

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ansgar Unterberger in der Beschwerdesache Bf, BfAdr, über die Beschwerde vom 22. März 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 21. März 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 Steuernummer BfStNr zu Recht erkannt:

I. 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

Strittig ist, ob bestimmte Kosten, die bei Bf (in der Folge: Beschwerdeführerin: Bf) im Zusammenhang mit einer Erkrankung (Post Covid-Syndrom, ME/CFS), deren Vorliegen bei der Bf vom Finanzamt zuletzt auch in Frage gestellt wurde, im Jahr 2022 anfielen, als außergewöhnliche Kosten (agBel) steuerlich zu berücksichtigen sind. Auf die auch nach Ansicht des Finanzamtes und somit unstrittig als agBel anzuerkennenden Kosten (Apitherapie, Psychotherapie und Physiotherapie) sowie auf die mittlerweile auch von der Bf nicht mehr beantragten Kosten der Mundhygiene, der Fahrtkosten zur Apotheke und zur Mundhygiene sowie gewisser geringfügiger Einkäufe bei der Apotheke wird in diesem Erkenntnis nicht mehr näher eingegangen.

Dazu soll einleitend zusammengefasst die Erläuterung aus Wikipedia zu dieser zuletzt diagnostizierten Erkrankung, wie sie heute im Jahr 2026 beschrieben wird, angeführt werden. Zu beachten ist aber nach Ansicht des Richters, dass ausreichende Kenntnisse zu dieser Erkrankung als Folge bzw. im Zusammenhang mit einer Covid oder Post-Covid-Erkrankung im

gegenständlichen „Streitjahr“ 2022 und wohl auch im Jahr (2023) der Erlassung des Erstbescheides und der Beschwerdevorentscheidung (BVE) weitgehend noch nicht gesichert vorhanden waren. Wie sich im gegenständlichen Verfahren gezeigt hat, handelte es sich bei der Erkrankung der Bf im strittigen Jahr 2022 zumindest um ein Vorstadium von ME/CFS.

Wikipedia: Die Myalgische Enzephalomyelitis / das Chronische Fatigue-Syndrom (ME/CFS) ist eine chronische Multisystemerkrankung. Das Leitsymptom ist eine nach Belastung einsetzende starke Zustandsverschlechterung, die als post-exertionelle Malaise (PEM) bezeichnet wird. Sie kann durch körperliche oder geistige Anstrengung sowie durch Überreizung (z. B. durch Licht oder Geräusche) ausgelöst werden.

Die Zustandsverschlechterung ist durch eine oft (um Stunden oder Tage) zeitversetzt eintretende Verstärkung der weiteren Symptome gekennzeichnet. Zu diesen zählen Fatigue (eine ausgeprägte Entkräftung), Störungen des Schlafs, autonomer Körperfunktionen und der geistigen Leistungsfähigkeit sowie Schmerzen und infektiartige Krankheitserscheinungen. Die Symptome führen zu erheblichen Einschränkungen im Alltag und in schweren Fällen zu einem hohen Grad an Behinderung.

Die medizinische und soziale Versorgungssituation der Betroffenen gilt als problematisch. Erkrankte erleben Stigmatisierung.

ME/CFS tritt meist infolge viraler Infektionskrankheiten wie des Pfeifferschen Drüsenfiebers, der echten Grippe und COVID-19 auf. Die genauen Mechanismen, die die Entstehung und Entwicklung der Krankheit bewirken, sind unbekannt. Beschrieben werden vor allem Störungen des Immunsystems, des Stoffwechsels, des Nervensystems und der Durchblutung. Bei einem Teil der Long- und Post-COVID-Betroffenen wird ME/CFS diagnostiziert.

ME/CFS wird anhand der Symptome diagnostiziert. Eine ursächliche Therapie gibt es nicht, manche Symptome können jedoch mit Medikamenten gelindert werden. Betroffenen wird ein individuelles Energiemanagement (Pacing) empfohlen.

Ergänzend wird angemerkt, dass der in den vorgelegten Diagnosen häufig verwendete Begriff „Zn Covid 19“ als „Zustand nach einer Covid 19 Erkrankung“ zu verstehen ist.

I. Verfahrensgang

Verwaltungsbehördliches Verfahren

Das Finanzamt anerkannte im Erstbescheid vom 21.3.2023 offensichtlich zunächst die erklärten agBel iHv € 3.973,39 antragsgemäß, sodass nach Abzug des Selbstbehaltes (€ 1.637,80) € 2.335,59 steuerwirksam wurden.

In der Beschwerde vom 22.3.2023 ergänzte die Bf (neben anderen Punkten) auch die angefallenen Krankheitskosten, sodass diese nunmehr insgesamt in Höhe von € 4.221,45 geltend gemacht wurden.

