

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, betreffend die Beschwerde vom 9. September 2021 gegen den zur Steuernummer ***BF1StNr1*** ergangenen Bescheid des ***FA*** vom 10. August 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid vom 10. August 2021 und die Beschwerdeverentscheidung vom 15. November 2021 werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache an die Abgabenbehörde zur Erledigung zurückverwiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer (Bf) begehrte in den ANV-Erklärungen 2018 (Pflichtveranlagung) bzw. 2019 (Antragsveranlagung) einerseits der Abzug diverser Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen nichtselbständigen Einkünften (Pendlerpauschale/ Pendlereuro, AfA für Arbeitsmittel, Telefonkosten, Aufwand für Dienstreisen) und andererseits die Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung (§ 34 EStG 1988). Über die steuerliche Behandlung der geltend gemachten Aufwendungen herrscht in Teilbereichen Uneinigkeit zwischen dem Bf und dem Finanzamt Österreich/Dienststelle-X (FA), zu deren Klärung die Rechtsmittel gegen die ANV-Bescheide 2018 und 2019 dem BFG zur Entscheidung vorgelegt wurden (BFG-Rechtsmittelerledigung 2019 zugleich ergangen zu RV/2100810/2021).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

A) Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart zu berücksichtigen, bei der sie erwachsen.

Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche

Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst wurden, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Aufwendungen, die nicht den Kernbereich der Lebensführung betreffen, können bei Mischverwendung im Ausmaß des beruflichen Nutzungsanteiles berücksichtigt werden, der allenfalls im Schätzungsweg festzulegen ist. Ohne klare Quantifizierbarkeit des beruflichen Nutzungsanteiles ist die Abgabenbehörde jedoch nicht zu einer Schätzung anteiliger Kosten verpflichtet (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042).

Generell gilt für das Abgabenverfahren, dass die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Unter bestimmten Umständen wird diese Verpflichtung durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen eingeschränkt (§ 115 Abs. 1 BAO).

Im Gegenzug sind von Abgabepflichtigen die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (§ 119 Abs. 1 BAO).

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO).

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist (§ 166 BAO). Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

Im Übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 1 und Abs. 2 BAO).

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Auf Verlangen der Abgabenbehörde sind als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen vom Abgabepflichtigen iSd § 138 BAO nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt gemäß § 167 BAO den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Soweit ein Dienstgeber dem Abgabepflichtigen verausgabte Werbungskosten ersetzt, fehlt es bei Letzterem an einem geldwerten Abfluss (§ 19 EStG 1988). Erfolgt der Ersatz erst in einem späteren Jahr, folgt dem steuerwirksamen Abfluss im Jahr der Verausgabung eine steuerwirksame Einnahme im Jahr des Zuflusses (§ 15 EStG 1988).

a) Pendlerpauschale/ Pendlereuro:

I. Der 1994 geborene Beschwerdeführer war bis Herbst 2020 in seinem Elternhaus im Tiroler Ort-1 wohnhaft, bevor er seinen Wohnsitz Ende Sept. nach Stadt-X verlegte.

Im Juli 2017 hatte er das Bachelorstudium „*Intermedia*“ an der FH-XY abgeschlossen und war anschließend vom Aug 2017 – Mitte Sept 2020 als „*Webdesigner*“ bei einem Unternehmen in Ort-2 beschäftigt.

Der Arbeitsvertrag liegt dem BFG, trotz eines gegenteiligen Hinweises im FA-Vorlagebericht zum Jahr 2018, nicht vor. Vorgelegt wurde jedoch eine Gleitzeitvereinbarung zwischen dem Bf und seinem Dienstgeber (DG), nach welcher bei der Arbeitszeit des Bf ein Gleitzeitmodell zur Anwendung kam, das einen täglichen Arbeitsantritt zwischen 7:00 und 10:00 Uhr bzw. ein Arbeitsende zwischen 15:00 und 20:00 Uhr vorsah. In der „*Kernzeit*“ zwischen 10:00 und 15:00 Uhr herrschte Anwesenheitspflicht. Zwischen 12:00 und 14:00 Uhr konnte die Arbeitszeit für eine halbstündige Mittagspause unterbrochen werden. Die Normalarbeitszeit betrug 10 Stunden täglich bzw. 50 Stunden pro Woche (Gleitzeitvereinbarung 2.Aug.2017, BFG-Akt/RM 2018, OZ 13).

Im Zeitraum 10/2017 – 9/2021 war auf den Bf ein Pkw Mercedes Benz Diesel behördlich zugelassen, der zugleich auf die Mutter des Bf angemeldet war (BMI/Datawarehouse, Stand 5.Aug 2024).

Im Verfahrenszeitraum wurden vom Dienstgeber unterjährig kein Pendlerpauschale (PP) oder Pendlereuro in Abzug gebracht.

Den vom Bf in den ANV-Erklärungen 2018 und 2019 aus dem Titel Pendlerpauschale bzw. Pendlereuro geltend gemachten Beträge von 1.356,- € (Kz 718) bzw. 86,- € (Kz 916) liegt eine im Zuge der Einreichung der ANV-Erklärung 2018 am 16.Febr.2020 mittels BMF-Pendlerrechner durchgeführte Berechnung zugrunde, nach welcher dem Bf auf Basis einer regelmäßigen Arbeitszeit von 10:00 – 19:00 Uhr die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die überwiegende Wegstrecke zwischen seinem Wohnort und dem Arbeitsort zumutbar war. Die maßgebliche Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist im Formular „L 34“ des

Bf mit 43 km angegeben, deren Zurücklegung mittels einer Kombination von ÖBB und Regionalbussen erfolgt. Die Wegstrecke mit der ÖBB (Railjet-123) umfasst 27,4 km (Bahnhof Ort-3 – Bahnhof Ort-4). Für die beiden Regionalbusse 9999 bzw. 8888 sind Entfernungen von 12,5 km bzw. 1,7 km angeführt. Eine zugehörige Wegzeit ist im „L 34“-Ausdruck des Bf nicht ausgewiesen.

Der Wohnsitz des Bf ist von der Buseinstiegstelle in Ort-1 100 m entfernt. Zwischen der Busausstiegstelle in Ort-2 und seiner Arbeitsstätte liegt eine Wegstrecke von 400 - 500 m. Die Ein- und Ausstiegstellen für den Zug sind von den Ausgangs-/Zielpunkten der Wegstrecke (Wohnsitz/Arbeitsstätte) mit 12,8 km bzw. 2,4 km deutlich weiter entfernt als jene der Regionalbusse.

Für den Regionalbus 9999 gab es im Verfahrenszeitraum auf der für den Bf maßgeblichen Wegstrecke an Werktagen nach dem Ende seiner „Kernzeit“ je sechs Busverbindungen mit Abfahrtszeiten bis 19:38 bzw. 19:40 Uhr (BFG-Akt/ RM 2018 Formular „L 34“/OZ 13; Busfahrpläne OZ 8).

Lt. Pendlerrechnerausdruck des FA reduziert sich die Wegstrecke bei Beschränkung auf den Regionalbus 9999 als öffentliches Verkehrsmittel auf 16,4 km (davon 15,9 km Busfahrt), wofür ein Zeitaufwand von 31 Minuten anfällt.

Bei einer regelmäßigen Arbeitszeit von 10:00 - 18:00 bzw. 19:00 Uhr beträgt die Wegzeit einschließlich Wartezeit nach dem Abfrageergebnis des FA für die Hinfahrt 37 Minuten und für die Rückfahrt 70 bzw. 65 Minuten. Die zuletzt genannten Ergebnisse enthalten 39 bzw. 34 Minuten Wartezeit vom Arbeitsende um 18:00 bzw. 19:00 Uhr bis zur Abfahrt des Busses. Auch aus der Berechnung des FA ergibt sich für den Bf eine Zumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels. Aufgrund der Wegstrecke von weniger als 20 km besteht jedoch kein Anspruch auf ein Pendlerpauschale bzw. einen Pendlereuro (FA-Pendlerrechner-Berechnung 15.Nov.2021, RM-Akt 2019, OZ 11).

Eine Kontrollrechnung des BFG bestätigt das Ergebnis der abgabenbehördlichen Berechnung für den 5.Aug.2024, wobei sich die maßgeblichen fahrplanmäßigen Abfahrtszeiten des Regionalbusses 9999 ab Mitte 2019 gar nicht bzw. gegenüber dem Dez 2018 je um vernachlässigbare zwei Minuten verändert haben. Ältere Fahrpläne liegen nicht vor. Bei optimaler Anpassung an die Abfahrtszeiten des Busses (Stichwort *Gleitzeit*), kommt es für Arbeitstage mit einer Arbeitszeit von neun Stunden zu keinen ins Gewicht fallenden Wartezeiten (BFG-Ermittlung für Arbeitsbeginn 8:35 Uhr und 10:00 Uhr bzw. Arbeitsende 17:05 Uhr und 18:31 Uhr).

Eine Wegstrecke wie im Pendlerausdruck des Bf ließ sich nicht reproduzieren.

Der Bf verwies im Verfahren auf einen krankheitsbedingt regelmäßig späten Arbeitsbeginn (überwiegend 9:00 - 10:00 Uhr) und häufige Arztbesuche/Therapien zu unterschiedlichen Tages- bzw. Abendzeiten.

Den vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen des Bf ist zu ersehen, dass sein Arbeitsbeginn tatsächlich an den weitaus überwiegenden Arbeitstagen zwischen 8:30 und 9:30 Uhr erfolgte (2018 zu rd. 84%, 2019 zu rd. 90%). Ein späterer Arbeitsbeginn scheint nur vereinzelt und vielfach an Tagen mit Arztterminen auf (2018/2019 je rd. 10% nach 9:30 Uhr, teilweise auch in der „Kernzeit“).

Vom Februar bis April 2018 ist in den Arbeitsaufzeichnungen des Bf lediglich ein einziger Arbeitstag vermerkt. Für die übrigen Monate 2018 und für das Jahr 2019 weisen die Aufzeichnungen auf eine laufende Dienstverrichtung mit üblichen Unterbrechungen (Urlaub/Krankenstand) hin. Die Ursachen für die Abweichungen im Frühjahr 2018 wurden im Verfahren nicht bekannt.

