

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Peter Bilger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, Steuernummer ***BF1StNr1***, über die Beschwerde vom 2. Dezember 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. November 2023 betreffend Einkommensteuer 2022 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Mit dem **angefochtenen Bescheid** setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin (Bf.) die Einkommensteuer für das Jahr 2022 mit einer Gutschrift in Höhe von -145,00 Euro fest.

2. In der dagegen erhobenen **Beschwerde** wandte diese ein, der Einkommensteuerbescheid 2022 sei bei den zu berücksichtigenden Kosten für außergewöhnliche Belastungen unvollständig. Diese Kosten setzten sich zusammen aus Kosten für Zahnbehandlung in Höhe von 1.119,37 Euro, Kosten im Zusammenhang mit einer eigenen Behinderung in Höhe von 12.879,88 Euro und Begräbniskosten in Höhe von 3.052,59 Euro. Sie leide an einer genetisch bedingten Krankheit, bei der eine 50%-ige Wahrscheinlichkeit bestehe, diese weiterzuvererben. Um dies zu verhindern, habe sie sich einer In-Vitro-Fertilisation unterzogen.

Daraus ergebe sich der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit ihrer Behinderung, die zu einem anerkannten und ausgewiesenen Behinderungsgrad von 70 Prozent geführt habe.

3. Mit **Ergänzungsersuchen** vom 11.12.2023 forderte das Finanzamt die Bf. auf, eine Aufstellung über die außergewöhnlichen Belastungen inklusive Rechnungen und unter Angabe zu allenfalls erhaltenen oder abgezogenen Kostenersätzen nachzureichen. Zu den beantragten Aufwendungen für die IVF teilte das Finanzamt der Bf. mit, diese könnten nur dann steuerliche Berücksichtigung finden, wenn die In-Vitro-Fertilisation gemäß § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz zulässig sei. Diese sei nach Abs. 1 leg. cit. nur zulässig, wenn die Bf. in einer Ehe oder Lebenspartnerschaft lebe und darüber hinaus die in Abs. 2 genannten Voraussetzungen erfüllt seien. Laut Aktenlage sei die Bf. ledig und lebe alleine. Da die Kinderwunschbehandlung nicht im Zusammenhang mit der Behinderung der Bf. stehe, komme eine steuerliche Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach § 4 der zu den §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangenen VO nicht in Betracht.

4. Auf dieses Ergänzungsersuchen antwortete die Bf., sie lebe mit ihrem Partner in einer Lebensgemeinschaft und beide hätten für die künstliche Befruchtung einen Notariatsakt unterzeichnet. 2021/2022 hätten sie und ihr Lebenspartner ihren gemeinsamen Hauptwohnsitz in Wien gehabt. Die genetischen Untersuchungen sowie die Unterstützung durch eine IVF-Behandlung seien aufgrund ihrer genetisch vererbten Krankheit notwendig gewesen. Dadurch sei sichergestellt worden, dass diese nicht weitergetragen werde und ergebe sich daraus der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit ihrer Behinderung. Die Kosten für die künstliche Befruchtung seien daher als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

5. Mit **weiterem Ergänzungsersuchen** vom 25.1.2024 forderte das Finanzamt die Bf. auf, den Nachweis zu erbringen, dass die IVF-Behandlung zur Vermeidung der Übertragung einer bei ihr vorliegenden genetisch vererbten Krankheit erforderlich sei.

6. Darauf antwortete die Bf., sie habe seit ihrer Geburt das sog. KID-Syndrom, das bei ihr neben einem starken Pflegebedarf der Haut zu einer sehr schweren Hörbeeinträchtigung geführt habe. Nach diversen Gutachten sei ihr vom Bundessozialamt ein Behinderungsgrad von 70 Prozent wegen schwerer Hörbehinderung zugesprochen worden. Auch die Diagnose „KID-Syndrom“ enthalte neben der „Keratitis“ (Haut) und der „Ichthyose“ (Augen) auch die „Deafness“ (Schwerhörigkeit). Auslösend für die gesamten diesbezüglichen Untersuchungen, Diagnosen und Behandlungen seien die ärztlichen Gutachten über mögliche schwere gesundheitliche Probleme und Behinderungen werdender Kinder, die ursächlich mit dem KID-Syndrom zusammenhängen und das zweifelsfrei vererbt werde, einhergingen. Aus den vorliegenden Schreiben über die sehr kostenintensiven genetischen Beratungen gehe dies eindeutig hervor. Ihre eigene Augensymptomatik habe sich in den letzten Jahren massiv

