

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Corinna Engenhardt in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 7. März 2025 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 6. März 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) betreffend die Jahre 2021 bis 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2021 und 2022 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

II. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid betreffend das Jahr 2023 wird zur Gänze Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 6. März 2025 wurden die Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers betreffend die Jahre 2021 bis 2023 aufgrund von nachträglichen

Informationen zu Lohnzettelangaben und Transferleitungen wiederaufgenommen und entsprechende neue Sachbescheide erlassen.

Die verfahrensgegenständlichen Beschwerden vom 7. März 2025 richten sich gegen die nach Wiederaufnahme der jeweiligen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2021 bis 2023. Der Beschwerdeführer bringt im Wesentlichen vor, dass von ihm geltend gemachte Aufwendungen für medizinische Gutachten nicht berücksichtigt wurden, obwohl diese Kosten in Zusammenhang mit einem Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht betreffend die Zuerkennung einer Berufsunfähigkeitspension angefallen seien und daher unmittelbar der Sicherung für ihn existenznotwendiger Sozialleistungen gedient hätten. Im Jahr 2022 seien zudem Rechtsanwaltskosten im Zusammenhang mit einem Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung zu berücksichtigen. Dieser hätte ebenfalls der Verdeutlichung der bestehenden Berufsunfähigkeit gedient. Die im Jahr 2023 geltend gemachten Aufwendungen iHv € 150, -- für die Leistungen eines Gastroenterologen seien in Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers angefallen.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 20. August 2025 wurden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen. Die geltend gemachten Gutachterkosten standen nach Ansicht der belangten Behörde nicht in Zusammenhang mit dem Entzug bzw. Weiterzug der Berufsunfähigkeitspension und hätten nicht als zwangsläufig im Rahmen der Klage gegen den aberkennenden Bescheid angesehen werden können. Da der Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung aus freien Stücken angestrebt worden sei, sei diesbezüglich keine Zwangsläufigkeit gegeben.

Mit Schriftsatz vom 21. August 2025 beantragte der Beschwerdeführer die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Zusammengefasst führte der Beschwerdeführer aus, dass die geltend gemachten Aufwendungen (Gutachten, Stellungnahmen, ärztliche Befunde, Rechtsanwaltskosten) unmittelbar der Sicherung existenznotwendiger Leistungen, insbesondere der Betriebsunfähigkeitspension, gedient hätten und somit als Werbungskosten bzw. außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien.

Mit Vorlagebericht vom 9. Dezember 2025 legte die belangte Behörde dem Bundesfinanzgericht die Beschwerden vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit gerichtlichem Vergleich vom 25. Oktober 2017 wurde dem Beschwerdeführer ab dem 1. März 2017 eine unbefristete Berufsunfähigkeitspension gewährt.

Mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 3. April 2019 wurde dem Beschwerdeführer die Berufsunfähigkeitspension mit Ablauf des Monats Mai 2019 entzogen. Mit Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 3. Dezember 2019 wurde ihm die Berufsunfähigkeitspension im gesetzlichen Ausmaß über den 31. Mai 2019 hinaus weiterzuerkannt. In dem Urteil werden umfassende Feststellungen zum Gesundheitszustand und Krankheitsbild des Beschwerdeführers insbesondere aus unfallchirurgischer (Probleme mit dem Bewegungsapparat), internistischer (colitis ulcerosa), neurologisch-psychiatrischer (Lumboischialgie, mittel- bis schwergradige rezidivierende depressive Störung, posttraumatische Belastungsstörung) und pulmologischer Sicht (obstruktive Atemwegserkrankung, leichtes Schlafapnoesyndrom) getroffen. Der Weiterbezug der Berufsunfähigkeitspension wird hierbei insbesondere auf „starke psychiatrische Einschränkungen“ gestützt. Eine wesentliche Verbesserung des Gesundheitszustandes des Beschwerdeführers, auf die der Entzug der Berufsunfähigkeitspension gestützt worden sei, sei nicht eingetreten.

Mit Bescheid vom 20. September 2021 entzog die Pensionsversicherungsanstalt dem Beschwerdeführer mit Ablauf des Monats Oktober 2021 erneut die Berufsunfähigkeitspension. Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Klage.

