

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden V und die weiteren Senatsmitglieder R, L1 (Wirtschaftskammer Niederösterreich) und L2 (Arbeiterkammer Wien) in der Beschwerdesache Bf., W, vertreten durch Bammer, Mayer & Treu, Rechtsanwälte, Esteplatz 4, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 22. Februar 2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Dezember 2015, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO und Einkommensteuer 2013, vertreten durch FA, Fachbereich, im Beisein der Schriftführerin SF in der Sitzung am 7. November 2018, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe:

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) habe in der Einkommensteuererklärung 2013 Kosten für eine künstliche Befruchtung (In-vitro-Fertilisation - kurz "IVF") in den USA am Center for Human

Reproduction in New York in Höhe von € 71.071,28 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Diese Kosten gliederten sich im Detail wie folgt auf:

Kosten IVF-Behandlung in New York	33.682,62
Arzt- und Laborkosten zur Diagnose und Vorbereitung	7.006,29
Medikamente	17.402,84
Reise- und Aufenthaltskosten (Flüge, Hotel in New York)	12.979,53
	71.071,28

Eine außergewöhnliche Belastung sei steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie zwangsläufig erwachse. Eine Behandlung im Ausland weise dieses Merkmal nur auf, wenn aus medizinischer Sicht objektiv der gleiche Behandlungserfolg im Inland nicht gegeben wäre. Aus dem Jahresbericht 2013 des IVF-Fonds gehe hervor, dass im Jahr 2013 in Österreich 27 Krankenanstalten in Vertragsbeziehung mit dem Fonds gestanden seien. Nach Ansicht der Behörde sei daher ein Behandlungserfolg im Inland objektiv möglich. Die Aufwendungen für die Behandlung am Center for Human Reproduction in New York seien daher nicht anzuerkennen.

Des Weiteren habe die Bf. zum Zeitpunkt des Behandlungsbeginns im Jahr 2013 bereits das 46. Lebensjahr vollendet. Laut IVF-Fondsgesetz werde eine 70%iger Kostenersatz jedoch nur dann geleistet, wenn die Frau zum Zeitpunkt des Beginns der Behandlung das 40. Lebensjahr noch nicht überschritten hat.

Da die Erfolgchancen einer künstlichen Befruchtung mit eigenen Eizellen ab dem 40. Lebensjahr gegen Null gingen und diese nicht mehr gefördert werde, könne daher auch aus steuerlicher Sicht die Behandlung nicht mehr als Heilbehandlung angesehen werden (vgl. Bericht vom 4. Dezember 2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 1).

Da sich demnach der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 9. März 2015 als nicht richtig erweise, werde der Einkommensteuerbescheid 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben (vgl. Bericht vom 4. Dezember 2015 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 2).

Gegen den Aufhebungsbescheid und gegen den in der Folge ergangenen Sachbescheid hat die Bf. mit nachstehender Begründung Beschwerde erhoben:

A) Gründe für die Rechtswidrigkeit des Aufhebungsbescheides

1. Eine Bescheidaufhebung wäre nur dann zulässig gewesen, wenn sich der Spruch des Bescheides vom 9. März 2015 als unrichtig erwiesen hätte. Tatsächlich sei dieser Bescheid jedoch gesetzeskonform, da darin die geltend gemachten Kosten der IVF-Behandlungen in voller Höhe von € 71.071,28 als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien.

Im Einzelnen sei dazu Folgendes auszuführen:

Die Rechtsmeinung des Finanzamtes, dass sich aus der Tatsache, wonach die Bf. auf Grund ihres Alters keinen Anspruch auf Kostenersatz nach dem IVF-Fonds-Gesetz habe, zwingend ergebe, dass die Kosten für ihre IVF-Behandlungen nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 anzuerkennen seien, stehe im Widerspruch zur Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Im Erkenntnis vom 3. November 2005, 2002/15/0124, sei es um die Kosten der künstlichen Befruchtung einer Steuerpflichtigen, die ebenso wie die Bf. bereits über 40 Jahre alt gewesen sei und daher keinen Kostenersatzanspruch nach dem IVF-Fonds-Gesetz gehabt habe, gegangen.

Aus dieser Entscheidung gehe eindeutig hervor, dass es für die Beurteilung, ob die Kosten einer In-vitro-Fertilisation eine außergewöhnliche Belastung darstellen, nicht entscheidend sei, ob ein Kostenanspruch nach dem IVF-Fonds-Gesetz besteht, sondern es komme vielmehr ausschließlich darauf an, welche Ursache die Fortpflanzungsunfähigkeit habe. Nur dann, wenn diese freiwillig herbeigeführt worden sei, wäre eine Anerkennung der Kosten als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Da es völlig unzweifelhaft sei, dass die Bf. ihre Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt habe, seien ihre geltend gemachten IVF-Behandlungskosten ohne weitere Prüfung - insbesondere auch ohne Prüfung der Erfolgsaussichten der Behandlungen (siehe dazu auch Punkt 5.) - als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

2. Gegen die Richtigkeit dieser Judikatur bestünden keine Bedenken. Denn weder aus § 34 EStG 1988 noch aus den Vorschriften des IVF-Fonds-Gesetzes sei abzuleiten, dass ein Kostenersatzanspruch nach dem IVF-Fonds-Gesetz eine zwingende Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung von IVF-Behandlungskosten als außergewöhnliche Belastung sei.

Die gegenteilige Ansicht, für die kein sachlicher Grund ersichtlich sei, würde zu einer doppelten Benachteiligung und somit zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung von über 40-jährigen Frauen führen, da sie weder Anspruch auf einen Zuschuss nach dem IVF-Fonds-Gesetz noch auf steuerliche Absetzbarkeit ihrer Kosten hätten. Demgegenüber könne eine Frau, die das 40. Lebensjahr noch nicht vollendet habe, sowohl einen Zuschuss nach dem IVF-Fonds-Gesetz in Anspruch nehmen als auch den von ihr selbst zu tragenden Teil als außergewöhnliche Belastung steuerlich geltend machen.

Diese sachlich nicht gerechtfertigte, erhebliche Benachteiligung älterer Frauen im Zusammenhang mit der Absetzbarkeit von IVF-Kosten würde den Gleichheitsgrundsatz verletzen und wäre daher verfassungswidrig.

3. Der völlige Ausschluss von über 40-jährigen Frauen von jeder staatlichen finanziellen Unterstützung bei künstlichen Befruchtungen - also sowohl vom Kostenersatz nach dem IVF-Fonds-Gesetz als auch von der Möglichkeit, ihre Behandlungskosten steuerlich abzusetzen - würde außerdem einen Eingriff in das durch Art. 8 EMRK verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf ein Familienleben begründen.

Denn nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte sei auch die Möglichkeit der Erfüllung eines Kinderwunsches mit Hilfe der In-vitro-Fertilisation von diesem Grundrecht erfasst (EGMR 10. April 2007, *Evans/Großbritannien*, Nr. 6339/05; EGMR 4. Dezember 2007, *Dickson/Großbritannien*, Nr. 44362/04).

Wenn ein Staat - insbesondere in einem medizinisch problematischen Fall wie dem der Bf. - einer Frau im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung keinerlei finanzielle Unterstützung leistet, würde das dazu führen, dass die Ausübung ihres durch Art. 8 EMRK gewährleisteten Grundrechts erheblich erschwert bzw. sogar unmöglich gemacht werde. Sie wäre nämlich angesichts der damit verbundenen erheblichen Kosten gezwungen, eine In-vitro-Behandlung trotz - zumindest mittelfristig - sehr guter Erfolgsaussichten gar nicht erst zu beginnen oder, wenn sie nicht sofort zu einer erfolgreichen Schwangerschaft führe, vorzeitig abubrechen.

4. Auch die Meinung des Finanzamtes, dass die Erfolgchancen einer künstlichen Befruchtung ab dem 40. Lebensjahr gegen Null gingen und daher keine Heilbehandlung vorliege, sei verfehlt.

Zu dieser Problematik habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0138, ausgeführt, dass im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern die Kosten einer In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung zu finden hätten, wenn die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt worden sei. Dabei spiele es nach der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes keine Rolle, ob die Unfruchtbarkeit der Frau überhaupt als Krankheit und die künstliche Befruchtung als Heilbehandlung anzusehen sei.

Für die steuerliche Absetzbarkeit der Kosten einer IVF-Behandlung komme es also nicht darauf an, ob es sich dabei um eine Heilbehandlung handle.

Auch das Kriterium der Zwangsläufigkeit spiele entgegen der Ansicht des Finanzamtes keine Rolle. In der zitierten Entscheidung habe der Verwaltungsgerichtshof nämlich ausgesprochen, dass im Zusammenhang mit einer In-vitro-Fertilisation im Hinblick auf das öffentliche

Interesse der Gesellschaft an Kindern die Zwangsläufigkeit von vornherein unterstellt werden müsse. Als einzige Frage sei daher zu prüfen, ob die Fortpflanzungsunfähigkeit freiwillig herbeigeführt worden sei. Letzteres sei bei der Bf., wie bereits oben ausgeführt, nicht der Fall gewesen.

