

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Jänner 2023 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 als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin bezieht Einkünfte aus ihrer nichtselbständigen Arbeit vom Amt der *** Landesregierung und von der Stadtgemeinde ***.

Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2021

Die Beschwerdeführerin, bei der ein Grad der Behinderung von 60% festgestellt worden ist, machte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2021 folgende Beträge einkünftermindernd geltend:

Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice	733,98 €
Arbeitsmittel	1.196,03 €
Beruflich veranlasste Reisekosten	222,10 €
Sonstige Werbungskosten	4.071,83 €
Krankheitskosten	1.925,00 €
Ausgaben für Hilfsmittel im Zusammenhang mit Behinderung	5.974,81 €

Darüber hinaus beantragte sie die Berücksichtigung der Pauschbeträge für „Magenkrankheit, andere innere Erkrankung“ und „Zuckerkrankheit, Tuberkulose, Zöliakie, Aids“ in Höhe von 840,00 € sowie den pauschalen Freibetrag für das auf sie zugelassene Kfz in Höhe von 2.280,00 €.

Über Ersuchen der belangten Behörde legte sie eine Aufstellung der von ihr geltend gemachten Beträge und die dazugehörigen Belege vor und führte aus, sie sei als Beamtin im „Dauerhomeoffice“, daneben sei sie Gemeinderätin der ***1*** und im Vorstand der ***1*** sowie Mitglied des Aufsichtsrates des ***2*** und der ***3*** Ges.m.b.H..

Der Ausgangspunkt ihrer beruflichen Fahrten sei immer ihre Wohnadresse; für diese verwende sie immer ihr Privatauto. Ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden.

Einkommensteuerbescheid 2021

Im Zuge der Veranlagung wurden folgende Beträge als Werbungskosten berücksichtigt:

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	4.281,0 €
Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice	150,00 €
Werbungskosten für Homeoffice-Pauschale	300,00 €

Ein Betrag in Höhe von 2.287,76 € wurde als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt und ein Betrag in Höhe von 4.485,14 € wurde als Kosten aus der eigenen Behinderung ohne Selbstbehalt berücksichtigt. Diese Beträge setzen sich wie folgt zusammen:

	Brille	825,00 €
--	--------	----------

	Zahnarzt	1.100,00 €
	Fahrtkosten	22,87 €
AgB mit Selbstbehalt	Summe	2.287,76 €
	Arztkosten	712,75 €
	BVA Selbstbehalt	1.452,78 €
	Krankenbedarf	91,00 €
	Medikamente	1.548,77 €
	Fahrtkosten	714,84 €
AgB ohne Selbstbehalt	Summe	4.520,14 €

Aufgrund eines Rechenfehlers berücksichtigte die belangte Behörde jedoch einen Betrag in Höhe von 4.485,14 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt.

Der von der belangten Behörde unter dem Titel „Medikamente“ nicht anerkannte Betrag in Höhe von 270,27 € setzt sich wie folgt zusammen:

Omni-Biotic (Re vom 16.8.2021)	30,95 €
Schutzmaske (Re vom 12.3.2021)	1,60 €
Haedensa Salbe (Re vom 16.8.2021)	4,75 €
Trauma Salbe, ThermaCare Wärmumschläge (Re vom 22.12.2021)	53,50 €
Lipogel (Re vom 6.12.2021)	29,10 €
Vitamin C (Re vom 30.9.2021)	47,92 €
Vitamin C (Teil der Re vom 9.7.2021)	23,96 €
Lipogel, ThermaCare Wärmeauflagen, HerbaChaud Wärmepflaster (Teile der Re vom 24.2.2021)	78,49 €
Summe	270,27 €

In der Begründung führte die belangte Behörde aus:

„Werbungskosten: Die Abschreibung von Büromöbel ist nur im Zusammenhang mit dem Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmers möglich. Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben. Da der Tätigkeitsschwerpunkt als Politiker außerhalb des Arbeitszimmers liegt, konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden. Die Ausgaben für Ihre Tätigkeit im Homeoffice (ergonomisch geeignetes Mobiliar) wurden gewährt.

