

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adresse***, über die Beschwerde vom 25. Juni 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 gem § 299 BAO vom 29. Mai 2024 und gegen den Einkommensteuerbescheide 2021 des Finanzamtes Österreich vom 29. Mai 2024, sowie über die Beschwerde vom 01. November 2024 gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 des Finanzamtes Österreich vom 16. Oktober 2024, sämtliche ergangen zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Verfahrensgang hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2021:

Der Beschwerdeführer brachte seine Abgabenerklärung für das Veranlagungsjahr 2021 elektronisch am 13.09.2022 ein. Am 02.06.2023 erließ das Finanzamt antragsgemäß den Einkommensteuerbescheid 2021. Mit Vorhalt vom 13.12.2023 wurde der Beschwerdeführer hinsichtlich der von ihm erklärten Steuerberatungskosten in Höhe von € 6.030,- aufgefordert

dem Finanzamt Rechnungen und Zahlungsnachweise zu übermitteln. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer nicht nach, sondern beantwortete diesen Vorhalt mit einem undatierten Schreiben dahingehend, dass der Beschwerdeführer dem Ersuchen um Ergänzung vom 13.12.2023 nicht Folge leiste, da es sich hierbei um ein abgeschlossenes Verfahren handeln würde. Mit Bescheid vom 29.05.2024 wurde gem § 299 BAO der Einkommensteuerbescheid 2021 aufgehoben und am 29.05.2024 ein neuer Einkommensteuerbescheid (neue Sachentscheidung) erlassen. Gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 29.05.2024 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 29.05.2024 erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 25.06.2024 fristgerecht eine Beschwerde und beantragte eine mündliche Verhandlung. Mit Schreiben vom 21.08.2024 wurde der Beschwerdeführer neuerlich vom Finanzamt aufgefordert betreffend die im Jahr 2021 beantragten Steuerberatungskosten Rechnungen und Zahlungsnachweise vorzulegen. Dieser Vorhalt wurde vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 03.09.2024 beantwortet, wobei keine Belege hinsichtlich der Steuerberatungskosten vorgelegt wurden. Mit Mängelbehebungsvorhalt vom 03.10.2024 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert hinsichtlich seiner Beschwerde vom 25.06.2024 eine Begründung der Beschwerde nachzureichen, weil in der Beschwerde eine Begründung, weshalb der Einkommensteuerbescheid 2021 unrichtig sei, fehle. Der Mängelbehebungsauftrag wurde durch den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 01.11.2024 beantwortet. Am 14.11.2024 erließ das Finanzamt eine Beschwerdeverentscheidung mit welcher die Beschwerde gegen den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 gem § 299 BAO vom 29. Mai 2024 und gegen den Einkommensteuerbescheide 2021 vom 29. Mai 2024 als unbegründet abgewiesen wurde. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 04.12.2024 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Verfahrensgang hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2023:

Der Beschwerdeführer brachte seine Abgabenerklärung für das Veranlagungsjahr 2023 elektronisch am 22.05.2024 ein. Mit Vorhalt vom 29.08.2024 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert die beantragten Arbeitsmittel mittels Aufstellung belegmäßig nachzuweisen und hinsichtlich der beantragten Steuerberatungskosten Rechnungen und Zahlungsnachweise zu übermitteln. Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt mit Schreiben vom 06.10.2024 und legte seinem Antwortschreiben zwei Beilagen mit Belegen und einer handschriftlichen Aufstellung bei. Am 16.10.2024 erließ das Finanzamt den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2023 und kürzte darin die Aufwendungen betreffend die Arbeitsmittel, die Kosten der Familienheimfahrten und die Steuerberatungskosten. Mit Schreiben vom 01.11.2024 erhob der Beschwerdeführer gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 Beschwerde und beantragte eine mündliche Verhandlung. Das Finanzamt wies mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2024 die Beschwerde als unbegründet ab. Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 04.12.2024 einen Vorlageantrag und beantragte eine mündliche Verhandlung.

