

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Michael Rubak, Handelskai 92, 1200 Wien, über die Beschwerde vom 18. Juni 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Mai 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Frau ***Bf1***, Beschwerdeführerin, ist in der ***EU-Land*** wohnhaft und hatte 2023 in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt. Sie war 2023 in Österreich bei zwei Dienstgebern nichtselbständig beschäftigt. Ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurde elektronisch beim Finanzamt eingereicht.

Nach Ergänzungsersuchen des Finanzamtes wurden alle Unterlagen vorgelegt, damit eine Veranlagung der Beschwerdeführerin als unbeschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 4 EStG erfolgen konnte.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung machte die Beschwerdeführerin - neben anderen nicht beschwerdegegenständlichen Aufwendungen – Kosten für eine In-vitro-Fertilisation, die im EU- Ausland erfolgte, als außergewöhnliche Belastung geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 20.05.2025 anerkannte das Finanzamt die Kosten der In-Vitro-Fertilisation mit folgender Begründung nicht als außergewöhnliche Belastung an:

„Die beantragten Kosten für iZm der Kinderwunschbehandlung konnten nicht berücksichtigt werden. Der Grund: Kosten einer In-Vitro-Fertilisation, die eine alleinstehende Frau in einem anderen Land der EU durchführen ließ, sind jedenfalls nicht als zwangsläufig iSd § 34 Abs 3 EStG 1998 anzusehen, wenn diese Art der medizinisch unterstützten Fortpflanzung in Österreich gern. § 2, § 3, und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz nicht zulässig gewesen wäre.“

In der Beschwerde vom 18.06.2025 gegen die Nichtanerkennung der Kosten der In-Vitro-Fertilisation wurde von der steuerlichen Vertretung folgendes Begründendes vorgebracht:

„Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die für das Kalenderjahr 2023 eingereichten außergewöhnlichen Belastungen an medizinischen Kosten in Höhe von 18.767,00 Euro abgelehnt. Es wurde sich auf den §2 Fortpflanzungsgesetz bezogen, wonach alleinstehende Frauen in Österreich keine In-Vitro-Fertilisation- (IVF) oder Intra-Cytoplasmatische Spermieninjektion- (ICSI) Behandlungen in Anspruch nehmen dürfen.

Der Wunsch unserer Mandantin nach einem Kind, ebenso wie das Recht auf Familienplanung fällt in den Bereich der Grundrechte (Recht auf Familiengründung, Recht auf Achtung des Familienlebens, persönliche Freiheit). Ein Eingriff in dieses Recht bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Die Kostenbelastung aus der IVF wird somit bei Singles anders als bei Frauen, die in einer Lebensgemeinschaft leben behandelt. Eine Diskriminierung wegen der Wahl der Familienform ist auch im steuerlichen Kontext nicht zulässig.

Daher beantragen wir die die Anerkennung der Kosten der IVF/ICSI in Höhe von Euro 18.767,00 als außergewöhnliche Belastung.

Wir verweisen auf die anhängige VfGH-Beschwerde “Verfahren zur verfassungsrechtlichen Bekämpfung des Verbots medizinisch unterstützter Fortpflanzung von Single-Frauen”.

Wir bitten daher um Korrektur der Veranlagung 2023.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung mit folgender Begründung dem Bundesfinanzgericht direkt vor.

„Bezug habende Normen

§ 34 EStG; §§ 2, 3, 8 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG); § 262 Abs 3 BAO

Sachverhalt und Anträge

Sachverhalt:

*Die Beschwerdeführerin hat keinen aufrechten Wohnsitz in Österreich. Sie hat keinerlei Einkünfte außerhalb von Österreich, in Österreich erhält sie Lohnzahlungen aus zwei Quellen ("****1****" und "****2****". Im beschwerdegegenständlichen Jahr entstanden ihr Kosten für*

eine In-Vitro-Fertilisation. Die Beschwerdeführerin lebt nicht in einer Lebensgemeinschaft und ist auch nicht verheiratet oder verpartnert.

