

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. August 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 29. Juli 2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Jahr 2023 im Rahmen zweier zeitlich aufeinanderfolgender Dienstverhältnisse Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und daneben (tageweise) Bezüge von der Österreichischen Gesundheitskasse.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2023 beantragte die Bf. unter anderem eine Pendlerpauschale (iHv € 580,00) und den Pendlereuro (iHv € 45,50), Werbungskosten (für digitale Arbeitsmittel iHv € 150,00 und andere Arbeitsmittel iHv € 232,00) sowie Krankheitskosten (iHv € 638,85) als außergewöhnliche Belastung.

In weiterer Folge erging der **Einkommensteuerbescheid vom 29.07.2024** erklärungsgemäß, wobei jedoch die Krankheitskosten insoweit keine Berücksichtigung fanden, als diese unter dem von der Bf. zu tragenden Selbstbehalt lagen.

In der fristgerecht eingebrachten **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass sie eine Bescheidänderung beantrage. Die Bf. habe in der Zeile 169 einen Fehler gemacht, indem sie die Summe von € 150,00 anstatt € 269,17 angegeben habe. In der Zeile 719 sei fälschlicherweise € 232,00 anstatt € 538,85 eingetragen worden. Darüber hinaus sei in der Zeile 730 ein Betrag von € 638,85 angegeben worden, obwohl diese Zeile leer bleiben hätte sollen. Die Bf. könne die obengenannten Fehler leider nicht korrigieren, weshalb um eine Korrektur und eine entsprechende Änderung des Bescheids ersucht würde.

Der gegenständlichen Beschwerde legte die Bf. eine (nicht auf ihren Namen ausgestellte) Rechnung über den Kauf eines Handys (iHv € 269,17), eine Rechnung von orthopädischen Einlagen (iHv € 39,00), eine Rechnung über den Kauf einer optischen Brille (iHv € 379,85) und eine Honorarnote eines Hautarztes (iHv € 120,00) bei.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** wurde der Einkommensteuerbescheid 2023 insoweit abgeändert, als lediglich ein Betrag iHv € 232,00 als Werbungskosten (die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte) anerkannt wurde.

In der Begründung dazu führte die belangte Behörde diesbezüglich aus, dass die als Arbeitsmittel beantragten Kosten iHv € 538,85 Krankheitskosten darstellen würden und als solche zu berücksichtigen seien. Allerdings seien die Aufwendungen niedriger als der für die Bf. gültige Selbstbehalt iHv € 1.849,38. Das Handy habe nicht berücksichtigt werden können, da die Rechnung nicht auf den Namen der Bf. lauten würde, weshalb die digitalen Arbeitsmittel zu kürzen gewesen seien.

Rechtzeitig wurde der **Vorlageantrag** eingebracht. In diesem führte die Bf. aus, die Pendlerpauschale und den Pendlereuro fehlerhaft berechnet zu haben. Im Jahr 2023 habe die Bf. in *****1*****, *****2*****, gewohnt. Im Zeitraum von Mai bis Juni 2023 seien diese gemäß § 124b Z 395 EStG 1988 berücksichtigt worden. Die Bf. haben einen Betrag von Jänner bis Mai berechnet, also für vier Monate € 232,00 Pendlerpauschale und € 18,00 Pendlereuro. Für die Monate Mai bis Juni habe die Bf. das Pendlerpauschale iHv € 174,00 und den Pendlereuro iHv 36,00 berechnet. Für Juli bis Oktober betrage das Pendlerpauschale € 174,00 und der Pendlereuro € 13,50. Im Monat Oktober habe die Bf. bei der Firma *****3***** gearbeitet und sei von der *****4***** aus gefahren. Das Pendlerpauschale betrage daher € 58,00 und der Pendlereuro € 5,00. Es ergäbe sich daher eine Gesamtsumme von € 638,00 für das Pendlerpauschale und € 72,50 für den Pendlereuro.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war laut dem übermittelten Lohnzettel vom 01.01.2023 bis 30.09.2023 bei der ***5*** GmbH nichtselbständig beschäftigt.