Am 4.9.2023 ersuchte das Finanzamt die Bf hinsichtlich der Krankheitskosten eine Aufstellung mit der Bezeichnung der jeweiligen Aufwendungen, der jeweils angefallenen Kosten, Rechnungen sowie ärztliche Verordnungen und Behandlungspläne dazu vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam die Bf mit einer Eingabe vom 11.9.2023 nach. Darin legte sie u.a. vor:

- Aufstellung der angefallenen Kosten und dafür erhaltenen ÖGK-Erstattungen (€ 3.872,60 minus € 829,68)
- Geltend gemachte Fahrtkosten iZm der Erkrankung (€ 726,52)
- Rezeptgebührenaufstellung der Apotheke (€ 452,01, darin neben Kosten für Medikamente auch € 20,80 für Tees und Öle)
- Honorarnoten; Dabei ist festzuhalten, dass die Rechnungen der Ärzte des Therapiezentrums Ärztezentrum u.a. die Diagnose Post-Covid-Syndrom, arterielle Hypertonie, Belastungshochdruck, Hypercholesterinämie enthielten und die Rechnungen neben den Honoraren für Untersuchungen, Behandlungen, Therapieplanung auch Entgelte für von Ärztezentrum gelieferte sog. Nahrungsergänzungsmittel (Aloe barbadensis, Vitabiotica opus magnum, Hopfen Muttertinktur, Boswellia serrata, Thunbergia laurifolia, L-Carnitin, Hanfblütentee, Vitamin Ester-C, Griffonia simplicifolia) enthielten.
- Auch die Honorarnoten von Dr und einer Psychotherapeutin weisen auf die Diagnose „Geruchsirritation, Schwäche, Überlastung Zn Covid“ und „anhaltende Fatigue-Symptomatik“ oder „depr. Überlastung bei Zn Covid 19“ hin.
- Vorgelegt wurde auch die ärztliche Überweisung zu einer Psychotherapie mit der Diagnose „depressive Überlastung bei Zn Covid 19“
- Hinsichtlich einer durchgeführten Physiotherapie wurde eine ärztliche Verordnung und eine Rechnung vorgelegt (Honorar: € 270 und Erstattung ÖGK: € 212,30).
- Zu einer ebenfalls durchgeführten Apitherapie (30 min Inhalation Bienenstockluft) wurde ebenfalls eine ärztliche Überweisung (von einem Arzt des Therapiezentrums Ärztezentrum; Diagnose: Post Covid Syndrom) sowie die diesbezüglichen Honorarnoten vorgelegt.
- Rechnungen über durchgeführte Labordiagnostik über € 44,81 und € 84,99
- Rechnung über eine durchgeführte Behandlung „Mundhygiene“ (€ 120)

- Schreiben der ÖGK betreffend die teilweisen Erstattungen der Honorare für die ärztlichen und therapeutischen Leistungen (der Ärzte des Ärztezentrum, Apitherapie, Physiotherapie, Dr, Psychotherapie
- Eine Rechnung über eine geleistete Zuzahlung der PVA zu einer 28 tägigen Reha (€ 436,24 minus Haushaltsersparnis: € 289,80)

Mit der BVE vom 3.10.2023 kürzte das Finanzamt die beantragten agBel um folgende Beträge:

€ 715 für Nahrungsergänzungsmittel wegen fehlender Zwangsläufigkeit

€ 20,80 für bestimmte Apothekeneinkäufe (Tee, Öl) wegen fehlender Zwangsläufigkeit

€ 181,95 Fahrtkosten, weil Einkäufe bei Apotheken auch iZm anderen Privat- oder Einkaufsfahrten erledigt werden können und auch die Fahrten von und zur Mundhygiene nicht zu berücksichtigen seien.

Nach Kürzung der beantragten € 4.221,45 um diese Beträge ergab sich ein Betrag von € 3.303,90 und ein Selbstbehalt iHv € 1.627,88.

Festzuhalten ist, dass nach der Begründung der BVE auch die Kosten für eine Mundhygiene (€ 120,00) mangels Zwangsläufigkeit auszuschneiden gewesen seien. Diese Kürzung geht aber aus der Berechnung der laut Finanzamt anzuerkennenden agBel nicht hervor.

Im Vorlageantrag vom 25.10.2023 argumentierte die Bf gegen die Kürzung der beantragten agBel um die Kosten für Nahrungsergänzungsmittel, dass diese von den Ärzten des Therapiezentrum Ärztezentrum verordnet worden seien und eine medizinische Behandlung darstellen würden. Beigelegt waren zwei Schreiben der Ärzte vom 5.10.2023, in dem beide Ärzte bestätigten, die „von der Bf erworbenen Medikamente im Kalenderjahr 2022 aus ärztlicher Sicht notwendig und verordnet waren“.

