

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** über die Beschwerde vom 29. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25. April 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2022, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer wird wie folgt festgesetzt:

Einkommensteuer in Euro:	857,58
Anrechenbare Lohnsteuer in Euro:	-2.175,16
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 in Euro:	-0,42
Festgesetzte Einkommensteuer in Euro:	-1.318,00

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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 27. September 2023 wurde die Beschwerdeführerin auf die Verpflichtung, eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung anzugeben, hingewiesen.

Mit Bescheid vom 25. April 2024 wurde die Beschwerdeführerin für das Jahr 2022 zur Einkommensteuer veranlagt. In der Begründung wurde ausgeführt, trotz Erinnerung sei keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung übermittelt worden, obwohl gemäß § 42 EStG 1988 eine Verpflichtung bestanden habe. Werde einer Verpflichtung nicht nachgekommen, sei das Finanzamt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt. Die Veranlagung sei daher auf Basis der vorliegenden Informationen erfolgt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid, welcher eine Abgabengutschrift von 245 Euro ergab, erhob die Beschwerdeführerin – nach zwei Ersuchen um Fristverlängerung - am 29. Juni 2024 Beschwerde und machte das Pendlerpauschale in der Höhe von 1.968 Euro als Werbungskosten, Krankheitskosten in der Höhe von 11.782,77 Euro als außergewöhnliche Belastungen und den Pendlereuro in der Höhe von 126 Euro geltend. Die Beschwerdeführerin brachte vor, sie wolle noch Krankheitskosten absetzen.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 29. August 2024 übermittelte die Beschwerdeführerin eine handschriftliche Aufstellung über die Zusammensetzung der Krankheitskosten (Kurkosten, Arztkosten, Kosten für Physiotherapien und Operationen sowie für eine Brille) und Belege.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2024 forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin zur Vorlage ärztlicher Bescheinigungen über die medizinische Notwendigkeit der Behandlungen, zur Vorlage von Unterlagen über den Aufenthalt im Privatkrankenhaus sowie zur Vorlage von Bestätigungen über die Leistungen der Krankenversicherungen auf. Die belangte Behörde verwies auf das in den Vorjahren beantragte Pendlerpauschale in der Höhe von 372 Euro und teilte mit, nach amtswegiger Berechnung ergebe sich ein solches in der Höhe von 496 Euro. In Beantwortung dieses Vorhalts legte die Beschwerdeführerin ein ausgefülltes Formular L 34-EDV als Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro vor; weitere Unterlagen wurden nicht beigebracht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9. Jänner 2025 wurde der angefochtene Bescheid abgeändert und die Einkommensteuer mit -1.318 Euro festgesetzt. Dabei wurde das Pendlerpauschale in der Höhe von 1.968 Euro als Werbungskosten und der Pendlereuro in der Höhe von 126 Euro berücksichtigt. Als außergewöhnliche Belastungen wurden Aufwendungen in der Höhe von 1.418,09 Euro anerkannt, diese wurden mangels Überschreitens des Selbstbehaltes nicht steuerwirksam. Begründend führte die belangte Behörde aus, das Pendlerpauschale und der Pendlereuro seien anhand des vorgelegten Auszuges aus dem Pendlerrechner berechnet und gewährt worden. Da den Ergänzungsersuchen nicht entsprochen worden sei und die Unterlagen nicht zur Gänze beigebracht worden seien, seien nur die belegmäßig nachgewiesenen Aufwendungen steuerlich anerkannt worden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien nicht berücksichtigt worden, weil die Aufwendungen niedriger seien als der Selbstbehalt in der Höhe von 2.334,63 Euro.

Mit Vorlageantrag vom 24. Jänner 2025 begehrte die Beschwerdeführerin die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag verwies sie auf ihre bisherigen Angaben und übermittelte weitere Nachweise, insbesondere Zahlungsbestätigungen zu den beantragten Krankheitskosten und eine am 20. Jänner 2025 erstellte ärztliche Bestätigung über die Notwendigkeit der am 12. September 2022 durchgeführten Operation.

Mit Vorlagebericht vom 4. März 2025 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde vor. Im Vorlagebericht führte die Abgabenbehörde aus, aufgrund der dem Vorlageantrag angeschlossenen Banküberweisungen bezweifle sie nicht, dass die darin angeführten Kosten der Beschwerdeführerin tatsächlich angefallen seien. Es sei aufgrund des Schreibens des operierenden Arztes auch davon auszugehen, dass eine Operation aus medizinischer Sicht erforderlich gewesen sei. Es sei aber nicht nachgewiesen, dass diese Behandlung nicht im Rahmen des allgemeinen Gesundheitssystems hätte durchgeführt werden können. Der allgemeine Hinweis des behandelnden Arztes in seinem Schreiben vom 20. Jänner 2025 auf lange Wartezeiten im öffentlichen Krankenhaus sei nicht relevant, nachdem dieser mangels Nachfrage gar nicht wissen habe können, wann ein alternativer Operationstermin im öffentlichen Krankenhaus möglich gewesen sei.

