

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr vertreten durch August Proßegger, Fichtenweg 3 Tür 1, 5122 Hochburg-Ach, über die Beschwerde vom 12. Jänner 2026 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. Jänner 2026 betreffend Aufhebung § 299 BAO / ESt 2024, Steuernummer BfStNr, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Antrag von Bf (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2024 zu Recht abgewiesen wurde, weil nach Ansicht des Finanzamtes die behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit des Bescheides nicht vorliegt. Die Bf ist der Ansicht, dass die von der Behörde verneinte Zwangsläufigkeit der angefallenen Operationskosten in einer Privatklinik gegeben sei und diese Kosten daher als außergewöhnliche Belastung (in der Folge: agBel) anzuerkennen seien.

I. Verfahrensgang

Weil für die Beurteilung der hier strittigen Frage auch das Verfahren bis zum Ergehen des laut Antrages der Bf aufzuhebenden Bescheides von Bedeutung ist, wird auch dieses (Vor-)Verfahren dargestellt.

In der Einkommensteuererklärung 2024 vom 15.7.2025 machte die Bf Krankheitskosten als agBel in Höhe von € 30.637,00 geltend. Dazu wurden vorgelegt:

Drei Rechnungen der O Privatklinik GmbH über je € 9.009,00 betreffend dreier bei der Bf im Zeitraum 10.4. bis 12.4.2024, 10.9. bis 12.9.2024 und 30.10. bis 1.11.2024 durchgeführter Laser-Aspirationslipektomien. Als Diagnose weisen alle drei Rechnungen folgenden Code aus: ICD10: E88,2 E65 MEL: QB010 bzw. QC010 und QZ109.

Eine weitere Rechnung vom 21.2.2024 des AA, Ambulatorium für Augenchirurgie über € 3600,00 betraf eine „Femto-Lasik links und rechts“ mit der Diagnose Hyperopie und Astigmatismus. Darauf wird im Erkenntnis nicht weiter eingegangen, da diese Kosten vom Finanzamt als agBel anerkannt wurden.

Anmerkung des Richters: Lediglich für ein besseres Verständnis des Erkenntnisses werden die oben angeführten Begriffe laienhaft nach einer Internet-Recherche des Richters erläutert:

*Fettabsaugung (Liposuktion, seltener: **Aspirationslipektomie**) ist eine Operation, bei der Fettzellen an bestimmten Stellen unter der Haut mit Kanülen abgesaugt werden. Sie wird zumeist als Schönheitsoperation, Fachterminus „ästhetisch chirurgischer Eingriff“, jedoch vermehrt auch krankheitsbedingt beim Lipödem vorgenommen.*

Das Lipödem (von altgriechisch λίπος lípos „Fett“ und οἶδημα oídēma „Schwellung“; in der Umgangssprache auch als „Reithosenfettsucht“, „Reiterhosensyndrom“ oder „Säulenbein“ bezeichnet) ist eine symmetrische Vermehrung des Fettgewebes an den Gliedmaßen mit Schmerzhaftigkeit und Schweregefühl. Das Lipödem ist eine chronische Fettverteilungsstörung, die zumeist Frauen betrifft. Es tritt symmetrisch an Beinen oder Armen auf und wird häufig mit Adipositas oder Übergewicht verwechselt. Typische Lipödem Symptome sind Spannungsgefühle, Druckempfindlichkeit und schmerzhaft Beschwerden.

Die Diagnosecodes ICD10 bedeuten:

E88.2: Lipödem, Fettgewebsverteilungs- oder Stoffwechselstörung

E65: lokalisierte Adipositas (festsitzender Fettpolster)

Die angeführten medizinischen Einzelleistungen (MEL) bedeuten:

QC010: operative Entfernung bzw. Straffung von überschüssigem Haut- und Fettgewebe

QB010: Bauchdeckenstraffung inkl. Entfernung von überschüssigem Haut- und Fettgewebe

QZ109: Eingriffe in Haut- oder Unterhautgewebe (zB Fettabsaugung) oder kleinere Maßnahmen an Fettdepots