Am 20.12.2024 langte die Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (L1) 2023 elektronisch ein. Darin wurde – neben anderen, nicht beschwerderelevanten Werbungskosten und Krankheitskosten – Kosten für eine Kinderwunschbehandlung als außergewöhnliche Belastung beantragt.

Am 04.02.2025 wurde ein Vorhalt an die Beschwerdeführerin versendet. Darin wurde sie informiert, dass sie noch Unterlagen bereitzustellen habe, damit sie als unbeschränkt steuerpflichtige veranlagt werden kann.

Am 05.02.2025 wurde der Vorhalt durch Vorlage sämtlicher angeforderter Unterlagen beantwortet. Vorgelegt wurden ein L1i und ein Formular E9. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und gestellten Anträge war eine Veranlagung als unbeschränkt Steuerpflichtige möglich.

Am 24.02.2025 wurde ein weiterer Vorhalt versendet. Angefordert wurden Unterlagen betreffend die beantragten Werbungskosten sowie der beantragten außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt.

*Am 02.05.2025 langte die Antwort auf den Vorhalt vom 24.02.2025 ein. Vorgelegt wurden zahlreiche Unterlagen. Aus diesen geht hervor, dass sie insgesamt € 19.627,70 an Krankheitskosten beantragt werden, wobei davon € 13.212,00 unter der Überschrift „IVF“ stehen und insgesamt € 1.624,00 auf „Apotheke ***3***“ entfallen.*

Am 20.05.2025 wurde der Einkommensteuerbescheid 2023 erlassen. Die Kosten im Zusammenhang mit der Kinderwunschbehandlung wurden nicht anerkannt, da diese in Österreich nicht zulässig gewesen wäre und somit nicht zwangsläufig sein kann.

Am 18.06.2025 langte die Beschwerde elektronisch ein. Darin bringt die Beschwerdeführerin vor, dass der Kinderwunsch in den Bereich der Grundrechte falle und eine Nichtberücksichtigung der Kosten somit diskriminierend sei, da hier Singles und Frauen, die in einer Lebensgemeinschaft leben, ungerechtfertigt einer Ungleichbehandlung unterliegen. In diesem Zusammenhang sei bereits eine Beschwerde beim VfGH angängig.

Eine Ungleichbehandlung sei auch im steuerlichen Kontext nicht zulässig, weshalb die Berücksichtigung der Kosten der IVF/ICSI als außergewöhnliche Belastung beantragt werde.

Beweismittel:

Die in der Datei „Antwort vom 02.05.2025 auf den Vorhalt II vom 24.02.2025“ vorgelegten Unterlagen, dabei insbesondere die Seiten 79 und 82

Stellungnahme:

Zum Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung:

Gemäß § 262 Abs 1 BAO ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdeentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Gemäß § 262 Abs 3 BAO ist keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen, wenn in der Bescheidbeschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet wird.

Das im § 262 Abs 3 normierte Verbot der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung bzw die Pflicht zur unverzüglichen Vorlage an das Verwaltungsgericht setzt keinen Antrag nach § 262 Abs 2 lit a voraus. § 262 Abs 3 gilt, wenn in der Bescheidbeschwerde „lediglich“ die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet wird (Ritz/Koran, BAO8 § 262 BAO Rz 11).

Werden auch andere Gründe (zB rechtswidrige Anwendung einer Abgabenvorschrift) in der Bescheidbeschwerde geltend gemacht, so ist diese Bestimmung nicht anwendbar (vgl zB Ritz/Koran, Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit, 221; BFG 11.11.2015, RV/7105399/2015; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO3, § 262 Anm 8; VwGH 25.2.2022, Ra 2020/13/0041; 7.4.2022, Ro 2021/13/0009; Tanzer/Unger in Rzeszut/Tanzer/Unger, BAO, § 262 Rz 21).

In der Beschwerde vom 18.06.2025 wird behauptet, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der von der Behörde angewendeten Gesetze diskriminiert werde. Es wird eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung wegen der Wahl der Familienform behauptet. Andere Beschwerdepunkte oder -begehren finden sich in der Beschwerde nicht.

Somit liegt ein Anwendungsfall des § 262 Abs 3 BAO vor und die Beschwerde ist direkt dem BFG vorzulegen.

