

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 6. Dezember 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

In der **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2019 vom 3.10.2021** beantragte die Bf. Werbungskosten in Höhe von € 1.329,57, sowie Krankheitskosten in Höhe von € 4.111,39.

Mit **Vorhalt der belangten Behörde vom 3.10.2021** wurde die Bf. um Vorlage von Kostenaufstellung, Rechnungen und Zahlungsnachweise ersucht sowie um Bekanntgabe, ob Ausgaben ganz oder teilweise ersetzt wurden. Weiters um Darlegung der Zwangsläufigkeit für Leistungen durch nichtärztliches Personal (z.B. Therapien, Massagen, Kuren, etc.) durch Vorlage einer, vor Beginn der jeweiligen Behandlung, ausgestellten ärztlichen Verordnung oder durch den Nachweis eines erhaltenen Kostenersatzes durch eine der gesetzlichen Sozialversicherungsanstalten.

Durch die Bf. wurden mit Schreiben vom 1.12.2021 Kostenaufstellungen sowie Rechnungsbelege vorgelegt.

Mit **Bescheid vom 6.12.2021** setzte das Finanzamt Österreich die Einkommensteuer für 2019 fest, wobei Werbungskosten iHv € 1.077,66 und Außergewöhnliche Belastungen (nachgewiesene Kosten aus der eigenen Behinderung nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen) iHv € 706,42 anerkannt wurden.

Begründend führte die belangte Behörde u.a. aus:

„Vom PC wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden, und der restliche Betrag einer dreijährigen Nutzungsdauer unterzogen. Die AfA für die Jahre 2019 - 2021 beträgt somit jährlich € 109,38.

Ebenso wurde vom Drucker und den gesamten Internetkosten ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden.

Kosten für eine Ö1 Clubkarte sind steuerlich nicht absetzbar.

„Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten, für die Erhaltung der Gesundheit sowie Nahrungsergänzungsmittel, pflanzliche Mittel, Vitamine, Pflegeartikel, Tees, Trinknahrung, etc. stellen keine abzugsfähigen Krankheitskosten dar, auch wenn durch diese Mittel eine positive Wirkung auf die Gesundheit erzielt wird. Folgende Kosten konnten daher nicht anerkannt werden: Fresubin Protein, Eucerin, Widmer, Actinica Sonnencreme, Sidroga Tee, Zeckenschutzimpfung, Grippeimpfung. Ebenso sind Kosten für Masken nicht absetzbar.

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal stellen nur dann außergewöhnliche Belastung dar, wenn die Zwangsläufigkeit der Behandlungen durch Vorlage einer vor Beginn der Behandlungen ausgestellten ärztlichen Verordnung, oder durch Zuzahlung eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung nachgewiesen wird.

*Da hinsichtlich der Psychotherapie (Mag. ***1***) kein diesbezüglicher Nachweis erbracht wurde, konnten diese Aufwendungen nicht anerkannt werden. [...]“*

Versicherungen, welche das Jahr 2018 betreffen (Bundespensionskasse) können im Jahr 2019 nicht berücksichtigt werden.

Ab dem Jahr 2017 können Spenden, Kirchenbeiträge, etc. nicht mehr in der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden. Betreffend dieser Ausgaben werden nur mehr die Datenübermittlungen der jeweiligen Organisationen berücksichtigt.“

Mit Eingabe vom **17.12.2021** erhob die Bf. **Beschwerde** und brachte vor, dass die übermittelten Nachweise (Übersichtsliste 2019 und Rechnungsbelege für 2019) von der belangten Behörde im Einkommensteuerbescheid nicht berücksichtigt worden seien, es würden ein Teil der Werbungskosten und sämtliche Kosten aus eigener Behinderung fehlen.

In der abweisenden **Beschwerdevorentscheidung** der belangten Behörde vom **14.6.2022** bliebe diese bei ihrer bisherigen Ansicht und wies in der Begründung darauf hin, dass die Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen mit Behinderung im Bescheid vom 6.12.2021 (mit Verweis auf die Bescheidebegründung) teilweise berücksichtigt worden seien.

Mit als „Berufung“ bezeichnetem und als **Vorlageantrag** gewertetem Schreiben vom **21.6.2022** führte die Bf. u.a. nochmals aus, dass Werbungskosten nur zu einem Teil und die nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung nur zu einem Bruchteil berücksichtigt worden seien. Sie beantrage daher eine neue Berechnung ihres Einkommensteuerbescheides 2019 unter Berücksichtigung aller an die belangte Behörde übermittelten Nachweise.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht vom 30.1.2023** die Beschwerde zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nicht ärztliches Personal (Therapeuten) nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen seien, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden würden, um die Zwangsläufigkeit der Kosten zu begründen und beantragte eine Entscheidung im Sinne der bereits ergangenen Beschwerdevorentscheidung.

Verfahren vor dem BFG

Mit **Schreiben vom 15.2.2023** führte die Bf. bezugnehmend auf den Vorlagebericht der belangten Behörde hinsichtlich der nachgewiesenen Kosten aus der eigenen Behinderung ergänzend aus, dass sie aufgrund ihrer Grunderkrankung zur Hochrisikogruppe gehöre und die von der Krankenkasse nicht übernommenen Aufwendungen für Fresubin Nahrungsergänzung, Spezialsonnencreme (Actinica), Schutzimpfungen und Masken nicht der „Vorbeugung von Krankheiten“ dienen, sondern ärztlich verordnete Maßnahmen zur Reduktion eines zusätzlichen Erkrankungsrisikos finanzieren würden.