verschlechtert, wodurch sie auch zu häufigeren augenärztlichen Untersuchungen und entsprechenden Behandlungen gezwungen gewesen sei.

7. Das Finanzamt gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19.2.2024 teilweise statt und setzte die Einkommensteuer 2022 mit einer Gutschrift von -1.321,00 Euro fest. Zur Begründung führte es aus, Kosten der künstlichen Befruchtung seien als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, wenn diese gemäß § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) zulässig sei. Aus dem vorgelegten Schreiben vom 6.9.2019 des Zentrums für Pathobiochemie und Genetik an der Medizinischen Universität Wien (Genetische Beratungsstelle) ergebe sich, dass es sich beim KID-Syndrom um eine Erkrankung handle, die nicht als Erbkrankheit schwerwiegender Natur iSd § 2a Abs 1 Z 3 FMedG von dem dafür zuständigen Ministerium überprüft und eingestuft werden würde. Dass dies mittlerweile erfolgt wäre, sei in der Beschwerde weder behauptet noch seien dazu entsprechende Unterlagen vorgelegt worden. Daher könnten als außergewöhnliche Belastung in Zusammenhang mit der Behinderung (ohne Selbstbehalt) lediglich die mit der Schwerhörigkeit verbundenen Aufwendungen (insgesamt 1.172,68 Euro) anerkannt werden. Die für andere Therapien, Zahnbehandlungen etc. (1.025,30 Euro) sowie für Begräbniskosten (3.052,59 Euro) angefallenen Aufwendungen hingegen seien zur Gänze als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

8. Mit Schreiben vom 17.03.2023 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung hielt sie Folgendes entgegen:

Erstens sei die Beschwerdeentscheidung bei den bereits anerkannten Kosten der außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit ihrer Behinderung mit einer rechnerischen Unrichtigkeit in Höhe von 213,72 Euro behaftet. Dieser von Dr. *O.* vom Kinderwunschzentrum an der Wien refundierte Betrag habe aus der Verminderung des Selbstbehaltes resultiert, da sie einen Teil der vertraglich vereinbarten Leistungen nicht in Anspruch genommen habe. Aus diesem Grund hätten diese 213,72 Euro bei den bereits unstrittig anerkannten Kosten nicht abgezogen werden dürfen.

Zweitens sei die gänzliche Aberkennung der IVF-Behandlung und der notwendigen genetischen Untersuchungen samt Eizellen-Polkörperentnahmen in Höhe von 11.021,88 Euro zu Unrecht erfolgt. Unstrittig sei auf jeden Fall, dass sie und ihr Lebenspartner *DM* nicht eine freiwillige Zeugungsunfähigkeit bzw. Unfruchtbarkeit eingegangen seien, die dann zur IVF-Behandlung geführt habe. Die Inanspruchnahme des Kinderwunschzentrums an der Wien sei vielmehr durch ihre nachgewiesene und umfangreich dokumentierte Erbkrankung mit dem KID-Syndrom ausgelöst worden. Bei der genetischen Beratung am 27.8.2019 durch Prof. Dr. *L.* am Zentrum für Pathobiochemie und Genetik des Institutes für Medizinische Genetik der Medizinischen Universität Wien sei diese monogene Erkrankung eindeutig bestätigt worden.