Zur relevanten Rechtsfrage:

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

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

Die drei Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Gemäß § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) ist eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft zulässig.

Gemäß § 3 Abs 1 FMedG dürfen für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung außer in den in Abs. 2 (Samenspende) und 3 (Eizellenspende) geregelten Fällen nur die Eizellen und der Samen der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten verwendet werden.

Gemäß § 8 Abs 1 FMedG darf eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung nur mit Zustimmung der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten durchgeführt werden.

Kosten einer In-Vitro-Fertilisation, die eine Frau in einem anderen Land der EU durchführen ließ, sind jedenfalls nicht als zwangsläufig iSd § 34 Abs 3 EStG 1998 anzusehen, wenn diese Art der medizinisch unterstützten Fortpflanzung in Österreich gem. § 2, § 3, und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz nicht zulässig gewesen wäre (Erkenntnis des BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024).

Im vorliegenden Fall sind die erwachsenen Kosten nicht als zwangsläufig anzusehen, da eine solche Behandlung in Österreich nach den geltenden Gesetzen nicht zulässig gewesen wäre (vgl. § 2 Abs 1 FMedG).

Da somit das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt, können die beantragten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden.

Aus Sicht der Behörde ist die Beschwerde abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Frau ***Bf1***, Beschwerdeführerin, ist in der ***EU-Land*** wohnhaft und hatte 2023 in Österreich keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt. Sie war im Jahr 2023 alleinstehend. Als alleinstehende Frau unterzog sie sich 2023 einer In-Vitro-Fertilisation-Behandlung in ***3***.

Sie optierte gemäß § 1 Abs. 4 EStG in die unbeschränkte Steuerpflicht.

In ihrem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für 2023 beantragte sie die Anerkennung der Kosten für eine In-vitro-Fertilisation- Behandlung als außergewöhnliche Belastung.

Einzige Begründung der Beschwerde gegen die Nichtanerkennung der beantragten Kosten für eine In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung ist die behauptete Verfassungswidrigkeit des Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG).

2. Beweiswürdigung

Dies steht aufgrund des bisherigen Verfahren, den vorgelegten Unterlagen und den Ausführungen in der Beschwerde fest.

Strittig vor dem Bundesfinanzgericht ist nur die Rechtsfrage der Anerkennung der beantragten Kosten für eine In-vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Rechtliche Bestimmungen:

Bundesabgabenordnung, BAO:

§ 262. (1) Über Bescheidbeschwerden ist nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerde vorentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

(3) Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerde vorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht vorzulegen.

Fortpflanzungsmedizingesetz

2. Abschnitt

**Zulässigkeitsvoraussetzungen bei medizinisch unterstützter Fortpflanzung,
Präimplantationsdiagnostik und Zellentnahme**

Medizinisch unterstützte Fortpflanzung

§ 2. (1) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft zulässig.

(2) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung ist ferner nur zulässig, wenn

1. nach dem Stand der Wissenschaft und Erfahrung alle anderen möglichen und den Ehegatten oder Lebensgefährten zumutbaren Behandlungen zur Herbeiführung einer Schwangerschaft durch Geschlechtsverkehr erfolglos gewesen oder aussichtslos sind oder
2. ein Geschlechtsverkehr zur Herbeiführung einer Schwangerschaft den Ehegatten oder Lebensgefährten wegen der ernsten Gefahr der Übertragung einer schweren Infektionskrankheit auf Dauer nicht zumutbar ist oder
3. eine Schwangerschaft bei einer von zwei miteinander in eingetragener Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft lebenden Frauen herbeigeführt werden soll oder
4. sie zum Zweck einer nach § 2a zulässigen Präimplantationsdiagnostik vorgenommen werden muss.

(3) Wenn nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft und Erfahrung mehrere aussichtsreiche und zumutbare Methoden zur Auswahl stehen, darf zunächst nur diejenige angewendet werden, die mit geringeren gesundheitlichen Beeinträchtigungen und Gefahren für die beteiligten Personen verbunden ist und bei der weniger entwicklungsfähige Zellen entstehen. Das Kindeswohl ist dabei zu berücksichtigen.