Die Zwangsläufigkeit der psychotherapeutischen Behandlung sei durch die klinische Psychologin Mag. ***1*** bestätigt worden. Ein entsprechendes Schreiben würde vorliegen. Da die Bestätigung der medizinischen Indikation der Psychotherapie, die sie zur Gänze selbst finanziere (und damit auch den Sozialstaat/ die Krankenkassa nicht damit belaste) nun vorliege, sei diese als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen. Daher ersuche sie um eine Entscheidung zur vollständigen Berücksichtigung der genannten Aufwendungen in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2019.

Mit **Beschluss des BFG vom 19.3.2025** wurde die Bf. aufgefordert, Unterlagen hinsichtlich der von ihr beantragten außergewöhnlichen Belastung im Zusammenhang mit den Kosten für die Psychotherapie sowie Nahrungsergänzungsmittel etc. vorzulegen.

Mit **Schreiben vom 5.3.2025** übermittelte die Bf. via FinanzOnline eine fachärztliche Bestätigung vom 4.3.2025 (***2***, Facharzt für Psychiatrie und Neurologie) sowie den Bescheid des Bundessozialamtes hinsichtlich des Grades ihrer Behinderung vom 11.8.2010. Zudem teilte sie mit, dass eine ärztliche Verordnung über Fresubin und die Spezialsonnencreme im Nachhinein nicht ausstellbar sei.

In ihrer **Stellungnahme vom 4.4.2025** zu den beantragten Außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt führte die **belangte Behörde** aus, dass es zur Überprüfung der Zwangsläufigkeit notwendig sei, eine Verordnung eines Arztes bzw. eine Vergütung des Sozialversicherungsträgers zu übermitteln. Zum Zeitpunkt der Erstellung des Erstbescheides seien keine der genannten Beweismittel vorgelegen. Erst in der Beantwortung des Vorhaltes vom BFG sei eine „Empfehlung“ des Facharztes vorgelegt worden, dass die psychotherapeutische Behandlung aufgrund der Grunderkrankung empfehlenswert sei.

Ob die „Rückwirkung“ dieser Empfehlung (Ausstellung am 4.3.2025) für die Anerkennung der psychotherapeutischen Behandlung ausreichend sei, werde von der belangten Behörde in Frage gestellt, da nicht erwiesen sei, dass diese Behandlungen schon zu Beginn der Erkrankung notwendig gewesen seien. Der Grad der Behinderung sei vom SMS aufgrund einer Ventilationsstörung und einer Pankreasinsuffizienz festgestellt worden. Bei der psychotherapeutischen Behandlung handle es sich nach Ansicht der belangten Behörde um Krankheitskosten mit Selbstbehalt.

Mit **Beschluss des BFG vom 30.4.2025** wurde die Bf. aufgefordert, darzulegen, seit wann und warum sie die psychotherapeutischen Behandlungen in Anspruch nehme. Des weiteren, warum keine ärztliche Verordnung dafür vorliege, wenn laut fachärztlicher Bestätigung die psychotherapeutische Behandlung „integrierender und notwendiger Bestandteil der Behandlung“ sei.

Mit **Schreiben vom 13.5.2025** teilte die Bf. mit, dass sie seit 2017 Psychotherapie in Anspruch nehme. Ein Leben mit Cystischer Fibrose (eine angeborene Erkrankung) sei geprägt davon, dass es immer wieder schwere gesundheitliche Krisen gebe, die auch begleitet seien von psychischen Reaktionen auf diese schweren Belastungen, welche sich wiederum direkt negativ auf die Bewältigung der körperlichen Probleme in den Krisenphasen auswirken würden. Deshalb sei die Psychotherapie, wie auch ***2*** bestätige, ein integrativer und notwendiger Bestandteil der Behandlung.

Eine Verordnung für eine Psychotherapie stelle der Facharzt nur für einen kassenfinanzierten Therapieplatz aus. Sei kein Kassenplatz verfügbar (was bei der Bf. der Fall gewesen sei), bleibe die Option die Psychotherapie privat zu finanzieren. Dafür sei keine Verordnung nötig und werde auch nicht ausgestellt, da Psychotherapie in Österreich nicht verordnungspflichtig sei.

Das erkläre, warum die Bf. eine Stellungnahme von ***2*** nur im Nachhinein vorlegen könne. Laut dieser Stellungnahme sei die Psychotherapie „notwendiger Bestandteil der Behandlung“. Das sei keine Empfehlung, sondern eine Feststellung, dass sie unbedingt erforderlicher Teil der gesamten Behandlung sei und das seit 2017. Daher handle es sich bei diesen Kosten auch eindeutig um Krankheitskosten ohne Selbstbehalt.

Mit **Beschluss des BFG vom 21.5.2025** wurde das Schreiben der Bf. der belangten Behörde zur Kenntnis gebracht und ihr die Möglichkeit zur Abgabe einer Stellungnahme eingeräumt.

Die **belangte Behörde** teilte mit weiterer **Stellungnahme vom 16.6.2025** mit, dass bei den durchgeführten psychotherapeutischen Behandlungen ein Zusammenhang mit der ursprünglichen Erkrankung gegeben sein dürfte. Diese seien (nachträglich) von einem Facharzt als notwendige Therapie bestätigt worden. Der Grad der Behinderung sei vom Sozialministerium mit 90 Prozent beurteilt worden. In einer Einzelfallentscheidung des BFG/VfGH seien Krankheitskosten zugestanden worden.

Die belangte Behörde gehe somit davon aus, dass auch im gegenständlichen Fall die tatsächlichen Krankheitskosten (ausgenommen Sonnencreme usw.) ohne Selbstbehalt vom BFG anzuerkennen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Streitjahr 2019 als AHS Lehrerin für Englisch und Musik unselbständig tätig.

