur Durchführung einer Delfintherapie existieren weder allgemein, noch zur Behandlung bzw. Linderung gerade der Erkrankung der Tochter der Kläger oder des damit einhergehenden Krankheitsbildes bzw. der Symptomatik. Insbesondere liegt – ohne dass es darauf zwingend ankäme – keine positive Empfehlung des G-BA nach Maßgabe der Richtlinien i.S. der §§ 138, 92 SGB V vor. Die von den Klägern vorgelegten Ausführungen statuieren u.a. selbst, dass die bisher verfügbaren Studien an gravierenden Mängeln in der Durchführung leiden und nicht als repräsentativ angesehen werden können (Stumpf, "Konzepte und Wirksamkeit der Delphintherapien. Ein narratives Review", Manuskript, Seiten 11, 18). Die Wirkungsweise der Therapie sei ungeklärt, weshalb ihr auch kein einheitliches Vorgehen bei der Behandlung zugrundegelegt werde, sondern sie vielmehr vielfältige Erscheinungsformen aufweise, die jeweils unterschiedliche Therapieansätze verfolgen (Stumpf, a.a.O. Seiten 6f., 18). Die dort geschilderten therapeutischen Effekte beziehen sich nicht auf das Leiden gerade der Tochter der Kläger (Stumpf, a.a.O. Seite 15f.). Es lägen im Vergleich zu anderen Behandlungsmethoden nur wenige Befunde vor, die Wirkweise sei noch zu klären (Stumpf, a.a.O. Seite 21ff.). Es wird auf Basis verschiedener Studien mit geringer Probandenzahl lediglich festgestellt, dass solche Therapien nachhaltige Effekte auf Kinder mit Behinderungen erwirken "können" (Stumpf, a.a.O. Seite 18). Dies entspricht nicht den Anforderungen an einen allgemeinen medizinischen Konsens über die Indikation der Therapie im Sinne einer "Zwangsläufigkeit" gemäß § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG in Bezug auf das Leiden der Tochter der Kläger.

40
Eine Vielzahl wissenschaftlicher Publikationen geht nicht von einer medizinischen Standards entsprechenden erwiesenen Wirksamkeit der Delfintherapie aus (Candelieri, "Healing and Caring in Dolphin-Assisted Therapy: Criticisms of Effectiveness and Ethical Issues", Gestalt Theory 2018 Vol. 40, Seiten 328ff.; Fiskdal/Houlihan/Barnes, "Dolphin-Assisted Therapy: Claims versus Evidence", Autism Research and Treatment Vol. 2012, Seiten 4ff; Marino/Lilienfeld, "Dolphin-Assisted Therapy: More Flawed Data and More Flawed Conclusions", WBI Studies Repository 2007, Anthrozoos, 20(3) Seiten 247ff.). Die von vereinzelten Befürwortern angenommenen Vorteile seien allgemein hin nicht bestätigt (Candelieri, "Healing and Caring in Dolphin-Assisted Therapy: Criticisms of Effectiveness and Ethical Issues", Gestalt Theory 2018 Vol. 40, Seiten 331f. m.w.N.). Ein medizinisch-wissenschaftlicher Konsens zu Gunsten der Delfintherapie kann angesichts dieser erheblichen Gegenstimmen zu vereinzelt gebliebenen und kritisierten Studien, die die Delfintherapie befürworten, nicht angenommen werden. So kommt Lämmermann (Dissertation: "Evaluation der Wirksamkeit der delfingestützten Therapie", 2012) nach ihren Studien zwar zu einem durchweg positiven Ergebnis über die am CDTC durchgeführten delfingestützten Therapien, legt jedoch in ihrer Schrift auch die Schwächen ihrer Untersuchungen offen dar (Seite 203ff). Insgesamt ergibt sich aus der von Lämmermann vorgelegten Arbeit überdies der Eindruck einer großen Nähe zum CDTC (siehe Seiten 2, 207), die Zweifel an einer objektiven und neutralen Beurteilung des Behandlungskonzepts aufkommen lässt.

41
Auch die finanz- und sozialgerichtliche Rechtsprechung hielt die Delfintherapie bis zuletzt nicht für eine anerkannte Behandlungsmethode (vgl. BFH-Beschluss vom 15.11.2007, a.a.O.; Beschluss des Finanzgerichts Düsseldorf vom 08.11.2005 1 K 4334/03 E, EFG 2006, 415; Urteil des Landessozialgerichts für das Land Nordrhein-Westfalen vom 23.01.2020 L 16 KR 667/14, juris; Urteil des Landessozialgerichts

Hamburg L 4 SO 35/15, juris; Urteil des Schleswig-Holsteinischen Landessozialgerichts vom 13.11.2001 L 1 KR 45/00, juris).