5. Zur Frage der Erfolgsaussichten der IVF-Behandlungen seien die Ausführungen im Bericht vom 4. Dezember 2015 widersprüchlich:

Einerseits argumentiere das Finanzamt, dass ein Behandlungserfolg im Inland objektiv möglich gewesen sei, da die Bf. 27 österreichische Krankenanstalten hätte aufsuchen können und andererseits meine sie aber, dass die Erfolgsaussichten einer künstlichen Befruchtung angesichts des Alters der Bf. gegen Null gingen und daher ein Behandlungserfolg im Inland doch nicht möglich gewesen sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass dann, wenn die Kosten einer künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, die Erfolgsaussichten dieser Behandlung nicht relevant seien. Die Beurteilung, ob eine ärztliche Maßnahme erfolgversprechend, also zur Besserung eines bestimmten Zustandes notwendig sei, sei nämlich ein Teil der Prüfung der Zwangsläufigkeit (vgl. VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Im Fall einer In-vitro-Fertilisation sei jedoch, wie der Verwaltungsgerichtshof im bereits oben erwähnten Erkenntnis zu 2005/15/0138 ausgesprochen habe, die Zwangsläufigkeit - und daher die Wahrscheinlichkeit eines Erfolges der IVF-Behandlung - gerade nicht zu prüfen.

Dementsprechend sei der Verwaltungsgerichtshof in den beiden oben zitierten Erkenntnissen 2002/15/0124 und 2005/15/0138 auch nicht näher darauf eingegangen, ob die IVF-Behandlungen der dortigen Beschwerdeführerinnen überhaupt zu einer erfolgreichen Schwangerschaft geführt haben.

6. Selbst wenn man davon ausginge, dass es sehr wohl darauf ankomme, ob die IVF-Behandlungen der Bf. erfolgversprechend gewesen seien, würde das nichts daran ändern, dass die entstandenen Kosten als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien:

Dass die Bf. infolge der Behandlungen noch kein Kind zur Welt gebracht habe, sei nicht relevant. Denn nach der allgemeinen Judikatur zu § 34 EStG 1988 sei bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Kosten nicht zu prüfen, ob ein konkreter Erfolg eingetreten sei. Vielmehr müssten auf Basis einer ex-ante-Betrachtung objektive Erfolgsaussichten bestehen (VwGH 89/14/0108).

Das treffe im vorliegenden Fall zu, da die Behandlung in New York - wie im Folgenden zu zeigen sei - im Vergleich zur Behandlung in Wien von Anfang an zu deutlichen Fortschritten bei der Bf. geführt habe (insbesondere sei dabei die Ursache für ihre Kinderlosigkeit erkannt

und der für die Schwangerschaft relevante FSH-Wert gesenkt worden) und weiterhin erfolgversprechend sei, auch wenn die Bf. noch kein Kind zur Welt gebracht habe.

7. Im Einzelnen sei zum Behandlungsverlauf der Bf. Folgendes auszuführen:

Nach mehreren vergeblichen Versuchen, auf natürlichem Weg ein Kind zu bekommen (ua. habe die Bf. im Herbst 2009 eine Fehlgeburt erlitten und sei ihr im Jahr 2011 ein Gebärmutter-Tumor entfernt worden) habe die Bf. im Jahr 2013 auf Anraten ihres Gynäkologen das Kinderwunschzentrum XY in Wien aufgesucht. Dort habe ihr der behandelnde Arzt mitgeteilt, dass sie auf Grund ihres hohen FSH-Wertes (19,1) keine Chance habe, mit eigenen Eizellen schwanger zu werden und ein gesundes Kind auszutragen.

Nach einem erfolglosen Behandlungsversuch sei im Kinderwunschzentrum XY jede weitere Behandlung abgelehnt worden, da sie sinnlos wäre.

Angesichts des Umstandes, dass die Bf. diese negative Auskunft von einem renommierten Kinderwunschzentrum erhalten habe, sei es ihr nicht zumutbar gewesen, auch noch die anderen 26 österreichischen In-vitro-Fertilisationsinstitute aufzusuchen; dort wäre es ihr nicht anders ergangen. Die Zahl der im Inland zur Verfügung stehenden Einrichtungen sage nichts darüber aus, dass sie auch Behandlungsmethoden anbieten würden, die für den problematischen Fall der Bf. geeignet seien.

In der Folge habe sie sich im Mai 2013 an das Center for Human Reproduction in New York, das weltweit eine sehr hohe Reputation genieße, gewandt. Nach diversen Untersuchungen (einige von diesen würden in Österreich gar nicht angeboten) habe ihr das Institut mitgeteilt, dass sie gute Chancen habe, ein Kind zu bekommen und dass - was in Österreich nicht erkannt worden sei - ihre bisherige Kinderlosigkeit auf einer autoimmunen Erkrankung beruhe, der zufolge Embryonen als Fremdkörper abgestoßen werden würden.

Im September 2013 sei mit der ersten Stimulation in New York begonnen worden. Dabei hätten zwar drei Eizellen abgenommen werden können, es hätten sich aber keine Embryonen entwickelt.

Im Oktober 2013 habe die Bf. beim zweiten Zyklus in New York fünf Follikel und einen FSH-Wert von 8 gehabt. Kurz darauf sei ihr von ihren österreichischen Ärzten geraten worden, die Stimulation abubrechen, da ihrer Meinung nach keine Chance auf eine Punktion bestünde. Sie sei aber dem Rat ihrer New Yorker Ärzte gefolgt und habe die Stimulation fortgesetzt. Das habe dazu geführt, dass - was ihre Wiener Ärzte für unmöglich gehalten hätten - ihr Ende Oktober 2013 drei Eizellen abgenommen worden seien und sodann der erste Transfer mit einem gesunden Embryo erfolgt sei.

Allerdings sei es zu keiner Einnistung gekommen, ebensowenig beim Zyklus im Dezember 2013 (zu diesem Zeitpunkt habe der FSH-Wert 6,4 im Vergleich zum Wert von 19,1 zu Beginn ihrer Behandlung in Wien betragen). Im Jänner 2014 habe sie den vierten Zyklus (FSH-Wert von 1,8) begonnen und sei nach einem Transfer mit drei Embryonen schwanger geworden. Im Februar 2014 habe sie allerdings eine Fehlgeburt erlitten.

Außerdem habe die Bf. in Wien mehrere Infusionen zur Behandlung ihrer autoimmunen Erkrankung erhalten.

Nach einigen erfolglosen Versuchen und Behandlungspausen sei die Bf. im Mai 2015 schwanger geworden; es sei jedoch zu einer neuerlichen Fehlgeburt gekommen.

Danach habe die Bf. die IVF-Behandlung vorerst unterbrochen, da sie auf Grund des anhängigen steuerlichen Verfahrens mit einer erheblichen Belastung konfrontiert sei.

8. Vertrete man entgegen den obigen Ausführungen unter Punkt 5. die Auffassung, dass es für die rechtliche Beurteilung sehr wohl relevant sei, ob die IVF-Behandlungen erfolgversprechend waren, hätte das Finanzamt zur medizinischen Vorgeschichte der Bf., zu ihren erfolglosen Behandlungen in Österreich und zum Behandlungsverlauf in New York Ermittlungen anstellen und entsprechende Feststellungen treffen müssen.

Hätte das Finanzamt das getan, wäre es zum Ergebnis gekommen, dass die Bf. auf Grund ihrer körperlichen Situation gezwungen gewesen sei, eine nur in New York angebotene Spezialbehandlung, zu deren Durchführung keine österreichische Einrichtung in der Lage sei, in Anspruch zu nehmen.

Da zur Erforschung der materiellen Wahrheit hinsichtlich dieser Punkte - sofern man davon ausgehe, dass sie überhaupt relevant seien - besondere Fachkenntnisse erforderlich seien, hätte das Finanzamt dazu ein medizinisches Sachverständigengutachten einholen müssen (vgl. VwGH 2010/17/0167). Da das Finanzamt zu den eben erwähnten Fragen keine konkreten Feststellungen getroffen und von der Einholung eines Sachverständigengutachtens abgesehen habe, leide der angefochtene Bescheid an einem wesentlichen Verfahrensmangel.

Es werde daher zum Beweis dafür, dass für die Bf. nach der oben unter Punkt 7. genannten negativen Prognose des Kinderwunschzentrums XY eine IVF-Behandlung in Österreich nicht mehr zumutbar gewesen und nur die im Center for Human Reproduction in New York angebotene Behandlung erfolgversprechend gewesen sei, die Einvernahme der Bf. und die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt.

Weiters werde zu diesem Beweisthema ein Konvolut von ärztlichen Bestätigungen und Behandlungsunterlagen vorgelegt. Außerdem werde diesbezüglich auf die bereits im

Betriebsprüfungsverfahren vorgelegten Bestätigungen Dris. ZZ vom 27. Juli 2015 und des Centers for Human Reproduction vom 6. Februar 2015 verwiesen.

9. Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass - wie sich auch aus den von der Bf. im steuerlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen ergebe - nicht die gesamten geltend gemachten Kosten von € 71.071,28 durch die Behandlungen in New York hervorgerufen worden seien. Einige Ausgaben seien von ihr in Österreich getätigt worden und zwar nicht nur im Zusammenhang mit der in New York erfolgten Behandlung, sondern auch im Zuge ihrer Infusionsbehandlungen sowie eines Versuches zur Eizellenentnahme beim Kinderwunschzentrum XY in Wien.

Hinsichtlich der in Österreich aufgewendeten Kosten stelle sich daher die vom Finanzamt aufgeworfene Frage gar nicht, ob für die Bf. die Inanspruchnahme eines inländischen anstatt eines ausländischen Institutes zumutbar gewesen sei.

10. Da somit der Aufhebungsbescheid als rechtswidrig aufzuheben sei, sei auch der in der Folge neu ergangene Einkommensteuerbescheid 2013 aufzuheben.