Die beiden Beschwerdeverfahren betreffend die Jahre 2021 und 2023 wurden am 09.01.2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Weiterer Verfahrensgang ab Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht:

Mit Eingabe vom 30.01.2025 (eingelangt am Bundesfinanzgericht am 05.02.2025) brachte der Beschwerdeführer ein umfangreiches Vorbringen beim Bundesfinanzgericht ein. Diesem Schreiben schloss der Beschwerdeführer die Beilagen „Anlage 1K“; „Anlage 2K a“; „Anlage 2K b“; „Anlage 3K“; „Anlage 4K-2017“; „Anlage 5K-2018“; „Anlage 6K-2019“; „Anlage 7K-2020“; „Anlage 8K-E-mails Jv.“ und „Anlage 9K“ an. Dieses Vorbringen und die übermittelten Anlagen beinhalten für die Beschwerdejahre 2021 und 2023 keine weiteren Angaben oder Nachweise.

Mit Eingabe vom 18.02.2025 (eingelangt am Bundesfinanzgericht am 19.02.2025) brachte der Beschwerdeführer ein weiteres Schreiben mit Ausführungen, Erklärungen und Anträgen ein. Diesem Schreiben schloss der Beschwerdeführer die Beilagen „Anlage 01“; „Anlage 02“; „Anlage 3“; „Anlage 4“ und „Anlage 5“ an.

Mit Schreiben vom 24.02.2025 (eingelangt am Bundesfinanzgericht am 27.02.2025) brachte der Beschwerdeführer weitere Anträge und Darstellungen ein.

Mit Eingabe vom 06.03.2025 (eingelangt am Bundesfinanzgericht am 11.03.2025) brachte der Beschwerdeführer ein weiteres Schreiben ein und wiederholte darin ua die von ihm gestellten Anträge.

Mit Schreiben vom 07.03.2025 replizierte das Finanzamt auf die ihm vom Bundesfinanzgericht übermittelten Eingaben des Beschwerdeführers und schloss diesem Schreiben eine excel-Tabelle als Beilage an.

Mit Schreiben vom 27.03.2025 brachte das Finanzamt eine ergänzende Stellungnahme ein und legte diesem Schreiben als Beilage das Schreiben des Beschwerdeführers vom 14.09.2022 zur Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung bei.

Mit Schreiben vom 03.04.2025 (eingelangt am Bundesfinanzgericht am 04.04.2025) brachte der Beschwerdeführer eine neuerliche Stellungnahme ein, in der er sein bisheriges Vorbringen ergänzte.

Mit Schreiben vom 09.04.2025 erfolgte eine neuerliche Stellungnahme des Finanzamtes.

Die jeweiligen Schreiben der Verfahrensparteien wurden der anderen Partei in Kopie zeitnah zur Kenntnismahme durch das Bundesfinanzgericht übermittelt.

Die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache hat in Abwesenheit des unentschuldigsten Beschwerdeführers am 11.04.2025 stattgefunden. Die Niederschrift über die

erfolgte mündliche Verhandlung wurde den Parteien in Kopie mit Schreiben vom 14.04.2025 übermittelt.

Am 14.04.2025 (Datum des Poststempels) wurde ein Antrag auf Vertagung der mündlichen Verhandlung eingebracht. Dieser Antrag wurde mit (verfahrensleitendem) Beschluss vom 17.04.2025 als verspätet zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 15.04.2025 (Datum des Poststempels) brachte der Beschwerdeführer eine weitere Stellungnahme samt Anträgen ein.

Mit Schreiben vom 05.05.2025 (Datum des Poststempels) brachte der Beschwerdeführer ein Schreiben mit Protokollrügen hinsichtlich des Protokolls über die mündliche Verhandlung vom 11.04.2025 ein. In diesem Schreiben äußerte der Beschwerdeführer auch Befangenheitsbedenken gegen den zuständigen Richter. Der Beschwerdeführer führte in diesem Schreiben dazu aus:

„[...]

*Dies führt den Bf zur Schlussfolgerung, dass der Vorsitzende des Gerichts ***Ri*** seiner Objektivitätspflicht nicht nachgekommen ist und wird dieser durch den Bf für die Fortführung des Verfahrens wegen Befangenheit abgelehnt.“*

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog in den Beschwerdejahren 2021 und 2023 Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit als Arzt und war zusätzlich nichtselbständig als Arzt im Krankenhaus ***Ort 1*** beschäftigt. Im Jahr 2021 bezog der Beschwerdeführer darüber hinaus noch Bezüge vom Österreichischen Bundesheer für seine Tätigkeit als Milizsoldat (Milizoffizier).