42
Endlich kann auch der von den Klägern behauptete Behandlungserfolg bei der Tochter der Kläger nicht zur wissenschaftlichen Anerkennung der Delfintherapie führen. Insoweit fehlt es an einer objektivierten Dokumentation über einen Behandlungserfolg und der gebotenen Vielzahl erfolgreich behandelter Fälle, die belastbare Grundlage für eine solche Einordnung darstellen würde.

43
3. Einen qualifizierten Nachweis entsprechend § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV haben die Kläger nicht vorgelegt.

44
3.1. Die Bescheinigung des Kinderarztes war nicht ausreichend. Auf das qualifizierte Nachweiserfordernis gemäß § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV konnte vorliegend auch nicht aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls verzichtet werden.

§ 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV sieht keine Ausnahmen für das qualifizierte Nachweis-erfordernis vor. Aus dem Wortlaut des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV, dem Umkehrschluss zu § 64 Abs. 1 Nr. 1 EStDV und dem Zweck der Norm, bei nicht anerkannten Behandlungsmethoden die medizinische Notwendigkeit gerade durch einen neutralen Sachkundigen feststellen zu lassen, der nicht durch ein bestehendes Vertrauensverhältnis zu dem Steuerpflichtigen beeinflusst werden kann, folgt, dass andere, nicht der Norm entsprechende Nachweise – auch privatärztliche Verordnungen – grundsätzlich unstatthaft sind (BFH-Urteile vom 15.01.2015 VI R 85/13, BStBl II 2015, 586, vom 15.03.2007 III R 28/06, BFH/NV 2007, 1841 und vom 17.12.1997 III R 35/79; Urteil des Finanzgerichts Sachsen-Anhalt vom 18.06.2025 1 K 776/24, EFG 2026, 170, Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.02.2022 7 K 2261/20 E, EFG 2022, 692).

45
3.2. Der qualifizierte Nachweis ist nicht deswegen entbehrlich, weil die Kosten für eine Delfintherapie bei der Einkommensteuerveranlagung 2019 ohne Nachweisverlangen des Finanzamts als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden.

46
Die Einkommensteuer ist eine Jahressteuer (§§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1 EStG). Die Besteuerungsgrundlagen und die Rechtsfolgen sind in jedem Kalenderjahr von den zuständigen Finanzbehörden neu zu ermitteln und zu würdigen. Sie müssen nach dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 1 Abs. 3, 20 Abs. 3 GG, § 85 AO) von ihrer früheren Rechtsauffassung abweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist, selbst dann, wenn diese Rechtsauffassung über längere Dauer praktiziert worden ist und der Steuerpflichtige im Vertrauen auf diese Praxis disponiert hat (BFH-Urteil vom 23.08.2017 VI R 70/15, BStBl II 2018, 174). Ausnahmsweise kann eine Bindung für künftige Veranlagungszeiträume eintreten, wenn das Finanzamt eine ausdrücklich verbindliche Zusage für die weitere Behandlung dieses Falles in künftigen Veranlagungszeiträumen abgegeben hat (BFH-Urteil vom 13.12.1989 X R 208/87, BStBl II 1990, 274) oder die Finanzbehörde einen anderen Vertrauenstatbestand geschaffen hat, der das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Fortsetzung ihres bisherigen Verhaltens nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig erscheinen lässt, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ausnahmsweise zurücktreten muss (BFH-Urteil vom 29.04.2008 VIII R 75/05, BStBl II 2008, 817).

47
Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt ein Schutz des Vertrauens der Kläger in die künftige Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung durch den Beklagten nicht in Betracht. Ein besonderer Vertrauenstatbestand wurde nicht geschaffen.

48
Der Beklagte berücksichtigte die Aufwendungen für die Delfintherapie bei der Einkommensteuerveranlagung 2019 – ohne dass dies im hiesigen Verfahren zu entscheiden wäre – zu Unrecht zugunsten der Kläger. Der Beklagte erörterte jedoch bei der Veranlagung 2019 nicht die Behandlung der Therapie in künftigen Veranlagungszeiträumen, eine auch nur informelle Zusage weiterer Anerkennung gab er nicht ab. Auch eine Selbstbindung der Verwaltung kommt angesichts des Umstands, dass die Berücksichtigung der Therapieaufwendungen 2019 entgegen des Nachweiserfordernisses gemäß

§ 33 Abs. 2 Satz 1, Abs. 4 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV rechtswidrig war, nicht in Betracht, weil es keine Gleichheit im Unrecht gibt. Hinzu kommt vorliegend, dass das "Vertrauen" der Kläger in die Handhabung lediglich auf einem einzigen und vereinzelt gebliebenen Vorgehen des Beklagten beruhte und sich alleine in der Nichtbeanstandung der unzutreffenden Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung erschöpfte. Spätestens seit Einführung des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV im Jahr 2011 ergab sich das qualifizierte Nachweiserfordernis auch unmittelbar aus dem Verordnungstext und der einschlägigen Rechtsprechung auch zum konkreten Fall einer Delfintherapie. Weitere Anknüpfungspunkte für ein besonders schutzwürdiges Vertrauen der Kläger in das bisherige Verhalten des Beklagten in Bezug auf die Handhabung der Therapiekosten sind nicht ersichtlich.