Im Vorlagebericht vom 15.5.2025 wird zunächst der bisherige Verfahrensgang und grundsätzliche Aussagen des VwGH zur Berücksichtigung von Krankheitskosten dargestellt. Gegenständlich sei nicht klar, ob und welche konkrete Krankheit bei der Bf vorliege. Ebenso unklar sei, wie die diversen Behandlungsmittel und -maßnahmen mit welcher Krankheit in Zusammenhang zu bringen seien.

Hinsichtlich der Zwangsläufigkeit bzw. Notwendigkeit der angefallenen Kosten und der Abgrenzung zu den Kosten der Lebensführung sei die Bf nachweispflichtig. Nach Ansicht des Finanzamtes seien die Kürzungen in der BVE wegen fehlender Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit zu Recht erfolgt. Es handle sich dabei um Aufwendungen des täglichen Lebens, die auch bei Gesunden anfallen würden. Die Bf habe nicht nachgewiesen, dass die Kosten typischerweise mit der Heilbehandlung verbunden seien. Die bloße Verbesserung des

Allgemeinzustandes oder des Wohlbefindens sei für die Anerkennung als agBel nicht ausreichend.

Nach neuerlicher Würdigung der vorgelegten Unterlagen gehe das Finanzamt nun davon aus, dass sämtliche beantragten Krankheitskosten keine Krankheitskosten iSD § 34 EStG darstellen würden. Anzuerkennen seien nur jene Kosten, die „vor der Behandlung ärztlich attestiert“ gewesen seien (Psycho- und Physiotherapie sowie Apitherapie). Es seien keine triftigen medizinischen Gründe für eine Behandlung in der Wahlarztpraxis Ärztezentrum zur Hintanhaltung gesundheitlicher Nachteile ersichtlich.

Bloße Wünsche und Vorstellungen, Selbstmedikation oder außerhalb eines ärztlichen Behandlungsplanes stehende bloße ärztliche Empfehlungen könnten keine Zwangsläufigkeit begründen. Die vorgelegten Bestätigungen der Ärzte würden lediglich eine im Nachhinein erstellte Empfehlung und keine Verordnung im Rahmen eines Behandlungsplanes, in dem detailliert dargelegt wäre, welche Medikamente für welche Krankheit verordnet worden wären.

Das Finanzamt beantrage daher nur die oben genannten Kosten (Honorare nach Abzug der ÖGK Erstattungen € 661,05 und -Anm. d. Ri.: vermutlich- die Fahrtkosten zu diesen Ärzten/Therapeuten iHv € 182,45 und somit in Summe € 843,50 und unter dem Selbstbehalt) anzuerkennen.

Verwaltungsgerichtliches Verfahren

In einem Schreiben des BFG vom 16.3.2025 wurde die Bf zunächst um eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht ersucht. Weiters wurde mit Begründungen darauf hingewiesen, dass auch nach Ansicht des Richters die Kürzungen in der BVE iZm den Kosten für Mundhygiene, Fahrtkosten zur Apotheke und bestimmte Apothekeneinkäufe (€ 20,80) zu Recht erfolgt seien und die Bf bekannt geben möge, welche Beträge aus Ihrer Sicht strittig seien. Sollte die Bf die angeführten Kürzungen laut BVE bestreiten, werde sie um eine Stellungnahme zu den Ausführungen des Richters dazu ersucht.

In weiterer Folge wurde die Bf ersucht weitere Unterlagen zum Verlauf und Nachweis ihrer Erkrankung sowie zu den erfolgten Behandlungen vorzulegen.

In einem Telefonat vom 2.4.2026 teilte die Bf dem Richter mit, dass sie mittlerweile an ME/CFS leide, die Symptome dieser Krankheit nur gelindert werden könnten, diesbezüglich fachärztliche Diagnosen vorliegen würden und mittlerweile bescheidmäßig eine 50%ige Behinderung festgestellt worden sei. Zu den Ärzten des Ärztezentrum sei sie gegangen, da sie zu diesen Vertrauen gehabt habe und sich diese im Gegensatz zu Kassenärzten bereits mit ihrer Erkrankung befasst gehabt hätten. Die sogenannten Nahrungsergänzungsmittel seien ihre Medikamente zur Linderung der Beschwerden gewesen. Die im Schreiben des BFG vom

16.3.2025 angeführten Kürzungen laut BVE (Mundhygiene, Fahrtkosten Apotheke und € 20,80 Einkäufe) würde sie akzeptieren.

Per Mail vom 13.4.2026 teilte die Bf mit, dass Post-Covid bei ihr erstmals von einem Arzt des Therapiezentrums Ärztezentrum diagnostiziert worden sei. Dies ergebe sich auch aus der vorgelegten Honorarnote vom 24.2.2022. Aus den weiteren vorgelegten Unterlagen würde ersichtlich sein, dass sich aus dem Post-Covid-Syndrom bei ihr die schwere Krankheit ME/CFS entwickelt habe. ME/CFS sei zum ersten Mal in einem Arztbrief vom 11.4.2024 und später auch von anderen Ärzten unter den Diagnosen angeführt worden.