Die Bf. leidet an hochgradig obstruktiver Ventilationsstörung bei cystischer Fibrose sowie Pankreazinsuffizienz. Laut Bescheid des Bundessozialamtes vom 11.8.2010 (Neufestsetzung) beträgt der Grad der Behinderung 90%.

Im Beschwerdejahr beantragte die Bf. diverse Kosten als Werbungskosten, Sonderausgaben, sowie Außergewöhnliche Belastungen (ohne Selbstbehalt) in ihrer Arbeitnehmerveranlagung geltend zu machen. Diesbezügliche Rechnungen und Belege liegen vor.

Werbungskosten/Arbeitsmittel

Die Arbeitsmittel setzten sich zusammen aus Büromaterial (45,35), AfA E-Piano (€ 400,00), AfA PC Lenovo € 200,00 (angeschafft im Jahr 2019 zum Preis von € 546,89), Internet (gesamt €

272,01), HP Multifunktionsdrucker (angeschafft 2019 zum Preis von € 129,99), Ö1 Club Karte (€ 34,00) sowie CDs (€ 25,28).

Hinsichtlich des PC Lenovo, des Multifunktionsdruckers und des Internets wurde durch die belangte Behörde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden.

Daraus ergeben sich folgende Beträge:

- PC Lenovo: AfA für die Jahre 2019 - 2021 jährlich € 109,38.
- Internet: € 163,21
- Multifunktionsdrucker: € 77,99

Insgesamt wurden die Kosten der Arbeitsmittel in Höhe von € 821,21 anerkannt.

Die Kosten der Ö1-Clubkarte sind steuerlich nicht absetzbar.

Die Kosten für Fachliteratur wurden in Höhe von € 256,45 beantragt und diese von der belangten Behörde in voller Höhe anerkannt.

Die anerkannten Werbungskosten belaufen sich sohin auf insgesamt € 1.077,66.

Sonderausgaben

Der Eigenbetrag zur Bundespensionskasse 2018 war im Veranlagungsjahr 2019 nicht zu berücksichtigen, der Kirchenbeitrag wurde automatisch angerechnet.

Im Übrigen wurden die Sonderausgaben durch die belangte Behörde im Einkommensteuerbescheid antragsgemäß berücksichtigt. Dies ist sohin unstrittig.

Außergewöhnliche Belastungen

Als außergewöhnlichen Belastung ohne Selbstbehalt wurden von der Bf. ein Gesamtbetrag von € 4.111,39 angesetzt, welcher sich laut ihrer Aufstellung nachfolgend zusammensetzte:

- Fahrkosten/Transport Ambulanz AKH Wien gesamt € 87,60,
- Honorarnote Arzt € 120,00,
- Rezeptgebühren, Fresubin Protein Powder, Wundheilsalbe, Oleovit, Rhinomer Nasenspülung, Actinica Sonnencreme im Gesamtbetrag von € 870,19,
- Grippe- und Zeckenschutzimpfung gesamt € 77,60 sowie
- Honorarnote Psychotherapie gesamt € 2.956,00

a) Nahrungsergänzungsmittel, Cremen, Tee, Masken, Schutzimpfungen

Von der belangten Behörde wurden die Kosten für Fresubin Protein Powder, Actinica Sonnencreme, Eucerin, Widmer, Sidroga Tee und Masken sowie jene für die Zecken- und Gripeschutzimpfung nicht anerkannt.

Es liegen keine ärztlichen Verordnungen hinsichtlich dieser Produkte vor. Bei dem Produkt Fresubin Protein Powder handelt es sich um ein rezeptfrei in der Apotheke erhältliches Nahrungsergänzungsmittel, auch die Produkte der Marke Eucerin und Widmer (Creme, Duschgel), die Actinica Sonnencreme sowie der Sidroga Tee sind ohne Rezept erhältlich.

Sie sind im gegenständlichen Fall nicht konkret mit der Behandlung der Erkrankung der Bf. verbunden.

Ebensowenig gibt es einen konkreten Zusammenhang zwischen der Erkrankung der Bf. und den Grippe- und Zeckenschutzimpfungen.

Aus den von der Bf. in ihrer Aufstellung als „Rezeptgebühren“ bezeichneten Posten wurden die auf den entsprechenden Rechnungen neben den Rezeptgebühren enthaltenen weiteren Produkte (wie bspweise Eucerin Urea 10% Fußcreme, Widmer Carbamid FTE 18% Urea, Widmer Duschgel, Sidroga Tee, Masken etc). von der belangten Behörde herausgerechnet und die beantragten Kosten um diese Beträge gekürzt.

Es ergibt sich daraus ein anerkannter Gesamtbetrag iHv € 706,42.

b) Psychotherapeutische Behandlungen

Bei den Kosten für Heilbehandlungen handelt es sich um 29,5 Einheiten à 50 Minuten systemische Psychotherapie bei Mag. ***1***, als klinische Psychologin/Psychotherapeutin, in der Höhe von insgesamt € 2.956,00.

Seitens der Sozialversicherung wurde kein Kostenersatz geleistet.

Die vorgelegte „fachärztliche Bestätigung“ von Dr. med.univ. ***2*** vom 4.5.2025 führt aus, dass die Bf. an Mukoviszidose leidet. Sie „befindet sich seit 2017 in regelmäßiger psychotherapeutischer Behandlung. Aus psychiatrischer Sicht ist die regelmäßige Psychotherapie ein integrierter und notwendiger Bestandteil der Behandlung“.

Die Psychotherapieeinheiten sind medizinisch indiziert. Es liegt ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Behinderung und den Aufwendungen für die Psychotherapie in Höhe von € 2.956,00 vor. Diese Kosten sind daher in ihrer Gesamtheit anzuerkennen.

