

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Helga Woschank, den Richter Mag. Volker Mayer sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Herwig Draxler und Martin Thoma, MBA in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 13. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 04. August 2021 und 10. August 2021 betreffend Aufhebung § 299 BAO / ESt 2014, Aufhebung § 299 BAO / ESt 2015, Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 Steuernummer ***BF1StNr1*** in Anwesenheit der Schriftführerin Melanie Bleikolb zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2014** und der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2015** werden gemäß § 279 BAO **teilweise Folge** gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden insofern abgeändert, als sie im Spruch zu lauten haben:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2014 festgesetzt mit: -1.290 €

Bisher war vorgeschrieben: -1.387 €

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2015 festgesetzt mit: -1.467 €

Bisher war vorgeschrieben: -1.054 €

II. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die **Aufhebung** des Einkommensteuerbescheides des Jahres **2014** gem. § 299 BAO und die Beschwerde gegen den Bescheid über die **Aufhebung** des Einkommensteuerbescheides des Jahres **2015** gem. § 299 BAO werden gemäß § 279 BAO als **unbegründet abgewiesen**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (Berechnungsblatt ./A und Berechnungsblatt ./B) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheid** vom 10. August 2021 wurde der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2015 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit Bescheid vom 4. August 2021 wurde der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Begründend verwies die belangte Behörde (lediglich) auf den Gesetzestext des § 299 BAO. Mit Bescheid vom 4. August 2021 wurde die Einkommensteuer des Jahres 2014 von der belangten Behörde neu festgesetzt. Mit Bescheid vom 10. August 2021 wurde von der belangten Behörde die Einkommensteuer des Jahres 2015 neu festgesetzt.

In der sehr detaillierten Begründung führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, dass Fahrtenbuchaufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten müssten und auf ihre materielle Richtigkeit überprüfbar sein müssten. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch müsse zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Neben Datum und Fahrtzielen seien auch der aufgesuchte Kunde, Geschäftspartner oder konkrete Gegenstand der beruflichen Verrichtung anzuführen. Die zu erfassenden Fahrten müssten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden. Aus den vorgelegten Unterlagen sei für die belangte Behörde zu schließen, dass das Fahrtenbuch nachträglich erfasst worden sei. Adressangaben würden ebenso fehlen, wie die politischen Fahrtzwecke. Ortsangaben ohne identifizierbare Adresse würden eine Überprüfung der durchgeführten Fahrten auf ihre materielle Richtigkeit unmöglich machen. Die Angaben seien mangelhaft und als Nachweis der steuerlichen Anerkennung der Kosten nicht tauglich. Aus diesem Grunde seien auch die Differenztaggelder nicht zu gewähren. Andere geltend gemachte Werbungskosten würden Kosten der gewöhnlichen Lebensführung betreffen. Bei den beantragten Apothekenkosten seien etliche weder als Behinderung noch als Krankheitskosten zu berücksichtigen. Zu den steuerlich geltend gemachten Aufwendungen stellte die belangte Behörde weiters fest, dass Wasserfilteranlagen nicht absetzbar seien, da keine ärztliche Verordnung vorgelegt worden sei. Viele der vorgelegten Rechnungen seien auch nicht lesbar.

Mit **Beschwerde** vom 13. September 2021 begehrte die beschwerdeführende Partei die Aufhebung des Aufhebungsbescheides betreffend Einkommensteuer 2014, die Aufhebung des Aufhebungsbescheides betreffend Einkommensteuer 2015, sodass die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 wieder in Rechtskraft gelangen, sowie betreffend den Einkommensteuerbescheid 2014 und den Einkommensteuerbescheid 2015 die Berücksichtigung von Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, wie sie im aufgehobenen Erstbescheid gewährt worden sind. Begründend verwies die beschwerdeführende Partei in ihrem ergänzenden Schreiben vom 8. Oktober 2021 hierbei auf

die nach ihrer Ansicht vollständige Übermittlung von Belegnachweisen sowie auf eine ausführliche Beschwerdebegründung durch den Beschwerdeführer selbst. Von der beschwerdeführenden Partei wurden hierfür Unterlagen vorgelegt, die als Ergänzung ihres bisherigen Vorbringens gelten sollten. Zur begehrten Aufhebung der Einkommensteuerbescheide führte die beschwerdeführende Partei grundsätzlich aus, dass die Abgabenbehörde in ihrem Aufhebungsbescheid keine Gründe angeführt hätte, in welchen Punkten sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erwiesen hätte. Nach Ansicht des Beschwerdeführers reiche eine Zitierung der erforderlichen Gesetzesstelle als Bescheidbegründung nicht aus. Ebenso würde auch die erforderliche Ermessensübung der Behörde im angefochtenen Bescheid nicht erwähnt werden. Da in den Vorjahren Werbungskosten grundsätzlich anerkannt worden seien, verwies der Beschwerdeführer ausdrücklich noch auf den Grundsatz des Treu- und Glaubens.

Durch **Beschwerdevorentscheidung** vom 14. Oktober 2021 wurde von der belangten Behörde die Beschwerde über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 gemäß § 299 BAO als unbegründet abgewiesen. Am selben Tag wurde von der belangten Behörde ebenso mittels Beschwerdevorentscheidung die Beschwerde über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2015 als unbegründet abgewiesen. Ausführend erklärte die belangte Behörde, dass aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid) in der Zusammenschau erkennbar sei, worauf die Aufhebung gestützt werde. Wegen der engen rechtlichen Verknüpfung des Aufhebungsbescheides mit dem neuen Sachbescheid sei durch das bloße Fehlen eines Verweises in der Begründung des Aufhebungsbescheides auf den neuen Einkommensteuerbescheid kein inhaltlicher Mangel erblickbar. Im Hinblick auf die Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war dem Prinzip der Rechtmäßigkeit vor dem Prinzip der Rechtssicherheit ein Vorrang einzuräumen, da die Auswirkungen der Rechtswidrigkeit nicht unerheblich seien. Bereits in den Vorjahren sei von den Sachbearbeitern immer wieder explizit auf Verfehlungen, Fehleinschätzungen und unzureichende Aufzeichnungen hingewiesen worden und wären auch 2012 und 2013 massive Kürzungen erfolgt. Der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Hinweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben führe daher ins Leere.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 12. November 2021 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 und den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet abgewiesen. In der ausführlichen Begründung des Bescheides erläuterte die belangte Behörde im Wesentlichen, dass aus den übermittelten Aufzeichnungen zum Fahrtenbuch keine exakten Kilometerberechnungen ableitbar seien. Es sei nicht klar, von wo weggefahren und wohin gefahren worden sei. Nachweise der Kosten für das Heimbüro und den PC-Arbeitsplatz seien nicht ausreichend erbracht worden. Bestätigungen über die Dauermedikamente seien erst in späteren Jahren erbracht worden und beträfen nicht die streitgegenständlichen Jahre, ebenso wenig die vorgewiesene Behinderung in der Höhe von 80 %, die so wie die vorgelegte

Dauermedikation aus dem Jahr 2020 stamme. Andere Medikationen würden nicht den Krankheit-oder Behindertenbereich betreffen. Es lägen insbesondere keine ärztlichen Verordnungen vor. Auch der augenärztliche Befund betreffe das Jahr 2019 und somit nicht die streitgegenständlichen Jahre. Andere fachärztliche Stellungnahmen wiederum würden nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Weitere geltend gemachte Aufwendungen seien bereits in der Vergangenheit nicht gewährt worden, oder seien als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig. Bei den außergewöhnlichen Belastungen fänden sich ebenfalls Aufwendungen, die der Lebensführung zuzuordnen seien und für die keine ärztlichen Verordnungen oder ein medizinischer Behandlungsplan vorliege.

Mit **Vorlageantrag** vom 11. November 2021 begehrte der Beschwerdeführer die Entscheidung über seine Beschwerden betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2014 und 2015 durch das Bundesfinanzgericht und stellte den Antrag auf Entscheidung durch den Senat. Er führte hierin zusammengefasst aus wie in der Beschwerde und rügte die Rechtsmangelhaftigkeit des Aufhebungsbescheides, da diesem jegliche Begründung zur fehlenden Rechtsrichtigkeit des ursprünglichen Bescheides fehle als auch, dass die Begründung zur vorgenommenen Ermessensübung zur Aufhebung gänzlich fehle. Nach ständiger Rechtsprechung müssten in der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden die Aufhebungsgründe enthalten sein und er verwies zum Beweis hierzu auf ein Erkenntnis des UFS.

Mit Datum vom 09. Dezember 2021 wurde vom Beschwerdeführer mit **Vorlageantrag** die Entscheidung über die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 durch das Bundesfinanzgericht begehrt. Er verwies darin insbesondere auf eine vom Beschwerdeführer erbrachte Gegendarstellung und weitere Beilagen. Zusammengefasst führte er in dieser sehr ausführlichen und detaillierten Gegendarstellung erläuternd aus, wie die Aufzeichnungen zu den strittigen Fahrten von ihm erfolgten und erläuterte näher sein Vorbringen zu den außergewöhnlichen Belastungen. Es wurden hierbei unter anderem von ihm seine Krankheitsgeschichte erklärt und die Entwicklung der Behinderung sowie die geltend gemachten Werbungskosten dargelegt.

Im **Vorlagebericht** beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerden gegen die Aufhebung der Bescheide nach § 299 BAO. Bezogen auf die Einkommensteuer des Jahres 2014 beantragte die belangte Behörde nunmehr die Berücksichtigung von Werbungskosten in der Höhe von € 189,56. Weiters die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt i.H.v. € 628,20 sowie von außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt i.H.v. € 1654,61. Bezogen auf die Einkommensteuer des Jahres 2015 beantragte die belangte Behörde die Berücksichtigung von Werbungskosten in der Höhe von € 74,70, von außergewöhnlichen Belastungen ohne Selbstbehalt in der Höhe von € 628,65 sowie von außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt in der Höhe von € 2.481,22. Im Übrigen beantragte sie die Beschwerde abzuweisen.

Begründend führte sie zur Beschwerde gegen die Aufhebung nach § 299 BAO aus, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine gesonderte Begründung des Aufhebungsbescheids dann unterbleiben könne, wenn der Aufhebungsgrund aus dem gleichzeitig dem Steuerpflichtigen übermittelten neuen Sachbescheid hervorgehe. Im gegenständlichen Fall würde aus den neuen Einkommensteuerbescheiden hervorgehen, aus welchen Gründen die Berücksichtigung diverser Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen unrichtig seien. Die angefochtenen Aufhebungsbescheide seien damit hinreichend begründet. Zur Einkommensteuer 2014 und 2015 wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass das Bundesfinanzgericht mit dem Erkenntnis vom 21.3.2022, RV/4100012/2022 bereits über die Beschwerde des Beschwerdeführers gegen die Einkommensteuer 2012 und 2013 entschieden habe. Das Finanzamt beantrage daher, die Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen des Jahres 2014 und 2015 im Sinne dieses Erkenntnisses in Ansatz zu bringen. So seien entsprechend den Feststellungen dieses Erkenntnisses Ausgaben für den Beamer und das PC-Zubehör nicht anzuerkennen. Betreffend den Verpflegungsmehraufwand wird im Sinne dieses Erkenntnisses ausgeführt, dass diese nicht anzuerkennen seien, da sie nur eintägige Reisen betreffen. Zu den Kraftfahrzeugkosten wurde vorgebracht, dass kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorgelegt worden sei. Es seien überdies dem Beschwerdeführer die Fahrten vom Dienstgeber ersetzt worden. Da die Möglichkeiten einer Schätzung gegeben seien, werde für die nicht geleisteten Fahrtkostenersätze ein Betrag von € 80,64 für das Jahr 2014, sowie € 141,54 für das Jahr 2015 in Ansatz gebracht. Die Kraftfahrzeugkosten im Zusammenhang mit ***Tätigkeit*** wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt. Begründend führte sie hierzu aus, dass ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nicht vorgelegt worden sei. Es sei nicht ersichtlich, mit welcher ***** Tätigkeit ***** die aufgezeigten Fahrten im Zusammenhang stehen würden. Mehrere Fahrten seien überdies offenkundig privat veranlasst gewesen. Zu den begehrten Repräsentationskosten i.H.v. € 1.351,49 seien keinerlei Nachweise erbracht worden. Betreffend die außergewöhnlichen Belastungen führte die belangte Behörde aus, dass Ausgaben für die Wasserfilteranlage und Filteranlagen-Service keine Kosten für Heilbehelfe oder Heilbehandlungen seien. Die geltend gemachten Selbstbehalte der BVA stünden nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Behinderung und seien daher nur mit Selbstbehalt in Ansatz zu bringen. Die Beiträge zur Sozialversicherungsanstalt der Bauern stellten keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

Zu den Apothekenrechnungen wurde von der belangten Behörde klargestellt, dass die Ausgaben für das Medikament Etalpa aufgrund der Behinderung wegen einer Niereninsuffizienz als Ausgaben für außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt anzusehen seien. Die übrigen geltend gemachten Medikamente könnten keiner Behinderung zugeordnet werden und stellten daher entweder Kosten der Lebensführung oder außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt dar. Die Fahrtkosten betreffend die Fahrten zu Ärzten wurden in Anlehnung an das BFG-Erkenntnis pauschal mit € 100 geschätzt. Weitere

geltend gemachte Kosten für eine Zahnhygienebehandlung, für die Erstellung eines fachärztlichen Gutachtens sowie eines USB-Sticks stellten keine Kosten der Heilbehandlung oder für Heilmittel dar und seien somit nicht als außergewöhnliche Belastungen in Ansatz zu bringen. Die nachgewiesenen Ausgaben für zwei Brillen stünden in keinem Zusammenhang mit einer Behinderung und seien daher als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt zu erfassen. Andere Aufwendungen für ein Fieberthermometer und ein Blutdruckmessgerät stellten ebenso keine Heilmittel, sondern Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens dar und seien somit ebenfalls nicht abzugsfähig. Bezüglich der steuerlichen Nichtberücksichtigung von Diätverpflegungen für ***Person *** des Beschwerdeführers verwies die belangte Behörde auf das oben angeführte Erkenntnis vom 21.3.2022.

Am 21. Oktober 2024 wurde vor dem Bundesfinanzgericht ein **Erörterungsgespräch** gemäß § 269 Abs. 3 BAO geführt. In diesem wurde vom Beschwerdeführer ein Erkenntnis des BFG vorgelegt. Nach Ansicht des Beschwerdeführers war eine Aufhebung des ersten (Einkommensteuer) Bescheids nicht geboten, da der Aufhebungsbescheid keine Ermessensübung enthielte. Die belangte Behörde entgegnete unter Bezugnahme auf VwGH-Erkenntnisse, dass ein Verweis auf die Begründung im Sachbescheid ausreichend sei. Zu den strittigen Fahrkosten führte der Beschwerdeführer aus, dass seine Fahrten mit dem Privat-Kfz entgegen den Behauptungen des Herrn ***** Name 20 ***** sehr wohl beruflich veranlasst gewesen wären. Es sei ihm mitgeteilt worden, dass er Ersatz seiner Aufwendungen mittels seines Steuerausgleiches bekommen könne. Es habe lediglich zwei oder drei Dienst-Kfz gegeben, somit wäre nicht immer eines frei gewesen. Der Beschwerdeführer machte Kraftfahrzeugkosten für zwei Privat-Kfz geltend. Beide würden nach seinen Angaben beruflich gefahren werden, dies geschehe mittels eines Wechselkennzeichens. Da bei den außergewöhnlichen Belastungen eine exakte Abgrenzung der einzelnen Posten nicht möglich sei, rege er eine Pauschallösung an. Die belangte Behörde sprach sich gegen eine Pauschallösung aus. Der beschwerdeführenden Partei und der belangten Behörde wurden vom erkennenden Gericht aufgetragen, zur Problematik der Aufhebung gem. § 299 BAO binnen einer Frist von vier Wochen die jeweils ihre Ansicht unterstützende Entscheidungen vorzulegen.