In einer beigelegten Stellungnahme führte die Bf aus, dass die Kosten der nicht anerkannten Nahrungsergänzungen für verordnete zielgerichtete Medikamente der orthomolekularen – bzw. Phytomedizin angefallen seien.

Internet-Recherche des Richters: Die orthomolekulare Medizin ist eine therapeutische Methode, die darauf abzielt, Gesundheit zu erhalten und Krankheiten durch die gezielte Zufuhr von körpereigenen Substanzen – wie Vitaminen, Mineralstoffen, Spurenelementen und Aminosäuren – zu behandeln. Sie basiert auf der Idee, durch optimale Nährstoffkonzentrationen biochemische Ungleichgewichte im Körper auszugleichen. Phytomedizin wird definiert als die Verwendung von Pflanzen, Pflanzenteilen sowie isolierten Phytochemikalien zur Vorbeugung und Behandlung verschiedener Gesundheitsprobleme.

Hinsichtlich der Diagnosen Long Covid und ME/CFS verwies die Bf auf die beigelegten Unterlagen der näher bezeichneten Mediziner. Sie sei seit 2019 Patientin bei Ärztezentrum, es bestehe ein sehr gutes Vertrauensverhältnis, weshalb sie sich auch iZm ihrer Erkrankung an die beiden Ärzte gewandt hätte. Dies insbesondere auch, da die beiden Ärzte Spezialisten auf dem Gebiet der orthomolekularen – bzw. Phytomedizin seien. Aufgrund dieser Spezialisierung sei es auch selbstverständlich, dass die verordneten Nahrungsergänzungen in die Behandlung integriert worden seien. Konkrete Aussagen über die Wirksamkeit der Mittel könne sie nicht geben, weil sie nicht wissen könne, wie ihre Erkrankung ohne diese Mittel verlaufen wäre. Die übermittelten Befunde und Behandlungspläne würden jedenfalls das Vorliegen der Erkrankung bestätigen.

Die schulmedizinischen Medikamente auf der Rezeptgebührenbestätigung der Apotheke seien von den Ärzten Dr und Dr2 verordnet worden.

Übermittelt wurde auch eine dreiseitige Darstellung der Krankheitsgeschichte der Bf mit einer Aufzählung vieler Beschwerden oder krankhafter Zustände (Schlaflosigkeit, Doppelbilder, zunehmende Schwäche und Erschöpfung, mehrmaliger Reha-Abbruch bzw. Verschlechterung während der Reha wegen Erschöpfung,.....) und vielfältiger angewandter Therapien. Hier sollen nur ein paar Eckpfeiler der Diagnosen und des sich aus den vorgelegten Unterlagen ergebenden Krankheitsverlaufs im Zeitablauf wiedergegeben werden:

November 2021: Akute Erkrankung Covid mit stationärem Aufenthalt im KH der Elisabethinen und folgendem sechswöchigen Krankenstand

Februar 2022: erstmals ärztliche Diagnose Post Covid Syndrom (laut vorgelegter Honorarnote Ärztezentrum vom 24.2.2022)

Mai/Juni 2022 Reha (laut vorgelegtem ärztlichem Entlassungsbericht lautete die Diagnose bei Entlassung: Zn Covid 19 mittelschwerer Verlauf; anhaltende Fatigue-Symptomatik, Hypertonie arteriell; Verringerung der Arbeitszeit von 20 auf 16 Stunden

Dezember 2022 extreme Zustandsverschlechterung, zunehmende Erschöpfung, Doppelbilder;

Seit 16.1.2023 bis dato krankgeschrieben bzw. arbeitsunfähig

Mai/Juni 2023 Diagnose Systemisches Belastungsintoleranzsyndrom bei Long Covid Grad 3 (laut aufliegendem Behandlungsbericht eines Facharztes für Neurologie)

Sept/Okt 2023 Reha; vorgelegter ärztlicher Entlassungsbericht dazu: Zn Covid 19; Systemisches Belastungsintoleranzsyndrom bei Long Covid; PEM positiv (Anm. d. Ri.: PEM: Post-Exertional Malaise (Post-exertionelle Malaise), auf Deutsch etwa „Belastungsintoleranz“ oder „Zustandsverschlechterung nach Belastung“)

Oktober 2023 das Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen OÖ bestätigt im Ergebnis eine 50% Behinderung infolge Chronic Fatigue Syndrom bzw chronische Belastungsintoleranz seit Zn Covid Infektion, Schlafstörungen, subjektive kognitive Defizite

November 2023 internistische Diagnose: Long Covid Syndrom mit Erschöpfung v.a. funktionelle postinflammatorische Obstipation

Bescheid des Sozialministeriumservices über das Vorliegen einer 50%igen Behinderung (Zugehörigkeit zum Kreis der begünstigten Behinderten ab 6.6.2023)

