

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., G., E.-Gasse 6/18, vom 4. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 12. Juni 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. machte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 unter anderem Kosten in Höhe von 4.070,18 € für eine künstliche Befruchtung als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 geltend und legte die entsprechenden Rechnungskopien sowie Zahlungsbelege bei.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 12. Juni 2003 verneinte das Finanzamt Feldkirch die Abzugsfähigkeit dieser Kosten mit der Begründung, mangels Zwangsläufigkeit der Aufwendungen läge keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des Einkommensteuergesetzes vor.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsmeinung, die sich offenbar auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) vom 17.10.1989, 89/14/0124, und die darauf bezugnehmenden Lohnsteuerrichtlinien (RZ 904) stütze, sei auf Grund fortgeschrittener gesellschaftlicher Entwicklungen, des In-vitro-Fertilisations-Fond-Gesetzes (IVF-Fonds–Gesetz) sowie der Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) als überholt anzusehen. Nach dem Verständnis des BFH handle es sich bei der Empfängnisunfähigkeit einer verheirateten Frau um eine Krankheit, die homologe

künstliche Befruchtung werde als Heilbehandlung betrachtet. Eine "Heilbehandlung" liege nach Rechtsmeinung des BHF nicht nur dann vor, wenn dadurch eine Krankheit dauerhaft geheilt werden könne bzw. ein anormaler körperlicher Zustand endgültig beseitigt und der natürliche biologische Zustand hergestellt werde. Vielmehr genüge ein Tun, dass auf Abschwächung, partielles oder völliges Unterbinden bzw. Beseitigen von Krankheitsfolgen oder Bereitstellung einer Ersatzfunktion für ein ausgefallenes Organ gerichtet sei. Derartige Aufwendungen würden nach der Rechtsprechung typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass im Einzelfall die grundsätzlich nach dem EStG gebotene Prüfung der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach durchzuführen sei. Mit Sicherheit werde die dargestellte Rechtssprechung des BHF in die Judikatur des EUGH Eingang finden.

Es erscheine auch völlig unverständlich, dass zwar beispielsweise Kosten für eine Zahnsanierung als außergewöhnliche Belastung anerkannt würden, nicht jedoch die aus einer Empfängnisunfähigkeit resultierenden Aufwendungen, obwohl letztere eine wesentlich größere psychische Belastung verursachten. Zudem habe das IVF-Fonds-Gesetz zu einer Anerkennung der Aufwendungen für Empfängnisunfähigkeit als Krankheitskosten seitens der Krankenkassen (Rückerstattung von 70%) seit dem 1.1.2000 geführt.

Gegenständlich sei die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen auch auf Grund der Tatsache gegeben, dass sich die Bw. wegen ihrer Kinderlosigkeit in psychologische Behandlung begeben habe müssen. Um eine weitergehende psychische Schädigung zu verhindern, sei eine künstliche Befruchtung dringend geboten gewesen. Es werde daher beantragt, Behandlungskosten in Höhe von 3.746,41 € als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen.

Der Berufung beigelegt war die Bestätigung eines Psychologen, in der dieser angab, die Bw. sei im Jahr 2002 auf Empfehlung ihres behandelnden Frauenarztes bei ihm in psychologischer Kinderwunschbehandlung gewesen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Juli 2003 führte das Finanzamt sinngemäß aus, der VwGH vertrete in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, eine Zwangsläufigkeit liege nicht vor, wenn sich die außergewöhnliche Belastung als Folge eines Verhaltens darstelle, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschieden habe, obwohl er mit dem Eintritt der Folgen rechnen habe müssen. Von einer Zwangsläufigkeit könne somit dann nicht gesprochen werden, wenn die Verhältnisse, welche die Aufwendungen bedingten, vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt würden. Ist jedoch die Zwangsläufigkeit einer Belastung zu verneinen, könne sie – wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 17.10.1989, 89/14/0124, zum Ausdruck gebracht habe – nicht gemäß § 34 EStG 1988 steuerlich berücksichtigt werden. Auch die der Bw. erwachsenen Aufwendungen seien weder aus rechtlichen noch aus sittlichen Gründen als zwangsläufig

anzusehen. Das Finanzamt sehe keinen Grund, gegenständlich von dieser Rechtsprechung, die im Gegensatz zu jener des BFH stehe, abzugehen.

Zum Vorbringen der Bw. – die künstliche Befruchtung sei zur Verhinderung einer weitergehenden psychischen Schädigung dringend geboten gewesen – vertrete der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis die Rechtsmeinung, die Erzeugung eines ehelichen Kindes dürfe unter dem Gesichtspunkt eines Mittels der Krankheitsvorbeugung nicht in Betracht gezogen werden.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2003 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie ihr bisheriges Vorbringen wiederholte.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

»Gegenständlich steht in Streit, ob die Kosten einer homologen künstlichen Befruchtung (Befruchtung mit Eizellen und Samen des Ehepaars) als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 abzugsfähig sind.