Verwendung der entnommenen Zellen

§ 3. (1) Für eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung dürfen außer in den in Abs. 2 und 3 geregelten Fällen nur die Eizellen und der Samen der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten verwendet werden.

(2) Der Samen einer dritten Person darf ausnahmsweise dann verwendet werden, wenn der des Ehegatten oder Lebensgefährten nicht fortpflanzungsfähig ist oder eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung in einer eingetragenen Partnerschaft oder Lebensgemeinschaft von zwei Frauen vorgenommen werden soll.

(3) Die Eizellen einer dritten Person dürfen ausnahmsweise dann verwendet werden, wenn die der Frau, bei der die Schwangerschaft herbeigeführt werden soll, nicht fortpflanzungsfähig sind und diese Frau zum Zeitpunkt des Behandlungsbeginns das 45. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.

Zustimmung

§ 8. (1) Eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung darf nur mit Zustimmung der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten durchgeführt werden. Die Zustimmung bedarf bei Lebensgefährten oder bei Verwendung des Samens oder der Eizellen einer dritten Person der Form eines Notariatsakts.

(2) Die Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten können die Zustimmung nur höchstpersönlich erteilen. Sie müssen hierfür entscheidungsfähig sein.

(3) Die Erklärung hat zu enthalten:

1. die ausdrückliche Zustimmung zur medizinisch unterstützten Fortpflanzung;
2. erforderlichenfalls die Zustimmung zur Verwendung des Samens oder der Eizellen einer dritten Person;
3. Namen, Geburtstag und -ort, Staatsangehörigkeit und Wohnort der Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten sowie
4. den Zeitraum, in dem die medizinisch unterstützte Fortpflanzung vorgenommen werden darf.

(4) Die Zustimmung zur medizinisch unterstützten Fortpflanzung kann dem Arzt gegenüber von jedem Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten bis zum Einbringen des Samens, der Eizellen oder der entwicklungsfähigen Zellen in den Körper der Frau widerrufen werden. Der Widerruf bedarf keiner bestimmten Form und ist ungeachtet des Verlusts der Einsichts- und Urteilsfähigkeit wirksam; der Arzt hat den Widerruf schriftlich festzuhalten und hierüber auf Verlangen eine Bestätigung auszustellen.

(5) Die Zustimmung beider Ehegatten, eingetragenen Partner oder Lebensgefährten darf zum Zeitpunkt des Einbringens von Samen, Eizellen oder entwicklungsfähigen Zellen in den Körper der Frau nicht älter als zwei Jahre sein.

Einkommensteuergesetz, EStG:

Außergewöhnliche Belastung

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

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

(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

Judikatur:

BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024, RS-1

Kosten einer In-Vitro-Fertilisation einer alleinstehenden Frau als außergewöhnliche Belastung

Kosten einer In-Vitro-Fertilisation, die eine Frau in einem anderen Land der EU durchführen ließ, sind jedenfalls nicht als zwangsläufig iSd § 34 Abs 3 EStG 1998 anzusehen, wenn diese Art der medizinisch unterstützten Fortpflanzung in Österreich gem. § 2, § 3, und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz nicht zulässig gewesen wäre.

VfGH-Beschwerde zur Zahl E 317-318/2025 anhängig. Zurückweisung mit Beschluss vom 5.6.2025.

BFG vom 17.12.2024, RV/7103461/2024, RS-1 wie BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024,

VfGH-Beschwerde zur Zahl E 317-318/2025 anhängig. Zurückweisung mit Beschluss vom 5.6.2025.

Anwendung auf den gegenständlichen Fall:

Zur Direktvorlage der Beschwerde durch das Finanzamt:

Da die einzige Begründung in der Beschwerde die behauptete Verfassungswidrigkeit des Fortpflanzungsmedizingesetz ist, war vom Finanzamt die Bescheidbeschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 3 BAO dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Die Direktvorlage erfolgte zu Recht.

