

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Katharina Deutsch LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 12. September 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 9. September 2016 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärung vom 18.02.2016 beantragte die Beschwerdeführerin betreffend Einkommenssteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 Sonderausgaben iHv. EUR 6.159,23; Werbungskosten, sich zusammensetzend aus Pendlerpauschale iHv. EUR 1.476,-, Pendlereuro iHv. EUR 44,-, Gewerkschaftsbeiträge iHv. EUR 36,-, Arbeitsmittel iHv. EUR 166,89; Fachliteratur iHv. EUR 24,90, Reisekosten iHv. EUR 568,62 und Fortbildungskosten iHv. EUR 411,-; weiters beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung und den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt sich zusammensetzend aus Krankheitskosten iHv. EUR 5.100,36 und Kurkosten iHv. 1.919,35 sowie einen Kirchenbeitrag iHv. EUR 292,97.

Mit Bescheid vom 09.09.2016 setzte das Finanzamt Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 iHv. EUR -1.878,- fest.

Aufgrund der in einem Verfahren mittels mehrerer Ergänzungsvorhalte abverlangten und vorgelegten Unterlagen, wies das Finanzamt die Anträge der Beschwerdeführerin teilweise ab, anerkannte die Pendlerpauschale iHv. EUR 1.476,-, Werbungskosten iHv. EUR 1.171,41, EUR 36,- ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag, Sonderausgaben iHv. EUR 1.460,- und EUR 292,97 sowie außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehaltes iHv. 1.919,35. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die erforderlichen Unterlagen zum Teil nicht vorgelegt wurden und dass die Positionen zum Teil nicht glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen wurden. Bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen wurde auf den betragsmäßig die außergewöhnliche Belastung übersteigenden Selbstbehalt iHv. EUR 2.759,50 verwiesen.

Mit Schreiben vom 16.09.2016 erhob die Beschwerdeführerin das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte zusätzlich zu den erklärten Positionen Sonderausgaben in Zusammenhang mit einer 20%igen Behinderung. Der Beschwerde legte die Beschwerdeführerin ein Konvolut von Belegen bei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.03.2017 gab die belangte Behörde der Beschwerde teilweise statt, änderte den Bescheid und setzte betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2015 iHv. EUR -1.752,- fest, indem zwar die Pendlerpauschale iHv. EUR 1.476,- aberkannt wurde, jedoch außergewöhnliche Belastungen statt iHv. EUR 2.759,50 iHv. EUR 4.177,89 zuerkannt wurden.

In der Begründung führte die belangte Behörde aus: „*In den diversen Vorhalteverfahren wurden sie aufgefordert sämtliche geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen (Kurkosten, Arzthonorare, Apothekenrechnungen, Fahrten, etc.) mittels Belegen, sowie das geltend gemachte Pendlerpauschale nachzuweisen. Nach Vorlage diverser Belege in Kopie wurde außergewöhnliche Belastungen in Höhe von € 4.177,89 anerkannt. Nicht anerkannt wurden die zur bewilligten Kur zugezahlten Kosten für die Benützung der ***1*** Therme (Wellness Center), da diese keine Kurkosten im Sinne des § 34 Einkommensteuergesetz darstellen. Ebenfalls nicht anerkannt wurden Fahrtkosten zur Fußpflege und Fahrtkosten zum Turnverein ***14***, da bei diesen Fahrten das Merkmal gem. § 34 EStG 88 der Zwangsläufigkeit fehlt. Zu den Fahrtkosten zu Apotheken und Brillengeschäften ist auszuführen, dass Fahrten zur Anschaffung von Medikamenten und Hilfsmitteln (z.B. Brillen) ebenfalls nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen sind, weil diese Fahrten nach der allgemeinen Lebenserfahrung mit Fahrten zur Beschaffung von Dingen des täglichen Bedarfs (Lebensmittel etc.) verbunden werden. Ausgenommen davon sind die Fahrten zu Ärzten und zu div. Therapien. Zwei Belege für Brillen wurden doppelt erfasst. Ebenfalls nicht nachgewiesen wurde das geltend gemachte Pendlerpauschale in Höhe von € 1.476,-. Überprüfung der Strecke Wohnung - Arbeitsort: Wohnadresse: ***2***; Arbeitsstättenadresse: ***3***; Datum für Berechnung: Montag, 06.03.2017 Arbeitsbeginn: 08:00 Uhr Arbeitsende: 18:00 Uhr Anzahl der Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte pro Monat: mehr als 10; Vorliegen von Unzumutbarkeit wegen Behinderung: nein; Arbeitgeber eigenes KFZ: nein. Die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) ist zumutbar.*

Aufgrund der Wegstrecke von weniger als 20 km besteht kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale.“

Mit Schreiben vom 04.03.2017 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht. Sie übermittelte der belangten Behörde neuerlich weitere Belege.

In der Begründung führte sie Folgendes aus: „Ad) Fahrtkosten zur Podologin ***4*** sind als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen, da es sich nicht um eine Fußpflegerin sondern um podologische Schuheinlagen zur Stabilisierung der Wirbelsäule und Kontrollterminen handelt, siehe Kopien: Rechnung vom 26.06.2014, Rechnung vom 19.12.2016, Rechnung vom 23.01.2017, Ausdrücke von der HP von Frau ***5***

Ad) Kur-zugezahlte Kosten sind als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen - Begründung: Aus gesundheitlichen Gründen (bereits seit Jahren ständige ausstrahlende Rückenschmerzen durch div. Bandscheibenvorfälle und starke Schulterschmerzen aufgrund von Kalkablagerungen und Entzündungen - ständig in ärztlicher Behandlung - aktuell wieder ein erneuter Bandscheibenfall Anfang November 2016 und nach fast 3monatigen Dauerschmerzen und extremen Bewegungseinschränkungen erfolgte Ende Jänner 2017 eine erforderliche CT gezielte Nervenwurzelblockade) wurde mir im Kurzentrum Warmbad-***6*** eine Kur bewilligt. Da es für das Kurzentrum Warmbad ***6*** nur 2 Hotels mit direktem Verbindungsgang zum Kurzentrum gibt, nämlich den ***7*** und den ***8***, und diese auch beide dem Kurzentrum angehören, konnte ich nur aus diesen 2 Hotels auswählen. Der ***7*** war der günstigere. Auch ich war über die hohe Zuzahlung nicht erfreut und hätte mir diese Kosten gerne erspart, jedoch war es mir aus gesundheitlichen Gründen nicht möglich ein entferntes Hotel zu nehmen, da ich vor lauter Schmerzen und körperlicher Schwäche nicht im Stande war bzw. bin, die schweren Taschen für die Therapien (Turnbekleidung, Turnschuhe, Turnmatte, Bademantel, Badetücher, Handtücher, Badezeug, Badeschlappen, div. Unterlagen) zu schleppen und meine Kur zur Verbesserung meiner Gesundheit diene und nicht zu einer Verschlechterung führen sollte. Mein Zimmer lag im gleichen Stock wie meine Therapieräume, direkt neben dem Verbindungsgang, also nur wenige Schritte (ca. 2 min.) von den Behandlungsräumen entfernt und so konnte ich bereits entsprechend den Therapien umgezogen zu den jeweiligen Behandlungen kommen und hatte lediglich einen Therapieplan zu Tragen. Die Zuzahlung bezieht sich wie von Ihnen angenommen, auch NICHT auf den Wellnessbereich. Es handelt sich um eine fixe Kurzuzahlung egal ob man den Wellnessbereich nutzen würde oder nicht. Außerdem würde ein Tageseintritt viel weniger kosten. Als ich die Rechnung erhielt habe ich die Bezeichnung auch beanstandet und daraufhin wurde mir erklärt, dass dies die Zuzahlung nur für die Kur ist. Ich habe am 20.3.2017 noch einmal mit dem ***7***/Fr. ***9*** Rücksprache gehalten und es wurde mir wieder genauso bestätigt, und dass man das Zimmer gar nicht ohne Wellnessnutzung buchen könnte. Ein Zimmer im ***7*** beinhaltet immer die Möglichkeit zur Wellnessnutzung sowie die volle Verpflegung. Weiteres erwähnte sie, dass es noch nie vom