Im Rahmen seines gegen den Entziehungsbescheid gerichteten Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht legte der Beschwerdeführer unter anderem folgende ärztliche Befunde und Gutachten vor:

- Klinisch-psychologisches Gutachten von ***Gutachter1*** (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, klinischer Psychologe und Gesundheitspsychologe) vom 22. April 2021 und Ergänzung vom 26. April 2021 zu diesem Gutachten insbesondere betreffend das Vorliegen einer posttraumatischen Belastungsstörung (Rechnung vom 22. April 2021 in Höhe von € 1.800, --)
- Psychotherapeutische Stellungnahme von ***Gutachter2*** (allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige, Psychotherapeutin) vom 8. Oktober 2021 betreffend einen möglichen Zusammenhang zwischen der Diagnose Colitis Ulcerosa und dem Vorliegen einer posttraumatischen Belastungsstörung (Rechnung vom 7. Oktober 2021 in Höhe von € 720, --).
In der Stellungnahme wird Folgendes ausgeführt: *„Aus psychotherapeutischer Sicht sind derzeit sowohl die psychische Belastbarkeit sowie die Leistungsfähigkeit [des Beschwerdeführers] stark eingeschränkt und in der Zusammenschau ist somit eine Arbeitsfähigkeit aktuell nicht gegeben.“*
- Orthopädisches Privatgutachten von ***Gutachter3*** (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, Facharzt für Orthopädie und Orthopädische Chirurgie) vom 11. Oktober 2021 (Rechnung vom 11. Oktober 2021 in Höhe von € 798,-)

- Ärztlicher Befundbericht von ***Arzt1*** (Fachärztin für Psychiatrie und Psychotherapeutische Medizin) vom 23. März 2021 betreffend die Erstordination des Beschwerdeführers. Dargelegt werden die Diagnose des Beschwerdeführers, seine Medikation und die geplante weitere Behandlung (Rechnung vom 23. März 2021 in Höhe von € 150,--; hiervon wurden € 91,12 von der Österreichischen Gesundheitskasse erstattet. Verrechnete Leistungen: Psychiatrische Diagnostik und Behandlung, 30 Min, fachspezifischer Zuschlag, Erstellen eines Behandlungsplans, Erstordination).
Der ärztliche Befundbericht wurde im Rahmen einer Heilbehandlung betreffend die depressive Störung des Beschwerdeführers erstellt.

Diese vier Gutachten legte der Beschwerdeführer ebenfalls in einem weiteren ihn betreffenden Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht betreffend die Gewährung von Pflegegeld vor.

Im weiteren Verlauf des Verfahrens betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension legte der Beschwerdeführer die folgenden Gutachten von ***Gutachter4*** (Facharzt für Innere Medizin, Rheumatologie und Geriatrie) vor:

- Allgemeinmedizinisches Gutachten vom 17. Mai 2022 betreffend die Evaluation des Gesundheitszustandes sowie Einschätzung des aktuellen und zukünftigen medizinischen und pflegerischen Betreuungsbedarfs zur Beurteilung der möglichen Voraussetzungen einer Berufsunfähigkeitspension (Rechnung vom 18. Mai 2022 in Höhe von € 1.500, -- als Pauschale für die Gutachtenerstellung [die für „Änderung für 2. Gutachten“ verrechneten € 250, -- dürften nicht mit diesem Gutachten in Zusammenhang stehen])
- Internistisches Gutachten vom 17. Juli 2023 betreffend die fachärztliche Einschätzung des Gesundheitszustandes unter spezieller Berücksichtigung der pulmonalen Situation sowie Beurteilung einer sich daraus ergebende eventuellen Berufsunfähigkeit (Rechnung vom 17. Juli 2023 in Höhe von € 1.500, --).

Mit Benachrichtigung vom 27. Juni 2024 teilte die Staatsanwaltschaft Wien dem Beschwerdeführer mit, dass ein gegen ihn als Beschuldigten geführtes Strafverfahren aufgrund des Verdachtes des schweren Betrugs zum Nachteil der Pensionsversicherungsanstalt im Zeitraum von 1. September 2013 bis 5. Juli 2019, der Urkundenfälschung und der Fälschung von Beweismitteln gemäß § 190 Z 2 StPO eingestellt werde.