Der Besitz eines Ausweises nach § 29b StVO als Zeichen einer dauernden starken Gehbehinderung des Bf wurde im Verfahren nicht vorgebracht und ist auch im abgabenbehördlichen EDV-System nicht dokumentiert.

II. Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten auch die Aufwendungen/Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, in den durch diese Bestimmung festgelegten Grenzen. Solche Aufwendungen/Ausgaben sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag/VAB (§ 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988) abgegolten. Nach Maßgabe des § 16 Abs 1 Z 6 lit. b bis lit j EStG bzw. des § 33 Abs. 5 Z 4 EStG steht jedoch zusätzlich ein Pendlerpauschale bzw. ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (§ 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988).

Einem Arbeitnehmer, der Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG hat, steht der Abzug eines Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Die für das Pendlerpauschale maßgeblichen Bestimmungen gelten für den Pendlereuro analog (§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988). Z zufolge § 16 Abs. 1 Z 6 lit d EStG 1988 steht bei einer Wegstrecke von 2 km bis 20 km ein Pendlerpauschale nur zu, wenn dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung *nicht zumutbar* ist.

Die verfahrensrelevanten Bestimmungen der aufgrund des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. j EStG 1988 erlassenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Kriterien zur Ermittlung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros, zur Einrichtung eines Pendlerrechners und zum Vorliegen eines Familienwohnsitzes, BGBl II 2013/276 (nachfolgend PendlerV) lauten für den Verfahrenszeitraum auszugsweise:

„§ 1. (1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels (...) unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach

Maßgabe des Abs. 2 in der kürzesten möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

(2) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum von 60 Minuten vor dem tatsächlichen Arbeitsbeginn bis zum tatsächlichen Arbeitsbeginn erreicht wird.

(3) Der Ermittlung der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die vorliegen, wenn die Arbeitsstätte in einem Zeitraum vom tatsächlichen Arbeitsende bis zu einem Zeitpunkt, der 60 Minuten später liegt, verlassen wird.

§ 2. (1) Die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nach Z 1 und Z 2 zu beurteilen. Dabei sind die Verhältnisse gemäß § 1 zu Grunde zu legen. Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen.

*1. Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels liegt vor, wenn,
a) zumindest für die Hälfte der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder zwischen Arbeitsstätte und Wohnung nach Maßgabe des § 1 kein Massenbeförderungsmittel zur Verfügung steht (...)*

§ 3. (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2), ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen (...).

*(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass
1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder
2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2), unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden.*

Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).“(...)

Mit den Bestimmungen der PendlerV werden die näheren Voraussetzungen für die Zuerkennung des Pendlerpauschales in Bezug auf ein konkretes Dienstverhältnis festgelegt. Doch kommt es für die Beurteilung dieser Voraussetzungen nach dem Willen des Gesetz- bzw. Verordnunggebers auf die Verhältnisse des konkreten Einzelfalles insofern nicht an, als dem

vom BMF zu § 16 (1) Z 6 EStG iVm der PendlerV installierten Pendlerrechner zufolge § 3 Abs 5 PendlerV hinsichtlich der möglichen und zumutbaren Verwendung eines Massenverkehrsmittels eine abstrakte/typisierende Betrachtungsweise zugrundeliegt. Bei einer Wegstrecke von 2 km bis 20 km steht ein Pendlerpauschale nur zu, wenn die Verwendung eines öffentlichen Verkehrsmittels nach den in diesem Sinn gesetzlich geregelten und in der Verordnung näher ausgeführten Kriterien, gemessen an der überwiegenden Anzahl der Arbeitstage im Lohnzahlungszeitraum, nicht zumutbar ist. Für die Frage der Zumutbarkeit ist daher nicht die tatsächliche, sondern allein die abstrakt/typisierend mögliche und zumutbare Verwendung eines Massenverkehrsmittels entscheidend. Die tatsächliche Nutzung eines Privat-Kfz für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bleibt dem Abgabepflichtigen unbenommen und wirkt sich auf den Abzug eines Pendlerpauschales/Pendlereuro nicht aus.

Sofern die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Daten eingegeben wurden, ist das ausgedruckte Ergebnis des Pendlerrechners grundsätzlich verpflichtend als Entscheidungsgrundlage für den Ansatz eines Pendlerpauschales durch den Dienstgeber bzw. im Rahmen der Veranlagung zu verwenden.

Ist nach dem Ergebnis eines abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens jedoch in Bezug auf ein Dienstverhältnis davon auszugehen, dass bei Beurteilung der Zumutbarkeit zur Benützung eines Massenverkehrsmittels unrichtige Verhältnisse berücksichtigt wurden, liegt ein Fall des § 3 Abs. 5 PendlerV vor und das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen (VwGH 16.11.2021, Ra 2020/15/0090).

III. Das BFG geht im anhängigen Verfahren aufgrund der übereinstimmenden Ergebnisse der im abgabenbehördlichen bzw. finanzgerichtlichen Verfahren durchgeführten Kontrollberechnungen davon aus, dass dem vom Bf im Verfahren vorgelegten Pendlerrechnerausdruck eine fehlerhafte Dateneingabe zugrunde liegt, die zu einer Berechnung auf Basis einer Kombination von Zug und Bus für die Wegstrecke zwischen dem Wohnsitz und dem Arbeitsort des Bf führte. Daraus resultiert sowohl in Bezug auf die Entfernung als auch in zeitlicher Hinsicht ein wesentlich ungünstigeres Ergebnis als bei ausschließlicher Verwendung des Regionalbusses 9999.

Wie dargestellt, zielt die PendlerV darauf ab, das Erreichen der Arbeitsstätte von der Wohnung aus in der kürzesten möglichen Zeitdauer zu berechnen.

Da das Ergebnis des vom Bf vorgelegten Pendlerrechnerausdrucks vom 16. Febr 2020 diesem Ziel ganz offensichtlich nicht entspricht, folgt das BFG in der gegenständlichen Entscheidung der vom FA bzw. BFG ermittelten Berechnungsvariante für die Wegstrecke des Bf zwischen Wohnort und Arbeitsstätte. Demnach war dem Bf bei der von ihm für die Berechnung des Pendlerpauschales als überwiegend herangezogenen Arbeitszeitgestaltung (Arbeitsbeginn 10:00 Uhr, Tagesarbeitszeit 9 Stunden) die Benützung des Regionalbusses 9999 jedenfalls zumutbar.

Das Ergebnis jeder Berechnung des Pendlerrechners bildet aus technischen Gründen ein Arbeitszeitmodell mit fixer Arbeitsbeginn-/endezeit ab. Bei einem Gleitzeitmodell sind nach den Erläuterungen zum Formular „L 34“ für den Arbeitsbeginn/das Arbeitsende die im Kalenderjahr überwiegenden tatsächlichen Zeiten zu Grunde zu legen.

Aus Sicht des BfG ist dem Arbeitnehmer bei Gleitzeit im Sinne der Zielsetzung des § 1 (1) PendlerV typisierend eine Anpassung seiner Arbeitsbeginn-/endezeit an die Fahrzeiten des öffentlichen Verkehrsmittels regelmäßig zumutbar. Bei einer Dienstverrichtung mit Gleitzeitmöglichkeit ist der Ermittlung der Entfernung und der Wegzeit daher ein an die Ankunfts- bzw. Abfahrtszeit der zur Verfügung stehenden Massenbeförderungsmittel bestmöglich angepasster Arbeitsbeginn zu Grunde zu legen. Gleiches gilt für das Arbeitsende. Ein daraus resultierendes Arbeitszeitguthaben bzw. eine Minderarbeitszeit obliegt der flexiblen Verwendung/dem flexiblen Ausgleich durch den Arbeitnehmer im Rahmen der für ihn geltenden Gleitzeitregelungen.

Die im Verfahren vorgelegte Gleitzeitvereinbarung des Bf mit seinem Dienstgeber vom August 2017 ließ ausreichend Spielraum für eine flexible Anpassung des Arbeitsbeginns bzw. Arbeitsendes an die Fahrpläne des Regionalbusses 9999 durch den Bf. Auch an Arbeitstagen mit Arbeitsbeginnzeiten zwischen 8:30 und 9:30 Uhr, die nach den Arbeitsaufzeichnungen des Bf weitaus überwogen, standen nach einer regelmäßigen/überwiegenden Arbeitszeit von neun Stunden zumutbare Busverbindungen zur Verfügung.

Tatsächlich nahm der Bf nach den vorgelegten Unterlagen wiederkehrende Arzttermine (v.a. beim Hausarzt) regelmäßig vor Arbeitsbeginn oder nach Arbeitsende wahr. Andere (fallweise) Arzttermine absolvierte er vor allem an arbeitsfreien Tagen (Krankenstand) bzw. vereinzelt auch während der „Kernzeit“. Derartige fallweise vorliegende Verhältnisse des Einzelfalles beeinflussen die Beurteilung der Voraussetzungen für das Pendlerpauschale nicht, zumal der Bf selbst in seiner Berechnung von einer regelmäßigen /überwiegenden Dienstzeit zwischen 10:00 Uhr und 19:00 Uhr ausging.

Unter den festgestellten Umständen kann im Sinne der abstrakten/typisierenden Betrachtung nach § 1 (1) PendlerV keine Rede davon sein, dass dem Bf die Benützung des Regionalbusses 9999 für die Fahrten zwischen seinem Wohnort und der Arbeitsstätte nicht zumutbar war. Aufgrund der Wegstrecke von weniger als 20 km stand ihm im Verfahrenszeitraum weder ein Pendlerpauschale zu, noch konnte der Abzug eines Pendlereuro erfolgen. Die Fahrtkosten für die Strecke Wohnsitz – Arbeitsstätte - Wohnsitz waren durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten.

b) Arbeitsmittel:

I. Zu den vom Bf in den ANV-Erklärungen 2018/2019 in Abzug gebrachten Werbungskosten für Arbeitsmittel gehören eine AfA (Absetzung für Abnutzung) betreffend ein Apple Notebook, ein iPad, einen Bildschirm und ein iPhone.