Am 14.8.2025 erging ein Vorhalt an die Bf. Mit diesem wurde die Bf ersucht folgende Unterlagen nachzureichen:

- Ärztliche Bestätigung/Gutachten über die medizinische Notwendigkeit der Operation
- Nachweise über eventuelle Kostenersätze durch die Krankenkasse oder den Versicherungsträger

Seitens der Bf wurden per 9.9.2025 dazu folgende Unterlagen vorgelegt:

1. Eine Verordnung eines Allgemeinmediziners vom 29.4.2024 zu einer Lymphdrainagenbehandlung mit der Diagnose „chron. Lipödem; chron. Congen. Lymphödeme bds.

Anm. d. Ri.: Ein chronisches angeborenes (kongenitales) Lymphödem ist eine seltene, primäre Erkrankung des Lymphsystems. Dabei sind Lymphgefäße fehlerhaft angelegt, was zu einer dauerhaften Schwellung – meist an den Beinen – führt, da Gewebsflüssigkeit nicht richtig abfließen kann.

2. Ärztliches Attest zur Vorlage bei der SVS vom 29.3.2024 (Datum der erstmaligen Vorsprache der Patientin in der Privatklinik), erstellt vom Leiter der Abteilung Plastische und Rekonstruktive Chirurgie der O Privatklinik. Darin wird u.a. ausgeführt, dass bei der Bf eine Lipodystrophie an Beinen, Armen und dem dorsalen Rumpf bestehe. Diagnostiziert wurde ein Lipödem Stadium II, Typ 3 und 4. Vorgeschlagen wurde die Intensivierung konservativer Therapien und zur Vermeidung von Folgeschäden mehrfache (mindestens 3) Aspirationslipektomien unter Vollnarkose. Kompression und Lymphdrainage würden rein symptomatische Behandlungen sein und würden keine zielführende Behandlung der Grunderkrankung darstellen. Zum Erhalt der Berufsfähigkeit und zur Vermeidung von Folgeerkrankungen sei die operative Reduktion des Fettgewebes **medizinisch indiziert**. Aufgrund des erhobenen Befundes **bestehe eine anerkannte medizinische Indikation für diese Eingriffe**. Abschließend wurde um eine schriftliche zusagende Kostenübernahme ersucht.

Anm. d. Ri.: Stadium II: Das Unterhautfettgewebe ist verdickt. Die Hautoberfläche wird uneben, wellig und zeigt eine deutliche Dellenbildung (grobknotige Struktur) auf Ausbreitung (Typ 3): Das gesamte Bein ist säulenartig vergrößert – von der Hüfte, über die Oberschenkel und Knie, bis zu den Knöcheln. Beschwerden: Typisch sind ein Schweregefühl, Druckschmerz, Berührungsempfindlichkeit und eine Neigung zu blauen Flecken. Typ 4: Die Fettverteilungsstörung erstreckt sich von den Beinen auch auf die Arme (vor allem Oberarme). Hände und Handgelenke sowie die Füße sind nicht betroffen

3. Ambulanter Lymphologischer Arztbericht der TZ GmbH vom 2.5.2024. Diagnose R60.9 (steht für ein Ödem, nicht näher bezeichnet. Das bedeutet, dass sich Flüssigkeit im Gewebe angesammelt hat und es zu einer Schwellung kam, der Arzt aber im Moment der Dokumentation noch keine genaue Ursache oder genaue Lokalisation im Code festgelegt hat.) Lipödem Stadium 1 Typ 4 ausstrahlend Diagnose E 66.99 Adipositas mit BMI 33 (Adipositas ohne nähere Definitionen) Im Rahmen der Berufsanamnese wurde festgehalten, dass die stehende Tätigkeit einer selbständigen Friseurin (Bf) ödembelastend sei.