Mit Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 7. August 2024 wurde dem Beschwerdeführer Berufsunfähigkeitspension im gesetzlichen Ausmaß über den 31. Mai 2019 hinaus zugesprochen. Mit Bescheid der Pensionsversicherungsanstalt vom 4. November 2024 wurde dieses Urteil umgesetzt.

Als maßgeblich für den Weiterbezug der Berufsunfähigkeitspension wurde im Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 7. August 2024 auf die orthopädische Einschränkung des

Beschwerdeführers verwiesen, die sich weder verbessert habe und deren Besserung auch nicht zu erwarten sei, weshalb dem Beschwerdeführer keine Ausübung eines Berufs mit einer seiner ehemaligen beruflichen Tätigkeit ähnlichen Ausbildung und gleichwertigen Kenntnissen und Fähigkeiten möglich sei. Eine Erörterung des psychiatrischen Gutachtens, Feststellungen zu den Gesundheitsstörungen sowie Einschränkungen der Arbeitsfähigkeit aus anderen medizinischen Fachgebieten hätten daher unterbleiben können.

Ersatz für die vom Beschwerdeführer als Barauslagen für die Privatgutachten geltend gemachten Verfahrenskosten wurde ihm im Urteil vom 7. August 2024 nicht zugesprochen. Begründend wurde hierzu ausgeführt, dass Kosten eines Privatgutachtens, die von Seiten des Pensionswerbers aufgewendet würden, um seinen Leidenszustand unter Beweis zu stellen, im Allgemeinen nicht der zweckmäßigen Rechtsverfolgung dienen würden, weil im Rahmen des sozialrechtlichen Verfahrens ohnehin Sachverständige bestellt würden, deren Unabhängigkeit von beiden Streitteilen garantiert sei. Weshalb entgegen der diesbezüglich strengen Rechtsprechung die Kosten für die medizinischen Privatgutachten zuzusprechen seien, habe der Beschwerdeführer nicht ausreichend dargelegt.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes sind die Kosten für die Privatgutachten dem Beschwerdeführer nicht zwangsläufig (im Sinne, dass er sich sie diesen Kosten aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen hätte können) erwachsen. Die vorgelegten ärztlichen bzw. psychologischen/psychiatrischen Gutachten sind jedoch geeignet, durch ihre Vorlage im Verfahren des Beschwerdeführers betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension dessen Prozessführung positiv zu unterstützen und dienen insofern dem Erhalt bzw. dem Weiterbezug der Berufsunfähigkeitspension.

Hinsichtlich der Aufwendungen des Beschwerdeführers für die psychotherapeutische Stellungnahme von ***Gutachter2***, das orthopädische Gutachten von ***Gutachter3***, und die beiden Gutachten von ***Gutachter4*** (allgemeinmedizinisches Gutachten vom 17. Mai 2022 und internistisches Gutachten vom 17. Juli 2023) – nicht aber hinsichtlich der Aufwendungen für das klinisch-psychologische Gutachten von ***Gutachter1*** und den ärztlichen Befundbericht von ***Arzt1*** – geht das Bundesfinanzgericht von einer Veranlassung durch das Verfahren betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension aus.

Bezüglich der psychotherapeutischen Stellungnahme von ***Gutachter2*** und des orthopädischen Gutachtens von ***Gutachter3*** liegt eine Mitveranlassung (zu jeweils gleichen Teilen) durch das Verfahren des Beschwerdeführers betreffend die Gewährung von Pflegegeld vor.

Im in den beschwerdegegenständlichen Jahren gültigen Behindertenausweis des Beschwerdeführers ist der Grad seiner Behinderung mit 50% angegeben.