In der am 21. Jänner 2025 stattgefundenen **mündlichen Verhandlung** brachte der Beschwerdeführer vor wie bisher und ergänzte wie folgt: Zu den Fahrkosten führte er aus, dass Dienst-Kfz zur Verfügung standen; wenn keine frei gewesen wären, habe er Ersatz für die Fahrten mit dem Privat-Pkw in Höhe des amtlichen Kilometergeldes oder öffentlicher Verkehrsmittel erhalten. Es gab jedoch auch Fahrten, die er nicht vergolten bekommen hätte, hier wurde ihm erklärt, er möge die Aufwendungen über den „Steuerausgleich“ im Nachhinein geltend machen. Zu den Arbeitsmitteln ergänzte er, dass ihm vom Arbeitgeber ein Laptop samt Dockingstation zur Verfügung gestellt worden sei, wenn er im Außendienst gearbeitet habe, es sei aber keine Möglichkeit gegeben gewesen, sie mit dem System zu verbinden, da ihm keine Sim-Karte für einen Internet Zugang zur Verfügung gestellt worden sei. Es sei daher notwendig

gewesen, sich einen zweiten Laptop privat anzuschaffen. Auf Nachfrage des erkennenden Gerichts verwies er darauf, dass er im Außendienst mangels Internetzugang keinen Zugriff auf von ihm benötigte Daten gehabt hätte. Den geltend gemachten Monitor habe er für seine Fortbildungstätigkeit benötigt. Ebenso hätte er Arbeitsmittel wie die Wandhalterung für einen Plasma-TV sowie einen Satellitenreceiver für seine Fortbildungstätigkeiten benötigt. Zu den Fahrtenbüchern ergänzte er, dass diese zwar nicht exakt den Vorgaben entsprechen würden, allerdings immer wieder von ihm verbessert worden seien und von der Finanzverwaltung bislang meist akzeptiert worden seien. Zu den Repräsentationsaufwendungen legte der Beschwerdeführer Unterlagen vor, die eine Aufschlüsselung derselben darlegten. Zu den außergewöhnlichen Belastungen führte er aus, dass er die Wasseraufbereitungsanlage nach Rücksprache mit ***** Name 19 **** erworben habe. Es handle sich hierbei um den Versuch, eine Heilung oder Linderung der Krankheitssymptome zu erreichen. Verordnungen hierfür habe es keine gegeben.

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für seine **** Diät **** wegen der festgestellten Diätbehandlung wurden ebenfalls keine Bestätigungen vorgelegt. Zur Gleitsichtbrille ergänzte er, dass er ohne Brille nicht arbeiten könne. Es gäbe eine Bildschirmbrille und eine optische Gleitsichtbrille. Zu den vorgelegten Apothekenrechnungen wurde vom Beschwerdeführer ergänzt, dass er alle Rechnungen, die er in den Apotheken bekommen habe, unabhängig vom Zusammenhang mit der Behinderung eingereicht hätte und verwies darauf, dass er deshalb einen Antrag gestellt habe, einen Betrag von 35 % der vorgelegten Rechnungen als nicht behinderungsrelevant auszuscheiden.

Zu der vom erkennenden Gericht vorgenommenen und vorgelegten Aufteilung der Medikamente in Krankheitsgruppen wurde im Wesentlichen festgehalten, dass keine festgestellte Behinderung der Schilddrüse vorliegt.

Die Schmerzmittel dienen zur Nachbehandlung der Probleme mit den Bandscheiben, die Einnahme der blutdrucksenkenden Mittel ist nach Meinung des Beschwerdeführers für die Behandlung seiner Nierenerkrankung notwendig. Andere angeführte Krankheitsbilder wie Husten und grippale Infekte sowie die aufgezählten antibakteriellen Mittel stehen nicht im Zusammenhang mit der Behinderung.

Die Vertreterin der belangten Behörde beantragte die Geltendmachung von Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen wie im Vorlagebericht, der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Partei beantragte die Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen wie in der Beschwerde und im Vorlageantrag ausgeführt, anzuerkennen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

A. Zur beschwerdeführenden Partei

Der am ***Datum*** geborene und in *****Adresse***** wohnhafte Beschwerdeführer war in den streitgegenständlichen Jahren beim *****Tätigkeit***** am Standort *****Arbeitsplatz***** im Fachbereich der *****Bereich***** nicht selbstständig erwerbstätig.

Zu seinen Dienstpflichten gehörte neben der Förderaufsicht, die Tätigkeit als Amtssachverständiger, sowie die Beratung (bzw. Hilfe) in technischen und förderrelevanten Fragen. Dem Beschwerdeführer stand am Dienort ein Arbeitsplatz, ausgestattet ua mit einem PC (mit Monitor, Maus, Tastatur), Festnetztelefon sowie einer Druck- und Scannmöglichkeit zur Verfügung. Im Bedarfsfall wurde ihm weiters von der Dienstgeberin ein Diktiergerät, ein Beamer und ein Fotoapparat sowie sämtliche Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt. Er verfügte hingegen über kein Diensthandy.

Des Weiteren trat er zur Wahl des *****Zusatztätigkeit***** im Herbst 2013 sowie zur Wahl des *****Gebiet***** am *****Datum***** an und ist seit dem Jahr 2015 in der *****Gemeinde***** als ***** Tätigkeit b ***** tätig.

Der Beschwerdeführer lebte in den Streitjahren mit seiner Ehefrau *****Name1***** und seinem am *****Namen2***** in einem gemeinsamen Haushalt.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren war der Beschwerdeführer einerseits Zulassungsbesitzer *****KFZ*****, das er am *****Datum3***** um Euro 17.330,85 erwarb; andererseits kaufte er am *****Datum 4***** einen weiteren Pkw der Marke *****KFZ 3***** mit einem (damaligen) Kilometerstand von 109.660 um Euro 21.000,00, der am *****Datum5***** ebenfalls auf ihn angemeldet wurde.

Der Beschwerdeführer zählt seit *****Datum 6***** zum Kreis der begünstigten Behinderten. Der Grad der Behinderung beträgt 50 % und resultiert aus folgenden Einschränkungen:

	Bezeichnung der körperlichen, geistigen oder sinnesbedingten Funktionseinschränkungen, welche voraussichtlich länger als sechs Monate andauern werden	Pos. Nr.	GdB %
1	chronische Niereninsuffizienz CKD-Stadium III a bei fokal-segmentaler Glomerulosklerose	05.04.01	40
2	degenerative Wirbelsäulenveränderungen mit Bandscheibenschäden in Halswirbelsäule, Brustwirbelsäule und Lendenwirbelsäule	02.01.02	40
3	degenerative Veränderungen der Kniegelenke, Zustand nach sanierten Meniskusschäden beidseits, wiederholte Schleimbeutelergüsse rechts	02.05.19	20
4	beginnende degenerative Veränderungen der Hüftgelenke	analog 02.02.01	10
5	Zustand nach Entfernung des rechten Hodéns 1973 wegen Hodenmisch tumor, Entfernung retroperitonealer Lymphknoten, Chemotherapie	08.02.03	10
6	Vernarbungen der Bauchdecke mit Bauchwandschwäche	01.01.02	20
7	wechselnder Lymphstau am rechten Bein	05.08.01	20
8	chronische Nasennebenhöhlenentzündungen	12.04.04	20
9	Postcholezystektomiesyndrom	07.06.01	20
10	Analfistel	07.04.17	20

Aufgrund einer Cholecystopathie muss der Beschwerdeführer eine Krankendiätverpflegung (Galle-, Leber oder Nierenkrankheit) einnehmen.

B. Zu den Werbungskosten 2014 und 2015

Die folgenden Kennzahlen (KZ) beziehen sich auf die vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Formulare zur ArbeitnehmerInnenveranlagung (Formular „L1“) sowie zur Beilage „L1ab“ zum Formular „L1“.

a. Arbeitsmittel

Betreffend die in KZ 719 als Arbeitsmittel begehrten Aufwendungen erkennt das Gericht für das Jahr 2014 den Betrag von 21,68 € und für das Jahr 2015 den Betrag von 12,63 € als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten an. Die übrigen geltend gemachten Ausgaben stellen keine steuerabzugsfähigen Aufwendungen dar.

b. Fachliteratur

Die in KZ 720 geltend gemachten Aufwendungen von 27,65 € für das Jahr 2014 stellen als Fachliteratur abzugsfähige Werbungskosten dar.

c. KFZ Kosten

Bei den geltend gemachten KFZ-Kosten (beantragt unter KZ 724) für getätigte Dienstreisen wurde vom erkennenden Gericht für das Jahr 2014 ein Betrag von 80,64 € anerkannt. Für das Jahr 2015 sind unter derselben KZ 724 132,73€ anzuerkennen. Die darüberhinausgehend beantragten Beträge stellen keine abziehbaren Werbungskosten dar.

d. Handy/Internet

Für die geltend gemachten Handykosten (beantragt unter KZ 719, einzuordnen unter KZ 724) wird für das Jahr 2014 ein Betrag von 140,23 € als beruflich veranlasst nach Abzug eines Privatanteils von 40% anerkannt. Die geltend gemachte Internetgebühr ist nicht beruflich veranlasst und wird daher nicht anerkannt. Die im Jahr 2015 geltend gemachte anteilige Telefongebühr (beantragt unter KZ 719, einzuordnen unter KZ 724) in Höhe von 149,78 € wird als beruflich bedingt anerkannt.

e. Reisekosten nach KZ 721

Die unter der KZ 721 geltend gemachten „Reisekosten“ in Höhe von 774,60 € im Jahr 2015 und 477 € für 2014 waren nicht als abziehbare Werbungskosten anzuerkennen, da einerseits keine Nachweise erbracht wurden, andererseits die beantragten Diäten nach herrschender Rechtsprechung mangels Nächtigung keine berücksichtigungswürdigen Werbungskosten darstellen. (Ausführung hierzu unter Punkt 3.1)

f. Repräsentationsaufwendungen

Zu den im Jahr 2015 geltend gemachten Repräsentationsaufwendungen in Höhe von 1.351,49 € hat das Gericht erkannt, dass diese dem Grunde nach abzugsfähig, jedoch in Höhe der Einkünfte von 643,75€ begrenzt sind. Dieser Betrag von 643,75€ stellt steuerliche abzugsfähige Werbungskosten dar, die unter der KZ 724 zu erfassen sind.

Somit sind als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten anzuerkennen:

Für das Jahr **2014**: Arbeitsmittel (KZ 719): 21,68 €, Fachliteratur (KZ 720): 27,65 €, sonstige Werbungskosten (Kennzahl 724): 80,64 € und 140,23€; somit **in Summe: 270,20 €**

Für das Jahr **2015**: Arbeitsmittel (KZ 719): 12,63€, sonstige Werbungskosten (KZ 724): 149,78 (Telefon), 132,73 (Fahrtkosten) und 643,75 (Repräsentation); somit **in Summe: 938,89 €**

C. Zu den außergewöhnlichen Belastungen 2014 und 2015

a. Wasseraufbereitungsanlage

Die Aufwendungen für die Wasseraufbereitungsanlage (inkl. „Filteranlagenrechnung“ und Filteranlagenservice) stellen - wie auch schon bereits im Vorerkenntnis ausgeführt- keine außergewöhnlichen Belastungen dar.

b. Selbstbehalte BVA

Die beantragten Selbstbehalte BVA stellen außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt dar. Daher sind im Jahr 2014 631,81 € und im Jahr 2015 760,39 € als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt (KZ 730) anzuerkennen. Die Vorschriften zur bürgerlichen Sozialversicherung sind keine außergewöhnlichen Belastungen.

c. Pauschalbetrag Diät

Unter Punkt 2.7 der Beilage L1ab zum Formular L1 war ein Betrag von 612 € als pauschaler Freibetrag für Diätverpflegung im Zusammenhang mit der „Gallen- Nieren und Leberkrankheit“ des Beschwerdeführers sowohl im Jahr 2014 als auch im Jahr 2015 anzuerkennen. Die beantragten pauschalen Aufwendungen *****Zusatzaufwand***** waren mangels Nachweis nicht anzuerkennen.

d. Pauschale Fahrtkosten zu Apotheken und Ärzten

Entsprechend dem Vorerkenntnis beurteilt auch das erkennende Gericht einen Pauschalbetrag von jeweils 100 € in den Jahren 2014 und 2015 als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt (KZ 730) als angemessen an.

e. Apothekenrechnungen

Der Beschwerdeführer hat eine Vielzahl von Rechnungen vorgelegt, die er als außergewöhnliche Belastung und abzugsfähig ansieht. Es handelt sich hierbei um eine Vielzahl von Präparaten, die Medikamente, Medizinprodukte, Arzneimittel, Nahrungsergänzungsmittel und andere Produkte umfasst. Die beantragten Aufwendungen werden als „Apothekenrechnungen“ erfasst und die aufgeschlüsselten Präparate durch das Gericht in Krankheitsbilder unterteilt. Dementsprechend waren folgende Präparate den folgenden Krankheitsbildern zuzuteilen (Beilagen 2d) wie nachfolgend aufgeschlüsselt:

Beilage 2d) aoBelastungen Krankheitsbilder Seite 1												
Nieren	Schilddrüsen	Depression	Rheuma	Grippale Infekte	Asthma/Lunge	Darm/Magen	Blutdruck	Husten	Schmerzmittel	Antibakteriell	Pilzinfektionen	Vit D
Euthyrox	Cymbalta	Seractil	Mexavit	Symbicort	Imodium	Blipress	Bronchostop	Mexalen	Clavamox	Pevaryl	Etalpa	
		Profenid	Desloratdin	Bretaris Genuair	Pantoprazol	Amelior	?sla pas zufr	Voltaren	Lemocin	Travocort		
		Dolofort	Otrivin	Betnesol	Combantrin	Agnukliman	Klosterfrau	Transec Transd	Gentax			
		Thermo Rheumo	Neo Citran	Desloratadin	Laxbene	Concor	Prospan	Xyloneural				
		Allopurinol		Foster Druckg. Inhal.	x-prep	Captorpil	Neo Angin	Tramastad				
				Bretaris Genuair	Durotiv			Parkemed				
				Berodual	Bioflorin			Kytta Salbe				
				Aeromuc	Buscopan							

Beilage 2d) aoBelastungen Krankheitsbilder Seite 2

sonstige	Allgemein erhältlich/Nahrungsergänzung		
Fenistil (Juckreiz)	Montana Hustropfen		
Acular (Augentropfen entzündungshemmend)	Aktiferrin		
Ovestin (Vaginalcreme)	Multivit-B amp fte 2ml		
Dexagenta (Augentropfen)	Cevitol (Vit C)		
Filmulin (Verbandsmaterial)	Magn Gluc G	chinesisches Traumaöl	
Kochsalzlösung	Tee Nerven Schlaf	Widmer coverstick (Abdeckstift)	
Ifusionsbesteck	Fenjal Creme Öl	Denkmit Feinwaschmittel	
Tra Tra Salbe (?)	Alverde Shampoo	Denkmit Colorwaschmittel	
Elektrolyte Dr. Laske Rezept	Balea Creme Seife	Fleckenspray	
Nasivin (nasenspray)	Balea Teebaumöl	Pedicure Fusspflegestudio	
Immun 44 (Vorbeugung Immunsystem)	Alverde Körpercreme	Haarreifen	
Bepanthen (Augentropfen)	Balea Milde Seife	Haarschmuck	
Thrombophob (Schwellungen, Krampfadern)	Balea Urea Fusscreme	Balea Dunkle Flecken Aufheller	
Remifemin (Wechselbeschwerden)	Oral B	Tablettensalz	
Betaisodona (Antiseptische Lösung Wundbehandlung)	Rennie Kautabletten		
	Helfe Eichenrinden		
	Krampflösende kps 60		
	Speisesoda		
	Aspirin		
	Alpinamed		
	Kottas Tee		
	Micropor Pflaster		
	Travel Gum Kaugummi		
	Multivit B		
	Magn. Gluc.		
	Tantum Lemon		
	Balea men Handcreme		
	Alverde Pflegeöl		
	Thermacare nack		
	Therm Fieb - Fieberthermomeer		
	ASS (Aspirin)		
	Arnicet (Tonerde)		
	Alkohol		

Zu dieser Aufschlüsselung hat das Bundesfinanzgericht bezogen auf die Verwendung der Präparate im vorliegenden Fall bezogen auf den Beschwerdeführer erkannt:

- Die unter „Allgemein erhältlich/Nahrungsergänzungsmittel“ fallende Produkte sind **nicht** geeignet, als außergewöhnlichen Belastungen beurteilt zu werden.
- Die als „sonstige“ erfasste Produkte sind **nicht** geeignet, als außergewöhnliche Belastungen beurteilt zu werden. Lediglich das Arzneimittel „Nasivin“ ist als außergewöhnliche Belastung **ohne Selbstbehalt** zu beurteilen.
- „Vit D“ ist als außerordentliche Belastung **mit Selbstbehalt** zu erfassen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Pilzinfektionen“ betreffen, sind **nicht** als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Schilddrüse“ betreffen, sind als außergewöhnliche Belastung **mit Selbstbehalt** zu berücksichtigen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Depression“ betreffen, sind als außergewöhnliche Belastungen **mit Selbstbehalt** zu berücksichtigen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Rheuma“ betreffen, sind als außergewöhnliche Belastung **mit Selbstbehalt** zu beurteilen. Lediglich das Medikament „Allopurinol“ ist als außergewöhnliche Belastung **ohne Selbstbehalt** zu beurteilen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Grippale Infekte“ betreffen, sind **nicht** als außergewöhnliche Belastungen zu beurteilen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Asthma/Lunge“ betreffen, sind den außergewöhnlichen Belastungen **mit Selbstbehalt** zuzuordnen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Darm/Magen“ betreffen, sind als außergewöhnliche Belastungen **ohne Selbstbehalt** zu beurteilen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Blutdruck betreffen“ sind als außergewöhnliche Belastungen **ohne Selbstbehalt** zu beurteilen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Husten“ betreffen, sind **nicht** als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Schmerzmittel“ betreffen, sind den außergewöhnlichen Belastungen **ohne Selbstbehalt** zuzurechnen.
- Medikamente und andere Produkte, die den Bereich „Antibakteriell“ betreffen, sind den außergewöhnlichen Belastungen **mit Selbstbehalt** zuzurechnen.

