

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 31. August 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. Juli 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 10. Juni 2016 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2014 Werbungskosten und Sonderausgaben. Als Werbungskosten wurden angeführt:

Gewerkschaftsbeiträge, etc.	18,50 €
Pendlerpauschale	246,00 €
Pendlereuro	11,00 €
Arbeitsmittel	129,43 €
Fachliteratur	318,33 €
Reisekosten	1005,11 €

Aus-/Fortbildungskosten	1446,18 €
Familienheimfahrten	774,00 €
Doppelte Haushaltsführung	933,00 €
sonstige Werbungskosten	1413,07 €

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens vor dem Finanzamt legte die Beschwerdeführerin eine Aufstellung der beantragten Werbungskosten mit Belegkopien vor. Zu den Familienheimfahrten teilte die Bf. mit, dass sie ihren Hauptwohnsitz, ihre Eltern und ihren Bruder in ***1*** habe. Lediglich zur Turnusarztausbildung sei sie in ***2*** und fahre zwei Mal im Monat nach ***1***.

Nachträglich teilte die Beschwerdeführerin mit, dass sie die Betriebsratsumlage (BRU) in Höhe von 146,96 € vergessen habe und um deren Berücksichtigung ersucht.

Lt. Abfrage im Zentralen Melderegister hatte die Beschwerdeführer ihren Hauptwohnsitz im Jahr 2014 in ***1***

und einen Nebenwohnsitz ab 16.10.2014 in ***2***. Das Einfamilienhaus in ***1*** ist im Streitjahr im Eigentum der Eltern der Bf..

Im Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 vom 30.07.2015 wurden die Pendlerpauschale von 174,00 €, der Pendlereuro von 18,51 €, Werbungskosten in Höhe von 5461,27 € (Arbeitsmittel von 335,70 €, die Fachliteratur von 294,09 €, Reisekosten von 319,22 €, Aus-/Fortbildungskosten von 1270,00 €, Familienheimfahrten von 918,00 €, Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung von 933,00 € und die sonstigen Werbungskosten von 1391,26 €), der Gewerkschaftsbeitrag von 18,50 € und die beantragten Sonderausgaben berücksichtigt. In der Begründung wurde u.a. ausgeführt:

„Es wurde von der nachgereichten Aufstellung (den Beträgen) ausgegangen:

Die Betriebsratsumlage wurde berücksichtigt.

Das Pendlerpauschale und der Pendlereuro wurden anhand des Ergebnisses des Pendlerrechners für drei Monate berücksichtigt.

Kleidung (weiße Jeans, weiße Schuhe,), die auch im Alltag verwendet werden kann, ist keine Arbeitskleidung im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

Die Kosten für die Ausrüstungsgegenstände für den einwöchigen Alpinmedizin-Ausbildungskurs unterliegen dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 20 EStG, da keine (nahezu) ausschließliche berufliche Verwendung vorliegt.

*Familienheimfahrten (3 Monate) sind betraglich mit dem höchsten Pendlerpauschale von € 306,00 monatlich ***2***.“*

Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht die Beschwerde erhoben. In der Begründung wurde um Ergänzung der Bescheidebegründung ersucht, da die Beschwerdeführerin die Differenz

zwischen gewährten und beantragten Werbungskosten nicht nachvollziehen könne, und die Nichtanerkennung der Arbeitskleidung und der Ausrüstung für den Alpinmedizinkurs wurde gerügt. Die Bf. bringt vor, dass es richtig sei, dass sie die Arbeitskleidung auch im Alltag, also außerhalb ihrer beruflichen Tätigkeit verwenden könnte, tatsächlich wäre das aber nicht der Fall. Die Arbeitsschuhe würden verschmutzt werden und ich dürfte sie dann nicht mehr im Krankenhaus anziehen. Dasselbe gelte auch für die weißen Hosen, die Sie zwar reinigen könnte, aber sie könne ja nicht eine einzelne Hose in die Waschmaschine geben.

Die Ausrüstungsgegenstände für den Alpinmedizinkurs verwende die Beschwerdeführerin niemals privat, da sie keine bergsteigerischen Ambitionen habe. Sie habe die Ausrüstung ausschließlich für den Kurs zu Kursbeginn angeschafft. Das beweise, dass sie vorher nicht geklettert sei, sie tue das auch nicht in Zukunft, sie benötige diese Ausrüstung lediglich für die alpine Medizinausbildung. Sie habe keine Kletterausbildung und werde auch keine machen. Sie könne nur jene Mindeststandards, die im Rahmen der alpinen Medizin-Ausbildung gefordert werde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 10.06.2016 wurde aufgrund der Beschwerde der Bescheid vom 30.07.2015 geändert, die Umzugskosten, Familienheimfahrten und die doppelte Haushaltsführung nicht mehr gewährt und in der Begründung unter Verweis auf § 16 Abs. 1 EStG 1988 und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgeführt:

„Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird. Steuerliche Berücksichtigung nach § 16 Abs. 1 Z 7 leg. cit können nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden, also für solche Kleidung, die sich nicht für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung eignet.