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2021 beantragte der Beschwerdeführer in seiner Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten in Höhe von € 6.030,- als Sonderausgaben im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte. Der Beschwerdeführer wurde, nach Ergehen des Einkommensteuerbescheides 2021, mit Vorhalt vom 13.12.2023 durch das Finanzamt aufgefordert betreffend die erklärten Steuerberatungskosten Rechnungen und Zahlungsnachweise vorzulegen. Der Beschwerdeführer hat mit einem undatierten Schreiben diesen Vorhalt beantwortet. In der Sache selbst hat der Beschwerdeführer erklärt, dass es sich um ein abgeschlossenes Verfahren handeln würde und er daher dem Ersuchen um Ergänzung nicht Folge leisten werde.

Mit Bescheid vom 29.05.2024 wurde der Einkommensteuerbescheid 2021 vom 02.06.2023 gemäß § 299 Abs 1 BAO aufgehoben und mit Bescheid vom 29.05.2024 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2021 erlassen. Mit dem neuen Einkommensteuerbescheid 2021

wurden die Steuerberatungskosten in Höhe von € 6.030,- nicht mehr anerkannt. In der Begründung führte das Finanzamt aus wie folgt:

„Im Rahmen der Überprüfung der ESt-Erklärung 2022 wurden auch die Rechnungen für die beantragten Steuerberatungskosten angefordert. In der Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2023 wurde dargelegt, dass die Kosten für die eigene Leistung verrechnet und kein Steuerberater in Anspruch genommen wurde. Auch für das Jahr 2021 wurden daher die Rechnungen betreffend die beantragten Steuerberatungskosten abverlangt. Da dieser Aufforderung nicht nachgekommen wurde und als Steuerberatungskosten nur Ausgaben, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden, abgesetzt werden können, erweist sich der Bescheid daher als nicht richtig, weshalb die Aufhebung nach § 299 BAO durchzuführen war.“

In der gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 Abs 1 BAO und gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2021 erhobenen Beschwerde führte der Beschwerdeführer zusammengefasst aus, dass er die Aufhebung des Erstbescheides nach § 299 Abs 1 BAO für unzulässig erachte, weil kein Nachweis dafür erbracht worden sei, dass der nach § 299 Abs 1 BAO aufgehobene Bescheid bzw dessen Spruch sich als falsch erwiesen habe.

Das Finanzamt hat mit Beschwerdeverentscheidung vom 14.11.2024 die Beschwerden gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und gegen den neuen Sachbescheid (Einkommensteuerbescheid 2021) vom 29.05.2024 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 04.12.2024 einen Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. Die Beschwerde wurde am 09.01.2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Im Schreiben vom 18.02.2025 brachte der Beschwerdeführer zum Beschwerdejahr 2021 Folgendes vor:

„Für das Jahr 2021 gilt es zu klären ob Monate nach Erstellen eines Einkommensteuerbescheids, bei Annahme oder Verdacht ein Ergänzungsersuchen oder eine Betriebsprüfung anzusetzen ist. Diese rechtliche Frage ist für den Bf insofern wichtig, da damit ein nicht überprüfbares Ermessen faktisch staatlich legitimiert wird und ein Bescheid beliebig oft verändert werden kann ohne sich die Mühe einer Prüfung mehr machen zu müssen.

Die Begründung des FA Graz-Stadt wonach im Jahre 2021 die Steuerberatungskosten verglichen mit den Vorjahren angewachsen sind ist nicht nachvollziehbar.

Es ist hierbei zu bemerken, dass das Jahr 2021 das Jahr der Betriebsprüfung der Jahre 2017-2020 war. Natürlich hat sich der Bf Rat bei Steuerberater und Anwälten geholt.

[...]“

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2023 wurde der Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 29.08.2024 aufgefordert die beantragten Arbeitsmittel mittels einer Aufstellung belegmäßig nachzuweisen und die beantragten Steuerberatungskosten mit Rechnungen und Zahlungsnachweisen zu belegen. Insgesamt beantragte der Beschwerdeführer in seiner Steuererklärung für das Jahr 2023 an Steuerberatungskosten € 8.489,-.