B) Gründe für die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheides 2013

Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis kommt, dass der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 16. Dezember 2015 grundsätzlich zulässig war (insbesondere deshalb, weil erst bei der Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides 2013 die Frage der außergewöhnlichen Belastung detaillierter zu prüfen war), werde der neu ergangene Bescheid vom 16. Dezember 2015, betreffend die Einkommensteuer 2013 mit der Begründung bekämpft, dass die von der Bf. getragenen IVF-Kosten von € 71.071,28 zu Unrecht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden seien.

Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf das unter den Punkten IV.1. bis IV.9. erstattete Vorbringen verwiesen.

Das Finanzamt hat die abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 folgendermaßen begründet:

"Bei Frau Bf. besteht seit ca. 18 Jahren der unerfüllte Wunsch nach einem Kind. In Österreich wurden bereits mehrere IVF-Versuche erfolglos durchgeführt, deren Kosten bisher nicht als

a.o. Belastung in den Steuererklärungen geltend gemacht wurden, da diese unter der zumutbaren Mehrbelastungsgrenze lagen.

Im Rahmen der Außenprüfung wurden von der Bf. die jahrelangen Behandlungsschritte dargelegt und die Unterlagen dazu eingesehen - es kann dabei dem gezeichneten Bild lt. Pkt. 7 (Fehlgeburten, Tumorerkrankung aufgrund von Hormonbehandlungen ...) der Beschwerde gefolgt werden.

Aus dem Schreiben vom 15.2.2016 des Kinderwunschzentrums XY, gezeichnet von Univ. Prof. Dr. XX, geht hervor, dass der Bf. aufgrund der Anamnese, des ständig erhöhten FSH-Spiegels (Follikel stimulierendes Hormon - hoher Wert ist für eine angestrebte Schwangerschaft ungünstig) und in Anbetracht des Lebensalters (geb. 1967) von weiteren IVF-Behandlungen abgeraten wurde. Aus Sicht der Klinik bestand zu diesem Zeitpunkt keinerlei realistische Chance mehr auf eine mögliche Schwangerschaft.

Auch die Entscheidung des IVF-Fonds, eine finanzielle Unterstützung nur bis zum 40. Lebensjahr zu gewähren basiert darauf, dass allgemein eine durchschnittliche Schwangerschaftsrate von 18% pro Behandlung gewährleistet werden kann, jedoch diese Rate ab dem 40. Lebensjahr nicht mehr zu erreichen ist.

Aus dem von der steuerlichen Vertretung der Bf. zitierten VwGH-Erkenntnis 2002/15/0124 ist nicht abzuleiten, dass der VwGH dahin tendiert, bei einer Frau von über 40 Jahren eine IVF-Behandlung als ag. Bel. anzuerkennen, da der angefochtene Bescheid aufgrund eines Verfahrensmangels aufzuheben war und über die Altersbegrenzung keinerlei Aussage abgeleitet werden kann.

Um den dringenden Wunsch, ein Kind aus den eigenen Eizellen zu produzieren, weiter verfolgen zu können, wurde von der Bf. ab dem Jahr 2013 mit Behandlungen in New York begonnen (ebenso gab es in New York 2014 weitere IVF-Versuche - Kosten € 75.455; 2015 erfolgten Behandlungen in Los Angeles - deren Gesamtkosten zum Abschluss des Prüfverfahrens noch nicht bekannt waren).

Die im Jahr 2013 als ag. Belastung geltend gemachten Kosten in Höhe von € 71.071,28 gliedern sich wie folgt:

IVF-Behandlungen New York	33.682,62
Arzt- und Laborkosten zur Diagnose und Vorbereitung	7.006,29
Medikamente	17.402,84
Reise- u. Aufenthaltskosten (Hotel, Flüge - NY)	12.979,53

Zu den Behandlungen in den USA ist zusätzlich anzumerken, dass der derzeitige Partner der Bf., Herr DDr. NN (dt. Staatsbürger, geb. am 00.0.0000) als Professor für Radiologie am YY Medical Center der UUU arbeitet und auch ganzjährig dort wohnhaft ist.

Dazu sieht § 2 des österreichischen Fortpflanzungsmedizingesetzes vor, dass eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung lediglich bei Ehepaaren, eingetragenen Partnerschaften und Lebensgemeinschaften durchzuführen ist. Unter Lebensgemeinschaft ist schlechthin eine länger andauernde Wohn-, Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft zu verstehen.

Zudem kommen bei den IVF-Versuchen in den USA, lt. Angaben der Klinik, Stimulationen zur Anwendung, die ungewöhnlich hoch dosiert sind bzw. viele Tage andauern, also wird dort ein Vorgehen gewählt, das nicht den europäischen Standards entspricht.

Zwar konnte der FSH-Wert in den USA gesenkt werden, die Bw. wurde auch schwanger, jedoch konnten in den Jahren 2013 bis 2015 keine anderen Ergebnisse erzielt werden, als in den Jahren zuvor in Österreich (siehe Bestätigung der Klinik XY).

Die in den USA diagnostizierte Autoimmunerkrankung (Pkt. 7 der Beschwerde), welche lt. Belege der Bw. bewirkt, dass der Körper kein Kind austragen kann und dieses Gewebe von sich weist, mag zwar in den USA festgestellt worden sein, dadurch ist aber nicht nachgewiesen, ob diese Selbstimmunisierung des Körpers nicht die Folge der jahrzehntelangen Hormonbehandlungen ist - und somit auch selbst herbeigeführt wurde. Folgt man der gängigen medizinischen Literatur, existieren für Autoimmunerkrankungen zwar Behandlungsmöglichkeiten, um massiven körperlichen Auswirkungen Linderung zu verschaffen, jedoch bestehen keinerlei Chancen auf gänzliche Ausheilung (lt. Immunologe Prof. MM - Direktor des Institutes für Immunologie an der XXXX), somit kann der Hinderungsgrund, der einer möglichen Schwangerschaft entgegensteht, nie zur Gänze beseitigt werden.

In dem von der steuerlichen Vertretung zitierten VwGH-Erkenntnis 2005/15/0138 kommt jenes Argument zum Tragen, dass das Erfordernis der Zwangsläufigkeit auf Grund des übermächtigen Interesses der Gesellschaft an Kindern nicht zu prüfen sei und somit die Kosten einer medizinisch indizierten In-vitro-Fertilisation eine ag. Belastung sein können.

Der VwGH legt sich dabei aber in seiner Argumentation auf keine Ausschließlichkeit fest, dass IVF-Behandlungen ungeprüft als ag. Belastung angesehen werden müssen, sondern er spricht sich dafür aus, dass sie es sein können, wenn auch die medizinische Indikation gegeben ist.

Im ggstl. Fall hat die renommierte österreichische Kinderwunschklinik XY der Bf., nach jahrelangen Versuchen mit wesentlichen gesundheitlichen Folgen (vgl. Pkt. 7 der Beschwerde), von weiteren Behandlungen abgeraten.

Somit ist dem Erfordernis laut VwGH nicht entsprochen, ohne dabei explizit auf die Altersschwelle des IVF-Fonds Bezug zu nehmen, da die weitere Vorgehensweise von Frau Bf. seitens des österreichischen medizinischen Systems keineswegs medizinisch indiziert war, sondern als Manifestation ihres unbedingten Kinderwunsches, ohne Rücksicht auf die gesundheitlichen Folgen anzusehen ist.

Seitens der Behörde stand zur Beurteilung, ob die Kostentragung für einen vom österreichischen Gesundheitssystem nicht zu befürwortenden und von der Bf. selbst so bezeichneten "problematisch medizinischen Fall einer IVF-Behandlung" mit Methoden, die im Inland aus medizinischen Gründen nicht zur Anwendung kommen, von der Allgemeinheit zu erfolgen hat.

Art. 8 EMRK mit den in der Beschwerde zitierten Urteilen der EMRK findet im gegenständlichen Fall keinen Anwendungsbereich. Keineswegs wird ein Eingriff der Behörde in die private Sphäre der Bf. getätigt und ihr die gewollte Vorgehensweise untersagt. Die Entscheidung für oder gegen weitere medizinische Behandlungen betrifft die Privatsphäre der Bf., darüber wird im Rahmen dieser Beschwerdevorentscheidung nicht abgesprochen.

Ob eine persönliche, nach dem Standard des österreichischen Gesundheitssystems nicht empfohlene Entscheidung, von der Allgemeinheit mitzutragen ist, ist nicht nach Art. 8 EMRK zu beurteilen. Vielmehr hat die Finanzbehörde den gesetzlichen Auftrag, zu prüfen, ob und in welchem Umfang die steuerliche Absetzbarkeit der geltend gemachten Kosten aufgrund der österreichischen Gesetzeslage besteht.

Von der Erstellung eines Gutachtens konnte Abstand genommen werden, da sich die Behörde anhand der von der Bf. offengelegten Krankengeschichte ein Bild von den, eine erfolgreiche IVF-Behandlung hinderlichen Gründen machen konnte und nach dem VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2005, 2004/16/0232 der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahme ausschlaggebend ist. Daher war die Finanzbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO sehr wohl befugt, nach umfassender Ermittlung der entscheidungswesentlichen Sachverhaltselemente im Rahmen der freien Beweiswürdigung ihre Entscheidung ohne die Einholung eines Sachverständigengutachtens zu treffen.

Zusätzlich wird darauf verwiesen, dass auch von einem österreichischen, international renommierten Kinderwunschzentrum der Versuch weiterer Behandlungsmethoden ausdrücklich abgelehnt wurde.