Laut Gutachten des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen vom 25. Februar 2019 beruht dieser Gesamtgrad der Behinderung auf folgenden festgestellten körperlichen, geistigen und sinnesbedingten Funktionseinschränkungen (in Klammer jeweils der festgestellte Grad der Behinderung): Depression mit psychotischen Symptomen (40%), colitis ulcerosa (30%), Laktoseintoleranz (20%), obstruktives Schlafapnoesyndrom, degenerative Wirbelsäulenveränderungen (20%), Hepatopathie (10%), Migräne/Spannungskopfschmerz (10%), degenerative Gelenksveränderungen (10%), Alterssichtigkeit und Glaucom (0%).

Am 21. Juni 2021 stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung und erhob am 7. Juni 2022 Säumnisbeschwerde betreffend diesen Antrag. Die Rechtsanwaltskosten, die der Beschwerdeführer in Zusammenhang mit diesem Verfahren im Jahr 2022 zu tragen hatte, betragen € 832, --.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hatte der Beschwerdeführer diese Aufwendungen nicht zwangsläufig zu tragen. Es besteht auch kein Veranlassungszusammenhang mit dem Verfahren des Beschwerdeführers betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension bzw. mit dem (Weiter-)Bezug der Berufsunfähigkeitspension.

Am 15. Jänner 2023 war der Beschwerdeführer in Zusammenhang mit seiner Darmerkrankung (colitis ulcerosa) beim Gastroenterologen ***Arzt2*** in Behandlung. Die Honorarnote betrug € 150, --. Es wurden dem Beschwerdeführer hierzu keine Kosten erstattet.

2. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf den vorgelegten Verwaltungsakten, insbesondere den Urteilen des Arbeits- und Sozialgerichtes und den streitgegenständlichen ärztlichen Gutachten.

Der Umstand, dass die erstellten Privatgutachte im Rahmen der Verfahren betreffend Entziehung der Berufsunfähigkeitspension sowie betreffend Gewährung von Pflegegeld vorgelegt worden sind, ergibt sich aus dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts vom 7. August 2024 sowie den Schriftsätzen (bzw. deren Beilagenverzeichnissen) betreffend Urkundenvorlage vom 12. und vom 21. Oktober 2021.

Zur Annahme, dass die Aufwendungen betreffend die im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht vorgelegten ärztlichen Gutachten dem Beschwerdeführer als Prozesskosten nicht zwangsläufig erwachsen sind und er sich diesen Aufwendungen hätte entziehen können, ist Folgendes auszuführen:

Im gegenständlichen Fall erhob der Beschwerdeführer Klage gegen die Pensionsversicherungsanstalt wegen der Entziehung der Berufsunfähigkeitspension. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erwachsen Prozesskosten im Allgemeinen nicht zwangsläufig (vgl. VwGH vom 22. März 2010, 2010/15/0005, sowie vom 18. September 2013, 2011/13/0029). Als Kläger hat sich der Beschwerdeführer aus freien Stücken zur Prozessführung entschieden; diese wurde ihm nicht aufgezwungen (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2000, 99/14/0294). Allerdings ist zu bedenken, dass aufgrund der Notwendigkeit des Weiterbezugs der Berufsunfähigkeitspension für seine Existenzsicherung die Prozessführung aus tatsächlichen Gründen unumgänglich (und somit als zwangsläufig zu beurteilen) gewesen sein könnte (vgl. BFH vom 18. Juni 2015, VI R 17/14, mwN zur deutschen Judikatur).

Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Prozessführung an sich zwangsläufig war, stellen die Kosten für die vorgelegten Gutachten jedoch keine für diese Prozessführung notwendigen Aufwendungen dar. Wie auch im Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 7. August 2024 dargelegt, werden im Rahmen des sozialrechtlichen Verfahrens Sachverständige bestellt, die den Gesundheits- und Leidenszustand des Beschwerdeführers begutachten und deren Unabhängigkeit von beiden Streitparteien garantiert ist. Weshalb die zusätzliche Beibringung von ärztlichen Privatgutachten von Seiten des Beschwerdeführers im gegenständlichen Fall für eine zweckmäßigen Rechtsverfolgung hätten notwendig sein sollen, wurde vom Beschwerdeführer nicht dargelegt. Aus der Begründung des Urteils des Arbeits- und Sozialgerichts vom 7. August 2024 geht auch nicht hervor, dass diese Gutachten für die positive Erledigung der Klage des Beschwerdeführers ausschlaggebend gewesen seien.