Finanzamt Beanstandungen gab, und der ***7*** wird hauptsächlich von Kurgästen gebucht, da er wie bereits erwähnt zum Kurzentrum gehört. Abgesehen davon, darf ich lt. den Ärzten aufgrund meiner Entzündungen keine Sauna, Infrarotkabine, Dampfkammer etc. benutzen und die Wochen im Mai 2015 die ich dort war, waren so heiß, dass auch kein Bedürfnis danach gewesen wäre, und zum verpflichtenden Schwimmen musste ich sowieso jeden Tag in die Quellerwassertherme die sich im Kurzentrum befindet. Außerdem wurden diese Kosten bereits im Steuerbescheid vom 09.09.2016 nach Übermittlung und Überprüfung meiner Belege die ich per Mail (post.fa23-bvQ3(5)bmf.gv.at) am 11.08.16 07:05h gesendet habe, damals akzeptiert. Warum wurden diese also nachträglich gestrichen? Ich bitte daher die Kurkosten wie im SB vom 09.09.2016 wieder als a.g. Belastungen anzusetzen.

Ad) Fahrtkosten zu Apotheken und Brillengeschäften sind als a.g. Belastungen anzusetzen, da sie nicht im Zusammenhang mit anderen Dingen des täglichen Bedarfs erfolgten.

Ad) Pendlerpauschale - wie in den Vorjahren anzusetzen: Da mir lt. meinem Ausdruck vom 18.06.2014 (22 km und Unzumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels) das Pendlerpauschale von € 1,476,00 bzw. ein Pendlereuro von € 44,00 zusteht, gehe ich davon aus, dass es sich hier um einen Fehler im neuen Pendlerrechner 2015 handelt und habe daher für 2015 die Werte aus 2014 angesetzt. Anbei ein Ausdruck von meiner Meinung nach fehlerhaften Pendlerrechner vom 02.02.2015 mit € 695,00 Pendlerpauschale und € 44,00 Pendlereuro, wo neuerdings ein öffentliches Verkehrsmittel als zumutbar aufscheint obwohl keine Veränderung der öffentlichen Verkehrsmittel war und 2 Ausdrucke von googelmaps als Beweis, dass meine Strecke mehr als 20 km ist, nämlich 22,5 km bzw. 22,2 km je Fahrstrecke, Da mein fixer Arbeitsbeginn (keine Gleitzeit) bereits um 07.00 h ist und die Gehzeit vom BFI ***10*** zur ***30*** lt. diversen Berechnungen vom Pendlerrechner mit nur 14 min. und einer Ankunftszeit im Büro um genau 07:00h kalkuliert ist, ist ein pünktlicher Arbeitsbeginn um 07.00h unmöglich. Außerdem sind immer wieder Zugverspätungen und die Wartezeiten bei den Ampeln sind auch noch zu berücksichtigen. Das heißt ich würde jeden Tag um einiges zu spät kommen und dies wird von meinem Arbeitgeber nicht akzeptiert, denn um 07.00 muss bereits gearbeitet werden, außerdem wird meine Arbeitszeit an andere Klienten genau weiterverrechnet. Es ist auch ärgerlich, dass sich immer wieder die Ergebnisse vom Pendlerrechner ändern und im Nachhinein nicht mehr berechnet bzw. nachvollzogen werden können. Bitte daher um Berücksichtigung wie in den Vorjahren, da die öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar sind, da ich immer zu spät kommen würde.

Ad) spezielle Wirbelsäulengymnastik als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen: Aus gesundheitlichen Gründen muss ich spezielle Wirbelsäulengymnastik ausüben. Da es sich hier, wie im Programm beschrieben, genau um solche gezielten Übungen gegen meine Bandscheibenprobleme handelt und der Beitrag mit € 50,00 für 15 Einheiten außerdem extrem günstig ist, habe ich mich zusätzlich für diese Wirbelsäulengymnastik SONNTAGS VORMITTAG entschieden, da ich erstens beim ***11***, etc. für nur eine Stunde Heilgymnastik denselben Betrag bezahlen musste, wofür ich hier 15 Einheiten besuchen kann und zweitens bewilligt die NÖGKK nur

für kurze Zeit eine Heilgymnastik und es ist für mich unzumutbar so viele Therapien zusätzlich zu den vielen anderen Krankheitskosten privat zu bezahlen.“