Daraus ergeben sich für den Fall folgenden berücksichtigungswürdige Aufwendungen mit Selbstbehalt (2014):

07.02.2014	Euthyrox Tbl 17.50h, Paracelsus Apotheke, Schilddrüsenhormon	5,40
	Cymbalta MSR Hartkps	5,40
	Seractil Ftbl 400mg 50Stk	5,40
?02.2014	?? MSR Tbl 20 30Stk Obere Apotheke	5,40
?08.2014	Symbicort Turboh. 1 Stk Obere Apotheke	5,40
	Euthyrox Tbl 75mc 100 Stk	5,40
20.12.2014	Profenid kps 100mg 10StkObere Apotheke	2,95
04.12.2014	Symbicort Turboh 1ST Obere Apotheke	5,40
	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st	5,40
05.03.201?	Clavamox ftbl 1g 14st Paracelsus Apotheke	5,40
24.03.2014	Bretaris Genuair plv 322mcg 60hb; Paracelsus Apotheke	5,40
16.10.2014	Etalpa Leo 100 St. Kps.- Vitamin D3 Vorstufe	5,40
?	Symbicort Turboh. 1 1st; Obere Apotheke ?	5,40
03.10.2014	Lemocin ltbl 20st; Völkendorf Apotheke	6,50
07.03.2014	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st	5,40
27.05.2014	Betnesol n au-oh-na-tr 5ml a	4,10
27.05.2014	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st	5,40
06.05.2014	Foster Druckg.Inhal 100/6mdg 120hb	5,40
06.05.2014	Bretaris Genuair plv 322mcg	5,40
06.05.2014	Berodual Dosaer 200 Hübe - Bronchialspray	5,40
27.06.2014	Etalpa leo kps 0 100st - Vitamin D 3 Vorstufe	5,40
14.06.2014	Dolofort ftbl 400m 20st; Obere Apotheke	5,45
18.06.2014	Symbicort Turboh.1 1st; Obere Apotheke	5,40
18.08.2014	Euthyrox tbl 175mcg 100st	5,40
08.08.2014	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st; Paracelsus Apotheke	5,40
26.05.2014	Euthyrox tbl 75mcg 100st; Paracelsus Apotheke	5,40
02.05.2014	Etalpa leo kps 0,25mcg 100st; Paracelsus Apotheke - Vitamin De Vorstu	5,40
01.04.2014	Aeromuc tbl ls? 60 10st; Obere Apotheke	3,90
22.09.2014	Thermo-Rheumon cr 35g	2,80
29.03.2014	Gentax Au-Tr 5ml; Obere Apotheke	3,75
07.07.2014	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st; Paracelsus Apotheke	5,40
29.09.2014	Euthyrox tbl 75mcg 100st; Paracelsus Apotheke	5,40
29.09.2014	Cymbalta msr hartkps 60mg 28st	5,40
29.09.2014	Bretaris Genuair plv 322mcg 60hb	5,40
	Summe ao Belastung mit Selbstbehalt 2014	175,25

Weiters ergeben sich folgende außerordentliche Belastungen ohne Selbstbehalt (2014):

04.02.2014	Mexalen Tbl 500mg 10Stk Paracelsus		1,20
	Imodium Akkut Schmtbl		11,95
	Blopress Tbl 8mg 28Stk, Blutdruckmittel		5,40
	Mexalen Tbl 500mg 10Stk		1,20
	Blopress Tbl plus 28ST		12,55
21.02.2014	Voltaren ret Ftabl 100 mg 50ST Paracelsus Apotheke		5,40
	Pantoprazol nyc msr tbl 40mg 30ST		5,40
	Amelior hct ftbl 28ST		5,40
24.03.2014	Pantoprazol nyc msr tbl 40mg 30ST Paracelsus Apotheke		5,40
	Combantrin sus or 10ml		3,75
19.11.2014	Laxbene rtp ftbl 40st; Obere Apotheke 16.28h		4,30
19.11.2014	x-prep or lsg 75ml		4,65
19.11.2014	Durotiv msr tbl 20 30st		5,40
19.11.2014	Pantoprazol gen ms 30st		5,40
14.10.2014	Agnukliman Alpinamed tr 50ml; Völkendorf Apotheke		5,40
	Blopress Tbl.28 Stk.		10,80
	Blopress plus Tbl. 28 Stk.		5,40
	"B" Blopress Tbl. 28 Stk.		5,40
13.08.2014	Pantoprazol myc ms 30st;Obere Apotheke		5,40
13.08.2014	Blopress tbl plus 28st		5,40
13.08.2014	*B* Blopress tbl p 28st		5,40
04.04.2014	Transtec Transd. Pfl 35mcg 4st; Paracelsus Apotheke		5,40
27.05.2014	Concor ftbl 5mg 50st		5,40
05.09.2014	Pantoprazol gen ms 30st; Obere Apotheke		5,40
06.05.2014	Voltaren ret Ftabl 100 mg 50ST		5,40
06.05.2014	Mexalen tbl 500mg 10st		1,20
06.05.2014	Mexalen tbl 500mg 10st		1,20
06.05.2014	Krampflösende kps 60st		5,40
06.05.2014	Imodium Akut schmtbl 2mg 20st		11,95
27.06.2014	Blopress tbl plus 28st; Obere Apotheke		5,40
27.06.2014	Blopress tbl plus 28st		5,40
27.06.2014	Blopress tbl 4mg 28st		5,40
27.06.2014	Blopress tbl 4mg 28st		5,40
25.06.2014	Pantoprazol nyc ms 30st; Obere Apotheke		5,40
	Multivit-B amp fte 2ml 5st		6,00
	Multivit-B amp fte 2ml 5st		6,00
	Magn Gluc-G.L.amp 10% 5st		10,50
08.08.2014	Voltaren ret ftbl 100mg 50st		5,40
08.08.2014	Imodium akut schmtbl 2mg 20st		11,95
15.05.2014	Cynarix drg 60st; Obere Apotheke - zur Linderung von Verdauungsbeschwerden		6,50
28.07.2014	Amelior hct ftbl 20/ 5/12,5 28ST		5,40
28.07.2014	Pantoprazol nyc msr tbl 40mg 30st		5,40
22.09.2014	Xyloneural amp 5ml 5st; Paracelsus Apotheke		5,40
22.09.2014	Xyloneural amp 5ml 5st		5,40
04.06.2014	Amelior hct ftbl 20/ 5/12,5 28ST		5,40
04.06.2014	Pantoprazol nyc msr tbl 40mg		5,40
12.03.2014	Pantoprazol gen ms 30st, Obere Apotheke		5,40
01.02.2014	Agnukliman Tr 100ml; Obere Apotheke		5,40
11.09.2014	Combantrin sus or 10ml		3,75
03.09.2014	Imodium akut schmtbl 2mg 20st		11,95
03.09.2014	Pantoprazol nyc msr tbl 40mg 30st		5,40
03.09.2014	Amelior hct ftbl 20/ 5/12,5 28st		5,40
28.01.2014	Xyloneural amp 5ml 5st; Obere Apotheke		5,40
26.11.2014	Tramastad kps 50mg 30st; Obere Apotheke		5,40
26.11.2014	Parkemed ftbl 500m 30st		5,30
24.11.2014	Xyloneural amp 5ml 5st; Obere Apotheke		5,40
	Summe ao Belastungen ohne Selbstbehalt 2014		326,50

Für das Jahr 2015 ergeben sich aus den vorgelegten Apothekenrechnungen folgende außerordentlichen Belastungen mit Selbstbehalt:

16.10.2015	Elektrolyt Dr. Laske Rezept 913153279316 (Privatpreis 16,55) - keiner Beh. zuordenbar	5,55
08.09.2015	Symbicort Turboh.1 - zur Beh. von Asthma und chron. obstruktiver Lungenerkrankung	5,55
11.09.2015	Allopurinol Hex tb - Urikostatikum, zum Purin-Abbau bei Gicht-Symptomen	6,15
29.10.2015	Etalpa Leo - zur Vitamin D Produktion bei Nierenschwäche	5,55
14.11.2015	Allopurinol Hex tb - Urikostatikum, zum Purin-Abbau bei Gicht-Symptomen	6,15
29.01.2015	Symbicort Turboh.1 - zur Beh. von Asthma und chronisch obstruktiver Lungenerkr.	5,55
03.?.2015	Symbicort Turboh.1 - zur Beh. von Asthma und chronisch obstruktiver Lungenerkr.	5,55
16.02.2015	Aeromuc tbl Isl 60 10st; Obere Apotheke - Schleimlöser	3,90
16.02.2015	Aeromuc tbl Isl 60 10st; Obere Apotheke - Schleimlöser	3,90
02.04.2015	Euthyrox tbl 75mc - Schilddrüsenhormon	5,55
02.04.2015	Etalpa Leo - zur Vitamin D Produktion bei Nierenschwäche	5,55
29.05.2015	Euthyrox tbl 75mc - Schilddrüsenhormon	5,55
29.05.2015	Etalpa Leo - zur Vitamin D Produktion bei Nierenschwäche	5,55
08.?.2015	Symbicort Turboh.1 - zur Beh. von Asthma und chronisch obstruktiver Lungenerkr	5,55
	Summe ao Belastung mit Selbstbehalt 2015	75,60

Weiters ergeben sich folgende außerordentliche Belastungen ohne Selbstbehalt für das Jahr 2015:

10.12.2015	Captopril ripTbl - ACE-Hemmer bei Hypertonie und Herzinsuffizienz n. behinderungsk.	5,55
23.10.2015	Kytta Salbe - Schmerzsalbe	15,00
11.02.2015	Kreis Apotheke Captopril Rtp Tbl	5,55
16.02.2015	Bioflorin - Darmflora (Vorbeugung)	6,85
18.02.2015	2x Nasivin sanft Spray - bei verstopfter Nase (Schnupfen)	17,80
20.05.2015	Captopril Rtp Rezept 893125488338 - ACE-Hemmer bei Hypertonie und Herzinsuffizienz	5,55
13.08.2015	Captopril Rtp - gg. Bluthochdruck	5,55
07.05.2015	Agnuklisan Alpinamed tr - zur Linderung klimakt. Beschw.	9,40
29.10.2015	Blopress Tbl plus, Euthyrox, Symbicort Turboh. - Blutdruckmi., Schilddrüsenm., Astham.	7,60
17.10.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	12,55
17.10.2015	Cynarix drg - Dragees gg. Verdauungsbeschwerden	6,50
10.10.2015	Allopurinol Hex tb - Urikostatikum, zum Purin-Abbau bei Gicht-Symptomen	5,55
10.10.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
10.10.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
25.11.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
25.11.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	4,95
28.11.2015	Allopurinol Hex tb - Urikostatikum, zum Purin-Abbau bei Gicht-Symptomen	5,54
05.12.2015	Allopurinol Hex tb - Urikostatikum, zum Purin-Abbau bei Gicht-Symptomen	5,55
22.09.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	12,55
22.12.2015	Buscopan drg - Bei schmerzenden Krämpfen im Bauch z.B. bei Blähungen	8,40
02.04.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
02.04.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
29.05.2015	Blopress tbl 8mg - zur Blutdrucksenkung	5,55
29.05.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
29.05.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
29.05.2015	Blopress Tbl - zur Blutdrucksenkung	5,55
08.?.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
08.?.2015	Blopress tbl plus - zur Blutdrucksenkung	5,55
08.?.2015	Blopress tbl 8mg - zur Blutdrucksenkung	5,55
08.?.2015	Blopress tbl 8mg - zur Blutdrucksenkung	5,55
	Summe ao Belastungen ohne Selbstbehalt 2015	212,59

Daraus folgt, dass für das Jahr 2014 unter der KZ 730 **175,25 €** zu erfassen sind, sowie unter der KZ 476 **326,50€**. Für das Jahr 2015 sind unter der KZ 730 **75,60€**, sowie unter der KZ 476 **212,59€**

f. Brillen

Die für den käuflichen Erwerb der Brillen gemachten Aufwendungen stehen nicht im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers und sind als außerordentliche Belastungen **mit Selbstbehalt** abzugsfähig, welche unter der KZ 730 in der Höhe von 1.299 € zu erfassen sind.

g. Sonstige Aufwendungen

Die für Zahnhygiene, Fieberthermometer und Blutdruckmesser getätigten Aufwendungen sind als Gegenstände des täglichen Bedarfs nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Weitere vom Beschwerdeführer als Nachweis vorgelegte Rechnungen konnten mangels Lesbarkeit nicht als abzugsfähige Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen verifiziert und daher nicht als abzugsfähig anerkannt werden.

2. Beweiswürdigung

A. Zur Beweiswürdigung im Allgemeinen

Als Ausgangspunkt der Beweiswürdigung ist festzuhalten, dass das Beweisverfahren vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung beherrscht wird (siehe § 167 BAO). Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. 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 (siehe auch Ritz, BAO-Kommentar, 7. Auflage, § 166, Tz. 2 sowie § 167 Tz. 6 und 8 unter Verweis auf zB. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz greift jedoch bei abgabenrechtlichen Begünstigungen, bei welchem der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen der Umstände darzulegen hat, auf welche die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191)

B. Zum festgestellten Sachverhalt

Der Sachverhalt ergab sich aus den übermittelten Unterlagen und Ausführungen der Parteien, dem Vorbringen der Parteien im Erörterungsgespräch und in der mündlichen Verhandlung, sowie der nachfolgenden Beweiswürdigung des erkennenden Gerichts.

Die Feststellungen zur Person des Beschwerdeführers, dessen **** Person **** basieren einerseits auf einer Einschau des Gerichtes in das Zentrale Melderegister des Bundesministeriums für Inneres und andererseits einer solchen in die jeweiligen Veranlagungsakten. Der festgestellte Tätigkeitsbereich bzw. -umfang geht aus den diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers selbst, sowie der Anfragebeantwortung des Dienstgebers vom 23./28.02.2022 hervor. Dass er darüber hinaus als ***** Zusatzbeschäftigung**** antrat, ergab sich aus den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, der hierzu vorgelegten „***** Vorlage *****“ sowie der Stellungnahme der ***** Stellungnahme ***** vom 29. November 2021. Was die Ausstattung des Arbeitsplatzes bzw. die zur Verfügung stehenden Arbeitsmittel anlangt, war dies den Ausführungen des Dienstgebers zu entnehmen, die nach Ansicht des erkennenden Gerichts glaubhaft vorgebracht wurden.

Die Tätigkeit im ***** Ort **** ist aus dem übermittelten Lohnzettel L 16 sowie der Bestätigung des **** Urkunde ***** vom 5. August 2015 ersichtlich.