Die Kosten vom Mobiltelefon/Drucker/Bildschirm wurden um einen Privatanteil von 40% gekürzt.

Telefon bzw. Internetkosten stellen digitale Arbeitsmittel dar. Diese Aufwendungen wurden um ein vom Arbeitgeber bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigtes Homeoffice-Pauschale und Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale gekürzt.

Arztkosten: Die Zahnarztkosten wurden mit Selbstbehalt berücksichtigt, da die Kosten in keinem ursächlichen Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stehen.

BVA Selbstbehalt: Von den Ausgaben des Rehabilitationsaufenthalts/Krankenhausaufenthalts wurde eine Haushaltsersparnis (5,23 EUR täglich) abgezogen.

Krankenbedarf: Aufwendungen im Zusammenhang mit Corona (Impfung, Schutzmasken, Fahrtkosten, etc.) dienen der Gesundheitsvorsorge und stellen keine außergewöhnliche Belastung dar. Die geltend gemachten Rechnungen bezüglich der Schuheinlagen können wir nicht berücksichtigen. Aus den vorgelegten Unterlagen geht nicht hervor, ob diese Kosten in ursächlichen Zusammenhang mit der festgestellten Behinderung stehen.

Medikamente: Kosten für alternative Behandlungsmethoden oder z.B. homöopathische Präparate sind nur unter der Bedingung als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, dass ihre durch Krankheit bedingte Zwangsläufigkeit und Notwendigkeit durch ärztliche Verordnung nachgewiesen wird, d.h. vom Vorliegen medizinischer Gründe ausgegangen werden kann. Es konnten nur jene Nahrungsergänzungsmittel berücksichtigt werden die in direktem Zusammenhang mit Ihrer Behinderung stehen (Gutachten Sozialministeriumservice). Die Ausgaben (Pflaster, Vitamin C, etc.) wurden daher nicht anerkannt.

Fahrtkosten: Die Fahrtkosten zum Zahnarzt/Augenarzt wurden als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt.

Den Freibetrag für Behinderung konnten wir nicht berücksichtigen, weil Sie ganzjährig Pflegegeld bzw. andere pflegebedingte Geldleistungen bezogen haben.

Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel sind um ein vom Arbeitgeber bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigtes Homeoffice-Pauschale und Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale zu kürzen. In Ihrem Fall konnte daher nur der Betrag von 106,27 Euro berücksichtigt werden.

Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice konnten nur in Höhe des für die Veranlagung 2021 geltenden Höchstbetrages von 150,00 Euro berücksichtigt werden. Der Höchstbetrag für 2021 beträgt 300 Euro. Wurden bereits bei der Veranlagung 2020 derartige Werbungskosten berücksichtigt, reduziert sich der Höchstbetrag für 2021 auf die Differenz zwischen 300 Euro und dem bei Ihnen bei der Veranlagung 2020 berücksichtigten Betrag. Der Überschreibungsbetrag bleibt in den Veranlagungen 2022 bis 2023 innerhalb des Höchstbetrages von 300 Euro weiter abzugsfähig, wenn zumindest für 26 Tage im Homeoffice gearbeitet wird.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 4.512,87 Euro.“

Beschwerde:

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer fristgerecht erhobenen Beschwerde vor, sie befinde sich seit 13.03.2020 ausschließlich im Homeoffice (=Telearbeit), weshalb sie die volle Absetzbarkeit ihres Arbeitszimmers sowie der darin befindlichen Büromöbel beantrage. Dieser Raum sei der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und werde (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt.

Der Bildschirm und das Mobiltelefon würden (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt, zum einen als Politikerin, zum anderen für die berufliche Tätigkeit. Die Kosten für das Mobiltelefon und das Internet seien bereits auf 80% gekürzt worden.

Das Internet werde ebenfalls größtenteils für berufliche Zwecke genutzt; für ihre berufliche Tätigkeit müsse sie täglich auf den Server des Amtes der *** Landesregierung zugreifen.