Bei der Einkommensermittlung sind Belastungen, die ein unbeschränkt Steuerpflichtigen zu tragen hat, insofern in Abzug zu bringen, als sie außergewöhnlich sind, ihm zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen. Während im Allgemeinen in jedem Einzelfall das (kumulative) Vorliegen dieser Merkmale zu prüfen ist, wird bei typischen und unmittelbaren Krankheitskosten nicht nur die Außergewöhnlichkeit letztlich unwiderlegbar vermutet, sondern auch die Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen weder dem Grunde nach (stets aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig) noch der Höhe nach (Angessenheit und Notwendigkeit im Einzelfall) geprüft.

Die Bw. vertritt nun die Rechtsmeinung, bei der Empfängnisunfähigkeit einer verheirateten Frau handle es sich um eine Krankheit. Sie stützt sich dabei auf einen in der SWK, Heft 9/1998, S. 285, veröffentlichten Artikel von Atzmüller, der das Urteil des BFH vom 18. 6. 1997, BStBl. III R 84/96, sowie das Erkenntnis des VwGH vom 17. 10. 1989, 89/14/0124, zum Thema "künstliche Befruchtung" einer vergleichenden Betrachtung und in der Folge einer Wertung unterwirft. Obwohl beiden Gerichtshöfen die rechtliche Beurteilung desselben Sachverhaltes oblag und § 33 dEStG § 34 öEStG 1988 entspricht, wurden unterschiedliche Lösungsansätze vertreten, die auch zu unterschiedlichen Ergebnissen führten. Der BFH wertete in diesem Erkenntnis die Empfängnisunfähigkeit einer verheirateten Frau als Krankheit und die homologe künstliche Befruchtung als diesbezüglich adäquate Heilbehandlung, weshalb konsequenterweise die dafür aufgewendeten Kosten letztlich typisierend als außergewöhnliche Belastung anerkannt wurden, ohne dass es der grundsätzlich auch nach deutschem EStG gebotenen Prüfung der Zwangsläufigkeit bedurfte. Im Gegensatz dazu setzte sich der VwGH im zitierten Erkenntnis mit der Frage, ob die

Empfängnisunfähigkeit der Ehegattin als Krankheit zu werten ist, nicht auseinander. Er prüfte vielmehr, ob dem Ehegatten die Kosten für die „In-vitro-Fertilisation“ zwangsläufig erwachsen, ob diesen somit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen eine Mitwirkungspflicht an der medizinischen Maßnahme trifft. Der VwGH verneinte dies mit der Begründung, weder aus dem etwa durch Art. 12 MRK eingeräumten Grundrecht auf Nachkommenschaft, noch aus § 44 ABGB und § 48 EheG sei eine Rechts- bzw. eine sittliche Pflicht zur Erzeugung von Nachkommenschaft ableitbar. Die Einräumung dieses Grundrechts schließe nicht die Verpflichtung zur Nutzung des Rechts mit ein und daraus sei auch kein Recht auf steuerliche Förderung der Familiengründung ableitbar. Die sich aus § 44 ABGB und § 48 EheG ergebende Pflicht der Ehegatten, Nachkommenschaft zu erzeugen, setze Fortpflanzungsfähigkeit voraus. Auch existiere weder ein natürlicher Rechtgrundsatz (§ 7 ABGB) noch eine entsprechende Vorstellung billig und gerecht denkender Menschen, die es erlaubten, eine Rechts- bzw. sittliche Pflicht des Ehegatten zur Mitwirkung an einer In-vitro-Fertilisation anzunehmen.

Atzmüller präferiert in seiner Stellungnahme den Lösungsansatz des BFH - die Wertung der Empfängnisunfähigkeit als Krankheit – auch für den österreichischen Rechtsbereich, obwohl es im österreichischen Verfassungsrecht keine dem deutschen Grundgesetz vergleichbare programmatiche Grundsatznorm, die die Ehe unter besonderen Schutz stellt, gibt.

Der gegenständlich zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich von jenem, der den obig zitierten Judikaten zu Grunde lag, lediglich insofern, als nicht ein unterhaltpflichtiger Ehemann, sondern die Bw. selbst Kostenträgerin ist. Zudem wurde zwischenzeitlich das In-vitro-Fertilisations-Fonds-Gesetz (IVF-Fonds-Gesetz, BGBl I 1999/180) erlassen, wonach mit 1. 1. 2000 die Krankenkassen und der Familienlastenausgleichsfond zusammen 70% der Behandlungskosten für In-vitro-Fertilisationen übernehmen.

Der unabhängige Finanzsenat sieht dennoch keine Veranlassung, die Empfängnisunfähigkeit einer verheirateten Frau in Entsprechung der Judikatur des BFH als behandlungsbedürftige Krankheit im Sinne des Steuerrechts und damit als zwangsläufig gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 zu werten.