Zur Nichtanerkennung der Kosten der In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung:

Eine außergewöhnliche Belastung muss gemäß § 34 Abs. 1 außergewöhnlich und zwangsläufig sein sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Fehlt nur eine diese Voraussetzungen ist keine außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Im gegenständlichen Fall ist zu prüfen, ob die Zwangsläufigkeit der In-Vitro- Fertilisation bei der im Beschwerdezeitraum alleinstehenden Beschwerdeführerin, die in ***3*** durchgeführt wurde, vorliegt.

Die rechtlichen Voraussetzungen für eine in Österreich legale In-Vitro-Fertilisation sind im Fortpflanzungsmedizingesetz, FMedG, geregelt:

Gemäß § 2 Abs 1 FMedG ist eine In-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden in Österreich nur zugelassen, wenn die Frau, die auf diese Weise eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung erlangen will, verheiratet ist, oder in einer eingetragenen Partnerschaft mit einer erwachsenen natürlichen Person lebt, oder in einer Lebensgemeinschaft mit einem Mann oder einer Frau lebt, und wenn der Lebenspartner der Beschwerdeführerin dieser Behandlung qualifiziert zustimmt (§ 2 Abs 1 FMedG; § 3 Abs 1 und 2 FMedG, § 8 FMedG).

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2023, in dem die Beschwerdeführerin in einem Land der EU versuchte mittels In-Vitro-Fertilisation schwanger zu werden, lebte sie nicht in einer Lebensgemeinschaft mit einem Mann oder mit einer Frau, war in dieser Zeit nicht verheiratet und war sie auch nicht eingetragene Partnerin einer anderen erwachsenen natürlichen Person. Im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmungen war die Beschwerdeführerin 2023 alleinstehend.

Die in einem anderen EU-Land versuchte In-Vitro-Fertilisation der Beschwerdeführerin im Jahr 2023 wäre daher in Österreich unzulässig und daher de facto unmöglich gewesen.

Indem die Beschwerdeführerin 2023 die In-vitro-Fertilisation in einem anderen Land der EU versuchte, umging sie somit die Bestimmungen der § 2, § 3 und § 8 des österreichischen Fortpflanzungsmedizingesetzes.

Daher können die Kosten, die der Beschwerdeführerin dadurch entstanden, nicht zwangsläufig im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG gewesen sein. Sie waren vielmehr die Konsequenz der freiwilligen Entscheidung der Beschwerdeführerin, das österreichische Fortpflanzungsmedizingesetz zu umgehen, indem sie als alleinstehende Frau eine in Österreich gemäß den Bestimmungen der § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz unzulässige medizinisch unterstützte Fortpflanzung in einem anderen Land der EU durchführen ließ.

Es kann dem österreichischen Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er einerseits die Durchführung einer In-vitro-Fertilisation einer alleinstehenden Frau in Österreich verbietet (§ 2 Abs 1, § 3 Abs 1 und 2, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz), aber andererseits einer alleinstehenden Frau, die dieses Gesetz dadurch umgeht, dass sie eine In-vitro-Fertilisation in einem anderen Land der EU an sich durchführen lässt, eine Steuererleichterung durch eine Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 EStG gewährt.

Diese Auslegung ergibt sich eindeutig aus dem Zusammenhang des § 34 EStG und der § 2 und § 3 des Fortpflanzungsmedizingesetzes. Vgl BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024, Punkt B) Rechtsfolgen 1.) a.

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken des Bundesfinanzgerichtes:

BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024, Punkt B) Rechtsfolgen 2.) führt dazu aus:

„Bei einer in – vitro – Fertilisation geht es nicht nur um die Interessen der alleinstehenden Frau, die Mutter werden möchte (Art 8 EMRK, aber auch Art 12 EMRK), es ist auch das Wohl des Kindes zu berücksichtigen, das durch eine solche in – vitro Fertilisation geboren werden würde (216 der Beilagen XVIII GP – Erläuternde Bemerkungen der RV, insbesondere S. 11, S. 16; VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98 B.2.6.1.1.).