Dass die beschwerdeführende Partei Zulassungsbesitzer zweier Kfz ist, wurde bereits im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts (RV/4100012/2022) festgestellt, ist zwischen den Parteien unstrittig und resultiert darüber hinaus aus den im Kfz-Datawarehouse System des Bundesministeriums für Finanzen hinterlegten Daten. Dass der ***** KFZ **** zum Zeitpunkt der Anschaffung über einen Kilometerstand von 109.660 verfügte, geht wie im soeben genannten Erkenntnis ausgeführt, unzweifelhaft aus dem vom Beschwerdeführer selbst vorgelegten Auszug aus dem Kaufvertrag vom ***** KV ***** hervor und wurde vom Beschwerdeführer auch in seinen Eingaben angeführt.

Die Behinderung des Beschwerdeführers sowie die konkret festgestellten Einschränkungen wurden dem Bescheid des Bundessozialamtes vom ***Datum 4*** entnommen.

Die Notwendigkeit einer Diätverpflegung ergibt sich aus der ärztlichen Bestätigung vom **** Datum 7 ***** Nachdem der Beschwerdeführer gemäß den bescheidmäßigen Feststellungen unter einem Postcholezystektomiesyndrom, somit an Beschwerden und Folgeerscheinungen, die nach einer Entfernung der Gallenblase auftreten, leidet, war es glaubhaft, dass er deshalb einer besonderen Verpflegung bedarf.

Weder die Tatsache der Behinderung noch das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit wurden jedoch in Bezug auf ***** Person 2***** durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachgewiesen.

C. Zum Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts betreffend die Jahre 2012 und 2013

Mit Erkenntnis vom 21. März 2022, RV/4100012/2022 wurde vom Bundesfinanzgericht über die Beschwerde der beschwerdeführenden Partei gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich betreffend Einkommensteuer 2012 und 2013 erkannt.

Gegenstand der Beschwerde waren die Berücksichtigung von Werbungskosten und von außergewöhnlichen Belastungen. Das Vorbringen in der Beschwerde betrifft teilweise Wirtschaftsgüter, über die auch im vorliegenden Fall, da beschwerdegegenständlich, abzusprechen ist. Die damals geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen beruhen wie auch im gegenständlichen Fall nach Ansicht des Beschwerdeführers auf der Behinderung des Beschwerdeführers.

Explizit wurden im damaligen Erkenntnis über Arbeitsmittel, Fachliteratur, Verpflegungsmehraufwand, Reisekosten, Medikamente, Arzneiprodukte und Produkte des täglichen Bedarfs abgesprochen, die auch im vorliegenden Fall zu beurteilen waren.

Das Erkenntnis ist in Rechtskraft erwachsen.

Soweit somit bereits in der Sache selbst im genannten Vorerkenntnis abgesprochen wurde, ist hiermit festzuhalten, dass es sich um eine res iudicata handelt und wird auf die Bestimmung des ne bis in idem verwiesen.

D. Zur Tätigkeit und Ausstattung des Beschwerdeführers als Dienstnehmer im öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis

Der Dienstgeber führte mit Schreiben des ***** Schreiben ***** , eingelangt am 28.2.2022 beim Bundesfinanzgericht ***** BFG ***** dazu aus wie folgt:

„(...) ***** Name ***** war in der ***** Ort ***** im Fachbereich der *****Bereich***** tätig. Dabei hat er die Förderaufsicht bei durch die KPC geförderten Projekten wahrgenommen und war auch im Rahmen von Behördenverfahren als Amtssachverständiger tätig. Ergänzend dazu hat er auch noch Beratungen und Hilfestellungen hinsichtlich technischer und förderrelevanter Fragen wahrgenommen. b) Sein Dienstort war ***** Dienstort ***** 4 c) Dem Bf wurde ein eigener Arbeitsplatz an diesem Dienstort im Gebäude *** Ort ***, im ***** Ort 3 ***** zur Verfügung gestellt. Es standen ihm ein PC mit Monitor, Maus, Tastatur, ein

allgemeiner Drucker als auch ein Scanner zur Verfügung. Weiters wurden ihm auch sämtliche, notwendigen Arbeitsunterlagen und -materialien zur Verfügung gestellt. d) Ein Festnetztelefon wurde ebenso bereit gestellt. Für die Erfüllung der Dienstpflichten war für seine Fachtätigkeit aus Sicht der Unterabteilungsleitung kein Smartphone erforderlich (kein Kollege von ihm in der ***** Ort ***** hatte ein Smartphone). e) Ein Tätigwerden von zu Hause aus war absolut nicht erforderlich bzw. sogar kontraproduktiv, da sämtliche Behördenakte, Unterlagen, Arbeitsmittel, etc. im Amt auflagen bzw. vorhanden waren. f) für die Erfüllung der Dienstpflichten waren natürlich Arbeitsmittel erforderlich, die ihm jedoch vom *** zur Verfügung gestellt wurden: Diktiergerät war vorhanden • Beamer war vorhanden (konnte bei **** Ort 4 **** ausgeliehen werden) • Laptop/Notebook wurde ihm auch zur Verfügung gestellt (ob schon 2012 ist kann ich leider nicht sagen) • StandPC bzw. Laptop/Notebook mit Dockingstation war immer vorhanden • Fotoapparat lag im Amt auf und konnte von jedem verwendet werden, eine eigene Videokamera war und ist aus Sicht der UAL nicht erforderlich • Internetverbindung mit großer Bandbreite war natürlich vorhanden • Festnetztelefon war vorhanden (wie oben schon festgehalten) • Das notwendige PC-Zubehör wurde nach Bedarf natürlich zur Verfügung gestellt • Zum Kodex Unternehmensrecht wird angemerkt, dass dieser in den Rechtsabteilungen **** Ort 4 **** geliehen hätte werden können, ein zwingender Bedarf für den Bf kann auf Grund seiner Tätigkeit **** Ort 5 **** als Förderaufsicht und Amtssachverständiger nicht erkannt werden g) Im **** Ort 6 **** steht ein sehr großes und umfangreiches Angebot zur Weiterbildung für Bedienstete kostenfrei zur Verfügung (über die **** Studium ****). Weiters bestand und besteht auch weiterhin für jeden Bediensteten die Möglichkeit, Aus- und Weiterbildungen auch bei anderen Institutionen (ÖWAV, ÖVGW, über die ZT-Kammer etc.) kostenfrei wahrzunehmen. Grundsätzlich kann daher festgehalten werden, dass jedem Bediensteten seitens des **** Ort 7 ****- und sohin auch den Bf- ein sehr breit gefächertes Aus- und Weiterbildungsangebot kostenfrei zur Verfügung stand. h) Die Details dieser angeführten Dienstreisen können in Ermangelung von Unterlagen leider nicht mehr nachvollzogen werden, jedoch wird festgehalten, dass für den BF bei bekannten bzw. vorgegebenen Terminen immer ein DKW zur Verfügung gestellt wurde. Bei Terminen, die von ihm selbst und im Eigeninteresse sehr kurzfristig gelegt wurden, konnte es natürlich passieren, dass kein DKW mehr frei war. In diesem Falle bekam der Bf die Fahrten mit dem Eigen-PKW mit den Tarifen des Öffentlichen Verkehrs abgegolten (das sind die nicht mit * gekennzeichneten Fahrten). Dies war dem Bf jedoch bekannt und er nutzte seinen PKW für solcherart festgelegte Termine auf rein freiwilliger Basis ohne zwingende dienstliche Notwendigkeit. Wenn ein Termin dienstlich wahrzunehmen war und kein DKW zur Verfügung stand, dann konnte der Bf für Fahrten mit seinem PKW Kilometergeld verrechnen (das sind die mit * gekennzeichneten Fahrten).“

Zur Tätigkeit und Ausstattung brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen entgegenend vor, dass für Fortbildungen einerseits und aus dem technischen Problem, dass er sich im Aussendienst nicht mit dem „System“ verbindend konnte, genötigt war, sich einen zweiten

Laptop zu besorgen um damit ins Internet einzusteigen. Die beruflich bedingte Software habe er auf seinen Privat PC überspielt.

Zu den mit Automobilen zurückgelegte Fahrten brachte der Beschwerdeführer entgegenend vor, dass seine Fahrten entgegen den Behauptungen des Dienstgebers sehr wohl beruflich veranlasst waren. Ihm sei mitgeteilt worden, dass er den Ersatz der Fahrten über den „Steuerausgleich“ geltend machen könne. Es habe nur zwei oder drei Dienst-KFZ gegeben, daher hätte er nicht immer einen in Anspruch nehmen können.

Diese Ausführungen sind vom erkennenden Gericht folgend gewürdigt worden: Die Angaben des Dienstgebers, die in wesentlichen Punkten auch vom Beschwerdeführer nicht bestritten worden sind, sind glaubhaft und nachvollziehbar. Das Gericht sieht keinen Anlass gegeben, an den Ausführungen zu zweifeln, da diese schlüssig vorgebracht und inhaltlich auch mit anderen Vorlagen stimmig sind. So wurde in den Ausführungen des Dienstgebers ausgeführt, dass kein Smartphone übergeben wurde, was in einem Schreiben vom 7. Dezember 2021 der Abteilung 1 – Personalangelegenheiten ebenso ausgeführt wurde. Wenn der Beschwerdeführer ausführt, dass er auf den Steuerausgleich verwiesen wurde, erkennt das Gericht darin lediglich einen allgemeinen Hinweis, den jeder einem Steuerpflichtigen geben kann und kein Anerkenntnis für beruflich veranlasste Fahrten, die ja, wie ausgeführt wurde, ohnehin vergolten worden sind.

Aus dem Umstand, dass der Beschwerdeführer auf ein Schreiben verweist, in welchem es als „zielführend“ angenommen wird, dem Beschwerdeführer eine SIM-Karte für den ASV-Außendienst zukommen zu lassen, ist für den Beschwerdeführer im Fall nichts gewonnen, da sich dieses Schreiben auf das Jahr 2019 bezieht und nicht angenommen werden kann, dass es EDV-Geräte aus dem Jahr 2014 und 2015 betrifft.

E. Zu den Arbeitsmitteln

Der Beschwerdeführer beehrte für die Jahre 2014 und 2015 folgende Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Arbeitsmittel KZ 719	lt. Erklärung	
Benq MW 712 Beamer Afa	199,67	
Sony KDL32R4158BAEP 32"TV-Gerät	249,00	
Technisat Streamstore Festplatte	159,99	
Acer Switch SW5-012 Notebook plus Zubehör	340,00	
Vogels Wall Bildschirmhalterung	87,00	
Technisat 0000/4756 SAT-Receiver plus ext. Festplatte	301,99	
Canon Druckerpatronen	81,20	
Bürobedarf, d.s.	167,28	
Batterien 9V-Block Hofer		
Mediamarkt ohne Titel		
Oral B Zahnbürste		
Karopapier, Filofax Ersatzeinlagen EUR 32,81		
Briefmarke		
Post		
Mediamarkt Barzahlung ohne Titel		
Differenzbetrag ohne Nachweis		
Deichmann Schuhe	69,70	
Herrensocken	18,00	
	1.673,83	
	- 502,15	30% PA
ORF-Gebühren	49,75	
Handygebühr (Berücksichtigung unter sonstige WK)	150,32	
Internetgebühr	309,60	
gesamt	1.681,35	

Arbeitsmittel KZ 719	lt. Erklärung		
Benq MW 712 Beamer Afa	199,67		
Anschluss für Receiver-Endgeräte	90,00		
Arbeitshandschuhe	10,00		
Bürobedarf, d.s.	125,07		
	424,74		
17.04.2015 Strein EUR 2,75			
???? Stein ? Artikelbezeichnung nicht lesbar			
23.06.2015 UNI.Passfoto EUR 9,99 Passfoto § 20 EStG 1988			
20.01.2015 Glas und Rahmen Krappinger, 9500 - k. Artikelbez. auf Beleg			
28.12.2015 Hofer - Aktenhüllen			
07.11.2015 Strein - EUR 5,29, Etiketle Function Lin 'Warnvögel' - Warnvögelaufkleber			
04.09.2015 Strein Ersatzeinlage Filofax EUR 15,90			
13.11.2015 ?? multi-SP? Widmannsgasse 9500 EUR 29,-- Artikelbez. nicht lesbar			
???? ?? Österreichische Post AG			
???? ?? Österreichische Post AG - Artikelbezeichnung nicht lesbar			
???? ?? Österreichische Post AG - Artikelbezeichnung nicht lesbar			
22.12.2015 Österreichische Post AG - 1 Brief Standard			
	- 127,42	abz. 30% PA	
	297,32		
ORF-Gebühren	49,75		
anteilige Telefongebühr	149,78		
Internetgebühr	312,91		
gesamt	809,76		

Zu den vorgelegten Arbeitsmitteln wurde im Vorerkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. März 2022 erkannt wie folgt:

„Dass - mit Ausnahme der Handykosten bzw. der Aufwendungen für das Diktiergerät - die begehrten Arbeitsmittel im Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen stünden, hat der Bf. weder bewiesen, noch glaubhaft gemacht. Dass diese „zum überwiegenden Teil meiner dienstlichen Verwendung im Heimbereich, aber auch im Außendienst“ (vgl. die Ausführungen in der Beschwerde) eingesetzt wurden, ist als reine - die bloße Behauptungsebene nicht verlassende - Schutzbehauptung zu werten. Nachdem nämlich sowohl der Stand-PC, als auch das Notebook, die Videokamera bzw. das PC-Zubehör und der Bürobedarf Aufwendungen oder Ausgaben darstellen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung, wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, wäre es am Bf. gelegen, deren Notwendigkeit für die dienstliche Verrichtung unter Beweis zu stellen (vgl. dazu die Rechtslage unter IV. 1.a). Gegen die Richtigkeit der eingangs zitierten Behauptung des Bf. spricht - unabhängig von der Notwendigkeit der Glaubhaftmachung - aber auch die Stellungnahme der (vormaligen) Dienstgeberin 22./28.02.2022, wonach nicht nur die für die Erfüllung der Dienstpflichten erforderlichen Arbeitsmittel zur Verfügung standen, sondern wörtlich weiter: „Ein Tätigwerden von zu Hause aus war absolut nicht erforderlich bzw. sogar kontra produktiv, da sämtliche Behördenakte, Unterlagen, Arbeitsmittel etc. im Amt auflagen bzw. vorhanden waren.“ Dem konnte der Bf. in seiner Stellungnahme vom 10.3.2022 nichts Substantielles entgegensetzen: Weshalb die Ausführungen des **** Ort 7 **** - wie der Bf. vermeint - nicht verwertbar sein sollten, ist nicht nachvollziehbar. Zwar mag ***Name 4*** erst seit 1.12.2014 der zuständige Dienststellenleiter sein, was aber nichts daran ändert, dass die Anfragebeantwortung nicht von ihm, sondern DI **** Name 20 **** unterfertigt wurde. Wäre die Auffassung des Bf. in diesem Punkt richtig, wären Beweiserhebungen nur bei zum Zeitpunkt der (gerichtlichen) Anfrage und des Beschäftigungsverhältnisses identen Vorgesetzten möglich, was völlig lebensfremd ist. Schließlich ist zur Glaubwürdigkeit der Angaben der Dienstgeberin auch darauf zu verweisen, dass diese gemäß § 143 Abs. 2 BAO wahrheitsgemäß zu erfolgen hatten und für das Gericht schließlich keinerlei Anhaltspunkte für ein „Mobbing“ ersichtlich waren (vgl. dazu die Stellungnahme des Bf. vom 10.3.2022).“

Zu den geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel war zu würdigen, dass bezogen auf die Ausgaben für Beamer und PC-Zubehör diese bereits im Vorerkenntnis des BFG vom 21.3.2022 , RV/4100012/2022 als nicht abzugsfähig beurteilt worden sind. Das erkennende Gericht sieht hier ebenfalls diese Aufwendungen als nicht beruflich bedingt an, da, wie vom Arbeitgeber ausgeführt, diese zur Erbringung der Arbeitsleistung nicht notwendig waren, da alle notwendigen Arbeitsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden sind. Wie der Arbeitgeber weiter ausführte, war eine Arbeitsleistung im home-office auch kontraproduktiv, weshalb diese Arbeitsmittel nicht nur als nicht notwendig, sondern auch als nicht sinnvoll für die berufliche Verwendung anzusehen sind, als dass keine nachweisbare Nutzung im ausgeübten Beruf dargetan werden konnte. Eine andere, weitere Verwendung zur

Einkommenserzielung wurde vom Beschwerdeführer nach Ansicht des Gerichts nicht glaubhaft gemacht. Eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre wurde nicht nachgewiesen.