Diese Untersuchungsergebnisse hätten auch zur Übernahme von 70 % der Kosten für die am Kinderwunschzentrum an der Wien (KWZ) durchgeführte IVF durch den IVF-Fonds geführt. In der Begründung zur Beschwerdeentscheidung sei auf eine Bemerkung von Prof. Dr. *L.* eine allfällige „Überprüfung und Zulassung durch ein entsprechendes Ministerium“ betreffend Bezug genommen worden. Zum einen sei Prof. Dr. *L.* weder juristisch noch steuerrechtlich beratend tätig, noch sei in § 34 EStG und den einschlägigen Rechtsentscheidungen zur außergewöhnlichen Belastung einer IVF ein diesbezügliches Erfordernis vorgesehen oder gar normiert. Vor allem sei im § 2a Abs. 1 Z 3 Fortpflanzungsmedizingesetz (FMedG) keineswegs eine ministerielle Überprüfung und Einstufung explizit normiert. Eine solche nicht weiter konkretisierte „Überprüfung und Zulassung“ sei in ihrem Fall aber ohnehin hinfällig, da sie sich für die im letzten Satz von Seite 1 des Schreibens von Prof. Dr. *L.* angeführte weitere Möglichkeit einer Polkörperdiagnostik entschieden habe. Auf diesen Sachverhalt sei in der Beschwerdeentscheidung und den diversen Vorhalten in keiner Weise eingegangen worden.

Ferner verweise sie auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.2007, 2005/15/0138, wonach ein grundsätzliches öffentliches Interesse an Kindern bestehe und als einziger Ausschlussgrund für die Anerkennung von Kosten für die IVF als außergewöhnliche Belastung eine allfällig „freiwillig herbeigeführte Fortpflanzungsunfähigkeit“ in Frage komme. Da eine solche weder bei ihr noch bei ihrem Lebenspartner vorgelegen habe, seien sämtliche Kosten der IVF-Behandlung samt vorangegangener genetischer Untersuchung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG ohne Anrechnung eines Selbstbehalts zu berücksichtigen.

9. Am 20.3.2024 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der im **Vorlagebericht** enthaltenen Stellungnahme zum Vorlageantrag räumte das Finanzamt ein, dass die als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigenden Kosten im Zusammenhang mit der behindertenbedingten Hörbeeinträchtigung aus den im Vorlageantrag genannten Gründen um 213,72 Euro zu erhöhen seien. Für das darüberhinausgehende Beschwerdebegehren beantragte es hingegen die Abweisung.

10. Mit **Schreiben vom 8. Juni 2026** richtete das Bundesfinanzgericht folgenden Vorhalt an die Bf.:

- Im Vorlageantrag erwähnen Sie, 70% der Kosten für die Behandlung durch das Kinderwunschzentrum ersetzt bekommen zu haben. Betrifft dieser Ersatz auch die von Ihnen geltend gemachten Kosten für die In-Vitro-Fertilisation? Oder haben Sie diese Kosten tatsächlich zur Gänze selbst getragen? Legen Sie bitte Unterlagen betreffend den Kostenersatz durch den IVF-Fonds vor.

- In Ihrer Kostenaufstellung betreffend außergewöhnliche Belastungen im Zusammenhang mit Ihrer Behinderung findet sich auch eine Position in Höhe von 992,80 Euro unter der Bezeichnung „IVF-Fonds-Selbstbehalt“. Laut der dazu vorgelegten Rechnung mit der Rechnungsnummer 2201534 vom 26.1.2022 des Kinderwunschzentrums an der Wien handelt es sich dabei um eine Gutschrift. Wie bei einer Gutschrift eine außergewöhnliche Belastung vorliegen kann, ist nicht nachvollziehbar.
- Eine weitere Position in der Kostenaufstellung betrifft einen Betrag in Höhe von 112,20 Euro mit der Bezeichnung „*X.* Labor“. Die dazugehörige Rechnung mit der Rechnungsnummer 628614 vom 17.10.2022 der Medizinischen Zentrallaboratorium GesmbH richtet sich an Ihren Lebensgefährten *DM*. Hier ist nicht erkennbar, in welchem Zusammenhang diese Kosten mit der In-Vitro-Fertilisation standen und bei Ihnen außergewöhnliche Belastungen bilden konnten.