49
3.3. Das Erfordernis einer qualifizierten Bescheinigung gilt auch für die Fälle seltener Erkrankungen.

50
Zentrale Anforderung an außergewöhnliche Belastungen ist ihre Zwangsläufigkeit (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG). Zweck des qualifizierten Nachweiserfordernisses gemäß § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV ist es, durch Einschaltung eines neutralen Sachkundigen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG, § 85 AO) in solchen Fällen sicherzustellen, in denen die ernsthafte Möglichkeit eines Abzugs der Kosten privater Lebensführung unter dem Gesichtspunkt der außergewöhnlichen Belastung für Krankheit besteht (vgl. z.B. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. a) EStDV, s.o.). Dieser Zweck kommt auch in den Fällen des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV zum Tragen, weil die Zwangsläufigkeit i.S. des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden mangels medizinischer Indikation zur Heilung bzw. Linderung einer Krankheit nicht ohne Weiteres unterstellt werden kann. Ihre Auswirkung auf die Krankheit ist, entsprechend dem übrigen Katalog des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV, grundsätzlich nicht von vornherein messbar und bedarf daher eines formalisierten Verfahrens (BFH-Urteil vom 23.03.2023, a.a.O.). Dieser Zweck ist aber auch einschlägig, wenn die Krankheit so selten ist, dass anerkannte Behandlungsmethoden nach den oben genannten Grundsätzen deshalb nicht zu gewinnen sind, weil schon mangels abstrakter Möglichkeit einer Vielzahl von erfolgreich behandelten Fällen eine belastbare empirische Erkenntnis im Rahmen wissenschaftlicher Studien nicht erzielt werden kann. Denn gerade in einem Fall, in dem die medizinische Indikation nicht unter Rückgriff auf eine anerkannte Behandlungsmethode unterstellt werden kann, wird nach Maßgabe der Grundentscheidung der Feststellungslast des Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen abweichend von den Grundsätzen der Rechtsprechung über Krankheitskosten ein Nachweis der Zwangsläufigkeit im Einzelfall erforderlich, der ausweislich § 33 Abs. 1 EStG i.V.m. § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV in der dort bestimmten Form zu erbringen ist. Auch in diesem Rahmen erfordert der Zweck der Vermeidung von Gefälligkeitsattesten die Einschaltung des neutralen Dritten gemäß § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV.

51
3.4. Der Senat hält fest, dass die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Behandlungskosten nicht alleine daran scheitert, dass die Tochter A an einer äußerst seltenen Genmutation leidet, für die wissenschaftliche Therapieansätze bislang ggf. nicht hinreichend erforscht sind.

52
Wenngleich der bei der Tochter A vorliegende Gendefekt eine äußerst seltene Erscheinungsform darstellt, äußert sich dieser in Symptomen (z.B. retardierte Entwicklung), die auch bei anderen, häufiger auftretenden Krankheitsursachen in Erscheinung treten. Die Delfintherapie stellt jedoch auch bei keiner dieser häufiger vorkommenden Erkrankungen und Symptomatiken eine anerkannte Therapieform dar.

53
3.5. Auch das Vorliegen von besonderen Umständen während der Corona-Pandemie führt zu keinem anderen Ergebnis. Insbesondere ist es nicht geboten, das Nachweiserfordernis des § 64 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 EStDV nicht anzuwenden, weil Unmögliches verlangt würde.

54
3.5.1. Eine teleologische Reduktion einer Norm kommt zwar nach dem allgemeinen Rechtsgrundsatz "impossibilium nulla est obligatio" in Betracht, wenn die betreffende Norm im Einzelfall vom Rechtsunterworfenen etwas Unmögliches verlangt. Der qualifizierte Nachweis war jedoch vorliegend nicht schlechthin unmöglich zu erbringen.