Das Gericht sieht hier lediglich Ausgaben für Batterien und Filofaxeinlagen, sowie für das Jahr 2015 Aktenhüllen, Filofaxeinlagen und Porto als abzugsfähig an. Die Rechnung über die Batterien in der Höhe von 1,99 € stammt vom 20.01.2014, bei der Rechnung betr. Filofax über 32,81 € ist das Tagesdatum nicht mehr lesbar, das Rechnungsausstellungsjahr 2014 sehr wohl. Ein Abzug von 40% Privatanteil wurde vorgenommen.

Zu Rechnungen über Arbeitsmittel „****Wirtschaftsgut 2 **** MW 712“, „**** Wirtschaftsgut **** KDL32R415BBAEP 32“ Consumer 657“, „****Wirtschaftsgut 3 **** 0000/2584 Streamstore 2“, „**** Wirtschaftsgut 5 **** 39863 MICRO HDMI ADAPTER“, Handset laut Rechnung vom 15.12.2014, „****Wirtschaftsgut 7 **** WALL 1145B LCD/PL Halter“, „****Wirtschaftsgut 3 **** 000/4756 DIGIT ISIO S2 TWI“, „**** Wirtschaftsgut 8 **** STDR1000200 TB 2,5 USB3“, Rechnung vom 04.09.2014 betreffend „**** Produkt ****“-Produkte, sowie den weiteren vom Beschwerdeführer übermittelten Belegen ist auszuführen: Viele der vorgelegten Rechnungen sind nicht mehr lesbar, ein Austausch der Rechnungen erfolgte nicht; da somit nicht feststellbar ist, um welche Gegenstände es sich handelt, wurde ein Nachweis der beruflichen Verwendung nicht erbracht. Die soeben namentlich erwähnten Wirtschaftsgüter sind als nicht notwendig für die berufliche Stellung und den Aufgabenbereich des Beschwerdeführers zu beurteilen, da, wie ausgeführt, alle hierfür notwendigen Arbeitsmittel vom Arbeitgeber bereitgestellt wurden. Auch handelt es sich bei diesen Wirtschaftsgütern um solche, die auch die Lebensführung betreffen können, da sie typischerweise auch im privaten Gebrauch stehen. Es lag also am Beschwerdeführer, nachzuweisen, warum diese Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit einer beruflichen Nutzung stehen können, ob eine berufliche Verwendung tatsächlich gegeben war und in welchem Umfang und Ausmaß die berufliche Verwendung gegeben war. Dem Beschwerdeführer gelang es jedoch nicht nachzuweisen, inwiefern diese für seine Tätigkeit erforderlich sind. Weder wurde die Verwendung dem Grunde nach nachgewiesen, noch Aufzeichnungen vorgelegt, die das Ausmaß der beruflichen Verwendung glaubhaft machen können.

Dies gilt ebenso wie die für das Jahr 2015 vorgelegten Rechnungen wie „**** Wirtschaftsgut 9 **** SUPERCAM ii CI Modul“. Auch bei den für 2015 vorgelegten Rechnungen zeigen viele derartige Spuren der Abnützung, dass weder Zeit noch Gegenstand ersichtlich ist. Da für das Gericht nicht erkennbar ist, um welche Wirtschaftsgüter es sich handelt, war auch die Eignung derselbigen zu einer beruflichen Verwendung nicht erkennbar.

Zu den vom Beschwerdeführer genannten Bildungsmaßnahmen und Bildungsmanagement war auszuführen, dass von ihm keine Nachweise erbracht worden sind, wann diese genau durchgeführt worden sind und welche berufliche Notwendigkeit gegeben war. Insbesondere wurden für seine vorgebrachte Tätigkeit als Bildungsbeauftragter keine Nachweise erbracht,

welche Tätigkeiten wann genau erbracht worden sind und welche Aufwendungen hierfür geboten waren. Wie vom Dienstgeber ausgeführt, standen dem Beschwerdeführer intern Fortbildungsmaßnahmen zur Verfügung. Wie der Beschwerdeführer auch ausführte, übte er die Tätigkeit als Bildungsbeauftragter unentgeltlich aus. Ein Zusammenhang von Aufwendungen mit Einkünften aus dieser Tätigkeit kann somit nicht festgestellt werden.

F. Zur Fachliteratur

Aufwendungen für Fachliteratur sind nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit a. EStG dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen (SWK 10, 1. April 1998, Seite R 31). Die im Jahr 2014 geltend gemachten Aufwendungen stellen als Fachliteratur Werbungskosten dar, die als steuerlich abzugsfähige Werbungskosten zu beurteilen waren. Da die Glaubhaftmachung der beruflichen Verwendung erbracht wurde, sieht das Gericht die Abzugsfähigkeit als gegeben an.

G. Zu den KFZ Kosten

Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten KFZ-Aufwendungen waren nicht zu gewähren, da der Nachweis der beruflichen Verwendung nicht erbracht werden konnte. Die vorgelegten Unterlagen weisen derart schwere formelle Mängel auf, dass der materielle Nachweis der getätigten Aufwendungen für eine berufliche Verwendung nicht gegeben war. Hierzu ist auszuführen:

Der Beschwerdeführer legte zum Nachweis der beruflich gefahrenen Strecken ein Fahrtenbuch jeweils für das Jahr 2014 und 2015 vor. Diese wiesen, ebenso wie das im Vorerkenntnis vorgelegte, schwerste Mängel auf und erfüllten nicht die Voraussetzungen, die nach der Judikatur an ein Fahrtenbuch gestellt werden. Jedenfalls muss ein Fahrtenbuch, damit es einen tauglichen Nachweis darstellt, fortlaufend, zeitnah und übersichtlich geführt sein. Jede einzelne berufliche Verwendung ist grundsätzlich mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeuges aufzuzeichnen. Die Aufzeichnungen im Fahrtenbuch müssen hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Weisen sie inhaltliche Unregelmäßigkeiten auf, kann dies die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage stellen. Im gegenständlichen Fall bestehen seitens des Gerichtes bereits erhebliche Zweifel, ob die vorgelegten Aufzeichnungen überhaupt zeitnah und fortlaufend geführt wurden, diese erscheinen dem Schriftbild nach eher „in einem durchgeschrieben“ worden zu sein. Es fehlen konkret nachprüfbare Angaben zum Ausgangs- und Zielort jeder Fahrt, dem Reiseweg (und zwar so dargestellt, dass er mit einer Straßenkarte nachvollzogen werden kann)

und insbesondere ein überprüfbarer Zweck jeder einzelnen Fahrt. Das Fahrtenbuch enthält nur allgemein gehaltene Angaben über den inhaltlichen Zweck der Fahrten und es enthält keinerlei prüfbare Angaben zu privaten Fahrten. Unterlagen, die die Angaben im Fahrtenbuch zu stützen vermögen, legte der Beschwerdeführer trotz Aufforderung durch das Finanzamt nicht vor. Damit liegt es aber auf der Hand, dass ein derart geschriebenes „Fahrtenbuch“ keine Gewähr für die Richtigkeit seiner Angaben bietet.

Da im vorliegenden Fall zwei Automobile gegeben sind, kann schon aus logischen Erwägungen ein fortlaufendes Fahrtenbuch mit einer einzigen aufsteigenden Kilometerzahl nicht stimmen. Es ist aus den vorgelegten Urkunden in keiner Weise ersichtlich, mit welchem Auto gefahren worden ist. Es wurde auch im Erörterungstermin vom Beschwerdeführer eingestanden, dass diese Aufzeichnungen, so wie vorgelegt, nicht exakt stimmen. Wenn der Beschwerdeführer in seinem Zusatzschreiben anführt, dass es ihm nicht bekannt sei, dass genau angegeben werden muss, wo die Aktivitäten (Dienstreisen) stattfanden und dies in einem Fahrtenbuch zu vermerken ist, ist einerseits auf die herrschende Rechtsprechung und das Vorerkenntnis zu verweisen, wo dies expressis verbis ausgeführt wird. Weiters ist auszuführen, dass die grundlegenden Voraussetzungen, die an ein Fahrtenbuch gestellt werden, jederzeit aus dem Internet für jedermann ersichtlich sind.

Der Beschwerdeführer bringt vor, dass im Jahr 2014 eine dienstliche Verwendung von ca. 23% und eine für **** Tätigkeit **** von ca. 45% gegeben war, was eine berufliche Verwendung von ca. 68% ausmacht. Eine Privatverwendung wäre somit mit 32% anzusehen. Wenn dieses Verhältnis nach Ansicht des Gerichts schon allgemein als überdurchschnittlich anzusehen ist, erscheint dies angesichts der Tatsache, dass dem Beschwerdeführer, wie erwähnt, Dienstautos für jede angekündigte Fahrt zur Verfügung standen, unglaublich. Völlig unglaublich ist die für 2015 vorgelegte Berechnung, nach der ca. 84% der Fahrleistung beruflich bedingt ist, obwohl auch in diesem Jahr Dienstautos haben verwendet werden können. Von einem glaubhaften Vorbringen der Aufwendungen kann somit bei diesen Aufstellungen nicht gesprochen werden.

Viele der vorgelegten Rechnungen sind schlicht unleserlich und bieten somit keinen Nachweis einer beruflichen Verwendung, andere erscheinen im Zusammenhang mit den KFZ technisch unlogisch. Wenn der Beschwerdeführer bei den geltend gemachten Aufwendungen für die mit Benzin getriebenen KFZ am 28.01.2014 eine Rechnung über 45 Liter Diesel vorlegt, spricht dies nicht unbedingt für eine erhöhte Beweiskraft seiner Vorbringen. Weitere Rechnungen über Dieseleinkäufe vom 16.02.2015, 22.02.2015 und 10.01.2015 lassen einen nicht allzu hohen Sorgfaltsmaßstab bei der Erstellung der eingereichten Werbungskosten befürchten, was nach Ansicht des Gerichts ebenfalls der Glaubwürdigkeit der Vorbringen nicht zuträglich ist.

Wenn der Beschwerdeführer in seiner „Beschwerdebegründung“ anführt, dass nun offenbar für ihn überraschend „wiederum neu zusätzlich“ zum Fahrtziel eine Adressangabe, der

aufgesuchte Kunde und Geschäftspartner oder der Gegenstand der beruflichen Verrichtung angegeben werden muss, ist dem zu entgegen, dass es sich hierbei um die essenziellen Bestandteile des Fahrtenbuches handelt. Warum dies den Beschwerdeführer, der doch seit vielen Jahren seine beruflichen Reisen mittels Fahrtenbuch nachzuweisen hatte, nicht bekannt ist, erschließt sich dem Gericht nicht.

Auch die in der „Beantwortung zur Beschwerdeentscheidung vom 12.11.21 zum Einkommensteuerbescheid 2014“ und „Beantwortung zur Beschwerdeentscheidung vom 12.11.21 zum Einkommensteuerbescheid 2015“ gemachten Angaben stellen keine Verbesserung oder gar eine nunmehr korrekte Führung des Fahrtenbuchs dar. Wenn der Beschwerdeführer hier anführt, dass „hinsichtlich einer detaillierten exakten Angabenführung wo diese Aktivitäten stattfanden und dass diese in einem Fahrtenbuch explizit anzuführen sind ist mir nicht bekannt und wurden diese Angaben auch bisher nie verlangt“ lässt außer den Schluß, dass auch bisher das Fahrtenbuch nicht korrekt geführt worden ist nur die Feststellung zu, dass es am Beschwerdeführer liegt, die normativ vorgesehenen Angaben vorzulegen, um eine steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten zu erlangen. Auch die in diesem Schreiben bruchstückhaft („Soweit in Erinnerung stehend führe ich an..“) vorgebrachten Ergänzungen stellen keine ausreichende Verbesserung dar, vielmehr sind wiederum Fahrtstrecke, exakter Ort und Zeit sowie nachvollziehbare Kilometerangaben nicht ersichtlich. Hinsichtlich der Ladung von Zeugen sei darauf verwiesen, dass diese mit Namen und Anschrift genannt werden müssen, überdies wurde eine Ladung derselbigen auch nicht begehrt.

Nachdem dem Beschwerdeführer nunmehr wiederholt ausgesprochen worden ist, dass seine Fahrtenbücher nicht stimmig sind, war diesem dies durchaus bewusst. Wenn er nun auch im vorliegenden Fall Fahrtenbücher einreicht, die nicht den geforderten Voraussetzungen entsprechen, ist dieser Mangel seiner Sphäre zuzurechnen. Nach Ansicht des Gerichts stellt es kein Problem dar, sich im Internet zu informieren, wie ein Fahrtenbuch auszusehen hat. Es handelt sich um ein gängiges Problemfeld, dass von vielen Steuerpflichtigen auch erkannt, hierzu nachgeforscht und sodann korrekt behandelt wird. Es wäre dem Beschwerdeführer binnen kürzester Zeit durch Recherche möglich gewesen, die Voraussetzungen für ein korrektes Fahrtenbuch zu ermitteln. Ein solches Handeln ist dem Beschwerdeführer auch zumutbar.

Zusammengefasst ist auszuführen: Aus den Fahrtenbüchern ist weder die Fahrtstrecke, weder Anfangs-, noch Zielort, noch der Zweck der Fahrt ersichtlich. Die Kilometerangaben können, wie erwähnt, nicht stimmen. Es ist nicht einmal eruierbar, mit welchem KFZ gefahren worden ist. Damit ist das Fahrtenbuch formell und materiell mit derartigen Mängeln behaftet, dass es keine ausreichende Gewähr für die zeitnahe und richtige Erfassung der Fahrten und keine Überprüfungsmöglichkeit hinsichtlich der vollständigen und richtigen Aufzeichnung der Kilometer und der betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten bietet. Andere Unterlagen, mit denen die betrieblichen bzw. beruflichen Fahrten einwandfrei nachgewiesen werden könnten,

legte der Beschwerdeführer nicht vor. Es ist somit nicht nachprüfbar, ob überhaupt berufliche Fahrten vorgenommen worden sind. Aus den formellen Fehlern ergibt sich somit ein materieller Nachweismangel. Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, dass diese Mängel nicht beanstandet worden seien, sei auf das Vorerkenntnis verwiesen, sowie auf seine Kontakte mit den Finanzbehörden, wo diese Mängel mehrmals gerügt worden sind. Viele der geltend gemachten Rechnungen sind schließlich unleserlich, so dass eine berufliche Verursachung nicht nachgewiesen werden konnte.

Aus den vom Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen (Ergänzung zum Fahrtenbuch) ergibt sich, dass dieser im Jahr 2014 960 km und im Jahr 2015 673 km beruflich gefahren ist. Eingedenk der Tatsache, dass, wie vom Dienstgeber ausgeführt, Dienst-KFZ zur Verfügung gestanden sind und außerdem für die beruflich gefahrenen Kilometer ein Kilometergeld gewährt worden ist, kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese 960 km, resp. 673 km, rein beruflich gefahren worden sind. Wie im Vorerkenntnis ausgeführt, sieht auch das erkennende Gericht hier einen Abschlag als geboten an. Dieser Entscheidung folgend wird somit angenommen, dass 50% der gefahrenen Kilometer tatsächlich beruflich bedingt waren. Ausgehend von einem Kilometergeld von 0,42 € ergäbe dies einen Wert von 201,60 €. Von diesem sind die bereits vom Dienstgeber geleisteten 120,96 € in Abzug zu bringen, was zu einem als Werbungskosten anzusetzenden Wert von 80,64 € für das Jahr 2014 führt. Im Jahr 2015 hat der Beschwerdeführer laut eigenen Angaben 673 km beruflich zurückgelegt. Vom Dienstgeber wurden 8,60 € ersetzt. Die beruflich gefahrenen Kilometer und das daraus sich ergebende Kilometergeld sind damit unter oben verwendeter Formel mit $336,5 \text{ km} \cdot 0,42 \text{ €} = 141,33 \text{ €}$ anzunehmen. Hiervon sind 8,60 € ersetzt worden, somit sind Werbungskosten in Höhe von 132,73 € anzusetzen.