Mit dem **Einkommensteuerbescheid 2024 vom 24.9.2025** wurden die Kosten für die Augenoperation (€ 3.600,00) grundsätzlich als agBel anerkannt, davon wurde aber der Selbstbehalt iHv € 3.038,33 in Abzug gebracht. Hinsichtlich der Kosten der Lipödembehandlung erfolgte mangels Nachweises der medizinischen Notwendigkeit keine Berücksichtigung. Im vorgelegten Attest sei lediglich eine Empfehlung zur Vermeidung von Folgeschäden erwähnt worden. Da nach den Auskünften der Bf die SVS keine Kosten übernommen habe, könne daraus geschlossen werden, dass keine gesundheitlich notwendige Operation vorgelegen sei.

Am **17.12.2025 brachte die Bf einen Antrag auf Aufhebung** dieses Bescheides ein. Seltsamerweise kann das Finanzamt diesen Antrag nach dessen Bearbeitung nicht mehr vorlegen, dessen Begründung aber schon (siehe dazu ggfs. den Mailverkehr vom April 2026). Der Richter geht aber davon aus, dass dieser Antrag tatsächlich am 17.12.2025 eingebracht wurde (laut den elektronischen Daten der Finanzverwaltung) und auch formal gem. § 299 BAO vollständig war (Bestätigung der Sachbearbeiterin vom 10.8.2026). Nach der Begründung der Bf sei der Bescheid vom 24.9.2025 rechtswidrig, da die strittigen Kosten nicht anerkannt wurden, obwohl die Behandlung ärztlich zur Vermeidung von Folgeschäden und Folgekosten „**empfohlen**“ worden sei. Es habe sich um keine Schönheits-Operation gehandelt. Auch Kosten einer Zahnbehandlungen würden oft von den Krankenkassen nicht übernommen aber dennoch als agBel anerkannt werden.

Das Finanzamt **wies den Antrag mit dem Abweisungsbescheid vom 9.1.2026 ab**. Als Begründung wurde angeführt, dass weder die Notwendigkeit der Operationen noch die Ausschöpfung der konservativen Therapiemöglichkeiten nachgewiesen worden sei. Eine Kostenübernahme der SV würde als Indiz für die Notwendigkeit der Behandlung angesehen werden können. Die SV habe aber keine Kosten übernommen.

In der **Beschwerde vom 12.1.2026 gegen die Abweisung** wiederholte die Bf lediglich ihr Vorbringen im Antrag auf Aufhebung des ESt-Bescheides 2024.

Mit **Schrieben vom 14.1.2026** forderte das Finanzamt ergänzend folgende Unterlagen an:

Eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn die Behandlung bzw. Operation grundsätzlich medizinisch erforderlich sei und **aus medizinischen Gründen nicht in einem öffentlichen Krankenhaus, sondern nur in einer Privatklinik durchgeführt werden könne**. Die Durchführung der Operationen in einer Privatklinik dürfe nicht auf einer freiwilligen Entscheidung beruhen, da ansonsten keine Zwangsläufigkeit der Krankheitskosten begründet werde. Das vorgelegte Attest bestätige nur die medizinische Indikation der Maßnahme und empfehle diese.

Die Bf werde somit um Vorlage von Nachweisen dafür ersucht, dass die Operationen in der Privatklinik notwendig gewesen seien und die Kosten dafür zwangsläufig entstanden seien.

In der **Antwort vom 11.2.2026** führte die Bf aus, dass die Operationen nach dem vorgelegten ärztlichen Attest medizinisch erforderlich gewesen seien. Die Bf sei selbstständige Friseurin, ihre Existenz sei gefährdet durch diese Krankheit und daher sei die Operation auch der einzig sinnvolle Weg für die Bf gewesen. Die Bf habe zuvor auch versucht eine Kostenübernahme mit der SVS zu regeln. Die SVS habe die Bf auch ins TZ geschickt. Trotzdem dieses bestätigt habe, dass durch alternative Behandlungen kaum eine Besserung eintreten werde, sei eine Kostenübernahme aus wirtschaftlichen Gründen abgelehnt worden. Daher sei die Bf gezwungen gewesen, die angefallenen Kosten selbst zur Gänze zu finanzieren. Dies insbesondere auch deshalb, weil ihre Gesundheit sowie ihre Existenz auf dem Spiel gestanden seien. Da die Bf die Operation zur Gänze selbst finanziert habe, sei ersichtlich, dass die OP kein Luxus sondern notwendig gewesen sei. In der Anlage wurden die bereits vorgelegten Unterlagen nochmals vorgelegt.

