

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Dezember 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem 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

Mit ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2021 machte die beschwerdeführende Partei (in Folge: Bf.) Werbungskosten und Absetzbeträge (Pendlerpauschale (KZ 718) 3.672,00 Euro, Pendlereuro (KZ 916) 416,00 Euro, Gewerkschaftsbeiträge (KZ 717) 1.328,44 Euro und sonstige Werbungskosten (KZ 724) 200,00 Euro) und außergewöhnliche Belastungen bei Behinderung (zusätzliche Kosten (KZ 476) 3.003,64 Euro) geltend.

Im Erstbescheid kürzte die Abgabenbehörde nach durchgeführtem Vorhalteverfahren das Pendlerpauschale und den Pendlereuro auf 0,00 Euro, anerkannte von den zusätzlichen Kosten (KZ 476) lediglich 356,34 Euro und die restlichen beantragten außergewöhnlichen Kosten nur als solche mit Selbstbehalt.

Aufgrund der dagegen erhobene Beschwerde, der etliche Unterlagen beigelegt waren, änderte die Abgabenbehörde den Bescheid mit Beschwerdeentscheidung insofern ab, als ein Pendlerpauschale iHv 1.224,00 Euro und der Pendlereuro mit 144,28 Euro zuerkannt wurden.

Nach eingebrachtem Vorlageantrag legte die Abgabenbehörde die Beschwerde samt entsprechender Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Gericht forderte die Bf. mit Beschluss auf, einige Fragen zu beantworten und entsprechende Unterlagen vorzulegen. Das Antwortschreiben samt Beilagen wurde in Folge der Abgabenbehörde zur Wahrung des Parteienghört und zu einer allfälligen Stellungnahme weitergeleitet. Die Behörde brachte keine Stellungnahme ein.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. besteht seit längerer Zeit ein Behinderungsgrad von 50 Prozent aufgrund der Erkrankung Systemischer Lupus erythematodes (Autoimmunerkrankung).

Im Zusammenhang mit dieser Erkrankung sind folgende Krankheitskosten erwachsen:

Kurkosten (Zuzahlung, Fahrtkosten, Kurmittel)	805,33 Euro
Rezeptgebühren, Behandlungsbeiträge BVA, Fahrtkosten	91,40 Euro

Außerhalb ihrer Behinderung sind der Bf. für Hilfsmittel und Heilmittel Kosten iHv 1.587,73 Euro erwachsen.

Die Bf. hat den Weg von ihrem Wohnsitz in ***Ort-HWS*** zum Arbeitsplatz (Justizanstalt ***Ort-Arbeitsplatz***) einmal pro Woche zurückgelegt (208 km einfache Fahrtstrecke), wobei die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf dieser Strecke überwiegend nicht möglich oder zumutbar war. Die anderen Tage hatte sie eine Schlafstelle bei ihrem Bruder in ***Ort***.

Für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden oder Interessensvertretungen hatte die Bf. Ausgaben in Höhe von 479,24 Euro.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht übermittelten Aktenteilen sowie dem Antwortschreiben der Bf. vom 23.10.2024 und den zeitgleich vorgelegten Unterlagen.

Allgemein gilt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH), dass der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst

einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf die die Begünstigung gestützt werden kann (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

1. Werbungskosten

Pendlerpauschale und Pendlereuro

Am Lohnzettel wurde das Pendlerpauschale im höchst möglichen Ausmaß (3.672,00 Euro) berücksichtigt. Im Zuge eines von der Abgabenbehörde durchgeführten Vorhalteverfahrens legte die Bf. diesbezüglich folgende Unterlagen vor:

- Schreiben der Generaldirektion des BMJ vom 06.10.2020 über die Versetzung der Bf. zur Justizanstalt ***Ort-Arbeitsplatz*** mit Wirksamkeit vom 01.11.2020
- Handschriftlicher Vermerk, dass das Pendlerpauschale erst ab April berücksichtigt worden sei und somit Jänner bis März eine Differenz ergebe; ebenso der Pendlereuro;
- Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 02.02.2021: Seit diesem Tag bestehe der Hauptwohnsitz der Bf. in der ***Bf1-Adr***; an der Adresse ***Bf1-Adr-NWS*** bestehe ein Nebenwohnsitz.
- Ausdruck des „Pendlerrechners“ mit beiden Wohnadressen: Hinsichtlich der Adresse in ***Ort-NWS*** liegt eine Strecke zum Arbeitsplatz von 309 km und von der Adresse in ***Ort-HWS*** eine Strecke von 208 km vor, wobei beiden Ausdrucken zu entnehmen ist, dass die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln überwiegend nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Weil nicht alle abverlangten Unterlagen vorgelegt und Informationen bekanntgegeben wurden, übermittelte die Behörde nochmals ein Ergänzungsersuchen mit dem sie die Bf. auch darüber informierte, dass nach Überprüfung der Gutachten gemäß § 57a KFG des auf die Bf. zugelassenen Fahrzeuges ersichtlich sei, dass sie mit diesem Kfz im Jahr 2021 rund 15.000 km zurückgelegt habe, weshalb ein Pendlereuro in Höhe von 416,- Euro (208 km) nicht der Realität entspreche.

In Beantwortung dieses Schreibens gab die Bf. an, sie fahre mit drei Autos aus dem Haushalt, weshalb die gefahrenen km ihres eigenen Kfz nicht aussagekräftig seien. Sie habe eine Schlafmöglichkeit bei ihrem Bruder in ***Ort***, wobei auch hierbei das große Pendlerpauschale zustehe. Auf die von der Behörde abverlangten Daten habe sie selbst keinen Zugriff und die zuständige Dame im Personalbüro sei versetzt worden und der neue Mitarbeiter werde erst eingeschult. Weil sie einen Abschluss in dieser Angelegenheit haben möchte, ersuche sie, das Pendlerpauschale und den Pendlereuro für die Monate zu streichen und die Arbeitnehmerveranlagung ohne diesen Punkt zu erledigen. Sie verzichte darauf, um endlich einen Abschluss zu haben. Angeforderte Unterlagen lagen diesem Schreiben nicht bei.

Mangels Vorlage der geforderten Nachweise korrigierte die Abgabenbehörde das am Lohnzettel ausgewiesene Pendlerpauschale auf 0,- Euro und berücksichtigte den Pendlereuro iHv 144,28 Euro – anstatt des am Lohnzettel ausgewiesenen Betrages iHv 432,83 Euro.

In der dagegen erhobenen Beschwerde führte die Bf. aus, ihr Wohnort sei mittels Meldezettel bestätigt worden und die Berechnung des Pendlerpauschales habe sie im März 2022 von beiden Adressen mitgeschickt. Vom Arbeitgeber seien lediglich 9 und nicht 12 Monate berücksichtigt worden.

Von Jänner bis Juni 2021 sei die Bf. aufgrund der Zugehörigkeit zu einer Covid-Risikogruppe freigestellt gewesen, was man an den mitgesendeten Dienstplänen am Kürzel „QUA“ erkennen könne. Weiters verweise sie auf § 124b Z 349 und Z 380 EStG 1988. Ab Oktober 2021 habe sie Wiedereingliederungsteilzeit § 50f gemacht und habe den Resturlaub aufbrauchen müssen.

Laut ihrer Personalstelle gebe es für das Personal keine Bestätigungen der Arbeitszeit; die beigelegten Dienststreifen müssen ausreichend sein. Andernfalls müsste das Finanzamt eine Bestätigung direkt beim BMJ anfordern. Im Schicht- und Wechseldienst gebe es Montag bis Sonntag Dienst; Dienstbeginn sei um 06:00 oder 07:00 Uhr; Dauer des Dienstes: 8,5 / 10,5 / 12 oder 24 Stunden. Arbeits- und Urlaubstage seien am Dienstplan ersichtlich. Diese Erklärung samt Nachweisen sei bereits im März mitgesendet worden. Die Anzahl der Fahrten für das Pendlerpauschale ergebe sich aus den Diensten, wobei jeder Tag extra vom Hauptwohnsitz gefahren worden sei.