Ob die Autoimmunerkrankung erst in den USA festgestellt wurde, diese schon immer bestanden hat oder erst im Zuge der langjährigen Hormonbehandlungen auftrat, ist für die gegenständliche Beurteilung irrelevant, da nach der Expertise der behandelnden österreichischen Ärzte, wie auch von der Bf. selbst eingeräumt, keinerlei Möglichkeiten einer weiteren erfolgreichen Behandlung bestanden.

Bezüglich des Drittbeteiligten (potentieller Samenspender) konnte ebenfalls auf ein ärztliches Gutachten verzichtet werden, zumal sich dieser ständig in den USA aufhält und dessen Zeugungsfähigkeit von der Finanzbehörde im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen war.

Die Erfüllung des langjährigen, dringenden Kinderwunsches der Bf. durch IVF-Versuche in den USA unter Anwendung von Methoden, welche in Österreich nicht anerkannt sind und welche somit nicht den europäischen Standards entsprechen, stellt nach Ansicht der Finanzbehörde keinen triftigen medizinischen Grund dar, welcher es rechtfertigt, die beantragten Kosten als außergewöhnliche Belastung anzusehen und diese von der Allgemeinheit mittragen zu lassen.

Die Kosten einer künstlichen Befruchtung am Center for Human Reproduction in New York, USA stellen daher keine außergewöhnliche Belastung dar."

Den Vorlageantrag hat die Bf. im Wesentlichen wie folgt begründet:

1. Es sei nicht richtig, dass die Bf., wie auf Seite 1 der Bescheidbegründung behauptet werde, in Österreich mehrere IVF-Behandlungen durchgeführt habe. Offensichtlich seien die Angaben, die die Bf. im Rahmen der Außenprüfung gemacht habe, falsch verstanden worden:

Tatsächlich habe die Bf. in Österreich nur einen IVF-Versuch, nämlich im Jahr 2013 im Kinderwunschzentrum XY unternommen. Bei ihr habe zwar seit 18 Jahren - manchmal intensiv, manchmal weniger intensiv - der Wunsch bestanden, Kinder zu bekommen, das bedeute aber selbstverständlich nicht, dass sich die Bf. seit 18 Jahren Hormonbehandlungen unterziehe.

Die Behauptung des Finanzamtes, dass die Bf. auf Grund von Hormonbehandlungen von einer Tumorerkrankung betroffen gewesen sei, sei nachweislich falsch, da der Tumor bereits rd. eineinhalb Jahre vor der ersten Hormonbehandlung aufgetreten sei.

Beweis:

Einvernahme der Bf.

2. Die Ansicht des Finanzamtes, dass aus dem VwGH-Erkenntnis 2002/15/0124 keine relevanten Grundsätze abzuleiten seien, da dort der angefochtene Bescheid auf Grund eines Verfahrensmangels aufgehoben worden sei, sei nicht richtig:

Der VwGH habe in diesem Erkenntnis dezidiert festgehalten, dass es für die Abzugsfähigkeit der Kosten einer In-vitro-Fertilisation primär darauf ankomme, ob die Fortpflanzungsfähigkeit (gemeint wohl: Fortpflanzungsunfähigkeit) freiwillig herbeigeführt worden sei. Nur in diesem Fall wäre eine Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen.

Ein weiterer, wesentlicher Umstand sei, dass die dortige Steuerpflichtige über 40 Jahre alt gewesen sei und daher keinen Kostenersatzanspruch nach dem IVF-Fonds-Gesetz gehabt habe. Wenn der VwGH die im Bericht über die Außenprüfung vom 4. Dezember 2015 vertretene Rechtsansicht für richtig hielte, dass das Überschreiten dieser Altersgrenze eine Anerkennung von IVF-Kosten als außergewöhnliche Belastung von vornherein ausschließen würde, hätte er Feststellungen über die Ursache der Fortpflanzungsunfähigkeit nicht für erforderlich erachtet, sondern die Abzugsfähigkeit jedenfalls verneint, ohne dass es auf die Ursache der Empfängnisunfähigkeit ankäme.

Somit könnten aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis sehr wohl generelle Aussagen abgeleitet werden, die für die gegenständliche Angelegenheit relevant seien: Im Fall einer - so wie hier - nicht freiwillig herbeigeführten Empfängnisunfähigkeit sind IVF-Kosten auch dann abzugsfähig, wenn die betreffende Frau - wie die Bf. - bereits über 40 ist.

3. Auf Seite 2 der Bescheidbegründung vom 5. Dezember 2016 werde der Verdacht geäußert, dass die Bf. ihre Autoimmunerkrankung, die das Eintreten einer natürlichen Schwangerschaft verhindere, durch ihre jahrzehntelangen Hormonbehandlungen selbst herbeigeführt habe.

Auf Grund welcher medizinischen Nachweise das Finanzamt zu diesem Ergebnis komme, sei unklar. Diesbezüglich könne es ohne Sachverständigengutachten nur Vermutungen anstellen, zumal es - wie bereits oben unter Punkt 1. erwähnt - gar keine jahrzehntelangen Hormonbehandlungen gegeben habe. Diese hätten erst 2013 begonnen.

Aber selbst dann, wenn es so wäre, wie die belangte Behörde meine, läge keine freiwillig herbeigeführte Empfängnisunfähigkeit im Sinne des VwGH-Erkenntnisses 2002/15/0124 vor, sondern eine ungewollte Empfängnisunfähigkeit, also gerade das Gegenstück dazu. Denn die Bf. habe selbstverständlich nicht beabsichtigt, durch die Hormonbehandlungen Schwangerschaften zu verhindern - ganz im Gegenteil.

4. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes spiele es keine Rolle, ob die Autoimmunerkrankung zur Gänze beseitigt werden könne und ob infolge dessen die Bf. auf natürlichem Weg ein Kind bekommen könne. Nach dem in der Beschwerde zitierten VwGH-Erkenntnis 2005/15/0138 komme es nämlich für die Abzugsfähigkeit nicht darauf an, ob die Unfruchtbarkeit auf eine Krankheit zurückzuführen und ob die künstliche Befruchtung als Heilbehandlung anzusehen sei.

Abgesehen davon sei nicht nachvollziehbar, weshalb das Finanzamt überhaupt davon ausgehe, dass die Autoimmunerkrankung der Bf. unheilbar sei. Welche medizinischen Fachbücher das Finanzamt diesbezüglich herangezogen habe, gehe aus der Beschwerdevorentscheidung nicht hervor; es sei auch nicht anzunehmen, dass das Finanzamt über ausreichendes medizinisches Fachwissen verfüge, um diese Frage selbständig beurteilen zu können.

Daher sei auch hinsichtlich der Ursache und der Heilbarkeit der Autoimmunerkrankung ein Sachverständiger beizuziehen, sofern man entgegen dem obigen Vorbringen überhaupt davon ausgehe, dass diese Fragen rechtlich relevant seien.

5. Tatsächlich wäre die Frage der Heilbarkeit aber nur dann relevant, wenn die Krankheit dem Erfolg einer In-vitro-Fertilisation entgegenstünde.

Das sei jedoch nicht der Fall, da die in den USA durchgeführten Behandlungen geeignet seien, trotz der Krankheit eine Schwangerschaft herbeizuführen. Das gehe schon daraus hervor, dass die Bf., wie in Punkt IV.7. der Beschwerde vorgebracht worden sei, auf Grund der Behandlungen in den USA in den Jahren 2014 und 2015 zweimal schwanger geworden sei (wobei sie in der Folge allerdings Fehlgeburten erlitten habe) und in der Folge am 20. Jänner 2017 gesunde Zwillinge zur Welt gebracht habe.

Dass in den beiden Geburtsurkunden der Vater nicht angegeben sei, liege ausschließlich daran, dass DDr. NN (der Lebensgefährte der Bf., siehe dazu unten Punkt 7.) bei deren Ausstellung das Original seiner eigenen Geburtsurkunde, das für die Eintragung als Vater erforderlich gewesen wäre, nicht vorlegen habe können. Tatsächlich sei er aber (was er auch ausdrücklich anerkenne) der Vater der beiden Kinder; er sei auch bei ihrer Geburt in Wien anwesend gewesen.

Beweis:

Geburtsurkunden vom 20. Jänner 2017

Einvernahme der Bf.

Zeuge DDr. NN, der über die Bf. stellig gemacht werden könnte

6. Im Zusammenhang mit den Erfolgsaussichten der Behandlungen sei außerdem darauf zu verweisen, dass in der Beschwerdevorentscheidung der Inhalt der Bestätigung des Kinderwunschzentrums XY vom 15. Februar 2016 nur unvollständig wiedergegeben worden sei:

Dort sei nämlich nicht nur darauf verwiesen worden, dass aus Sicht der Klinik keine realistische Chance mehr auf die Geburt eines Kindes bestanden habe, sondern auch darauf, dass im Center for Human Reproduction auch in scheinbar hoffnungslosen Fällen noch Schwangerschaften und Geburten erzielt werden könnten.

Es wäre daher verfehlt, auf Grund dieser Bestätigung anzunehmen, dass das Kinderwunschzentrum XY die in den USA durchgeführten Behandlungen für medizinisch sinnlos gehalten habe. Die durchaus positive Einschätzung des XY habe sich auch - wie die Geburt der Zwillinge der Bf. gezeigt habe - als völlig richtig erwiesen.