April 2024 Diagnose ME/CFS durch einen Facharzt für Innere Medizin

Mai 2024 Diagnose eines Facharztes für Neurologie: Chronic fatigue Syndrom, Post Covid Zustand Grad 3 mit systemischem Belastungsintoleranzsyndrom

Oktober 2025 Diagnose eines Facharztes für Innere Medizin: ME-CFS und wie oben und Facharzt für Neurologie: Post Covid, MW/CFS, PEM

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf war jedenfalls im Jahr 2022 infolge einer Covid-Erkrankung im November 2021 gesundheitlich stark beeinträchtigt. Wenn auch -insbesondere für einen Nichtmediziner- nicht exakt feststellbar ist, ab wann und in welcher Stärke sich aus dem Post Covid Syndrom und der fortschreitenden Fatigue-Symptomatik eine zur Arbeitsunfähigkeit führende systemische Belastungsintoleranz und in weiterer Folge die ME/CFS Erkrankung ergab, steht für den Richter aufgrund der vorgelegten Unterlagen eindeutig fest, dass sich die Bf im Jahr 2022 gezwungen sah, nach jedem „medizinischen Strohalm“ zu greifen. Dabei holte sie Rat und Hilfe bei verschiedenen Allgemein-Medizinern und Fachärzten. Insbesondere vertraute sie den Ärzten des Ärztezentrum, die sich bereits 2022 mit den Long-Covid-Krankheitssymptomen und deren Behandlungsmöglichkeiten befassten.

Auch die laut Finanzamt anzuerkennenden Behandlungskosten (Apitherapie und Psychotherapie) wiesen in deren Verordnung die Diagnose „depressive Überlastung bei Zn Covid 19“ bzw. „Post Covid-Syndrom“ auf.

Sämtliche Behandlungskosten wurden auch von der ÖGK im Rahmen ihrer Erstattungsrichtlinien anerkannt und anteilmäßig erstattet.

Unzweifelhaft lag eine wesentliche gesundheitliche Beeinträchtigung, die ab Jänner 2023 auch zur gänzlichen Arbeitsunfähigkeit führte und eine Behandlung notwendig machte, vor. Die Behandlung und verordneten Mittel sollten zumindest zu einer Linderung der Beschwerden beitragen.

Wenn die behandelnden Ärzte des Ärztezentrum auf manchen Honorarnoten auch die sogenannten Nahrungsergänzungsmittel fakturierten, muss davon ausgegangen werden, dass diese nach Ansicht der Mediziner für die Behandlung bzw. Linderung der Beschwerden der Bf erforderlich sind und daher gleichsam „verordnet“ und sogleich verkauft wurden. Dass hier der Zwischenschritt einer formalen Verordnung entfiel, wenn die Mittel nicht in einer Apotheke oder einem sonstigen Dritten geholt werden müssen und auch eine Erstattung dieser Kosten nicht möglich war, erscheint völlig verständlich.

Dass die Verordnung der Mittel durch die Ärzte -wie vom Finanzamt behauptet- ohne jeden Behandlungsplan erfolgt sei, erscheint als eine durch nichts belegte Unterstellung.

Das Vorliegen der Erkrankung und der Zusammenhang zwischen den diagnostizierten Beschwerden und Erkrankungen und den verordneten Mitteln ist eindeutig erkennbar und nachvollziehbar. Ebenso ergibt sich aus dem Gesamtzusammenhang der Honorarnoten und Verordnungen, dass die ärztlich verordneten Mittel nicht auf die bloße Verbesserung des

Allgemeinzustandes oder des Wohlbefindens abzielten, sondern zumindest die Linderung der mit der Erkrankung der Bf verbundenen Beschwerden bezweckten. Wenn das Finanzamt die Anerkennung der Kosten der Mittel als agBel mit dem Argument verweigert, dass es sich um bloße ärztliche Empfehlungen handle, muss dem entgegengehalten werden, dass für einen nach Hilfe ringenden Patienten der Unterschied zwischen einer Empfehlung oder einer Verordnung durch einen Arzt gar nicht erkennbar sein wird. Fest steht jedenfalls, dass die Ärzte der Bf infolge der gestellten Diagnose die jeweiligen Behandlungen und Lieferungen der Mittel in Rechnung stellten und somit davon auszugehen ist, dass diese Mittel aus ärztlicher Sicht für die Behandlung der Krankheit oder zumindest für die Linderung der damit verbundenen Beschwerden erforderlich waren.

Wenn dies von den behandelnden Ärzten im Nachhinein bestätigt wird, handelt es sich dabei nicht um eine Verordnung oder Empfehlung im Nachhinein. Vielmehr bestätigen die Ärzte, dass die im Jahr 2022 gelieferten und fakturierten Produkte im Rahmen der Behandlung als medizinisch notwendig verordnet wurden.