Bei den Werbungskosten seien daher zusätzlich noch 14% Wohn- und Energiekosten in Höhe von 232,92 € zu berücksichtigen.

Aus dem Monatsjournal sei ersichtlich, dass sie im Jahr 2021 keinen einzigen Tag im Bürogebäude anwesend gewesen sei. Ihres Wissens sei ihr Arbeitsplatz im Bürogebäude bereits anderweitig vergeben worden.

Aufgrund ihrer Behinderung sei das Tragen von Schuheinlagen vom Orthopäden empfohlen worden; die Aufwendungen dafür stünden daher in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung. Einer Bestätigung des Hausarztes sei zu entnehmen, dass auch die

Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate in direktem Zusammenhang mit ihrer Behinderung stünden.

Auch der Besuch des Augenarztes 1x jährlich für eine bestimmte Untersuchung sei ihr aufgrund ihrer Behinderung empfohlen worden; die Fahrtkosten stünden daher ebenfalls in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung.

Zum Freibetrag für Behinderung merkte sie an, das Pflegegeld werde im Monat der Reha nicht ausbezahlt, weshalb zumindest 1/12 des Freibetrages zu berücksichtigen sei.

Da sie aufgrund ihrer Behinderung der Risikogruppe angehöre, sei ihr die Coronaimpfung nahegelegt worden.

Zusammengefasst beantrage sie daher die Werbungskosten zur Gänze anzuerkennen und um den Betrag von 232,92 € zu erhöhen, sowie die beantragten behinderungsbedingten Krankheitskosten abzüglich einer Haushaltsersparnis von 109,83 € zu berücksichtigen.

Beschwerdevorentscheidung:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 16.05.2023 wurde der angefochtene Bescheid zum Nachteil der Beschwerdeführerin abgeändert und in der Begründung ausgeführt:

Ad Arbeitszimmer:

Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Politikerin liege nach der herrschenden Rechtsprechung außerhalb des Arbeitszimmers; die Aufwendungen seien daher bei Ermittlung dieser Einkünfte nicht abzugsfähig. Hinsichtlich der als Beamtin erzielten nichtselbständigen Einkünfte seien in der Weisung der Landesregierung vom 14.11.2022 die Zeiten des Mobilen Arbeitens bis 30.11.2023 festgelegt und sei klargestellt worden, dass der Dienort und die Dienststelle davon unberührt blieben. Eine entsprechende Weisung sei für den streitgegenständlichen Zeitraum nicht vorgelegt worden. Eine Bestätigung dafür, dass ihr im Jahr 2021 kein Arbeitsplatz mehr zur Verfügung gestanden habe, sei nicht beigebracht worden, weshalb die belangte Behörde davon ausgehe, dass der Beschwerdeführerin im Streitjahr jedenfalls noch ein Arbeitsplatz im Bürogebäude zur Verfügung gestanden sei.

Ad Kosten von Mobiltelefon und Internet:

Es widerspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn bei den Kosten eines Mobiltelefons ein Privatanteil von 40% geschätzt werde, da das Führen von Privatgesprächen trotz einer hohen beruflichen Auslastung und knapp bemessener Freizeit keineswegs unüblich sei. Ohne besonderen Nachweis werde daher ein Privatanteil von 40% angenommen.

Ad Schuheinlagen und Fahrtkosten Augenarzt:

In der Beschwerde sei dargetan worden, dass sowohl die Schuheinlagen als auch der Besuch des Augenarztes in ursächlichem Zusammenhang mit der Behinderung stünden, weshalb der Beschwerde in diesem Punkt stattzugeben gewesen sei.

Ad Freibetrag:

Bei Wegfall des Pflegegeldes im Laufe des Jahres stehe der Freibetrag erst wieder für das Jahr zu, in dem das ganze Jahr kein Pflegegeld beantragt worden sei. Die Berücksichtigung von einem Zwölftel des Freibetrages sei daher nicht möglich.

