

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache des Bf., N-Straße-xx, Gde X, über die Beschwerde vom 3. Oktober 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, Postfach 260, 1000 Wien, vom 6. September 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2021 (Steuernummer aa-bbb/dddd) zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 26. August 2024 abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr - neben Arbeitslosengeld (für 68 Tage) und Krankengeld - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (1.1.2021 - 8.3.2021: ST GmbH; 7.6.2021 - 6.7.2021: AS GmbH; 7.7.2021 - 31.12.2021: DA Ges.m.b.H.).

Mit seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 samt Beilage (L1ab - Außergewöhnliche Belastungen) vom 25. November 2022 beantragte er ua. eine Pendlerpauschale iHv 1.400,76 € samt Pendlereuro im Betrage von 80,00 € als Werbungskosten bzw. als Absetzbetrag und machte unter dem Titel *“Krankheitskosten (inkl. Zahnersatz)”* 4.284,00 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (abzüglich

erhaltener Ersätze oder Vergütungen) geltend. Gleichzeitig begehrte er auch die Berücksichtigung des pauschalen Freibetrages für Diätverpflegung wegen "*Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids*" als außergewöhnliche Belastung (ab Behinderungsgrad von 25% oder bei Pflegegeldbezug).

Im Rahmen eines entsprechenden abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24.1.2023 und 15.3.2023) legte der Bf. diverse Rechnungen, Honorarnoten sowie eine Aufstellung seiner Beschäftigungen im Jahr 2021 (samt Arbeitgeberadressen und Arbeitsbeginnzeiten) vor, auf welche an dieser Stelle verwiesen wird.

Mit Bescheid vom 6. September 2023 wurde der Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2021 veranlagt. Dabei ließ das Finanzamt die geltend gemachte Pendlerpauschale bzw. der beantragte Pendlereuro unberücksichtigt, anerkannte Aufwendungen iHv 840,00 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (2.839,16 €) nicht überschritten wurde. Begründend führte es dazu im Wesentlichen aus, dass es trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen erhalten habe und daher nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt worden seien.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 3. Oktober 2023 begehrte der Bf. mit Begleitschreiben vom selben Tag abermals die Absetzung von Krankheitskosten iHv 4.284,00 € als außergewöhnliche Belastungen und außerdem unter Vorlage von zwei Pendlerrechnerausdrucken (L34-EDV) die Berücksichtigung einer entsprechenden Pendlerpauschale samt Pendlereuro als Werbungskosten bzw. als Absetzbetrag.

Nach einem weiteren Vorhalteverfahren (vgl. das unbeantwortet gebliebene Ergänzungsersuchen der Abgabenbehörde vom 13.12.2023, wonach der Bf. ersucht wurde, die beantragten Krankheitskosten, die Zuckerdiät wie auch erhaltene Ersätze anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen) gab die Abgabenbehörde der Beschwerde mit Einkommensteuerbescheid 2021 (Beschwerdevorentscheidung gem. § 262 BAO) vom 26. August 2024 teilweise statt und änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 6. September 2023 insofern ab, als sie eine Pendlerpauschale iHv 310,00 € als Werbungskosten sowie einen Pendlereuro iHv 22,00 € zum Abzug brachte. Die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Krankheits- bzw. Diätkosten blieben mangels hinreichender Vorlage entsprechender Unterlagen weiterhin unberücksichtigt.

Mit Anbringen vom 26. September 2024 beantragte der Bf. eine Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht; auf den diesbezüglichen Schriftsatz des Bf. wird an dieser Stelle verwiesen.

In Erwidern auf den abgabenbehördlichen Mängelbehebungsauftrag vom 12. Februar 2025 legte der Bf. am 21. März 2025 diverse Rechnungen, Honorarnoten samt entsprechender Zahlungsbelege sowie handschriftlicher Vermerke über etwaige Kostenersätze von Seiten der Österreichischen Gesundheitskasse vor; auf diese Unterlagen wird hier verwiesen.

Eine weitere abgabenbehördliche Vorhaltung (vgl. Ergänzungsersuchen vom 9.4.2025), wonach der Bf. ersucht wurde, im Hinblick auf die Schulteroperation in der Privatklinik (GK) das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe anhand einer geeigneten Arztbestätigung zu belegen und auch einen Nachweis betreffend die geltend gemachte Diät vorzulegen, blieb in weiterer Folge unbeantwortet.