Im Ergebnis waren sämtliche (außer die unten angeführten Kosten) Kosten für Untersuchungen, Behandlungen und verordneten Mittel zur Behandlung der diagnostizierten Erkrankung bzw. zumindest zur Linderung der damit verbundenen Beschwerden notwendig. Auch die strittigen ärztlich verordneten Nahrungsergänzungsmittel dienten letztlich der Behandlung bzw. der Linderung der Beschwerden.

2. Beweiswürdigung

Der hinsichtlich der noch strittigen Kosten festgestellte Sachverhalt beruht auf den seitens der Bf im verwaltungsbehördlichen und -gerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen. Hier sind neben allen anderen Diagnosen auch die Diagnosen auf jenen Verordnungen von Bedeutung, die zu jenen Kosten führten, die auch nach Ansicht des Finanzamtes anzuerkennen seien. Die weiteren Argumente des Finanzamtes für die Nichtanerkennung der Kosten als agBel (Krankheit nicht erkennbar, kein Zusammenhang zwischen Diagnose und Behandlung, Mittel dienen dem bloßen Wohlbefinden, Fehlen eines Behandlungsplanes) sind nicht belegt und auch aufgrund der bereits dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar.

Aus allen Rechnungen, Befunden, Berichten der Krankenhäuser und Reha-Einrichtungen und auch aus der teilweisen Übernahme der Kosten durch die ÖGK ergibt sich eindeutig das Vorliegen der diagnostizierten Erkrankung.

Da sich der maßgebliche Sachverhalt eindeutig bereits aus dem auch dem Finanzamt vorgelegten Unterlagen ergibt und dieser durch die dem BFG ergänzend vorgelegten Schriftstücke nur mehr untermauert wird, wurden die zuletzt vorgelegten Unterlagen dem Finanzamt nicht mehr zur Stellungnahme übermittelt. Eine Vorlage dieser Unterlagen an das

Finanzamt hätte aus der Sicht des Richters nur zu einer unnötigen Verzögerung des Verfahrens geführt.

Letztlich ist auch festzuhalten, dass das Sachverständigengutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen OÖ im Oktober 2023 im Ergebnis eine 50% Behinderung infolge Chronic Fatigue Syndrom bzw chronische Belastungsintoleranz seit Zn Covid Infektion, Schlafstörungen, subjektive kognitive Defizite bestätigt. Dass dieser festgestellte Gesundheitszustand Folge einer im November 2021 erfolgten Erkrankung war und somit auch im Jahr 2022 zumindest bereits in zunehmendem Ausmaß bestand, ergibt sich für den Richter eindeutig aus der Gesamtschau der vorgelegten Unterlagen.

Dass die Kosten iZm der diagnostizierten Krankheit außergewöhnlich im Sinn des § 34 EStG 1988 sind ergibt sich schon alleine daraus, dass glücklicherweise nur ein geringer Teil der an Covid erkrankten Personen bzw. der Gesamtbevölkerung von derartig starken Folgen der Infektion betroffen waren und sind.

Die geforderte Zwangsläufigkeit der angefallenen Kosten ergibt sich aus der Gesamtschau der vorliegenden Unterlagen. Wenn die behandelnden Ärzte die durchgeführten Maßnahmen, Behandlungen, Untersuchungen und auch die Einnahme der fakturierten Mittel für notwendig erachteten, können diese Maßnahmen nur als ärztlich verordnet angesehen werden. Daran ändert sich auch nichts, wenn eine formale schriftliche Verordnung des Arztes (gleichsam an sich selbst) fehlt.

Auch eine fehlende Beurteilung der Wirksamkeit der Mittel ändert nichts daran, dass diese offensichtlich aus Sicht der Ärzte erforderlich waren, um die durch die Krankheit geschwächten körperlichen Funktionen zu stärken.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Rechtsgrundlagen

§ 34 EStG 1988

Abs. 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.

Abs. 2 Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Abs. 3 Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Abs. 4 Die Belastung beeinträchtigt 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% .

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht
- wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt
- für jedes Kind (§ 106).

Abs. 5 Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

Eine Belastung ist außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Stpfl erwächst. Diese Voraussetzung gilt bei Krankheitskosten allgemein als erfüllt (siehe Jakom/Peyerl EStG § 34 Rz 38 mwN; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Die geforderte Zwangsläufigkeit ist nach der individuellen Situation der jeweils betroffenen Person und nicht typisierend zu beurteilen. Erfüllt ist diese Voraussetzung, wenn sich die Bf etwa aus tatsächlichen Gründen (etwa infolge einer Erkrankung) den angefallenen Aufwendungen nicht entziehen konnte. Die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen wird bei Krankheitskosten aus tatsächlichen Gründen in der Regel als gegeben erachtet, wenn die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist. Ob eine Maßnahme aus medizinischer Sicht notwendig ist, ergibt sich aus einer entsprechenden ärztlichen Anordnung oder vergleichbaren Anhaltspunkten (VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157). Diese Notwendigkeit kann auch durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch die Sozialversicherungsträger nachgewiesen werden (VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0005 mwN).

