

**IM NAMEN DER REPUBLIK!**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident MMag. Maislinger und die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Lachmayer, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr.ⁱⁿ Wiesinger sowie den Hofrat Mag. M. Mayr, LL.M., als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Karger, LL.M., MA, über die Revision des Dr. A, vertreten durch Mag.^a Doris Einwallner, Rechtsanwältin in Wien, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 14. November 2023, RV/7100692/2021, betreffend Einkommensteuer 2018 zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Der in einer gleichgeschlechtlichen Ehe lebende Revisionswerber machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 u.a. Kosten im Zusammenhang mit der Geburt seines Sohnes durch eine Leihmutter nach künstlicher Befruchtung in den Vereinigten Staaten von Amerika in Höhe von 103.323,57 € als außergewöhnliche Belastung geltend, welche das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 30. Oktober 2020 nicht berücksichtigte.
- 2 Die dagegen erhobene Beschwerde wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidung ab, woraufhin der Revisionswerber einen Vorlageantrag stellte.
- 3 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab und sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei.
- 4 Begründend führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die ungewollte Kinderlosigkeit des Revisionswerbers gründe auf den biologischen Grenzen der Fortpflanzung, mit der Folge, dass die in Zusammenhang mit der Leihmutterschaft angefallenen Kosten keine krankheitsbedingten Aufwendungen darstellten. Der Entschluss des Revisionswerbers auf Begründung der Leihmutterschaft beruhe nicht auf einer tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Zwangslage, sondern vielmehr auf einer von diesem



freiwillig getroffenen Entscheidung, Vater eines Kindes werden zu wollen. Die Inanspruchnahme einer nicht in den §§ 2 und 3 des Fortpflanzungsmedizingesetzes (FMedG) normierten Behandlungsform der Leihmutterchaft schließe die Zwangsläufigkeit dieser Maßnahme schon per se aus. Die Festlegung der Kriterien, denen gemäß „der Abgabepflichtige sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen der Aufwendung nicht entziehen kann“, sei exklusiv nach der österreichischen Rechts- und Sittenordnung zu bestimmen. Anderen Rechtsformen oder Kulturkreisen sei keine rechtliche Beachtung beizumessen. Die Revision sei zulässig, weil zu der „zugrundeliegenden Rechtsfrage“ keine höchstgerichtliche Rechtsprechung existiere.

- 5 Der Revisionswerber er hob zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, deren Behandlung dieser mit Beschluss vom 5. Juni 2025, E 12/2024, ablehnte und in weiterer Folge nach Antrag dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abtrat.
- 6 Der Revisionswerber er hob daraufhin die gegenständliche Revision, zu deren Zulässigkeit vorgebracht wird, es fehle Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, ob Kosten für eine Leihmutterhaft als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig seien. Zudem sei das Bundesfinanzgericht von näher angeführter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Zwangsläufigkeit eines Aufwands abgewichen.
- 7 Das Bundesfinanzgericht legte dem Verwaltungsgerichtshof die Revision samt den Verwaltungsakten nach Durchführung des in § 30a VwGG vorgesehenen Verfahrens vor. Eine Revisionsbeantwortung wurde nicht erstattet.
- 8 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 9 Die Revision ist zulässig. Sie ist aber nicht begründet.
- 10 § 34 Abs. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBI. Nr. 400/1988, in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBI. Nr. 818/1993, lautet:



„§ 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.

[...]"

11 § 2 des Fortpflanzungsmedizingesetzes (FMedG), BGBl. Nr. 275/1992, in der auf den Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 35/2015, lautet:

„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.“
- 12 Eine Steuerermäßigung wegen außergewöhnlicher Belastung kommt nur dann in Betracht, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG 1988 vorliegen. Schon das Fehlen einer einzigen dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (vgl. VwGH 26.3.2025, Ro 2021/13/0018, mwN).
- 13 Der Revisionswerber bringt gegen das angefochtene Erkenntnis zusammengefasst vor, das Bundesfinanzgericht habe die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen der Voraussetzung der Zwangsläufigkeit im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988 verkannt.
- 14 Die im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 ist erfüllt, wenn sich der Steuerpflichtige der Belastung aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen.
- 15 Voraussetzung für die Anerkennung eines Aufwands als außergewöhnliche Belastung ist, dass die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang steht. Denn eine nach nationalem Recht verbotene Behandlung kann keinen zwangsläufigen Aufwand im Sinn des § 34 Abs. 3 EStG 1988 begründen. Aufwendungen für nach innerstaatlich objektiv-rechtlichen Maßstäben verbotene Behandlungsmaßnahmen sind selbst dann nicht zwangsläufig, wenn sie nicht strafbewehrt sind (vgl. zur insoweit vergleichbaren Rechtslage in Deutschland BFH 17.5.2017, VI R 34/15; vgl. auch BFH 10.8.2023, VI R 29/21). Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche



Befruchtung nur dann zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung im Wesentlichen im Einklang mit dem FMedG steht.

- 16 Der Revisionswerber führt dazu aus, die Bestimmungen des FMedG würden die tatsächliche Zwangsläufigkeit nicht ausschließen, zumal er nicht gegen österreichisches Recht verstoßen habe, weil dieses sich nur auf Sachverhalte beziehe, die sich auf dem Territorium der Republik Österreich ereignen würden. Die Inanspruchnahme der Leihmutterchaft im Ausland sei nach österreichischem Recht nicht unzulässig und stelle in Bezug auf die maßgeblichen Regelungen des Rechts der Vereinigten Staaten von Amerika keinen Verstoß gegen die österreichische „Sittenordnung“ dar, weil die Regelungen des FMedG - mit Verweis auf VfGH 14.12.2011, B 13/11 - weder Bestandteil der österreichischen Grundrechtsordnung noch verfassungsrechtlich geboten seien.
- 17 § 2 des FMedG regelt die Zulässigkeitsvoraussetzungen bei medizinisch unterstützter Fortpflanzung. In dessen Rahmen ist die Inanspruchnahme einer dritten Person zur Austragung einer Schwangerschaft nicht vorgesehen, sodass eine Leihmutterchaft außerhalb des gesetzlich zulässigen Spektrums medizinisch unterstützter Fortpflanzungsverfahren bleibt. Die österreichische Rechtslage lässt eine Leihmutterchaft - wie sie im gegenständlichen Revisionsfall in Anspruch genommen wurde - nicht zu (vgl. auch VfGH 10.12.2013 G 16/2013-16 u.a. vgl. auch VfGH 6.10.2025, G 52/2024-29, Rn. 34). Gegenteiliges wird auch in der Revision nicht behauptet.
- 18 Dieses Verbot der Leihmutterchaft ist - wie sich aus dessen Bekräftigung in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Fortpflanzungsmedizinrechts-Änderungsgesetzes 2015 ergibt - vom Gesetzgeber ausdrücklich gewünscht (siehe 445 BlgNR 25. GP 1).
- 19 Somit ist die Zwangsläufigkeit der vom Revisionswerber im Zusammenhang mit der in Anspruch genommenen Leihmutterchaft schon aus dem genannten Grund zu verneinen. Der bloße Umstand, dass es nach österreichischem Recht nicht unzulässig ist, eine Leihmutterchaft im Ausland in Anspruch zu nehmen,



führt nicht dazu, dass die Kosten einer derartigen Behandlung im Ausland nach § 34 EStG 1988 abzugsfähig wären und diese solcherart teilweise auf die Allgemeinheit überwälzt würden.

- 20 Der Revisionswerber moniert auch Begründungsmängel. Ein Begründungsmangel führt nur dann zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung, wenn durch diesen Mangel die Rechtsverfolgung durch die Partei oder die nachprüfende Kontrolle durch die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts maßgeblich beeinträchtigt wird (vgl. z.B. VwGH 14.12.2023, Ra 2021/13/0118, mwN). Dass dies hier der Fall wäre, ist nicht erkennbar.
- 21 Soweit der Revisionswerber verfassungsrechtliche Argumente ins Treffen führt, genügt es darauf hinzuweisen, dass der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der an ihn gerichteten Beschwerde des Revisionswerbers mit Beschluss vom 5. Juni 2025, E 12/2024, abgelehnt hat.
- 22 Die Revision war aus den genannten Erwägungen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

W i e n , am 29. Jänner 2026

====