Aufwendungen für Kleidung, die eine Ärztin bei der Berufsausübung trägt sind nur dann Werbungskosten oder Betriebsausgaben, wenn eine außerbetriebliche Verwendung der Kleidungsstücke infolge ihres rein funktionalen Charakters ausgeschlossen erscheint. Liegt die Benützung der Kleidungsstücke als normale bürgerliche Kleidung dagegen zumindest im Rahmen des Möglichen oder Üblichen, sind die diesbezüglichen Aufwendungen auf Grund des einkommensteuerrechtlichen Abzugsverbotes ebenso wenig absetzbar wie die für jede andere bürgerliche Kleidung, die überwiegend oder so gut wie ausschließlich im Beruf getragen wird. Dies gilt auch dann, wenn die Steuerpflichtige die beruflich getragene Kleidung in der Ordination bzw. am Arbeitsplatz aufbewahrt und sich bei Arbeitsbeginn und Arbeitsende umzieht.

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll der Werbungskostenabzug auf solche Berufskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung werden daher solche Kleidungsstücke zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder als Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen

der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden.

Die Ausgaben für Ausrüstungsgegenstände sind gem. § 20 EStG 1988 Aufwendungen der privaten Lebensführung. Nach der Judikatur des VwGH unterliegen diese Aufwendungen dem Aufteilungsverbot, da derartige Wirtschaftsgüter nach der Lebenserfahrung im Allgemeinen in der Privatsphäre anfallen und nicht unwesentlichen privaten Motiven dienen. Das Gleiche gilt für Aufwendungen für Sportbekleidung. Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind auch in Fällen betrieblicher/beruflicher Mitveranlassung zur Gänze nicht abzugsfähig.

Doppelte Haushaltsführung/Familienheimfahrten:

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unmittelbarer Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen der Steuerpflichtigen und deren daraus resultierenden Qualifizierung als Werbungskosten liegen nach dieser ständigen Rechtsprechung nur dann vor, wenn der Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort ihrer Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann. Der Grund, warum Aufwendungen für Familienheimfahrten dennoch als Werbungskosten berücksichtigt werden, liegt darin, dass derartige Aufwendungen solange als durch die Erwerbstätigkeit veranlasst gelten, als eine Wohnsitzverlegung nicht zugemutet werden kann.

Unter Wohnsitz bzw. Familienwohnsitz wird auch bei einer alleinstehenden Steuerpflichtigen ein eigenständiger Hausstand verstanden. Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 24.9.2007, ZI. 2006/15/0024 dazu aus, dass bei einer alleinstehenden Arbeitnehmerin mit eigenem Hausstand „für eine gewisse Übergangszeit“ (Zeitraum von sechs Monaten) Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten anerkannt werden können. Im Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2007, ZI. 2006/15/0024 wird weiters ausgeführt, dass bei Anmietung einer Wohnung am Beschäftigungsort, die die erstmalige Begründung eines eigenen Hausstandes bedeutet, es für eine alleinstehende Steuerpflichtige zumutbar ist, den weiteren Wohnsitz im Haus der Eltern aufzugeben. Selbst wenn die Steuerpflichtige ihre Tätigkeit am Beschäftigungsort beenden sollte, sei nicht zu erkennen, warum es einer alleinstehenden Steuerpflichtigen nicht möglich sein sollte (allenfalls) erneut im Haus ihrer Eltern Wohnung zu nehmen.

Ein Wohnsitz im Haus der Eltern ist unabhängig davon kein eigenständiger Hausstand.

Voraussetzung für die Anerkennung von Kosten für die doppelte Haushaltsführung ist die Begründung eines zweiten eigenständigen Hausstandes, aber nicht die Begründung des ersten bzw. einzigen eigenständigen Hausstandes am jeweiligen Beschäftigungsort. Die Aufenthalte an der Heimatadresse im Elternhaus bzw. den Verwandten sind unabhängig davon, ob dies als Besuch bei den Eltern bezeichnet wird oder als das Aufsuchen des Heimatwohnsitzes, von der

gleichen Art. Es können daher die Kosten für die doppelte Haushaltsführung nicht anerkannt werden. Da keine zwei eigenständigen Haushalte vorliegen, können auch keine Kosten für Familienheimfahrten anerkannt werden.