Die Beschwerde vom 12.1.2026 gegen den Abweisungsbescheid vom 9.1.2026 wurde mit der Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 18.2.2026 als unbegründet abgewiesen.

(Anm. d. Ri.: Im Bescheid wird zwar auf eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2024 verwiesen, aber aufgrund der angeführten Daten 9.1. und 12.1. sowie aufgrund der Begründung steht eindeutig fest, dass sich die BVE auf die Beschwerde gegen den Abweisungsbescheid vom 9.1.2026 bezieht). Begründend führt das Finanzamt aus:

Eine außergewöhnliche Belastung liege nur dann vor, wenn die Behandlung bzw. Operation grundsätzlich medizinisch erforderlich sei **und aus medizinischen Gründen nicht in einem öffentlichen Krankenhaus, sondern nur in einer Privatklinik durchgeführt werden könne**. Die Durchführung der Operationen in einer Privatklinik dürfe nicht auf einer freiwilligen Entscheidung beruhen, da ansonsten keine Zwangsläufigkeit der Krankheitskosten begründet werde. **Der Nachweis, dass die Behandlung nur in einer Privatklinik durchgeführt werden könne, sei trotz der Anforderung im Vorhalteverfahren nicht erbracht worden**. Weiters gehe aus dem Schreiben der Privatklinik nur hervor, dass eine Lipödem-Operation empfohlen werde. Von der Krankenversicherung seien außerdem keine Kosten erstattet worden, was ein Indiz dafür darstelle, dass es sich nicht um zwangsläufig angefallene Kosten handle. Da die gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Behandlungskosten nicht dargelegt worden seien, sei die Beschwerde als unbegründet abzuweisen gewesen.

Im Vorlageantrag vom 6.3.2026 legte die Bf trotz des Vorhalts vom 14.1.2026 und den Ausführungen des Finanzamtes dazu in der BVE wiederum **keine Nachweise hinsichtlich der Zwangsläufigkeit der Durchführung der Operationen in der Privatklinik** statt in einem öffentlichen Krankenhaus vor. Vielmehr wurden lediglich die Ausführungen im Antwortschreiben vom 11.2.2026 wiederholt.

Auch im **Vorlagebericht des Finanzamtes**, der auch der Bf zugestellt wurde, wurde nochmals auf diese fehlende Beweisführung hingewiesen. Nach der Darstellung des Verfahrens und der

vergeblichen Anforderung der Nachweise für die zwangsläufige Durchführung der Operationen in einer Privatklinik wurde im Vorlagebericht auch die Rechtslage dargelegt. Insbesondere wurde auch darauf hingewiesen, dass die Bf die Beweislast trage und von sich aus alle Umstände darzulegen habe, die für die Anerkennung der angefallenen Kosten als agBel sprechen würden. **Nochmals wurde mit Hinweisen zur entsprechenden Judikatur darauf hingewiesen, dass zwar der Nachweis einer Krankheit gelungen sei, die Notwendigkeit einer Behandlung in einer Privatklinik nicht nachgewiesen worden sei.**

Die ergänzenden Recherchen des Richters im Internet ergaben, dass die hier strittigen Operationen durchaus auch in öffentlichen Krankenhäusern durchgeführt und auch die Kosten dafür von den Krankenkassen bei Einhaltung strenger Kriterien -wie zB die kontrollierte Durchführung konservativer Methoden über einen längeren Zeitraum- übernommen werden können. Zu demselben Ergebnis kam das BFG offenbar auch im Erkenntnis vom 30.11.2021, RV/5101196/2020. Dort wird auch ausgeführt: *Laut der einschlägigen S1 Leitlinie Lipödem kommen zur Behandlung vorrangig konservative Therapien (Kompressionstherapien, Lymphdrainagen, Kompressionsbestrumpfungen) in Betracht. Bei Erfolglosigkeit und anhaltenden Beschwerden kann zur dauerhaften Reduktion des erkrankten Fettgewebes eine operative Behandlung (Liposuktion) in Erwägung gezogen werden. Von der Österreichischen Gesundheitskasse werden bei der Lipödembehandlung Kosten für operative Maßnahmen erst dann übernommen, wenn nachweislich trotz konsequent durchgeführter konservativer Therapien (Kombination aus Kompressionstherapie, Lymphdrainagen und Gewichtsabnahmen) über 6 bis 12 Monate die Beschwerden anhalten bzw. bei Progredienz auf Basis von Befunden durch auf Lymphologie spezialisierte Ärzte oder Behandlungszentren (BFG 16.7.2021, RV/7101172/2021).*