Mit Vorhaltsbeantwortung datiert mit 06.10.2023 (Anmerkung BFG: gemeint wohl der 06.10.2024) führte der Beschwerdeführer aus, dass die beantragten Steuerberatungskosten teilweise Kosten für eigene Leistungen seien. Der Beschwerdeführer legte seiner Vorhaltsbeantwortung ein Belegkonvolut bei, dass ua eine Honorarnote der Steuerberatungskanzlei Schleich, Klein & Partner über € 1.950,- und eine Rechnung der Firma Steinadler (Beleg-Nr 536) beinhaltete. Weiters legte der Beschwerdeführer hinsichtlich der Steuerberatungskosten eine handschriftliche Aufstellung („Aufstellung Buchhaltung 2025“) vor. Aus dieser Aufstellung erschießt sich ein Zeitaufwand von 60,30 Stunden. Abzüglich 10 Stunden berechnete der Beschwerdeführer den Gesamtaufwand mit einem „Stundensatz“ von € 130,- und somit insgesamt mit € 6.539,-.

Das Finanzamt erließ am 16.10.2024 den im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2023 und führte in der Begründung aus wie folgt:

„Im Rahmen der Überprüfung der ESt-Erklärung 2023 wurden auch die Rechnungen für die beantragten Steuerberatungskosten angefordert. In der Vorhaltsbeantwortung vom 06.10.2024 wurde dargelegt, dass die Kosten für die eigene Leistung verrechnet und kein Steuerberater in Anspruch genommen wurde.

Als Steuerberatungskosten konnten daher nur die Kosten von Schleich, Klein & Partner i.H.v. € 1950,00 anerkannt werden. Die restlichen Aufwendungen konnten nicht berücksichtigt werden, da diese nicht an berufsrechtlich befugte Personen geleistet wurden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die Kosten für Kleidung sowie für den Car Charger i.H.v. € 469,47 wurden nicht berücksichtigt. Die Familienheimfahrten sind mit dem großen Pendlerpauschale abgegolten.“

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 erhobenen Beschwerde führte der Beschwerdeführer aus, dass die nicht anerkannten Kosten in Höhe von € 216,15 (Beleg-Nr 536) unter dem Punkt „militärische Ausrüstung“ verbucht worden seien und dass die Soldaten auf Grund der „Mangelwirtschaft des Österreichischen Bundesheeres“ Ausrüstungsteile selbst erwerben müssten.

Betreffend die Steuerberatungskosten führte der Beschwerdeführer in der Beschwerde weiter aus wie folgt:

„[...]

3.2. Der Beschwerdeführer führt seit Jahren die Buchhaltung und die Steuererklärung selbst. Des Weiteren werden sämtliche Anfragen und Eingaben an das Finanzamt eigenständig erledigt, und die rechtliche Recherche wird ebenfalls selbst durchgeführt. Daraus ergibt sich, dass die durchgeführte Tätigkeit, in Fällen, in denen keine Vertretungspflicht besteht, gleichzusetzen ist mit jener einer dafür ausgebildeten Fachkraft. Die dafür aufgewendete Zeit entspricht entweder der Zeit des Beschwerdeführers oder dem Geld des Beschwerdeführers, das ebenfalls durch den Einsatz von Zeit erwirtschaftet wurde.

a. Da das Abgabengesetz vom Bürger eine entsprechende Meldung verlangt bzw. unter Strafandrohung eine Mitarbeit erwartet wird, ist hierbei nicht von einer Freiwilligkeit auszugehen, sondern handelt es sich hierbei um eine gesetzliche Verpflichtung zu Lasten des Beschwerdeführers, bei der nicht von einer unentgeltlichen Leistungspflicht ausgegangen werden kann, sondern in Anlehnung an § 1152 ABGB von einem angemessenen Entgelt auszugehen ist.

b. Art. 7 B-Vg normiert klar, dass alle Bürger gleich sind; daraus folgt, dass gleiche Arbeit gleich zu entlohnen ist.

c. Damit ist für gleichwertige Tätigkeit Gleiches zu bezahlen oder aber es erwächst das Recht einer angemessenen Aufwandsentschädigung für die verwendete Zeit.

d. Eine entsprechende Stundenaufstellung, wie in jeder Anwalts- oder Steuerberaterkanzlei üblich und anerkannt, wurde der Beantwortung des Ergänzungsersuchen vom 29.08.2024 beigelegt.

e. Der Staat hat das Recht „im üblichen Ausmaß“ Freizeit vom Bürger einzufordern. Die Verwendung von Freizeit im Ausmaß einer Arbeitswoche kann jedenfalls nicht als „übliches Ausmaß“ betrachtet werden und hat entsprechend honoriert zu werden. Es wurden auch nachweislich bei jeder Berechnung der verwendeten Stundenanzahl 10 Stunden als 'freiwillige Arbeit' abgezogen.

f. Der verrechnete Stundensatz i.H.v. EUR 130 ergibt sich daraus, dass dieser Stundensatz dem Staat Österreich für die Tätigkeit als Justizarzt berechnet wurde. Der aufgebrauchte Zeitaufwand wäre eben für diese oder gleichzusetzende Tätigkeit auch nutzbar gewesen. Hierbei wird auch auf die einschlägigen Bestimmungen des GebAG verwiesen, welche im Zweifel hierbei ebenfalls zu berücksichtigen sein werden.