Ein Privatanteil (PA) wurde lediglich beim Ansatz für Telefonkosten ausgeschieden (30%). Im Jahr 2018 floss in die Berechnungsgrundlage für den privaten Nutzungsanteil anstatt der AfA der (niedrigere) Restbuchwert zum 31.12.2018 ein und der ausgeschiedene Privatanteil betrug tatsächlich nur knapp 21% des in Abzug gebrachten Telefonaufwandes. Im Jahr 2019 blieb die AfA bei der Berechnung des privaten Telefonkostenanteiles zur Gänze außer Ansatz.

Dem zum Jahr 2019 insgesamt berücksichtigten Privatanteil für Arbeitsmittel liegen neben mtl. Telefonnutzungsgebühren Kosten für eine Handyhülle, für „Büro-Hausschuhe“ sowie ein Aufwand an eine „ZZZ Internet Services GmbH“ zugrunde. 70% der zu diesen Positionen angegebenen Kosten behandelte der Bf als Werbungskosten. Zugehörige Rechnungen oder Zahlungsnachweise blieb er im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren trotz Anforderung schuldig.

Eine nachgereichte Bestätigung des Dienstgebers belegt die berufliche Notwendigkeit des privat angeschafften Laptops/Notebooks und Tablets/iPad - nicht aber des Bildschirms und des iPhone - während der gesamten Dauer des Dienstverhältnisses. Ein Diensthandy wurde demnach nicht zur Verfügung gestellt. Der Bf habe sein privates Handy für Telefonate mit Kunden verwendet. Zum Ausmaß der beruflichen Nutzung oder über einen Kostenersatz für die Nutzung der Privatgeräte des Bf äußerte sich der Dienstgeber nicht (DG-Bestätigung 14.Sept.2020, BFG-Akt/RM 2018 OZ 18).

In der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag für 2018 führte der Bf aus, dass er das Notebook und das iPad nur in vernachlässigbarem Ausmaß (unter 10%) privat genutzt habe. Beide Geräte habe er grundsätzlich im Betrieb für Besprechungen verwendet und auch dort deponiert. Im ersten Halbjahr 2018 sei ihm zudem im Betrieb noch kein Arbeitscomputer des Dienstgebers zur Verfügung gestanden, im zweiten Halbjahr 2018 „nur ein iMac“. Da sein Notebook und das iPad für Kundenpräsentationen besser geeignet seien, habe er die Privatgeräte auch im 2.Halbjahr laufend betrieblich verwendet.

Nach 40 Wochenstunden Computernutzung im Betrieb habe er eine Verwendung der Geräte in der Privatzeit vermieden, da ihm Bewegung für seine Gesundheit wichtig und seine verfügbaren Zeitkapazitäten durch die in der Freizeit absolvierten Therapien (2x wöchentlich) sowie den Besuch eines Fitnesscenters weitgehend ausgelastet gewesen seien. Bereits eine Privatnutzung von 20% hätte täglich eine Stunde zusätzlicher Verwendung der Geräte in der Freizeit zur Folge gehabt. Eine Privatnutzung von 70% hätte einer Nutzung von 90 Stunden entsprochen und sei allein aufgrund der beschränkten Gesamtwochenzeit nicht möglich gewesen. Unter Verweis auf die vom BMF veröffentlichten Grundsätze für die Berücksichtigung eines Computers als Arbeitsmittel (ohne Nachweis 40% Privatanteil bei zumindest dreijähriger Nutzungsdauer) beantrage er einen Ansatz seiner durch „besondere Nachweise“ belegten Aufwendungen in voller Höhe.

Auch beim Telefonaufwand hielt der Bf an seinem erklärten Privatanteil fest. Die Art seiner beruflichen Tätigkeit in einem Kleinbetrieb habe intensiven telefonischen Kundenkontakt mit sich gebracht. Eine Beischaffung der vom FA angeforderten Einzelnachweise mit Zuordnung zum jeweiligen Kunden, die letztlich nur zu einer Glaubhaftmachung führten, sei durch die Telefongesellschaft nachträglich nicht mehr möglich gewesen und würde auch aus datenschutzrechtlicher Sicht als sehr problematisch gesehen. Ausgehend von einer beruflichen Verwendung während der 40 Stunden Wochendienstzeit würde ein beruflicher Nutzungsanteil von 10% einer privaten Handynutzung von faktisch nicht möglichen 360 Stunden pro Woche entsprechen. Der bereits ausgeschiedene Anteil von 30% sei zur Berücksichtigung seiner privaten Telefonnutzung angemessen.

Das FA nahm in der Beschwerdeentscheidung (BVE) 2018 – ohne nähere Erläuterung – in Umkehrung der vom Bf vorgebrachten Nutzungsverhältnisse, eine berufliche Nutzung von je 30% für das Notebook, das iPad und den Bildschirm bzw. von 10% für den Telefonaufwand (AfA und lfd. Telefonnutzung) an und hob zudem aufgrund des Beschwerdevorbringens das geschätzte Ausmaß der beruflichen Nutzung des Notebooks für das 1. Halbjahr 2018 auf 60% an.

So wie der Bf, hielt auch das FA im Vorlagebericht an seiner Position fest.

Der Dienstgeber könne zum Ausmaß der beruflichen bzw. privaten Nutzung keine Angaben machen und habe dies auch nicht getan. Der vom Bf ausgeschiedene Privatanteil von den monatlichen Telefonkosten stehe mit der nun behaupteten, nahezu ausschließlichen Nutzung für berufliche Zwecke im Widerspruch. In Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema wäre es am Bf gelegen, den Werbungskostencharakter typischer Aufwendungen der privaten Lebensführung von sich aus nachzuweisen.

Vom Bf eingewendeten Verfahrensmängeln (Verletzung des Parteihörs, unvollständige Berücksichtigung der von ihm eingereichten Beweismittel) hielt das FA das mehrstufige Ermittlungsverfahren vor Bescheiderlassung entgegen. In Verstoß geratene Unterlagen seien vom Bf nachgereicht worden. Dem angefochtenen ESt-Bescheid 2018 lägen sämtliche Unterlagen des Bf zugrunde.

Im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 2019 wiederholten beide Verfahrensparteien im Wesentlichen die im Verfahren zum Jahr 2018 vertretenen Standpunkte.

Die Kosten für Hausschuhe und den Aufwand für ZZZ schied das FA in der BVE als Kosten der privaten Lebensführung zur Gänze aus.

Die Kürzung betreffend Hausschuhe ließ der Bf unbekämpft.

Zum Aufwand für ZZZ brachte er im Vorlageantrag vor, dieser habe der Vorbereitung seines fortzuführenden Masterstudiums im Bereich Webdesign gedient (Kauf eines „*Webspace*“ zur Erstellung einer Webseite). Den Kosten seines Studiums komme als Weiterbildungsmaßnahme in seinem beruflichen Arbeitsfeld Werbungskostencharakter zu. Den Zusammenhang mit seinem Arbeitsbereich erläuterte der Bf nicht. Belegnachweise schloss er weder für den geltend gemachten Aufwand noch zur Fortführung seines Studiums an.

Ohne weitere Ermittlungen beantragte das FA im Vorlagebericht an das BFG eine Stattgabe zum Streitpunkt „ZZZ“.

Die finanzgerichtliche Auswertung der vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen zeigt, dass der Abschreibung des im Anlageverzeichnis (AVZ) erfassten Notebooks (Erwerb 9/2014) eine Nutzungsdauer von sechs Jahren zugrunde gelegt wurde. Für das iPhone und das iPad nahm der Bf die durch Lehre und Rechtsprechung als regelmäßig bestätigte Nutzungsdauer von 4 Jahren an. Dem Bildschirm ordnete er eine 5jährige Nutzungsdauer zu.

Bei Letzterem handelt es sich lt. Rechnung vom 14.Dez 2016 um einen Bildschirm des Vaters des Bf. Auch das iPhone gehört nicht dem Bf sondern dessen Mutter (Rechnung Elektronikmarkt-X/Ort-5 vom 23.Dez.2015, Kaufpreis 849,- € incl. 20% USt).

Der Bf hatte zugleich eine Versicherung für ein iPhone („*Apple Care+ für iPhone 6s/6s Plus*“) zum Preis von 149,- € (ohne USt) bestellt („*Vielen Dank für Ihre Apple Care Bestellung*“), die „*ab dem Kaufdatum*“ für ein mit Seriennummer spezifiziertes iPhone gelten sollte. Der AfA-Berechnung für das iPhone legte der Bf beide Kostenpositionen, vermindert um 20% USt zugrunde. Eine (Voraus)Bezahlung der Versicherung ist ebenso wenig dokumentiert, wie der Kauf des iPhone mit der angeführten Seriennummer durch den Bf.

Über die berufliche Tätigkeit des Bf ist einerseits aufgrund des fehlenden Arbeitsvertrages nichts bekannt und andererseits, weil er trotz Aufforderung konkrete Angaben zu seiner Tätigkeit als „*Webdesigner*“ im abgabenbehördlichen Verfahren schuldig blieb. Auch über die Ausstattung seines Arbeitsplatzes liegen keine über das Vorbringen des Bf hinausgehenden Informationen/Unterlagen vor (1.Hj 2018 kein Arbeitscomputer, danach „*iMac*“). Der abgabenbehördlichen Aufforderung zur Mitteilung der Gründe für den fehlenden „*Laptop/PC*“ im 1. Halbjahr 2018 kam der Bf nicht nach, ebenso wenig dem Auftrag zur Vorlage von Nachweisen für die berufliche Verwendung des privaten Notebooks.

Ob und ggfs. weshalb der Dienstgeber seinen Arbeitsplatz als „*Webdesigner*“ ein ganzes Jahr lang ohne Computerausstattung beließ und dem Bf danach ein aus dessen Sicht offenbar ungeeignetes Modell zur Verfügung stellte, blieb im Verfahren ungeklärt.