Festzuhalten ist, dass weder die Bf noch ihr steuerlicher Vertreter trotz erfolgter Vorhalte und weiterer Hinweise in irgendeiner Form begründet haben, warum die Durchführung der Operationen in einer Privatklinik aus medizinischen Gründen erfolgen musste. Diesbezüglich liegt weder eine Nachweisführung noch eine Glaubhaftmachung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf konnte mit den von ihr angeführten Gründen nicht belegen, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2024 vom 15.7.2025 unrichtig ist.

Die Bf leidet an einem Lipödem (Stadium II, Typ 4 und 4) und hat sich aus diesem Grund im Jahr 2024 in der O Privatklinik GmbH drei operativen Eingriffen zur Entfernung von Fettgewebe (Liposuktion) unterzogen. Die Bf hatte die Privatklinik erstmalig am 29.3.2024 aufgesucht, wo die vorgenannte Diagnose gestellt und ein Behandlungsvorschlag erstellt wurde, in dem neben

konservativen Therapiemaßnahmen von "mind. 3 Operationen" am Rücken und den oberen Extremitäten die Rede ist.

Die operative Reduktion des Fettgewebes war zum Erhalt der Berufsfähigkeit und zur Vermeidung von dermatologischen, vaskulären, orthopädischen und psychischen Folgeerkrankungen medizinisch indiziert und bestand angesichts der durch Studien belegten Langzeiterfolge einer operativen Therapie durch Liposuction eine anerkannte medizinische Indikation für diese Eingriffe.

Für die Operationen hat die Beschwerdeführerin keine Kostenersätze von der gesetzlichen Krankenversicherung erhalten.

Die Beschwerdeführerin hat eine medizinische Notwendigkeit der Durchführung der Operationen in einer Privatklinik anstatt in einem öffentlichen Krankenhaus trotz dreimaligem Vorhalt nicht behauptet, dargestellt oder nachgewiesen. Der Richter geht daher davon aus, dass diese medizinische Notwendigkeit nicht bestand bzw. nicht belegt oder glaubhaft gemacht werden kann.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Feststellungen des Sachverhalts ergeben sich aus dem im Akt aufliegenden ärztlichen Attest der Privatklinik vom 29.3.2024 bzw. aus dem Vorbringen der Bf (keine Kostenersätze).

Das grundsätzliche Vorliegen der attestierten Erkrankung und die medizinische Indikation der durchgeführten Maßnahmen wurde zuletzt auch im Vorlagebericht des Finanzamtes nicht (mehr) bestritten.

Zu den Feststellungen hinsichtlich der medizinischen Notwendigkeit der Operationen in einer Privatklinik ist wie folgt auszuführen:

Zur grundsätzlichen Beweislast und Beweisvorsorgepflicht der Bf siehe unten bei der Darstellung der Rechtsgrundlagen für dieses Erkenntnis.

Die belangte Behörde hat die Beschwerdeführerin mit aktenskundigem Ergänzungsersuchen vom 14.1.2026 um eine Darstellung und Nachreichung von Unterlagen zur Frage, warum die Eingriffe nicht in einem öffentlichen Krankenhaus stattfinden haben können bzw um

Bekanntgabe der medizinischen Gründe für die Durchführung der Operationen in einer Privatklinik, ersucht.

