



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der JH, vertreten durch Dr. Philipp Brändle, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 6850 Dornbirn, Pongartgasse 4, vom 31. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 2. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2002 vertrat das Finanzamt F die Auffassung, die von der Berufungswerberin für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten in Höhe von 6.935,70 € erfüllten nicht die gemäß § 34 EStG 1988 geforderten Voraussetzungen und lehnte daher einen entsprechenden Abzug ab.

In ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 eingelegten Berufung führte die Berufungswerberin im Wesentlichen aus, bei der Empfängnisunfähigkeit – eine solche liege nämlich bei ihr vor - handle es sich um eine Krankheit. Die künstlich herbeigeführte Befruchtung stelle eine Heilbehandlung dar, die das von § 34 EStG 1988 geforderte Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit erfülle. Diese Auffassung stehe im Einklang mit Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH).

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Meinung, eine Krankenbehandlung liege nicht vor, weil beide Partner über normale Organfunktionen

verfügten und lediglich die Befruchtung extrakorporal stattfinde. Die Zwangsläufigkeit sei eine subjektiv empfundene, die es nicht rechtfertige, die getätigten Ausgaben von der Allgemeinheit mittragen zu lassen.

Daraufhin brachte die Berufungswerberin einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz ein und wiederholte ihr bisheriges Vorbringen. Sie verwies nochmals auf das Verständnis des BFH betreffend künstliche Befruchtung. Dieses sei auch für den österreichischen Rechtsbereich richtungsweisend.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die für eine künstliche Befruchtung verausgabten Kosten die für eine steuerliche Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung erforderlichen Voraussetzungen im Sinne des § 34 EStG 1988 erfüllen, insbesondere, ob sie das Tatbestandsmerkmal der Zwangsläufigkeit verwirklichen.

Die Zwangsläufigkeit, die laut Gesetz neben der Außergewöhnlichkeit und der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Voraussetzung für die Anzugsfähigkeit erforderlich ist, erfährt im Abs. 3 des § 34 EStG 1988 eine nähere Umschreibung: *"Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus **tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen** Gründen nicht entziehen kann"*.

Die Berufungswerberin stützt sich mit ihrer Argumentation im Wesentlichen auf einen Artikel von Atzmüller in SWK, Heft 9/1998, S 285. Darin werden die steuerrechtlichen Ansätze des deutschen BFH und des österreichischen VwGH zum Thema künstliche Befruchtung einer vergleichenden Betrachtung unterworfen. Nach Ansicht des BFH stellt die Empfängnisunfähigkeit der Frau eine Krankheit dar, die homologe künstliche Befruchtung eine diesbezüglich adäquate Heilbehandlung. Konsequenterweise muss der BFH die für die künstliche Befruchtung aufgewendeten Kosten letztlich typisierend als außergewöhnliche Belastung anerkennen, ohne dass es der grundsätzlich auch nach deutschem EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit bedürfte.

Anders stellt sich der VwGH zum Thema. Als nach wie vor richtungsweisend für den österreichischen Steuerrechtsbereich gilt sein Erkenntnis vom 17.10.1989, 89/14/0124. Er setzt sich darin nicht mit der Krankheitskomponente auseinander, sondern geht bei seinem Lösungsansatz vom Merkmal der Zwangsläufigkeit aus. Diese sei hinsichtlich der unerlässlichen Mitwirkung des Ehemannes nicht gegeben, da der sich einer solchen mangels rechtlicher und sittlicher Pflicht durchaus entziehen könne.

Im Streitfall ist nicht der Ehemann, sondern die Berufungswerberin selbst Kostenträgerin. Aber auch für sie liegt nach österreichischer Lehre und Rechtsprechung eine Zwangsläufigkeit

hinsichtlich der künstlichen Befruchtung nicht vor: Da die Empfängnisunfähigkeit nicht als Krankheit beurteilt wird, entfällt eine typisierende Einstufung als außergewöhnliche Belastung und ist eine Prüfung des Vorliegens der Zwangsläufigkeit anhand der im Abs. 3 des § 34 EStG 1988 normierten Tatbestandsvoraussetzungen unerlässlich.

Aus der Einräumung des Grundrechts, Nachkommenschaft zu erzeugen, wie man sie etwa in Art. 12 MRK begründet finden könnte, kann nämlich weder eine **rechtliche**, noch eine **sittliche** Pflicht des Grundrechtsträgers abgeleitet werden, dieses Recht auch zu nutzen. Es mag **tatsächlich** zwangsläufig sein, sich dem Ruf der Natur folgend zu verhalten, nicht aber, die durch Wissenschaft und Technik geschaffenen Möglichkeiten zur Erfüllung des Kinderwunsches zu gebrauchen. Das Grundrecht umfasst kein Recht auf steuerliche Förderung der Familiengründung.

Es ist darauf hinzuweisen, dass es der Betrachtung Atzmüllers in SWK, Heft 9/1998, wie oben, die von einer Nichterfassung der künstlichen Befruchtung im Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung ausgehend offenbar eine besondere Härte in den die Betroffenen letztlich in vollem Umfang treffenden Kosten erblickt, insofern an Aktualität fehlt: Seit Inkrafttreten des In-Vitro-Fertilisations-Fonds-Gesetzes, BGBl. I 180/1999, mit 1.1.2000, übernehmen nämlich Krankenkassen und der Familienlastenausgleichsfonds zusammen 70% der Behandlungskosten für vier Versuche pro Paar. Aus steuerlicher Sicht tritt durch Inkrafttreten des In-Vitro-Fertilisations-Fonds-Gesetzes keine Änderung der bisherigen Verwaltungspraxis ein (Sailer-Bernold-Mertens-Kranzl, Die Lohnsteuer, Ausgabe 2003, Band I, Selbstverlag, Wien, 34/14 zu § 34).

Insgesamt war daher die Zwangsläufigkeit im Einklang mit der in Österreich herrschenden Lehre und Praxis zu verneinen. Eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 liegt somit nicht vor.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 26. September 2005