Zum iPad beschränkten sich die abgabenbehördlichen Ermittlungen auf den Aspekt der beruflichen Notwendigkeit (s. DG-Bestätigung). Erhebungen zum Nutzungsausmaß sind nicht dokumentiert.

Offen blieb auch, ob dem Bf am Arbeitsplatz ein dienstlicher Telefonanschluss zur Verfügung stand bzw. wieso ggfs. nicht. Auch über Kostenersätze des Dienstgebers für die berufliche Nutzung der Privatgeräte des Bf ist nichts bekannt (FA-Vorhalte 17.Febr.2020 u. 12.Febr.2021 für 2018 bzw. 20.Aug 2020 für 2019; BFG-Akt/ RM 2018, OZ 12 u. OZ 16 bzw. RM 2019, OZ 3).

II. Zu den Werbungskosten gehören auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, hat eine Berücksichtigung nach den Regeln für die AfA zu erfolgen (§ 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988).

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 ordnet den Werbungskosten, Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen zu, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Nach der VwGH-Judikatur genügt es für die abgabenrechtliche Sachverhaltsfeststellung über die Umstände der Nutzung eines Wirtschaftsgutes regelmäßig nicht, sich auf die Darstellung des Abgabepflichtigen zu stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Vorbringen fehlt. Der Abgabepflichtige hat auf Verlangen – soweit zumutbar - geeignete Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörde hat dazu Feststellungen zu treffen. Sind Computer oder Mobiltelefone aufgrund der Art der beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen nicht den Wirtschaftsgütern des persönlichen Bedarfs zuzuordnen, kommt das für den Kernbereich der Aufwendungen/Ausgaben für die Lebensführung (§ 20 (1) Z 2 lit a EStG) maßgebliche Abzugsverbot für Mischaufwand nicht zum Tragen. Ein dem Grunde nach erwiesener bzw. glaubhafter beruflicher Nutzungsanteil kann im Schätzungsweg ermittelt werden (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Ziel der Schätzung (§ 184 BAO) ist es, den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahe zu kommen. Doch gehen einer Schätzung methodisch immanente Ungenauigkeiten zu Lasten desjenigen, der zur Schätzung Anlass gibt und seiner bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit gebotenen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (für viele: VwGH 1.6.2021, Ro 2020/13/0005; VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068).

III. Da die Berücksichtigung einer AfA nur dem (wirtschaftlichen) Eigentümer zusteht, kommt ein AfA-Abzug beim Bf für das iPhone und den Bildschirm auf Basis des abgabenbehördlichen Verfahrensergebnisses nicht in Betracht.

Zu Letzterem sei zudem angemerkt, dass der Bf einen Standort an seiner Arbeitsstätte nicht vorbrachte und auch in der Dienstgeberbestätigung kein Bildschirm erwähnt ist. Soweit das Notebook im Betrieb verwahrt wurde, konnte demnach keine berufliche Nutzung des Bildschirms erfolgen.

Die Berücksichtigung der festgestellten Mängel reduziert den im Verfahrenszeitraum grundsätzlich zulässigen AfA-Abzug auf das Notebook und das iPad.

Der AfA ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen. Diese bestimmt sich nach der objektiven Nutzungsmöglichkeit eines Anlagegutes im Betrieb bzw. bei der Einkünfteerzielung. Auf die subjektive Verwendungsabsicht kommt es nicht an (vgl. Jakom EStG Kommentar § 7 Rz 52f und Doralt EStG Kommentar § 7 Rz 65, je mit Judikaturverweisen). Bei einer üblichen Nutzungsdauer von 4 Jahren für das Notebook steht dem Bf im Jahr 2019 nur noch eine AfA für das iPad zu.

Computer, Tablets und Telefongeräte gehören nicht zu den ausschließlich beruflich oder privat nutzbaren Wirtschaftsgütern. Wird ein solches Gerät außerhalb des Kernbereiches der persönlichen Lebensführung eingesetzt, kommt für die damit zusammenhängenden Kosten das im Bereich des § 20 (1) Z 2 lit a EStG maßgebliche Abzugsverbot für Mischaufwand nicht zum Tragen. Die Aufwendungen sind nach dem tatsächlichen Nutzungsverhältnis dem beruflichen bzw. privaten Bereich zuzuordnen. Bei einer Verwendung im Zusammenhang mit Berufsbildern, bei welchen die berufliche Nutzung eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen zweckmäßig erscheint, kommt zugleich dem Kriterium der Notwendigkeit seiner beruflichen Nutzung keine entscheidende Bedeutung zu. Doch bedarf es, gerade wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig auch in der Privatsphäre anfallen, einer sorgfältigen Prüfung der beruflichen Veranlassung (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 30.1.2001, 95/14/0042; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202; VwGH 22.3.1991, 87/13/0074).

Für die Arbeit eines „*Webdesigners*“ erscheint der Einsatz eines Computers grundsätzlich zweckmäßig. Ob dies auch auf im Einzelfall betroffene Geräte zutrifft, hängt vom konkreten Arbeitsverhältnis/Aufgabenbereich des Dienstnehmers, den daraus resultierenden Leistungsansprüchen an den Computer und der Eignung des verwendeten Modells für diese Zwecke ab. Sprechen diese Kriterien für eine berufliche Verwendung, ist dem Werbungskostenabzug jener – regelmäßig im Schätzungsweg zu ermittelnde - Anteil der Aufwendungen zugänglich, der im eindeutigen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit steht.

Angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten für Computer ist bei einer vorzunehmenden Schätzung ein strenger Maßstab anzuwenden. Die Abgrenzung hat in typisierender Betrachtungsweise und nach objektiven Kriterien zu erfolgen. Dabei wird etwa darauf Bedacht zu nehmen sein, dass die vielfältigen Einsatzmöglichkeiten für Computer im privaten Alltag regelmäßig von der jungen Generation besonders stark genutzt werden.

Die Kosten für das iPad sind steuerlich nach den gleichen Kriterien wie für das Notebook zu beurteilen.

Zu Art und Ausmaß der beruflichen Nutzung der verfahrensgegenständlichen EDV-Geräte liegen keine belastbaren Ermittlungsergebnisse vor. Wie festgestellt, blieben der Inhalt der beruflichen Tätigkeit des Bf und die Umstände seiner Arbeitsverrichtung bzw. der Ausstattung seines Arbeitsplatzes im abgabenbehördlichen Verfahren im Dunkeln. Weder die Bestätigung des Dienstgebers über eine, nicht näher konkretisierte, berufliche Notwendigkeit für die Verwendung des privaten Notebooks und iPad durch den Bf, noch das ebenso wenig konkretisierte Vorbringen des Bf bieten Anhaltspunkte für die Schätzung eines beruflichen Nutzungsausmaßes.

Soweit der Bf zur Höhe eines Privatanteiles bei der AfA für das Notebook auf einen vom BMF veröffentlichten Pauschalsatz verweist (LStR Rz 339/EstR Rz 1512: *mindestens* 40% PA), an dem er sich allerdings selbst nicht orientiert, ist anzumerken, dass im Einzelfall abweichende Verhältnisse zwar durchaus ein Abgehen von dem auf langjährige Erfahrungswerte aus der abgabenbehördlichen Praxis beruhenden Wert des BMF rechtfertigen, dies jedoch belastbare Nachweise bzw. eine überzeugende Glaubhaftmachung abweichender Verhältnisse erfordert. Das bloße Behaupten abweichender Verhältnisse stellt keine Glaubhaftmachung dar.

Bei einer Orientierung am Erfahrungswert des BMF (zumindest 60% berufliche Nutzung für das Notebook des Bf) ist zu bedenken, dass dieser Schätzwert auf ein am Wohnort des Dienstnehmers aufgestelltes Gerät abstellt und von einer laufenden Mitnutzung durch weitere Familienmitglieder ausgeht. Zudem lässt der Wert die Nutzung weiterer EDV-Geräte mit ähnlichen Anwendungsmöglichkeiten (hier eines iPad) unberücksichtigt. Schließlich bildet der Schätzwert des BMF einen Durchschnittswert über alle Alters- und Berufsgruppen der Erwerbsbevölkerung ab.

Mit der Vorlage „*besonderer Beweismittel*“ (hier wohl bezogen auf die vorgelegte DG-Bestätigung) wurde keine vollständige berufliche Nutzung der privaten EDV-Geräte des Bf dargetan, zumal der Dienstgeber das berufliche Nutzungsausmaß nicht erwähnte. Ebenso falsch ist die Annahme, das Mitführen der Privatgeräte während der Dienstzeit oder deren Verwahrung an der Arbeitsstätte dokumentiere eine berufliche Verwendung während der gesamten Wochenarbeitszeit des Bf. Eine darauf aufbauende Berechnung der beruflichen und privaten Nutzungsanteile erweist sich als systematisch verfehlt. Die aus dieser Überlegung resultierende Schätzung einer nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung für das Notebook und das iPad des Bf steht mit den angeführten Zielsetzungen des § 184 BAO (Abbildung der tatsächlichen Verhältnisse) im Widerspruch.

Nicht zuletzt erscheint dem BFG eine Verwahrung des Computers und/oder des iPad an der Arbeitsstätte außerhalb der Anwesenheitszeiten des Bf - mit Blick auf die heute übliche Lebensweise gerade der jungen Generation - zwar ausnahmsweise, doch nicht für längere Zeit oder gar dauerhaft glaubhaft.

Zugleich sei darauf hingewiesen, dass die Bestätigung des Dienstgebers, der keine Aussage über Kostenersätze zu entnehmen ist, nicht den Umkehrschluss auf eine volle Kostentragung durch den Bf rechtfertigt.