11. Diesen Vorhalt beantwortete die Bf. unter Vorlage von Beweisunterlagen zusammengefasst damit, dass für die geltend gemachten Kosten keinerlei Ersatz geleistet und empfangen worden sei, dass mit der Gutschrift in Höhe von 992,80 Euro eine Rechnung mit demselben Betrag storniert und dafür eine neue Rechnung mit einem Betrag in Höhe 779,08 ausgestellt worden und der Differenzbetrag in Höhe von 213,72 Euro kostenvermindernd berücksichtigt worden sei und dass die Untersuchung ihres Partners zwingend notwendig gewesen sei und in unmittelbarem Zusammenhang mit der IVF-Behandlung gestanden und sie die dafür entstandenen Kosten getragen habe.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Streitfrage

12. Zwischen den Parteien ist strittig, ob die von der Bf. geltend gemachten Kosten in Höhe von 11.021,88 Euro für eine Polkörperdiagnostik und In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung absetzbar waren oder nicht.

2. Sachverhalt

13. Die Bf. leidet am sog. KID-Syndrom (Keratitis-Ichthyosis-Deafness-Syndrom), eine seltene Erkrankung des Ektoderms, die mit einer Entzündung der Hornhaut des Auges (vaskularisierende Keratitis), einer übermäßigen Verhornung der Haut (hyperkeratotische Hautläsionen) und Hörverlust einhergeht. Die Erkrankung wird autosomal-dominant vererbt und ist durch die Mutation des Connexin26-Gens (GJB2-Gen) verursacht. Für alle Kinder der Bf. unabhängig vom Geschlecht besteht eine Wahrscheinlichkeit von 50%, diese Mutation zu erben. Die Erkrankung der Bf. am KID-Syndrom wurde vom Bundessozialamt, Landesstelle

Vorarlberg, mit einem Grad der Behinderung von 70% bewertet und in dieser Höhe auch von der Finanzverwaltung anerkannt.

14. Um diese vererbare Erkrankung nicht an ihre Kinder weiterzugeben, entschlossen sich die Bf. und ihr damaliger Lebenspartner und nunmehrige Ehemann nach einer am 27.8.2019 erfolgten genetischen Beratung durch Prof. Dr. *L.* vom Zentrum für Pathobiochemie und Genetik der Medizinischen Universität Wien über die Möglichkeiten einer Früherkennung dieser Erkrankung und allfälligen präimplantationsdiagnostischen Maßnahmen zu einer Polkörperdiagnostik im Rahmen einer In-Vitro-Fertilisation im Jahr 2022.

15. Unter einer Polkörperdiagnostik versteht man die Untersuchung der DNA der Polkörperchen, die vor Abschluss der Befruchtung, also der Verschmelzung des weiblichen und männlichen Vorkernes, durchgeführt wird. Polkörper sind kleine Partikel, die überschüssiges genetisches Material, Chromosomen bzw. Chromatiden, enthalten, die bei der Teilung der Eizelle und der Reduktion von 46 auf 23 Chromosomen (1. und 2. meiotische Teilung) entstehen. Die Untersuchung der Polkörper lässt Rückschlüsse auf das in der Eizelle verbliebene Erbgut der Mutter zu. Eine Polkörperuntersuchung ist nur im Rahmen einer künstlichen Befruchtung (In-Vitro-Fertilisation, IVF) möglich, wenn die IVF mittels ICI (Intracytoplasmatische Spermieninjektion) erfolgt. Während also die Polkörperuntersuchung vor der Befruchtung erfolgt und sich auf die Untersuchung der weiblichen Eizelle konzentriert, um mütterliches Erbgut zu beurteilen, werden bei der Präimplantationsdiagnostik Trophektodermzellen nach der Befruchtung und vor der Implantation des Embryos in die Gebärmutter Schleimhaut untersucht. Aufgrund der weniger invasiven Behandlung ist die Polkörperdiagnostik in Österreich uneingeschränkt zulässig.

16. Zur Durchführung der In-Vitro-Fertilisation gaben die Bf. und ihr Lebensgefährte ihre Zustimmung durch einen Notariatsakt.