Der Beschwerde beigelegt wurden ua „Monatsstreifen“ Jänner bis Dezember 2021. Für jeden Tag sind die Dienstbezeichnung (QUA; KUR; U; VO; ND; NF; ABB; DF; ASS; L; NDO; E), Soll- und Gesamtstunden ausgewiesen. Weiters beigelegt wurden Auszüge aus dem „Pendlerrechner“ mit beiden Wohnadressen.

In Beantwortung des gerichtlichen Beschlusses vom 10.10.2024 gab die Bf. an, dass sie die Zeiten der Covid-Freistellung (in den Monatsstreifen als QUA bezeichnet) an beiden Wohnsitzen (**Ort-NWS** und **Ort-HWS**) verbracht habe. Sie habe den Wohnsitz nach **Ort-HWS** verlegt, um ihre betagten Eltern und ihre erkrankte Schwester unterstützen zu können. Sie alle haben am Wohnsitz in **Ort-HWS** gewohnt, weshalb die Bf. auch die Kraftfahrzeuge sowohl des Vaters als auch der Schwester mitbenutzen habe können. Genaue Angaben und Nachweise, von welchem Wohnsitz bzw anderer Unterkunft die Bf. an den tatsächlich absolvierten Arbeitstagen jeweils zur Arbeitsstätte gefahren war, wurden trotz Aufforderung dazu nicht gemacht und vorgelegt.

Wenn die Bf. in der Beschwerde angibt, dass sie jeden Dienst vom Hauptwohnsitz – somit ab 02.02.2021 **Ort-HWS** – angefahren sei, widerspricht dies ihrem Antwortschreiben vom 30.11.2022, worin die Bf. angibt, eine Schlafmöglichkeit bei ihrem Bruder in **Ort** zu haben (Entfernung zum Arbeitsplatz: 83 km, Fahrzeit 49 min; Quelle: google.maps).

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen

lässt (Ritz, BAO 6. Auflage, § 167 Tz 8, mit Verweis auf zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301).

Für das Gericht ist es nicht glaubhaft, dass vor und nach einem Dienst im Ausmaß von 8,5 bis 24 Stunden jeweils eine Strecke von 208 km (**Ort-HWS**; Fahrtzeit knapp zwei Stunden) bzw sogar 309 km (**Ort-NWS**; Fahrtzeit drei Stunden) zurückgelegt wird, wenn in näherer Entfernung eine Schlafmöglichkeit besteht.

Daher und aufgrund der widersprüchlichen Angaben sowie der nicht erfolgten genauen Darlegung geht das Gericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bf. die Strecke (**Ort-HWS** / **Ort-Arbeitsplatz**) einmal in der Woche (somit viermal pro Monat) zurückgelegt hat, und zwischen den Diensten die Schlafmöglichkeit in **Ort** in Anspruch genommen hat.

Laut den vorgelegten Auszügen aus dem Pendlerrechner ist ersichtlich, dass bei beiden Wohnsitzen (**Ort-HWS**; **Ort-NWS**) die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln auf der überwiegenden Strecke nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Aus den vorgelegten Monatsstreifen, lassen sich zusammengefasst im Wesentlichen folgende Zeiten ablesen:

In der Zeit vom 01.01.2021 bis 28.06.2021 befand sich die Bf. in Quarantäne, unmittelbar danach bis 20.07.2021 auf Kur und daran anschließend bis 25.07.2021 auf Urlaub. Die restlichen Tage des Juli 2021 setzen sich aus 4 Diensten und 2 Tagen Dienstfrei zusammen. Für August sind angegeben: 18 Dienste, 4 Urlaubstage und 9 Tage Dienstfrei. Im September hat die Bf. bis auf drei Dienste den ganzen Monat im Urlaub verbracht. Für Oktober sind angegeben: 3 Urlaubstage; 21 Tage Dienstfrei; 7 Dienste. Im November: 5 Dienste, 14 Urlaubstage und 11 Tage Dienstfrei und im Dezember sind neben 5 Diensten auch 18 Urlaubstage und 8 Tage Dienstfrei eingetragen.

Freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessensvertretungen

Entgegen der am Lohnzettel vermerkten einbehaltenen Beiträge iHv 327,84 Euro hat die Bf. in der Steuererklärung 1.328,44 Euro geltend gemacht. Dieser Betrag wurde von der Behörde ungeprüft übernommen.

Nach Aufforderung durch das Gericht entsprechende Nachweise vorzulegen, gab die Bf. im Schreiben vom 23.10.2024 folgende Zusammensetzung des Betrages bekannt:

- Gewerkschaftsbeitrag GÖD	327,84
- Gewerkschaftsbeitrag FGÖ	131,50
- Beitrag IPA (Internat. Polizei Vereinigung)	40,-
- Kriegsopfer- und Behindertenverband (KOBV)	31,20
- Spenden	10,-

- Krankenversicherung	148,80
- Unfallversicherung	311,32
- 3 Monate nicht berücksichtigtes Pendlerpauschale	918,-
Summe	1.918,-

Aus den als Nachweis beigelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass eine Unfall- und Krankenversicherung mit monatlicher Zahlung iHv 30,37 Euro bzw 15,85 Euro bestand, dass im Jahr 2021 monatliche Zahlungen iHv 10,95 Euro an die FGÖ (freie Gewerkschaft Österreich) überwiesen und weiters folgende Überweisungen getätigt wurden: 30.07.2021 10,- Euro an Vier Pfoten; 14.01.2021 31,20 Euro an den KOBV; 11.01.2021 20,- Euro für eine IPA-Plankette an die IPA; 18.10.2021 20,- an die IPA ORG.

3. Außergewöhnliche Belastungen

Dem mit Schreiben vom 23.10.2024 vorgelegten Bescheid des Bundessozialamtes vom 26.04.2011 ist zu entnehmen, dass bei der Bf. die Gesundheitsschädigungen Systemischer Lupus erythematodes (Grad der Behinderung 50 %) und Endometriose (Grad der Behinderung 20 %) vorliegen. Der Grad der Behinderung wurde mit 50 % festgestellt. Dem Behindertenausweis ist weiters zu entnehmen, dass eine Gesundheitsschädigung gemäß § 2 Abs. 1 TS 2 VO 303/1996 vorliegt.

Den im verwaltungsbehördlichen sowie gerichtlichen Verfahren vorgelegten Unterlagen sind folgende Positionen zu entnehmen:

Kurkosten

Die Bf. machte 454,23 Euro an Kurkosten, 40,30 Euro an Kurmittel sowie 310,80 Euro an diesbezüglichen Fahrtkosten (740 km x 0,42 Euro) geltend. Als Nachweis wurden vorgelegt: Rechnung des ***Hotel*** (IX) vom 08.07.2021 über 454,23 Euro für eine „BVA-Zuzahlung“ sowie ein Schreiben der BVA vom 04.03.2021 über die Bewilligung eines Heilverfahrens in der Einrichtung ***Hotel*** samt Einfahrten in den Heilstollen, mit einem in der Einrichtung zu entrichtenden Eigenanteil iHv 454,23 Euro.

Aus der ärztlichen Bestätigung von Dr. ***Arzt1***, ***Ort-HWS*** vom 09.03.2022 ergibt sich, dass die Bf. aufgrund der Krankheit „Systemischer Lupus“ jährlich zur Kur nach Bad Hofgastein fährt und auch Einfahrten in den Gasteiner Heilstollen vorgenommen werden. Dem von Dr. ***Arzt2***, ***Ort-HWS*** unterzeichneten Antrag zur Bewilligung des Kurheilaufenthaltes ist ebenso die Diagnose Systemischer Lupus zu entnehmen.

Krankheitskosten

Als zusätzliche Kosten aufgrund der Behinderung machte die Bf. in der KZ 476 neben den Kurkosten auch noch Ausgaben ua für Apothekenrechnungen, Brillen, Mund-Nasen-Schutz (FFP2-Masken) und Fahrtkosten zu Ärzten und zum Optiker geltend.