[...]“

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2023 brachte der Beschwerdeführer in der Eingabe vom 18.02.2025 vor wie folgt:

„`Steuerberaterkosten` werden nicht mehr angesprochen.

Zu den Kosten `Car Charger` und `Kleidung` wurde auch mehrmals ausgeführt. Die Nichtanerkennung der Kosten für den `Car Charger` wird um `des Friedens willen` anerkannt, aber sicher nicht aus Überzeugung.

Bzgl. der Bekleidung wird wie vom Gericht gewünscht der Beleg beigelegt und die Anerkennung der Ausgabe gewünscht und beantragt.

Beweis: Anlage 4“

Das Finanzamt veranlagte im gegenständlich angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2023 an Steuerberatungskosten nur die belegmäßig nachgewiesenen Kosten in Höhe von € 1.950,- und schied bei den Kosten der Arbeitsmittel die Aufwendungen für den „Car Charger“ und die Kosten für die Bekleidung (Beleg-Nr 536 – Firma Steinadler) mit einem Gesamtbetrag von € 469,47 aus. Die Kosten der Familienheimfahrten wurden auf den Betrag des höchsten Pendlerpauschales in Höhe von € 3.672,- (§ 16 Abs 1 Z 6 lit d EStG 1988) gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit e EStG 1988 gekürzt. Mit der Kürzung der Familienheimfahrten zeigte sich der Beschwerdeführer in der Beschwerde einverstanden. Ebenso war der Beschwerdeführer mit der Kürzung der Arbeitsmittel um den Aufwand für den „Car Charger“ einverstanden (vgl Eingabe des Beschwerdeführers vom 18.02.2025 betreffend das Beschwerdejahr 2023).

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt erschließt sich aus den vorgelegten Akten.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2021 wurden die vom Beschwerdeführer beantragten Steuerberatungskosten weder glaubhaft gemacht, noch nachgewiesen. Das Bundesfinanzgericht hat in die finanzinternen Datenbanken Einsicht genommen und konnte feststellen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2021 an Steuerberatungskosten insgesamt € 6.030,- beantragt hat. Diese Kosten wurden vom Finanzamt zur Gänze ausgeschieden.

Hinsichtlich des Beschwerdejahres 2023 erschließt sich aus dem Beleg mit der Beleg-Nr 536, dass der Beschwerdeführer eine Winterjacke in schwarz und eine Tasche („Burrito Multipouch“ in schwarz) um insgesamt € 216,15 erworben hat. Diese Rechnung wurde vom Finanzamt aus den beantragten Arbeitsmitteln zur Gänze ausgeschieden.

Das Bundesfinanzgericht hat in die finanzinternen Datenbanken Einsicht genommen und konnte feststellen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2023 an Steuerberatungskosten insgesamt € 8.489,- beantragt hat. Die vom Beschwerdeführer beantragten Steuerberatungskosten errechnen sich aus der nachgewiesenen Honorarnote der Steuerberatungskanzlei in Höhe von € 1.950,- und den vom Beschwerdeführer für seine eigenen Leistungen veranschlagten Betrag in Höhe von € 6.539,-.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Hinsichtlich der Beschwerde gegen den Bescheid 29.05.2024 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 gemäß § 299 BAO war die Rechtsfrage zu klären, ob diese Aufhebung zu Recht erfolgt ist.

§ 299 BAO in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung (BGBl I Nr 14/2013) lautet wie folgt:

„(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;*
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.*

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Gemäß § 302 Abs 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe des Bescheides zulässig. Der aufgehobene Bescheid wurde am 02.06.2023 erlassen und der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO erging am 29.05.2024 und somit innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn sich der Bescheid als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt – etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes oder bei Übersehen von Grundlagenbescheiden – ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs 1 BAO nicht ausschlaggebend. § 299 Abs 1 BAO gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten.