Mit Vorlagebericht vom 13. November 2025 legte das Finanzamt - wie dem Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde - nach entsprechender Darstellung der strittigen Punkte und unter Verweis auf die vorgelegten Unterlagen - noch nachstehende Stellungnahme ab:

“Bei der Ermittlung des Einkommens ist eine Belastung als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie außergewöhnlich ist, zwangsläufig erwachsen ist und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt (§ 34 Abs. 1 EStG 1988).

Alle Voraussetzungen müssen zugleich gegeben sein. Liegt beispielsweise das Merkmal der Zwangsläufigkeit nicht vor, so erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit bzw. der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; LStR 2002 Rz 818) ist die Zwangsläufigkeit bei Krankheitskosten, die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten übersteigen, jedoch nur dann gegeben, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen erfolgen. Die triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden.

Ob die öffentlichen Krankenhäuser nicht auch die erforderlichen operativen Maßnahmen zur Wiederherstellung der Gesundheit getroffen hätten, kann von Seiten der Abgabenbehörde nicht überprüft werden, da keine entsprechende Bestätigung eines öffentlichen Krankenhauses oder des behandelnden Arztes vorgelegt wurde, aus welcher die Zwangsläufigkeit der Behandlung in einer Privatklinik hervorgeht. Weiters wurde weder erläutert noch vom Krankenhaus bzw. vom behandelnden Arzt bescheinigt, dass die Behandlung in einem öffentlichen Krankenhaus aus triftigen medizinischen Gründen nicht möglich gewesen wäre bzw. zu ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen geführt hätte. Die Ergänzungsersuchen vom 15.3.2023, vom 13.12.2023 und vom 9.4.2025 blieben unbeantwortet; das Ergänzungsersuchen vom 24.1.2023 und der Mängelbehebungsauftrag vom 12.2.2025 blieben zur Frage nach der Zwangsläufigkeit der Kosten unbeantwortet.

Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung aufgrund einer Tuberkulose-, Zucker-, Zöliakie- oder Aids-erkrankung wurde nicht nachgewiesen. Es liegt auch keine Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen darüber vor.

Die Zahlung an den Anästhesisten Dr. K erfolge im Jahr 2022 und kann daher im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung 2021 nicht berücksichtigt werden (§ 19 Abs. 2 EStG).

Die Abgabenbehörde beantragt daher die Abweisung der beantragten außergewöhnlichen Belastungen.“

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:

Wie im Verfahrensgang dargestellt, gab die Abgabenbehörde der Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 26. August 2024 teilweise Folge und änderte den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2021 vom 6. September 2023 insofern ab, als sie eine Pendlerpauschale iHv 310,00 € als Werbungskosten sowie einen Pendlereuro iHv 22,00 € zum Abzug brachte.

Das Finanzgericht schließt sich der diesbezüglichen (unstrittigen) Einschätzung bzw. Vorgehensweise der Abgabenbehörde an.

Gegenständlich ist damit allein (noch) strittig, ob dem Bf. im Streitjahr Krankheitskosten iHv 4.284,00 € als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) und pauschale Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei *"Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids"* von 70,00 € pro Monat als außergewöhnliche Belastungen zustehen.

1) Krankheitskosten - außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt:

Bei der Ermittlung der Einkommensteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind grundsätzlich auch außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs. 1 EStG 1988). Die Belastung muss außergewöhnlich sein (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie muss zwangsläufig erwachsen (§ 34 Abs. 3 EStG 1988) und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wesentlich beeinträchtigen (§ 34 Abs. 4 EStG 1988).

Schon das Fehlen einer **einzigsten** dieser Voraussetzungen schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus und die Abgabenbehörde ist davon enthoben, zu prüfen, ob auch die anderen Voraussetzungen zutreffen oder nicht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und *"unter Ausschluss jeden Zweifels"* das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind; es obliegt ihm, einen

geeigneten Sachverhalt vorzutragen. Er hat selbst negative Voraussetzungen darzulegen und nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (vgl. dazu Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 9, mwN).