Die Arbeitsstätte befand sich in ***6***.

Im Zeitraum 02.10.2023 bis 31.12.2023 war die Bf. bei der ***3*** GmbH im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt.

Der Arbeitsort war in ***7***.

In den Monaten März, April August und September des streitgegenständlichen Jahres erhielt die Bf. immer wieder (tageweise) Bezüge von der Österreichischen Gesundheitskasse.

Laut einer Abfrage im Zentralen Melderegister war die Bf. bis Ende Oktober 2023 an der Adresse ***1***, ***2***, polizeilich hauptgemeldet und an gegenständlicher Adresse wohnhaft.

Ab Ende Oktober 2023 befindet sich der Wohnsitz der Bf. an der Adresse ***8***, ***9***.

Im Zeitraum Jänner bis Ende September pendelte die Bf. an mehr als 10 Tagen von ihrer Wohnstätte in ***1***, ***2***, an die Arbeitsstätte in ***6***.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte betrug ca. 27 km.

Der Arbeitsbeginn bei der Firma ***5*** GmbH war laut Pendlerrechner um 08:00 Uhr, das Arbeitsende war um 16:01 Uhr.

Die seitens der Bf. angegebenen gegenständlichen Arbeitszeiten sind nicht strittig.

Laut Ergebnis des Pendlerrechners ist bei dem gegenständlichen Arbeitsbeginn und -Ende die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) auf Grund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel für eine Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km zumutbar.

Im Oktober pendelte die Bf. ebenfalls an mehr als 10 Tagen von ihrer Wohnstätte in ***1***, ***2***, an die Arbeitsstätte des nunmehrigen Arbeitgebers in ***10***, ***11***.

Die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte betrug laut Pendlerrechner ca. 30 km.

Laut den im Akt aufliegenden Pendlerrechner war der Arbeitsbeginn bei der Firma ***3*** GmbH war um 06:00 Uhr und das Arbeitsende um 14:15 Uhr.

Ebenso ist laut Ergebnis des Pendlerrechners bei einem Arbeitsbeginn um 06:00 Uhr bis Arbeitsende 14:15 Uhr die Benützung des Massenbeförderungsmittels (öffentliches Verkehrsmittel) auf Grund der Fahrzeit mit dem Massenbeförderungsmittel für eine Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km zumutbar.

Seitens der belangten Behörde wird das Zustehen der Pendlerpauschale und des Pendlereuros nicht bestritten.

Im Jahr 2023 sind der Bf. Ausgaben für orthopädische Einlagen (iHv € 39,00), den Hautarzt (€ 120,00) und optische Brillen (€ 379,85), in Summe iHv € 538,85, entstanden.

Die gegenständlichen Kosten stehen in keinem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. Eine berufliche Veranlassung wurde nicht nachgewiesen.

Im Zusammenhang mit dem Kauf eines Handys (iHv € 269,17) sind der Bf. keine Ausgaben entstanden. Ein entsprechender Zahlungsnachweis wurde von der Bf. nicht erbracht.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob

- die für das Handy sowie die orthopädischen Einlagen, die Brille und den Hautarzt geltend gemachten Ausgaben (als digitale Arbeitsmittel) abzugsfähige Werbungskosten darstellen,
- für den Fall deren Nichtabzugsfähigkeit als Werbungskosten die Aufwendungen für Einlagen, Brille und Hautarzt gegebenenfalls als Krankheitskosten im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung zu berücksichtigen sind und
- das Pendlerpauschale und der Pendlereuro zustehen.

2. Beweiswürdigung

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen, den Beschwerdeausführungen und nachstehender Beweiswürdigung.

Entsprechend den vorgelegten Rechnungen verausgabte die Bf. für orthopädische Einlagen, einen Hautarztbesuch und optische Brillen die diesbezüglichen Beträge.

Dass die orthopädischen Einlagen und die optischen Brillen ärztlich verordnet wurden, wird seitens der belangten Behörde nicht in Streit gezogen. Es wurde kein entsprechendes Vorbringen erstattet, weshalb am Bestehen einer den Einlagen und der Brille zu Grunde liegenden ärztlichen Verordnung kein Zweifel besteht.