Ad Medikamente:

In dem vorgelegten Bericht der praktischen Ärztin führe diese aus, dass die Beschwerdeführerin unterstützend zu ihrer chronischen Erkrankung bzw. Behinderung Nahrungsergänzungsmittel einnehme. Diese würden essentielle Vitamine und Elektrolyte enthalten. Es gehe daraus aber nicht hervor, ob die Nahrungsergänzungsmittel von der Ärztin verordnet worden seien. Im Befundbericht fehle auch eine Auflistung der ärztlich verordneten Nahrungsergänzungsmittel. Diese Aufwendungen hätten daher nicht berücksichtigt werden können.

Ad Krankenbedarf:

Aufwendungen im Zusammenhang mit Corona dienten der Gesundheitsvorsorge und stellten keine außergewöhnliche Belastung dar.

Ad Bewirtungsspesen:

In sinngemäßer Anwendung der zu Vertretern entwickelten Grundsätze sei eine überwiegende berufliche Veranlassung dann anzunehmen, wenn die Bewirtung im Rahmen von politischen Veranstaltungen oder zur Informationsbeschaffung erfolge oder es sich um sonstige beruflich veranlasste Einladungen und Bewirtungen außerhalb des Haushalts des Politikers handle. Diese beruflich veranlassten Bewirtungsspesen seien im Ausmaß von 50% abzugsfähig.

Ad Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung:

Im angefochtenen Bescheid 2021 sei der Pauschbetrag für Zuckerkrankte in Höhe von 70 € pro Monat berücksichtigt worden. Da eine diesbezügliche Eintragung auf dem Behindertenausweis fehle, sei der Pauschbetrag nicht zu berücksichtigen.

Vorlageantrag:

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wendet sich die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf die Bestätigung ihres Hausarztes gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen

für die Nahrungsergänzungsmittel und die Vitaminpräparate und gegen die Nichtberücksichtigung der Kosten des Arbeitszimmers.

Vorlagebericht:

Mit Schreiben vom 24.07.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte darin aus:

Ad Anteilige Kosten eines Arbeitszimmers:

Der Beschwerdeführerin sei im Streitjahr grundsätzlich ein Arbeitsplatz am Dienort zur Verfügung gestanden, eine Einschränkung der Nutzung als Gesundheitsmaßnahme in der Zeit der Pandemie führe zu keinem Werbungskostenabzug. Ein darüber hinausgehende rechtliche Pflicht, der Beschäftigung aus Gründen der Pandemie im privaten Bereich nachzugehen, habe zu keiner Zeit bestanden, weshalb die Nutzung des Arbeitszimmers nicht als notwendig anzusehen sei.

Ad Nahrungsergänzungsmittel und Vitaminpräparate:

Die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Bestätigung des Hausarztes, dass sie zur Unterstützung ihrer chronischen Erkrankung bzw. Behinderung Nahrungsergänzungsmittel einnehme, sei erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens ausgestellt worden und daher nicht als Verordnung einzustufen und beschreibe eine allgemeine Maßnahme, die in keinem ausreichend eindeutigen Zusammenhang mit der Grunderkrankung der Beschwerdeführerin stehe.

Es werde daher beantragt,

1. die Werbungskosten betreffend die beruflich veranlassten Bewirtungsspesen im Ausmaß von 50% zu kürzen (181,45 €),
2. bei den Werbungskosten betreffend die Telefon- und Internetkosten einen privaten Anteil von 40% zu berücksichtigen (304,70 €)
3. die agB ohne Selbstbehalt um nachfolgende Punkte zu erhöhen:
 - Rechnung Einlagen Paul BStändig GmbH vom 03.05.2021 37,00 €
 - Fahrtkosten zum Augenarzt Dr. Feichtinger-Rensch 2,52 €
 - Rechenfehler Abgabenbehörde 35,00 €,
4. den Pauschbetrag für Zuckerkrank (70,00 €/Monat) nicht zu berücksichtigen, dagegen den Pauschbetrag für Magenkrank (42,00 €/Monat) anzuerkennen,
5. die agB mit Selbstbehalt um den Rechenfehler der Abgabenbehörde in Höhe von 35,00 € zu vermindern und

6. im Übrigen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Mit Beschluss vom 31.08.2023 wurde beiden Parteien die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts zur Beschwerde vom 09.02.2023 wie folgt mit der Möglichkeit mitgeteilt, innerhalb von **zwei Wochen** ab Zustellung des Beschlusses dazu Stellung zu nehmen.