Bei den außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt ergibt sich daraus ein anzuerkennender Gesamtbetrag iHv € 3.662,42.

2. Beweiswürdigung

Der Verfahrensgang sowie die Feststellungen zum Sachverhalt ergeben sich aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen. Die getätigten Aufwendungen sind unstrittig und wurden sämtliche Belege vorgelegt. Strittig ist die rechtliche Beurteilung bzw. die steuerliche Abzugsfähigkeit der getätigten Aufwendungen.

Zu den Werbungskosten

Die Feststellungen zu den Werbungskosten- Arbeitsmittel ergeben sich aus der Einsichtnahme in die von der belangten Behörde bzw. der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Belege für die jeweils verausgabten Beträge sind vorliegend.

Bereits im Einkommensteuerbescheid 2019 vom 6.12.2021 wurde durch die belangte Behörde ausführlich dargelegt, welche Werbungskosten, aus welchen Gründen nicht bzw. in anderer Höhe als von der Bf. beantragt, anerkannt wurden. Auch in der Beschwerdeverentscheidung wurde nochmals auf die Bescheidbegründung hingewiesen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der Beschwerdeverentscheidung Vorhaltscharakter zu (vgl VwGH vom 29. Jänner 2020, Ra 2019/13/0071, VwGH vom 30. Juni 2021, Ra 2021/15/0048).

Diesen Feststellungen ist die beschwerdeführende Partei jedoch im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Sie bemängelte sowohl in ihrer Beschwerde als auch im Vorlageantrag lediglich, dass ein Teil der Werbungskosten im Bescheid fehlen würde. Ihre Ausführung, wonach sie nicht darüber informiert worden sei, welche Werbungskosten nicht berücksichtigt wurden, ist nicht nachvollziehbar, da dies eindeutig aus dem Einkommensteuerbescheid ersichtlich ist.

Dass eine Privatnutzung des gegenständlichen PCs, Druckers und Internets erfolgt, wurde seitens der Bf. nicht in Abrede gestellt, ebensowenig vorgebracht, dass dieser Privatanteil weniger als die von der belangten Behörde angesetzten 40% betrage. In Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten eines Computers geht die Verwaltungspraxis nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne konkreten Nachweis von einer Privatnutzung im Ausmaß von 40% aus. Diese Annahme gilt ebenso für das Zubehör. Wird vom Steuerpflichtigen

eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Dieser private Anteil kann naturgemäß nur geschätzt werden, da das genaue Ausmaß der Privatnutzung üblicherweise konkret nicht feststellbar ist.

Mangels (konkreter) Einwände der Bf. hinsichtlich des Ausmaßes der Privatnutzung – trotz Darlegung durch die belangte Behörde in der Bescheidbegründung - und angesichts der Feststellung, dass durch die Bf. als AHS-Lehrerin eine gewisse berufliche Nutzung des PCs z.B. zur Vorbereitung des Unterrichtes jedenfalls gegeben ist, geht das BFG daher von einer beruflichen Nutzung von 60% und einer Privatnutzung im Ausmaß von 40 % aus.

Zu den Außergewöhnlichen Belastungen/Krankheitskosten

Die Feststellungen zum Grad der Behinderung sowie den vorliegenden Gesundheitsschädigungen, ergeben sich aus dem Bescheid des Bundessozialamtes vom 11.8.2010.

Die Feststellungen, wonach eine Mukoviszidose-Erkrankung der Bf vorliegt und diese sich seit 2017 in regelmäßiger psychotherapeutischer Behandlung befindet, sowie diese Therapie ein integrierter und notwendiger Bestandteil der Behandlung ist, ergibt sich aus der Bestätigung des Facharztes für Psychotherapie und Neurologie vom 4.5.2025.

Die Psychotherapien im Umfang von 29,5 Einheiten à 50 Minuten im Jahr 2019 ergeben sich aus den von vorliegenden Rechnungen und sind ihrer Anzahl und betraglichen Höhe nach unstrittig.

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die Psychotherapiekosten als außergewöhnliche Belastungen mit oder ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen sind, ob diese also als durch die vorliegende neunzigprozentige Behinderung veranlasst sind bzw. als Heilbehandlung der die Behinderung begründenden Krankheit zu werten sind oder als nicht mit der Behinderung in Zusammenhang stehende (weitere) Krankheitskosten anzusehen sind.

Insbesondere aufgrund der Bestätigung des Facharztes für Psychiatrie und Neurologie, ergibt sich für das BFG, dass die Psychotherapiekosten dem Grunde nach mit der festgestellten Behinderung zusammenhängen und nicht aufgrund einer zusätzlichen, unabhängig von der Behinderung eingetretenen Krankheit der Bf. notwendig wurden.

Die anfänglich von der belangten Behörde vertretene Ansicht, wonach in der durch den Facharzt für Psychotherapie und Neurologie ausgestellten „fachärztlichen Bestätigung“ lediglich eine (zudem nachträglich erstellte) „Empfehlung“ für eine psychotherapeutische

Behandlung ausgesprochen werde, weshalb es sich bei dieser um Krankheitskosten mit Selbstbehalt handle, wurde nach weiteren Darlegungen der Bf. durch die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme vom 16.6.2025 mit Hinweis auf eine Einzelfalljudikatur des BFG und VfGH insofern revidiert, als die belangte Behörde nun davon ausgeht, dass zwischen den durchgeführten psychotherapeutischen Behandlungen und der ursprünglichen Erkrankung ein Zusammenhang vorliege, weshalb diese Kosten als Krankheitskosten ohne Selbstbehalt anzuerkennen seien.