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 **außergewöhnlich**, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. *Auf die Außergewöhnlichkeit des - den Aufwand auslösenden - Ereignisses kommt es dabei nicht an.* Es darf sich um keine im täglichen Leben übliche Erscheinung bzw. "gewöhnliche" Belastung handeln. Kosten der allgemeinen Lebensführung gehören demnach generell nicht zu derartigen Aufwendungen, da es ihnen am Merkmal der Außergewöhnlichkeit fehlt.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** durch die Belastung **wesentlich beeinträchtigt** wird, soweit die Belastung einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt, und legt in weiterer Folge die Höhe des Selbstbehaltes fest. Bei einem Einkommen von mehr als 14.600 Euro bis 36.400 Euro beträgt der Selbstbehalt 10%. Als Einkommen, das der Berechnung des Selbstbehaltes zu Grunde zu legen ist, ist das Einkommen nach § 2 Abs. 2 EStG 1988.

Im beschwerdegegenständlichen Fall errechnet sich dementsprechend ausgehend von den zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte vermindert um die Sonderausgaben und erhöht um die sonstigen Bezüge und unter Anwendung des Satzes von 10% ein Selbstbehalt von **2.839,16 €**. Dem Grunde anzuerkennende Belastungen können damit erst bei Übersteigen dieses Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden.

Die Abgabenbehörde hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 26. August 2024 geltend gemachte **Krankheitskosten** des Bf. iHv **840,00 €** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) berücksichtigt, was jedoch ohne steuerliche Auswirkung blieb, zumal der zu berücksichtigende Selbstbehalt (2.839,16 €) nicht überschritten wurde.

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 **zwangsläufig**, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Nach übereinstimmender Ansicht von herrschender Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus dieser Bestimmung eindeutig, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 EStG 1988 ebenso wenig Berücksichtigung finden können, wie Aufwendungen, die auf Tatsachen zurückzuführen sind, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die unmittelbare Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Tatsächliche Gründe im obigen Sinne sind solche, die den Steuerpflichtigen unmittelbar selbst treffen (zB eigene Krankheitskosten, Aufwendungen infolge Körperbehinderung).

Rechtliche Gründe sind solche, die dem Steuerpflichtigen eine außergewöhnliche Belastung auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung auferlegen (zB Krankheitskosten unterhaltsberechtigter

Personen). Bei einer Belastung, die ihre Ursache im Familienrecht hat, ist Freiwilligkeit nicht anzunehmen, sofern sich das freiwillige Verhalten nur auf das Entstehen des familienrechtlichen Verhältnisses (zB Eheschließung) bezieht.

Sittliche Gründe sind solche, die sich aus den Normenkreisen der Sittlichkeit bzw. der Sitte ergeben. Der Steuerpflichtige darf sich der Leistung nach dem Urteil billig und gerecht denkender Menschen nicht entziehen können. Es reicht nicht aus, dass das Handeln des Steuerpflichtigen menschlich verständlich, wünschenswert, lobenswert oder förderungswürdig erscheint bzw. eine ungünstige Nachrede in der Öffentlichkeit vermieden werden soll.

Durch Krankheit verursachte Aufwendungen sind außergewöhnlich; sie erwachsen aus tatsächlichen bzw. bei Unterhaltsverpflichtung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig (vgl. dazu zB Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter „*Krankheitskosten*“, und die dort zitierte hg. Judikatur; Fuchs/Unger in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 34 Anhang II-ABC Tz 35).

Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit. Im Rahmen der Krankenbehandlung ist das Recht auf freie Arztwahl grundsätzlich anzuerkennen. Liegen triftige medizinische Gründe vor, sind auch höhere Aufwendungen als die von der Sozialversicherung finanzierten, als zwangsläufig zu beurteilen (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 34 Tz 78, ABC der außergewöhnlichen Belastungen, Stichwort: Krankheitskosten; VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011).