H. Zum Handy/Internet

Zu den Handykosten erkennt das Gericht wie auch im Vorerkenntnis, dass ausgehend von der Tätigkeit des Beschwerdeführers (ua) als Amtssachverständiger es als objektiv sinnvoll anzunehmen ist, hierfür über ein Handy bzw. Diktiergerät zu verfügen. Werden nämlich etwa Termine außerhalb des Amtes wahrgenommen, so ist es denkbar, dass Parteien oder der Beschwerdeführer selbst kurzfristig nicht zum Termin erscheinen können. Für derartige Situationen ist es sohin notwendig, über ein Handy zu verfügen.

Zur ORF-Gebühr und Internet-Gebühr ist auszuführen, dass diese nach Ansicht des Gerichts die private Lebensführung betreffen und nicht beruflich bedingt sind. Es wird in diesem Zusammenhang noch einmal darauf hingewiesen, dass ein Arbeiten von zu Hause aus vom Dienstgeber als kontraproduktiv bezeichnet worden ist. Es ist davon auszugehen, dass dem Dienstgeber das Interesse zugesprochen werden kann, dass seine Dienstnehmer möglichst effektiv arbeiten um die Arbeitsleistung zu fördern. Wenn er also ausführt, dass das Arbeiten

von zu Hause aus kontraproduktiv ist, sieht das Gericht keinen Grund gegeben, an dieser Aussage zu zweifeln. Die Kosten für das Internet waren somit als nicht abzugsfähig zu beurteilen, die Kosten der ORF-Gebühr der privaten Lebensführung zuzuordnen.

I. Zu den Repräsentationsaufwendungen

Zu den in der Beschwerde vorgebrachten Repräsentationsaufwendungen wurde von der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung eine Aufschlüsselung des beantragten Betrages in der Höhe von 1.351,49 € vorgelegt. Es handelt sich hierbei um einen Wahlkostenbeitrag in der Höhe von 1.000 €, diverse Einladungen von in Summe 290,79 € sowie Spenden in der Höhe von 60,79 €. Betreffend den Wahlkostenbeitrag wurde vom Beschwerdeführer eine Bestätigung vom 22.01.2015 erbracht, **** Tätigkeit a **** vollzog sich am 29.7. 2015, wie aus der Bestätigung des **** Urkunde ***** **** Ort a **** vom 05.08.2015 ersichtlich. Während freiwillige Mitgliedsbeiträge an eine Partei, welche auch von Mitgliedern ohne politische Funktion geleistet werden, als nicht abzugsfähig beurteilt werden, sind Wahlwerbungskosten, welche dem Erhalt der Einkunftsquelle dienen, laufende Werbungskosten. Begrenzt wird dies durch die Bestimmungen der Liebhaberei (s.u.). Wie aus den übermittelten L16 Lohnzettel des **** Urkunde ***** **** Ort a **** ersichtlich, bezog der Beschwerdeführer im Jahr 2015 einen Betrag in der Höhe von 643,75 €. In Höhe dieser Bezüge werden vom erkennenden Gericht die Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt.

J. Zur Wasseraufbereitungsanlage

Hierzu wurde bereits im Vorerkenntnis ausgeführt:

„Aus den mit übermittelten Rechnungen war entnehmbar, dass die Wasseraufbereitungsanlage bzw. die Massagegeräte von jedermann nutzbar bzw. nicht überwiegend behindertenspezifisch einsetzbar sind: So handelt es sich etwa bei der Wasseraufbereitungsanlage um eine 6-Stufen Wasserfiltration, die nach den Ausführungen des Herstellers (abrufbar unter https://***) „99,9 % der Fremdstoffe aus dem Wasser, inklusive derer, die von keiner Aufbereitungsanlage zuvor erfasst und eliminiert werden konnten“, filtert. Die Technologie sei - so der Hersteller weiter - konzipiert „um mehr Lebensqualität, Genuss und Nutzen zu garantieren, Nachhaltigkeit zu erreichen und langfristig die wichtigste Ressource, Wasser, und unsere Umwelt zu schonen“. Die Massagegeräte wurden einerseits bei der Firma ***Firma*** käuflich erworben, was ebenfalls dafürspricht, dass es sich um normale Gebrauchsgegenstände handelt. Weder mittels der vom Sozialministeriumservice ausgestellten Bescheinigung noch auf Basis eines anderen ärztlichen Gutachtens wurde festgestellt, dass die Einnahme von Wasser aus einer derartigen Anlage bzw. Massagen mittels Massagegeräten

medizinisch erforderlich gewesen wäre(n). Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen den vom Bf. angeschafften Produkten und einer bescheinigten Behinderung ist daher für das Bundesfinanzgericht nicht erkennbar. Zudem ist die für den Abzug der genannten Aufwendungen als allgemeine Krankheitskosten unter Anrechnung eines Selbstbehaltes vom Gesetz geforderte Zwangsläufigkeit nicht als gegeben zu werten. Der Erwerb derartiger Produkte wird nämlich in Zeiten eines gesteigerten Gesundheitsbewusstseins ganz allgemein für breite Bevölkerungsschichten als sinnvoll erachtet und daher auch entsprechend beworben. Eine auf Grundlage einer ärztlichen Sachkunde erfolgte Nachweisführung eines unmittelbaren ursächlichen Zusammenhanges der Anschaffungen mit einer Behinderung oder Krankheit war dem Bf. jedoch nicht möglich.“

Das erkennende Gericht sieht aus den im Vorerkenntnis genannten Gründen die Aufwendungen als für die allgemeine Lebensführung und der Gesundheitsvorsorge vorliegend und keinen direkten Zusammenhang mit der Behinderung gegeben, weshalb die Abzugsfähigkeit zu versagen war.

K. Zu den Krankheitsbildern

Die Produkte, die unter „allgemein erhältlich/ Nahrungsergänzung“, „sonstige“, „Pilzinfektionen“, „Grippale Infekte“ und „Husten“ fallen, sind nach Ansicht des Gerichts als nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG zu sehen. Es handelt sich um Produkte, die der Lebensführung zuzurechnen sind. Nach Ansicht des Gerichts umfassen diese Produkte solche der Körper- und Gesundheitspflege (siehe VwGH 29.7.10, 2006/15/0006). Da es sich um Produkte handelt, die von jedermann/jederfrau leicht erhältlich sind und es sich nicht um Medikamente handelt, die im Zusammenhang mit einer Behinderung stehen, waren diese nicht unter die Bestimmung der Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastungen zu subsumieren.

Die Aufwendungen, die einen unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung haben, wurden als außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt beurteilt. Kosten, die der Behandlung anderer Krankheiten dienen, wurden als außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt beurteilt. Auf Grund der vorliegenden Nachweise über die Funktionseinschränkungen wurden vom erkennenden Gericht die den Krankheitsbildern „Darm/Magen“, „Blutdruck“ und „Schmerzmittel“ zugeordneten Medikamente als in unmittelbaren und ursächlichen Zusammenhang mit der Behinderung stehend angesehen beurteilt und als abzugsfähig als außergewöhnliche Belastung ohne Selbstbehalt festgestellt. Hierzu zählen nach Ansicht des Gerichts auch die Produkte Nasivin und Allopurinol. Die übrigen Produkte wurden, als der Behandlung anderer Krankheiten dienend, als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt festgestellt.

L. Zu den Apothekenrechnungen

Zu den zahlreichen vorgelegten Apothekenrechnungen war zu beurteilen: Wie vom Beschwerdeführer selbst ausgeführt, wurden von ihm alle Apothekenrechnungen eingereicht und solle nunmehr vom geltend gemachten Betrag daher ein Abschlag vorgenommen werden. Es ist somit auch für den Beschwerdeführer offensichtlich, dass nicht alle vorgelegten Rechnungen behinderungsrelevant oder auch nur in einem Zusammenhang mit dieser stehen können. Es finden sich hierbei, wie zu erkennen war, auch durchaus skurril anmutende Aufwendungen. Dass ein männlicher Beschwerdeführer Vaginalcremen oder Mittel für Wechselbeschwerden benötigt, war bisher nicht gerichtsbekannt und wird auch nicht als medizinisch indizierbar festgesellt. Ebenfalls waren Waschmittel, Haarschmuck und Haarreifen nicht als außergewöhnliche Belastung einzustufen. Eingedenk dieser Auflistung sah sich das Gericht veranlasst, eine genaue Überprüfung jeder einzelnen Rechnung vorzunehmen. Weiter die Glaubwürdigkeit des Beschwerdeführers in diesem Zusammenhang schmälern erachtet das erkennende Gericht, dass dieser bereits im Rahmen der Beschwerde betreffend die Jahre 2012 und 2013 Arzneimittel bei Wechselbeschwerden, Haarlack, Feinstrümpfe, Parfums sowie Almdudler–Limonade als außergewöhnliche Belastungen und steuerlich absetzbar behandelt haben wollte und dies auch explizit beantragt hat. Von culpa levissima kann in diesem Wiederholungsfall somit nicht mehr ausgegangen werden.

Zu den vorgelegten fachärztlichen Befunden wird ausgeführt, dass diese gewürdigt worden sind, soweit sie die Jahre bis 2015 betreffen. Befunde, die aus dem Jahr 2019 bis 2021 stammen, konnten insoweit nicht berücksichtigt werden, soweit sie nicht Vorgänge bis 2015 betreffen. Die in diesen angeführten Medikationen sind somit (erst) für die Jahre der Ausstellung der Befunde relevant.

M. Zu den übrigen Aufwendungen

Nach Ansicht des Gerichts stehen die Aufwendungen für die Brillen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der vorliegenden Behinderung. Ein direkter Konnex konnte aus den vorgelegten Unterlagen nicht nachgewiesen werden, dementsprechende Befunde liegen ebenfalls nicht vor. Sie waren jedoch, als anderes Krankheitsbild, den außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt zuzusprechen. Aufwendungen für Zahnhygiene, Fieberthermometer und Blutdruckmesser waren als der Lebensführung und nicht abzugsfähig zu beurteilen, da diese Produkte auch ohne medizinische Indikation jederzeit und ohne Rezept käuflich erwerblich sind.

Der Beschwerdeführer beantragte auch einen Pauschalbetrag in Höhe von 400 € (2014) sowie 380 € (2015) für Fahrten, Telefonate und sonstige Spesen im Zusammenhang mit den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen. Dem Vorerkenntnis der Höhe nach folgend beurteilte das Gericht ebenfalls die anzuerkennenden pauschalen Fahrtkosten mit 100 Euro für das Jahr 2014 als auch für das Jahr 2015. Hierzu ist auszuführen, dass der Beschwerdeführer vorgebracht hat, dass mit dem Finanzamt „vereinbart“ worden sei, dass er für Arztfahrten, Portogebühren, Kopien und Telefonate keine gesonderten Aufzeichnungen beibringen müsse. Aufgrund der Geringfügigkeit genüge es, wenn er einen Zettel mit Angabe einer Pauschale eingebe. Nach Ansicht des Gerichts ist die hier vorgebrachte Möglichkeit einer „Vereinbarung“ mit der Abgabenbehörde aus den Gesetzestexten nicht herauszulesen, weiters kann ein Betrag von 400€ nicht als geringfügig angesehen werden. Es lag am Beschwerdeführer, sowohl aus Gründen der Beweisvorsorge als auch der Nachweis- und Glaubhaftmachung, Belege und Rechnungen aufzubewahren und vorzulegen. Es stellt sich widrigenfalls die Frage, wie diese Pauschalbeträge überhaupt ermittelt worden sind. Welche Kopien und Portogebühren überhaupt gemeint sind, wurde vom Beschwerdeführer nicht dargelegt. Das Gericht sieht somit nur einen zu beurteilenden Teil dieses Betrages als abzugsfähig an, der auf „Arztfahrten“ entfällt.

Auf vielen der vorgelegten Behandlungsbeitragsrechnungen ist weder Tag noch Ort noch Leistung ersichtlich, eine Beurteilung, wie viele Behandlungen stattgefunden haben, für das Jahr 2014 daher nicht möglich. Aus den vorliegenden (lesbaren) Aufzeichnungen des Jahres 2015 kann das Gericht ca. 30 Behandlungen finden, die zu beurteilen waren. Ausgehend vom Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers zu den (lesbaren) Orten der Behandlung (**Platz**
**** Ort a ****; ****Gasse****, **** Ort a ****; ****Gasse**** **** Ort a ****) ermittelt das Gericht eine Entfernung von ca.3,5 km in eine Richtung als gegeben. Als Schätzung nimmt das Gericht somit 10 km für eine Fahrt samt Rückfahrt an. Bei 30 Fahrten kommt das Gericht somit auf einen Betrag von $300\text{km} \cdot 0,42\text{€}$ somit 126 €. Hierzu sieht das Gericht es jedoch auch als zu berücksichtigen an, dass nicht jede Fahrt ausschließlich der Behandlung diene, sondern dieselbige en passant mit sonstigen privaten Aktivitäten kombiniert wurde. Es wird somit ein Abschlag in der Höhe von 50% als angemessen erachtet. Wenn andererseits zu berücksichtigen ist, dass unter den nicht lesbaren Behandlungsrechnungen auch noch einzelne Fahrten zu berücksichtigen sind, erscheint der im Vorerkenntnis angenommene Wert von 100€ p.a. als korrekt geschätzt. Es war somit ein Wert in Höhe von 100 € p.a. als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt festzustellen.

3. Rechtliche Beurteilung

A. Zur Bundesabgabenordnung (BAO)

Gemäß § 269 BAO haben im Beschwerdeverfahren die Verwaltungsgerichte die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind. Laut Abs. 3 leg.cit. kann der Berichterstatler die Parteien zur Erörterung der Sach- und Rechtslage laden.

Nach § 270 BAO ist auf neue Tatsachen, Beweismittel und Anträge, die dem Verwaltungsgericht im Laufe des Beschwerdeverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Beschwerdebegehren geändert oder ergänzt wird.

Laut § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine 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. "Nach jeder Richtung hin" umfasst ausdrücklich auch eine verbösernde Entscheidung zum Nachteil des Beschwerdeführers, zumal keine Beschränkung der Abänderungsmöglichkeiten auf die Punkte, in denen der Bescheid angefochten wurde (§ 250 Abs. 1 lit b BAO) im Hinblick auf die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) besteht.

B. Zum Grundsatz von Treu und Glauben und dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei vom 08. Oktober 2021

Die beschwerdeführende Partei führt in ihrem Vorbringen im Wesentlichen folgend aus:

„Im Erlass des BMF zum Grundsatz des Treu und Glaubens vom 06.04.2006, BMF Zahl 010103/0023-VI/2006, wird unter Anführung des VWGH-Erkenntnisses vom 11.12.1996, Zahl 94/13/0070, ausgeführt, dass bei einer als ausdrücklich und rechtmäßig anerkannten Vorgangsweise der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre spricht“

Hierzu ist zur Rechtsqualität von Erlässen des Bundesministeriums auszuführen:

Als Adressaten des Erlasses werden genannt: Bundesministerium für Finanzen; Steuer- und Zollkoordination; Finanzämter Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern; Großbetriebsprüfungen; unabhängigen Finanzsenat.

Den Einkommensteuerrichtlinien ist auf der ersten Seite zu entnehmen:

„Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (EStR 2000) stellen einen Auslegungsbehelf zum Einkommensteuergesetz 1988 dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten

können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Bei Erledigungen haben Zitierungen mit Hinweisen auf diese Richtlinien zu unterbleiben.“

Unter Punkt 5. des vom Beschwerdeführer angeführten Erlasses findet sich wie folgt:

„Erlässe sind keine Rechtsquellen (zB. VwGH 9.3.2005, 2001/13/0062), keine Rechtsverordnungen (im Sinn des Art. 18 Abs. 2 B-VG), keine Weisungen (im Sinn des Art. 20 Abs. 1 B-VG bzw. des § 44 BDG 1979) Das Vertrauen auf in Erlässen vertretene Rechtsauffassungen ist ein bei der Übung von Ermessen zu berücksichtigender Umstand. (...)“

So findet sich bei Erlässen auch:

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen dar, die im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus dem Erlass abgeleitet werden.