17. Die In-Vitro-Fertilisation mittels ICSI und Polkörperbiopsie wurde vom Kinderwunschzentrum Wien, die Polkörperdiagnostik von Prof. Dr. *L.* durchgeführt. Prof. Dr. *L.* ist Facharzt für Humangenetik und u.a. auch Gesellschafter der *Y.* GmbH. Die *Y.* GmbH, Labor für Humangenetik, ist zur Durchführung der Polkörperdiagnostik vom Bundesministerium für Arbeit, Soziales, Gesundheit, Pflege- und Konsumentenschutz zugelassen.

18. Die Kosten für die Polkörperentnahme und -untersuchung wurden nicht von der Sozialversicherung übernommen. Für die Kosten für die In-Vitro-Fertilisation erfolgte eine Kostenübernahme in Höhe von 70% durch den IVF-Fonds. Die Kosten für den Selbstbehalt für die IVF, die Polkörperbiopsie, die Polkörperdiagnostik und die weiteren in diesem Zusammenhang notwendigen Behandlungen sowie den Notariatsakt beliefen sich insgesamt auf 11.021,88 Euro. Sämtliche Kosten wurden von der Bf. getragen.

3. Beweiswürdigung

19. Für die Ausführungen zum KID-Syndrom stützt sich das Bundesfinanzgericht auf einen Befund der Genetischen Beratungs- und Untersuchungsstelle Innsbruck vom 29.01.2004, mit der bereits damals das KID-Syndrom bei der Bf. diagnostiziert wurde, sowie die Darstellung dieser Krankheit durch Prof. Dr. *L.* vom *Z* im Beratungsprotokoll vom 06.09.2019. Aus diesem ergibt sich auch die Möglichkeit, mittels einer Polkörperdiagnostik die Vererbung dieser Krankheit zu vermeiden. Was den Grad der Behinderung der Bf. angeht, stützt es sich auf die Eintragungen unter der Steuernummer der Bf. in den Zentralen Anwendungen AIX. Die Zustimmungen zur IVF ergibt sich aus dem Notariatsakt vom 20.01.2022, die Durchführung der IVF und Polkörperdiagnostik und damit verbundene Kosten ergeben sich aus den vorgelegten Belegen, die Information zu Prof. Dr. *L.* und zur *Y.* GmbH aus der Eintragung in das Genanalyseregister gem. § 79 Abs. 1 GTG (<https://www.verbrauchergesundheit.gv.at/Kommunikationsplattform--Oeffentliche-Gesundheit/gentechnik/rechtsvorschriften-in-oesterreich/gentechnikgesetz/Genanalyseregister>) sowie aus der Homepage der *Y.* unter *Y.*.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

20. Die gesetzlichen Grundlagen für die außergewöhnliche Belastung finden sich in § 34 EStG 1988 und § 35 EStG 1988. Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Bestimmungen lauten:

§ 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. 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 Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 7.284 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.
- Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.
- Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.
- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).
- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,*
- bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners (§ 106 Abs. 3),*
- ohne Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag durch eine Behinderung des (Ehe-)Partners, wenn er mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 7 411 Euro jährlich erzielt,*
- durch eine Behinderung eines Kindes (§ 106 Abs. 1 und 2), für das keine erhöhte Familienbeihilfe gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 gewährt wird, und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.*

.....

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

21. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Kosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 ist also, dass sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

22. Die Zwangsläufigkeit der Krankheitskosten ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl. VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062).

23. Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind. Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit (dem Grunde nach) ist nach der Rechtsprechung ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich. Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (vgl. etwa VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057).

24. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind nicht nur medizinische Maßnahmen als Heilbehandlung anzusehen, die die Krankheit ursächlich beheben, sondern auch solche, die sie nur umgehen und ausgleichen (vgl. BFH vom 29.2.2024, VI R 2/22 zur Frage einer

Präimplantationsdiagnostik aufgrund einer chromosalen Translokation). Auch in solch einem Fall kann von einer Linderung oder einem erträglich machen einer Krankheit gesprochen werden.