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen ist erforderlich, dass ***nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.***

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Abzugsfähig sind beispielsweise Aufwendungen für Arzt und Krankenhaus, Medikamente, Ambulanzgebühren, Behandlungsbeiträge, Selbstbehalte, Zuzahlungen, Fahrten zum Arzt bzw. ins Krankenhaus oder zur Therapie, etc. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für medizinisch nicht indizierte Behandlungen, Aufwendungen für die Vorbeugung vor Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit, wie etwa für Stärkungsmittel und zur Nahrungsergänzung (es sei denn, sie sind medizinisch indiziert), für zahnmedizinische Prophylaxe, für prophylaktische Schutzimpfungen, etc. (vgl. dazu auch Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter „*Krankheitskosten*“, mwN; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 34 Tz 78 unter „*Krankheitskosten*“, mwN).

Nicht alle Kosten, die bei Behandlung einer Krankheit entstehen, sind einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung zugänglich. Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung ***typischerweise*** verbunden sind; es genügt jedoch, wenn sie den Zweck verfolgen, die Krankheit erträglich zu machen, dh. zu lindern bzw.

das Fortschreiten einer Beeinträchtigung (Behinderung) zu vermeiden.

Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur **mittelbar** mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 34 Rz 90 unter *“Krankheitskosten“*; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen somit 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 des Verwaltungsgerichtshofes 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 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011; jeweils mwN). Wie bereits oben dargelegt, können auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 11.2.2016, 2013/13/006; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062; VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/00114; siehe dazu auch zB BFG 3.7.2024, RV/7100791/2022; BFG 30.9.2024, RV/7103207/2021; BFG 17.7.2025, RV/7100623/2022). Die Beweislast dafür trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl. etwa VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057; VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025; VwGH 18.12.2024, Ro 2021/13/0011; jeweils mit mwN).

Sinn der Forderung nach einer medizinischen Notwendigkeit von Krankheitskosten ist es, diese Kosten von Kosten für die Lebensführung abzugrenzen. Dabei ist eine typisierende Betrachtung anzustellen. Denn natürlich sind auch Krankheitskosten insofern freiwillig, als sie durch eine Entscheidung des Erkrankten erfolgen und aufgrund dessen Entscheidung auch unterbleiben könnten. Es geht daher vielmehr darum, ob eine Behandlung und die dadurch entstehenden Kosten aus Sicht der Allgemeinheit als notwendig erscheint.

Ein solcher Nachweis kann durch eine ärztliche Bestätigung erbracht werden. Eine Einschränkung dieses Nachweises auf eine *“ärztliche Verordnung der Behandlung im Rahmen eines ärztlichen Behandlungsplanes“* oder die (teilweise) Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherung erscheint in dieser pauschalen Form aber als zu eng. Entscheidend kann vielmehr nur sein, ob eine Behandlung *medizinisch indiziert* ist und die damit verbundenen Kosten sich damit von Kosten der privaten Lebensführung abgrenzen. Ob eine solche medizinische Indikation vorliegt, ist im Einzelfall zu untersuchen (vgl. dazu auch BFG 6.5.2016, RV/1100626/2014, mwN).

Unter einer **traumatischen PASTA-Läsion SSP und ISP li.** wird eine durch ein Unfallereignis (traumatisch) verursachte teilweise Ablösung bzw. ein teilweiser gelenkseitiger Abriss (PASTA-Läsion) der Sehnen des Musculus Supraspinatus (SSP; einer der vier Muskeln der Rotatorenmanschette, wichtig für das Abspreizen des Arms) und des Musculus Infraspinatus (ISP; ebenfalls Teil der Rotatorenmanschette, wichtig für die Außenrotation des Arms) an ihrem Ansatzpunkt im Schultergelenk verstanden, und zwar auf der linken (li.) Seite.

Typische Symptome einer solchen Verletzung sind Schmerzen in der Schulter [oft im seitlichen Oberarmbereich, die anfangs nur bei bestimmten Bewegungen (zB Arm heben über Kopf) auftreten, später aber auch in Ruhe oder nachts], Bewegungseinschränkung (Schwierigkeiten beim Heben oder Drehen des Arms), Kraftverlust (insbesondere beim Abspreizen und Außendrehen des Arms) und Druckschmerzhaftigkeit der betroffenen Sehnenansätze.

