

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 9. Juni 2022 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 13. Mai 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer hat am 21. Februar 2022 seine elektronische Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 abgegeben.

Darin hat der Beschwerdeführer unter anderem das Pendlerpauschale (KZ 718) mit € 2.568,00 der Pendlereuro (KZ 110) mit € 110,00, Gewerkschaftsbeiträge (KZ 717) mit € 238,50, sonstige Werbungskosten (KZ 724) mit € 136,80 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Krankheitskosten (KZ 730) mit € 536,00 sowie andere außergewöhnliche Belastungen (KZ 724) von € 3.800,00 als eigene außergewöhnliche Belastungen und für die Töchter \*\*\*1\*\*\* (€ 975,00) sowie \*\*\*2\*\*\* (€ 524,50) ebenfalls Belastungen geltend gemacht.

Der zu diesen Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen vom Finanzamt am 22. Februar 2022 in die Databox des Beschwerdeführers zugestellte Vorhalt des Finanzamtes blieb unbeantwortet.

Im ebenfalls elektronisch zugestellten Einkommensteuerbescheid 2021 vom 13. Mai 2022 wies das Finanzamt darauf hin, dass die Unterlagen, um deren Vorlage ersucht worden war, nicht übermittelt worden seien, weswegen nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt worden seien. Dementsprechend blieben das Pendlerpauschale, der Pendlereuro, die Krankheitskosten des Beschwerdeführers und die von ihm persönlich geltend gemachten anderen außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt unberücksichtigt. Die Krankheitskosten der Kinder wurden rechnerisch einbezogen, erreichten jedoch nicht die Höhe des Selbstbehaltes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988).

In der am 9. Juni 2022 elektronisch eingebrachten Beschwerde übermittelte der Beschwerdeführer nochmals die ursprünglichen Daten der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung, korrigierte die (eigenen) Krankheitskosten jedoch auf € 567,40. Sein Begehren begründete er damit, dass (das Finanzamt) seinen (Antrag auf) Pendlerpauschale und die Krankheitskosten seiner Kinder und die Mehrbelastung seiner älteren Tochter durch Schulgeld unbeachtet gelassen habe.

Im Vorhalt vom 7. Juli 2022 ersuchte das Finanzamt erneut (Zustellung in der Databox) um die Vorlage der für die Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen maßgeblichen Unterlagen. Wieder blieb dieses Auskunftersuchen unbeantwortet.

Mit der Beschwerdevorentscheidung 8. September 2022 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt mit der Begründung, dass Beschwerdeführer der in die Databox zugestellten Aufforderung vom 7. Juli 2022, die noch benötigten Unterlagen betreffend der beantragten Aufwendungen beizubringen, nicht Folge geleistet habe, als unbegründet abgewiesen.

Mit dem als „*Beschwerde gegen die Beschwerdevorentscheidung*“ bezeichneten Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, welchen der Beschwerdeführer am 7. Oktober 2022 in den Briefkasten des Finanzamtes eingeworfen hatte, erklärte der Beschwerdeführer, dass er die gesetzte Frist versäumt habe, da es zu einer Verzögerung beim Einholen der fehlenden und benötigten Unterlagen gekommen sei.

Dem beigefügt war eine Kopie des Vorhaltes vom 7. Juli 2022, in welchem der Beschwerdeführer händisch ergänzt hat, die beantragte außergewöhnliche Belastung von € 3.800,00 nicht zu gewähren, da es sich um Schulgeld gehandelt habe.

Weiter beigelegt war eine Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro (Ausdruck aus dem Pendlerrechner), in welchem das Pendlerpauschale mit € 2.568,00 und der Pendlereuro mit € 108,00 jährlich (€ 9,00 monatlich) beziffert wird.

Die übrigen Beilagen bestanden aus sechs Rechnungen über Bioresonanzbehandlungen für die Tochter \*\*\*1\*\*\* (€ 749,95), drei Rechnungen für die Bioresonanzbehandlung der Tochter \*\*\*2\*\*\* (€ 285,00), eine Rechnung über den Erwerb einer Brille für die Tochter \*\*\*2\*\*\* (€ 239,50) und sechs Rechnungen über Zahnbehandlungen des Beschwerdeführers (€ 568,58).