Im Verfahren legte die Bf. eine Aufstellung der Beträge und entsprechende Rechnungen vor, die mit den Buchstaben (a.) bis (i.) für Rezepte und den röm. Ziffern (I.) bis (IX.) für weitere Rechnungen beschriftet und somit zuordenbar sind. Hinsichtlich der Rechnung (VIII) wurde die Bezahlung des Betrages mit Schreiben vom 23.10.2024 nachgewiesen.

Als Nachweis des Ausmaßes der mit Heilbehandlungen im Zusammenhang stehenden Fahrtkosten legte die Bf. eine Aufstellung der Fahrten sowie einen Auszug aus der elektronischen Übersicht des Sozialversicherungsträgers über die absolvierten Arztbesuche vor. Daraus lässt sich schlüssig nachvollziehen, dass die angeführten Fahrten im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehende Fahrten sind.

Ua ist ein Besuch bei einem Allgemeinmediziner in ***Ort-NWS*** ersichtlich, wofür die Bf. das Kilometergeld für zweimal 335 km geltend gemacht hat, obwohl sie über einen Wohnsitz in ***Ort-NWS*** verfügt. Weil die Bf. üblicherweise ihre Ärzte in Wien bzw ***Ort-HWS*** aufsucht, ist es für das Gericht nicht glaubhaft, dass die weite Fahrtstrecke für den Arztbesuch in Kauf genommen wurde. Vielmehr geht das Gericht davon aus, dass der Arztbesuch notwendig war, während sich die Bf. an ihrem Wohnsitz in ***Ort-NWS*** aufgehalten hat, zumal die Ordination lediglich 700 Meter vom Wohnsitz der Bf. entfernt ist.

Hinsichtlich der Rezeptgebühren, Fahrtkosten zu den Ärzten und geltend gemachten Behandlungsbeiträge an die BVA erscheint es dem Bundesfinanzgericht glaubhaft, dass diese Ausgaben aufgrund der vorliegenden Erwerbsminderung im Ausmaß von 50 % im Zusammenhang mit der Behinderung erfolgt sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zunächst ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

1. Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten zählen ua auch:

Pendlerpauschale (§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988)

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, wobei unter bestimmten Voraussetzungen zusätzlich ein Pendlerpauschale zusteht (lit. a leg. cit.).

Die Höhe des Pendlerpauschales richtet sich einerseits nach der Entfernung und andererseits

danach, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumutbar ist (lit. c und d leg. cit.) .

Fährt der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das Pauschale komplett zu, darunter gibt es eine Staffelung: acht bis zehn Tage: zwei Drittel des Pendlerpauschales; vier bis sieben Tage: ein Drittel des Pendlerpauschales (lit. e leg. cit.).

Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. h EStG 1988) und gemäß § 124b Z 349 EStG 1988 auch im Falle von COVID-19-Kurzarbeit, Telearbeit wegen der COVID-19-Krise bzw. Dienstverhinderungen wegen der COVID-19-Krise für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. Juli 2021 enden (Jänner bis Juni 2021). Dies gilt nach § 124b Z 380 auch für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.10.2021 beginnen und vor dem 1.1.2022 enden (November und Dezember 2021).

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat (§ 26 BAO).

Eine bloße Schlafstelle stellt keinen Wohnsitz dar (vgl. VwGH 28.10.2008, 2006/15/0145).

Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist nach § 16 Abs 1 Z 6 lit f EStG 1988 entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz maßgeblich.

Die Schlafmöglichkeit beim Bruder der Bf. in ***Ort*** stellt somit keinen Wohnsitz dar, der für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales relevant sein kann. Der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz ist jener in ***Ort-HWS***.

Wie in der Beweiswürdigung dargestellt, legt das Gericht – wie auch die Behörde in ihrer Beschwerdevorentscheidung – vier Fahrten pro Monat der Beurteilung zugrunde, woraus sich gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit e EStG 1988 ein zu berücksichtigendes Pendlerpauschale von einem Drittel ergibt. Das erhöhte Pendlerpauschale bei mehr als 60 km beträgt gemäß lit d leg. cit. 3.672,- Euro jährlich; ein Drittel somit 1.224,- Euro.