Während jedes Kind, das auf natürlichem Wege oder zumindest durch eine in Österreich legale In-vitro-Fertilisation (§ 2, § 3, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) auf die Welt käme, typischerweise zwei Eltern hätte (mit allen familienrechtlichen und erbrechtlichen Konsequenzen, vgl. § 8 FMedG; § 143-§ 152, §§ 231 ff; §§ 731, 736 ABGB), hätte ein Kind, das einer alleinstehenden Frau bei Umgehung des § 2 Abs 1 Fortpflanzungsmedizingesetzes geboren werden würde, nur einen Elternteil. Das erhöht für dieses Kind die Wahrscheinlichkeit, im Falle des Todes eines Elternteils zur Vollwaise zu werden, beträchtlich. In diesem Zusammenhang sind die Nebenwirkungen der medizinisch unterstützten Fortpflanzung durch IVF zu bedenken, die in Bezug auf die Mutter und das Kind mit einer erhöhten Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind (siehe oben bei den Feststellungen).

Deshalb hat der Gesetzgeber versucht, eine Lösung zu finden, bei der auch bei Nutzung der Möglichkeiten der modernen Fortpflanzungsmedizin (§ 1 Fortpflanzungsmedizingesetz) im Ergebnis eine Situation entsteht, die einer natürlichen Geburt möglichst nahekommt. Bei einer natürlichen Geburt gibt es typischerweise zwei Eltern mit allen rechtlichen Konsequenzen, die dem geborenen Kind nützen (§§ 143 ff ABGB, §§ 231 ff ABGB, § 731, § 736 ABGB). Bei einer Geburt nach einer in Österreich legalen In-vitro-Fertilisation einer sich zumindest in einer Lebensgemeinschaft mit einer anderen erwachsenen natürlichen Person befindlichen Frau ist das typischerweise ebenso.

Wenn eine Frau, die sich zumindest in einer Lebensgemeinschaft mit einer anderen erwachsenen natürlichen Person befindet, eine IVF mit Verwendung des Samens eines nicht zu dieser Lebensgemeinschaft gehörigen Mannes an sich durchführen lassen will, so ist diese IVF in Österreich jedenfalls nur dann zulässig und daher nur dann möglich, wenn der Lebenspartner dieser IVF qualifiziert zustimmt (§ 8 FMedG). Diese qualifizierte Zustimmung macht den Lebenspartner mit allen zivilrechtlichen Konsequenzen zum zweiten Elternteil des Kindes, das im ursächlichen Zusammenhang mit dieser IVF geboren wird (§ 143, § 144 Abs 2 Z 3, § 148 Abs 3 ABGB; Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB § 144 TZ 16; § 148 TZ 21). Somit hat das aus einer in

Österreich legalen IVF mit dem Samen eines Fremden geborene Kind typischerweise zwei Eltern mit allen sich daraus ergebenden zivilrechtlichen Konsequenzen.

Das dient dem Kindeswohl.

Nach einer in Österreich nicht zulässigen, erfolgreichen In-vitro-Fertilisation einer alleinstehenden Frau mit dem Samen eines Fremden gibt es nur einen Elternteil (§ 143 ABGB).

Daher hat der Gesetzgeber einer alleinstehenden Frau in Österreich die In-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden verwehrt, und daher darf es auch keine steuerliche Begünstigung iS. des § 34 EStG 1988 einer solchen In-vitro-Fertilisation, die bei Umgehung des § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz in einem anderen EU-Land durchgeführt wurde, in Österreich geben.

Mit ihrem Vorbringen (Beschwerde vom 17.1.2024), sie sehe keine nachvollziehbare Rechtfertigung dafür, eine alleinstehende Frau anders zu behandeln, als eine Frau, die sich in einer Lebensgemeinschaft befindet, negiert die Bf die besondere Bedeutung von zwei Elternteilen für ein Kind.

Ferner entsteht gerade bei einer In-Vitro-Fertilisation typischerweise das ungelöste Problem der überschüssigen, dh nicht mehr für den Geburtsvorgang erforderlichen Embryonen (<https://de.wikipedia.org/wiki/In-vitro-Fertilisation>; VfGH 10.12.2013, G 16/2013; VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98 B 2.3.3.).