In Deutschland hat der BFH wiederholt festgestellt, dass Steuerrichtlinien keine Rechtsnormqualität zukommt, sie keine Rechtsgrundlage für einen steuerbegründenden Verwaltungsakt bieten und Gerichte grundsätzlich nicht binden. (Urteil vom 4.5.2006, VI R 28/05)

Ebenso ist die Rechtslage in Österreich. *De facto* sind sie nämlich nichts Anderes als generelle Weisungen bzw. Verwaltungsverordnungen. Richtlinien sind allerdings mangels Veröffentlichung im BGBl. nicht gehörig kundgemacht, was - unabhängig vom materiell-rechtlichen Inhalt - zwangsläufig zur Aufhebung durch den VfGH führt. (Erk vom 15.3.1993, V 94/92, 1993, 662, mit dem der Erlass AÖFV 1980/266 zur begünstigenden Besteuerung von geselligen Veranstaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts aufgehoben wurde.)

Auch der VwGH sieht Richtlinien mangels Kundmachung im BGBl. für ihn nicht als beachtlich an und meint, dass sie keine Rechte und Pflichten eines Steuerpflichtigen begründen können. Daher könne ihnen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht dieselbe Wirkung wie einer Einzelauskunft des zuständigen Finanzamtes zukommen. (SWK 28, 1. Oktober 2006 unter Verweis auf Erk. vom 22.9.1999, 97/15/0005, sowie Erk. vom 9.3.2005, 2001/13/0062; vgl. hierzu auch Renner, SWK-Heft 16/2005, Seite S 537 ff.)

Eine Bindung an Erlässe ist auch für das erkennende Gericht nicht gegeben.

Es ist dem Hinweis des Beschwerdeführers auf die Veranlagungen der Vorjahre und dem Verweis auf Treu und Glauben und Rechtssicherheit entgegenzuhalten, dass die Rechtskraft von Bescheiden über die Veranlagungen in vorangegangenen Jahren einer abweichenden Beurteilung in den Streitjahren nach der höchstgerichtlichen Judikatur nicht entgegensteht. Der bescheidmäßige Abspruch erfolgt immer nur für ein bestimmtes Veranlagungsjahr und

kann schon daher zu keiner Bindung für die Folgejahre führen. Einer abweichenden Beurteilung in einem anderen Veranlagungsjahr steht auch der Grundsatz von Treu und Glauben nicht entgegen. Dieser besteht nach der ständigen Rechtsprechung nämlich nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen (VwGH 27.05.1999, 97/15/0142 mwN).

Im Übrigen muss darauf hingewiesen werden, dass im Vorerkenntnis über die Jahre 2012 und 2013, die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen nicht gewährt worden sind, ja vom erkennenden Gericht eine Abweichung vom angefochtenen Bescheid zu Lasten der beschwerdeführenden Partei vorgenommen worden ist. Die vom Beschwerdeführer angesprochene grundsätzliche Gewährung der Werbungskosten ist somit nichtzutreffend, auch aus diesem Grund kann der Verweis auf den genannten Erlass nicht zum ersehnten Ziel führen.

C. Zur Schätzung nach § 184 BAO

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Es ist Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen (den tatsächlichen Gegebenheiten) möglichst nahe zu kommen (vgl. zB VwGH 02.07.2002, 2002/14/0003; 08.09.2009, 2009/17/0119 bis 0122; uvam). Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 15.05.1997, 95/15/0144; 23.04.1998, 97/15/0076; uvam).

Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (so etwa VwGH 30.09.1998, 97/13/0033). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (so zB. VwGH 20.07.2011, 2009/17/0132).

Die vorgenommenen Schätzungen waren daher zulässig und durchzuführen.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

A. Zu den Werbungskosten

Nach § 16 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen und für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988.

Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt (VwGH 31.1.2001, 99/13/0249 VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011; VwGH 24.07.2007, 2006/14/0034; VwGH 25.11.2010, 2009/15/0126; VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104; VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). Werbungskosten sind demnach die durch eine Betätigung im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte veranlassten Aufwendungen. Bei der Veranlassung kommt es auf den „wirtschaftlichen Zusammenhang“ zwischen den Aufwendungen und der zu Einkünften führenden Tätigkeit an (VwGH 10.5.2001, 98/15/0030; VwGH 28.10.1998, 93/14/0195). Ein rein abstrakter Kausalzusammenhang (*conditio sine qua non*) reicht nicht aus (vgl Schmidt/Krüger, EStG37 § 9 Rz 44).

Die Notwendigkeit eines Aufwandes ist keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern in typisierender Betrachtungsweise nur ein Indiz für die berufliche Veranlassung und somit für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; VwGH 28.10.1998, 93/14/0195; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; vgl auch BFH 27.9.1996, IV R 47/96 BB 1997, 27; BFH, BStBl 1985 II 467). Der Notwendigkeit kommt daher lediglich bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben abgrenzende Bedeutung zu, die ihrer Art nach eine private Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013, 1997, 87; VwGH 29.11.1994, 90/14/0231).

Die Notwendigkeit indiziert in diesem Sinne lediglich die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung eines Aufwandes, bei dem eine private Veranlassung vermutet werden kann, und spricht gegen eine private Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 1999, 315; VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, 2002, 664; siehe dazu auch Sarnthein, ÖStZ 1996, 420; Sutter/Pfalz, in Hofstätter/Reichel, EStG62 § 16 Tz 23). Die Notwendigkeit ergibt sich daraus, ob die Aufwendungen objektiv sinnvoll sind (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Auf die Notwendigkeit stellt der VwGH in der Vergangenheit etwa dann ab, wenn der Arbeitnehmer parallel zu einem anerkannten Computer zusätzlich einen Zweit-Computer als weiteres Arbeitsmittel geltend macht (VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042; VwGH 28.5.2002, 96/14/0093, mit Einschränkung in VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125).

Zur Notwendigkeit (iS einer objektiven Sinnhaftigkeit) in Fällen, in denen die Behörde die tatsächliche berufliche Veranlassung nicht objektiv prüfen kann, begründet der VwGH (etwa in VwGH 24.02.2011, 2007/15/0042, und 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044): Die

Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Kosten der Lebensführung sind nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 1 und § 20 Abs 1 Z 2 lit a; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184 zu Stressbewältigungskursen); auch wenn sie der Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen dienen (VwGH 9.7.1997, 96/13/0172; VwGH 9.7.1997; 93/13/0296). Ausgaben und Aufwendungen, die typischerweise der Lebensführung dienen und (nicht klar trennbar) sowohl durch den Beruf als auch durch die private Lebensführung veranlasst sind, stellen keine Werbungskosten dar (sog Aufteilungsverbot). Dem Aufteilungsverbot liegt auch der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könnte, während andere Steuerpflichtige, denen diese Aufwendungen ebenso entstehen, diese aus ihrem bereits versteuerten Einkommen bestreiten müssen (VwGH 28.2.1995, 94/14/0195; VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238, VwGH 17.6.2015, 2011/13/0048; VwGH 24.11.2016, 2014/13/0045).

Aufwendungen dürfen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (VwGH 27.7.2016, 2015/13/0043 , VwGH 21.12.1989, 86/14/0176).

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138 und 161 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164; VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125; VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Kann die genaue Höhe der Werbungskosten durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen werden, ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, diese gemäß § 184 BAO zu schätzen (VwGH 1.3.1983, 82/14/0199)

B. Zu den Verpflegungsaufwendungen

Aufwendungen für die Verpflegung sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung. Der Abzug solcher Aufwendungen stellt die Ausnahme dar und kann jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidlich ist (VwGH 01.09.15, 2012/15/0119).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten abzugsfähig, wobei sie bis zu der sich aus § 26 Z. 4 EStG ergebenden Höhe ohne Nachweis anerkannt werden können. Bereits im Erkenntnis 95/14/0156 vom 28.1.1997 vertrat der Verwaltungsgerichtshof zu § 4

Abs. 5 EStG 1972 (im Wesentlichen gleichlautend mit § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988) die Rechtsauffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält. Ein allfälliger, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierender Mehraufwand könne in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten beziehungsweise die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Soweit eine Nächtigung erforderlich sei, wäre - für den ersten Zeitraum von circa einer Woche - der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Nach VwGH 30.10.01, 95/14/0013 stehen einem Steuerpflichtigen dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen können in diesem Fall durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen.

Auch im Erkenntnis 2000/15/0151 vom 7.10.2003 wird im Zusammenhang mit der eintägigen Reisetätigkeit eines Versicherungsvertreters auf die Rechtsauffassung der vorstehenden Erkenntnisse ausdrücklich hingewiesen. In diesem Sinne vertritt auch das BFG - entgegen den Lohnsteuerrichtlinien, die für das Gericht jedoch keine bindende Rechtsquelle darstellen - in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass für nicht mit einer Nächtigung verbundene Reisen kein Taggeld zusteht (BFG 06.05.2014, RV/7103150/2012; 15.07.2014, RV/1100045/2011; 16.04.2015, RV/2100635/2010; 26.03.2018, RV/110477/ 2017; uvam). Da die Aufstellungen der (behaupteten) beruflich veranlassten Fahrten des Beschwerdeführers ausschließlich eintägige Reisebewegungen enthalten sind nach den oben dargestellten Überlegungen im Einklang mit der Judikatur folglich keine Taggelder zu berücksichtigen.

C. Zu den KFZ

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit c dürfen weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abgezogen werden: „Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind“.

Das Kfz ist ein Arbeitsmittel, wenn dessen Verwendung beruflich veranlasst ist (VwGH 9.11.1994, 92/13/0281).

Der Nachweis erfolgt grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch; das Fahrtenbuch hat die beruflichen und privaten Fahrten zu enthalten (VwGH 28.2.1964, 2176/63); es soll fortlaufend,

zeitnah und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben (VwGH 16.9.1970, 373/70, 1971, 57; VwGH 23.5.1990, 86/13/0181, 1990, 440; BFH, BStBl 2006 II 408, wonach lose Notizzettel, die nachträglich zu einem „Fahrtenbuch“ zusammengesetzt werden, unzulässig sind; BFH, BStBl 2008 II 768 mwN, wonach kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen).

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hiefür hat es Datum, Fahrtziele sowie grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung anzuführen. Die Fahrten müssen einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstandes im Fahrtenbuch vollständig und in fortlaufendem Zusammenhang wiedergegeben werden. Grundsätzlich ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, können diese miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wobei die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands genügt, wenn die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, ist diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren (UFS 3. 7. 2012, RV/0957-W/12, mit Verweis auf BFH 1.3.2012, VI R 33/10).

Außer dem Fahrtenbuch kommen freilich auch andere Beweismittel zur Führung des in Rede stehenden Nachweises in Betracht (VwGH 18.12.2001, 2001/15/0191, VwGH 24.09.2014, 2011/13/0074; LStR Rz 177, Rz 290). Insb können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein, zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen.

Außer einem Fahrtenbuch kommen auch andere Beweismittel in Betracht, wenn durch diese anderen Aufzeichnungen (zB Reisekostenabrechnungen) eine verlässliche Beurteilung, die den vorgenannten Kriterien entspricht, möglich ist. Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer. (BFG, RV/2100466/2012)

D. Zu den Bestimmungen der Liebhaberei

Laut dem § 1 der VO BGBL 33/1993 liegen Einkünfte vor bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände nachvollziehbar ist. Liebhaberei ist ua bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen, die aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besonders in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind. Von einer Einkunftsquelle ist nur auszugehen, wenn auf Dauer gesehen Überschüsse erzielt werden und die Eignung zur Erzielung eines Reinertrages vorliegt. Anderenfalls sind Verluste aus solchen Betätigungen ertragsteuerlich unbeachtlich, damit zusammenhängende Ausgaben nach § 20 EStG nicht abzugsfähig (Jakom ESt- Kommentar, 14. Auflage, § 2 Rz220). Ist die Betätigung zeitlich begrenzt, stellt sie dann eine Einkunftsquelle dar, wenn ein Gesamtgewinn innerhalb dieser Zeitspanne geplant war. Eine Steuerersparnis durch Verlustausgleich bleibt dabei außer Betracht (Jakom, ESt Kommentar, 14. Auflage, § 2 Rz245). Erhält ein Mitglied der Gemeindevertretung gleichbleibende Bezüge und übersteigen die Werbungskosten regelmäßig diese Einnahmen, liegt Liebhaberei vor. (VwGH 24.2.00, 97/15/0157)

E. Für den vorliegenden Fall ergibt sich zu den Werbungskosten daher:

Wie oben bereits angeführt, war eine Notwendigkeit der angeführten Werbungskosten nicht gegeben. Die notwendigen Arbeitsmittel wurden vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Diejenigen Arbeitsmittel, die nicht zur Verfügung gestellt worden sind, wurden vom erkennenden Gericht als abzugsfähig anerkannt. Es konnte zu den angesprochenen Werbungskosten auch nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden, dass diese im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen. Es wird vom Gericht eine private Veranlassung angenommen. Bezogen auf die Tätigkeit auf **** Tätigkeiten *** konnte nicht nachgewiesen werden, dass diese im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen stehen. Es wurde vom Beschwerdeführer auch ausgeführt, dass diese Tätigkeit zu keinen Einnahmen geführt hat, vielmehr wie er selbst darlegte, zu Aufwendungen führte, die er aus eigener Tasche zahlen musste. Die getätigten Aufwendungen im Jahr 2015 (Repräsentationsaufwendungen) wurden bis zur Höhe der Einnahmen aus dieser Tätigkeit anerkannt, auf Grund der Bestimmungen über die Liebhaberei war eine weitere Anerkennung nicht geboten.

F. Zu den außergewöhnlichen Belastungen

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen 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. Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

§ 34 Abs. 4 EStG 1988 bestimmt, dass die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigt, 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.

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

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG bestimmt sich die Höhe des Freibetrages nach dem Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung). Die Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) richtet sich in den Fällen,

1. in denen Leistungen wegen einer Behinderung erbracht werden, nach der hierfür maßgebenden Einschätzung,
2. in denen keine eigenen gesetzlichen Vorschriften für eine Einschätzung bestehen, nach § 7 und § 9 Abs. 1 des Kriegssopferversorgungsgesetzes 1957.

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 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.

Gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988 ist die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß eine Person behindert ist, nicht von der Abgabenbehörde zu treffen. Ein Antragsteller hat nur dann Anspruch auf einen Freibetrag, wenn eine amtliche Bescheinigung einer hierfür vorgesehenen

Stelle vorgelegt wird. Der vom Antragsteller vorzulegenden amtlichen Bescheinigung kommt feststellende, die Abgabenbehörden bindende Wirkung zu (Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer⁴⁷ § 35 Rz. 2). Allgemein ist betreffend die Gültigkeit der Bescheinigungen festzuhalten, dass solche nur bis zur Ausstellung einer neuen Bescheinigung gültig sind. Die Abgabenbehörde hat ihrer Entscheidung die jeweils vorliegende amtliche Bescheinigung zugrunde zu legen (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

G. Diätverpflegung

Gemäß § 35 Abs. 7 EStG kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu Behinderungen im Sinne des Abs. 3 leg.cit. führen. Diese Verordnungsermächtigungen berechtigen den Bundesminister für Finanzen, die gesetzlichen Bestimmungen betreffend behinderte Personen durch Verordnung zu konkretisieren.

Auf Grundlage dieser Verordnungsermächtigungen hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. Nr. 303/1996, erlassen. Gemäß § 1 Abs. 1 dieser Verordnung sind, wenn der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung hat, die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen.

Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt (§ 1 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen).

§ 2 Abs. 1 der genannten Verordnung bestimmt Folgendes: Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung sind ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten etwa bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit 51 Euro pro Kalendermonat zu berücksichtigen. Bei Zusammentreffen mehrerer Krankheiten ist der höhere Pauschbetrag zu berücksichtigen. Bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25% sind die angeführten Beträge ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen (§ 2 Abs. 2 der genannten Verordnung).

Gemäß § 1 Abs. 2 in Verbindung mit § 2 Abs. 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen ist für die Berücksichtigung von Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit ein auf diese Krankheit zurückführender Grad der Behinderung von mindestens 25% Voraussetzung. Bei mehreren Behinderungen ist daher zu prüfen, ob diese jeweils die 25%-

Grenze überschreiten (Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 11 § 35 Rz. 30; vgl. UFS 16.3.2011, RV/0263-G/10).