Mit Schreiben vom 24.04.2017 ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin um Vorlage folgender Unterlagen: „Gemäß [§ 265 Abs. 1 BAO](#) hat die Abgabenbehörde die Bescheidbeschwerde, über die infolge eines Vorlageantrages vom Verwaltungsgericht zu entscheiden ist, nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen dem Verwaltungsgericht vorzulegen. In diesem Zusammenhang werden Sie um Vorlage der in weiterer Folge angeführten Unterlagen und um Stellungnahme zur Sachverhaltsannahme der Abgabenbehörde sowie zu der seitens der Abgabenbehörde dazu vertretenen Rechtsansicht ersucht. Unstrittig dürfte aufgrund des bisherigen Verfahrens sein, dass Ausgaben für die Brillenfassungen (Re. 27.02.2015 220,00 Euro; Re. 12.05.2015 273,00 Euro) doppelt geltend gemacht wurden und die Krankheitskosten insoweit zu berichtigen waren. Zu den Beschwerdepunkten laut Vorlageantrag (Pkt. 1.-5.): 1. Fahrtkosten Podoloin ***4*** (350 km x 0,42 = 147,00 Euro) Im bisherigen Verfahren wurde lediglich eine Fahrtkostenaufstellung (7 Fahrten zu 50 km= 350 km) vorgelegt. Geeignete Nachweise betreffend die Notwendigkeit und tatsächliche Durchführung dieser Fahrten wurden nicht vorgelegt. Auch im Rahmen des Vorlageantrages wurden in diesem Zusammenhang nur Rechnungen betreffend die Jahre 2014, 2016 u. 2017 vorgelegt. Sie werden um Vorlage geeigneter Nachweise betreffend die Veranlassungsgründe für die im Jahr 2015 durchgeführten Fahrten ersucht. 2. Zuzahlung Kurkosten (Unterbringung ***7***, 1.248,40 Euro). Dieser Betrag setzt sich laut vorliegenden (Sammel-)Rechnungen vom 06.06.2015 wie folgt zusammen: Apotheke 13,00 Therme 28,00 Wellness Center 15 1.113,00 Verzeehr 94,40 Summe 1.248,40 1) Aufzahlung für Unterbringung im ***7*** inkl. Benützung ***1*** Therme (53,00 x 21 Tage) Hinsichtlich der Position „Apotheke“ liegt keine Detailrechnung vor, die Rückschlüsse auf die steuerliche Absetzbarkeit zulassen. Auch ist nicht nachvollziehbar, ob diese Position im Zusammenhang mit der Rechnung der „***12*** Apotheke“ vom 27.05.2015 steht. Bei den Positionen „Therme“ und „Verzeehr“ handelt es sich ganz offensichtlich um zusätzliche Ausgaben im Zusammenhang mit Thermenbesuchen und zusätzlicher Konsumation. Diese Ausgaben sind daher weder als außergewöhnlich noch als zwangsläufig zu qualifizieren. Die unter der Position „Wellness Center“ angeführte Aufzahlung in Höhe von 1.113,00 Euro (53,00 Euro x 21 Tage) resultiert aus der freiwillig gewählten, qualitativ höherwertigen Unterbringung im ***7*** anstatt der Unterbringung im Kurheim. Der Unabhängige Finanzsenat hat dazu in einem vergleichbaren Fall festgestellt, dass der Unterbringung in einem qualitativ höherwertigen Hotel das Merkmal der Zwangsläufigkeit fehlt. Es sei dem Berufungswerber zwar zuzustimmen, dass diese Unterbringung aufgrund des gesundheitlichen Allgemeinzustandes eine wesentliche Erleichterung darstelle, die Belastung wäre jedoch nur dann zwangsläufig gewesen, wenn sich der Berufungswerber aus tatsächlichen Gründen der Unterbringung in diesem Hotel hätte nicht entziehen können (UFS 07.12.2011, [RV/0402-S/11](#); hier: Aufzahlung für die Unterbringung im ***8*** ***6***). Gegen eine tatsächliche Unmöglichkeit der Unterbringung im Kurheim spricht der Umstand, dass der Kuraufenthalt diesfalls aufgrund der fehlenden „Kurfähigkeit“ vom zuständigen Krankenversicherungsträger nicht zu bewilligen gewesen wäre. Sie werden Sie in diesem

Beschwerdepunkt weiters um Bekanntgabe ersucht, inwieweit die geltend gemachten Kurkosten von einer privaten Krankenversicherung erstattet wurden. Ein diesbezügliches Ergänzungsersuchen vom 09.10.2016 blieb in diesem Punkt bis dato unbeantwortet. 3. Fahrtkosten zur Apotheken und Brillengeschäften Die diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag beschränken sich auf die Feststellung, dass diese als außergewöhnliche Belastungen anzusetzen seien, da die Fahrten nicht im Zusammenhang mit anderen Dingen des täglichen Bedarfs erfolgten. Das Bundesfinanzgericht ging in seiner Entscheidung vom 29.02.2016, RV/5101306/2015, unter Verweis auf Judikatur und Rechtsprechung davon aus, dass Fahrten zur Apotheke grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnen und daher steuerlich nicht zu berücksichtigen sind. Ausnahmen wären denkbar, wenn eine ärztliche Bestätigung vorgelegt werden kann, dass bestimmte Medikamente tatsächlich sofort notwendig sind. Da ein derartiger Nachweis nicht erbracht wurde, konnten die Fahrtkosten, welche bei Fahrten zu verschiedenen Apotheken angefallen sind, steuerlich keine Berücksichtigung finden. Derartige Nachweise über die sofortige Notwendigkeit der angeschafften Arzneimittel liegen auch im gegenständlichen Beschwerdefall nicht vor. Der behauptete ausschließliche Veranlassungsgrund für die Fahrten nach ***10*** und ***14***, ausschließlich aufgrund notwendiger Besorgungen von Medikamenten in der ***13*** Apotheke in ***10*** bzw. in der ***15*** in ***14***, scheinen schon aus dem Grund wenig glaubhaft, dass sich Ihre Arbeitsstätte in ***10*** befindet und sich diese Apotheken an Ihrem Arbeitsort bzw. auf dem Weg zu Ihrer Arbeitsstätte befinden. Dafür, dass die Besorgungen im Zusammenhang mit dem Aufsuchen der Arbeitsstätte in ***10*** erfolgten, sprechen auch die folgenden Details zu den Fahrten (beispielhafte Anführung): Tag Datum Zeit Fahrtzweck km Km-Geld: Do 26.03.2015 ***16***, ***10*** 42 17,64 16:44 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64 Di 31.03.2015 17:14 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64 Do 02.04.2015 16:53 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64 Mo 14.09.2015 16:52 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64. Auffallend ist dabei, dass diese Apothekenbesuche in ***10*** kurz nach Ende der Arbeitszeit (16:30 Uhr) erfolgten. Auch dass beispielsweise am 26.03.2015 ein Arztbesuch in ***10*** und die Fahrt zur Apotheke (Kauf Echinaphorce) jeweils vom Wohnort aus erfolgten, erscheint wenig glaubhaft. Es wäre bei diesem behaupteten Sachverhalt nicht verständlich, weshalb die Besorgung dieses Medikaments nicht in der dem Wohnort wesentlich näher gelegenen ***15*** in ***14*** erfolgte. Ausgeschlossen werden kann aus diesem Grund auch, dass die Fahrtkosten nach ***17*** (386 km x 0,42 = 162,12 Euro) ausschließlich durch die Besorgung von Arzneimitteln (Anm.: Fiederblasensalbe, 21,80 Euro) veranlasst waren. Weitere Ungereimtheiten ergeben sich auch bei den anderen, nach Ihren Angaben ausschließlich durch den angeführten Fahrtzweck veranlassten Fahrten: Tag Datum Zeit Fahrtzweck km Km-Geld Di 08.09.2015 ***18*** ***19*** 17:31 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64 Mo 14.09.2015 ***18*** ***20*** Physikalisches Institut ***10*** 42 17,64 16:52 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64 Do 29.10.2015 ***21*** ***10*** 42 17,64 ***22*** Optik, ***10*** 42 17,64 15:53 ***13*** Apotheke ***10*** 42 17,64. Es ist (auch) nicht glaubhaft, dass bei den beispielhaft angeführten Fahrten nach ***10*** jeweils am gleichen Tag eine Rückfahrt zum Wohnort und anschließend wieder eine weitere Fahrt nach ***10*** erfolgten.

Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Arztbesuche eine vorherige Terminvereinbarung erforderten, also planbar waren. Sie werden in diesem Zusammenhang auf die finanzstrafrechtlichen Konsequenzen bei unrichtigen Angaben in Abgabenerklärungen hingewiesen. Sie werden zum Beschwerdepunkt „Fahrtkosten“ ersucht Ihre Arbeitszeitznachweise ([§ 26 Arbeitszeitgesetz](#)) für das Jahr 2015 vorzulegen. Sollte ein derartiger Nachweis vom Arbeitgeber nicht geführt worden sein, werden Sie um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers über Ihre Abwesenheitstage (Urlaub, Krankenstand etc.) im Jahr 2015 ersucht. Weiters werden Sie um Erläuterung der in der Fahrtkostenaufstellung angeführten Fahrten „***23***, 320 km“ und „***31***, 224 km“ ersucht und den Veranlassungsgrund durch Vorlage geeigneter Unterlagen nachzuweisen.

4. Pendlerpauschale, Pendlereuro (1.476,00 bzw. 44,00 Euro) Laut dem mit dem Vorlageantrag vorgelegten Nachweis zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (L34 EDV, abgefragter Tag: 03.02.2015) ist die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke möglich und zumutbar. Das Pendlerpauschale beträgt demnach 696,00 Euro und er Pendlereuro 44,00 Euro jährlich. Gemäß [§ 3 Abs. 5 der Pendlerverordnung](#) ist das Ergebnis des Pendlerrechners nur dann nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass bei der Berechnung der Entfernung oder bei der Beurteilung der Zumutbarkeit eines Massenbeförderungsmittels unrichtige Verhältnisse berücksichtigt wurden. Im Vorlageantrag führen Sie dazu aus, dass laut Pendlerrechner die Gehzeit für die Wegstrecke Bahnhof ***10*** - Arbeitsstätte ***10***, ***30*** (Anm.: Entfernung lt. aktuellem Pendlerrechnerausdruck 1,1 km), mit nur 14 Minuten und die Ankunftszeit mit genau 07:00 Uhr kalkuliert worden sei und ein pünktlicher Arbeitszeitbeginn um 7.00 Uhr unter diesen Verhältnissen unmöglich gewesen wäre. Dazu ist festzustellen, dass Arbeitszeitbeginn nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte grundsätzlich jener Moment ist, an dem der Arbeitnehmer an dem Ort eintrifft, an dem er seine Arbeitsleistung zu erbringen hat und damit dem Arbeitgeber tatsächlich zur Verfügung steht. Die Zugrundelegung unrichtiger Verhältnisse kann daher mit dem Argument Arbeitszeitbeginn 7.00 Uhr nicht aufgezeigt werden. Zu den behaupteten Zugverspätungen und Wartezeiten bei Ampeln ist festzustellen, dass diese einerseits über die Behauptungsebene nicht hinausgehen und andererseits davon auszugehen ist, dass die üblichen verkehrsbedingten Gegebenheiten (zB Wartezeiten bei Straßenüberquerungen) bei der Berechnung der Zeit für den Gehweg bereits Berücksichtigung gefunden haben. Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wären daher in der in der im Ausdruck 134 EDV ausgewiesenen Höhe zu berücksichtigen (696,00 bzw. 44,00 Euro). Informativ werden Sie darauf hingewiesen, dass der aktuelle Pendlerrechner die Wegstrecke Wohnung - Arbeitsstätte mit gerundet 18 km ausweist (Park & Ride über Bahnhof ***24***) und daher dass Pendlerpauschale und ein Pendlereuro gegenwärtig nicht mehr zusteht.

5. Spezielle Wirbelsäulengymnastik Kursbeitrag 50,00 Euro, km-Geld 44,10 Euro). Bei dem vom Turnverein ***14*** angebotenen Trainingsprogramm handelt es sich um keine Heilbehandlung, sondern allenfalls um eine nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbare Vorbeugemaßnahme. Das Gleiche gilt im Übrigen für das Honorar und das km-Geld für die zahnärztliche Behandlung vom 09.04.2015 (Honorar 40,00 Euro, km-Geld 19,32 Euro), die im

Übrigen auch nicht belegmäßig nachgewiesen wurde. 6. Kostenersätze Krankenkasse: Die vorgelegten Honorarnoten verschiedener Wahlärzte (***25***) beinhalten an die Niederösterreichische Gebietskrankenkasse gerichtete Anträge auf Kostenrückerstattung. Die Ergänzungsersuchen vom 09. bzw. 10.08.2016 blieben in diesem Punkt bis dato unbeantwortet. Frage: In welcher Höhe wurden diese Honorare von der Gebietskrankenkasse bzw. von einer privaten Krankenversicherung erstattet? Um Vorlage geeigneter Nachweise wird ersucht. Laut vorgelegten Honorarnoten der Heilmasseurin ***26*** (2 Honorarnoten über jeweils 250,00 Euro) umfasste deren Tätigkeit jeweils 10 medizinische Heilmassagen nach Verordnung. Frage: In welcher Höhe wurden diese Honorare von der Gebietskrankenkasse bzw. von einer privaten Krankenversicherung erstattet? Um Vorlage geeigneter Nachweise wird ersucht. 7. Sonderausgaben und übrige Werbungskosten: Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht (siehe dazu auch Ergänzungsersuchen vom 13.02.2017).“