Zudem kann es bei den Hormonbehandlungen, ohne die eine In-Vitro-Fertilisation nicht erfolgreich sein kann, Nebenwirkungen (Gefahr von Mehrlingsgeburten; vgl VfGH 14.19.199, G91/98; G116/98 B.2.3.3.; Gefahr von Thrombosen, Gefahr einer Eileiterschwangerschaft, Gefahr von Depressionen- siehe oben bei den Feststellungen) geben, die wesentlich höhere Risiken hervorrufen, als bei einer natürlichen Geburt. Gerade dieses erhöhte Risiko im Zusammenhang mit der Fertilitätsbehandlung insbesondere für die Mutter verleiht der Forderung des Gesetzgebers nach zwei Elternteilen zusätzliches Gewicht.

Diese Überlegungen rechtfertigen es, die medizinisch unterstützte Fortpflanzung durch In-Vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden auf das unbedingt erforderlich erscheinende Maß zu reduzieren, und daher diese Art der Fortpflanzung, wie vom Gesetz vorgesehen (insbesondere §§ 2, 3 und 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) nur in einer Lebensgemeinschaft, bestehend aus zwei Elternteilen, zuzulassen.

Bedenken, dass diese Rechtslage (§ 2, § 3, § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz i V m § 34 Abs 3 EStG 1988) der Verfassung (insbesondere Art 8, auch Art 12 EMRK; Art 7 B-VG) widerspricht, bestehen nicht. Die Forderung des Gesetzgebers, dass eine IVF mit dem Samen eines Fremden (= nicht in einer Lebensgemeinschaft mit der Bf lebender Mann) zumindest eine Lebensgemeinschaft (§ 2, § 3, § 8 FMedG) erfordert, und dass die IVF auch die Zustimmung des

Lebenspartners (§ 8 FMedG) erfordert, begegnet aus den o.e. Gründen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl VfGH 14.10.1999, G 91/98; G 116/98, Pkt B.2.4.2.3; B.2.4.3).

Die Kosten der In-vitro-Fertilisation sind daher auf Grund des Gesetzes (§ 34 Abs 1 Z 2 und § 34 Abs 3 EStG 1988 i V m § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) nicht abzugsfähig, wobei gegen diese Rechtslage beim BFG keine verfassungsrechtlichen Bedenken entstanden sind.“

Im gegenständlichen Beschwerdefall schließt sich das erkennende Rechtsprechungsorgan den Ausführungen im zitierten Erkenntnis BFG vom 16.12.2024, RV/7100935/2024 vollumfänglich an.

Die Kosten der In-vitro-Fertilisation sind daher auch im beschwerdegegenständlichen Fall auf Grund des Gesetzes (§ 34 Abs 1 Z 2 und § 34 Abs 3 EStG 1988 in Verbindung mit § 2, § 3 und § 8 Fortpflanzungsmedizingesetz) nicht abzugsfähig, wobei gegen diese Rechtslage beim Bundesfinanzgericht keine verfassungsrechtlichen Bedenken entstanden sind.

Bestätigt wird diese Rechtsansicht in der Zwischenzeit auch dadurch, dass der Verfassungsgerichtshof verfassungsgerichtliche Beschwerden in dieser Causa mit Beschluss vom 5.6.2025 zu Zahl E 317-318/2025 zurückgewiesen hat.

Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Die Beschwerdeführerin umging § 2, § 3 und § 8 des österreichischen Fortpflanzungsmedizingesetzes, indem sie als alleinstehende Frau eine In-vitro-Fertilisation mit dem Samen eines Fremden in einem anderen Land der EU durchführen ließ. Das BFG hat wegen der Umgehung des österreichischen Rechts keinerlei Kosten dieser medizinisch unterstützten Fortpflanzung als außergewöhnliche Belastung anerkannt, weil es das Erfordernis der Zwangsläufigkeit (§ 34 Abs 1 Z 2 EStG 1988, § 34 Abs 3 EStG 1988) der Belastung nicht als erfüllt angesehen hat.

Darüber, ob diese Entscheidung des Bundesfinanzgericht rechtlich zulässig war oder nicht, gibt es bei dieser Konstellation des Falles noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinn des Art 133 Abs 4 B-VG liegt daher vor.

Wien, am 28. August 2025