Es ist für den gegenständlichen Fall festzuhalten, dass lediglich in Bezug auf den Beschwerdeführer ein Attest gemäß § 35 Abs. 2 EStG 1988, in dem das Faktum und das Ausmaß der Behinderung durch die zuständige Stelle festgestellt worden ist, vorliegt. Derartige Nachweise **** Person a **** betreffend wurden trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Voraussetzung für die Zuerkennung des Pauschalbetrages ist jedoch, dass eine Bestätigung im Sinn des § 35 Abs. 2 EStG 1988, somit ein Nachweis über die Minderung der Erwerbsfähigkeit vorliegt.

Die Notwendigkeit einer Krankendiätverpflegung (Vorliegen von Mehraufwendungen dem Grunde nach) kann durch ein ärztliches Attest nachgewiesen werden. Dieser Nachweis wurde für den Beschwerdeführer mit der Bescheinigung vom 09.07.2013 erbracht. Dass ärztliche Atteste im Zusammenhang mit der Diätverpflegung auch für **** Person ab**** vorgelegt wurden, vermag einen Zuspruch des Pauschalbetrages für diese Personen nicht zu rechtfertigen, da eben weder Faktum noch Grad der Behinderung durch die zuständige Stelle festgestellt wurden. Der Pauschalbetrag gemäß § 2 VO über außergewöhnliche Belastungen steht sohin lediglich dem Beschwerdeführer selbst zu.

H. Kosten der Heilbehandlung

Nach § 35 Abs. 5 EStG 1988 iVm § 4 der VO über außergewöhnliche Belastungen sind auch Kosten der Heilbehandlung im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Darunter fallen Arztkosten, Spitalskosten, Kosten für ärztlich verordnete (und unter ärztlicher Leitung absolvierte) Kuren, Therapiekosten, Kosten für Medikamente, sofern sie im Zusammenhang mit der Behinderung stehen. Die Kosten ohne konkrete ärztliche Anordnung eingenommener Vitaminpräparate und andere Nahrungsergänzungsmittel bilden keine außergewöhnlichen Belastungen [Fuchs in Doralt (Hrsg), Einkommensteuer-Gesetz Tz 17 zu § 35]. Die Maßnahmen müssen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich erforderlich sein (ein mittelbarer ärztlicher Ordnungszusammenhang reicht nicht aus (VwGH 4.9.2014, 2012/15/0136)).

Der Entscheidungslinie des VwGH lässt sich jedenfalls verallgemeinernd eindeutig entnehmen, dass Heilbehandlungen (iSd §§ 34 und 35 EStG 1988) bereits vorfeldweise von Ärzten verordnet werden müssen, um aus steuerlicher Sicht eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG 1988 zu indizieren. Vitaminpräparate und Nahrungsergänzungsmittel stellen keine außergewöhnlichen Belastungen dar, sofern sie nicht nachweislich notwendig zur Heilung oder Linderung einer Krankheit sind (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254). Ein derartiger Nachweis wurde nicht erbracht.

Zu den oben genannten Apothekenrechnungen und medizinischen Hilfsmitteln konnten diese Voraussetzungen nicht nachgewiesen werden, weshalb, wie ausgeführt, diese auch nicht im Sinne der zitierten Verordnungsbestimmung anzuerkennen waren.

Zu prüfen war sohin in der Folge, ob die geltend gemachten Aufwendungen mit Berücksichtigung des Selbstbehaltes anzuerkennen sind. Schließlich können - neben behinderungsrelevanten - Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden, wenn sie mit einer konkreten Heilbehandlung verbunden sind, nicht hingegen, wenn sie bloß der Vorbeugung von Krankheiten dienen sollten. Nicht jede auf ärztliches Anraten und aus medizinischen Gründen durchgeführte Gesundheitsmaßnahme führt zu einer außergewöhnlichen Belastung. Die Aufwendungen müssen vielmehr zwangsläufig erwachsen, womit es erforderlich ist, dass die Maßnahme zur Heilung oder Linderung einer Krankheit nachweislich notwendig ist (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0254). Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Maßnahmen zur Erhaltung der Gesundheit (vgl. etwa BFG 10.9.2014, RV/7100105/2011). Werden Aufwendungen ihrer Natur nach nicht ausschließlich von Kranken, sondern mitunter auch von Gesunden getätigt, um ihre Gesundheit zu erhalten, ihr Wohlbefinden zu steigern oder ihre Fitness sinnvoll zu gestalten, ist nach der Judikatur ein sogenanntes „vorfeldweises“ ärztliches Gutachten erforderlich, um die Zwangshäufigkeit dieser Kosten zu begründen (VwGH 4.9.2014, 2 1012/15/0136). Die Maßnahmen zur Heilung oder Linderung einer Krankheit müssen somit nachweislich notwendig sein (VwGH 22.12.2004, 2001/15/0116). Medikamente, sofern sie mit der Behinderung im Zusammenhang stehen (VwGH 03.08.2004, 99/13/0169) sind als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.

Es waren daher die genannten Medikamente, Medizinprodukte und andere Produkte wie oben angeführt, in außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt, außergewöhnliche Belastungen ohne Selbstbehalt und nichtabzugsfähige Aufwendungen aufzuteilen und dementsprechend steuerlich zu berücksichtigen.

I. Trinkwasseraufbereitungsanlage

Gemäß § 4 der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen sind ua nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen. Die bloße Glaubhaftmachung der Behinderungsrelevanz genügt nach der Judikatur nicht (Peyerl in Jakom (Hrsg.), EStG Kommentar¹⁴, RZ 25 zu § 35 mwN). Um keine Hilfsmittel handelt es sich in der Regel bei einem Gut, dass sich von einem handelsüblichen Gebrauchsgegenstand nicht unterscheidet und für jedermann nutzbar ist, es sei denn, dass es behinderungsspezifisch einsetzbar ist; abgelehnt wird deshalb in der Judikatur die Anerkennung von etwa Lasergeräten (BFG 2.7.19,

RV/5100715/2016); Infrarotwärmekabine (UFS 18.4.12, RV/0862-L/10); Komfortschuhen (UFS 17.12.08, RV/0230-L/08) und ergonomischen Sitzmöbeln (UFS 18.11.09, RV/1130-L/09). In Bezug auf die hier fraglichen Kosten für eine Trinkwasseraufbereitungsanlage ist der Beschwerdeführer den Nachweis der Behinderungsrelevanz in diesem Sinne schuldig geblieben.

Ebenso wie im Vorerkenntnis ausgeführt, sieht auch das erkennende Gericht die Wasseraufbereitungsanlage als für jedermann nutzbar an und daher nicht im Zusammenhang mit der Behinderung des Beschwerdeführers gelegen, weshalb die Aufwendungen nicht zu gewähren waren.

J. Zu den Selbstbehalten BVA

Nachdem Krankenkassen - kraft ihres gesetzlichen Auftrages - medizinisch notwendige Leistungen erbringen, stellen die verfahrensgegenständlichen Selbstbehalte daraus Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung dar und waren anzuerkennen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

A. Zur Bestimmung des § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid der Abgabenbehörde aufgehoben werden, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 darzulegen (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105). Sie hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102).

Ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird vielfach ausreichend sein (vgl VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; 22.2.2001, 98/15/0123, Hinweis auf den Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit im Hinblick auf die nicht bloß geringfügigen Folgen), nicht jedoch, wenn anderen Kriterien nach den Umständen des Einzelfalles maßgebende Bedeutung bei der Ermessensübung zukommt.

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus.

Die Aufhebung wirkt ex tunc (vgl Stoll, BAO, 2895; VwGH 18.10.2007, 2006/16/0108).

B. Zur Begründung und zum Begründungsmangel

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 26.4.2012 (2010/15/0040) ausgesprochen, dass der Begründungspflicht hinreichend entsprochen wird, wenn die vom FA herangezogenen Aufhebungsgründe in Zusammenschau mit dem zugleich ergangenen Sachbescheid ergründet werden können. Sonstige Begründungsmängel des erstinstanzlichen Aufhebungsbescheides sind im Berufungsverfahren sanierbar. (BFG vom 01.10.2014 RV/2100781/2012 unter Verweis auf VwGH 26.4.2012, 2010/15/0040 und VwGH 26.04.2012, 2009/15/0119)

Im Erkenntnis vom 26.4.2021, 2009/15/0119 führte er zu dieser Thematik explizit an wie folgt:

„In der Begründung des Aufhebungsbescheides nach § 299 Abs. 1 BAO vom 3. November 2005 wird allgemein die Voraussetzung für die Aufhebung angeführt, nämlich dass sich "der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist". Im gemäß § 299 Abs. 2 BAO mit dem Aufhebungsbescheid verbundenen, den bisherigen Einkommensteuerbescheid ersetzenden (neuen) Einkommensteuerbescheid vom 3. November 2005 wird dargelegt, aus welchen Gründen die (in der vom Mitbeteiligten in seiner Abgabenerklärung geltend gemachten und vom Finanzamt im Erstbescheid als Werbungskosten in Abzug gebrachten) Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten nach Ansicht des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt werden können. Damit war objektiv erkennbar dargetan, dass das Finanzamt bei der gleichzeitigen Erlassung des Aufhebungsbescheides die "Unrichtigkeit" des ersten Einkommensteuerbescheides 2003 in der Berücksichtigung der Kosten der doppelten Haushaltsführung und der Familienheimfahrten als Werbungskosten erblickt hat.

(....)

Aus der Begründung der beiden miteinander verbundenen Bescheide (Aufhebungsbescheid und neuer Sachbescheid vom 3. November 2005) ist daher im Beschwerdefall zu erkennen gewesen, worauf das Finanzamt die Aufhebung gestützt hat (vgl. in diesem Zusammenhang sinngemäß die zur Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 BAO ergangenen hg. Erkenntnisse vom 24. September 2007, 2005/15/0041, und vom 4. März 2009, 2008/15/0327).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. Ritz, BAO4, § 299 Tz 40).

Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO4, § 93 Tz 16). Im Berufungsverfahren kann ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen

werden (vgl. sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).“

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat zwar grundsätzlich das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (VwGH 4. 11. 2021, Ra 2021/13/0100), der Begründungspflicht ist jedoch Genüge getan, wenn aus einer gemeinsamen Betrachtung der beiden miteinander verbundenen Bescheide, also dem Aufhebungsbescheid und dem neuen Sachbescheid, zu erkennen ist, worauf die Abgabenbehörde die Aufhebung gestützt hat (wie eben ausgeführt: VwGH 26. 4. 2012, 2009/15/0119).

C. Zum Ermessen

Die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufhebung auf Antrag der Partei oder von Amts wegen erfolgt (*Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO3, § 299 Rz 13*) oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 6; *Althuber in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 299, 813*; vgl zB zu § 299 aF VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 18.11.1993, 92/16/0068; BMF, AÖF 1987/61).

Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen (vgl zB VwGH 28.3.2000, 95/14/0133).

So hat hierzu- wie auch von der beschwerdeführenden Partei explizit darauf verwiesen – der Unabhängige Finanzsenat festgestellt, (UFS 8.3.2011, RV/3031-W/07), dass die Begründung der Ermessensübung ein gesetzlich unabdingbarer Begründungsbestandteil sei. Fehlt jegliche Begründung des Ermessens, so sei einem gegen den Aufhebungsbescheid gerichteten Rechtsmittel stattzugeben.

Bei der Ermessensübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0099; 27.4.2000, 96/15/0174; 1.6.2017, Ro 2015/15/0034). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204; 5.6.2003, 2001/15/0133; 7.7.2004, 2001/13/0053; 14.12.2006, 2002/14/0022).

Die Ausübung eines vom Zweck des § 299 BAO geleiteten Ermessens hat daher grundsätzlich die Aufhebung des Bescheids zu ergeben. Rechtmäßige und gleichmäßige Besteuerung sind nämlich dann am ehesten sichergestellt, wenn die Behörde einen unrichtigen Bescheid aufhebt. Der von § 299 BAO eingeräumte Ermessensspielraum ist daher so eng, dass ein unrichtiger Bescheid fast immer aufzuheben sein wird – so *Gassner in Holoubek/Lang*,

Vertrauensschutz im Abgabenrecht; *Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First2.06 (2023) § 299 BAO Rz. 52.

Ein Absehen von der Aufhebung aus Ermessenserwägungen ist daher als Ausnahmefall, der besonderer Gründe bedarf, anzusehen. So kann eine Aufhebung etwa dann unterlassen werden, wenn die – mangels Aufhebung weiterbestehende – Rechtswidrigkeit geringfügig ist. *Fiala in Rzeszut/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Stoll Kommentar - Digital First2.06 (2023) § 299 BAO Rz 53

So wird sowohl vom VfGH als auch vom VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass eine Aufhebung idR dann zu unterlassen sein wird, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; VwGH 27.5.1999, 97/15/0028, 0029; 14.12.2000, 95/15/0113; 5.6.2003, 2001/15/0133) bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat (zB VfGH 19.6.1965, G 24/64; Stoll, JBl 1985, 11; VwGH 14.12.2000, 95/15/0113; 14.12.2006, 2002/14/0022), etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (siehe auch: *Stoll*, BAO, 2893; *Stoll*, *Ermessen*2, 270; *Tanzer/Unger in Althuber/Toifl*, *Rückforderung*, 128).

Im gegenständlichen Fall kann von einer Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen jedoch keine Rede sein (siehe hierzu: VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016 betreffend eine steuerliche Auswirkung von 654 € und in Summe 2.616 €, VwGH 24.4.2014, 2010/15/0159, betreffend eine steuerliche Auswirkung von 1.260 €).

Wie ausgeführt, hat die Begründung des Aufhebungsbescheides das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen, also sowohl den Aufhebungsgrund als auch die Gründe für die Ermessensübung anzuführen (vgl. *Ritz*, BAO 4, § 299 Tz 40).

Allerdings sind Begründungsmängel des Erstbescheides im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. *Ritz*, BAO 4, § 93 Tz 16). Schon in der älteren Literatur und Rechtsprechung wurde explizit ausgeführt, dass im Berufungsverfahren ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden kann, es darf bloß kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden (vgl. sinngemäß zur Wiederaufnahme des Verfahrens das Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0124).

Auch in der neueren (und ständigen) Rechtsprechung hat der VwGH wie im Erkenntnis vom 22.05.2014 (2011/15/0190) ausgesprochen, dass ein mangelhaft begründeter Aufhebungsbescheid (etwa hinsichtlich der Begründung der Ermessensübung) ergänzt bzw. richtig gestellt werden (so folgend auch BFG RV/1100229/2019 vom 28.12.2023 unter Verweis auf VwGH vom 26.04.2012, 2009/15/0119) kann.

D. Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus:

Wenn auch der Ansicht des Beschwerdeführers zuzustimmen ist, dass es einzelne Entscheidungen des UFS und BFG gibt, die seine Rechtsansicht stärken und nach denen aus dem Aufhebungsbescheid die Begründung der Aufhebung ersichtlich sein muss, ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes -wie in den oben erwähnten Erkenntnissen ausgeführt- eindeutig. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausführt, ist es entscheidend, dass aus der Kombination von Aufhebungsbescheid und Sachbescheid die Begründung klar hervorgehen muss. Im konkreten Fall ist im neuen Sachbescheid eine ausführliche Begründung vorhanden. Da daher der Begründungspflicht Genüge getan wurde, sind die Voraussetzungen für die Aufhebung nach § 299 BAO erfüllt.

Soweit die Beschwerdeführerin Mängel in der Begründung der Ermessensübung durch die belangte Behörde vorbringt, ist auf die vorstehenden Äußerungen in diesem Erkenntnis zu verweisen, welche gemäß § 279 Abs. 1 BAO an die Stelle der Begründung der belangten Behörde treten.

Die Beschwerde war daher in diesem Punkt **abzuweisen**.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

Wie aus den oben angeführten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes ersichtlich, entspricht das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts den ergangenen eindeutigen höchstgerichtlichen Entscheidungen in ständiger Rechtsprechung. Es liegt somit keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor.

Ergänzend ist zur Beweiswürdigung des erkennenden Gerichts auszuführen, dass die Frage, ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wahrheit übereinstimmt, sich der Überprüfung durch den Gerichtshof entzieht. (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; VwGH 27.4.2011, 2007/13/0134)

Ob sohin die Beweiswürdigung im Zusammenhang mit dem Nachweis bzw. der Glaubhaftmachung der Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen in dem Sinne

materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 01.06.2017, Ra 2017/15/0037); eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung wirkt im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028).

Die ordentliche Revision war somit **nicht zuzulassen**.

Klagenfurt am Wörthersee, am 7. Mai 2025