Für § 299 BAO ist nicht von Bedeutung, wann der Sachverhalt, der zur Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides führt, „hervorgekommen“ ist (VwGH 04.11.2021, Ra 2021/13/0100; 16.04.2024, Ro 2022/1370017).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (vgl VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.01.2016, 2012/13/0059).

Zur Klärung des Sachverhaltes hat das Finanzamt den Beschwerdeführer mittels zweier Vorhalte aufgefordert, die von ihm im Beschwerdejahr 2021 beantragten Steuerberatungskosten belegmäßig nachzuweisen. Diesen Aufforderungen ist der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren nicht nachgekommen.

Nach § 119 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gemäß § 138 Abs 1 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seines Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann dem Abgabepflichtigen nach den Umständen ein Beweis nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Beweisen im Sinne des § 138 BAO heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen (VwGH 13.11.1986, 85/16/0109).

Nach § 115 Abs 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.01.2004, 2000/17/0172; 21.02.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (zB VwGH 28.01.1998, 95/13/0069; 07.06.2005, 2001/14/0187; 23.02.2010, 2007/15/0292).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (vgl zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes, VwGH 05.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (vgl VwGH 03.11.1986, 84/15/0197; 27.09.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu

nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (vgl zB VwGH 30.05.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011; 22.04.2009, 2004/15/0144; 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131; 15.12.2009, 2006/13/0136).

Im gegenständlichen Fall war dem Beschwerdeführer der Nachweis der tatsächlich an berufsrechtlich befugte Parteienvertreter entrichteten Aufwendungen (Steuerberatungskosten) zuzumuten. Auf Grund des Umstandes, dass nur der Beschwerdeführer über die tatsächlich an befugte Parteienvertreter entrichteten Steuerberatungskosten Auskunft erteilen kann, trat im gegenständlichen Fall die Ermittlungsverpflichtung der Abgabenbehörde diesbezüglich in den Hintergrund. Der Beschwerdeführer hat jedoch einen Nachweis über die tatsächlich im Beschwerdejahr 2021 entrichteten Steuerberatungskosten nicht erbracht bzw einen Nachweis darüber verweigert.

Auf Grund des Umstandes, dass der Beschwerdeführer einen Nachweis über die im Beschwerdejahr 2021 tatsächlich getragenen Steuerberatungskosten verweigerte, erwies sich der Spruch des Einkommensteuerbescheides 2021 als unrichtig, weil die Abgabenbehörde die nicht nachgewiesenen Steuerberatungskosten in rechtsirriger Weise im gemäß § 299 BAO aufgehobenen Erstbescheid 2021 berücksichtigt hat.

Die Berücksichtigung von Steuerberatungskosten in Höhe von € 6.030,- im Veranlagungsjahr 2021 zieht keine bloß geringfügigen Folgen nach sich. Aus der Judikatur des VwGH ist abzuleiten, dass Änderungen im oberen dreistelligen Bereich der Abgabennachforderung als nicht mehr geringfügig anzusehen sind. Beispielsweise hat der VwGH (VwGH 24.04.2014, 2010/15/0159) eine aus der Wiederaufnahme resultierende Körperschaftssteuer in der Höhe von € 1.260,- als nicht mehr geringfügig erachtet. Nach VwGH 30.06.2021, Ra 2019/15/0125 sind steuerliche Auswirkungen von € 746,- nicht (absolut) geringfügig.

Die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 vom 02.06.2023 innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs 1 BAO erwies sich damit als rechtsrichtig und war dementsprechend die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO vom 29.05.2024 abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abweisung)

Hinsichtlich der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 vom 29.05.2024 war die Rechtsfrage zu klären, ob die Steuerberatungskosten vom Finanzamt zur Recht aus der Veranlagung ausgeschieden wurden.

Nach § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 können bei der Ermittlung des Einkommens Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden als Sonderausgaben abgezogen werden.

Wie bereits oben unter Punkt 3.1. dieses Erkenntnisses dargestellt, hat gemäß § 138 Abs 1 BAO der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung der Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seines Anbringens zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Allgemein bilden Sonderausgaben abgabenrechtliche Begünstigungen, der Grundsatz der Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt daher in den Hintergrund. Es obliegt sohin der Partei, die betreffenden Umstände darzulegen (VwGH 22.02.1994, 91/14/0234; 06.10.1992, 92/14/0143). Der Beschwerdeführer hat – trotz Aufforderung durch die belangte Behörde – die Steuerberatungskosten nicht nachgewiesen, sodass sie folglich auch nicht zu gewähren waren.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 war dementsprechend abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Abweisung)

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2023 war strittig, ob die Kosten der Steuerberatung und der Arbeitsmittel zur Recht gekürzt wurden.