Auch wenn die Bf. die geltend gemachten Aufwendungen ursprünglich in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung als Krankheitskosten im Rahmen einer außergewöhnlichen

Belastung mit Selbstbehalt erklärte, jedoch in der Beschwerde nunmehr einwendet, dass es sich bei den ursprünglich als Krankheitskosten geltend gemachten Aufwendungen iHv € 638,85 nicht um solche, sondern nunmehr mit einem Betrag iHv € 538,85 um Ausgaben für Arbeitsmittel (Werbungskosten) handeln würde, so hat es die Bf. im gesamten Beschwerdeverfahren verabsäumt, konkret dazutun und an Hand von entsprechenden Unterlagen nachzuweisen, warum die streitgegenständlichen Aufwendungen Ausgaben für Arbeitsmittel gewesen sein sollten bzw. welcher unmittelbare Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. bestanden haben sollte.

Wie der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung eindeutig und zweifelsfrei zu entnehmen ist, ist die belangte Behörde hinsichtlich der diesbezüglichen Ausgaben eindeutig vom Vorliegen von Krankheitskosten im Rahmen einer außergewöhnlichen Belastung mit Selbstbehalt ausgegangen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wirkt eine in der Begründung einer Beschwerdevorentscheidung getroffene Feststellung der belangten Behörde wie ein Vorhalt und obliegt es der/m Pflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung zur Beschwerdevorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. deren Unrichtigkeit zu behaupten. Ein der Feststellung der belangten Behörde, wonach es sich bei den diesbezüglichen Ausgaben um Krankheitskosten handelt, widersprechendes Vorbringen hat die Bf. jedoch im Vorlageantrag eindeutig und zweifelsfrei nicht erstattet. Die Ausführungen im Vorlageantrag beziehen sich ausschließlich auf die Anerkennung der Pendlerpauschale und des Pendlereuros sowie der Berechnung deren beantragter Höhe, jedoch hat es die Bf. unterlassen, konkret und jeden Zweifel ausschließend darzutun und durch entsprechende Unterlagen zu belegen, warum es sich bei streitgegenständlichen Ausgaben um solche für Arbeitsmittel gehandelt hätte bzw. wie diese für die Erbringung der von der Bf. zu leistende Arbeit erforderlich gewesen wären und in welchem konkreten unmittelbaren Zusammenhang sie mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. gestanden sein sollten.

Es ist daher berechtigterweise davon auszugehen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Ausgaben weder um solche für Arbeitsmittel gehandelt hat noch überhaupt ein unmittelbarer Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit vorlag, sondern es sich vielmehr um Krankheitskosten handelt, da die orthopädischen Einlagen der Korrektur bzw. Behandlung einer Fußfehlstellung dienten, ebenso wie die optischen Brillen in Zusammenhang mit einer Fehlsichtigkeit und deren Behandlung standen. Gleichfalls ergibt sich aus der vorliegenden Honorarnote des Hautarztes und der darin enthaltenen Diagnose, dass sich die Bf. einer Behandlung der Haut unterziehen musste, was eindeutig auf das Vorliegen einer Hauterkrankung schließen lässt, zumal ein Nachweis in Bezug auf die berufliche Veranlassung eindeutig und zweifelsfrei nicht erbracht wurde.

Ebenso irrt die Bf., wenn sie vermeint mit der vorgelegten Rechnung über den Handykauf sei ein Nachweis für die Bezahlung durch die Bf. dokumentiert. Wie sich aus der vorgelegten Rechnung eindeutig und zweifelsfrei ergibt, lautet die gegenständliche Rechnung nicht auf die

Bf., sondern auf „***12***“. Eine Rechnung, die nicht auf die Bf. selbst lautet, stellt grundsätzlich keinen ordnungsgemäßen Nachweis hinsichtlich der Bezahlung durch die Bf. dar. In diesem Sinne hat es die Bf. verabsäumt, den diesbezüglichen Zahlungsfluss und folglich die tatsächliche Bezahlung durch sie selbst nachzuweisen.