"Beweisen" heißt die Überzeugung vom Bestehen oder Nichtbestehen eines behaupteten oder angenommenen Sachverhaltes herbeizuführen (VwGH 24. 2. 2005, 2004/16/0199). Die Beschwerdeführerin hat zur Frage der medizinischen Notwendigkeit der Behandlung in einer Privatklinik anstatt in einer öffentlichen Krankenanstalt allerdings in Ihrer Beantwortung des Ergänzungsersuchens der belangten Behörde vom 11.2.2026 nur behauptet, dass die vorgenommenen Eingriffe der einzige sinnvolle Weg gewesen sei, die SVS eine Kostenübernahme abgelehnt habe und die Bf die Operationen zur Gänze selbst finanziert habe, woraus erkennbar sei, dass kein Luxus vorliege. Auf die medizinische Notwendigkeit einer Operation in der gewählten Privatklinik wurde in der Beantwortung gar nicht eingegangen.

Im Übrigen ergibt sich aus der zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangenen Entscheidung des BFG vom 30.11.2021, RV/5101196/2020 und den in dieser Entscheidung erfolgten Feststellungen, dass die bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Eingriffe auch in öffentlichen Krankenanstalten vorgenommen werden bzw auch im hier streitgegenständlichen Zeitraum vorgenommen wurden.

In der BVE vom 18.2.2026, mit dem die Beschwerde gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages als unbegründet abgewiesen wurde, wurde ausdrücklich begründend ausgeführt, dass trotz des Vorhaltes des Finanzamtes die medizinische Notwendigkeit der Durchführung der Operationen in einer Privatklinik nicht nachgewiesen worden sei. Eine BVE hat nach der Judikatur des VwGH Vorhaltecharakter.

Auch im Vorlagebericht vom 27.5.2026, der auch an die Bf erging, wurde nochmals ausdrücklich festgehalten, dass zwar eine Erkrankung vorliege, die Notwendigkeit einer Behandlung in einer Privatklinik aber nicht nachgewiesen sei. Auch infolge dieser Mitteilung hätte man seitens der Bf noch reagieren und entsprechende Darstellungen und Nachweise übermitteln können. Da dies nicht erfolgte, kann nur geschlossen werden, dass man die Durchführung der erforderlichen Behandlung in einem öffentlichen Krankenhaus, vermutlich wegen der dort geforderten nachweislich erfolgten konservativen Behandlung über einen längeren Zeitraum, gar nicht in Erwägung zog.

Eine bloße Behauptung (ohne Anbot von Beweismitteln) würde schon eine medizinische Notwendigkeit der Inanspruchnahme der Behandlung in einer Privatklinik anstatt in einer öffentlichen Krankenanstalt nicht belegen können. Hier wurde dieser Umstand trotz des Vorhaltes der Behörde nicht einmal behauptet. Die Bf hat somit trotz der sie treffenden Beweislast den erforderlichen Nachweis nicht erbracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

§ 299 Abs. 1 BAO lautet: Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

Abzuweisen ist ein Antrag auf Aufhebung eines Bescheides, wenn der antragsgegenständliche Bescheid nicht rechtswidrig ist.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss vor allem 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 im vorliegenden Fall strittige Voraussetzung der Zwangsläufigkeit ist gemäß § 34 Abs 3 EStG 1988 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 (vgl VwGH 20.11.2019, Ro 2018/15/0024, Rn 24; VwGH 5.2.2021, Ra 2019/13/0027, Rn 11). Solche tatsächlichen Gründe, die die Zwangsläufigkeit der Belastung zu begründen vermögen, können insbesondere in der Krankheit, Pflegebedürftigkeit oder Betreuungsbedürftigkeit des Steuerpflichtigen gelegen sein (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064, mwN).

Zu den als außergewöhnliche Belastung abzugsfähigen Krankheitskosten zählen nur Aufwendungen für solche Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057, Rn 16).

Zu berücksichtigen ist weiters, 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). Zwar können im Einzelfall auch höhere Aufwendungen als die von Sozialversicherungsträgern finanzierten zwangsläufig erscheinen

(VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; 4.3.1986, 85/14/0149). Dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass triftige medizinische Gründe dafür vorliegen (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031), wobei die triftigen medizinischen Gründe in feststehenden oder sich konkret abzeichnenden ernsthaften gesundheitlichen Nachteilen bestehen müssen, die ohne die mit höheren Kosten verbundene medizinische Betreuung eintreten würden (VwGH 19.2.1992, 87/14/0116; 13.5.1986, 85/14/0181).