Dieser Ansicht schließt sich das BFG an, aus den Ergänzungen der Bf. in ihrer Stellungnahme vom 13.5.2025 in Zusammenschau mit der ärztlichen Bestätigung und einer vom BFG durchgeführten Internetrecherche ergibt sich auf den gegenständlichen Fall bezogen eindeutig, dass die Cystische Fibrose/Mukoviszidose, bei welcher es sich um eine angeborene Erkrankung handelt, nicht nur schwere körperliche Probleme verursacht, sondern damit zusammenhängend und wechselwirkend auch psychische Auswirkungen hat. Dass die Psychotherapie sohin ein notwendiger Bestandteil der Behandlung der Erkrankung ist, also ein kausaler Zusammenhang zwischen der ursprünglichen Erkrankung und den psychotherapeutischen Behandlungen gegeben ist, ergibt sich damit zweifelsfrei.

Aufgrund der oben getätigten Ausführungen werden sohin die Kosten für die psychotherapeutischen Behandlungen als Krankheitskosten ohne Anrechnung eines Selbstbehaltes in der Höhe von € 2.956,00 anerkannt.

Für das Nahrungsergänzungsmittel Fresubin sowie die Spezialsonnencreme liegen keine ärztlichen Verordnungen vor. Die Bf. bestätigt dies in ihrer Stellungnahme vom 5.3.2025, wonach für diese eine ärztliche Verordnung nicht im Nachhinein ausstellbar ist.

Für die Produkte von Eucerin und Widmer wurde, ebenso wie für den Sidroga Tee, die Grippe- und Zeckenschutzimpfung und die Masken, keine ärztlichen Verordnungen vorgelegt. Alle diese Produkte sind rezeptfrei in der Apotheke erhältlich.

Nach Ansicht des BFG stehen die Aufwendungen für diese Produkte nicht unmittelbar mit der Erkrankung der Bf. in Zusammenhang. Da auch keine ärztlichen Verordnungen vorliegen, sind die diesbezüglichen Kosten nicht anzuerkennen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 115 Abs. BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Diese Verpflichtung wird durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen, wie beispielsweise bei Auslandssachverhalten, eingeschränkt.

Gem. § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gem. § 119 Abs. 2 BAO dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gem. § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gem. § 138 Abs. 2 BAO sind Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 13 EStG 1988 in der verfahrensrelevanten Fassung können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400 Euro nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter)

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel (zB. Werkzeug und Berufskleidung) als Werbungskosten abzugsfähig. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden, sodass nur die Absetzungen für Abnutzungen (Afa) als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Gem. § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Erwägungen

Strittig ist, in welcher Höhe die Aufwendungen für Arbeitsmittel (Kosten für den Beschwerdejahr angeschafften Laptop, Drucker) sowie Internetkosten bei der Bf. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu abzugsfähigen Werbungskosten führen. Des weiteren, ob und in welcher Höhe Krankheitskosten wegen Behinderung ohne Selbstbehalt anzuerkennen sind.

Zu den Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel.

Zu solchen Aufwendungen oder Ausgaben können auch die Kosten eines Computers, Handyskosten, Internetkosten und Fahrtaufwendungen zählen.

Im Rahmen der selbständig ausgeübten Tätigkeiten sind Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Begriffe "Werbungskosten" und "Betriebsausgaben" sind grundsätzlich inhaltsgleich. Maßgeblich ist, dass ein Aufwand durch die Einkünfterzielung veranlasst ist (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁴ (2024) § 16 Tz 3f). Die Notwendigkeit einer Ausgabe ist grundsätzlich keine Voraussetzung für deren Absetzbarkeit. Allerdings darf bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, die Veranlassung durch die Einkünfterzielung nur dann angenommen werden, wenn sie sich als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (*Jakom/Ebner EStG*, 2025, § 16, Rz 2)

Demgegenüber dürfen nach § 20 Abs. 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Wirtschaftsgüter, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (*Zorn in Hofstätter/Reichel*, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125). Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 138 Tz 5).

Kosten des PCs, Druckers, Internet und Ö1 Clubkarte

Die Bf. beantragte, dass die Kosten für die im Veranlagungsjahr erfolgten Anschaffungen des PCs Lenovo Tower (Standgerätes, Kaufpreis € 546,89) - AfA in Höhe von € 200.- des HP Multifunktionsdrucker (Kaufpreis € 129,99) in Höhe von € 129,99 sowie der Kosten für das Internet in Höhe von insgesamt € 272,01 als Werbungskosten berücksichtigt werden. Weiters die Berücksichtigung der Kosten für eine Ö1-Clubkarte. Von der Bf. wurde kein Anteil für Privatnutzung erklärt, es wurden die (Anschaffungs-)Kosten zur Gänze geltend gemacht.

Seitens der belangten Behörde wurde von den Anschaffungskosten des PC ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden, und der restliche Betrag einer dreijährigen Nutzungsdauer unterzogen. Die AfA für die Jahre 2019 - 2021 wurde sohin mit jährlich € 109,38 berechnet. Ebenso wurde vom Drucker und den gesamten Internetkosten ein Privatanteil von 40 % angenommen und 60% als Werbungskosten anerkannt. Die Kosten für eine Ö1 Clubkarte blieben als steuerlich nicht absetzbar unberücksichtigt.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die grundsätzliche berufliche Veranlassung für die Anschaffung des gegenständlichen PCs und Druckers, sowie der Kosten für das Internet, sodass diesen die Eigenschaft von als Werbungskosten zu berücksichtigenden Arbeitsmitteln zukommt.

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 legt fest, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (lineare AfA).