Im gesamten Beschwerdeverfahren wurden, obwohl seitens der belangten Behörde auch diesbezüglich in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung darauf hingewiesen wurde, dass die Rechnung nicht auf die Bf. laute, weshalb von keinen anzuerkennenden Werbungskosten auszugehen sei, keine Bezug habenden Unterlagen vorgelegt, welche eindeutig und zweifelsfrei belegt hätten, dass die Bf. das gegenständliche Handy auch tatsächlich selbst bezahlt hat. Es wird daher berechtigterweise davon auszugehen sein, dass der Bf. mangels eines entsprechenden Zahlungsnachweises keine Kosten für das Handy entstanden sind.

Im vorliegenden Fall war die Bf. unbestrittenermaßen bis Ende Oktober 2023 in ***1***, ***2***, wohnhaft und pendelte von gegenständlicher Wohnadresse zunächst im Zeitraum Jänner bis Ende September 2023 an die Arbeitsstätte bei der Firma ***5*** GmbH in ***6***, und im Oktober von der gegenständlichen Wohnadresse an die neue Arbeitsstätte bei der ***3*** GmbH in ***7***.

Dass die Bf. von gegenständlichen Wohnadresse in ***1***, ***2***, zunächst im Zeitraum Jänner bis September an den Arbeitsplatz bei der Firma ***5*** GmbH in ***6***, und danach anschließend im Oktober an die neue Arbeitsstätte bei der ***3*** GmbH in ***7***, jeweils an mehr als 10 Tagen in den jeweiligen Monaten pendelte (laut Lohnzettel waren keine Homeofficetage vermerkt) wird seitens der belangten Behörde im Vorlagebericht ebenso wenig in Abrede gestellt wie die seitens der Bf. in den jeweiligen Ausdrucken aus dem Pendlerrechner angegebenen Zeiten in Bezug auf den jeweiligen Arbeitsbeginn und das entsprechende Arbeitsende sowie das Vorliegen einer jeweiligen einfachen Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km. Vielmehr führt die belangte Behörde im Vorlagebericht selbst aus, dass gegen die Anerkennung des beantragten Pendlerpauschales und des Pendlereuros keine Bedenken bestehen würden.

Gleichzeitig ergeben sich auch aus dem Akteninhalt keine Hinweise, welche die in den jeweiligen Ausdrucken des Pendlerrechners seitens der Bf. gemachten Angaben unglaublich erscheinen lassen würden.

Es wird daher berechtigterweise davon auszugehen sein, dass die seitens der Bf. in den jeweiligen Ausdrucken des Pendlerrechners gemachten Angaben in Bezug auf die Wohnadresse und jeweilige Arbeitsstätte, die Häufigkeit der pro Monat unternommenen Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte und den jeweiligen täglichen Arbeitsbeginn und das Arbeitsende den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen haben, weshalb auch die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf Grund der Fahrtzeit (entsprechend den

jeweiligen Ausdrucken des Pendlerrechners) zumutbar ist und die Wegstrecke mehr als 20 km jedoch weniger als 40 km beträgt.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch Werbungskosten. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

„a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

...

c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:

*Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.*

...

e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt.

...

h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.

...

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen“.

§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 bestimmt:

„Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 und Werbungskosten gemäß Z 7a lit. b zu kürzen. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.“

§ 16 Abs. 3 EStG 1988 normiert:

„Für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ist ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 132 Euro jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4, 5 und 7a*
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6*
- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsende Kosten (Abs. 1 Z 6 lit. i letzter Satz) und*
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.“*

Werbungskosten sind Ausgaben (von Geld oder geldwerten Gütern), die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind. Der Begriff der Werbungskosten ist also kausal definiert. Aufwendungen oder Ausgaben sind beruflich veranlasst, wenn sie

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen,
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den/die Steuerpflichtige(n) unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Damit Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich in Abzug gebracht werden können, müssen sie mit der Einkünfteerzielung in einem nach außen in Erscheinung tretenden objektiven Zusammenhang stehen und gleichzeitig subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den/die Steuerpflichtige(n) unfreiwillig treffen.