Zu den Umzugskosten wird festgehalten, dass ein Umzug in allen Fällen voraussetzt, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird. Ist dies nicht der Fall, kommt allenfalls eine Berücksichtigung aus dem Titel der doppelten Haushaltsführung in Betracht.

Ausgehend vom Antwortschreiben vom 27.6.2015 wurden folgende Aufwendungen anerkannt:

	beantragt	nicht anerkannt	anerkannt
KZ 719 Arbeitsmittel	534,85 €	Arbeitsschuhe 93,71 €	zusätzlich EDV-Ausrüstung 120,40 €, insgesamt daher 335,70 €
		Arbeitsschuhe 85,99 €	
		Arbeitskleidung 135,85 €	
KZ 720 Fachliteratur	294,09 €		294,09 €
KZ 721 Reisekosten	319,22 €		319,22 €
KZ 722 Aus-/Fortbildung	2089,17 €	Sport Eibl 153,97 €	1270,00 €
		Intersport 117,84 €	
		Sport Zauner 358,00 €	
		Sport Willy 124,85 €	
		giga Sport 31,33 €	
		Sport Willy 33,18 €	
KZ 724 sonstige Werbungskosten	3691,88 €	Umzugskosten 1031,52 €	zusätzlich Betriebsratsumlage (BRU) 146,96 €, daher insgesamt 359,74 €

		<i>Familienheimfahrten</i> 2447,58 €	
--	--	---	--

Die im Einkommensteuerbescheid 2014 vom 30.7.2015 berücksichtigten Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 933,-- und Familienheimfahrten in Höhe von € 918,-- bleiben aufgrund obiger Ausführungen unberücksichtigt.

Weiters wurden an Werbungskosten berücksichtigt:

Gewerkschaftsbeiträge in Höhe von € 18,50

Pendlerpauschale in Höhe von € 174,--

Pendlereuro in Höhe von € 18,51“

Daraufhin stellte die Beschwerdeführerin den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung, dass dem Finanzamt bei der Nichtabzugsfähigkeit von Berufskleidung im Wesentlichen zuzustimmen sei, da der VwGH in seinem Erkenntnis 2006/14/0036 die Abzugsfähigkeit abgelehnt habe. In diesem Erkenntnis habe der beschwerdeführende Arzt allerdings Berufskleidung in Höhe von mehr als 25.000 Schilling geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin habe € 97,71 und € 85,99 für Arbeitsschuhe als Werbungskosten beantragt, sie benötige diese Schuhe nicht nur aus hygienischen Gründen, sondern auch deshalb, weil sie nach zwei schweren Knieverletzungen mit darauffolgenden Knieoperationen nicht jeden Schuh bei der Arbeit tragen könne. Beim Arztberuf handle es sich großteils um einen stehenden und gehenden Beruf, die Dienste würden bis zu 25 Stunden dauern, ohne geeignetes Schuhwerk wäre das für die Beschwerdeführerin wegen zunehmender Schmerzen nicht aushaltbar. Die Erhaltung der Einnahmen wäre für sie nicht gewährleistet. Auch wäre eine Änderung der Rechtsprechung angezeigt, da die hygienischen Anforderungen an Ärzte (und Pflegepersonal) in den letzten Jahren gestiegen wären. Außerdem sei die außerbetriebliche Verwendung der Kleidung infolge ihres rein funktionalen Charakters auf Grund der hygienischen Anforderungen ausgeschlossen. Wer wolle schon Kleidung in seiner Freizeit tragen, die mit allen möglichen Körperflüssigkeiten (Blut, Urin, Erbrochenes, Fruchtwasser, o.ä.) in Kontakt gekommen sei? Man könne sie durchaus auch als „Schutzkleidung“, wenn schon nicht für den Träger, so doch für die Patienten betrachten. Die beantragten Hosen sind außerdem weiß, deshalb könnten sie auch als Uniform angesehen werden.

Die Ausrüstung für die Alpinmedizinausbildung habe die Beschwerdeführerin erst am Kursort erworben, was wohl eindeutig die berufliche Veranlassung verdeutliche. Die Bf. sei keine Bergsteigerin, daher liege keine - auch keine unwesentliche - private Veranlassung für den Erwerb vor. Bei der Hubschrauberrettung als Notarzt brauche sie ein Mindestmaß an Erfahrung mit Seiltechniken, die man in diesen Lehrgängen erhalte.