„Werbungskosten:

Diesbezüglich teilt das Bundesfinanzgericht die von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vertretene Rechtsansicht unter Hinweis auf die ausführliche Begründung der Beschwerdevorentscheidung und die dort angeführte Judikatur. Daher beabsichtigt auch das BFG unter dem Titel „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ lediglich den in der Beschwerdevorentscheidung anerkannten Betrag in Höhe von 3.997,98 € als einkünftermindernd zu berücksichtigen.

Außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt:

Auch diesbezüglich schließt sich das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung vertretenen Rechtsansicht an und beabsichtigt, den Betrag in Höhe von 2.252,76 € anzuerkennen. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Brille (Re vom 19.5.2021)</i>	<i>825,00 €</i>
<i>Zahnarzt (Re vom 7.12.2021)</i>	<i>1.100,00 €</i>
<i>Zahnarzt-Mundhygiene (Re vom 4.11.2021)</i>	<i>55,00 €</i>
<i>Zahnarzt (Re vom 27.9.2021)</i>	<i>100,00 €</i>
<i>Zahnarzt (Re vom 4.8.2021)</i>	<i>150,00 €</i>
<i>Fahrtkosten</i>	<i>22,76 €</i>
Summe	2.252,76 €

Da dieser Betrag niedriger als der für die Beschwerdeführerin gültige Selbstbehalt ist, hat die Berücksichtigung keine steuerliche Auswirkung.

Außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt:

Im angefochtenen Bescheid wurde unter diesem Titel ein Betrag in Höhe von 4.485,14 € und in der Beschwerdevorentscheidung ein Betrag in Höhe von 4.559,66 € anerkannt.

Die Beschwerdeführerin machte unter dem Titel „Medikamente“ einen Betrag in Höhe von 1.819,04 € geltend. Der von der belangten Behörde nicht anerkannte Betrag in Höhe von 270,27 € setzt sich wie folgt zusammen:

<i>Omni-Biotic (Re vom 16.8.2021)</i>	30,95 €
<i>Schutzmaske (Re vom 12.3.2021)</i>	1,60 €
<i>Haedensa Salbe (Re vom 16.8.2021)</i>	4,75 €
<i>Trauma Salbe, ThermaCare Wärmumschläge (Re vom 22.12.2021)</i>	53,50 €
<i>Lipogel (Re vom 6.12.2021)</i>	29,10 €
<i>Vitamin C (Re vom 30.9.2021)</i>	47,92 €
<i>Vitamin C (Teil der Re vom 9.7.2021)</i>	23,96 €
<i>Lipogel, ThermaCare Wärmeauflagen, HerbaChaud Wärmepflaster (Teile der Re vom 24.2.2021)</i>	78,49 €
Summe	270,27 €

Der Differenzbetrag in Höhe von 1.548,77 €, der von der belangten Behörde anerkannt worden ist, setzt sich einerseits aus den für Rezeptgebühren angefallenen Aufwendungen und sonstigen mit der Behinderung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang stehenden Aufwendungen von insgesamt 791,44 €, und andererseits aus Beträgen von in Summe 757,33 € zusammen, die für den Ankauf folgender Produkte verausgabt worden sind:

<i>Pure Encapsulations L-Lysin</i>
<i>Pure Encapsulations Kupfer</i>
<i>Pure Encapsulations CoQ10</i>
<i>Pure Encapsulations Magnesium</i>
<i>Burgerst Zinkvital</i>
<i>Biochemie Pflüger Kalium phosphoricum</i>
<i>Selenase</i>
<i>Lactrase Klickspender</i>