Die Behandlung einer solchen Verletzung hängt vom Ausmaß der Läsion (wie groß der Riss ist, wie tief er in die Sehne reicht) und den individuellen Anforderungen des Patienten ab. Bei kleineren, nicht vollständig abgelösten Läsionen können Physiotherapie, Schmerzmittel und Injektionen Linderung bringen (konservative Therapie). Wenn die Läsion eine bestimmte Größe überschreitet, starke Schmerzen oder erhebliche Funktionseinbußen vorliegen oder bei jungen, aktiven Patienten, wird oft ein operativer Eingriff (arthroskopische Refixation) empfohlen, um die Sehnen wieder am Knochen zu befestigen und die volle Funktion wiederherzustellen.

In den ersten sechs Wochen nach der Operation muss die Schulter meist ruhiggestellt werden. Leichte passive Bewegungen können nach Anweisung des Arztes begonnen werden. Danach ist die Rehabilitationsphase, in der die Physiotherapie intensiviert wird, um die Beweglichkeit zu verbessern und die Muskeln zu stärken.

Die **Bursitis subacromialis** ist eine akute (ausgelöst durch direkte Schläge oder Stürze auf die Schulter) oder chronische Entzündung des Schleimbeutels unter dem Schulterdach (Bursa subacromialis), was zur Folge hat, dass der Schleimbeutel anschwillt und zu Schmerzen führt, zunächst nur beim Anheben des betroffenen Armes, später auch in Ruhe.

Bei einer akuten Schleimbeutelentzündung treten plötzliche, starke Schmerzen, deutliche Schwellungen, Rötungen, Überwärmungen und ggf. Fieber (bei Infektion) auf. Die Beweglichkeit ist rasch und deutlich eingeschränkt.

Die Behandlung der Bursitis subacromialis erfolgt stufenweise und richtet sich nach Schweregrad, Dauer und Ursache der Beschwerden. Im Vordergrund steht zunächst die konservative Therapie, ergänzt durch medikamentöse, physikalische und ggf. interventionelle Maßnahmen. Operative Verfahren sind selten notwendig und werden nur bei therapieresistenten Fällen eingesetzt (Punktion, Bursektomie).

Auch wenn es der Bf. trotz entsprechender abgabenbehördlicher Vorhaltungen verabsäumt hat, zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit (dem Grunde nach) ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten vorzulegen, war im konkreten Fall im Hinblick auf die diagnostizierte bzw. vom behandelnden Arzt (Dr. NN, Facharzt für Unfallchirurgie und Sportarzt) vorgenommene Befundung [Traumatische Pasta Läsion SSP und ISP li., Bursitis subacromialis li.) und des sich

daraus ergebenden Ausmaßes bzw. der Schwere des Falles [ein operativer Eingriff war gegenständlich offensichtlich angezeigt (der Verletzungsgrad, starke Schmerzen bzw. erhebliche Funktionseinbußen sprachen wohl dafür); eine Indikation zur Operation ist gerade bei traumatischen Rotatorenmanschettenrupturen und bei kombinierten Rupturen der Supra- und Infraspinatussehne - hier zusätzlich auch noch eine Schleimbeutelentzündung - geboten] jedenfalls von einer Krankheit im oben dargelegten Sinne auszugehen, standen die vorgenommenen, aus medizinischen Gründen zur Linderung (Schmerzerleichterung) bzw. zur Heilung der Krankheit erforderlichen und zweifelsfrei auch tauglichen Behandlungen (Untersuchungen, Operation, Nahtentfernung, Magnetolith-Therapie, Abduktions-Polster, Mobility Check) jedenfalls in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit, wurden die Behandlungsleistungen ausschließlich von Fachärzten bzw. einer ausgebildeten Trainingstherapeutin vorgenommen und sind daher die geltend gemachten nachgewiesenen Kosten **dem Grunde nach** als außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) abzugsfähig.

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das Merkmal der Zwangsläufigkeit **auch der Höhe nach** gegeben sein muss (vgl. VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029, mwN).

Wie oben ausgeführt, können durchaus 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**. Die Beweislast dafür trägt jedoch *der Steuerpflichtige*, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann.