Ebenso wie im deutschen Sozialversicherungsrecht, wo zwischen Leistungen der "normalen" Krankenbehandlung nach § 27 SGB V (Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch, Gesetzliche Sozialversicherung) und den in § 27a SGB V als eigenständige Versicherungsfälle geregelten Maßnahmen zur künstlichen Befruchtung unterschieden wird, stellt auch die 70%ige Kostentragung durch den In-vitro-Fertilisations-Fond (IVF-Fond) eine Leistung sui generis dar, die weder als Familien- noch als Krankenversicherungsleistung zu qualifizieren ist. Letzteres deshalb, weil die In-vitro-Fertilisation laut OGH keine geeignete Methode der Krankenbehandlung im Sinne der Sozialversicherungsgesetze ist (OGH 10 Ob S 115/98d v. 23. 6. 1998). Folgerichtig werden die Mittel des IVF-Fonds zu gleichen Teilen aus

Überweisungen aus dem Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und der Krankenversicherungsträger aufgebracht. Auch der BFH stellte in seinem Urteil vom 28.07.2005, III R 30/03, in dem ihm die rechtliche Beurteilung von Aufwendungen einer nicht verheirateten, empfängnisunfähigen Frau für künstliche Befruchtungen oblag, fest, dass es sich steuerrechtlich bei In-vitro-Fertilisationen nicht um unmittelbare Heilbehandlungsmaßnahmen handle, deren Kosten typisierend als zwangsläufig und angemessen im Sinne des § 33 dEStG (entspricht § 34 öEStG) anzusehen seien. Für die Entscheidung, ob Aufwendungen für In-vitro-Fertilisationen als Heilbehandlungsmaßnahmen im weiteren Sinn einer empfängnisunfähigen Frau aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsen, den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen, seien vielmehr verfassungsrechtliche Wertentscheidungen sowie in der Gesellschaft vorherrschende Auffassungen zu beachten. Eine solche verfassungsrechtliche Wertentscheidung ergebe sich aus Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG), der nicht nur die Ehe, sondern auch die in gemeinsamer Verantwortung getroffene Entscheidung des Ehepaars für eigene Kinder unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stelle. Diese wertentscheidende Grundsatznorm sei sowohl bei der Gesetzgebung als auch bei der Auslegung von Normen durch die Gerichte zu beachten.

Da im österreichischen Verfassungsrecht keine dem deutschen Grundgesetz vergleichbare programmatiche Grundsatznorm existiert, der österreichische Gesetzgeber somit keine dem deutschen Recht entsprechende verfassungsrechtliche Wertentscheidung getroffen hat, schließt sich der unabhängige Finanzsenat der im Erkenntnis des VwGH vom 17. 10. 1989, 89/14/0124, zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung an. Zudem hat der BFH in seinem Urteil vom 28.07.2005, III R 30/03, die im zitierten Erkenntnis des VwGH vertretene Auffassung, aus dem Recht auf Familiengründung könne weder ein Anspruch auf Übernahme der Kosten für künstliche Befruchtungen abgeleitet noch ein Anspruch auf steuermindernde Berücksichtigung dieser Kosten gestützt werden, bestätigt.

Auch der Einwand der Bw. – sie habe sich wegen ihrer Kinderlosigkeit in psychologische Behandlung begeben müssen und die künstliche Befruchtung sei dringend geboten gewesen, um eine weitergehende psychische Schädigung zu verhindern, sodass die gegenständlichen Aufwendungen jedenfalls als zwangsläufig anzusehen seien – vermag der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Sowohl der VwGH im Erkenntnis vom 17. 10. 1989, 89/14/0124, als auch der BFH im Urteil vom 28.07.2005, III R 30/03, lehnen es ab, die künstliche Erzeugung eines Kindes als mögliche oder sogar im Sinne des § 34 EStG bzw. § 33 dEStG zwangsläufige Heilbehandlung einer seelischen Erkrankung anzusehen. Auch wenn zum Zeitpunkt der künstlichen Befruchtungen noch kein schützendes Rechtssubjekt vorhanden sei, so werde doch mit der Befruchtung der Eizelle und der Einpflanzung des Embryos die Ursache für die Entstehung

menschlichen Lebens gesetzt. Die Würde des werdenden Lebens werde bereits ab der Befruchtung der Eizelle geschützt. Die Zeugung eines Kindes als Medikamenten- oder Ersatztherapie einer seelischen Erkrankung zu behandeln, stünde somit im Widerspruch zur Menschenwürde, zu deren Achtung, wie der Präambel zur MRK durch den Hinweis auf die allgemeine Erklärung der Menschenrechte entnehmbar sei, auch Österreich verpflichtet sei.

Da der unabhängige Finanzsenat die in den dargelegten Judikaten vertretene Sichtweise teilt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 28. Oktober 2005