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer hatte laut Erklärung zur Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros im Jahr 2021 von seinem Wohnort zum Arbeitsort 54 km an mehr als zehn Tagen im Monat zurückzulegen, wobei aufgrund der Fahrzeit (Arbeitsbeginn 04:00 Uhr, Arbeitsende 16:30 Uhr) kein zumutbares öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung stand. Der Arbeitgeber hat dem Beschwerdeführer kein Kraftfahrzeug für den Arbeitsweg zur Verfügung gestellt.

Bei den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen hat der Beschwerdeführer € 808,08 für eigenen Zahnbehandlungskosten und die Brille seiner Tochter durch Rechnungen nachgewiesen.

Für die Behandlung seiner Töchter mittel Bioresonanz hat der Beschwerdeführer Rechnungen vorgelegt (€ 1.034,95) jedoch keine ärztliche Verschreibung oder ärztlichen Therapieauftrag (samt Begleitung) vorgelegt.

Seine ursprüngliche Abgabenerklärung hat der Beschwerdeführer insofern eingeschränkt als er € 3.800,00 an Schulgeld nicht mehr als außergewöhnliche Belastung geltend machen will.

### **2. Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem (übereinstimmenden) Vorbringen der Parteien und dem Einblick in die Datenbanken der Finanzverwaltung soweit diese dem Bundesfinanzgericht zugänglich sind.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

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

##### **A) Pendlerpauschale und Pendlereuro**

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 in den im Beschwerdezeitraum geltenden Fassungen lautet auszugsweise:

„(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind auch: ...

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. ...

d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:

bei mehr als 40 km bis 60 km 2.568 Euro jährlich, ... .

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. ...

Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.“

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind also Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach Abs. 1 Z 6 dieser Gesetzesstelle zählen dazu auch die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese sind allerdings grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Der Verkehrsabsetzbetrag wurde beim Beschwerdeführer im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigt.

Es ist daher zu untersuchen, inwieweit der Beschwerdeführer für den Beschwerdezeitraum die Voraussetzungen für ein Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 im Sinne der lit. c oder d EStG 1988 erfüllt.

Mangels Vorhandenseins eines entsprechenden zumutbar benutzbaren öffentlichen Verkehrsmittels um 04:00 Uhr ist § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988 anzuwenden, wonach bei einer festgestellten Strecke für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 54 km das Pendlerpauschale von € 2.568,00 jährlich zusteht.

Diese Fahrten hat der Beschwerdeführer nach dem unwidersprochenen Vorbringen, welches seine Stütze im Lohnzettel des Beschwerdeführers findet, jedenfalls an mehr als 11 Tagen im Monat unternommen.

Da also der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für das Zuerkennen eines Pendlerpauschales für eine Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsort von 54 km ohne zumutbarer Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel entsprechend § 16 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 erfüllt, war der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben und der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2021 entsprechend abzuweisen.

Gleiches gilt im Prinzip für den Pendlereuro.

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 in der in den in den Beschwerde Jahren geltenden Fassungen lautet auszugsweise:

*„(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:*

*...*

*4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“*

Der Beschwerdeführer hatte im den Beschwerdejahr, wie oben geklärt wurde, einen Anspruch auf das „große“ Pendlerpauschale im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d EStG 1988. Damit hat er aber auch einen Anspruch auf den Pendlereuro in dem mit dem Pendlerrechner ermittelten Ausmaß (siehe oben). Dementsprechend war die Beschwerde auch in diesem Punkt stattzugeben und der angefochtene Bescheid abzuändern.

## B) Außergewöhnliche Belastungen

Außergewöhnliche Belastungen regelt der Gesetzgeber im dritten Teil des EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 [„Tarif“]) in den §§ 34 und 35.

Damit ist klargestellt, dass die da getroffenen Anordnungen nichts unmittelbar mit der persönlichen und sachlichen Einkommensteuerpflicht zu tun haben und auch Aufwendungen, welche bei den im zweiten Teil geregelten Einkunftsarten ausdrücklich für nicht abzugsfähig erklärt werden, wie etwa die im § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 genannten Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommen können, wenn sie die Voraussetzungen des § 34 EStG 1988 erfüllen.

Nach § 34 Abs. 1 Z 1-3 EStG 1988 sind Aufwendungen, welche weder Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben sind, als außergewöhnliche Belastung zu behandeln,

wenn sie außergewöhnlich sind, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Näher erläutert der Gesetzgeber in § 34 Abs. 2 EStG 1988, dass eine Belastung außergewöhnlich ist, soweit sie höher ist als jene, welche der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse erwächst.