Ergänzend sei darauf zu verweisen, dass der Bf. das Kinderwunschzentrum XY vom Center for Human Reproduction als Partnerinstitut für das im Zuge der IVF-Behandlungen durchzuführende Monitoring empfohlen worden sei (Letztlich habe die Bf. aber einen anderen österreichischen Arzt mit dem Monitoring beauftragt).

Das zeige eindeutig, dass das Kinderwunschzentrum XY - anders als die belangte Behörde annehme - keinesfalls die Ansicht vertrete, dass die in New York durchgeführten IVF-Behandlungen einem gehobenen medizinischen Standard widersprechen würden. Ansonsten stünde das Kinderwunschzentrum XY dem Center for Human Reproduction sicherlich nicht als Partnerinstitut zur Verfügung.

Beweis:

Einvernahme der Bf.

7. In der Beschwerdevorentscheidung werde darauf verwiesen, dass DDr. NN, von dem der Samen für die IVF-Behandlungen stamme, ganzjährig in Los Angeles wohne und daher nicht der Lebensgefährte der Bf. sein könnte. Auch wenn das aus der Beschwerdevorentscheidung nicht ausdrücklich hervorgehe, meine das Finanzamt offensichtlich, dass die Kosten für die IVF-Behandlungen schon deshalb nicht steuerlich absetzbar seien, da die Behandlungen nicht den Vorgaben des § 2 FMedG entsprochen hätten.

Tatsächlich bestehe seit Anfang 2013 sehr wohl eine Lebensgemeinschaft zwischen der Bf. und DDr. NN, die die Vorgaben der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (2007/08/0213 ua.) erfülle:

Die Bf. und DDr. NN hätten zwar getrennte Wohnsitze; das sei aber nach der zitierten Judikatur nicht schädlich. Sie wohnten im Schnitt zwei bis drei Tage pro Monat gemeinsam; da die Bf. ihre IVF-Behandlungen, die einen großen Teil ihrer Zeit in Anspruch genommen hätten, nunmehr abgeschlossen habe, würden sie und ihr Lebensgefährte in Zukunft wesentlich mehr Zeit zusammen verbringen können.

Darüber hinaus hätten sie mehrmals pro Woche Kontakt per E-Mail, SMS und Skype. Auch ihre Urlaube würden sie zusammen verbringen.

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei es wesentlich, dass zwischen der Bf. und DDr. NN eine Wirtschaftsgemeinschaft bestehe, da DDr. NN der Bf. seine Kreditkarte zur Verfügung stelle, die gemeinsamen Urlaube bezahle und sie auch sonst regelmäßig finanziell unterstütze. Darüber hinaus habe er auch immer wieder im Zuge der IVF-Behandlungen Medikamente für die Bf. bezahlt (die diesbezüglichen Kosten seien von der Bf. selbstverständlich nicht steuerlich geltend gemacht worden).

Die Behandlungen in New York hätten nicht durchgeführt werden können, wenn die Bf. und DDr. NN keine Lebensgefährten seien. Daher habe gegenüber dem Center for Human Reproduction das Bestehen einer Lebensgemeinschaft nachgewiesen werden müssen. Dazu sei es erforderlich gewesen, dass jeder Partner dem Institut eine Intimitätserklärung ("Affirmation of Sexual Intimacy") und eine notariell beglaubigte Zustimmungserklärung ("Informed Consent for Assisted Reproduction") vorlege. Aus diesen Dokumenten gehe klar hervor, dass die Bf. und DDr. NN in einer Lebensgemeinschaft leben würden.

Dementsprechend sei DDr. NN auch in der von der Bf. unterfertigten Zustimmungserklärung zur Entnahme von Gewebe ("Tissue Release Authorization") als Lebensgefährte genannt worden.

Zu Beginn der IVF-Behandlung in Österreich im Jahr 2013 seien der Bf. noch keine Eizellen entnommen worden; daher sei es damals nicht erforderlich gewesen, den von § 8 FMedG geforderten Notariatsakt zu errichten. Das sei im Jahr 2015 nachgeholt worden.

In diesem Zusammenhang sei außerdem anzumerken, dass - anders als in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt worden sei - die Bf. nicht in Los Angeles, sondern ausschließlich im Center for Human Reproductions in New York behandelt worden sei. In Los Angeles sei im Jahr 2015 nur einmal im Zusammenhang mit der Behandlung im Center for Human Reproduction eine Insemination durch DDr. NN durchgeführt worden. Diese hätte eigentlich in New York erfolgen sollen, was letztlich jedoch aus terminlichen Gründen nicht möglich gewesen sei. Die Kosten im Zusammenhang mit dieser Reise nach Los Angeles mache die Bf. jedoch nicht geltend.

Beweis:

Notariatsakt vom 5. März 2015

"Affirmation of Sexual Intimacy" der Bf.

"Affirmation of Sexual Intimacy" DDr. NN

"Informed Consent for Assisted Reproduction" der Bf.

(die entsprechende Erklärung DDr. NN wird nachgereicht)

"Tissue Release Authorization" der Bf.

Einvernahme der Bf.

Zeuge DDr. NN, der über die Bf. stellig gemacht werden kann

8. Im Übrigen werde zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 22. Februar 2016 und die dort gestellten Anträge verwiesen.

Gegen die abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend den gemäß § 299 BAO erlassenen Aufhebungsbescheid hat die Bf. ebenfalls den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Das Bundesfinanzgericht hat mit Vorhalt vom 6. April 2018 nachstehende Fragen an die Bf. gerichtet:

1) Unter Hinweis auf § 8 FMedG (Fortpflanzungsmedizingesetz), BGBl. Nr. 275/1992 in der für das Streitjahr 2013 maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 111/2010 und auf das BFH-Urteil vom 5.10.2017, VI R 47/15, seien als außergewöhnliche Belastung Kosten für eine künstliche Befruchtung nur zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang stehe, somit insbesondere nicht gegen das Fortpflanzungsmedizingesetz verstoße.

Abgesehen von dem aktenkundigen, nach dem FortpflanzungsmedizinG errichteten Notariatsakt vom 5. März 2015, stelle sich im vorliegenden Fall damit die Frage, ob ein derartiger Notariatsakt auch für das Streitjahr 2013 errichtet worden ist.

2) Unter Hinweis auf die Ausführungen von Zorn, VwGH: Künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung in RdW 2006/53, wonach sich im Falle der Vornahme einer In-vitro-Fertilisation in einer Partnerschaft die Frage stelle, bei welchem Partner (bzw. mit welchem Anteil) die Kosten zwangsläufig erwachsen, sei vom samenspendenden Lebensgefährten DDr. NN ein Einkommensnachweis in Form des Einkommensteuerbescheides 2013 zu erbringen.

Des Weiteren seien im Jahr 2013 angefallene und von ihm selbst bezahlte Kosten im Zusammenhang mit den gegenständlichen IVF-Behandlungen bekannt zu geben und entsprechend nachzuweisen.

Dieser Vorhalt wurde mit der Eingabe vom 5. Juli 2018 wie folgt beantwortet:

"1. Zu Punkt 1. des Ergänzungsersuchens:

Für das Jahr 2013 wurde kein Notariatsakt errichtet. Der Grund dafür war, dass in Wien keine Eizellen entnommen werden konnten, da der Körper der Beschwerdeführerin auf die Stimulierung nicht reagierte und daher die Behandlung abgebrochen werden musste. Daher war ein Notariatsakt nicht erforderlich. Wenn eine Reaktion auf die Stimulierung erfolgt und die Behandlung in Österreich fortgesetzt worden wäre, wäre ein Notariatsakt errichtet worden.

Für die Behandlungen in New York war kein österreichischer Notariatsakt notwendig, stattdessen mussten die Beschwerdeführerin und ihr Lebensgefährte die bereits vorgelegten Urkunden "Informed Consent for Assisted Reproduction", "Affirmation of Sexual Intimacy" und "Tissue Release Authorization" unterfertigen.

Im Jahr 2015 wurden einige Behandlungen, die die Behandlung in New York ergänzen sollten, in Wien durchgeführt. Dafür wurde in Österreich der bereits vorgelegte Notariatsakt errichtet.

Beweis:

Einvernahme der Beschwerdeführerin;
wie bisher

2. In Entsprechung des Punktes 2. des Ergänzungsersuchens wird die Steuererklärung von DDr. NN für das Jahr 2013 vorgelegt.

DDr. NN hat im Jahr 2013 zwar einige Ausgaben für die IVF-Behandlungen der Beschwerdeführerin getätigt, allerdings nur die beiliegende, von ihm getragene Rechnung über USD 681,00 (damals ca. € 520,00) aufbewahrt. Er hat die IVF-Kosten steuerlich nicht geltend gemacht.

DDr. NN war es bis dato noch nicht möglich, seine Eintragung als Vater in der Geburtsurkunde der Kinder der Beschwerdeführerin zu erwirken. Dazu musste er erst seine eigene Geburtsurkunde von der deutschen Behörde anfordern, das hat aber aufgrund von Fehlern der Behörde mehr als ein halbes Jahr in Anspruch genommen. Zu seiner Eintragung in der Geburtsurkunde als Vater der Kinder muss DDr. NN persönlich nach Wien kommen, was ihm aus beruflichen Gründen nur eingeschränkt möglich ist. Er wird das aber ehestmöglich erledigen. Sobald die ergänzte Geburtsurkunde ausgestellt wurde, wird sie dem Gericht vorgelegt.