25. Die im Beschwerdefall durchgeführte Polkörperdiagnostik und In-Vitro-Fertilisation dienten dem Zweck, die bei der Bf. diagnostizierte Erbkrankheit des KID-Syndroms nicht auf das Kind der Bf. zu übertragen. Die Krankheit der Bf. sollte in Hinblick auf die Vererbung umgangen und damit erträglich gemacht werden. Damit erwiesen sich Maßnahmen der Polkörperdiagnostik und In-Vitro-Fertilisation als Heilbehandlung im Sinne des § 34 EStG 1988 bei der Bf. selbst.

26. Die in Rede stehenden Maßnahmen waren auch notwendig, weil ohne sie das 50%ige Risiko einer Übertragung der Krankheit auf das Kind der Bf. bestanden hätte. Notwendig war in diesem Zusammenhang nicht nur die Polkörperdiagnostik, sondern auch die IVF mittels ICSI, weil ohne diese eine Polkörperuntersuchung nicht möglich ist.

27. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können im Hinblick auf das öffentliche Interesse der Gesellschaft an Kindern Kosten einer medizinisch indizierten In-Vitro-Fertilisation als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden, wenn die Fortpflanzungsunfähigkeit nicht freiwillig herbeigeführt wurde (vgl. VwGH 3.11.2005, 2002/15/0124; VwGH 24.9.2007, 2005/15/0138; vgl. auch VfGH 12.12.1991, G 188/91).

28. Die Verwaltungspraxis nimmt abweichend von dieser Rechtsprechung keine Einschränkung auf Fälle unfreiwilliger Fortpflanzungsunfähigkeit vor, wohl aber darauf, dass die künstliche Befruchtung nach § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz zulässig ist (vgl. LStR 2002 Rz 904; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 34 Tz 40). Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichtes orientiert sich bei der Frage, ob Aufwendungen für die künstliche Befruchtung außergewöhnliche Belastungen sind, an § 2 Fortpflanzungsmedizingesetz (vgl. z.B. BFG 16.12.2024, RV/7100935/2024).

29. Nach § 2 Abs. 1 und 2 Fortpflanzungsmedizingesetz BGBl. Nr. 275/1992 idF BGBl. I Nr. 35/2015 ist eine *medizinisch unterstützte Fortpflanzung nur in einer Ehe, in einer eingetragenen Partnerschaft oder in einer Lebensgemeinschaft und 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 ernststen 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.*

30. Eine Präimplantationsdiagnostik ist nach § 2a Abs. 1 Fortpflanzungsmedizingesetz *nur zulässig, wenn*

- 1. nach drei oder mehr Übertragungen entwicklungsfähiger Zellen keine Schwangerschaft herbeigeführt werden konnte und Grund zur Annahme besteht, dass dies auf die genetische Disposition der entwicklungsfähigen Zellen und nicht auf andere Ursachen zurückzuführen ist, oder*
- 2. zumindest drei ärztlich nachgewiesene Fehl- oder Totgeburten spontan eintraten und diese mit hoher Wahrscheinlichkeit ihre Ursache in der genetischen Disposition des Kindes hatten oder*
- 3. auf Grund der genetischen Disposition zumindest eines Elternteils die ernste Gefahr besteht, dass es zu einer Fehl- oder Totgeburt oder zu einer Erbkrankheit des Kindes kommt.*

Eine Erbkrankheit im Sinn des Abs. 1 Z 3 liegt gemäß § 2a Abs. 2 FMedG vor, *wenn das Kind während der Schwangerschaft oder nach der Geburt derart erkrankt, dass es*

- 1. nur durch den ständigen Einsatz moderner Medizintechnik oder den ständigen Einsatz anderer, seine Lebensführung stark beeinträchtigender medizinischer oder pflegerischer Hilfsmittel am Leben erhalten werden kann oder*
- 2. schwerste Hirnschädigungen aufweist oder*
- 3. auf Dauer an nicht wirksam behandelbaren schwersten Schmerzen leiden wird und darüber hinaus die Ursache dieser Krankheit nicht behandelt werden kann.*