Wie oben dargestellt, gilt die Beurteilung auch für Zeiten desurlaubes oder Krankenstandes sowie zeitlich begrenzt für COVID-Dienstverhinderungen (Quarantäne). **Daher sind insgesamt 1.224,- Euro zu berücksichtigen.**

Die im Schreiben vom 23.10.2024 als Werbungskosten zusätzlich angeführten 918,- Euro als nicht berücksichtigtes Pendlerpauschale für drei Monate können keine zusätzliche Berücksichtigung finden, da es sich bei dem oben angeführten Betrag um einen Jahresbetrag handelt.

Freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden oder Interessensvertretungen (§ 16 Abs. 1 Z 3 lit b EStG 1988)

Gemäß dieser Bestimmung sind auch Beträge für eine freiwillige Mitgliedschaft bei

Berufsverbänden oder Interessensvertretungen als Werbungskosten abzugsfähig. Nachgewiesen wurden Zahlungen im Jahr 2021 an die FGÖ iHv 131,40 Euro (12x10,95) und Zahlungen an die IPA iHv 20,- Euro für den Mitgliedsbeitrag und 20,- Euro für die Plankette. Da nur Mitgliedsbeiträge abzugsfähig sind, konnten die 20,- Euro für die Plankette nicht anerkannt werden. Die am Lohnzettel ausgewiesenen 327,84 wurden bereits vom Arbeitgeber einbehalten.

Die als Werbungskosten beantragten Ausgaben für die freiwillige Mitgliedschaft beim Kriegsofer- und Behindertenverein konnten keine Berücksichtigung finden, da es sich bei diesem Verein weder um einen Berufsverband noch um eine Interessensvertretung iSd § 16 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 handelt.

Als freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden oder Interessensvertretungen waren daher **in Summe 479,24 Euro (131,40 + 20,- + 327,84) anzuerkennen.**

2. Sonderausgaben

Die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Unfall- und Krankenversicherung (311,32 + 148,80) könnten allenfalls Sonderausgaben iSd § 18 Abs. 1 Z 2 TS 1 EStG 1988 darstellen. Gemäß § 124b Z 285 EStG 1988 waren Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken- oder Unfallversicherung letztmalig jedoch für das Kalenderjahr 2020 abzugsfähig, weshalb diese für das Jahr 2021 nicht berücksichtigt werden können.

Spenden an eine Einrichtung, die in der Liste der begünstigten Einrichtungen eingetragen ist, sind nur dann abzugsfähig, wenn dem Spendenempfänger Vor- und Zuname sowie Geburtsdatum bekannt gegeben werden. Der Spendenempfänger selbst ist dann verpflichtet die Daten zu melden. Werden Name und Geburtsdatum beim Spendenempfänger nicht bekanntgegeben, kann keine automatische Meldung erfolgen, was zur Folge hat, dass eine Berücksichtigung der Spende als Sonderausgabe nicht in Betracht kommt (§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988). Die beantragten 10,- Euro konnten daher nicht berücksichtigt werden.

3. Außergewöhnliche Belastungen

§ 34 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 103/2019) lautet auszugsweise:

„(1) Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) 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.*

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

(4) Die Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro10%.

mehr als 36 400 Euro12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt

– wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht

– wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt

– für jedes Kind (§ 106).

[...]

(6) Folgende Aufwendungen können ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

[...]

– Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn die Voraussetzungen des § 35 Abs. 1 vorliegen, soweit sie die Summe pflegebedingter Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

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 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

[...]“

§ 35 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 103/2019) lautet auszugsweise:

„(1) Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen

– durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

und erhält weder der Steuerpflichtige noch sein (Ehe-)Partner noch sein Kind eine pflegebedingte Geldleistung (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage), so

steht ihm jeweils ein Freibetrag (Abs. 3) zu.

[...]

(2) Die Höhe des Freibetrages bestimmt sich nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). [...]

Die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) sind durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen. Zuständige Stelle ist:

[...]