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 stellen noch keine triftigen medizinischen Gründe dar (vgl. zB VwGH vom 13. Mai 1986, 85/14/0181; VwGH vom 19. Februar 1992, 87/14/0116; VwGH vom 11. Juli 1961, 531/59; uva.).

In einem ausschließlich auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren trifft den Abgabepflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Diese hat zur Folge, dass der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen hat, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037; 18.12.2019, Ro 2018/15/0025). Dabei trifft den Abgabepflichtigen insbesondere auch eine Beweismittelvorsorge- und Beweismittelbeschaffungspflicht (vgl VwGH 27.2.2014, 2009/15/0212). Die Beweislast dafür, dass Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind, trägt nach der stRsp des Verwaltungsgerichtshofes der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025, Rn 24; 13.3.2023 Ra 2020/13/0057, Rn 16; 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, mwN). Zum Nachweis der medizinischen Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein ärztliches Zeugnis oder ein Gutachten erforderlich (vgl VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057, mwN).

Wenn nach Ansicht des Richters auch andere Beweismittel (zB Zeugenaussagen, Aussagen der Betroffenen) zulässig wären, muss festgehalten werden, dass hinsichtlich der medizinischen Notwendigkeit der Operation in einer Privatklinik gar keine Aussage getätigt wurde. Diesbezügliche Beweisvorlagen oder Beweisanträge gab es nicht.

Somit trägt die Bf die Beweislast, die selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann (vgl zB VwGH 20.9.2023, Ro 2021/13/0025, Rn 24, mwN). Dass triftige medizinische Gründe für eine Behandlung in einer Privatklinik vorgelegen haben bzw. dass eine Behandlung nicht in einem öffentlichen Krankenhaus habe erfolgen können, wurde von der im gegenständlichen Fall allerdings weder behauptet noch nachgewiesen.

Der VwGH (VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066) verlangt für die Beurteilung, ob aus den vorgebrachten Gründen die Durchführung der Maßnahme in einer Privatklinik zwangsläufig erfolgt ist, eine nähere Auseinandersetzung mit der Krankheit der Bf. Da die Bf aber keinerlei derartigen Gründe vorbrachte, ist diese nähere Befassung mit der Erkrankung der Bf dazu nicht erforderlich. Dennoch soll ergänzend das Erkenntnis BFG 30.11.2021, RV/5101196/2020, (bei dem bei vergleichbarem Sachverhalt derartige Gründe vorgebracht worden waren) zitiert werden:

Beim Lipödem (synonym werden dafür u.a. auch die Begriffe Lipomatosis dolorosa, Lipohypertrophia dolorosa, Lipohyperplasia dolorosa verwendet) handelt es sich um eine chronische und progrediente Erkrankung, die nahezu ausschließlich bei Frauen auftritt und durch eine Fettverteilungsstörung mit einem deutlichen Missverhältnis zwischen Stamm und Extremitäten gekennzeichnet ist. Diese entsteht aufgrund einer umschriebenen, symmetrisch lokalisierten Unterhautfettgewebsvermehrung bevorzugt an Beinen, aber auch Armen. Dabei kommt es zu Ödembildungen und damit verbunden zu einer gesteigerten Druckschmerzhaftigkeit sowie vermehrten Hämatomneigung.

Die Erkrankung beginnt meist in einer Phase hormoneller Veränderungen wie der Pubertät, Schwangerschaft oder Klimakterium.

Bei nichtfachgemäßer Behandlung kommt es durch das Ödem zu einer Überlastung und zu einer nachhaltigen Schädigung des Lymphgefäßsystems und der Haut, ebenso können Komplikationen durch Fehlstellungen und orthopädische Folgeschäden auftreten.