Aufwendungen, die sowohl als krankheitsbedingte Maßnahmen qualifiziert als auch der allgemeinen Lebensführung zugerechnet werden können, machen nach der Rechtsprechung des BFG (BFG 17.11.2016, RV/7104331/2016; BFG 26.6.2023, RV/7102977/2022) eine genaue Prüfung in Bezug auf die Abgrenzung dahingehend erforderlich, ob ihre Wurzel (nahezu) ausschließlich krankheitsbedingt ist und somit außergewöhnliche Belastungen vorliegen oder ob sie steuerlich nicht absetzbare Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen. Generell sind dort, wo die Abgrenzung zu Aufwendungen der allgemeinen Lebensführung schwierig ist, an die Nachweisführung strenge Anforderungen zu stellen. Unter die alternativmedizinischen Heilmittel können insbesondere auch ärztlich verordnete Ayurveda-Öle fallen (vgl BFG 23.01.2019, RV/5100562/2017).

Auch Aufwendungen, die nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen werden, können dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen, wenn sie aus triftigen medizinischen Gründen notwendig sind (VwGH vom 13.03.2023, Ra 2020/13/0057; 05.03.2020 Ra 2019/15/0159; 11.02.2016, 2013/13/0064). Die Zwangsläufigkeit des Aufwands ist stets nach den Umständen des Einzelfalls zu prüfen (VwGH vom 05.03.2020, Ra 2019/15/0159; 27.09.2021, Ra 2020/15/0066).

Nahrungsergänzungsmittel zielen in der Regel nicht darauf ab, Krankheiten zu lindern oder zu heilen und stellen diese daher keine Kosten für Heilbehandlungen dar. Hiervon ausgenommen sind Nahrungsergänzungsmittel, die in Zusammenhang mit einer medizinischen Behandlung ärztlich verordnet wurden (VwGH vom 12.09.2018, Ra 2017/13/0039).

Unter dem Begriff „Krankheit“ ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung erfordert. Liegt eine Krankheit vor, sind jene Kosten abzugsfähig, die der Heilung, Besserung, Linderung oder dem Erträglichmachen einer Krankheit dienen (UFS 18.6.2009, RV/1317-L/07; VwGH 23.5.1996, 95/15/0018). Dabei ist das Recht auf freie Arztwahl anzuerkennen, bei triftigen medizinischen Gründen sind auch die Kosten für die Sonderklasse eines Krankenhauses abziehbar (VwGH 11.2.2016, 2013/13/0064).

Hinsichtlich der Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist zwischen den Parteien unstrittig, dass von den anzuerkennenden Kosten ein Selbstbehalt abzuziehen ist. Da sich an der Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt (Gesamtbetrag der Einkünfte inkl. Sonderbezüge (Kz 220 minus SV-Beiträge dafür Kz 225) minus Sonderausgaben) laut BVE nichts geändert hat, beträgt der Selbstbehalt weiterhin € 1.627,88. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass die Bf erst ab 6.6.2023 zum Kreis der begünstigten Behinderten gehört und dann gem. § 34 Abs. 6 iVm § 35 EStG 1988 ggfs. keine Selbstbehalt abzuziehen wäre.

Fahrtkosten anlässlich der Konsultation von Ärzten sind als mittelbare Krankheitskosten regelmäßig zwangsläufig und deshalb als agBel absetzbar (VwGH 13.5.1986, 85/14/0181; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128).

Rechtliche Würdigung

Nach der Judikatur des VwGH führt somit nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind.

Dieser Nachweis wurde, wie oben aufgezeigt, sowohl durch die teilweise Übernahme der Kosten durch die ÖGK, die zahlreich vorgelegten Befunde, Honorarnoten und zuletzt auch durch den Befund des Sozialministeriumservices erbracht.

Dass das Finanzamt zuletzt selbst das Vorliegen der Erkrankung bestritt, erscheint unverständlich, zumal auch die Überweisungen, die zu vom Finanzamt anerkannten Kosten führten, die entsprechenden Diagnosen aufweisen.

Zu beachten ist zudem, dass Long Covid in den Jahren ab 2021 erst in zunehmendem Ausmaß als Krankheit Anerkennung fand und die Behandlung von Long Covid auch heute noch als äußerst kompliziert und vielschichtig angesehen werden muss. Daraus folgt auch, dass man insbesondere auch im Jahr 2022 nach jedem „Strohalm“ gegriffen hat, von dem man sich eine Linderung versprach.

Es seien laut Vorlagebericht keine triftigen medizinischen Gründe für die Notwendigkeit der Behandlung zur Vermeidung ernsthafter gesundheitlicher Nachteile in der Wahlarztpraxis Ärztezentrum ersichtlich.