In allen übrigen Fällen sowie bei Zusammentreffen von Behinderungen verschiedener Art das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen; dieses hat den Grad der Behinderung durch Ausstellung eines Behindertenpasses nach §§ 40 ff des Bundesbehindertengesetzes, im negativen Fall durch einen in Vollziehung dieser Bestimmungen ergehenden Bescheid zu bescheinigen.

(3) Es wird jährlich gewährt

bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von [...]

45% bis 54% ein Freibetrag von 401 Euro

[...].

(5) Anstelle des Freibetrages können auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden (§ 34 Abs. 6).

[...]“

Verordnung über außergewöhnliche Belastungen lautet auszugsweise:

„§ 1

(1) Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen

- durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung,

[...]

so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

(2) Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

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

§ 2

(1) Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei

– Tuberkulose, Zuckerkrankheit, Zöliakie oder Aids.....70 Euro

– Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit51 Euro

– Magenkrankheit oder einer anderen inneren Krankheit.....42 Euro

pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der

höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen.

[...]

§ 4

Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (zB Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

[...]“

Kurkosten:

Nicht jeder durchgeführte Kuraufenthalt führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Erforderlich ist ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren (VwGH 24.9.08, 2006/15/0120). Die Reise muss zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sein (VwGH 22.2.01, 98/15/0123). Für das Vorliegen der Voraussetzungen ist der Steuerpflichtige nachweislich verpflichtet (VwGH 22.2.01, 98/15/0123). Erforderlich ist die Vorlage eines vor Antritt der Kur ausgestellten ärztlichen Zeugnisses (VwGH 04.09.2014, 2012/15/0136), aus dem sich die Notwendigkeit und die Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben (VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120). Die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme wird auch durch (teilweise) Übernahme der Kosten durch den Sozialversicherungsträger nachgewiesen (zB VwGH 30.03.2022, Ro 2020/13/0008).

Der Kuraufenthalt wurde aufgrund der vom Bundessozialamt festgestellten Behinderung „Systemischer Lupus“ beantragt und vom Sozialversicherungsträger bewilligt, wodurch die behinderungsbedingte Zwangsläufigkeit der Maßnahme nachgewiesen wurde. **Die Zuzahlung (454,23 Euro) sowie die Fahrtkosten (310,80 Euro) und Kurmittel (40,30) stellen daher außergewöhnliche Belastungen aufgrund der Behinderung dar (KZ 476).**

Krankheitskosten:

Allgemein gilt, dass nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme zu einer außergewöhnlichen Belastung führt. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahmen zur Heilung und Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig sind (vgl zB VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136). Krankheitskosten können nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß allgemein der Vorbeugung von Krankheiten dienen. Die Kosten ohne konkreter ärztlicher Verordnung eingenommener Vitaminpräparate und anderer Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnliche Belastung (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0254 und 0255; zB Renner, BFGjournal 2016, 168). (Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 34 Rz 78 (Stand 1.1.2024, rdb.at))

Auch bei behinderungsbedingten Kosten der Heilbehandlung handelt es sich um Maßnahmen, die zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich erforderlich sind und die im

ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Dazu zählen bspw. auch Kosten für Medikamente oder Fahrtkosten zu Ärzten. (vgl Fuchs in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 35 Rz 17)

FFP2-Masken erfüllen die Voraussetzungen nicht, da sie nicht der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen, sondern Infektionen vorbeugen sollen. Auch wenn die Bf. aufgrund ihrer Vorerkrankung zur Covid-Risikogruppe zählt, sind vorbeugende Maßnahmen von dieser Bestimmung nicht erfasst. Ein Abzug der Ausgaben (d., V., VI., VII.) ist daher **nicht** möglich.

Sehbehelf:

Aufwendungen für Brillen als Hilfsmittel nach § 4 der VO können nur dann eine außergewöhnliche Belastung ohne Abzug eines Selbstbehaltes sein, wenn bei der Festlegung des Grads der bescheinigten Behinderung auch ein Leiden eingeflossen ist, wofür die Brille als Hilfsmittel benötigt wird. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der bescheinigten Behinderung ist daher nachzuweisen.