Aus den vorgelegten Unterlagen gehe weder hervor, dass die Beschwerdeführerin auch nur versucht habe, eine Behandlung über die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung zu erreichen, noch dass ohne die in Anspruch genommene private Behandlung ein ernsthafter gesundheitlicher Nachteil entstanden wäre.

Rechtlich führte die Abgabenbehörde aus, dass die Kosten für Operationen in privaten Krankenanstalten, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung gedeckt seien, dann zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen anfielen. Die subjektive Sicht und der subjektive Leidensdruck des Patienten könnten eine medizinische Fachbeurteilung nicht ersetzen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könnten Aufwendungen, die einem Steuerpflichtigen für die eigene medizinische Betreuung oder für die medizinische Betreuung eines unterhaltsberechtigten Angehörigen erwachsen, auch dann zwangsläufig anfallen, wenn sie die durch die gesetzliche Krankenversicherung gedeckten Kosten überstiegen, sofern die höheren Aufwendungen aus triftigen medizinischen Gründen anfielen. Bloße Wünsche und Vorstellungen der Betroffenen über eine bestimmte medizinische Betreuung sowie allgemein gehaltene Befürchtungen bezüglich der vom Träger der gesetzlichen Krankenversicherung übernommenen medizinischen Betreuung stellten noch keine triftigen medizinischen Gründe dar. Die triftigen medizinischen Gründe müssten vielmehr in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden, ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes habe der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nehme, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen

der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden könne, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen seien. Zwar gebe es im Abgabenverfahren keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel; als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gelte aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trage, die vorliegen müssten, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken würden. Die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung schränke den Abgabenanspruch ein; sie begünstige den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliege.

Die Kosten für Operation und dem Aufenthalt in der Privatklinik seien aufgrund mangelnder Zwangsläufigkeit nicht anzuerkennen. Hinsichtlich der anderen Überweisungen sei mangels Vorlage der eigentlichen Honorarnoten nicht erkennbar gewesen, für welche Leistungen die Zahlungen getätigt worden seien, weshalb eine steuerliche Beurteilung nicht möglich gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin war im verfahrensgegenständlichen Jahr als Arbeitnehmerin im Gesundheitsbereich tätig und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Daneben bezog sie Krankengeld. Die Beschwerdeführerin machte Aufwendungen für Behandlungen bei Wahlärzten, für die Fahrten zu den Wahlärzten (insgesamt 345,48 Euro), für eine Operation in einer Privatklinik, für Therapien in der Höhe von insgesamt 1.361 Euro, für die Fahrten zu den Therapien (302,40 Euro), für eine Rehabilitation, für Fahrten zur Rehabilitation (176,40 Euro), Aufwendungen für eine Brille und Aufwendungen für Medikamente in der Höhe von 121,75 Euro als außergewöhnliche Belastungen geltend. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Beträge für die Therapien, die Wahlärzte und die Operation waren nicht um etwaige Kostenersätze durch die gesetzliche Krankenversicherung gekürzt. Für die geltend gemachten Aufwendungen für die Rehabilitation wurden von der Beschwerdeführerin keine Nachweise über die Höhe dieser vorgelegt, die Aufwendungen für die geltend gemachte Brille hat nicht die Beschwerdeführerin getragen.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zum Beispiel VwGH 26.7.2019, Ra 2019/16/0082).

Der Sachverhalt stand aufgrund der von der Beschwerdeführerin der belangten Behörde vorgelegten Unterlagen und Aufstellungen fest. Die Rechnung über die Brille wies ein Versicherungsunternehmen und nicht die Beschwerdeführerin als Rechnungsempfänger aus, ebenso wenig wurde ein diesbezüglicher Zahlungsnachweis vorgelegt. Es war daher auszuschließen, dass die Beschwerdeführerin die von ihr geltend gemachten Aufwendungen getätigt hat. Betreffend die Rehabilitation hat die Beschwerdeführerin nur eine Bestätigung über die Teilnahme an dieser, jedoch keinen Nachweis über die von ihr diesbezüglich geltend gemachten Kosten vorgelegt. Laut der von der Beschwerdeführerin mit dem Vorlageantrag vorgelegten Zahlungsbestätigung stand auch fest, dass für die Therapie bei der ***1*** nicht der in der Rechnung ausgewiesene und von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Betrag (457 Euro), sondern lediglich 307 Euro überwiesen worden sind.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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.

Nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 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%

Tatsächliche Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein. Allerdings ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den

Umständen des Einzelfalls zu prüfen. Bloße Wünsche, Befürchtungen oder Standesrücksichten der Betroffenen reichen nicht aus, um die Zwangsläufigkeit zu rechtfertigen. 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 Notwendigkeit 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 werden (VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062).

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064). Die triftigen medizinischen Gründe müssen in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden gesundheitlichen Nachteilen bestehen, welche ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181). Die Beweislast für die Zwangsläufigkeit trifft stets den Steuerpflichtigen, die beizubringenden ärztlichen Gutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Nach den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen hat die Aufwendungen für die Brille nicht die Beschwerdeführerin getragen; diese stellten somit bei ihr keine Belastung dar und waren daher nicht zu berücksichtigen. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin für die in der Aufstellung enthaltenen Aufwendungen für die Rehabilitation Nachweise dafür beigebracht, dass sie diese Kosten tatsächlich getragen hat. Eine Berücksichtigung dieser Kosten war daher ausgeschlossen.

Die Beschwerdeführerin hat betreffend die Operation in einer Privatklinik dem Vorlageantrag ein Schreiben des operierenden Arztes beigelegt. Aus diesem Schreiben lässt sich ableiten, dass die Operation medizinisch indiziert gewesen sei und diese nach Einverständnis der Beschwerdeführerin durchgeführt worden sei. Aufgrund der langen Wartezeiten von Operationen im öffentlichen Krankenhaus und dem massiven Leidensdruck und der Schmerzsymptomatik der Beschwerdeführerin sei die Inanspruchnahme dieser medizinischen Leistung und Operation absolut indiziert und verständlich gewesen. Weitere Unterlagen hat die Beschwerdeführerin trotz der Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 29. August 2024 und vom 28. Oktober 2024 nicht beigebracht; so legte die Beschwerdeführerin keine Unterlagen über die Übernahme von einem Teil der angefallenen Aufwendungen durch einen Träger der gesetzlichen Sozialversicherung vor, noch wurden Angaben darüber gemacht, welche Operation ist oder warum diese in einer Privatklinik durchgeführt worden ist.

Aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen lässt sich nicht einmal der Hinweis entnehmen, ob die Beschwerdeführerin betreffend die Beschwerden, die die

Operation nach sich zogen, bei einem Kassenarzt und oder in einer öffentlichen Krankenanstalt vorstellig geworden ist, geschweige denn dass durch eine Operation im öffentlichen Bereich gesundheitliche Nachteile gegeben gewesen wären. Selbst aus dem (durchaus verständlichen) Wunsch, einen frühestmöglichen Operationstermin wahrzunehmen, ergibt sich nicht, dass die Operation in der Privatklinik unbedingt erforderlich war, um konkrete ernsthafte gesundheitliche Nachteile abzuwenden, zumal die Beschwerdeführerin keine Unterlagen über einen etwaigen Operationstermin im öffentlichen Bereich und keine Unterlagen über etwaige gesundheitliche Nachteile bei einer im öffentlichen Bereich beigebracht hat. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Kosten waren daher nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Auch betreffend die geltend gemachten Wahlarztkosten hat die Beschwerdeführerin weder Nachweise beigebracht noch Gründe angeführt, welche dazu geeignet wären, triftige medizinische Gründe glaubhaft zu machen, die bloße Vorlage von Rechnungen reicht hierfür nicht aus. Auch sind keine Unterlagen für das Bemühen um Termine in Kassenpraxen vorgelegt worden. Es sind keine medizinischen Nachteile durch die Behandlungen durch Kassenärzte belegt. Die Kosten für Behandlungen durch Wahlärzte sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, zumal nach objektiven Umständen mangels Nachweis triftiger medizinischer Gründe keine Zwangsläufigkeit gegeben ist.

Betreffend die sonstigen Kosten (Medikamente, Therapien, Fahrtkosten) in der Höhe von insgesamt 2.307,03 Euro (345,48 + 1.361 + 302,40 + 176,40 + 121,75) bedurfte es keiner weiteren Erwägungen, weil diese den Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 in der Höhe von 2.334,63 Euro nicht überstiegen und diese somit auch bei einer etwaigen Berücksichtigung nicht steuerwirksam wurden.

Aufgrund des von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgelegten Ergebnisses des Pendlerrechners war das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 für eine (einfache) Wegstrecke von 21 Kilometer, für die Monate Mai bis Dezember 2022 erhöht um die Pauschbeträge gemäß § 124b Z 395 lit. b EStG 1988, als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ebenso berücksichtigt wurde der Pendlereuro für 21 Kilometer (§ 33 Abs. 5 Z 4 in Verbindung mit § 124b Z 395 lit. c EStG 1988).

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen, sondern stützt sich auf den klaren und eindeutigen Wortlaut der einschlägigen

Bestimmungen und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. Mai 2026