Der Zusammenhang zwischen den festgestellten Krankheiten und den von den Ärzten verordneten Mitteln ist eindeutig. Infolge der aufliegenden Bestätigungen der Ärzte und den ursprünglichen Rechnungen kann auch nur davon ausgegangen werden, dass die Ärzte die verrechneten Mittel für die Behandlung der diagnostizierten Krankheiten für notwendig erachteten und daher auch verordneten. Die behandelnden Ärzte können sich ihre Patienten

nicht an sich selbst überweisen. Eine die medizinische Notwendigkeit indizierende Überweisung in diesen Fällen zu verlangen, ist nicht gerechtfertigt. Vielmehr ist aus der Diagnose und dem Vorliegen eines sog. Long Covid mit den mittlerweile allgemein anerkannten Symptomen zu schließen, dass sowohl die durch die Ärzte vorgenommenen Behandlungen als auch die von ihnen verordneten Mittel aus medizinischer Sicht notwendig waren, um zumindest die Folgen der Krankheit zu lindern. Wenn dies auch nach Ansicht des Finanzamtes für die angewandte Psycho-, Physio- und Apitherapie gilt, ist kein wirklicher Grund erkennbar, warum dies nicht auch für die Behandlung durch die Wahlarztpraxis und die von den Ärzten verordneten Nahrungsergänzungsmittel gelten soll.

Die Bestätigungen der Ärzte im Zusammenspiel mit den ursprünglichen Rechnungen lassen darauf schließen, dass die Ärzte zumindest im Rahmen eines medizinisch durchdachten Vorgehens die Mittel verordnet haben.

Es ist für den Einzelfall zu untersuchen, ob bei Kosten für Nahrungsergänzungen, die auch Kosten der Lebensführung darstellen könnten, eine medizinische Indikation und somit Notwendigkeit gegeben ist. Dafür ist im Ergebnis erforderlich, dass die Mittel mit einer konkreten Heilbehandlung im Zusammenhang stehen und zur Heilung oder Linderung der Krankheit erforderlich sind. Nach den vorgelegten Unterlagen und zahlreichen ärztlichen Befunden und Diagnosen sowie den Rechnungen des Ärztezentrum ist davon auszugehen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass bei Vorliegen von Long Covid ein Behandlungsplan wie bei bestimmten anderen Krankheiten vorliegen wird. Vielmehr wird man gezielt je nach medizinisch zu beurteilender Entwicklung des Gesundheitszustandes reagieren müssen. Es ist für den Richter nicht nachvollziehbar, dass es sich bei den Verordnungen nur um bloße Empfehlungen gehandelt haben sollte. Bei einer vielschichtigen Erkrankung wie Long Covid, ist es durchaus denkbar, dass Mittel ganz allgemein zur Stärkung des Körpers und der Psyche bzw zur Linderung der Symptome als medizinisch indiziert verordnet werden.

Wie der vorgelegten „Kunden-Rezeptgebührenbestätigung“ zu entnehmen ist, wurden der Bf zur Linderung ihrer Beschwerden auch Arzneimittel verordnet und von ihr erworben. Es handelte sich dabei zB. um Blutdruck senkende Mittel (Candesartan, Amlodipin), Mittel zur Linderung neurologischer Beschwerden (Neurobion), Linderung von Symptomen grippaler Infekte (Xylometazolin, Engystol, Bronchipret,...), schmerzstillende Mittel (Diclofenac, Quercetin) usw.

Im Ergebnis erscheinen die verordneten und fakturierten Mittel jedenfalls medizinisch indiziert und die diesbezüglichen Kosten fielen somit auch zwangsläufig an. Es gibt keine Hinweise, dass lediglich eine ärztliche Empfehlung ohne Darlegung der medizinischen Notwendigkeit und somit eine eigenmächtige Besorgung und Einnahme der Mittel durch die Bf vorgelegen haben soll.

Von den seitens der Bf als agBel geltend gemachten Kosten sind somit lediglich die Kosten der Mundhygiene (€ 120,00), bestimmter Apothekeneinkäufe (€ 20,80) und die Fahrtkosten zur Apotheke und zur Mundhygiene (€ 181,94) und somit in Summe € 322,74 nicht abzugsfähig. Alle anderen Kosten stehen in Zusammenhang mit der Erkrankung der Bf und dienen zumindest der Linderung ihrer Beschwerden.

Somit ergeben sich als agBel anzuerkennende Kosten: beantragt € 4.221,45 minus unstrittig nicht anzuerkennende Kosten iHv € 322,74 ergeben anzuerkennende Kosten von € 3.898,71 und abzüglich des Selbstbehaltes eine agBel iHv € 2.270,83.

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.

Da dieses Erkenntnis der bisherigen Rechtsprechung des VwGH folgt, liegt keine zu lösende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 21. Mai 2026