Zwangsläufig ist nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung, wenn sich ihr der Steuerpflichtige aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird dadurch berücksichtigt, dass in § 34 Abs. 4 EStG 1988 gestaffelt nach Einkommen und Familienstand pauschale Selbstbehalte von sechs bis zwölf Prozent des Einkommens festgelegt werden.

§ 34 Abs. 6 EStG 1988 enthält eine abschließende Aufzählung, welche außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes bei der Ermittlung des Einkommensteuertarifes zu berücksichtigen sind (Katastrophenschäden, Berufsausbildung nach Abs. 8, Aufwendungen der Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9, Mehraufwendungen für Personen mit erhöhter Kinderbeihilfe, Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, welche anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, Mehraufwendungen im Sinne des § 35 Abs. 1 EStG 1988 soweit sie die pflegebedingter Geldleistungen übersteigen) und eine Verordnungsermächtigung für den Bundesminister für Finanzen, welche auch erlaubt, festzulegen, welche Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf den Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sind.

Betrachtet man all dies im Licht der gegenständlichen Beschwerde, so ist festzuhalten, dass in der Regel generell bei Krankheit tatsächliche Gründe für die Begründung der Zwangsläufigkeit bestehen (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0117; 4.9.2014, 2012/15/0136; 26.5.2010, 2007/13/0051). Dass dies auch bei der Brille der Tochter und bei der Zahnbehandlung des Beschwerdeführers der Fall ist, steht außer Zweifel, weswegen der Beschwerde für diese Beträge (€ 239,50 und € 568,58) stattzugeben war.

Aufwendungen in Zusammenhang mit der Behandlung einer Krankheit, die von der gesetzlichen Krankversicherung nicht übernommen werden oder diese übersteigen, sind nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann zwangsläufig, wenn sie aus medizinisch triftigen Gründen geboten sind.

Triftige Gründe liegen vor, wenn für den Steuerpflichtige konkrete medizinische Nachteile entstehen würden, die ohne die Höhe der Kosten verursachende Behandlung eintreten würden. Dies hat der Steuerpflichtige zu beweisen (VwGH 4.3.1986, 85/14/0149; 13.05.1986, 85/14/0181; 10.02.2016, 2013/15/0254).

Der Beschwerdeführer hat aber keine triftigen medizinischen Gründe glaubhaft gemacht, welche eine Bioresonanzbehandlung seiner Töchter notwendig gemacht hätten und auch keinen durch einen Mediziner betreuten Behandlungsplan vorgelegt und ist daher die Zwangsläufigkeit im Sinne des § 34 Abs. 3 EStG 1988 dieser Aufwendungen von gesamt € 1.034,95 zu verneinen und die Beschwerde insofern abzuweisen.

Letztendlich hat der Beschwerdeführer auch Schulgeld von € 3.800,00 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht, jedoch insofern die Beschwerde im Vorlageantrag wieder eingeschränkt, als er diesen Antrag wieder zurückgezogen hat.

Dazu ist anzumerken, dass Schulgeld wie alle anderen Unterhaltsleistungen, außer die Aufwendungen für eine Berufsausbildung außerhalb des Wohnortes nach § 34 Abs. 8 EStG 1988, wofür das Vorbringen des Beschwerdeführers keinen Hinweis bietet, gemäß § 34 Abs. 7 EStG 1988 durch die Familienbeihilfe, den Familienbonus Plus gemäß § 33 Abs. 3a EStG 1988, den Kindermehrbetrag gemäß § 33 Abs. 7 EStG 1988 sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 3 EStG 1988 abgegolten sind, und zwar auch dann, wenn nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat und allein deshalb eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nicht in Betracht käme.

Insgesamt bleibt die Summe der vom Beschwerdeführer rechtens geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen jedoch unter dem Selbstbehalt nach § 34 Abs. 4 EStG 1988, sodass diese rechnerisch keine Auswirkung auf die Höhe der vorzuschreibenden Steuerschuld haben.

### **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.

In diesem Erkenntnis wurden nur Rechtsfragen berührt, deren Beantwortung sich unmittelbar aus der Anwendung des bloßen Gesetzestextes ergeben, beziehungsweise entsprechend der zitierten herrschenden Judikatur und Lehre entschieden. Aus diesem Grund wurden keinen Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 14. Dezember 2022