3. Ergänzend wird ausgeführt, dass die Kosten, die die Beschwerdeführerin im Jahr 2013 zur Behandlung ihrer Autoimmunerkrankung aufgewendet hat, jedenfalls zur Gänze absetzbar sind. Es handelt sich dabei um eine Summe von insgesamt € 5.714,75; die einzelnen Teilbeträge sind in den beiliegenden Aufstellungen gelb markiert. Diese Aufstellungen entsprechen den Tabellen, die bereits im Verfahren vor dem Finanzamt vorgelegt wurden.

Beweis:

Einvernahme der Beschwerdeführerin;
Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens;
wie bisher

4. Folgendes ist klarzustellen:

Aufgrund eines Missverständnisses bei der Informationsaufnahme zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Rechtsvertreter wurde bisher vorgebracht, dass die Geburt der Zwillinge unmittelbar auf die in den USA durchgeführten IVF-Behandlungen zurückzuführen seien. Das war jedoch nicht der Fall; die Behandlungen im Center for Human Reproduction haben aber jedenfalls dazu geführt, dass die Beschwerdeführerin auf die für die Schwangerschaft notwendigen Medikamente besser reagiert hat; dadurch haben diese Behandlungen einen entscheidenden Beitrag zur Geburt der Zwillinge geleistet.

Beweis:

Einvernahme der Beschwerdeführerin;
Einholung eines medizinischen Sachverständigengutachtens;
wie bisher"

Die bevollmächtigten Rechtsanwälte haben in der Äußerung vom 28. August 2018 nachstehende Ausführungen gemacht:

"Wenn man von einer Aufteilung nach dem Einkommen der Lebenspartner ausgeht, kann diese nur für die reinen IVF-Kosten gelten, nicht aber für die Kosten, die die Beschwerdeführerin zur Behandlung ihrer Autoimmunerkrankung aufgewendet hat. Diese haben sich im Jahr 2013 auf insgesamt € 5.714,75 belaufen (siehe Punkt 3. des Schriftsatzes vom 5. Juli 2018).

Richtigerweise ist auch die von DDr. NN getragene Rechnung von € 520,00 (siehe Punkt 2. des Schriftsatzes vom 5. Juli 2018) in die aufzuteilende Summe einzubeziehen."

Schlussendlich hat die Bf. mit der Eingabe vom 27. September 2018, die am 18. September 2018 vom Standesamt Wien-Währing ausgestellten Geburtsurkunden der am 20. Jänner 2017 in Wien geborenen Zwillinge, in denen DDr. NN als Vater ausgewiesen ist, vorgelegt.

In der mündlichen Verhandlung haben die Parteien Nachstehendes ausgeführt:

Eingangs verweist der bevollmächtigte Vertreter der Bf. auf die im Verfahren eingebrachten Schriftsätze, die vollinhaltlich aufrecht erhalten werden.

Der Vertreter der Amtspartei führte Folgendes aus: "Auf Grund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können Kosten der In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Aus der Sicht der Finanzverwaltung ist diesbezüglich die Verwendung des Wortes "können" von entscheidender Bedeutung, da dies eine Betrachtung weiterer Voraussetzungen nicht ausschließt. Eindeutig auszuschließen ist nur die freiwillige

Herbeiführung der Fortpflanzungsunfähigkeit; weiters ist darauf hinzuweisen, dass die bisherige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine ausländischen In-vitro-Fertilisationsfälle beinhaltet. Aus der Sicht der Finanzverwaltung muss die In-vitro-Fertilisation dem Fortpflanzungsmedizingesetz entsprechen. Diese Anforderungen beinhalten einerseits das Vorliegen einer Ehe, eingetragenen Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft, sowie die Anwendung medizinisch anerkannter Methoden und Standards. Bezugnehmend auf das Schreiben des Kinderwunschzentrums "XY" vom 15. Februar 2016 ist hinzuweisen, dass die Anwendungen im Ausland nicht europäischen Standards entsprechen. Aus der Sicht der Finanzverwaltung ist auch aus der Aktenlage nicht eindeutig ersichtlich, ob eine Lebensgemeinschaft vorgelegen hat. Einerseits sind keinerlei in Literatur und Judikatur angeführte Indizien, wie polizeiliche Meldung oder Wohnsitz vorhanden, andererseits ist auch hinsichtlich der ungleichen Kosten- und Einkommensverhältnisse durchaus vom Nichtvorliegen einer Wirtschaftsgemeinschaft auszugehen.

Hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte geht die Finanzverwaltung vom steuerpflichtigen Einkommen aus. Von Herrn DDr. NN wird, ausgehend von US-Dollar 337.777 unter Zugrundelegung des Jahresdurchschnittswechsellkurses lt. Formular L 17b der Finanzverwaltung der Betrag von Euro 250.516 herangezogen. Bei der Bf. wird von einem steuerlichen Einkommen von Euro 73.228 ausgegangen. Daraus ergibt sich ein anteiliges Einkommensverhältnis der Bf. am Gesamteinkommen von 22,62%."

Darauf replizierten der bevollmächtigte Vertreter bzw. die Bf.:

"Im Falle der Bf. liegen sehr wohl die Voraussetzungen für das Fortpflanzungsmedizingesetz vor, denn im Center for Human Reproduction (CHR) werden medizinisch anerkannte Methoden durchgeführt, da es sich um ein weltweit anerkanntes Institut handelt. Im Schreiben des Kinderwunschzentrums "XY" vom 15. Februar 2016 wird zwar ausgeführt, dass die Behandlung nicht den europäischen Standards entspricht, es geht aber nicht hervor, dass diese Behandlungsmethoden unsachgemäß oder gar schädlich seien. Prof. XX, von dem die Bestätigung stammt, arbeitet regelmäßig mit dem CHR zusammen; er würde dies nicht tun, wenn dieses Institut keine medizinisch anerkannten Methoden anwenden würde und unseriös wäre. Zum Beweis für dieses Vorbringen beantrage ich die Einvernahme der Bf.

Zum Thema Lebensgemeinschaft ist darauf zu verweisen, dass es nach der von der Bf. zitierten VwGH-Judikatur nicht auf eine gemeinsame Adresse ankommt; diese kann eines von vielen Indizien sein, ist aber keine Grundvoraussetzung. Einige der Behandlungskosten wurden sehr wohl von DDr. NN getragen, aber von ihm nicht steuerlich geltend gemacht. Weil es der Bf. und ihm darauf angekommen ist, ihren Kinderwunsch zu erfüllen, hat man sich darauf konzentriert und ist bei der Tragung der Kosten und beim Nachweis der Kosten nicht immer präzise vorgegangen. Beweis: Einvernahme der Bf.

Dass der Vater erst so spät in die Geburtsurkunden der Kinder eingetragen wurde, lag an diversen bürokratischen Schwierigkeiten, die auf die unterschiedlichen Wohnsitze, die unterschiedlichen Staatsbürgerschaften und auf Fehler der deutschen Behörden zurückzuführen waren. Beweis: Einvernahme der Bf."

Im Einzelnen bringt die Bf. Folgendes vor:

"Bezüglich der Auswahl des Institutes in New York sei zu sagen, dass sie im Zuge einer Internet-Recherche darauf gestoßen sei und im Zuge der dort durchgeführten Behandlung sei ihr dann empfohlen worden das Monitoring in Österreich bei einem Partnerinstitut von CHR durchzuführen, das war letztendlich Dr. XX, der vorher die weitere Behandlung abgelehnt hat. Daraus sei abzuleiten, dass die in New York angewandten Methoden sehr wohl auch hier grundsätzlich übernommen und anerkannt werden. Außerdem reise eine Ärztin aus dem AKH laufend nach New York, um bei CHR die dort angewandten Methoden zu studieren. Außerdem wisse sie von ihrer behandelnden Ärztin, dass der Leiter des New Yorker Institutes, der gebürtige Wiener Dr. AA regelmäßig das AKH zum Gedankenaustausch besuche.

Zur fehlenden gemeinsamen Adresse:

Ich war einmal verheiratet; mein erster Mann war Diplomat und wir haben fünf Jahre nie zusammen gelebt und wir haben nie eine gemeinsame Adresse gehabt. In der heutigen Zeit finde sie eine derartige Gestaltung einer Partnerschaft als durchaus gängig. Mit DDr. NN sei sie bereits seit 1993 ein Paar, aber auf Grund der unterschiedlichen Berufsausübungsorte sei eine gemeinsame Adresse nicht möglich gewesen.

Zu den strittigen Kosten ist auszuführen, dass sie diese zur Gänze getragen habe, in der Meinung, diese auch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung in voller Höhe geltend machen zu können."

Vom seinerzeitigen Prüfer wird bemerkt, dass der bevollmächtigte Steuerberater die Privatentnahmen mit rd. € 100.000 beziffert habe. Ob damit die strittigen Behandlungskosten in Höhe von € 71.071,28 zur Gänze von der Bf. bezahlt worden seien, sei im Rahmen der Prüfung nicht nachvollzogen worden, weil auf Grund der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung dafür auch keine Notwendigkeit bestanden habe.

Dazu führt die Bf. aus, dass sie die gegenständlichen Rechnungen in New York und auch die sonstigen im Zusammenhang mit den In-vitro-Fertilisationsbehandlungen anfallenden Kosten bar bezahlt habe.

Die Teamleiterin des Finanzamtes führte aus, dass aus der Sicht des Finanzamtes die Kosten für die gegenständliche, großteils in New York stattgefundene Behandlung nicht als außergewöhnliche Belastung dem Grunde nach anzuerkennen seien, da dort medizinische Standards zur Anwendung gelangt seien, die in Österreich nicht anerkannt seien (Prof. XX).