Ein solcher Nachweis ist den vorgelegten Unterlagen nicht zu entnehmen und erschöpft sich das diesbezügliche Vorbringen der Bf. (in der Aufstellung der einzelnen Beträge) darin, dass es sich bei Systemischem Lupus um eine spezielle Form von Rheuma und Autoimmunerkrankung handle und die Brillen rheumabedingt seien.

Die beiden Positionen **1.299,- Euro (VIII) und 217,30 Euro (I)** sowie die damit zusammenhängenden Fahrtkosten iHv **11,70 Euro und 26,88 Euro** können daher **nur** als außergewöhnliche Belastungen **unter Anrechnung des Selbstbehaltes** berücksichtigt werden.

Weitere Ausgaben:

Auch wenn die Auswirkungen einer Autoimmunerkrankung mannigfaltig sein können und daher verständlicherweise auch unterschiedlichste Maßnahmen zum Teil auch vorbeugend gesetzt werden können, erfordert die steuerliche Absetzbarkeit wie bereits oben dargestellt, jedoch jedenfalls das Vorliegen einer Heilbehandlung und den nachweislichen Zusammenhang mit der Behinderung.

Die von der BVA für die Bf. bestätigten Rezeptgebühren sowie bezahlten Behandlungsbeiträge (III) iHv **26,- Euro** sowie **43,56 Euro** und die Fahrtkosten zu den Ärzten Dr. *****Arzt2*****, Dr. *****Arzt1*****, Dr. *****Arzt3***** und Dr. *****Arzt4***** iHv in Summe **21,84 Euro** waren als zusätzliche behinderungsbedingte Ausgaben **ohne Selbstbehalt** zu berücksichtigen.

Die Rechnungen (b.) und (i.) können keine Berücksichtigung finden, da sie nicht für die Bf., sondern für *****Person***** ausgestellt sind.

Nicht abzugsfähig sind die Ausgaben für Depocon sowie Sayana Fspr (Verhütungsmittel) (a. und h.), da sie nicht der Heilung oder Linderung einer Krankheit dienen; ebenso wenig Ausgaben für

Magnofit ultra stick (c.) und Chloroph Frank Drg (h.), da keine diesbezügliche ärztliche Verordnung vorliegt.

Die Bestätigung von Dr. ***Arzt1***, dass Antikörpertests aufgrund der Zugehörigkeit zur Risikogruppe zu machen waren, um die Wirkung der Impfung bestimmen zu können, wurde am 09.03.2022 und somit erst im Nachhinein ausgestellt, weshalb eine Berücksichtigung nicht möglich war.

Den Ausgaben für Augentropfen (a. und f.) **(10,- und 12,50 Euro)** sowie jenen der Rechnung (g.) **(10,35 Euro)** fehlt der nachweisliche Zusammenhang mit der vorliegenden Behinderung, weshalb sie nur unter **Berücksichtigung des Selbstbehaltes** abzugsfähig sind.

Zusammengefasst ergibt sich aus diesen Ausführungen, dass 896,73 Euro als zusätzliche Kosten aus dem Titel der Behinderung (KZ 476, ohne Selbstbehalt) und 1.587,73 Euro als Krankheitskosten unter Berücksichtigung des Selbstbehaltes (KZ 730) als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen waren.

4. Absetzbeträge

Pendlereuro

Gemäß § 33 Abs. 5 Z. 4 EStG 1988 steht der Pendlereuro als Absetzbetrag iHv jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 hat. Die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j EStG 1988 gelten bei der Berücksichtigung des Pendlereuros entsprechend.

Der **Pendlereuro** für eine einfache Fahrtstrecke von 208 km beträgt 416,- Euro. Analog zum Pendlerpauschale kann im vorliegenden Fall daher ein Drittel davon – somit **138,67 Euro** berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (für das Pendlerpauschale relevante Tage und Wegstrecke) war, und das Gericht hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung

der einzelnen Punkte nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist (vgl zB VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120; 30.03.2022, Ro 2020/13/0008), liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor.

Es war daher gemäß § 25a Abs. 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. November 2024