Die Ausführungen des Bf betreffend einen „iMac“ an der Arbeitsstätte weisen auf eine entsprechende Ausstattung durch den Dienstgeber erst ab dem 2. Halbjahr 2018 hin. Aufgrund der Art der vorgebrachten beruflichen Tätigkeit des Bf erscheint eine fehlende Ausstattung seines Arbeitsplatzes mit einem Computer im Verfahrenszeitraum - mit Blick auf den Beginn seines Dienstverhältnisses im Juli 2017 - ungewöhnlich, zumal der Bestätigung des Dienstgebers solches auch nicht zu entnehmen ist. Insofern bedarf es ebenso einer ergänzenden Klärung, wie bezüglich allfälliger Defizite des vom Dienstgeber beigestellten

„iMac“ für den Aufgabenbereich des Bf. Erscheint dies doch nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen im anhängigen Verfahren als Voraussetzung für eine regelmäßige berufliche Nutzung des Privatcomputers aus Gründen der Zweckmäßigkeit, umso mehr bei einem allenfalls fehlenden DG-Kostenersatz. Auch der zusätzliche Einsatz des iPad ist für diese Beurteilung relevant und daher in die Klärung einzubeziehen.

Für das anhängige Verfahren kommt es somit entscheidend darauf an, ob bzw. ab wann dem Bf im Verfahrenszeitraum an der Arbeitsstätte eine den Anforderungen seiner beruflichen Tätigkeit entsprechende Ausstattung des Dienstgebers zur Verfügung stand bzw.

inwiefern/wofür beim Bf trotz einer solchen, Bedarf an der Nutzung seines Privatcomputers und/oder seines Tablets bestand. Eine Kostenbeteiligung des Dienstgebers wäre ein Indiz für einen solchen Bedarf. Von der Klärung der Arbeitsumstände des Bf sind verwertbare Anhaltspunkte für eine Schätzung des beruflichen Nutzungsausmaßes seines privaten Computers und Tablets zu erwarten.

Den genannten Aspekten wurde im abgabenbehördlichen Verfahren nicht mit der erforderlichen Deutlichkeit nachgegangen. Die sehr allgemein formulierte abgabenbehördliche Aufforderung zur Darlegung eines Zusammenhangs der geltend gemachten Werbungskosten mit der beruflichen Tätigkeit des Bf (Vorhalt 17.Febr 2020), erweist sich als zu unkonkret und hätte nach der für verschiedene verfahrensrelevante Aspekte wenig ergiebigen Antwort des Bf vertiefender Ermittlungen bedurft.

Zur Situation betreffend eine berufliche Nutzung des Mobiltelefons ist darauf zu verweisen, dass nach Ansicht des VwGH einem Dienstnehmer der Nachweis des beruflich veranlassten Anteiles eines privaten Telefonanschlusses durch einen Einzelgesprächsnachweis regelmäßig nicht zumutbar ist und daher eine Glaubhaftmachung genügt (VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125).

Diese Überlegung erscheint dem BFG im Fall einer erstmaligen, nachträglichen Überprüfung eines beruflichen Telefonaufwandes durch die Abgabenbehörde umso mehr zutreffend. Allerdings gilt auch für die Glaubhaftmachung des beruflichen Telefonkostenanteiles im anhängigen Verfahren, dass eine solche nicht durch bloße Behauptung der Verfahrensparteien, losgelöst von Ermittlungen über die tatsächlichen – beruflichen und privaten - Verhältnisse erfolgen kann (Stichwort: eigenständiger Telefonanschluss am Arbeitsplatz, Art der Arbeitsinhalte/-abläufe, Art und Ausmaß einer Kundeneinbindung etc.). Allgemein bekannt ist (§ 167 Abs 1 BAO), dass das Mobiltelefon gerade im Lebensalltag junger Menschen nahezu allgegenwärtig ist.

Auch für die Handynutzung gilt, dass eine Mitführung des Gerätes während der Arbeitszeit noch keinen Rückschluss auf ein berufliches Nutzungsausmaß zulässt und die vorgenommene Verhältnisrechnung des Bf zu dessen Klärung nichts beiträgt.

Im Ergebnis bietet das bisherige abgabenbehördliche Verfahrensergebnis weder belastbare Anhaltspunkte zum Ausmaß der beruflichen Nutzung - und damit für eine Schätzung des

beruflichen Nutzungsanteiles - beim privaten Notebook und dem iPad, noch zum privaten Mobiltelefon des Bf, welche die Position einer der Verfahrensparteien erhärtet bzw. widerlegt. Insofern bedarf es weiterer Ermittlungen zur Klärung.

Bei der Schätzung der Privatnutzung wird - im Sinne einer objektiven, typisierenden und von der Person des Bf losgelösten Betrachtung - auch die mittlerweile umfassende Nutzung von Geräten der strittigen Art im Lebensalltag, insbesondere durch Personen der Generation des Bf, zu berücksichtigen sein.

Wegen der unterbliebenen Klärung im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren können auch zum Werbungskostencharakter des Aufwandes betreffend „ZZZ“ keine Feststellungen getroffen werden, die einen Abzug bei den nichtselbständigen Einkünften des Bf rechtfertigen. Auch insofern sind grundlegende, ergänzende Ermittlungen erforderlich (Nachweis des Aufwandes; Inhalt der Gegenleistung; Zusammenhang mit einem Studium des Bf, das als Fortbildung für seinen ausgeübten Beruf zu qualifizieren ist).

b) Dienstreisen:

I. Der Bf machte für das Jahr 2018 Kilometergelder und – unter Verweis auf „§ 26 EStG“ Tages-/Nächtigungsgebühren für drei als Dienstreisen bezeichnete Fahrten geltend.

Zu einer dieser Fahrten bestätigte der Dienstgeber die Teilnahme des Bf am Jahresmeeting eines langjährigen Kunden in Ort-6, wobei der Bf für die Anreise mit dem Privat-Pkw „noch“ keinen Kilometergeldersatz erhalten habe. Für die beiden weiteren „Dienstreisen“ liegen weder eine Bestätigung einer beruflichen Veranlassung, noch eines DG-Ersatzes vor (DG-Bestätig. 14.Sept 2020, BFG-Akt/ RM 2018, OZ 5).

Die auf FA-Anforderung erfolgte Nachweisführung des Bf zum Besuch der „Messe-XY“ vom 15.-17. Nov 2018 in Ort-7 beschränkte sich auf einen Internetausdruck vom Febr.2021, aus welchem hervorgeht, dass unter dieser Bezeichnung „am Freitag dem 15.Nov.2018 ab 9:00 Uhr“ eine „Studienwahlmesse“ im Ort-7 stattfand, die sich ua. an Bachelor-AbsolventInnen und „Young Professionals“ mit Weiterbildungsplänen zum Master oder MBA „für alle Fachbereiche“ richtete.

Der Bf gab einen Besuch der Veranstaltung zum Zwecke der Information über die Möglichkeiten eines Masterstudiums an. 2019 habe er sich in Stadt-X über die Möglichkeiten eines Masterstudiums im Bereich „Interaction Design“ informiert, das er „nun Ende Sept 2020 beginnen werde“ (Bf-Eingabe 6.Sept 2020/12.2.2021; BFG-Akt/RM 2018, OZ 18).

Unterlagen, welche eine Teilnahme des Bf an der Messe-XY im Nov 2018 in Ort-7 oder eine 3tägige Dauer der Veranstaltung belegen, blieb er schuldig. Ein Masterstudium des Bf ist für das BFG nicht verifizierbar (fehlende ESt-Erklärungen ab 2020).

Zur Dienstreise „Verhandlung Objekt-X, A-GmbH, Ort-8“ nannte der Bf einen Termin bezüglich eine „ev. Weiterentwicklung“ eines im Studium entwickelten „Objekt-X.“ bzw. ein

„ev. Dienstverhältnis“, ohne sein Vorbringen in irgendeiner Weise zu konkretisieren oder zu belegen (Bf-Eingabe 6.Sept 2020/12.2.2021; a.a.O).

Nachdem im ANV-Bescheid 2018 keine Kosten für Dienstreisen in Abzug kamen, berücksichtigte das FA die unter diesem Titel geltend gemachten Kosten in der BVE ohne weitere Ermittlungen sowohl hinsichtlich der Fahrtkosten als auch bezüglich der pauschalen Reisediäten zur Gänze.

Zum Jahr 2019 begehrte der Bf Werbungskosten für 14 vom Dienstgeber bestätigte Dienstreisen, regelmäßig beginnend am Betriebs-/Arbeitsort, für die der Bf „im Jahr 2019“ keinen Kilometergeldersatz erhalten habe.

Fünf dieser Reisebewegungen (Dauer je 1 - 1,5 Stunden), bezeichnet mit dem Reisezweck „Commitment“, führten den Bf demnach an „Bürotagen“ von der Arbeitsstätte an den Wohnort in Ort-1 zurück (Wegstrecke Hin- und Rückfahrt 29,4 km, Entfernung unter 20 km). Bei sechs weiteren Fahrten fuhr der Bf – vorbei am Wohnort - nach Ort-9, wobei die Strecke am 3.Juli für zwei unterschiedliche, zeitlich überlappende „Dienstreisen“ erfasst ist. Einer weiteren „Dienstreise“ nach Ort-5 (20.Mai) liegt eine Wegstrecke mit Beginn am Wohnort des Bf zugrunde.

Auch die für 2019 als Dienstreisen geltend gemachten Werbungskosten anerkannte das FA nach anfänglicher Ablehnung ohne weitere Ermittlungen in der BVE zur Gänze (Kilometergelder und Tagesgebühren für Dienstreisen mit einer erfassten Dauer von 3,25 - 6,5 Stunden).

II. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind – unabhängig vom Vorliegen einer Reise – in ihrer tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen. Ein Ansatz in Höhe des amtlichen Kilometergeldes stellt eine - regelmäßig zutreffende – Schätzung der Fahrtkosten dar, vorausgesetzt es fallen im Rahmen einer beruflichen Fahrt tatsächlich Fahrtkosten an. Nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten zudem Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Nach der VwGH-Judikatur liegt eine Dienstreise regelmäßig erst ab einer Entfernung von 20 – 25 km vom Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit vor. Aufwand für Verpflegung und Unterkunft gehört grundsätzlich zum Kernbereich der nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung (§ 20 (1) Z 2 lit a EStG). Steuerliche Berücksichtigung im Rahmen der Einkunftserzielung kann nur ein allfälliger Mehraufwand finden, der dem Steuerpflichtigen durch die Unkenntnis des gastronomischen Angebots auf beruflich veranlassten Reisen erwächst. Bei eintägigen Dienstreisen steht ein Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft jedoch nicht zu, weil allfällige aus der Unkenntnis über die lokale Gastronomie

resultierende Mehrkosten in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden können (VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 11.6.1991, 91/14/0074).

III. Die Anerkennung des für 2018 und 2019 geltend gemachten Aufwandes betreffend Dienstreisen erfolgte auf Basis der vom Bf vorgelegten Dienstgeberbestätigung. Eine inhaltliche Überprüfung bzw. Klärung des zugrundeliegenden Sachverhalts – beginnend beim (wirtschaftlichen) Eigentum des auf den Bf zugelassenen Kfz als Voraussetzung für einen Kilometergeldabzug bzw. alternativ Einkünften der Mutter nach § 29 Z. 3 EStG 1988 - fand weder dem Grunde noch der Höhe nach statt

Für die beiden Reisebewegungen im Jahr 2018, deren beruflicher Charakter vom Dienstgeber nicht bestätigt wurde, fehlt es neben der beruflichen Veranlassung auch am erwiesenen Vorliegen ihrer Durchführung. Weshalb dem Bf insofern eine Beweisführung nicht zumutbar sein sollte, ist für das BFG nicht zu erkennen. Die Voraussetzungen für eine Glaubhaftmachung liegen offensichtlich nicht vor.

Die bisher allein nachgewiesene Durchführung der „Messe-XY“ am 15. Nov. 2018 in Ort-7 berechtigt nicht zum durchgeführten Werbungskostenabzug. Es bedarf einer ergänzenden Klärung des tatsächlichen Anfalls und der Werbungskostenfunktion dieses Aufwandes beim Bf sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach (tatsächlicher Besuch der Veranstaltung; Fortbildungsaufwand für den ausgeübten Beruf, Voraussetzungen für einen Kilometergeldabzug, Reisedauer) auf der Grundlage geeigneter Nachweise. Bei der bestätigten Dienstreise nach Ort-6 steht kein Verpflegungsmehraufwand zu (Tagesreise).

Für 2019 wurde vom Dienstgeber der Dienstreisecharakter aller Reisebewegungen bestätigt, zu welchen der Bf Werbungskosten geltend machte. Auch dies entthob die Abgabenbehörde nicht von der Verpflichtung zu klären, ob diese beruflich veranlassten Fahrten auch die steuerlichen Vorgaben für den Abzug entsprechender Werbungskosten erfüllten (s. zuvor bzw. Punkt II.) und je nach Lage des Einzelfalles ergänzende Ermittlungen bzw. Korrekturen vorzunehmen.

B) Außergewöhnliche Belastung:

I. Obwohl im anhängigen Verfahren wiederholt auf eine mehrjährige Erkrankung des Bf verwiesen wurde, blieb offen, welche Krankheit konkret vorliegt.

Die übermittelten Unterlagen legen eine Erkrankung des Stützapparates bzw. der Gelenke nahe (Massagen, chiropraktische Behandlungen, Unterspritzung/ Injektion kleiner Gelenke, v.a. 2018 wiederholte Verschreibung (tw. cortisonhaltiger) Schmerzmittel durch den Hausarzt; Aufsuchen einer Rheumaambulanz bzw. Konsultation eines Rheumatologen; RM-Akt/RM 2018, OZ 8; BFG-Akt/RM 2019, OZ 3).

Über eine vom Sozialministerium Service (SMS) bescheidmäßig festgestellte Minderung der Erwerbsfähigkeit oder einen Ausweis nach § 29b StVO zum Nachweis einer Gehbehinderung verfügt der Bf nach dem Verfahrensergebnis nicht.

In den ANV-Erklärungen 2018/2019 machte der Bf aus dem Titel Krankheitskosten Aufwendungen von 6.700,13 € bzw. 3.969,16 € für Medikamente, Untersuchungen, Behandlungen, medizinische Therapien (abzüglich erhaltener Kostenersätze) und Kilometergelder für zugehörige Fahrten als außergewöhnliche Belastungen geltend.

Im Zuge der nachfolgenden ANV-Verfahren wurde er vom FA erstmalig um ergänzende Angaben und Unterlagen nachreichung zu den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen ersucht. Da er diesen Aufforderungen nur teilweise nachkam, anerkannte das FA die beantragten Kosten in den ANV-Bescheiden 2018/2019 nur teilweise (2018) bzw. zur Gänze nicht (2019).

Nach ergänzendem Vorbringen und Unterlagenanschluss in der Beschwerde berücksichtigte das FA in der BVE 2018 letztlich die – vom Bf im Ermittlungsverfahren auf 6.314,42 € eingeschränkten – Aufwendungen bis auf Kosten für Mundhygiene/professionelle Zahnreinigung und einen nicht belegten Aufwand betreffend „XYZ“. Beim beantragten Kilometergeld nahm das FA eine pauschale Kürzung um 500 km vor, nachdem – mangels Vorlage einer angeforderten Fahrtkostenaufstellung - die Fahrten zu diversen ärztlichen bzw. therapeutischen Terminen im Verfahren ungeklärt geblieben waren.

Im Vorlageantrag verwehrte sich der Bf gegen die Pauschalkürzung.

Als Konsequenz beantragte das FA im Vorlagebericht an das BFG – ohne weitere Ermittlungen - *„die Anerkennung der mit der Krankheit des Bf zusammenhängenden Kosten (Medikamente, Arztkosten, pauschales Kilometergeld) als außergewöhnliche Belastung.“*

In der BVE zum Jahr 2019 blieb, neben den analog zu 2018 geltend gemachten Kosten für Mundhygiene, auch der gesamte Aufwand für – weitaus überwiegend vom Hausarzt verordnete – Medikamente *„mangels Nachweises“* außer Ansatz. Aufgrund der Vorlage *„manipulierbare Aufzeichnungen“* anstatt eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches (samt zwei festgestellter Zeitüberlagerungen) berücksichtigte das FA zudem einen Großteil der geltend gemachten Fahrtkosten nicht. Durch die teilweise Nichtanerkennung des FA blieb der aus dem Titel Krankheitskosten begehrte Abzug im Jahr 2019 unter dem Selbstbehalt nach § 34 (4) EStG. Im Vorlagebericht an das BFG zum Jahr 2019 beantragte das FA – wiederum ohne erkennbare zwischenzeitliche Ermittlungen - die vollständige Anerkennung der geltend gemachten Krankheitskosten (bis auf jene für die Zahnhygiene), wobei *„aufgrund der nunmehr vorgelegten Unterlagen“* mit 3.986,83 € sogar ein höherer Betrag als ursprünglich beantragt zu berücksichtigen sei.

II. Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche Belastungen abzuziehen.

Dazu muss die Belastung außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Außergewöhnlich ist eine Belastung, die höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen mit gleichen Einkommens-/Vermögensverhältnissen erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988). Sie erwächst zwangsläufig, wenn sich der Steuerpflichtigen ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988). Sie führt zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, soweit dadurch der in § 34 Abs 4 EStG 1988 definierte Selbstbehalt des Steuerpflichtigen überschritten wird.

Das Merkmal der Zwangsläufigkeit muss sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach vorliegen. Zudem können Aufwendungen nur insoweit als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, als sie vom Steuerpflichtigen endgültig aus Eigenem getragen werden müssen. Beträge, die der Steuerpflichtige zunächst verausgabt, die ihm aber später ersetzt werden oder bei Antragstellung ersetzt würden, gelten nicht als Aufwendungen im Sinn des § 34 EStG.

Eigene Krankheitskosten erwachsen grundsätzlich aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig. Das gilt nach der VwGH-Rechtsprechung jedoch nur für Krankheitskosten, die typischerweise mit einer Heilbehandlung verbunden sind und nicht etwa für Kosten zur Vorbeugung von Krankheiten oder für Maßnahmen, die bloß nach den Vorstellungen des Betroffenen medizinisch zweckmäßig sind oder die der Steigerung seines Wohlbefindens dienen. Ebenso führt nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung. Nachdem § 34 (3) EStG nur den Abzug zwangsläufig erwachsener Aufwendungen zulässt, müssen die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein. Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme ist etwa durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachzuweisen. Im Einzelfall können jedoch triftige medizinische Gründe auch eine Zwangsläufigkeit höherer Aufwendungen als von den Sozialversicherungsträgern finanziert begründen (VwGH 22.2.2023, Ro 2021/15/0005; VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0157; VwGH 30.3.2022, Ro 2020/13/0008; VwGH 15.12.2021, Ro 2020/15/0010; VwGH 27.9.2021, Ra 2020/15/0066; VwGH 5.10.2021, Ra 2021/15/0059; VwGH 10.5.2021, Ra 2021/15/0031; VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0113; VwGH 5.3.2020, Ra 2019/15/0159; VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136; VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0164).

Im Sinne dieser VwGH-Rechtsprechung gehören zu den berücksichtigungsfähigen Kosten einer Heilbehandlung etwa in einem ursächlichen Zusammenhang mit einer Erkrankung stehende Kosten für Ärzte und Therapien, mit einer konkreten Heilbehandlung im Zusammenhang stehende ärztlich verordnete Medikamente sowie ärztlich angeordnete Therapien oder Kuren. Auch die Fahrtkosten zu derartigen Heilbehandlungen sind diesem Begriff grundsätzlich zuzuordnen, doch können auch Fahrtkosten nur in (nachgewiesen) notwendiger Höhe berücksichtigt werden (VwGH 24.3.2021, Ra 2020/15/0029; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254;

VwGH 23.1.2013, 2009/15/0094; VwGH 20.5.2010, 2007/15/0309; VwGH 3.8.2004, 99/13/0169; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109; VwGH 23.5.1996, 95/15/0018; VwGH 19.2.1992, 87/14/0116).