Nach § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 können bei der Ermittlung des Einkommens Steuerberatungskosten, die an berufsrechtlich befugte Personen geleistet werden als Sonderausgaben abgezogen werden. Zu den berufsrechtlich befugten Personen zählen Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhandgesellschaften.

Aus den Ausführungen des Beschwerdeführers in der Beschwerde war hinsichtlich der Steuerberatungskosten herauszulesen, dass der Beschwerdeführer die für sein Abgabenverfahren aufgewendete Zeit mit einem „Stundensatz“ von € 130,- bewertete und den Steuerberatungskosten hinzurechnete.

Festzustellen war, dass der Beschwerdeführer selbst nicht dem Kreis der berufsrechtlich befugten Personen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 6 EStG 1988 zuzurechnen ist. Da der Beschwerdeführer seine Steuerberatungskosten teilweise auf Basis der eigenen Leistungen errechnet hat, waren die vom Beschwerdeführer für seine eigenen Leistungen errechneten Kosten aus den Sonderausgaben herauszurechnen. Als Sonderausgabe anerkannt können im Beschwerdejahr 2023 daher nur die belegmäßig in Höhe von € 1.950,- nachgewiesenen und an eine Steuerberatungskanzlei bezahlten Kosten werden.

Nach § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 20 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge; Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Hinsichtlich der mit Beleg-Nr 536 nachgewiesenen Anschaffung einer schwarzen Winterjacke ist Folgendes auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sog bürgerliche Kleidung (zB Zivilanzüge, Straßenanzüge, weiße Hemden) handelt, die vom Arbeitnehmer überdies privat benützt werden kann, keine Werbungskosten dar, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (vgl VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197). Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 29.06.1995, 93/15/0104). Absetzbar ist daher auch die Einheitskleidung von Restaurant-, Modehaus- oder Lebensmittelketten, wenn eine Aufschrift und/oder die Art der Kleidung (zB Trachtenkleidung mit Hinweis auf einen Gruppennamen) nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einem bestimmten Unternehmen oder zu einer bestimmten Tätigkeit ermöglichen.

Im Lichte der VwGH Rechtsprechung ist daher die Anschaffung der schwarzen Winterjacke nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Hinsichtlich der ebenfalls mit Beleg-Nr 536 erworbenen Tasche („Burrito Multipouch“) ist auszuführen, dass der Beschwerdeführer einen Zusammenhang mit seinen nichtselbständigen oder seinen selbständigen Einkünften nicht nachgewiesen hat. Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2023 außerdem keine Bezüge vom Österreichischen Bundesheer.

Ergänzend ist anzumerken, dass sowohl die Winterjacke, als auch die Tasche in schwarz gehalten sind. Eine militärische Nutzung dieser Artikel konnte der Beschwerdeführer nicht nachweisen, zumal er im Beschwerdejahr keine Bezüge vom Österreichischen Bundesheer erhalten hat und zivil beschaffte Ausrüstungsgegenstände einer speziellen Trageerlaubnis des Einheitskommandanten bedürfen. Eine derartige spezielle Trageerlaubnis wurde vom

Beschwerdeführer weder behauptet, noch nachgewiesen. Die notwendigen Ausrüstungsgegenstände erhält der Soldat des Österreichischen Bundesheeres auf Grund seiner Funktion und seines Einsatzzieles. Die Beschaffung von militärischer Ausrüstung ist damit nicht notwendig für den Dienst und liegt in der privaten Vorliebe des Beschwerdeführers begründet.

Die Aufwendungen aus der Beleg-Nr 536 in Höhe von € 216,15 konnten daher zur Gänze nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Die Beschwerde betreffend den Einkommensteuerbescheid 2023 war daher als unbegründet abzuweisen.