Werbungskosten können nur geltend gemacht werden, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des/der Steuerpflichtigen vorliegt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Werbungskosten eindeutig und zweifelsfrei nachzuweisen. Nur dann, wenn ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, genügt die Glaubhaftmachung.

§ 3 PendlerVO, BGBl II 276/2013 idgF lautet:

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

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

....

(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

- 1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder*
- 2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2)*

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

(6) Das Ergebnis des Pendlerrechners gilt als amtliches Formular im Sinne des § 16 Abs 1 Z 6 lit. g EStG 1988, das der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ausgedruckt und unterschrieben oder elektronisch signiert übermitteln kann. Erfolgt keine Berücksichtigung des Pendlerpauschales und des Pendlereuro durch den Arbeitgeber bei Anwendung des Lohnsteuertarifs, hat der Arbeitnehmer das Ergebnis des Pendlerrechners für Zwecke der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerveranlagung heranzuziehen und aufzubewahren".

Entsprechend der gegenständlichen PendlerVO ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenverkehrsmittels (un)zumutbar ist, für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom BMF im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden. Das Ergebnis ist grundsätzlich verpflichtend heranzuziehen, ausnahmsweise kann aber nachgewiesen werden, dass es nicht den maßgeblichen tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

§ 33 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung bestimmt:

„Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:

1. Ein Verkehrsabsetzbetrag von 463 Euro jährlich.
2. Bei Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 erhöht sich der Verkehrsabsetzbetrag auf 798 Euro, wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 14 106 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der erhöhte Verkehrsabsetzbetrag vermindert sich zwischen Einkommen von 14 106 Euro und 15 030 Euro gleichmäßig einschleifend auf 463 Euro.
3. Der Verkehrsabsetzbetrag gemäß Z 1 oder 2 erhöht sich um 752 Euro (Zuschlag), wenn das Einkommen des Steuerpflichtigen 18 499 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Der Zuschlag vermindert sich zwischen Einkommen von 18 499 Euro und 28 326 Euro gleichmäßig einschleifend auf null.
4. Ein Pendlereuro in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.“

§ 124b Z 395 EStG 1988 bestimmt:

„a) Zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten sind im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 zusätzlich zu den Pauschbeträgen gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c folgende Pauschbeträge nach Maßgabe der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. e bis j zu berücksichtigen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von	
mindestens 20 km bis 40 km	29 Euro monatlich
mehr als 40 km bis 60 km	56,50 Euro monatlich
mehr als 60 km	84 Euro monatlich

...

c) Im Zeitraum Mai 2022 bis Juni 2023 steht zusätzlich ein Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 von 0,50 Euro monatlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Für die Berücksichtigung des zusätzlichen Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

...“.

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- sie muss außergewöhnlich sein,
- sie muss zwangsläufig erwachsen,
- sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen.

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Gemäß § 34 Abs. 2 EStG ist eine Belastung insoweit außergewöhnlich, als sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst. Zwangsläufig erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen nach § 34 Abs. 3 EStG dann, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 17.12.03, 2001/13/0123; BFG 30.8.16, RV/7100456/2016), „sobald sie der Abgabenbehörde bekannt“ werden.

Entsprechend der Rechtsprechung sind Ausgaben im Zusammenhang mit einer Krankheit als außergewöhnlich zu qualifizieren, da die daraus resultierende Belastung höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse erwächst. Krankheitsbedingte Belastungen erwachsen stets zwangsläufig, da sich der/die Steuerpflichtige den Ausgaben aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Dem Grunde nach sind solche Ausgaben, die unmittelbar zur Heilung oder Linderung der Krankheit aufgewendet werden, somit abzugsfähig. Von der Abzugsfähigkeit sind grundsätzlich erforderliche Arzthonorare, erforderliche Medikamente bzw. Rezeptgebühren, Heilbehelfe udgl. umfasst. Alternativmedizinische Mittel wie etwa Heiltees, homöopathische Präparate udgl. allerdings nur insoweit als diese auch ärztlich verordnet wurden.