Über die Beschwerden wurde erwogen:

1) Einkommensteuer 2013

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- ☐ Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- ☐ Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- ☐ Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die weiteren Bestimmungen des § 34 EStG 1988 lauten:

"(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7.300 Euro 6%

mehr als 7.300 Euro bis 14.600 Euro 8%

mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro 10%

mehr als 36.400 Euro 12%."

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhebenden Erkenntnis vom 24. September 2007, 2005/15/0138, betreffend die Anerkennung von

Aufwendungen für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung,
Nachstehendes zu Recht erkannt:

"Die Beschwerde macht zusammengefasst geltend, dadurch, dass das In-Vitro-Fertilisations-Fonds-Gesetz in bestimmten Fällen eine Kostenübernahme durch die öffentliche Hand vorsehe, werde die Ansicht bestärkt, dass eine homologe Befruchtung als steuerlich zu berücksichtigende Heilbehandlung anzusehen sei. Nach diesem Gesetz sei auf der Ebene des gesundheitlichen Defektes der Frau anzusetzen, die gemeinsam mit dem Ehemann den Kinderwunsch hege, für dessen Erfüllung sie jedoch eine medizinische Hilfe benötige und sohin zwangsläufig die Kosten hierfür aufzubringen habe. Die Empfängnisunfähigkeit stelle einen krankhaften Zustand dar. Die homologe künstliche Befruchtung einer solchen Frau erfülle auch die Merkmale einer medizinischen Heilbehandlung.

Strittig ist, ob bei den für eine künstliche Befruchtung aufgewendeten Ausgaben die für eine steuerliche Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung erforderliche Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 vorliegt. Nach dieser Bestimmung erwächst dem Steuerpflichtigen die Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich im Erkenntnis vom 3. November 2005, 2002/15/0124, mit der Frage befasst, ob die Kosten der künstlichen Befruchtung als außergewöhnliche Belastung anzusehen seien. Er hat in dem - den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhebenden - Erkenntnis ausgeführt, dass für die abschließende Beurteilung Feststellungen über die Ursache der Fortpflanzungsunfähigkeit zu treffen sein werden, denn eine freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit würde die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung ausschließen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis unmissverständlich ausgeführt, dass eine künstliche Befruchtung auch zu einer außergewöhnlichen Belastung führen kann (vgl. Zorn, VwGH: Künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung, RdW 2006/53, 53). Bereits der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 12. Dezember 1991, G 188/91, im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Kinder im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kinder Zwangsläufigkeit von vornherein unterstellt. Dieser bei Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Kinder entwickelte Gedanke ist auch auf die Berücksichtigung der Aufwendungen für eine In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung zu übertragen. Im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern können demnach Kosten einer medizinisch indizierten In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde (vgl. Hofstätter/Reichel, § 34 EStG 1988, Einzelfälle, In-Vitro-Fertilisation, bzw. Krankheitskosten). Bei dieser Betrachtungsweise kann es dahingestellt bleiben, ob die Unfruchtbarkeit der Frau überhaupt als Krankheit und die - hier in Rede stehende - homologe

künstliche Befruchtung als Heilbehandlung im Sinne der einschlägigen Sozialversicherungsgesetze zu beurteilen ist.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben."

Zorn hat in dem im Erkenntnis zitierten Artikel ua. Folgendes ausgeführt:

"Den Entscheidungsgründen des E (VwGH 3.11.2005, 2002/15/0124) ist zu entnehmen, dass der VwGH Aufwendungen für In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung anerkennt, wenn dem medizinischen Eingriff Fortpflanzungsunfähigkeit zugrunde liegt. Anderes gilt, wenn die Fortpflanzungsunfähigkeit *freiwillig herbeigeführt* worden ist. In diesem Zusammenhang verweist der VwGH auf ein Urteil des BFH 3.3.2005, III R 68/03. Das Urteil des BFH betraf eine Frau, die zum Zwecke der Empfängnisverhütung freiwillig eine Sterilisation hat vornehmen lassen. Der BFH bestätigte die Meinung des Finanzgerichtes, wonach die medizinisch nicht unabweisbar erforderliche Empfängnisregulierung und die spätere künstliche Befruchtung eine "Empfängnisregulierung dar[stelle], die nicht mehr zu Lasten der Solidargemeinschaft als zwangsläufig anzusehen sei" (EFG 2004, 199).

Vom Fall der freiwillig herbeigeführten Fortpflanzungsunfähigkeit abgesehen wird künstliche Befruchtung aber zu außergewöhnlichen Belastungen führen. Der VwGH verwirft damit die Differenzierung des BFH:

Der BFH anerkennt zwar die künstliche Befruchtung einer empfängnisunfähigen Frau mit Samen ihres Ehemannes (homologe Insemination) als zu außergewöhnlichen Belastungen führende Heilbehandlung (BFH 18.6.1997, III R 84/96, BStBl 1997 II 805), nicht aber die künstliche Befruchtung der Ehefrau mit Samen eines fremden Mannes wegen Zeugungsunfähigkeit des Ehemannes (heterologe Insemination, siehe dazu BFH 18.5.1999, III R 46/97, BStBl 1999 II 761). Der BFH sieht dabei als entscheidendes Kriterium an, ob die jeweilige Insemination der gezielten, medizinisch indizierten Behandlung zum Zwecke der Linderung der Krankheit Fortpflanzungsunfähigkeit diene. Dieses Kriterium sei im Fall der Unfruchtbarkeit der Frau erfüllt. Anderes gelte beim Mann: Zwar sei auch die organisch bedingte Sterilität des Ehemannes als Krankheit anzusehen. "Die künstliche Befruchtung der (gesunden) Ehefrau mit Fremdsamen bezweckt aber nicht die Beseitigung oder Linderung von Schmerzen oder Beschwerden als Symptomen der Unfruchtbarkeit des Ehemannes" (BStBl 1999 II 762).

Weiters verweigert der BFH die Anerkennung der Aufwendungen einer empfängnisunfähigen Frau, wenn sie nicht verheiratet ist; dies auch dann, wenn die Frau in einer "festen Partnerschaft" lebt (BFH 28.7.2005, III R 30/03, DStR 2005/43).

Die Differenzierung, die der BFH vornimmt, mag spitzfindig begründbar sein. Einsichtig oder gar sachgerecht ist es mE aber nicht, zu unterscheiden, ob die medizinischen Ursachen für die Fortpflanzungsunfähigkeit bei der Frau oder beim Mann liegen. Ebenso wenig sachgerecht erscheint es, danach zu differenzieren, ob die Frau verheiratet ist oder nicht.

Bisher wurde der Zugang zur steuerlichen Behandlung der In-vitro-Fertilisation über den Weg des Begriffes der Krankheit beschritten (vgl. etwa *Atzmüller*, Ist Empfängnisunfähigkeit eine Krankheit? SWK 1998 S 285). Demgegenüber sollte mE ein Gedanke weiter verfolgt werden, den der VfGH in Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen an Kinder entwickelt hat (vgl. etwa VfGH 12.12.1991, G 188/91): Der VfGH hat im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern Zwangsläufigkeit von vornherein unterstellt. Aufwendungen für die medizinisch indizierte In-vitro-Fertilisation könnten vor diesem Hintergrund außergewöhnliche Belastungen sein, und zwar unabhängig davon, ob die Ursachen der Unfruchtbarkeit bei der Frau oder beim Mann liegen. Gründet die Frau mit dem neu geborenen Kind eine Familie, besteht auch kein sachlicher Grund, die Anerkennung der Aufwendungen nur deshalb zu versagen, weil die Frau nicht verheiratet ist.

Wird die In-vitro-Fertilisation in einer Partnerschaft vorgenommen, stellt sich die Frage, bei welchem Partner (bzw. mit welchem Anteil) die Kosten zwangsläufig erwachsen. Im Falle einer Ehe kann das Problem nach unterhaltsrechtlichen Gesichtspunkten gelöst werden. Denkbar ist auch die Aufteilung nach dem Verhältnis der Einkommen. Im Hinblick auf das Argument des VfGH betreffend das öffentliche Interesse der Allgemeinheit an Kindern wird jedenfalls, anders als noch VwGH 17.10.1989, 89/14/0124 zum EStG 1972, dem Mann nicht mehr entgegengehalten werden können, dass seine zur Durchführung der Insemination unerlässliche Mitwirkung auf seinen freiwilligen Entschluss zurückzuführen sei.

Nur in jenem Fall, in dem eine freiwillig vorgenommene Sterilisation die Ursache der Fortpflanzungsunfähigkeit (der Frau oder des Mannes) ist, werden mangels Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Zwangsläufigkeit außergewöhnliche Belastungen keinesfalls vorliegen."

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage war der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen ein teilweiser Erfolg beschieden:

Im vorliegenden Fall steht wohl außer Streit, dass die Fortpflanzungsunfähigkeit der Bf. nicht freiwillig herbeigeführt worden ist. Denn nach den Ausführungen der Bf. in der Beschwerdeschrift hat das Center for Human Reproduction in New York nach diversen Untersuchungen im Mai 2013 festgestellt, dass ihre bisherige Kinderlosigkeit auf einer

autoimmunen Erkrankung, der zufolge Embryonen als Fremdkörper abgestoßen werden, beruht (vgl. auch ärztliche Bestätigung von Univ.-Prof. Dr. Günther ZZ, Facharzt für Frauenheilkunde und Geburtshilfe, vom 27. Juli 2015). Die im Zusammenhang mit der In-vitro-Fertilisation angefallenen Kosten in Höhe von € 71.071,28 sind daher mit Rücksicht auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern grundsätzlich als zwangsläufig erwachsen im Sinne des § 34 EStG 1988 zu qualifizieren.