Nach dem vom Finanzamt zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/00 24, könnten bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand “für eine gewisse Übergangszeit“ Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als

Werbungskosten anerkannt werden. Das Finanzamt habe diese Übergangszeit als „Zeitraum von sechs Monaten“ bezeichnet. Von der Beschwerdeführerin sei die doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten für einen Zeitraum von drei Monaten und zwar vom Oktober 2014 bis Dezember 2014 beantragt worden. Für diese Übergangszeit könnten bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer mit einer Wohnung im Heimatort auch Aufwendungen für Heimfahrten Berücksichtigung finden, weil diesem Arbeitnehmer zuzubilligen sei in gewissen Zeitabständen etwa monatlich in seiner Wohnung nach dem Rechten zu sehen (vgl. VwGH vom 3. März 1992, 88/14/0081). Anderes gelte allerdings, wenn es bereits zu einer Verlegung des Familienwohnsitzes an den Arbeitsort gekommen ist (vgl. Erkenntnis 96/15/0259). In diesem Fall sei dem Beschwerdeführer die Übertragung von Eigentumsrechten am Elternhaus in Aussicht gestellt worden.

Tatsächlich werde die Beschwerdeführerin vom Oktober 2014 insgesamt zwei Jahre und neun Monate in ***2*** als Turnusärztin arbeiten, danach werde sie zurück nach ***1*** gehen und dort eine Facharztausbildung anstreben.

Die Aufgabe ihres Wohnsitzes im Elternhaus sei nicht zumutbar, weil sie durch aufwendige Bauarbeiten und hohe Einrichtungskosten ihren dortigen Wohnsitz - im Hinblick auf ihre zukünftige Tätigkeit nach der Turnusarztausbildung - begründet habe. Sie habe sämtliche Kosten selbst finanziert, ihr Vater habe lediglich mitgeholfen.

Das Finanzamt gehe davon aus, sie habe nur einen einzigen Hausstand am Beschäftigungsort, wie das Finanzamt zu dieser Auffassung gelange, bleibe unerfindlich.

Sie habe als Umzugskosten zwei Fahrten mit ihrem Pkw geltend gemacht, damit habe sie nicht den gesamten Hausstand übersiedeln können, sondern nur Kleidung, einige Geräte (Laptop, Tablet, Föhn u.ä.), Schreibtischsessel, Bettwäsche, Bücher und wenige persönliche Gegenstände, aber kein einziges Möbelstück. Falls die Umzugskosten aufgrund der fehlenden Aufgabe des Hauptwohnsitzes der Beschwerdeführerin in ***1*** nicht absetzbar wären, dann aber doch jedenfalls die doppelte Haushaltsführung sowie die Familienheimfahrten.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988](#) idgF sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ergibt sich das sogenannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Gemischt veranlasste Aufwendungen können somit nicht zum Abzug zugelassen werden (vgl. VwGH 29.1.2004, [2000/15/0009](#)).

Dieses Aufteilungsverbot gilt für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden (vgl. VwGH 5.7.2004, [99/14/0064](#)). Soweit sich daher Aufwendungen nicht "einwandfrei" trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 22.12.2004, [2002/15/0011](#)).

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 (vgl. VwGH 23.1.2002, [2001/13/0238](#), VwGH 17.6.2015, [2011/13/0048](#) und VwGH 24.11.2016, [Ro 2014/13/0045](#)).

Ausnahmen vom Aufteilungsverbot sind nach der Rechtsprechung des VwGH für außerhalb des Kernbereichs der persönlichen Lebensführung eingesetzte Wirtschaftsgüter und der Lebensführung zu machen, wenn eine Trennung zwischen der privaten und der nicht völlig untergeordneten betrieblichen/beruflichen Nutzung zB bei einer trennbaren zeitlichen Abfolge von Nutzungsanteilen, wo diese Trennung objektiv einwandfrei und nachvollziehbar ist, wird der berufliche Anteil als abzugsfähig angesehen (vgl. Jakom, EStG, § 20, Rz. 14).

Darüber hinaus, soweit dies nicht der Fall ist, aber der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche/berufliche Veranlassung erbringen kann (vgl. VwGH 24.4.2014, [2011/15/0187](#) und VwGH 7.9.1993, [90/14/0195](#)).

Wenn sich die beruflichen Nutzungsanteile der geltend gemachten Aufwendungen nicht klar quantifizieren lassen, ist die Behörde auch grundsätzlich nicht zu einer Schätzung von Anteilen verpflichtet (VwGH 24.2.11, [2007/15/0042](#) zum Privat-PC eines Beamten).