<i>Fenistil Gel</i>
<i>Gall Pharma Omega 3</i>
<i>Lactranal Intense</i>

*Der Betrag von 757,33 € ist aber nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Vitaminpräparaten und Nahrungsergänzungsmitteln nicht abzugsfähig. Im Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0254, sprach der Gerichtshof aus, dass die Kosten der **ohne konkrete ärztliche Verordnung** eingenommenen Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel zu Recht nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt worden sind. Das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Schreiben des Hausarztes vom 03.02.2023 stellt keine derartige Verordnung dar, sondern bestätigt lediglich, dass die Beschwerdeführerin unterstützend zu ihrer chronischen Erkrankung Nahrungsergänzungsmittel einnimmt, welche essentielle Vitamine und Elektrolyte enthalten.*

Der Betrag in Höhe von 3.802,33 €, der ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen ist, setzt sich daher wie folgt zusammen:

<i>Arztkosten</i>	<i>712,75 €</i>
<i>BVA Selbstbehalt</i>	<i>1.452,78 €</i>
<i>Krankenbedarf (Bettgitter, Schuheinlagen)</i>	<i>128,00 €</i>
<i>Fahrtkosten</i>	<i>717,36 €</i>
<i>Medikamente</i>	<i>791,44 €</i>
<i>AgB ohne Selbstbehalt nach BFG</i>	<i>3.802,33 €</i>

Pauschbetrag wegen Magenkrankheit und für Kfz:

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid wurde unrichtigerweise der Pauschbetrag für Zuckerkrankheit (840,00 €) neben dem Pauschbetrag für Kfz (2.280,00 €) berücksichtigt. In der Beschwerdeentscheidung wurde irrtümlicherweise überhaupt kein Pauschbetrag abgezogen. Richtigerweise sind folgende Pauschbeträge zu berücksichtigen:

<i>Pauschbetrag für Magenkrankheit</i>	<i>504,00 €</i>
<i>Pauschbetrag für Kfz</i>	<i>2.280,00 €</i>
<i>Summe</i>	<i>2.784,00 €</i>

Zusammengefasst bedeuten diese Ausführungen, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2021 abzuändern und mit einer Verböserung für die Beschwerdeführerin verbunden ist. Die im angefochtenen Bescheid festgesetzte Gutschrift in Höhe von 1.825,00 € vermindert sich auf 1.279,00 €.

Die Bemessungsgrundlage und die festzusetzende Einkommensteuer 2021 sind dem als Beilage übermittelten Berechnungsblatt zu entnehmen.“

Die belangte Behörde nahm dazu mit Schreiben vom 01.09.2023 wie folgt Stellung:

„Seitens des Finanzamtes Österreich werden keine Einwendungen gegen die beabsichtigte Vorgehensweise des Bundesfinanzgerichtes erhoben und unterbleibt eine weitere Stellungnahme. Angemerkt darf werden, dass in der Beschwerdeentscheidung vom 16. Mai 2023 Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung in Höhe von EUR 2.784,00 berücksichtigt wurden.“

Seitens der Beschwerdeführerin wurde keine Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Ad Werbungskosten

Die Beschwerdeführerin erzielte im Streitjahr 2021 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Beamtin im *** Landesdienst und aus ihrer Tätigkeit als Gemeinderätin der Stadtgemeinde ***. Sie leidet an Multipler Sklerose, einer chronisch entzündlichen Erkrankung des zentralen Nervensystems, an allergischem Asthma, an einer Lactoseintoleranz und anderen gesundheitlichen Beschwerden und weist einen Behinderungsgrad von 60% auf. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist ihr nicht zumutbar.

Als *** Landesbedienstete befand sich im Streitjahr 2021 ihr gewöhnlicher Arbeitsplatz in einem Bürogebäude ihres Dienstgebers. Im Jahr 2021 lag keine eigene Homeoffice-Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Dienstgeber vor. Ein pandemiebedingtes, gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes gab es im Jahr 2021 auch während des verhängten Lockdowns nicht. Auch eine gesetzliche Pflicht, aus Gründen der Pandemie der Beschäftigung im privaten Bereich nachzugehen, bestand nicht. Die Beschwerdeführerin verrichtete ihre Tätigkeit als Beamtin im Jahr 2021 an 156 Arbeitstagen im Homeoffice, wobei sie in einem 10,32 m² Raum in ihrer privaten Wohnung arbeitete.