Anschaffungskosten eines Computers oder Druckers können gemäß § 13 EStG 1988 nur dann im Jahr der Anschaffung zur Gänze abgesetzt werden, wenn die Kosten 400 Euro nicht übersteigen. Im Fall privater (Mit-)Verwendung des Computers bezieht sich die Wertgrenze des § 13 EStG 1988 auf die gesamten Anschaffungskosten. Der Privatnutzung ist in weiterer Folge durch Nutzungsentnahme von einer fiktiv zu berechnenden AfA Rechnung zu tragen (vgl. *Winkler in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, § 13 Anm. 7*).

Da die Anschaffungskosten des Computers laut Rechnung 546,89 Euro betragen haben, ist der Computer nur im Wege der Absetzung für Abnutzung (AfA), verteilt auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, steuerlich absetzbar. Die Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist im Schätzungsweg vorzunehmen. Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden.

Nach Rz 339 Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % beträgt. Eine niedrigere private Nutzung ist vom Steuerpflichtigen konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Ein geringerer Privatanteil ist allerdings im Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten (Internet Banking, E-Mail-Verkehr etc.) sowie der Notwendigkeit und Möglichkeit der beruflichen Verwendung und Nutzung durch Familienangehörige nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen wahrscheinlich (vgl. *Schubert in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG § 16, Anm.24, Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 4 Rz 330, ABC der Betriebsausgaben, "Computer"*).

Gemäß ständiger Rechtsprechung entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass auf einem selbst angeschafften PC nicht die privaten E-Mails gelesen werden würden, etwas für private Zwecke gegoogelt werde oder Ähnliches. Die Verwaltungspraxis geht nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne konkreten Nachweis von einer Privatnutzung im Ausmaß von 40% aus. Diese Annahme gilt ebenso für das Zubehör. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (vgl. UFSL 9.4.2010, RV/0303-L/09; UFSF 23.8.2011, RV/0491-F/09).

Die Anschaffungskosten des Multifunktionsdruckers liegen mit € 129,99 unter € 400, weshalb hier die Kosten gemäß § 13 EStG 1988 im Anschaffungsjahr zur Gänze abgezogen werden können.

Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Ist eine genaue Abgrenzung des beruflichen Teils der Kosten vom privaten Teil nicht möglich, hat eine Aufteilung im Schätzungswege zu erfolgen (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Bei der beruflichen Tätigkeit der Bf. als AHS-Lehrerin ist eine berufliche Betätigung ohne den Einsatz von PC, Drucker und Internet unvorstellbar. Eine nicht bloß untergeordnete anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung ist sohin typischerweise unzweifelhaft gegeben. Gegenständlich handelt es sich bei dem PC um ein Standgerät, welches sich im Haushalt der Bf. befindet, womit auch ein gewisser Grad an Privatnutzung nicht lebensfremd ist. Die Aufwendungen für PC-, Drucker und Internetkosten sind daher abzugsfähig, allerdings sind Privatanteile (im Schätzungswege) zu ermitteln und auszuscheiden.

Wenn die Bf. in ihrem Vorlagebericht mitteilt, dass sie nicht darüber informiert worden sei, welche Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien, so ist sie auf die Begründung des Erstbescheides und die dort getätigten Ausführungen zu verweisen.

Die Bf. brachte keine Argumente vor, warum die durch die belangte Behörde erfolgte Aufteilung in 60% beruflich veranlasste Kosten und 40% Privatanteil nicht korrekt sein sollten, sie ist den Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung (mit Verweis auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2019) nicht entgegengetreten und blieben diese sohin unwidersprochen.

Das Ausmaß der privaten Nutzung ist - wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - vom Finanzamt und vom BFG festzustellen. Diesen obliegt es Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände der Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu treffen. Dabei dürfen sie sich in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, Finanzamt und BFG haben dazu Feststellungen zu treffen (vgl. VwGH 30.01.2025, Ra 2023/15/0073 mit Verweis auf VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088, mwN).

Da von der Bf. keine niedrigere private Nutzung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde, im Gegenteil, von ihr nicht einmal eine niedrigere Nutzung in ihren Vorbringen behauptet wurde, werden die Anschaffungskosten des Computers (€ 546,89) auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren verteilt und um einen Privatanteil von 40 % gekürzt. Dementsprechend wird im Streitjahr 2019 eine AfA in Höhe von € 109,38 Euro berücksichtigt. Hinsichtlich des Druckers werden die Anschaffungskosten (€ 129,99) um 40% gekürzt und Werbungskosten in Höhe von € 77,99 berücksichtigt.

Hinsichtlich des Multifunktionsdruckers werden nach Abzug eines 40%igen Privatanteiles Kosten in Höhe von € 77,99 als Werbungskosten berücksichtigt.

Hinsichtlich der Internetkosten werden nach Abzug des Privatanteiles von 40% (korrespondierend mit der Nutzung des PCs) € 163,21 als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Kosten für die Ö1-Clubkarte sind gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig.

Aus Sicht des BFG war die Annahme des Privatanteils iHv 40% der belangten Behörde hinsichtlich des PC, Drucker und Internet somit gerechtfertigt, ebenso die Berücksichtigung der Aufwendungen für den PC im Wege der AfA und es waren nur sohin nur 60% der Aufwendungen anzuerkennen, weshalb die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen war.

Zu den Außergewöhnlichen Belastungen

§ 34 EStG 1988 in der verfahrensrelevanten Fassung lautet:

(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.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 lautet

Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

- [...]

- Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5)

- Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen

Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die VO BGBl. Nr. 303/1996, die idF BGBl. II Nr. 430/2010 auszugsweise wie folgt lautet:

§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, idF BGBl II 11/2023 lautet

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

...