Ergänzende Anmerkungen zu den Beschwerdeverfahren betreffend die Veranlagungsjahre 2021 und 2023:

Hinsichtlich der mit Schreiben vom 15.04.2025 eingebrachten Stellungnahme des Beschwerdeführers und hinsichtlich der mit 05.05.2025 eingereichten Eingabe des Beschwerdeführers war festzustellen, dass diese Eingaben nach Durchführung und Schließung der mündlichen Verhandlung eingebracht wurden. Gemäß § 270 Abs 2 BAO hat jede Partei ihr Vorbringen so rechtzeitig und vollständig zu erstatten, dass das Verfahren möglichst rasch durchgeführt werden kann (Verfahrensförderungspflicht). Nach § 277 Abs 4 BAO schließt die mündliche Verhandlung, sofern sie nicht vertagt wird, mit der Verkündung der Entscheidung über die Beschwerde, die jedoch immer auch zugestellt werden muss, oder mit der Verkündung des Beschlusses, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt. Für Beschwerdevorlagen bzw Beschwerdeeingänge beim Bundesfinanzgericht nach dem 31.08.2022 hat der Gesetzgeber nun die zeitliche Begrenzung der Bedachtnahme auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge im Falle einer durchgeführten und gemäß § 277 Abs 4 BAO geschlossenen mündlichen Verhandlung bis zu deren Schließung (vgl § 270 Abs 1 BAO) normiert. Dementsprechend war durch das Verwaltungsgericht ab dem Zeitpunkt der Schließung der mündlichen Verhandlung durch den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt, auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge nicht mehr Bedacht zu nehmen.

Hinsichtlich der mit Eingabe des Beschwerdeführers vom 05.05.2025 zum Ausdruck gebrachten Befangenheitsbedenken gegen den zuständigen Richter ist auszuführen:

Aus der Diktion, dass der Beschwerdeführer den Richter „für die Fortführung des Verfahrens wegen Befangenheit ablehnt“, ist klar ersichtlich, dass es sich hierbei nicht um ein Anbringen im Sinne des § 85 BAO handelt, sondern um eine postulierte Feststellung des Beschwerdeführers. Da nur Anbringen im Sinne des § 85 BAO einer Entscheidung zugänglich sind, war über diese reine Meinungsäußerung im gegenständlichen Fall nicht (mit gesondertem

Beschluss) abzusprechen.

Lediglich ergänzend wird zur Befangenheit selbst auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen. Demnach hat jeder Vorwurf der Befangenheit auch konkrete Umstände aufzuzeigen, welche die Objektivität des Organs in Frage stellen oder zumindest den Anschein erwecken können, dass eine parteiische Entscheidung möglich ist. Eindeutige Hinweise etwa, dass ein Organ seine vorgefasste Meinung nicht nach Maßgabe der Verfahrensergebnisse zu ändern bereit sei, könnten seine Unbefangenheit in Zweifel ziehen (vgl. VwGH 17.01.2024, Ro 2021/13/0019 mwN).

Der zuständige Richter führt diesbezüglich aus, dass Befangenheitsgründe nach § 76 BAO im gegenständlichen Fall nicht vorliegen. Insbesondere liegen keine sonstigen wichtigen Gründe im Sinne des § 76 Abs 1 lit c BAO vor, die geeignet sind, die volle Unbefangenheit des zuständigen Richters in Zweifel zu ziehen. Zudem wurden vom Beschwerdeführer keine, wie vom VwGH verlangt, konkreten Umstände aufgezeigt (vgl. nochmals VwGH 17.01.2024, Ro 2021/13/0019 mwN), sondern lediglich in der Bundesabgabenordnung geregelte Grundprinzipien – Trennung von Verwaltungsgerichtsbarkeit und Abgabenbehörde (daher keine Weisungsbefugnis des Gerichts gegenüber der Abgabenbehörde), Bezeichnung des Grundsatzes der freien Beweiswürdigung als „Androhung“ – gerügt.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (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.

Die Rechtsfrage betreffend die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2021 gemäß § 299 BAO konnte anhand des Gesetzes und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher hinsichtlich des Spruchpunktes I. nicht vor.

Die gegenständliche Rechtsfrage, ob die Steuerberatungskosten im Jahr 2021 zu Recht gekürzt wurden, konnte anhand des Gesetzes und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden. Im Übrigen war die gegenständliche Beschwerde auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher hinsichtlich des Spruchpunktes II. nicht vor.

Die gegenständlichen Rechtsfragen, ob im Jahr 2023 die Steuerberatungskosten und die Werbungskosten aus Beleg-Nr 536 zu Recht gekürzt wurden, konnte anhand des Gesetzes und der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur gelöst werden. Im Übrigen war die gegenständliche

Beschwerde auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher hinsichtlich des Spruchpunktes III. nicht vor.

Graz, am 4. Juni 2025