Der Bf. ist der mehrmaligen Aufforderung des Finanzamts (vgl. dazu die Ergänzungsersuchen vom 24.1.2023, vom 15.3.2023, vom 13.12.2023 sowie vom 9.4.2025, den Mängelbehebungsauftrag vom 12.2.2025 wie auch die diesbezüglichen unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Vorlagebericht vom 13.11.2025) triftige medizinische Gründe vorzubringen und durch Vorlage entsprechender Unterlagen (wie etwa einer Bestätigung eines öffentlichen Krankenhauses oder des behandelnden Arztes) nachzuweisen, warum die Behandlung (insbesondere die Schulteroperation) nicht in einem von der gesetzlichen Krankenversicherung bezahlten öffentlichen Krankenhaus bzw. in der allgemeinen Gebührenklasse, in welchem/r grundsätzlich eine ordnungsgemäße und ausreichende Krankenbehandlung gewährleistet ist, habe erfolgen können, nicht nachgekommen. Die triftigen medizinischen Gründe müssten in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten des Betroffenen würden im Übrigen nicht reichen, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. Der Entschluss, sich im Falle einer Operation an den Arzt des Vertrauens zu wenden, ist durchaus verständlich. Ebenso nachvollziehbar ist der Wunsch, von einem vom Patienten gewählten Arzt in einer Privatklinik operiert zu werden. Allerdings handelt es sich

dabei um eine freiwillige Entscheidung, die nach der Rechtslage **keine** Zwangsläufigkeit der Aufwendungen begründet.

Nachdem es der Bf. nun trotz entsprechendem Verlangen unterlassen hat, einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann, und er damit die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ausgaben weder entsprechend nachgewiesen (ein Beweis wäre nach Ansicht des erkennenden Richters durchaus zumutbar gewesen) noch hinreichend glaubhaft gemacht hat, ist für den Bf. in der hier strittigen Beschwerdesache nichts zu gewinnen.

Da nun keine triftigen medizinischen Gründe vorlagen, die die Zwangsläufigkeit der gegenständlichen Schulteroperation in einem Privatkrankenhaus, anstatt in einem öffentlichen Krankenhaus, der Höhe nach begründen würden, waren die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten nicht als außergewöhnliche Belastungen iSd § 34 EStG 1988 zu qualifizieren.

Nach § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (sog. Abflussprinzip). Dh., es kommt darauf an, wann die Ausgaben geleistet worden sind und *nicht* darauf, wann die Leistungen erbracht wurden, für welche die Zahlung erfolgte. Eine der gesetzlichen Ausnahmen liegt im Fall der verfahrensgegenständlichen Behandlungskosten nicht vor.

In diesem Sinne war den (vom Bf. unwidersprochen gebliebenen) Ausführungen der Abgabenbehörde im Vorlagebericht vom 13. November 2025 beizupflichten, wonach die im Jahr 2022 erfolgte Zahlung an den Anästhesisten Dr. K im Beschwerdejahr schon allein wegen des sog. Abflussprinzips keine Berücksichtigung finden könnte.

Angesichts der obigen Überlegungen war sohin dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren ein Erfolg zu versagen.

Dazu sei vollständigkeitshalber noch erwähnt, dass ein Teil der strittigen Krankheitskosten - wie bereits oben aufgezeigt - mangels wesentlicher Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Bf. (der Höhe nach) keine Berücksichtigung finden konnte bzw. könnte (gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 können bzw. würden sich nur die den Selbstbehalt in Höhe von 2.839,16 € übersteigenden Krankheitskosten zugunsten des Bf. steuerlich auswirken).

2) Pauschale Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei "*Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids*" - außergewöhnliche Belastungen:

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können ua. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 leg. cit. vorliegen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm gemäß § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

Nach § 35 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in Fällen, in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung. Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist insbesondere das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

§ 35 Abs. 3 EStG 1988 gewährt einen jährlichen, nach dem Grad der Behinderung gestaffelten Freibetrag, beginnend bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25%.

Gemäß § 1 Abs. 1 der zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Nach § 1 Abs. 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zölliakie oder Aids 70 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung ist der Freibetrag bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehalts gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Entsprechende Aufwendungen für Diätverpflegung müssen grundsätzlich mit der Behinderung in ursächlichem Zusammenhang stehen (vgl. Jakom/*Peyerl* EStG, 2025, § 35 Rz 22, mwN).