Ungeachtet des Umstandes, dass die Aufwendungen für die Gutachten vom Bundesfinanzgericht nicht als dem Beschwerdeführer zwangsläufig erwachsen beurteilt werden, dokumentieren sie – wie sich aus ihrem Inhalt bzw. der Leistungsbeschreibung ergibt – jedenfalls seinen Gesundheitszustand bzw. seine diesbezüglichen Beeinträchtigungen und sind grundsätzlich geeignet im Rahmen seiner Klage als Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen den (Weiter-) Bezug der Berufsunfähigkeitspension zu dienen.

Dass sich das Urteil des Arbeits- und Sozialgerichts vom 7. August 2024 nicht auf diese vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten stützt und im gegenständlichen Fall zudem Feststellungen zum orthopädischen Gesundheitszustand allein als ausreichend für eine positive Erledigung der Klage erachtet hat, ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer (im Rahmen einer ex ante-Betrachtung) davon ausgehen durfte, dass die Vorlage dieser Gutachten für seine Sache förderlich sei.

Schon aus dem Urteil des Arbeits- und Sozialgerichtes vom 3. Dezember 2019 (betreffend den erstmaligen Entzug der Berufsunfähigkeitspension) ist überdies ersichtlich, dass für die Frage des Weiterbezugs der Berufsunfähigkeitspension auch andere gesundheitliche Bereiche

maßgeblich sind bzw. sein können (und wohl auch im Urteil vom 7. August 2024 auf diese Bezug genommen worden wäre, wenn sich für das Arbeits- und Sozialgericht nicht bereits allein aufgrund der Feststellungen zum orthopädischen Gesundheitszustand eindeutig das Vorliegen der Voraussetzungen für eine positive Erledigung ergeben hätte).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass die Vorlage der Privatgutachten geeignet war, die Prozessführung positiv zu unterstützen, und diese daher insofern dem Erhalt bzw. dem Weiterbezug der Berufsunfähigkeitspension gedient haben.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes waren die Aufwendungen des Beschwerdeführers für die psychotherapeutische Stellungnahme von ***Gutachter2***, das orthopädische Gutachten von ***Gutachter3***, und die beiden Gutachten von ***Gutachter4*** (allgemeinmedizinisches Gutachten vom 17. Mai 2022 und internistisches Gutachten vom 17. Juli 2023) durch das Verfahren betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension veranlasst.

Da das klinisch-psychologische Gutachten von ***Gutachter1*** und der ärztlichen Befundbericht von ***Arzt1*** beide vor der Erlassung des Bescheides, mit dem die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension ausgesprochen wurde, erstellt wurden, kann dies schon aufgrund der zeitlichen Abfolge nicht aufgrund der Klage gegen diesen Bescheid erfolgt sein. Ein Veranlassungszusammenhang hinsichtlich dieser Gutachten besteht daher nicht.

Die psychotherapeutische Stellungnahme von ***Gutachter2*** und das orthopädische Gutachten von ***Gutachter3*** wurden nicht nur im Rahmen des Verfahrens betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension, sondern ebenfalls im Rahmen eines Verfahrens des Beschwerdeführers betreffend die Gewährung von Pflegegeld vorgelegt. Das Bundesfinanzgericht nimmt daher an, dass die Gutachten mit der Absicht, sie im Rahmen beider Verfahren vorzulegen, in Auftrag gegeben wurden. Es ist daher von einer (Mit-) Veranlassung durch diese beiden sozialgerichtlichen Verfahren des Beschwerdeführers auszugehen.

Betreffend die Rechtsanwaltskosten in Zusammenhang mit dem Antrag auf Neufestsetzung des Behinderungsgrades konnte das Bundesfinanzgericht keine Zwangsläufigkeit dieser Aufwendungen erkennen, weil einerseits der Beschwerdeführer diesen Antrag stellte und sich daher von sich aus aus freien Stücken auf das daran anschließende Verfahren einließ und andererseits im Rahmen dieses Verfahrens keine Anwaltspflicht besteht.