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

(3) Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 dieser Verordnung sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen.

(...)

§ 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 303/1996, idF BGBl II 11/2023 lautet

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Zu den als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemachten **Kosten**:

Die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs 1 Z 2 EStG 1988 von außergewöhnlichen Belastungen ist gegeben, wenn sich der Steuerpflichtige dieser aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dabei ist die Zwangsläufigkeit des Aufwands stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062). 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).

Die Zwangsläufigkeit ergibt sich bei Krankheitskosten aus der Tatsache der Krankheit (vgl VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 11.02.2022, Ra 2020/13/0062). Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw

Heilbetreuung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, so sind jene Kosten abzugsfähig, die für die Heilung oder Linderung nachweislich notwendig sind (vgl. VwGH 07.09.2022, Ra 2021/13/0157; VwGH 25.4.2002, 2000/15/0139).).

Die Beweislast trägt der Steuerpflichtige, der selbst alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann. Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird zB durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan, ärztliches Gutachten oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl. VwGH 30.3.2022, Ro 2020/13/0008, VwGH 3.3.2022, Ra 2021/15/0069, VwGH 11.2.2022, Ra 2020/13/0062, VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136, 28.10.2004, 2001/15/0164). Einem ärztlichen Gutachten kann es gleich gehalten werden, wenn ein Teil der angefallenen Aufwendungen von einem Träger der gesetzlichen Sozialversicherung übernommen wird (VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057). Für jene Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, hat der Steuerpflichtige alle Umstände darzulegen hat, auf welche die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung gestützt werden kann - somit hat er das Vorliegen triftiger medizinischer Gründe nachzuweisen (so VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159, VwGH 13.3.2023, Ra 2020/13/0057).

Zur psychotherapeutischen Behandlung

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung 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. Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal (zB Physiotherapeuten) sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Kosten der Heilbehandlung sind Kosten für den Arzt, das Spital, ärztlich verordnete Kuren, Therapien oder Medikamente, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (*Jakom/Peyerl* EStG, 2025, § 35 Rz 27 mit Judikaturnachweisen).

Der festgestellte Grad der Behinderung der Bf. hat im Jahr 2019 90 % betragen. Der Grad der Behinderung wird auf eine hochgradig obstruktive Ventilationsstörung bei cystischer Fibrose (Mukoviszidose) sowie eine Pankreasinsuffizienz zurückgeführt.

Für die steuerliche Anerkennung der Kosten einer Therapie muss deren Zwangsläufigkeit (= medizinisch unbedingte Erforderlichkeit) gegeben sein, deren Nachweis mittels Vorlage einer

ärztlichen Verordnung zu erbringen ist. Eine Behandlung wird dann „ärztlich verordnet“, wenn diese Behandlung durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben wird.

Die Bf. legte eine ärztliche Bestätigung des Facharztes für Psychiatrie und Neurologie, datiert mit 4.3.2025 bei, in welchem u.a. ausgeführt wird, dass sich die Patientin seit 2017 in regelmäßiger psychotherapeutischer Behandlung befinde und die regelmäßige Psychotherapie ein integrierter und notwendiger Bestandteil der Behandlung der Erkrankung der Bf. (Mukoviszidose) sei.

Die belangte Behörde sah anfänglich in dieser ärztlichen Bestätigung, welche auch erst im Jahr 2025 ausgestellt wurde, lediglich ein ärztliche „Empfehlung“. Nach einer weiteren Stellungnahme der Bf., in welcher sie auch den Zusammenhang der Psychotherapie mit ihrer Erkrankung näher erläuterte, kam die belangte Behörde – mit Verweis auf das Judikat des VfGH vom 17.09.2024, E 2212/2023 – zur Ansicht, dass in gegenständlichem Einzelfall ein Zusammenhang der psychotherapeutischen Behandlungen mit der ursprünglichen Erkrankung zu sehen sei, weshalb die tatsächlichen Krankheitskosten ohne Selbstbehalt anzuerkennen seien.

Im Erkenntnis des VfGH vom 17.09.2024, E 2212/2023, führt der VfGH unter Bezugnahme auf den Hintergrund des im dortigen Fall zu beurteilenden Sachverhaltes u.a. aus: *„... In einem solchen Fall verletzt das Bundesfinanzgericht den Gleichheitsgrundsatz, wenn es einem medizinischen Attest zur Notwendigkeit der regelmäßigen Behandlung aus dem Jahr 2021 die Eignung eines Nachweises deshalb abspricht, weil dieses nicht zu Beginn der vergleichbaren, weiteren – im Jahr 2020 durchgeführten – Behandlung eingeholt worden sei. Da offensichtlich die Notwendigkeit einer regelmäßigen Behandlung bestanden hat, kann einem nach erfolgter Behandlung gleichsam die fortdauernde Notwendigkeit vergleichbarer Behandlungen bestätigenden Attest die Eignung eines Nachweises, zumindest aber einer Glaubhaftmachung der Notwendigkeit nicht ohne weitere Feststellungen abgesprochen werden. Auch ist die Auffassung des Bundesfinanzgerichtes, die vorgelegten Befundberichte seien als bloße „ärztliche Empfehlungen“ zu werten, mit denen der Nachweis der medizinischen Notwendigkeit nicht erbracht werden konnte, nicht nachvollziehbar, zumal diese Würdigung dem Inhalt der Befundberichte widerspricht. Indem das Bundesfinanzgericht den nach Behandlungsbeginn vorgelegten Befunden die Eignung eines Nachweises abgesprochen hat, belastet es vor dem Hintergrund des zu beurteilenden Sachverhaltes sein Erkenntnis mit Willkür.“*

Auch das BFG geht in Zusammenschau mit der ärztlichen Bestätigung, den Ausführungen der Bf. sowie der höchstgerichtlichen Judikatur davon aus, dass die psychotherapeutischen Behandlungen zur Behandlung und Linderung der bereits bestehenden Krankheit der Bf. notwendig und zweckmäßig waren, sohin ein Kausalzusammenhang zwischen Krankheit/Behinderung und Therapie gegeben ist.