Das Kriterium der wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist gemäß § 34 Abs. 4 EStG dann erfüllt, wenn die Ausgaben des Steuerpflichtigen konkrete Selbstbehalte übersteigen. Der vom Einkommen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnende Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

- höchstens EUR 7.300 6%,
- mehr als EUR 7.300 bis EUR 14.600 8%,
- mehr als EUR 14.600 bis EUR 36.400 10% und
- mehr als EUR 36.400 12%.

Letzteres ist nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 dann der Fall, wenn die Belastung einen u.a. nach dem Einkommen des Steuerpflichtigen berechneten Selbstbehalt übersteigt.

Krankheitskosten erfüllen dem Grunde nach diese Voraussetzungen, allerdings ist in der Regel von diesen Kosten der Selbstbehalt abzuziehen.

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 22.02.2023, Ro 2021/15/0005, ausgeführt, wird die medizinische Notwendigkeit einer Maßnahme z. B. durch eine ärztliche Verordnung, einen ärztlichen Therapieplan oder durch Übernahme der Kosten durch den

Sozialversicherungsträger nachgewiesen (vgl. VwGH 12.9.2018, Ra 2017/13/0039; 28.10.2004, 2001/15/0164).

Zu Werbungskosten:

- Aufwendungen als digitale Arbeitsmittel (Handy):

Wie bereits oben ausgeführt, war aus den dargelegten Gründen berechtigterweise davon auszugehen gewesen, dass der Bf. mangels eines entsprechenden Nachweises hinsichtlich der Bezahlung keine Ausgaben iZm dem Handy erwachsen sind.

Sind einer/m Steuerpflichtigen überhaupt keine Ausgaben entstanden, können diese auch nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

Die für ein Handy geltend gemachten Ausgaben iHv € 269,17 waren daher als Werbungskosten nicht anzuerkennen.

- orthopädische Einlagen, optische Brillen und Hautbehandlung:

Ausgaben für Arbeitsmittel würden grundsätzlich auch ohne ausdrückliche Aufnahme in den Werbungskosten-Katalog unter den allgemeinen Werbungskostenbegriff fallen und daher abzugsfähig sein.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln jedenfalls dann Werbungskosten, wenn die Arbeit (berufliche Tätigkeit) ohne diese Arbeits- bzw. Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Steuerpflichtigen unvermeidlich sind. Der Begriff „Arbeitsmittel“ ist nicht eng auszulegen. In diesem Sinne sind darunter nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten zu verstehen, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Entsprechend den obigen Ausführungen wurde seitens der Bf. nicht dargetan und nachgewiesen, dass es sich bei den diesbezüglichen streitgegenständlichen Aufwendungen für orthopädische Einlagen und optische Brillen um Arbeits- bzw. Hilfsmittel zur Erbringung der von der Bf. zu leistender Arbeit gehandelt hat, und dass die gegenständlichen Aufwendungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf. gestanden sind. Überdies ergeben sich auch aus dem Akteninhalt keine entsprechenden Hinweise und Anhaltspunkte, um von unter den Werbungskostenabzug fallende Arbeitsmittel bzw. Aufwendungen ausgehen zu können.

In diesem Sinne hat es die Bf. auch verabsäumt, hinsichtlich der durch den Dermatologen erfolgten Hautbehandlung, einen Nachweis in Bezug auf deren berufliche Veranlassung zu erbringen.

Die geltend gemachten Ausgaben für orthopädische Einlagen, optische Brillen und die Hautbehandlung waren daher als Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Allerdings ist nach den gesetzlichen Vorschriften des § 16 Abs. 3 EStG 1988 für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von € 132 jährlich abzusetzen.