Es liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch kein Zusammenhang mit dem Bezug der Berufsunfähigkeitspension und der diesbezüglichen Prozessführung des Beschwerdeführers vor. Der Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung ist

zunächst auf die Feststellung eines bestimmten Ausmaßes der Beeinträchtigung und der damit verbundenen „Begünstigungen“ gerichtet. Dass dem im Rahmen dieses Verfahrens erstellten Gutachten allenfalls auch Beweiskraft im Rahmen eines davon unabhängig geführten Prozesses zukommen kann, hat demgegenüber nur eine untergeordnete Bedeutung. Im gegenständlichen Fall entzog die Pensionsversicherungsanstalt dem Beschwerdeführer erst mit Bescheid vom 20. September 2021 die Berufsunfähigkeitspension mit Ablauf des Monats Oktober 2021. Der schon am 21. Juni 2021 erhobene Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung konnte daher nicht bereits mit der Absicht, die Berufsunfähigkeitspension wieder weiterzubeziehen, erhoben worden sein. Die im Rahmen dieses Verfahrens aufgewendeten Rechtsanwaltskosten sind daher nach Ansicht des Bundesfinanzgericht nicht durch die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension und die anschließende Prozessführung veranlasst.

Der Umstand, dass es sich bei den Arztbesuchen des Beschwerdeführers bei ***Arzt1*** und ***Arzt2*** um Heilbehandlungen handelte, und mit welcher Erkrankung diese Arztbesuche jeweils in Zusammenhang standen, ergibt sich aus den jeweiligen Arztbriefen und Honorarnoten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe bzw. Stattgabe und Abänderung)

Im gegenständlichen Fall wurde dem Beschwerdeführer für die streitgegenständlichen Jahre 2021 bis 2023 nachträglich eine Berufsunfähigkeitspension (bzw. deren Wiederbezug) gewährt.

Unstrittig ist, dass gemäß § 19 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 Nachzahlungen von Pensionen, über deren Bezug – wie im gegenständlichen Fall – bescheidmäßig abgesprochen wird, als in dem Jahr zugeflossen, für das der Anspruch besteht.

Strittig ist hingegen, inwieweit vom Beschwerdeführer geltend gemachte Aufwendungen für ärztliche Privatgutachten, die im Rahmen eines Verfahrens vor dem Arbeits- und Sozialgericht betreffend Entziehung der Berufsunfähigkeitspension vorgelegt worden sind, als außergewöhnliche Belastungen bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind.

Weiters ist die Abzugsfähigkeit von im Zusammenhang mit einem Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung angefallenen Rechtsanwaltskosten sowie von ärztlichen Leistungen strittig.

Zur Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, sie muss zwangsläufig erwachsen und sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

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

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

Die Belastung beeinträchtigt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen näher geregelten Selbstbehalt übersteigt.

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehalts abgezogen werden. 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 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996 idF BGBl. II Nr. 430/2010, (in der Folge: Verordnung über außergewöhnliche Belastungen), sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat.

Eine Behinderung liegt nach § 1 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25 % beträgt.

Die Mehraufwendungen gemäß §§ 2 bis 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind nicht um eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage oder Blindenzulage) oder um einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu kürzen (§ 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen).

Nach § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen idF BGBl. II Nr. 91/1998 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät,

Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Wie bereits im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung ausgeführt, liegt hinsichtlich der Aufwendungen betreffend die im Verfahren vor dem Arbeits- und Sozialgericht betreffend Entziehung der Berufsunfähigkeitspension vorgelegten Gutachten nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Zwangsläufigkeit vor, da sich diese Gutachten im Rahmen der (allfällig als zwangsläufig anzusehenden) Prozessführung nicht als notwendig erwiesen haben. Die geltend gemachten Kosten für die Gutachtenerstellung durch ***Gutachter1***, ***Gutachter2***, ***Gutachter3*** (jeweils im Jahr 2021) sowie ***Gutachter4*** (in den Jahren 2022 und 2023) sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Der ärztliche Befundbericht von ***Arzt1*** wurde im Rahmen einer ärztlichen Heilbehandlung erstellt und nicht als gesonderte Leistung verrechnet. Während die hierfür geleisteten Aufwendungen als „Kosten für Gutachten zur Vorlage im Verfahren betreffend Entziehung der Berufsunfähigkeitspension“ aus den dargelegten Gründen nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig wären, ergibt sich bei ihrer Betrachtung als „Kosten für eine ärztliche Heilbehandlung“ eine andere Beurteilung.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit (oder Behinderung) des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind jedenfalls außergewöhnlich und erwachsen ihm aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. VwGH vom 21. Mai 1956, 349/56). Als außergewöhnliche Belastungen können jedoch nur Krankheitskosten abgezogen werden, die für Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind, aufgewendet werden (vgl. VwGH vom 18. Februar 2021, Ra 2019/15/0113). Dem gleichgestellt sind Aufwendungen für Maßnahmen, die zur Vermeidung des Fortschreitens sowie zur Erträglichmachung einer Beeinträchtigung nachweislich notwendig sind (Jakom/Peyer/ EStG, 2025, § 34 Rz 90 mwN). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen (vgl. VwGH vom 18. Februar 2021, Ra 2019/15/0113).

Im gegenständlichen Fall entfallen die vom Beschwerdeführer für seine Behandlungen bei ***Arzt1*** sowie bei ***Arzt2*** geleisteten Aufwendungen auf Heilbehandlungen, die jeweils in Zusammenhang mit einer Behinderung iSd § 1 Abs. 2 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen verursachenden Erkrankung (depressive Störung, colitis ulcerosa) stehen. Sie stellen somit Heilbehandlungen iSd § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen dar, die gemäß § 1 Abs. 3 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen neben dem entsprechenden Freibetrag des § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu gewähren sind (vgl. zur diesbezüglichen "Ausweitung" des § 34 Abs. 6 EStG 1988 durch die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen VwGH vom 23. Jänner 2019, Ro

2016/13/0010). Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 ist bei Mehraufwendungen aus dem Titel einer Behinderung auch kein Selbstbehalt abzuziehen.

Es sind daher aus den dargelegten Gründen die Arztkosten betreffend ***Arzt1*** (abzüglich des von der ÖGK geleisteten Kostenersatzes) im Jahr 2021 und die Arztkosten betreffend ***Arzt2*** im Jahr 2023 jeweils ohne Abzug eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer im Jahr 2022 geltend gemachten Rechtsanwaltskosten betreffend seinen Antrag auf Neufestsetzung des Behinderungsgrades ist – wie im Rahmen von Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung bereits dargelegt – nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine Zwangsläufigkeit gegeben. Diese Aufwendungen sind daher nicht als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Zur Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten

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

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Aus dem Werbungskostenbegriff ergibt sich, dass es entscheidend auf den Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen und Ausgaben mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle ankommt (vgl. VwGH vom 28. Mai 2015, 2012/15/0104, sowie vom 19. Oktober 2016, Ra 2014/15/0031). Hingegen sind die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes keine Voraussetzung für dessen Anerkennung als Werbungskosten (vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Tz 12 mwN).

Die dem Beschwerdeführer zuerkannte Berufsunfähigkeitspension ist als Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung zu qualifizieren. Die diesbezüglichen Einnahmen zählen gemäß § 25 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Die vom Beschwerdeführer erhobene Klage gegen den Bescheid vom 20. September 2021, mit dem ihm die Berufsunfähigkeitspension mit Ablauf des Monats Oktober 2021 entzogen wurde, ist auf deren Weiterbezug (und somit auf den Erhalt bzw. den Wiedererwerb dieser Einnahmen) gerichtet. Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht dienen die Aufwendungen für die privaten ärztlichen Gutachten der Sicherung dieser Einnahmen.

Hinsichtlich der Aufwendungen des Beschwerdeführers für die psychotherapeutische Stellungnahme von ***Gutachter2***, das orthopädische Gutachten von ***Gutachter3***, und die beiden Gutachten von ***Gutachter4*** (allgemeinmedizinisches Gutachten vom 17.