Mit Schreiben vom 17.05.2017 beantwortete die Beschwerdeführerin das Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes wie folgt: „Ad Brillenfassungen doppelt Eine korrigierte Aufstellung mit dem Titel "[Außergewöhnliche Belastungen](#) 2015 (korrigiert)" wurde bereits dem Antrag vom 02.04.2017 beigelegt, in der die € 220,00 und € 273,00 schon in Abzug gebracht wurden. (Wobei ich glaube, dass ich am 12.05.15 meine neue Sonnenbrille und meine neue Brille abgeholt habe und daher deshalb 2 Rechnungen habe) Eine korrigierte Aufstellung der a. g. Belastungen 2015 ist beigelegt. Ad 1. Fahrtkosten Podologin ***4*** (350 km x 0,42 = 147,00 Euro) Im Jahre 2015 sind lediglich Kontrolluntersuchungstermine in der Ordination ***33*** und keine zusätzlichen Kosten angefallen, wie im Antrag vom 02.04.2017 bereits erwähnt bzw. durch Belege nachgewiesen, weil der Rechnungsbetrag für 1 Paar podologische Einlagen vom 26.06.14 über € 280,00, die angefertigten Einlagen sowie die Pauschale für 1 Jahr podologische Therapien (Zeitraum 6/2014 bis 6/2015) samt diversen Änderungsarbeiten an den Einlagen beinhaltet. Ich werde von Frau ***5*** ca. alle 2 Monate, manchmal auch monatlich, je nach Notwendigkeit, in die Ordination hinbestellt und untersucht. Bei diesen Untersuchungen bleiben meine Einlagen dort, und werden je nach Befunderstellung neu überarbeitet. Da nicht alle Umarbeitungsarbeiten in der Pauschale abgedeckt sind, wie z.B.; ein neuer Überzug der Einlagen, erhielt ich am 19.12.16 eine zusätzliche Rechnung zur jährlichen Pauschale. Für den Zeitraum 6/2015-6/2016 und den Zeitraum 6/2016-6/2017 wurden die Honorare erst am 23.01.2017 im Nachhinein gestellt und daher hatte ich im Jahre 2015 keine Kosten. Zusätzliche Nachweise gibt es nicht. Lediglich meine Kalendereintragungen, die ich in den KM-Aufstellungen angegeben habe. Bitte um Berücksichtigung der Fahrtkosten von € 147,00. Ad 2. Zuzahlung Kurkosten (Unterbringung ***7***, korrigierte 1.113,00 Euro). Aufgrund des ärztlichen Kurantrages, der von Frau ***18*** bewusst aufgrund meines gesundheitlichen Zustandes für den ***7*** gestellt wurde und der erfolgten Bewilligung durch den Sozialversicherungsträger, der auch die Kurkosten übernommen hat, erfolgte der Kuraufenthalt im ***7***. Der ***7*** ist wie die anderen Kurhotels im Folder, den ich vom Kurzentrum erhalten habe, als Kurhotel ganz normal aufgelistet. Die tägliche Haushaltersparnis von € 5,23 Je Tag wurde von mir abgezogen. Bitte daher die Kurkosten inkl. Zuzahlung als a. g. Belastungen zu berücksichtigen. Bei der Position Apotheke €

13,00 handelt es sich um die Rechnung der ***12*** Apotheke. Da ich die Apotheken-Rechnungen extra sortiert und aufgelistet habe, wurde dieser Betrag bereits in der Aufstellung „a. g. Belastungen 2015“ geltend gemacht und übersehen, dass dieser auch vom ***7*** in der Hotelrechnung berücksichtigt wurde. Korrigierte Aufstellung Kurkosten, Kopien Kurantrag und Bewilligung sind beigelegt. Keine Vergütung von einer privaten Krankenversicherung erhalten, da keine Versicherung für Kurkosten vorhanden ist. Bereits per Mail am 11.8.16 mitgeteilt Ad 3. Fahrtkosten zu Apotheken und Brillengeschäften: Zu diesem Punkt ziehe ich den Antrag zurück. Ad) Fahrtkosten ***23*** 320 km und ***31*** 224 km ***23***: ***23***, Facharzt für Dermatologie (Kassenarzt) aus ***32*** (früher in ***28***) ist seit vielen Jahren der Hautarzt meines Vertrauens und notwendige operative Eingriffe lasse ich seitdem immer von ihm vornehmen, da er über meine Vorerkrankungen Bescheid weiß und er kleine Operationen in der Ordination sofort ambulant durchführt. ***31***: Therapie im Kurzentrum ***31*** - Vom Kurzentrum wurden die € 40,00 erst per 21.01.16 abgerechnet. Da diese Rechnung am Postweg dann auch noch verloren ging, wurde diese erst am 08.08.16 beglichen. Daher habe ich im Jahre 2015 keine Kosten angesetzt. Rechnung Kurzentrum u. Zahlungsbestätigung beigelegt - bitte beide Fahrtkosten als a. g. Belastungen berücksichtigen. Ad 4. Pendlerpauschale. Pendlereuro (1.476,00 bzw. 44,00 Euro) PP € 696,00 und Pendlereuro € 44,00 lt. bereits vorliegenden Pendlerrechner vom 02.02.2015 bitte berücksichtigen Ad 5, Spezielle Wirbelsäulengymnastik (Kursbetrag 50,00 Euro, km-Geld 44,10 Euro) Zu diesem Punkt ziehe ich den Antrag zurück. Eine korrigierte Aufstellung der a. g. Belastungen 2015 ist beigelegt. Ad 6. Kostenersätze Krankenkasse: Die im Jahre 2015 erhaltenen Vergütungen der Krankenkasse betrugen € 77,37. Eine korrigierte Aufstellung der a. g. Belastungen 2015 ist beigelegt. Der Antrag an die private Krankenversicherung für die Rechnungen 2015 wurde erst im März 2016 eingereicht und erfolgte somit erst nach Einreichen der Arbeitnehmerveranlagung 2015, die bereits am 18.2.16 elektronisch eingereicht wurde. Bei der Erstellung der ANV 2015 war daher keine Höhe der Vergütung bekannt, da diese erst im Jahre 2016 erfolgte. Bereits per Mail am 11.8.16 mitgeteilt, dass im Jahre 2015 keine Vergütungen von der privaten Krankenversicherung erfolgten. Die letzte Vergütung war im Jahre 2014. Aufstellung Vergütung für 2015 vom 02.03.2016 der privaten Krankenversicherung wurde beigelegt. Ad Heilmasseurin ***26***. Da beide Rechnungen aus 2015 erst im Jahre 2016 bei der Krankenkasse eingereicht wurden, erfolgten die Vergütungen von € 40,00 (je € 20,00) auch erst 2016. Vergütung von privater Krankenversicherung w.o. beschrieben erst 2016 erhalten. Eine korrigierte Aufstellung der a. g. Belastungen 2015 ist beigelegt. Ad 7. Sonderausgaben und übrige Werbungskosten Nachweise wurden beigelegt. Zusammenstellung: a.g. Belastungen 2015 (korrigiert) Medikamente & Arzthonorare € 2.849,45 KM-Gelder 2.180 km 0,42 € 915,60 (Ärzte, Physikalische Therapien) Krankheitskosten 2015 € 3.765,05 730“