Der Abzug von Kosten für den Besuch eines Fitnessstudios setzt nach der Judikatur des VwGH ein „*vorfeldweises ärztliches Gutachten*“ voraus, welches auch die notwendige Dauer umfassen muss. Doch führt auch bei Vorliegen einer ärztlichen Verordnung bestimmter Übungen nicht jeder Besuch eines Fitnessstudios zu einer außergewöhnlichen Belastung. Wesentlich ist die Einbettung des Fitnessstudiobesuchs und der dabei im Rahmen einer physikalischen Therapie nach einem festen Trainingsplan absolvierten Trainingseinheiten in eine regelmäßig ärztlich überwachte Behandlung.

Eine ärztliche Überweisung an einen Physiotherapeuten für eine bestimmte Therapie und eine Empfehlung des Physiotherapeuten im Rahmen dieser Therapie zum "Weiterüben" in einem Fitnessstudio genügt nicht. Aus den gesetzlichen Bestimmungen betreffend den physiotherapeutischen Dienst ist eine Berechtigung von Physiotherapeuten zu weiterführenden Verordnungen nicht ableitbar (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136).

Als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 kommen nur Aufwendungen in Betracht, welche nicht zu den Werbungskosten gehören. Da es sich bei den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um Werbungskosten handelt, hat ein Abzug derartiger Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu unterbleiben (VwGH 26.5.2004, 98/14/0099).

Auch für das Verfahren zur Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen gelten die Verfahrensregeln der BAO. In Umsetzung der dazu unter Punkt A) dargestellten Rechtslage tritt nach gefestigter VwGH-Judikatur im Verfahren zur Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) zurück und es obliegt in erster Linie dem Abgabepflichtigen, das Vorliegen jener außergewöhnlichen Umstände iSd § 34 EStG nachzuweisen, die ausnahmsweise eine Berücksichtigung von Kosten der privaten Lebensführung bei der Berechnung der Einkommensteuerschuld rechtfertigen. Ein Steuerpflichtiger, der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen der Umstände selbst darzulegen, auf welche die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Abgabenbehördliche Zweifel am Wahrheitsgehalt eines ausreichend konkreten Vorbringens verpflichten jedoch zur amtswegigen (ergänzenden) Beweisaufnahme zwecks Klärung der Sachlage. Bei der Geltendmachung von Heilbehandlungskosten als außergewöhnliche Belastung umfasst dies die Beibringung einer ärztlichen Diagnose und die Darlegung der Notwendigkeit absolvierter Therapien durch ärztliche Bescheinigungen über einen davon zu erwartenden oder zumindest erhofften Heilungserfolg. (z.B. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0197; VwGH 24.4.2014, 2011/15/0180; VwGH 10.8.2005, 2001/13/0191; VwGH 29.1.2003, 99/13/0179; VwGH 24.11.1999, 94/13/0255; VwGH 31.3.1998, 93/13/0192; VwGH 20.11.1996, 96/15/0004; VwGH 19.2.1992, 91/14/0216; VwGH 20.2.1990, 89/13/0107).

III. Auch der maßgebliche Sachverhalt betreffend außergewöhnliche Belastungen wurde im abgabenbehördlichen Verfahren in wesentlichen Punkten nur unzureichend geklärt. Soweit dadurch Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen des § 34 EStG weiter bestehen, vermag das BFG dem Begehren der Verfahrensparteien nicht zu folgen.

Für nachfolgende Aufwendungen fehlt es nach dem vorliegenden Ermittlungsergebnis an den Voraussetzungen für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung:

2018:

Behandlungs-/Therapiekosten, Medikamentenaufwand:

- 49,- € Dr-A (lt. Bf 17.2.2018): trotz FA-Anforderung vom 27.Aug.2020 kein Nachweis durch Rechnung, Zahlungsbeleg oder ÖGK-Kostenersatz;
- 395,- € Dr-B (Zahlung 24.7.2018): trotz FA-Anforderung am 27.Aug.2020 kein Nachweis durch Rechnung oder ÖGK-Kostenersatz ;
- 190,- € MRT Privatklinik-X (Zahlung 12.3.2018): trotz FA-Anforderung vom 27.Aug.2020 weder Nachweis durch Rechnung/ ÖGK-Kostenersatz noch über die medizinische Notwendigkeit der umgehenden Durchführung in einer Privateinrichtung;
- 145,20 € ABC *Gesundheitshotel* Ort-10 (lt. Rechnung v. 30.11.2018 „medizin. Befundbesprechung“ u. „Tsunamed Therapie“ (31.8.); „Ganzkörperkältetherapie“ (14.9.), Hinweis auf offene Zahlung): trotz FA-Anforderung vom 27.Aug.2020 kein Zahlungsnachweis (weder Zahlungsbeleg noch Erfassung bei den nachgewiesenen Banküberweisungen); kein ÖGK-Kostenersatz oder sonstiger Nachweis der medizinischen Notwendigkeit iSd VwGH-Judikatur;
- 742,- € M. M. für Physiotherapie/Heilmassage/osteopath. Behandlung (lt. Bf Zahlung 8.Febr.2018): trotz FA-Anforderung am 27.Aug.2020 kein Nachweis durch Rechnung, Zahlung oder ÖGK-Kostenersatz.

Bei zwei Rechnungen des Physiotherapeuten aus 2018 ÖGK-Teilersatz (jeweils Ersatz für Kosten der Physiotherapie/Heilmassage v. 201,60 €, nicht aber für osteopath. Behandlung (546,40 €) – vgl. HN 190 v. 19.Okt.2018). Ein Nachweis über die medizinische Notwendigkeit einer osteopathischen Behandlung fehlt für alle drei abgerechneten Behandlungszyklen.

Die Voraussetzungen für einen Abzug von Kosten des Herrn M. als außergewöhnliche Belastung im Jahr 2018 liegen insgesamt nicht vor.

Dazu kommen in Übereinstimmung mit der BVE:

- 2x 70,49 € Dr-C/Ort-5 (Zahnhygiene/professionelle Zahnreinigung), da Kosten der Krankheitsvorsorge und nicht der Krankenbehandlung vorliegen und zudem Zahlungsnachweise fehlen;
- 125,60 € XYZ: kein erkennbarer Zusammenhang mit Krankheitskosten; trotz FA-Anforderung vom 27.Aug.2020 kein Nachweis durch Rechnung oder Zahlungsbeleg.

Von den als Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen kommt auf Basis des abgabenbehördlichen Ermittlungsergebnisses lediglich ein Betrag von 1.577,74 € als

außergewöhnliche Belastung 2018 in Betracht. Ein darüberhinausgehender Abzug macht eine weitergehende Klärung der Voraussetzungen im Sinne der dargestellten Rechtslage erforderlich.

Korrektur Fahrtkosten:

Im Rahmen der „Krankheitskosten“ 2018 beehrte der Bf zudem den Abzug von Kilometergeldern für 7.128,2 km. Davon entfielen 4.893 km auf Fahrten zum Physiotherapeuten (70x 69,6 km) und 2.235,2 km auf die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten bzw. auf Fahrten betreffend „Gesundheit + Ort-11 Fitness“, zu welchen keine näheren Angaben gemacht bzw. Nachweise vorgelegt wurden.

Aus den zuvor dargestellten nicht abzugsfähigen „Krankheitskosten“ resultieren Fahrtkostenkürzungen für die nachfolgenden Wegstrecken (Entfernung lt. Bf-Aufstellungen):

- Dr-B: 128,8 km;
- ABC/Ort-10: 218,4 km;
- Ort-11/Krankenhaus an Bürotagen: 147 km (5x 29,4 km Wohnsitz/Arbeitsstätte);
- Ort-5/Privatklinik-X : 54,2 km;
- Ort-5/Physiotherapie (ÖGK-Ersatz 22.11.: 147 km/ 6x 29,4 km Wohnsitz/Arbeitsstätte);
(ÖGK-Ersatz 16.8.: keine betroffenen Bürotage/ keine Kürzung);

zusätzlich:

Fitness/Ort-11: 291,2 km (8x 36,4 km; Kosten für Fitnessstudio/§ 20 (1) Z 2 lit a EStG; kein Nachweis der medizin. Notwendigkeit (vorherige ärztl. Verordnung/ laufende ärztliche Überwachung).

Des Weiteren ist die Zulässigkeit eines Abzuges als außergewöhnliche Belastung für die vom ÖGK-Ersatz nicht umfassten 58 Fahrten zum Physiotherapeuten in Ort-5 mangels Nachweises der medizinischen Notwendigkeit der vom Therapeuten bestätigten „Elektrostimulationstherapie“ nicht erwiesen (Bf-Eing. 20.Sept2021, BFG-Akt/RM 2018, OZ 10). Zudem lässt das Begleitschreiben des Bf vom 20.Sept 2021 darauf schließen, dass die Bestätigung/Fahrtkostenaufstellung vom Therapeuten nicht selbst erstellt wurde („Mein Therapeut... konnte die Bestätigung erst jetzt unterschreiben“). Da eine unentgeltliche Behandlung im angegebenen Ausmaß durch einen unternehmerisch tätigen Therapeuten nicht glaubhaft erscheint, erscheint die Vorlage einer Gefälligkeitsbestätigung naheliegend.

Von den der außergewöhnlichen Belastung zugeordneten 7.128,2 km kommen demnach lediglich 1.100,80 km bzw. ein Kilometergeld von 462,42 € für den Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht.

Auf Basis des abgabenbehördlichen Verfahrensergebnisses erreicht der 2018 im Zusammenhang mit Krankheitskosten nach § 34 EStG in Abzug zu bringende Aufwand den

10%igen Selbstbehalt des Bf nach § 34 (4) EStG nicht. Ein darüberhinausgehender Ansatz macht eine weitergehende Klärung der Voraussetzungen erforderlich.