Mai 2022 und internistisches Gutachten vom 17. Juli 2023) – nicht aber hinsichtlich der Aufwendungen für das klinisch-psychologische Gutachten von ***Gutachter1*** und den ärztlichen Befundbericht von ***Arzt1*** – geht das Bundesfinanzgericht von einer Veranlassung durch das Verfahren betreffend die Entziehung der Berufsunfähigkeitspension aus. Betreffend den ärztlichen Befundbericht von ***Arzt1*** ist überdies darauf hinzuweisen, dass diese Aufwendungen in diesem Erkenntnis bereits als Heilbehandlungskosten Berücksichtigung fanden.

Bezüglich der psychotherapeutischen Stellungnahme von ***Gutachter2*** und des orthopädischen Gutachtens von ***Gutachter3*** liegt eine Mitveranlassung durch das Verfahren des Beschwerdeführers betreffend die Gewährung von Pflegegeld vor.

Bei Pflegegeld handelt es sich um eine nicht steuerbare Transferleistung, die nicht der Einkommensteuer unterliegt. Die Aufwendungen für diese Gutachten stehen somit auch in Zusammenhang mit steuerfreien (angestrebten) Einnahmen und dürfen daher insoweit gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht abgezogen werden.

Betreffend die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten kommt es auf deren Veranlassung an. Vergebliche und frustrierte Aufwendungen sind – wenn ein Zusammenhang der Aufwendungen mit einer auf Einkommenserzielung gerichteten Tätigkeit gegeben ist – auch dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie letztlich nicht zu einem Zufluss von Einnahmen führen (*Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Tz 29).

Wie im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung und Beweiswürdigung ausgeführt, ist im gegenständlichen Fall ein Zusammenhang zwischen der Erstellung dieser Gutachten und der auf den Bezug von Pflegegeld gerichteten Tätigkeit (der diesbezüglichen Prozessführung) gegeben. Die Aufwendungen für diese Gutachten sind daher (im Ausmaß der Mitveranlassung) jedenfalls – unabhängig davon, ob dem Beschwerdeführer letztendlich Pflegegeld zuerkannt wurde – nicht abzugsfähig.

Da das Bundesfinanzgericht davon ausgeht, dass die Beauftragung der privaten Gutachter gleichermaßen durch beide vom Beschwerdeführer betriebenen Verfahren (betreffend Berufsunfähigkeitspension und Pflegegeld) veranlasst war, sind die damit verbundenen Aufwendungen in halber Höhe anzuerkennen.

Die Rechtsanwaltskosten in Zusammenhang mit dem Antrag auf Neufestsetzung des Grades der Behinderung waren mangels Veranlassungszusammenhang nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Von den geltend gemachten Aufwendungen sind daher im Jahr 2021 die Kosten für die Gutachten von ***Gutachter2*** und ***Gutachter3*** jeweils in halber Höhe und im Jahr

2022 und 2023 die Kosten für die Gutachten von ***Gutachter4*** in voller Höhe als Werbungskosten anzuerkennen.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Hinsichtlich des Jahres 2022 wird darauf hingewiesen, dass trotz teilweiser Stattgabe der Beschwerde (Berücksichtigung der Gutachterkosten als Werbungskosten) im Vergleich zum angefochtenen Bescheid keine Änderung der Höhe der dem Beschwerdeführer zu erstattenden Gutschrift eintritt. Bereits im angefochtenen Bescheid war die Einkommensteuerschuld gemäß § 33 Abs. 1 EStG 1988 negativ. Die Berücksichtigung zusätzlicher Werbungskosten hatte keine Auswirkungen auf die Höhe der zu erstattenden Negativsteuer. Eine vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde hätte ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis geführt.

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 Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Aufwendungen als Werbungskosten bzw. als außergewöhnliche Belastungen sind durch die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Die Frage, ob die im gegenständlichen Fall geltend gemachten Aufwendungen diese Kriterien erfüllen, war eine im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu treffende Feststellung des Sachverhalts. Eine solche, nicht über den Einzelfall hinausgehende Beurteilung ist nicht revisibel.

Es liegt daher keine Rechtsfrage vor, der eine grundsätzliche Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG zukommt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 16. Juni 2026