Es wird davon ausgegangen, dass die Beschwerdeführerin sowohl ihr Mobiltelefon als auch den Drucker, den Bildschirm und das Internet zu 40% für private Zwecke nutzte.

Ad außergewöhnliche Belastung:

Folgende Aufwendungen stehen mit der Behinderung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang:

Arztkosten	712,75 €
BVA Selbstbehalt	1.452,48 €
Krankenbedarf	128,00 €
Medikamente	791,94 €
Fahrtkosten	717,36 €
Summe	3.802,33€

Kosten in Höhe von 2.252,76 € (Brille in Höhe von 825,00 €, Zahnarztkosten in Höhe von 1.405,00 € und die damit im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten in Höhe von 22,76 €) stehen nicht mit der Behinderung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang; sie waren als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt anzuerkennen. Die Gesamtsumme in Höhe von 2.252,76 € überstieg jedoch nicht den Selbstbehalt der Beschwerdeführerin.

Unter dem Titel Medikamente machte die Beschwerdeführerin neben Kosten in Höhe von 791,44 € für behinderungsbedingte Aufwendungen auch Kosten in Höhe von 1.027,60 € für Omni-Biotic, Vitamin C, Wärmeauflagen, Wärmepflaster, Lipogel, Wärmeumschläge, Traumasalbe, die mit der Covid-Impfung im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten (148,50 €) und Pure Encapsulations L-Lysin, Pure Encapsulations Kupfer, Pure Encapsulations CoQ10, Pure Encapsulations Magnesium, Burgerst Zinkvital, Biochemie Pflüger Kalium phosphoricum, Selenase, Lactrase Klickspender, Fenistil Gel, Gall Pharma Omega 3 und Lactranal Intense als außergewöhnliche Belastung geltend.

Eine ärztliche Verordnung für die Anwendung der oben angeführten Mittel legte die Beschwerdeführerin nicht vor.

2. Beweiswürdigung

Der oben festgestellte Sachverhalt gründet sich einerseits auf die aktenkundigen Unterlagen und andererseits darauf, dass weder die Amtspartei noch die beschwerdeführende Partei im Reaktion auf den Beschluss vom 31.08.2023 ein Vorbringen erstatteten, das geeignet gewesen wäre, von diesen Feststellungen abzugehen. Der Sachverhalt durfte daher als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Ad Werbungskosten:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

7a. Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung (im Homeoffice) erbringt und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d berücksichtigt werden:

a) Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300 Euro (Höchstbetrag pro Kalenderjahr), wenn der Arbeitnehmer zumindest 26 Homeoffice-Tage gemäß § 26 Z 9 lit. a im Kalenderjahr geleistet hat. Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten insgesamt den Höchstbetrag, kann der Überschreibungsbetrag innerhalb des Höchstbetrages jeweils ab dem Folgejahr bis zum Kalenderjahr 2023 geltend gemacht werden. Z 8 ist nicht anzuwenden.

[...]"

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 lautet:

„Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.“

Die berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, das heißt notwendig sein (Jakom/*Peyerl*, EStG, 2021, § 20 Rz 41).

Verfügt ein Steuerpflichtiger als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197 bzw. VwGH 07.10.2003, 99/15/0203).

Daran ändert auch die häufigere Nutzung des privaten Arbeitszimmers nichts, auch wenn diese aufgrund einer Pandemie im Einvernehmen mit dem Arbeitgeber erfolgt.

Dass eine nach Art der Tätigkeit notwendige Nutzung des privaten Arbeitszimmers für berufliche Zwecke vorliegt, wurde selbst von der Beschwerdeführerin nicht vorgebracht. Im Übrigen wird hinsichtlich der Annahme, dass der Beschwerdeführerin im Streitjahr jedenfalls noch ein Arbeitsplatz im Bürogebäude zur Verfügung stand, auf die ausführliche Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen.