2019:

Behandlungs-/Therapiekosten, Medikamentenaufwand:

- 38,65 € Stadtapotheke-XY (6.12.2019) – nicht lesbar/keine Zuordnung zum Bf;
- 58,55 € für nicht außergewöhnliche Standardmedikamente (Nasivin, Halswehtabletten...)
- 2x 70,49 € Dr-C/Ort-5 (Zahnhygiene/professionelle Zahnreinigung), da Kosten der Krankheitsvorsorge und nicht der Krankenbehandlung vorliegen und zudem Zahlungsnachweise fehlen (analog 2018).

Von den in der Beschwerde als Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen verbleibt auf Basis des abgabenbehördlichen Verfahrensergebnisses ein Betrag von 954,59 € für den Abzug als außergewöhnliche Belastung 2019. Dazu kommen 19,66 € (anteilige Kosten Dr-D für 2019 lt. ÖGK-Ersatz 9.3.2020), insgesamt somit 974,25 €. Ein darüberhinausgehender Ansatz macht eine weitergehende Klärung der Voraussetzungen erforderlich.

Korrektur Fahrtkosten:

Im Rahmen der Krankheitskosten 2019 beehrte der Bf zudem den Abzug von Kilometergeldern für 6.988,2 km. Davon entfielen 5.359,2 km auf Fahrten zum Physiotherapeuten (77x 69,6 km) und 1.629 km auf die übrigen geltend gemachten Krankheitskosten. Der zweite Wert enthält neben Fahrten zum Hausarzt bzw. zu zwei Ärzten, zu deren Behandlungskosten dem Bf von der ÖGK eine Teilkostenerstattung gewährt wurde, auch 232,8 km betreffend Fahrten, für deren Zweck der Bf trotz FA-Aufforderung zur vollständigen Belegvorlage vom 20.Aug.2020 keinerlei Belege übermittelt hatte (23.5. Dr-E/Ort-2, 29.10. Dr-F/Ort-12; 6.11. Krankenhaus-Z).

Unter den Fahrten zum Physiotherapeuten waren auch fünf Fahrten erfasst, die im Zusammenhang mit einer Teilkostenerstattung der ÖGK standen (6. - 28.Febr 2019, jeweils an „Bürotagen“, mit Fahrtkostenberechnung ab Arbeitsstätte).

Inhaltlich deckt sich die Bestätigung des Physiotherapeuten für 2019 mit jener zum Jahr 2018 (unentgeltliche Durchführung einer „speziellen Elektrostimulationsherapie“).

Soweit die Behandlungen des Physiotherapeuten nicht zu Teilkostenerstattungen der ÖGK führten (5.092,2 km), folgt das BFG auch für 2019 seiner Beurteilung zum Jahr 2018.

Von den der außergewöhnlichen Belastung zugeordneten 6.988,2 km verbleiben 1.663,2 km bzw. ein Kilometergeld von 698,88 € für einen Abzug als außergewöhnliche Belastung.

Da der 2019 im Zusammenhang mit Krankheitskosten nach § 34 EStG insgesamt in Abzug zu bringende Aufwand von 1.673,13 € nicht den 10%igen Selbstbehalt des Bf nach § 34 (4) EStG erreicht, entfällt der Abzug einer außergewöhnlichen Belastung auch im Jahr 2019.

Ein darüberhinausgehender Ansatz macht eine weitergehende Klärung der Voraussetzungen erforderlich.

C) Das BFG kann eine Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können, sofern die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das BFG selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist (§ 278 Abs 1 BAO).

Zweck der vom Gesetzgeber durch § 278 (1) BAO eingeräumten Möglichkeit einer Erledigung durch Bescheidaufhebung und Zurückverweisung des Verfahrens an die Abgabenbehörde ist die Beschleunigung des BFG-Rechtsmittelverfahrens und die Entlastung des Verwaltungsgerichtshofs.

Es entspricht diesem Gesetzeszweck nicht, wenn durch das Unterbleiben offensichtlich notwendiger Ermittlungen im abgabenbehördlichen Verfahren eine umfangreiche Ermittlungstätigkeit zum BFG verlagert wird.

Nach dem Sinn und Zweck des BFGG kommt dem BFG als Kontroll- und Rechtsschutzorgan vorrangig die Überprüfung der Sachverhaltsfeststellungen und der rechtlichen Würdigung der Abgabenbehörde zu.

Auch dies erfordert eine Abklärung des maßgeblichen Sachverhalts samt rechtlicher Erstbeurteilung regelmäßig vor der Bescheiderlassung bzw. einer BVE und nicht erst im Rahmen des finanzgerichtlichen Rechtsmittelverfahrens.

In Hinblick darauf kommt aus Sicht des BFG eine Zurückverweisung des Verfahrens an die Abgabenbehörde in Anwendung des § 278 (1) BAO insbesondere in Betracht, wenn zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes im abgabenbehördlichen Verfahren gar nicht oder bloß ansatzweise ermittelt wurde, völlig unzureichende bzw. ungeeignete Ermittlungsschritte gesetzt, oder etwa auf schwierige oder umfangreiche Ermittlungen verzichtet wurde, um diese durch das BFG vornehmen zu lassen.

Vor dem Hintergrund der Feststellungen im anhängigen Verfahren über unterbliebene Sachverhaltsermittlungen im abgabenbehördlichen Verfahren zu grundlegenden Aspekten bzw. wesentlichen Bereichen der Streitpunkte, war nach Ansicht des BFG die Aufhebung der verfahrensgegenständlich angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde nach § 278 (1) BAO nicht nur zweckmäßig, sondern geboten.

Im Rahmen der Ermessensübung (§ 20 BAO) kam zum Tragen, dass im abgabenbehördlichen Verfahren mehrfach grundlegende Fragen von der erstmaligen Sachverhaltsermittlung gänzlich ausgespart blieben und deshalb für eine Überprüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide umfangreiche und unter Umständen mehrstufige Ermittlungsmaßnahmen, insbesondere betreffend Arbeitsmittel/Dienstreisen und außergewöhnliche Belastungen, nachzuholen sind (Inhalt des Arbeitsverhältnisses/Umstände der Arbeitsverrichtung,

Grundlagen zur Schätzung des berufl. Nutzungsanteils von Arbeitsmitteln; eigenes Kfz, berufliche Veranlassung/tatsächliche Durchführung von „Dienstreisen“; Art der Erkrankung, medizin. Notwendigkeit geltend gemachter Krankheitskosten ua).

Die Abgabenbehörde hat sich im bisherigen Verfahren weitgehend auf die Anforderung von Belegnachweisen beschränkt, von deren Auswertung bzw. von daran notwendigerweise anzuschließenden Ermittlungen jedoch vielfach Abstand genommen.

Selbst wo die Ansätze des Bf nicht übernommen wurden (insbesondere im Bereich der beruflichen/privaten Nutzung von Arbeitsmitteln), beschränkte man sich – unter Verzicht auf die Ermittlung von Schätzungsgrundlagen - auf eine Umkehrung der vom Bf angenommenen Nutzungsverhältnisse, ohne das Ergebnis zu begründen.

Die vollständige Anerkennung geltend gemachter Aufwendungen für Dienstreisen auf Basis der vorgelegten Dienstgeberbestätigungen, die Formulierung des FA-Antrages betreffend außergewöhnliche Belastung im Vorlagebericht 2018 und das nicht weiter erläuterte und ohne ergänzende Ermittlungen erfolgte Abgehen von Standpunkten der BVE im Vorlagebericht 2019 zu Gunsten einer vollen Stattgabe („ZZZ“, § 34 EStG) erhärten den Eindruck einer bewussten Verlagerung der notwendigen Ermittlungstätigkeit auf das BFG.

Die aktuelle Aktenlage erfordert zur Korrektur offenkundiger Ermittlungsversäumnisse aus den abgabenbehördlichen ANV-Verfahren 2018/2019 umfassende und grundlegende Ermittlungen zu den Bereichen Arbeitsmittel/Dienstreisen und außergewöhnliche Belastungen, bevor eine Entscheidung über die anhängigen Rechtsmittel getroffen werden kann.

Nachdem das BFG über keinen eigenen Ermittlungsapparat verfügt, muss die Nachholung in jedem Fall unter Mitwirkung der Abgabenbehörde erfolgen.

In Verbindung mit der nötigen Wahrung des beiderseitigen Parteiengehörs im Zuge der durchzuführenden Sachverhaltsermittlungen, auf dessen Verletzung der Bf im bisherigen Verfahren wiederholt hinwies, steht beim vorliegenden Verfahrensergebnis außer Zweifel, dass die Klärung des in den gegenständlichen Verfahren maßgeblichen Sachverhalts durch das BFG selbst nicht im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden wäre.

Die detaillierten Ausführungen des BFG bringen deutlich zum Ausdruck, dass bei Durchführung der erforderlichen Ermittlungen anderslautende Bescheide zu erwarten sind.

In Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Ermittlungen und zur Wahrung des vollen „Rechtsschutzzuges“ sah sich das BFG im anhängigen Verfahren daher dazu veranlasst, von der ihm nach § 278 Abs. 1 BAO eingeräumten Möglichkeit Gebrauch zu machen.

Durch die Aufhebung und Zurückverweisung wird die Möglichkeit geschaffen, den maßgeblichen Sachverhalt im Abgabenverfahren zu klären und im Rahmen der abgabenbehördlichen Bescheiderlassung unter Berücksichtigung der ergänzten Sachverhaltserkenntnisse und Wahrung des Parteiengehörs einer neuerlichen rechtlichen

Würdigung zu unterziehen.

Für deren anschließende Überprüfung durch das BFG bleibt der Rechtsschutz gewahrt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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.

Im anhängigen Verfahren lagen die Voraussetzungen für die Zulässigkeit einer Revision nicht vor. Maßgeblich für die Entscheidung waren vor allem Sachverhaltsfragen. Soweit Rechtsfragen Relevanz zukam, folgt die Entscheidung dem klaren Wortlaut der angeführten gesetzlichen Bestimmungen und gefestigten VwGH-Judikatur.

Graz, am 18. August 2024