55
Unmöglichkeit bezeichnet ein dauerndes, unüberwindbares Hindernis, das der Erfüllung einer Rechtspflicht entgegensteht. Der Steuerpflichtige hat Anspruch auf Ausstellung eines Nachweises i.S. des § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV, wenn die Voraussetzungen für die Bescheinigung gegeben sind, § 64 Abs. 2 EStDV. Er kann auf die Erteilung eines solchen Attests klagen oder ein selbständiges Beweisverfahren gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 485ff. ZPO anstrengen (BFH-Urteil vom 14.02.1980 VI R 218/77, BStBl II 1980, 295). Daneben kann der Nachweis gemäß § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStDV auch durch eine ärztliche Bescheinigung des MDK erbracht werden.

56
Gemessen daran forderte § 64 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 lit. f) EStDV von den Klägern nichts Unmögliches.

57
Es wird durch den Senat nicht in Abrede gestellt, dass im Winter und Frühjahr 2021 die Prioritäten von Gesundheitsbehörden der Bekämpfung und Kontrolle der Corona-Pandemie galten. Es mag durchaus sein, dass die Einholung von amtsärztlichen Gutachten und ärztlichen Bescheinigungen des MDK mit erheblichen Wartezeiten verbunden gewesen wäre.

58
Es ist jedoch weder vorgetragen noch erkennbar, dass sich die Kläger um die Erstellung eines amtsärztlichen Gutachtens oder einer ärztlichen Bescheinigung des MDK vor Behandlungsbeginn überhaupt bemüht haben. Die von den Klägern angenommenen Wartezeiten basierten ihrerseits lediglich auf Erfahrungswerten. Die mutmaßlich lange Dauer eines solchen Verfahrens begründet für sich genommen noch keine Unmöglichkeit im Sinne eines dauerhaften Hindernisses bei der Erlangung des qualifizierten Nachweises.

59
Zudem stand den Klägern gerichtlicher Rechtsschutz offen. Der Einwand, dieser sei ihnen "unzumutbar" gewesen, kann nicht berücksichtigt werden, wenn noch nicht einmal die außergerichtlichen Möglichkeiten ausgeschöpft sind und die Kläger nach Kenntnis des Klägervertreters keinen Widerspruch gegen die ablehnende Kostenübernahme der Krankenkasse eingelegt haben. Dies gilt umso mehr, als die Inanspruchnahme staatlichen Rechtsschutzes als gerade zur Lösung entsprechender Konfliktlagen bereitgestelltes Instrument wohl nur in extremen Notlagen als "unzumutbar" gelten kann. Hinzu kommt vorliegend auch, dass gerade die Beitreibung im selbständigen Beweissicherungsverfahren nicht eine "letztinstanzliche Entscheidung" erfordert, für die nach Klägeransicht Jahre hätten vergehen müssen. Hinzu tritt die Möglichkeit von Eilrechtsschutz.

60
Zu Gunsten der Kläger kann insoweit auch nicht berücksichtigt werden, dass der Zeitraum zwischen Anmeldung und Behandlung nur drei Monate betrug, in der das Zeugnis nicht beizubringen war, denn sie hätten bereits vor der Anmeldung einen qualifizierten Nachweis beschaffen können, wie dies auch mit dem privatärztlichen Zeugnis des Kinderarztes im Januar 2021, vor Anmeldung zur Therapie im April 2021 erfolgt ist. Es ist nicht ersichtlich, weshalb im Januar 2021 keine Bescheinigung beim Amtsarzt für eine Therapie zu einem späteren Zeitpunkt angefragt hätte werden können.

61
3.5.2. Zuletzt ändert auch die Corona-Pandemie an sich nichts an dem qualifizierten Nachweiserfordernis. Eine Anpassung oder Suspendierung des Nachweiserfordernisses aus § 64 EStDV ist nicht erfolgt. Soweit die Kläger geltend machen, es sei treuwidrig, dass sich der Staat auf die Nachweispflicht berufe, obwohl der Nachweis durch staatliche Maßnahmen erschwert sei, ist darauf hinzuweisen, dass die Erschwernis nicht auf einem vom Beklagten oder den Behörden zurechenbaren Umstand, sondern der Corona-Pandemie als höherer Gewalt beruhte.

62
3.5.3. Da eine Berücksichtigung der geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung aus den o.g. Gründen im Streitfall nicht in Betracht kommt, bedarf es keiner weiteren Ausführungen zur Angemessenheit der konkret geltend gemachten Aufwendungen. So muss das Gericht nicht mehr aufklären, ob die in Ansatz gebrachte Aufenthaltsdauer mit 21 gebuchten und 19 erfolgten Übernachtungen angesichts des mit 12

Tagen weit kürzeren Therapiezeitraums sachlich gerechtfertigt war und nicht eine anteilige Kürzung der geltend gemachten Kosten veranlasst wäre.

63
Die Kläger haben die Kosten des Verfahrens zu tragen, da sie mit ihrer Klage keinen Erfolg haben (§ 135 Abs. 1 FGO).