Laut der einschlägigen S1 Leitlinie Lipödem kommen zur Behandlung vorrangig konservative Therapien (Kompressionstherapien, Lymphdrainagen, Kompressionsbestrumpfungen) in Betracht. Bei Erfolglosigkeit und anhaltenden Beschwerden kann zur dauerhaften Reduktion des erkrankten Fettgewebes eine operative Behandlung (Liposuktion) in Erwägung gezogen werden. Von der Österreichischen Gesundheitskasse werden bei der Lipödembehandlung Kosten für operative Maßnahmen erst dann übernommen, wenn nachweislich trotz konsequent durchgeführter konservativer Therapien (Kombination aus Kompressionstherapie, Lymphdrainagen und Gewichtsabnahmen) über 6 bis 12 Monate die Beschwerden anhalten bzw. bei Progredienz auf Basis von Befunden durch auf Lymphologie spezialisierte Ärzte oder Behandlungszentren (BFG 16.7.2021, RV/7101172/2021).

Mit dem Vorbringen, dass die für eine Operation in einem öffentlichen Krankenhaus nachzuweisenden Vorbehandlungen aus beruflichen und finanziellen Gründen nicht zumutbar gewesen seien, lässt sich die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen für die Behandlung in der Privatklinik nicht rechtfertigen. In Betracht kommen dafür nach der ständigen Rechtsprechung ausschließlich triftige medizinische Gründe.

Eine infolge der Anerkennung einer agBel erfolgte Steuerminderung führt infolge des Steuerausfalls immer dazu, dass diese Kosten von der Allgemeinheit finanziert werden müssen. Hinsichtlich des grundsätzlich bestehenden Rechts auf freie Arztwahl muss daher auch festgehalten werden, dass nach der Rechtsprechung des BFG (BFG vom 17.9.2014,

RV/2100796/2014; BFG vom 30.7.2024, RV/3100296/2024) diese nach dem Sozialversicherungsrecht bestehende Wahlfreiheit nichts an dem Umstand ändert, dass eine steuerliche (!) Berücksichtigung des über die sozialversicherungsrechtlich gedeckten Kosten hinausgehenden Mehraufwandes nur im Falle des Vorliegens triftiger medizinischer Gründe zulässig ist. Nur wenn diese Gründe vorliegen, können teilweise Krankheitskosten einer abgabepflichtigen Person von der Allgemeinheit übernommen werden, weil diese Kosten dann außergewöhnlich und zwangsläufig das Einkommen dieser Person belasten.

Abschließend sei das zu einem vergleichbaren Sachverhalt ergangene Erkenntnis des VwGH in seinen wesentlichen Punkten angeführt (VwGH 13.2.2023, Ra 2020/13/0057, Zurückweisung einer Revision): *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 medizinischen 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 wird (vgl. etwa VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, mwN). Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen Gründen medizinisch geboten sind (vgl. etwa VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).*

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, mwN).

Im revisionsgegenständlichen Fall hat das Bundesfinanzgericht festgestellt, dass der Revisionswerber zwar Rechnungen von Arztbesuchen, Krankenhausaufenthalten und Apotheken für das Jahr 2017 vorgelegt hat. Der Revisionswerber sei jedoch der Aufforderung des Finanzamts, triftige medizinische Gründe vorzubringen und durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen, warum die Behandlung nicht in einem öffentlichen Krankenhaus bzw. in der allgemeinen Gebührenklasse habe erfolgen können, nicht nachgekommen.

Da sich somit der antragsgegenständliche Bescheid mit der Nichtberücksichtigung der erklärten agBel als nicht rechtswidrig erwiesen hat, stand die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides im Einklang mit der Rechtslage und der dazu ergangenen Judikatur des VwGH. Die Beschwerde dagegen war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 Erkenntnis beruht auf der Sachverhaltsfeststellung, dass eine medizinische Notwendigkeit der Durchführung der Operationen in einer Privatklinik nicht nachgewiesen oder auch nur behauptet wurde. Die daraus folgenden rechtlichen Schlussfolgerungen entsprechen der oben dargestellten Judikatur des VwGH, weshalb eine Revision nicht von der Lösung einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage abhängt und diese daher nicht zuzulassen war.

Linz, am 17. August 2026