31. § 2 und § 2a FMedG ist zu entnehmen, dass eine medizinisch unterstützte Fortpflanzung nicht nur dann zulässig ist, wenn die Herbeiführung einer Schwangerschaft auf „natürlichem“ Wege nicht möglich oder nicht zumutbar ist, sondern auch dann, wenn die Gefahr der Übertragung einer Erbkrankheit auf das Kind besteht. Eine Präimplantationsdiagnostik im Sinne des FMedG ist jede Methode zur genetischen Untersuchung entwicklungsfähiger Zellen vor deren Einbringen in den Körper einer Frau sowie zur genetischen Untersuchung anderer nach Abschluss der Befruchtung der Eizelle entstehender Zellen (§ 1 Abs. 4 FMedG). Sie ist nur unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 2a FMedG zulässig. Dazu zählt etwa nach § 2a Abs. 1 Z 3 und Abs. 2 FMedG, dass auf Grund der genetischen Disposition zumindest eines Elternteils die ernste Gefahr besteht, dass es zu einer Fehl- oder Totgeburt oder zu einer Erbkrankheit des Kindes kommt.

32. Im Beschwerdefall bestand zwar eine 50%-ige Wahrscheinlichkeit einer Übertragung des KID-Syndrom auf das Kind, eine ernste Gefahr einer Fehl- oder Totgeburt oder eine Erbkrankheit im Sinne des § 2a Abs. 2 Z 1 bis 3 FMedG bestand aber nicht (vgl. das Beratungsprotokoll Prof. Dr. *L.*). Aus diesem Grund lagen auch die Voraussetzungen für die Durchführung einer Präimplantationsdiagnostik im Sinne des § 1 Abs. 4 FMedG nicht vor.

33. Dass im Beschwerdefall die Voraussetzungen für eine In-Vitro-Fertilisation nach FMedG nicht vorlagen, bedeutet aber entgegen der Annahme des Finanzamtes nicht, dass die Kosten

für die in Rede stehenden Behandlungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden können. Denn bei der beschwerdegegenständlichen Polkörperdiagnostik handelt es sich nicht um eine Präimplantationsdiagnostik im Sinne des § 1 Abs. 4 FMedG, sondern um eine Präimplantationsdiagnostik im weitesten Sinne, die nicht dem Regelungsregime des FMedG, sondern dem des Gentechnikgesetzes BGBl. Nr. 510/1994 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 127/2005 (GTG) unterliegt (vgl. die Erläuterungen im Ministerialentwurf zum FMedG, 77/ME XXV. GP, Besonderer Teil, Art 1 Änderung des FMedG, § 1). Die Polkörperdiagnostik ist somit in Österreich uneingeschränkt zulässig, sofern nur die Bestimmungen des Gentechnikgesetzes, GTG, eingehalten werden.

34. Nach dem GTG dürfen genetische Analysen am Menschen zu medizinischen Zwecken nur nach dem Stand von Wissenschaft und Technik durchgeführt werden. Dabei werden vier Typen unterschieden, darunter Typ 4, der der Feststellung einer Prädisposition für eine Krankheit, insbesondere der Veranlagung für eine möglicherweise zukünftig ausbrechende genetisch bedingte Erkrankung oder Feststellung eines Überträgerstatus, für welche nach dem Stand von Wissenschaft und Technik keine Prophylaxe oder Therapie möglich sind, dient (§ 65 Z 4 GTG). Eine solche genetische Analyse darf nur in hierfür zugelassenen Einrichtungen und nur auf Veranlassung eines in Humangenetik/medizinischer Genetik ausgebildeten Facharztes oder eines für das Indikationsgebiet zuständigen behandelnden oder diagnosestellenden Facharztes erfolgen (§ 68 GTG) und setzt die Zustimmung der zu untersuchenden Person nach vorheriger Aufklärung über die Behandlung und deren Tragweite (§ 69 GTG) voraus. Die zur genetischen Analyse zugelassenen Labore sind im Genanalyseregister des Gesundheitsministeriums eingetragen.