Ein Steuerpflichtiger mit einem Grad der Behinderung von mindestens 25% muss nicht wegen einer Diät zusätzlich in einem Ausmaß von 25% behindert sein, um das Pauschale ohne Abzug eines Selbstbehalts in Anspruch nehmen zu können; es genügt, wenn die innere Krankheit zu einer Steigerung des Ausmaßes der Behinderung geführt hat bzw. zur Gesamteinschätzung von 25% beigetragen hat. Nach LStR 839h muss der Anteil des Diät erfordernden Leidens allerdings mindestens 20% iSd EinschätzungsVO betragen (andernfalls Selbstbehalt), nach aA muss das Diät auslösende Leiden hingegen zu einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von mindestens

25% führen. Bei anderen Mehrfachbehinderungen ist eine Berücksichtigung von Freibeträgen bzw. Aufwendungen ohne Abzug eines Selbstbehalts nur möglich, wenn der Anteil des jeweiligen Leidens mindestens 25% beträgt.

Die Pauschbeträge können auch bei einem Grad der Behinderung von weniger als 25% ohne Nachweis tatsächlicher Kosten in Anspruch genommen werden, diesfalls aber nur mit Selbstbehalt (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 35 Rz 23; Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 35 Tz 13; jeweils mwN).

Das Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach ist in geeigneter Weise (ärztliche Bestätigung der verordneten Diät oder Bescheinigung des Bundessozialamtes) darzulegen (vgl. Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁵ (2025) § 35 Tz 12; Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 35 Rz 23).

Nach § 115 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse von Amts wegen zu erheben. Doch tritt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund, wenn es um abgabenrechtliche Begünstigungen geht; es liegt an der Partei, die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung sprechen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, § 115 Rz 12, mwN). Auch durch die eingeschränkten Ermittlungsmöglichkeiten im höchstpersönlichen Bereich des Steuerpflichtigen und dessen naturgemäßen Beweismäße wird die amtswegige Ermittlungspflicht eingeschränkt und die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen tritt in den Vordergrund.

Es ist sohin *Sache des Steuerpflichtigen*, das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen von außergewöhnlichen Belastungen darzutun (vgl. zB VwGH 26.11.1996, 95/14/0124).

Der Ansatz entsprechender Pauschalbeträge ist damit nur möglich, wenn eine körperliche oder geistige Behinderung vorliegt. Das ist in diesem Sinne nur dann der Fall, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt. Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung insbesondere des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen (Sozialministeriumsservice) nachzuweisen.

Nachdem der Bf. im konkreten Fall trotz entsprechender Vorhaltungen (vgl. dazu das Ergänzungsersuchen vom 9.4.2025 wie auch die diesbezüglichen unwidersprochen gebliebenen Ausführungen im Vorlagebericht vom 13.11.2025) die Tatsache der Behinderung, das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) und auch das Erfordernis einer Krankendiätverpflegung (Frage, ob die die Diät auslösende Krankheit auch zu einer Steigerung des Ausmaßes der Behinderung führte) nicht durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle bzw. die verordnete Diät bzw. deren Notwendigkeit nicht durch eine ärztliche Bestätigung nachgewiesen hat bzw. nicht aus

einer automatischen Datenübermittlung nach § 35 Abs. 8 EStG 1988 [zur Erleichterung der Nachweisführung ist vorgesehen, dass das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen mit ausdrücklicher Zustimmung des Betroffenen der zuständigen Finanzbehörde (oder der pensionsauszahlenden Stelle) die erforderlichen Daten elektronisch zu übermitteln hat] hervorgehen, kann sich der Bf. auch in diesem Beschwerdepunkt mit der Vorgehensweise der Abgabenbehörde, nämlich der Nichtberücksichtigung pauschaler Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung, nicht als beschwert erachten.

Selbst wenn man dem Grunde nach die geltend gemachte Diät mit Selbstbehalt zum Abzug zuließe, würde sich der Freibetrag im Übrigen steuerlich nicht auswirken, zumal der pauschale jährliche Freibetrag den Selbstbehalt nicht überstiege.

Dem Begehren, einen pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung - sei es unter Berücksichtigung eines Selbstbehaltes oder ohne eines solchen - kann damit nicht nachgekommen werden.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die ordentliche 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lagen keine Rechtsfragen vor, denen grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war sohin - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. Jänner 2026