Mit Vorlagebericht vom 01.06.2017 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Dazu führte das Finanzamt Folgendes aus: „Sachverhalt: Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war bzw. ist die Höhe folgender Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen strittig: 1. Werbungskosten 1.1. Pendlerpauschale und Pendlereuro (1.476,00 bzw. 44,00 Euro) In der Beschwerde vom 12.09.2016 wurde für die Fahrten zwischen der Wohnung in ***34*** und der Arbeitsstätte in ***10*** die Berücksichtigung des Pendlerpauschales gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988](#) in Höhe von 1.476,00 Euro und des Pendlereuro gemäß [§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) in Höhe von 44,00 Euro beantragt. Die für die Bemessung des Pendlerpauschales maßgebliche Entfernung zwischen der Wohnung in ***34*** und der Arbeitsstätte in ***10*** beträgt laut vorgelegter Erklärung L34 EDV 22 km, die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist zumutbar (V-Akt, Bl. 97/2015). In der Vorhaltsbeantwortung vom 17.05.2017 wird das Beschwerdebegehren hinsichtlich des Pendlerpauschales auf 696,00 Euro eingeschränkt (Pendlereuro unverändert 44,00 Euro). Diese Beträge entsprechen nunmehr dem Ergebnis des übermittelten Nachweises L34 EDV (abgefragter Tag 03.02.2015). Seitens der Abgabenbehörde bestehen keine Einwände gegen die Berücksichtigung des Pendlerpauschales in Höhe von 696,00 Euro und des Pendlereuros in Höhe von 44,00 Euro. 1.2. Arbeitsmittel (166,89 Euro) Diese Position umfasst die AfA für den am 16.10.2015 angeschafften Laptop sowie die Ausgaben für Computierzubehör (Maus, Drucker). Da eine ausschließliche berufliche Verwendung des im Haushalt der Bf. befindlichen Laptops der Lebenserfahrung widerspricht wird seitens der Abgabenbehörde beantragt, diese Aufwendungen in Anlehnung an die Schätzungsrichtlinie in der Rz 339 der [LStR 2002](#) um einen 40 %-igen Privatanteil zu kürzen (beruflich veranlasst daher 100,13 Euro). 1.3. Reisekosten (568,62 Euro) Unter dieser Position sind die mit dem km-Geld geschätzten Fahrtkosten und der Verpflegungsmehraufwand im Zusammenhang mit verschiedenen Fortbildungsveranstaltungen erfasst. Die Fahrten vom Wohnort ***34*** zu den Fortbildungsveranstaltungen bei der WKO ***10*** erscheinen nicht glaubhaft, weil bei einem Arbeitsende um 16.30 Uhr für die in ***10*** beschäftigte Bf., eine (neuerliche) Anreise um 16.45 Uhr vom 17 km entfernten Wohnort nach ***10*** kaum möglich ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Bf. die Fortbildungsveranstaltungen direkt von ihrer Arbeitsstätte in ***10*** aus besuchte. Nach den Erläuternden Bemerkungen zu [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) idF des StRefG 2000 BGBl. I 1999/106 (RV 1766 XX.GP) sind Fahrtkosten im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungen im tatsächlichen Ausmaß zu berücksichtigen, soweit sie nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten sind (Aufwendungen für zusätzliche Wegstrecken). Dass zusätzliche Wegstrecken im Zusammenhang mit diesen Fortbildungsveranstaltungen zurückgelegt wurden erscheint aus den oben angeführten Gründen nicht glaubhaft. Mangels Vorliegens von beruflich veranlassten Reisen (sowohl Arbeitsstätte als auch Ausbildungsstätte in ***10***) ist auch die Berücksichtigung eines Verpflegungsmehraufwandes gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) im Zusammenhang mit diesen Fortbildungsveranstaltungen nicht möglich. Das Gleiche gilt für den geltend gemachten Verpflegungsmehraufwand im Zusammenhang mit den Fortbildungsveranstaltungen in ***14*** und ***27*** (Anm.: Fortbildungsveranstaltungen im Nahbereich der Arbeitsstätte, unter 25 km). Die Parkgebühr

anlässlich des Besuchs des Seminars „Personalverrechnung“ in ***28*** ist mit dem Kilometergeld abgegolten (zB UFS 21.03.2007, [RV/0025-F/07](#)). Es wird daher beantragt, beruflich veranlasste Reisekosten nur in Höhe von 229,62 Euro zu berücksichtigen (Details siehe Tabelle „Werbungskosten“). Nach Ansicht der Abgabenbehörde sind aus den oben angeführten Gründen, neben dem Pendlerpauschale (696,00 Euro) und den Beiträgen zu Berufsverbänden (36,00 Euro), auf das Pauschale anrechenbare Werbungskosten in Höhe von 765,65 Euro insgesamt zu berücksichtigen (Details siehe Tabelle „Werbungskosten“).

2. Außergewöhnliche Belastung Laut den im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 17.05.2017 vorgelegten (berichtigten) Aufstellungen wird nunmehr die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 5.549,00 Euro (Medikamente und Arzthonorare 2.849,45 Euro, km-Gelder 915,60 Euro, Kosten Kuraufenthalt 1.783,95 Euro) beantragt. Nach Ansicht der Abgabenbehörde sind diese außergewöhnlichen Belastungen um folgende Beträge zu berichtigen (zu kürzen):

2.1 Fahrtkosten iZm Zahnprophylaxe (19,32 Euro) In der im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung übermittelten (berichtigten) Aufstellung „Medikamente u. Arzthonorare“ wurden die Kosten für die Behandlung (40,00 Euro) offensichtlich deshalb nicht mehr berücksichtigt, weil es sich dabei um keine Heilbehandlung, sondern um eine (nicht absetzbare) Vorbeugemaßnahme handelt (zB UFS 25.09.2008, [RV/2463-W/08](#)). Die in diesem Zusammenhang angefallenen Fahrtkosten (19,32 Euro) sind aus dem gleichen Grund nicht als außergewöhnliche Belastung absetzbar.

2.2. Aufzahlung Kuraufenthalt für private Unterbringung (1.113,00 Euro) Aufzahlungen für eine qualitativ höherwertige Unterbringung anlässlich eines Kuraufenthaltes sind nach der Rechtsprechung nur dann absetzbar, wenn sich der Abgabepflichtige diesen Ausgaben aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Dass die Unterbringung in einem qualitativ höherwertigen Hotel aufgrund des gesundheitlichen Allgemeinzustandes eine wesentliche Erleichterung darstellt, ist für die Erfüllung des Merkmales der Zwangsläufigkeit nicht ausreichend (UFS 07.12.2011, [RV/0402-S/11](#)).