Auf die weiteren Kriterien eines steuerlich anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmers, insbesondere die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung, war folglich nicht mehr einzugehen, da die Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Zudem hat der Gesetzgeber mit § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 eine Bestimmung geschaffen, die auf die steuerliche Entlastung von aufgrund von COVID-19-bedingter beruflicher Tätigkeit im privaten Wohnbereich abzielt. So sind Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar ab 2020 (lit. a) sowie insbesondere für digitale Arbeitsmittel, die vom Arbeitgeber nicht zur Verfügung gestellt werden ab 2021 (lit. b) als Werbungskosten abzugsfähig (ErläutRV 669 BlgNR 27. GP 4f). Die Regelung ist auf die hier konkret vorliegende Beschäftigungssituation ausgerichtet.

Der Beschwerdeführerin wurde im Streitjahr einerseits das Home-Office-Pauschale zugesprochen und andererseits wurden Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Home-Office in Höhe des für die Veranlagung 2021 geltenden Höchstbetrages berücksichtigt.

Der beantragte anteilige Abzug von Ausgaben für Strom, Wärme und Betriebskosten war daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu versagen.

Hinsichtlich der Kosten für Mobiltelefon und Internet wird ebenfalls auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung und auf den Beschluss vom 31.08.2023 verwiesen.

Unter dem Titel „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ war daher der Betrag in Höhe von 3.997,98 € in Ansatz zu bringen.

Ad Außergewöhnliche Belastung:

1. Mit Selbstbehalt:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2),
2. sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3),
3. sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, noch Sonderausgaben sein.

Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 leg. cit. dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Will ein Steuerpflichtiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt wissen, hat er selbst alle Umstände darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 25.5.2004, 2001/15/0027, mwN).

Dem Beschluss vom 31.08.2023, der seitens der Beschwerdeführerin ohne Stellungnahme zur Kenntnis genommen wurde, ist zu entnehmen, dass ein Betrag in Höhe von 2.252,76 € unter diesem Titel anzuerkennen ist, aber keine steuerlichen Auswirkungen nach sich zieht, weil er unter dem für die Beschwerdeführerin gültigen Selbstbehalt liegt.

2. Ohne Selbstbehalt:

Nach § 34 Abs. 6 EStG 1988 können u.a. Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltsabgezogen 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 (§ 34 Abs. 6 letzter Satz EStG 1988).

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen u. a. durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so steht ihm nach § 35 Abs. 1 EStG 1988 ein Freibetrag (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) zu.

Anstelle des Freibetrags nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 können nach § 35 Abs. 5 leg. cit. auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6 leg. cit.).

Im Beschluss vom 31.08.2023 stellte das Bundesfinanzgericht detailliert dar, welche von der Beschwerdeführerin geltend gemachten tatsächlichen Kosten ohne Selbstbehalt zu berücksichtigten sind. Die Beschwerdeführerin gab dazu keine Stellungnahme ab. Es war daher neben den vom Finanzamt nicht anerkannten Betrag in Höhe von 270,27 € der Betrag in Höhe von 757,33 € nicht unter diesem Titel anzuerkennen, sondern lediglich der Betrag in Höhe von 3.802,33 € als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Pauschbetrages für Magenkrankheit und für Kfz schließt sich das Bundesfinanzgericht der von der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung vertretenen Rechtsansicht an und berücksichtigt ebenfalls Pauschbeträge in Summe von 2.784,00 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der angefochtene Einkommensteuerbescheid abzuändern.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da über die zu beurteilenden Rechtsfragen, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem als Arbeitszimmer genutzten Raum als Werbungskosten abzugsfähig sind und die Ausgaben im Zusammenhang mit Nahrungsergänzungsmitteln und Vitaminpräparaten als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden können, im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs entschieden wurden, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2021)

Wien, am 4. Oktober 2023