Die anzuerkennenden Werbungskosten berechnen sich wie nachstehend:

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, bisher lt. Erstbescheid	€ 382,00
Werbungskosten (Arbeitsmittel) neu lt. BFG	€ 0,00
Werbungskostenpauschale neu lt. BFG	€ 132,00

- **Pendlerpauschale für Jänner bis Oktober 2023:**

Dass die Bf. von der gegenständlichen Wohnadresse in ***1***, ***2***, zunächst im Zeitraum Jänner bis September an den Arbeitsplatz bei der Firma ***5*** GmbH in ***6***, und danach anschließend im Oktober an die neue Arbeitsstätte bei der ***3*** GmbH in ***7***, an mehr als 10 Tagen im jeweiligen Monat pendelte, wird seitens der belangten Behörde im Vorlagebericht ebenso wenig in Abrede gestellt wie die seitens der Bf. in den jeweiligen Ausdrucken aus dem Pendlerrechner angegebenen Zeiten in Bezug auf den jeweiligen Arbeitsbeginn und das entsprechende Arbeitsende sowie das Vorliegen einer jeweiligen einfachen Wegstrecke von mehr als 20 km bis 40 km. Vielmehr führt die belangte Behörde im Vorlagebericht selbst aus, dass gegen die Anerkennung des beantragten Pendlerpauschales und des Pendlereuros keine Bedenken bestehen würden.

Wie bereits oben dargelegt, war die Bf. unbestrittenermaßen bis Ende Oktober 2023 in ***1***, ***2***, wohnhaft und pendelte von gegenständlicher Wohnadresse zunächst im Zeitraum Jänner bis Ende September 2023 an die Arbeitsstätte bei der Firma ***5*** GmbH in ***6***, und im Oktober von der gegenständlichen Wohnadresse an die neue Arbeitsstätte bei der ***3*** GmbH in ***7***.

Entsprechend den obigen Ausführungen war berechtigterweise davon auszugehen gewesen, dass die seitens der Bf. in den jeweiligen Ausdrucken des Pendlerrechners gemachten Angaben in Bezug auf die Wohnadresse und jeweilige Arbeitsstätte, die Häufigkeit der pro Monat

unternommenen Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte sowie der jeweilige tägliche Arbeitsbeginn und das Arbeitsende den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen haben, weshalb die Benützung eines Massenbeförderungsmittels auf Grund der Fahrtzeit zumutbar war und die Wegstrecke mehr als 20 km jedoch weniger als 40 km betrug. Aus dem Akteninhalt ergeben sich auch keine Hinweise oder Anhaltspunkte, welche die in den jeweiligen Ausdrucken des Pendlerrechners seitens der Bf. gemachten Angaben unglaublich hätten erscheinen lassen. Zudem wurde seitens der belangten Behörde kein dagegensprechendes Vorbringen erstattet. Vielmehr führte die belangte Behörde im Vorlagebericht selbst aus, dass gegen die Anerkennung des beantragten Pendlerpauschales und des Pendlereuros keine Bedenken bestehen würden.

In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass die Bf. in ihrer im Vorlageantrag erstatteten Berechnung zur Höhe der Pendlerpauschale und des Pendlereuros selbst davon ausgegangen ist, dass die Benützung eines Massenverkehrsmittels auf Grund der Fahrtzeit Wohnung - jeweilige Arbeitsstätte zumutbar ist und die Wegstrecke an die Arbeitsstätte (bei der Firma ***5*** GmbH) in ***6***, für die Monate Jänner bis September 27 km und für Oktober an die neue Arbeitsstätte (bei der ***3*** GmbH) in ***7***, 30 km beträgt.

Es bestand daher für die Monate Jänner bis Oktober ein Anspruch auf das „kleine“ Pendlerpauschale.

Der Bf. stand somit für die Fahrt Wohnung (***1***, ***2***) – Arbeitsstätte (bis September in ***6***, und ab Oktober in ***7***) im Ausmaß von ca. 27 km bzw. 30 km in den jeweiligen einzelnen Monaten Jänner bis Oktober 2023 das „kleine“ Pendlerpauschale für die Fahrtstrecke bei mehr als 20 km bis 40 km iHv **€ 580,00** zu (**jährlicher Betrag € 696,00 : 12 x 10 = € 580,00 für 10 Monate**).

Gleichzeitig war entsprechend den gesetzlichen Vorschriften des § 124b Z 395 EStG 1988 zur Abgeltung der erhöhten Treibstoffkosten für den Zeitraum Jänner bis Juni 2023 zusätzlich zu dem Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 iHv € 580,00 ein Pauschbetrag iHv € 29,00 monatlich, in Summe somit **€ 174,00 (€ 29,00 x 6 = € 174,00)** bei einer einfachen Fahrtstrecke von mehr als 20 km bis 40 km zu berücksichtigen.