Demnach kommt die zu §§ 34 und 35 EStG 1988 ergangene VO zur Anwendung; gemäß § 4 der VO sind daher die Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß, anzuerkennen.

Der Beschwerde der Bf. konnte in diesem Punkt Folge gegeben werden und waren die Kosten der Psychotherapie in Höhe von € 2.956,00 als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Fresubin Protein Powder, Eucerin und Widmer (Creme, Duschgel), Actinica Sonnencreme, Sidroga Tee, FFP2-Masken, Grippe- und Zeckenschutzimpfung

Nahrungsergänzungsmittel sind Lebensmittel und dienen zur Ergänzung der normalen Ernährung, bestehen aus Einfach- oder Mehrfachkonzentraten von Nährstoffen oder sonstigen Stoffen mit ernährungsspezifischer oder physiologischer Wirkung und werden in dosierter Form in Verkehr gebracht werden (lt. "Merkblatt Nahrungsergänzungsmittel" der WKO).

Nahrungsergänzungsmittel (Vitaminpräparate etc) sind idR nicht abzugsfähig; Ausnahme bei ärztlicher Verordnung (BFG 8.9.15, RV/7103164/2013; UFS 10.10.13, RV/0577-G/10) oder wenn sich medizinische Gründe aus medizinischer Fachliteratur und ärztlichen Befunden ergeben (BFG 26.11.20, RV/7101229/2019; *Jakom/Peyerl* EStG, 2025, § 34 Rz. 90, ABC der ag Bel, „Nahrungsergänzungsmittel“). Auch der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039) hält fest, dass eine ärztliche Verordnung geeignet ist, die medizinische Notwendigkeit des Aufwandes und damit auch dessen Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 darzutun und verweist zur Relevanz einer ärztlicher Verordnung im Zusammenhang etwa mit "Beruhigungs- und Stärkungsmitteln und Vitaminpräparaten" auf *Fuchs/Unger* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 34 EStG 1988 Anhang II - ABC, " Krankheitskosten ".

Nicht abzugsfähig sind nach einhelliger Rechtsmeinung Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie für die Erhaltung der Gesundheit (vgl. *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰. § 34 EStG, Rz 78 "Krankheitskosten"). Nach der Judikatur werden nur Kosten anerkannt, die mit einer Heilbehandlung bzw. -betreuung typischerweise verbunden sind. Nicht absetzbar sind Ausgaben, die nur mittelbar mit einer Krankheit in Zusammenhang stehen, auch wenn sie sich auf den Krankheitsverlauf positiv auswirken können (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Zu derartigen allgemeinen Gesundheitsvorsorgemaßnahmen zählen Aufwendung für allgemeine Stärkungsmittel, Vitaminpräparate, Nahrungsergänzungsmittel, funktionelle Lebensmittel oder Körperpflegeprodukte, außer die Verwendung ist im Einzelfall medizinisch indiziert, was der/die Steuerpflichtige nachzuweisen hat (*Wanke* in *Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG § 34 (Stand 1.2.2025, § 34 Anm 78 "Krankheitskosten").

Keine Kosten der Heilbehandlung bilden Aufwendungen für Körperpflege, die auch bei gesunden Personen anfallen (BFG 23.6.2021, RV/7104444/2019, BFG 23.2.2021, RV/7100185/2021; vgl. *Jakom/Peyerl* EStG, 2025, § 35 Rz 27)

Ausgehend von dieser Rechtslage wird im vorliegenden Fall Folgendes festgestellt:

Bei dem Fresubin Protein Powder handelt es sich um ein Nahrungsergänzungsmittel und liegt dafür keine ärztliche Verordnung vor. Eine medizinische Indikation konnte sohin nicht nachgewiesen werden.

Zu den von der Bf. zudem geltend gemachten Ausgaben für Actinica Sonnencreme, Eucerin und Widmer (Creme, Duschgel,) Sidroga Tee, sowie für FFP2-Masken folgt aus den obigen Ausführungen, dass auch diese Aufwendungen von der belangten Behörde zu Recht nicht gewährt wurden. Dass diese Produkte in unmittelbarem, ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung der Bf. stehen, hat diese nicht nachgewiesen, zumal sie keine diesbezügliche medizinische Indikation (ärztliche Verordnung bzw. Verschreibung) vorgelegt hat.

Keine außergewöhnlichen Belastungen sind Aufwendungen für die Erhaltung der Gesundheit und prophylaktische Schutzimpfungen (BFG 2.6.2020, RV/7102344/2020).

Die Kosten für die Zecken und Gripeschutz-Impfung sind daher keine außergewöhnlichen Belastungen.

In diesem Punkt konnte dem Begehren der Bf. nicht entsprochen werden. Die Aufwendungen in Höhe von € 448,97 sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Dem Begehren der Bf. bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt konnte teilweise Folge gegeben werden, sohin sind € 3.662,42 (€ 2.956,00 für Psychotherapie + die bereits anerkannten € 706,42) anzuerkennen.

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.

Die Beurteilung des Nachweises der medizinischen Notwendigkeit der psychotherapeutischen Behandlung erfolgte im Rahmen der freien Beweiswürdigung. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 15. Juli 2025