An dieser Beurteilung vermag auch die vom Finanzamt in der mündlichen Verhandlung relevierte Tatsache, dass der Großteil der Behandlung im Ausland, in New York stattgefunden hat, nichts zu ändern. Denn es ist unbestritten, dass die von der Bf. anfänglich in Wien beim Kinderwunschzentrum "XY" begonnene Behandlung, von diesem mangels Erfolgsaussichten nicht mehr weitergeführt worden ist. Angesichts des bestehenden dringenden Kinderwunsches ist es aber für den erkennenden Senat wohl verständlich, dass sich die Bf. auf die Suche nach einem geeigneten Institut gemacht und dieses schließlich in New York gefunden hat. Somit sind wohl auch die im Zusammenhang mit der in New York stattgefundenen Behandlung angefallenen Kosten als grundsätzlich zwangsläufig erwachsen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 zu qualifizieren. In diesem Zusammenhang ist auf Jakom, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage 2013, wo unter § 34 Rz 90, Stichwort: Krankheitskosten (11) zu (Zahn)Behandlungskosten im Ausland auf UFS 9.3.2010, RV/0308-W/10 und UFS 11.2.2004, RV/0169-F/03 hingewiesen wird, zu verweisen.

Dem vom Finanzamt ins Treffen geführten Argument, dass die Behandlung in New York nicht inländischen medizinischen Standards entsprechen würde und damit einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung entgegenstünde, ist entgegenzuhalten, dass die Behandlung, wie die Geburt der Zwillinge im Jänner 2017 letztlich beweist, jedenfalls erfolgreich war und damit als geeignete, der Überwindung der Fertilitätsstörung dienende, medizinisch indizierte Behandlung zu qualifizieren ist.

Zu den Kosten im Rahmen der In-vitro-Fertilisation zählen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber auch die Kosten in Höhe von € 5.714,75 zur Behandlung der Autoimmunerkrankung. Denn dabei handelt es sich um zwangsläufig notwendige Kosten, die unmittelbar und unverzichtbar im Vorfeld der In-vitro-Fertilisation angefallen sind (vgl. in diesem Zusammenhang BFH 5.10.2017, VI R 47/15, wonach sämtliche Kosten, die der Überwindung der Fertilitätsstörung dienen, abzugsfähig sind).

Die von der Bf. getragenen Gesamtkosten für die In-vitro-Fertilisation in Höhe von € 71.071,28 sind jedoch unter Bedachtnahme auf die Rechtsmeinung von Zorn von der Bf. und ihrem Lebensgefährten nach dem Verhältnis ihrer Einkommen zu tragen und gelten somit nur anteilmäßig bei jedem Partner als zwangsläufig erwachsen. Dies muss, entgegen der von der Bf. in der Eingabe vom 28. August 2018 vertretenen Rechtsansicht, auch für die Behandlungskosten der Autoimmunerkrankung in Höhe von € 5.714,75 gelten. Denn diese

Erkrankung ist erst im Rahmen der Kinderwunschbemühungen entdeckt und als Ursache für die bisherige Kinderlosigkeit diagnostiziert worden. Damit sind diese Behandlungskosten aber jedenfalls auch als Teil der Kosten zu betrachten, die der Überwindung der Fertilitätsstörung dienen.

Das in der Äußerung vom 5. Juli 2018 bekannt gegebene Einkommen des Lebensgefährten DDr. NN hat im Jahr 2013 337.777 US-Dollar (= 250.516 Euro), jenes der Bf. 73.228 Euro betragen. Daraus errechnet sich das, gemessen am Gesamteinkommen der Lebensgefährten, anteilige Einkommen der Bf. mit 22,62%.

Somit erwächst der Bf. von den gesamten Kosten für die In-vitro-Fertilisation in Höhe von € 71.071,28 der Betrag von € 16.076,32 als zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG 1988.

Dem in der Eingabe vom 28. August 2018 geäußerten Begehren, auch die vom Lebensgefährten DDr. NN getragenen Kosten in Höhe von € 520 in die aufzuteilende Summe einzubeziehen, konnte nicht entsprochen werden, da im Rahmen der Berücksichtigung von Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung nur solche abzugsfähig sind, die das Einkommen der Bf. im Jahr 2013 tatsächlich belastet haben. Demzufolge können bei der Ermittlung der Einkommensteuer nur von ihr selbst getragene Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Denn bei außergewöhnlichen Belastungen, die von mehreren Personen zu tragen sind, ist im Wesentlichen entscheidend, wer die außergewöhnliche Belastung tatsächlich trägt [vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band III, § 34, Tz 11 (19. Lieferung - 1.2.2017)].

Die vom Finanzamt im Rahmen der mündlichen Verhandlung, insbesondere infolge Fehlens eines gemeinsamen Wohnsitzes, geäußerten Bedenken gegen den Bestand einer Lebensgemeinschaft zwischen der Bf. und DDr. NN sind vom erkennenden Senat aus folgenden Erwägungen nicht geteilt worden:

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 18. November 2009, 2007/08/0213, zum Wesen einer Lebensgemeinschaft Nachstehendes ausgeführt:

"Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht das Wesen einer Lebensgemeinschaft in einem eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht. Dazu gehört im Allgemeinen die Geschlechts-, Wohnungs- und (vor allem) Wirtschaftsgemeinschaft, wobei aber - wie auch bei einer Ehe - das eine oder andere Merkmal weniger ausgeprägt sein oder ganz fehlen kann. Das gemeinsame Wirtschaften ist jedoch unverzichtbar (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse VwGH 4.10.2001, 96/08/0312, mwN und VwGH 14.1.2004, 2002/08/0038)".

Demnach reicht das Fehlen eines gemeinsamen Wohnsitzes und der damit verbundenen fehlenden polizeilichen Meldung, das sich im Übrigen aus den unterschiedlichen Berufsarten

erklärt, für sich allein nicht aus, um den Bestand der Lebensgemeinschaft in Zweifel zu ziehen. Gerade das vom Verwaltungsgerichtshof als unverzichtbar erachtete Element des gemeinsamen Wirtschaftens hat die Bf. bereits im Vorlageantrag vom 12. April 2017 detailliert dargelegt.

Weshalb, wie vom Finanzamt in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, "hinsichtlich der ungleichen Kosten- und Einkommensverhältnisse durchaus vom Nichtvorliegen einer Wirtschaftsgemeinschaft auszugehen ist", ist für das Bundesfinanzgericht nicht verständlich. Denn gerade der Umstand, dass die Bf. die strittigen Kosten für die In-vitro-Fertilisation in Höhe von € 71.071,28 zur Gänze selbst getragen hat, erklärt doch schlüssig, dass im Rahmen der bestehenden Lebensgemeinschaft ihr Partner DDr. NN die gemeinsamen Urlaube finanziert und sie auch sonst regelmäßig finanziell unterstützt hat, zumal sein Einkommen des Streitjahres doch mehr als dreimal so hoch als jenes der Bf. war. Im Übrigen ist das Finanzamt substantiierte Ausführungen und entsprechende Sachverhaltsfeststellungen dazu schuldig geblieben. Somit waren die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. im Rahmen der freien Beweiswürdigung als glaubhaft gemacht anzuerkennen.

Der erstmals in der mündlichen Verhandlung vom seinerzeitigen Betriebsprüfer aufgeworfenen Frage, ob die strittigen Behandlungskosten in Höhe von € 71.071,28 zur Gänze von der Bf. aus den ihr im Streitjahr zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln in Höhe von € 100.000 tatsächlich bezahlt worden sind, ist wie folgt zu entgegnen:

Abgesehen davon, dass vom Finanzamt die Klärung dieser Frage während des gesamten Beschwerdeverfahrens nicht weiter verfolgt worden ist und auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung kein ausdrückliches Begehren in dieser Richtung geäußert worden ist, ist für das Bundesfinanzgericht in diesem Zusammenhang entscheidend, dass nach Abzug der Behandlungskosten der Bf. noch rd. € 29.000 für die Bestreitung der Lebenshaltungskosten verbleiben. Darüber hinaus ist auf Grund der obigen Ausführungen auch als erwiesen anzunehmen, dass ihr Lebenspartner im Rahmen der Gestaltung der Wirtschaftsgemeinschaft sie ohnedies finanziell unterstützt hat. Damit hegt das Bundesfinanzgericht keine ernsthaften Bedenken an der Zahlung der gesamten Behandlungskosten durch die Bf.

2) Bescheid betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 gemäß § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 299, Tz 10).

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu. Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2017, § 299, Tz 52 und 54).

Unter Bedachtnahme auf die dargestellte Rechtslage konnte der Beschwerde aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da sich die Beschwerdeausführungen gegen den Aufhebungsbescheid ausschließlich gegen die materiellrechtliche Würdigung des unbestrittenen Sachverhaltes im Zusammenhang mit den Kosten für die In-vitro-Fertilisation richten und sich diese auf Grund der unter Punkt 1) des Erkenntnisses dargelegten Erwägungen jedenfalls der Höhe nach als teilweise rechtmäßig erweist, konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen, werden von der Bf. nicht aufgezeigt und sind für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da für die Lösung der Streitfrage, mit welchem Anteil der Frau im Rahmen einer Lebensgemeinschaft Kosten für die In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 34 EStG 1988 zwangsläufig erwachsen, eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zulässig.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. November 2018