In Summe beträgt somit das Pendlerpauschale bei Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels auf der überwiegenden Strecke Wohnung - Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke von mehr als 20 km bis 40 km (Wegstrecke von 27 km für die Monate Jänner bis September bzw. 30 km für Oktober) inklusive dem zusätzlichen Pauschbetrag gemäß § 124b Z 395 EStG 1988 für die Monate Jänner bis Juni 2023 in Summe **€ 754,00 (€ 580,00 + € 174,00 = € 754,00)**.

Die Pendlerpauschale berechnet sich wie folgt:

Pendlerpauschale bisher lt. angefochtenem Bescheid	€ 580,00
Pendlerpauschale neu lt. BFG	€ 754,00

- **Pendlereuro:**

Entsprechend den gesetzlichen Vorschriften beträgt der Pendlereuro jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf eine Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Zusätzlich steht gemäß § 124b Z 395 EStG 1988 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2023 ein Pendlereuro gemäß § 33 Abs. 5 Z 4 von 0,50 Euro monatlich pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu. Für die Berücksichtigung des zusätzlichen Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend.

Im vorliegenden Fall berechnet sich – da die Voraussetzungen für die Gewährung eines Pendlerpauschales vorliegen und Folge dessen auch ein Pendlereuro zusteht – der Pendlereuro wie nachstehen:

Pendlereuro bisher lt. angefochtenem Bescheid		€ 45,50
Pendlereuro neu lt. BFG:		
Jänner bis September 2023, Fahrtstrecke ***14*** - ***13***, 27 km	2 € x 27 km : 12 Monate x 9 Monate =	€ 40,50
Erhöhungsbetrag Jänner – Juni 2023, Fahrtstrecke ***14*** - ***13***, 27 km	27 km x 0,5 x 6 Monate =	€ 81,00
Oktober 2023, Fahrtstrecke ***1*** - ***10***, 30 km	2 € x 30 km : 12 Monate x 1 Monate =	€ 5,00
Summe Pendlereuro neu lt. BFG		€ 126,50

Ergänzend wird bemerkt, dass abweichend von der Berechnung der Pendlerpauschale und des Pendlereuros durch die Bf. im Vorlageantrag nicht nur für die Monate Mai bis Juni 2023 der jeweilige Erhöhungsbetrag zusteht, sondern auch für die Monate Jänner bis April 2023.

Zu Krankheitskosten:

Außergewöhnliche Belastungen sind von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 17.12.03, 2001/13/0123; BFG 30.8.16, RV/7100456/2016), „sobald sie der Abgabenbehörde bekannt“ werden. Gleichzeitig darf die Belastung weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben abzugsfähig sein.

Wie bereits oben dargelegt, lagen hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für die orthopädischen Einlagen (iHv € 39,00), die optische Brille (iHv € 379,85) und die Hautbehandlung durch den Hautarzt (iHv € 120,00) keine als Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigende Ausgaben vor.

Die gegenständlichen Ausgaben sind zweifelsfrei krankheitsbedingt verursacht.

Nach der Rechtsprechung sind Krankheitskosten nur dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, soweit sie - neben den anderen zu erfüllenden Voraussetzungen - einen vom Einkommen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigen.

Da im vorliegenden Beschwerdefall die Höhe der insgesamt vorliegenden Krankheitskosten iHv € 538,85 den von der Bf. zu tragenden Selbstbehalt nicht übersteigt, um zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führen zu können, lagen in Bezug auf die geltend gemachten Krankheitskosten keine außergewöhnlichen Belastungen vor, welche zu einer steuerlichen Berücksichtigung führen hätten können.

Die Krankheitskosten betragen:

(beantragte) Krankheitskosten bisher lt. angefochtenem Bescheid	€ 638,85
Krankheitskosten neu lt. BFG	€ 538,85

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in €)

Zur Zulässigkeit der 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 30. Juli 2026