2.3. Kostenersatzes NÖ GKK u. private Versicherung (40,00 Euro bzw. 612,11 Euro) Die Bf. vermeint, dass ein Abzug dieser Ersätze aus dem Grund nicht vorzunehmen sei, weil diese erst im Jahr 2016 zugeflossen sind. Dazu ist festzustellen, dass nur ein endgültiger Vermögensabfluss zu einer außergewöhnlichen Belastung führen kann. Ersatzleistungen durch Dritte kürzen daher die abzugsfähigen Ausgaben, auch wenn sie erst in einem späteren Jahr zufließen (Rz 822 [LStR 2002](#) und dort zitierte Rechtsprechung des VwGH). Nach Ansicht der Abgabenbehörde sind daher außergewöhnliche Belastungen (vor Abzug des Selbstbehaltes) in Höhe von 3.764,57 Euro zu berücksichtigen (Details siehe Tabelle „Außergewöhnliche Belastung“).

Mit Beschluss vom 03.02.2021 forderte das Bundesfinanzgericht die Beschwerdeführerin auf, zur Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 01.06.2017 Stellung zu nehmen und die erforderlichen Nachweise zu erbringen.

Mit Schreiben vom 23.02.2021 beantwortete die Beschwerdeführerin das Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes, übermittelte weitere Belege und führte dazu im Wesentlichen Folgendes aus: „1. Werbungskosten: 1.1. Pendlerpauschale und Pendlereuro (1.476,00 bzw. 44,00) Die Beträge wurden aufgrund meiner Online-Abfrage vom 18.06.2014 für 2015 beantragt. Wie bereits

*im Voranfrageantrag vom 02.04.2017 begründet, betragen die tatsächlichen Autokilometer 22 km und es ist trotz Einrechnung von Zugverspätungen und Ampeln nicht möglich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln pünktlich an meinem Arbeitsplatz zu erscheinen. Im Pendlerrechner scheinen auch jedes Jahr andere KM (zwischen 18 km und 22 km) auf, obwohl sich die öffentlichen Verkehrsmittel nicht verändert haben. Die Online-Berechnung 2015 mit der Kürzung war meiner Meinung nach daher nicht richtig und ich habe bei der ANV 2015 deshalb weiterhin die Berechnung lt. Online-Abfrage vom 18.06.2014 angesetzt. Bitte nun die gekürzten 696,00 bzw. die unveränderten 44,00 zu berücksichtigen. 1.2. Arbeitsmittel: 100 % angesetzt, da ein weiterer privater Laptop bzw. Standcomputer vorhanden Akzeptiere den 40 % gen Privatanteil 1.3. Reisekosten: Meine Arbeitszeit beträgt 35 h /Woche und ist 3x pro Woche bis 13:00 Uhr und 2x pro Woche bis 16:30, daher wurde KM-Geld beantragt. 2. Außergewöhnliche Belastung: 2.1 Fahrtkosten: Da ich den Beleg über die Mundhygiene nicht mehr nachweisen konnte, habe ich diesen aus der Aufstellung gestrichen. 2.2. Aufzahlung Kuraufenthalt 2015: Wie bereits ausführlich im Schriftverkehr mit dem Finanzamt erwähnt, wären die anderen Unterkünfte in Warmbad ***6*** wegen meines schlechten Gesundheitszustandes (diverse Bandscheibenvorfälle, Schulter-OP, etc..) aufgrund der weiten Entfernung für mich nicht zumutbar gewesen. (...) 2.3 Kostenersätze Versicherungen: Die ANV wurde am 18.02.2016 eingereicht, da die Rechnung über die EUR 40,- erst danach bei der NÖGKK eingereicht wurde, konnte ich die Vergütung noch nicht berücksichtigen. Ebenso erfolgte die Einreichung bei der privaten Versicherung erst nach dem 18.02.2016 und konnte daher auch nicht berücksichtigt werden, da die Beträge im Vorhinein nicht bekannt sind.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt, Beweiswürdigung:

Die Beschwerdeführerin hat ein medizinisch diagnostiziertes Rückenleiden, wodurch sie unter Berücksichtigung anderer Erkrankungen zu 20% behindert ist. Durch ihre Erkrankung fallen diverse Krankheitskosten an. Sie pendelt zu ihrem knapp über 20 Km entfernten Arbeitsplatz in ***10*** und arbeitet dort 35 Stunden, wobei der Dienst drei Mal wöchentlich um 13h und zwei Mal wöchentlich um 16h30 endet. Sie hat im Beschwerdezeitraum einen Kuraufenthalt absolviert, bei dem Kurkosten angefallen sind. Zusätzlich sind der Beschwerdeführerin Fahrtkosten zu diversen Seminaren angefallen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

2.1.1. Außergewöhnliche Belastung:

Gemäß [§ 34 EStG 1988](#) sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, sofern sie die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen gem. [§ 34 Abs. 3 EStG 1988](#) dann, wenn sich der Steuerpflichtige ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die belangte Behörde beantragte im Vorlagebericht die Zuerkennung von außergewöhnlichen Belastungen unter Berücksichtigung der Ersatzleistungen insgesamt iHv. EUR 3.764,57 und wies das Beschwerdebegehren der Beschwerdeführerin teilweise ab, da die Aufzahlung auf den Kuraufenthalt für die private Unterbringung der Beschwerdeführerin iHv. EUR 1.113,00 nicht zwangsläufig entstanden wären.

Dazu ist auszuführen: Aufzahlungen für eine qualitativ höherwertige, bzw. günstig gelegene Unterbringung anlässlich eines Kuraufenthaltes sind nach der Rechtsprechung nur dann absetzbar, wenn sich der Abgabepflichtige diesen Ausgaben aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe des Aufwandes nach, gegeben sein (VwGH 20.6.1995, [92/13/0181](#)).

Dass die Unterbringung in einem qualitativ höherwertigen Hotel, das eine geringe Entfernung zur Therme aufweist, aufgrund des gesundheitlichen Allgemeinzustandes der Beschwerdeführerin eine wesentliche Erleichterung darstellt, ist für die Erfüllung des Merkmales der Zwangsläufigkeit nicht ausreichend (UFS 07.12.2011, [RV/0402-S/11](#)). Für eine Zwangsläufigkeit ist nämlich eine medizinische Indikation notwendig, die im vorneherein durch ein ärztliches Attest verschrieben worden sein muss (VwGH 11.2.2016, [2013/13/0064](#)). Andernfalls ist nicht von einer außergewöhnlichen Belastung auszugehen (BFG 17.09.2018, [RV/7100605/2014](#)).

Da die Beschwerdeführerin ein ärztliches Attest vorgelegt hat, dass sie als gehfähig bezeichnet, keine Notwendigkeit der Beistellung einer Begleitperson attestiert (siehe ärztliches Attest ***18***, Kurverschreibung) und sie sich in der Stellungnahme an das Bundesfinanzgericht vom 23.02.2021 selbst für den Beschwerdezeitraum als gehfähig bezeichnet hat, ist das Argument der Beschwerdeführerin, sie hätte eine Wegstrecke zum Kurzentrum von einer anderen, weiter entfernten Unterbringung aus nicht zurücklegen können, nicht zu erweisen.