35. Im Beschwerdefall wurde die Polkörperuntersuchung nach vorangehender Beratung (vgl. Beratungsprotokoll Prof. Dr. *L.*) mit Zustimmung der Bf. und ihrem Partner von einem dazu zugelassenen Facharzt durchgeführt. Sie war daher zulässig. Weil sie nicht ohne vorhergehende IVF möglich war, war auch diese zulässig.

36. Da, wie ausgeführt, die Polkörperuntersuchung selbst als Heilbehandlung bei der Bf. einzustufen war, waren die damit verbundenen Kosten zwangsläufig erwachsen. § 2 FMedG, auf den die Lohnsteuerrichtlinien Bezug nehmen, kann daher in diesem Zusammenhang nur so verstanden werden, dass die IVF im Rahmen der Polkörperdiagnostik nicht nach dem FMedG untersagt und damit gegen die innerstaatliche Rechtsordnung verstoßen darf. Nur in diesem Fall wäre die Geltendmachung der damit verbundenen Kosten als außergewöhnliche Belastung nicht möglich. Wie ausgeführt, stand die den geltend gemachten Kosten zugrunde liegende Behandlung nicht in Widerspruch zum FMedG oder anderen innerstaatlichen Vorschriften, die eine Geltendmachung der Kosten als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen hätte.

37. Auch der Umstand, dass diese Kosten nicht von der Krankenversicherung übernommen wurden, schadet ihrer Beurteilung als außergewöhnliche Belastung nicht. Nach der ständigen

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen (der Höhe nach) zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066). Triftige medizinische Gründe lassen auch höhere Aufwendungen der Steuerpflichtigen als die von Sozialversicherungsträgern finanzierten zwangsläufig erscheinen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031;). Ob solche triftige Gründe vorliegen oder nicht, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066).

39. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes lagen ohne Zweifel triftige Gründe für die In-Vitro-Fertilisation und Polkörperdiagnostik vor, denn aufgrund der gegebenen Diagnose des KID-Syndroms und der Wahrscheinlichkeit, dieses an ihre Kinder weiter zu vererben, war diese Behandlung geboten, um eine Vererbung zu vermeiden.

40. Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, können ohne Selbstbehalt abgezogen werden.

41. Gemäß § 1 erster Teilstrich der zu §§ 34 und 35 ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996 idF BGBl II 2010/430, sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat. Gemäß § 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Nach § 4 dieser Verordnung sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

42. Unter Kosten der Heilbehandlung im Sinne des § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen fallen einerseits Kosten der Heilbehandlung der die Behinderung verursachenden Erkrankung (vgl. VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; 28.6.2006, 2002/13/0134), andererseits Krankheitskosten etwaiger Folgeerkrankungen einer Behinderung (vgl. VwGH 23.1.2019, Ro 2016/13/0010). Es muss sich damit um Kosten im Zusammenhang mit der Behandlung von Krankheiten, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen, handeln (vgl. z.B. VwGH 28.6.2023, Ra 2023/13/0016; VwGH 20.09.2023, Ro 2021/13/0025). Als Kosten der Heilbehandlung gelten Arztkosten, Spitalskosten, Kurkosten für ärztlich verordnete Kuren, Therapiekosten oder Kosten für Medikamente (vgl. erneut VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025).

43. Die Bf. hat einen mit 70 % ausgewiesenen Grad der Behinderung. Die der Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung ist nach dem oben Gesagten als Heilbehandlung im Sinne des §

4 der VO zu beurteilen, sodass die geltend gemachten Kosten in Höhe von 11.021,88 Euro ohne Selbstbehalt als außergewöhnliche Belastung absetzbar waren.

44. Auch die übrigen als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten waren wie schon mit der Beschwerdeentscheidung anzuerkennen.

45. Der Beschwerde war daher Folge zu leisten.

4.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

45. 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.

46. Zur entscheidungsgegenständlichen Frage, ob Kosten für eine Polkörperuntersuchung eine außergewöhnliche Belastung darstellen oder nicht, besteht keine höchstgerichtliche Rechtsprechung. Es liegt daher eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig.

Feldkirch, am 11. August 2026