Somit liegt die Zwangsläufigkeit für die erhöhten Kurunterbringungskosten iHv. EUR 1.113,00 im konkreten Fall nicht vor. Es konnte nämlich durch das Fehlen einer medizinischen Indikation aufgrund eines ärztlichen Attestes (zB mangelnde Gehfähigkeit, etc...) von der Beschwerdeführerin nicht ausreichend nachgewiesen werden, dass eine Unterbringung in einer nahen Vertragseinrichtung mit angemessenen Aufenthaltskosten nicht zumutbar gewesen wäre (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 34 Tz 78; UFS 16.12.2011, [RV/3957-W/10](#)).

Betreffend die als außergewöhnliche Belastung beantragten Fahrtkosten konnten trotz wiederholter Aufforderung der belangten Behörde seitens der Beschwerdeführerin keine Nachweise (wie zB. ein Fahrtenbuch, etc..) erbracht werden, dass diese Reisen tatsächlich mit dem eigenen Kfz durchgeführt worden sind. Aus diesem Grund sind die Fahrtkosten bzw. die beantragten Kilometergelder nicht als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen. Die Beschwerdeführerin hat die entsprechenden Nachweise nicht erbracht (VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#)).

2.1.2. Werbungskosten:

2.1.2.1. Pendlerpauschale:

Da die belangte Behörde und die Beschwerdeführerin in diesem Punkt zuletzt übereinstimmend beantragt haben, dass eine Pendlerpauschale iHv. EUR 696,00 und ein Pendlereuro iHv. 44,- festzusetzen ist, da die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar erscheint, ist dieser Punkt nicht mehr strittig.

2.1.2.2. Arbeitsmittel:

Da die belangte Behörde und die Beschwerdeführerin in diesem Punkt zuletzt übereinstimmend beantragt haben, dass Arbeitsmittel unter Kürzung des Privatanteils im Ausmaß von 40% festzusetzen ist, ist dieser Punkt ebenfalls nicht mehr strittig. Arbeitsmittel nach Kürzung des Privatanteils sind somit im Ausmaß von 40% iHv. EUR 100,13 festzusetzen.

2.1.2.3. Beiträge zu Berufsverbänden:

Diese betragen unstrittig iHv. EUR 36,-.

2.1.2.4. Fachliteratur:

Die Werbungskosten aufgrund von Fachliteratur betragen unstrittig EUR 24,90.

2.1.2.5. Reisekosten zu Fortbildungsveranstaltungen:

Von den gesamt von der Beschwerdeführerin beantragten Reisekosten iHv. EUR 568,62 hat die belangte Behörde lt. Vorlagebericht EUR 229,62 als Werbungskosten anerkannt.

Eine Reise iSd. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) liegt idR. erst bei einer Entfernung von 20 bis 25 Kilometer vom Mittelpunkt der Tätigkeit vor (VwGH 11.6.1991, [91/14/0074](#)). Aus diesem Grund hat die belangte Behörde den Verpflegungsmehraufwand iHv. EUR 145,20 nicht anerkannt.

Die Parkgebühr von EUR 9,- hat die belangte Behörde mit der Zuerkennung des Kilometergeldes unter Verweis auf UFS 21.03.2007, [RV/0025-F/07](#) als abgegolten angesehen.

Die restlichen EUR 184,80 entfallen auf Aufwendungen für Fahrten zu Seminarveranstaltungen. Von insgesamt vierzehn Fahrten entfallen acht Fahrten auf Seminarveranstaltungen, die am selben Ort (***10***) stattgefunden haben, an dem sich die Arbeitsstätte der Beschwerdeführerin befindet, womit es sich bei den beantragten Reisekosten iHv. EUR 114,24 nicht um Reisen iSd. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) handelt. Eine Reise mit beantragten Kosten iHv. EUR 6,30 hat ins ca. zwölf Kilometer entfernte ***14*** stattgefunden, weshalb es sich ebenso nicht um eine Reise iSd. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) handelt.

Als Reisen iSd. [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) sind somit die folgenden Reisen zu qualifizieren: nach ***28*** (drei Mal), nach ***35*** (einmal) und nach ***29*** (einmal). Die Kosten für die Fahrten nach ***28*** hat die belangte Behörde zuerkannt. Für die restlichen Fahrten nach ***35*** (Reisekosten EUR 67,20+26,40) und nach ***29*** (Reisekosten EUR 19,32+8,80), das sind insgesamt EUR 121,72, konnten seitens der Beschwerdeführerin keine Nachweise (zB. Arbeitszeitbestätigungen, Fahrtenbuch, etc..) erbracht werden, dass diese Reisen tatsächlich mit dem eigenen Kfz durchgeführt worden sind. Die Beschwerdeführerin hätte gemäß der Mitwirkungsverpflichtung des [§ 138 BAO](#) und der damit normierten Beweisbeschaffungspflicht diesbezüglich entsprechende Nachweise zu erbringen gehabt (VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#)), die sie nicht erbracht hat. Aus diesem Grund werden die Reisekosten, da zT. glaubhaft gemacht, hiermit im Ausmaß von 50% der oben genannten Summe, das sind EUR 60,86 geschätzt. Somit sind abziehbare Reisekosten insgesamt iHv. EUR 290,48 festzusetzen.

2.1.2.6. Aus- und Fortbildungskosten:

Diese betragen unstrittig EUR 411,-.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass sie nicht verstehe, warum im Zuge des Beschwerdeverfahrens Abzugspositionen näher hinterfragt bzw. Nachweise erbracht werden müssen, obwohl diese im Erstbescheid bereits anerkannt worden sind, ist zu entgegnen, dass es sich als die übliche Verwaltungspraxis darstellt, im Beschwerdeverfahren auch andere, als die in der Beschwerde angefochtenen Positionen, zu überprüfen.

Diese Befugnis hat gem. [§ 279 BAO](#) auch das Bundesfinanzgericht, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, wobei diese Befugnis nur durch die Sache - den Inhalt des Spruches des Bescheides - begrenzt ist. Das bedeutet, dass die Änderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichtes ebenso nicht durch die Beschwerdepunkte eingeschränkt ist (VwGH 25.6.2008, [2006/15/0292](#)).

Aus den oben genannten Gründen ist spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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 im konkreten Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht - siehe die im Erkenntnis zitierte VwGH-Judikatur - ist eine ordentliche Revision nicht zulässig. Die Frage, ob triftige medizinische Gründe für die Beurteilung einer außergewöhnlichen Belastung vorliegen, ist von den Umständen des Einzelfalles abhängig, die in freier Beweiswürdigung gem. [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zu beurteilen waren. Es handelte sich hierbei um Tat- und nicht um Rechtsfragen.

Wien, am 11. März 2021