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.07, [2006/14/0020](#)). Sie müssen nicht schon deshalb zum Abzug zugelassen werden, weil sie auf Grund gesetzlicher Vorschriften geleistet werden (VwGH 18.12.13, [2011/13/0119](#)).

Die Behörde darf Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahe legen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet „das verlässliche Indiz“ der beruflichen Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit

förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus (VwGH 18.12.2013, [2011/13/0119](#)).

Aufwendungen für Sportgeräte betreffen grundsätzlich die private Lebensführung und sind daher nicht abzugsfähig (s VwGH 24.6.99, [94/15/0196](#), zum Mountainbike eines Turnlehrers; VwGH 19.3.08, [2008/15/0074](#) zur Snowboardausrüstung einer AHS-Lehrerin). Ein diesem Grundsatz allenfalls entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Steuerpflichtigen zu erbringen, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 19.3.08, [2008/15/0074](#)). Nach LStR 386 kommt eine (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung nur bei Berufssportlern oder bei Trainern in Betracht, und zwar hinsichtlich jener Sportgeräte, die diesen unmittelbar zur Ausübung ihres Sportes bzw. ihrer Trainertätigkeit dienen (zB Schi des Schirennläufers, Fahrrad eines Radrennfahrers, Sprungschi eines Schisprungtrainers), (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz 56).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um sogenannte 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 (s VwGH 27.1.11, [2010/15/0197](#)). Dies gilt auch für solche Fälle, in denen Aufwendungen auf Grund gesetzlicher Kleidungs Vorschriften, zB für Richter erwachsen. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden (VwGH 29.6.95, [93/15/0104](#)).

Mit der Begrenzung auf typische Berufskleidung soll erreicht werden, dass sie im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung von vornherein ausscheidet. Zur typischen Berufskleidung sind daher solche Kleidungsstücke zu rechnen, die berufstypisch die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform (etwa auch von Kapitänen, Flugbegleitern und Portieren) erfüllen und deshalb bei einer Verwendung iRd Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden (s VwGH 23.4.02, [98/14/0219](#)).

Werbungskosten sind grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen (VwGH 25.11.1986, [86/14/0065](#)). Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen (bei nichtselbständigen Einkünften insbesondere im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nach § 41 EStG) aber über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß §§ 138, 161 BAO nach Art und Umfang nachweisen oder wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl. VwGH 17.12.1996, [92/14/0176](#)).

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 28.5.2008, [2006/15/0125](#)).

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 (zB VwGH 23.9.2010, [2010/15/0078](#); VwGH 28.10.2010, [2006/15/0301](#); VwGH 26.5.2011, [2011/16/0011](#); VwGH 20.7.2011, [2009/17/0132](#), vgl. auch Ritz, BAO Kommentar⁵, § 167 Rz 8).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten beantragten Arbeitsschuhe, Arbeitskleidung, Kletterausrüstung sowie Umzugskosten, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten steuerlich berücksichtigt werden können.

1) Arbeitsschuhe, Arbeitskleidung, Kletterausrüstung:

Lt. den von der Bf. vorgelegten Belegen handelt es sich bei den Arbeitsschuhen um Schuhe aus einem Sportgeschäft („Da. Fashion Running“, „Da. Lifestyle halb“) und bei der Arbeitskleidung um drei weiße Jeans („Jeans Straight leg-white“, „Jeans Slim Fit-white“). Auch wenn die offensichtlich „bürgerliche“ Kleidung aus hygienischen Gründen ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird, kann sie nach der Rechtsprechung des VwGH nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, da es sich nicht um typische Berufskleidung handelt. Der Nichtabzugsfähigkeit der Berufskleidung hat die Beschwerdeführerin im Wesentlichen schon zugestimmt. In welcher Höhe die Ausgaben getätigt werden, kann unberücksichtigt bleiben, wenn von vornherein die Voraussetzungen für die Absetzbarkeit nicht gegeben sind. Selbst wenn Ärzte typischerweise weiß gekleidet sind, haben Sportschuhe und weiße Jeans nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes weder die Funktion einer Schutzkleidung noch Uniformcharakter.

Auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Schuhe seien aus gesundheitlichen Gründen angeschafft worden, kann nicht dazu führen, dass diese als Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt berücksichtigt werden, da keine ärztliche Verordnung vorgelegt wurde.

Bei den geltend gemachten Aus-/Fortbildungskosten für den Alpinmedizinkurs findet man neben der Kursgebühr, die vom Finanzamt gewährt wurde, auf den vorgelegten Belegen nicht nur ein Klettersteigset, Karabiner und anderes Kletterzubehör, sondern auch eine Softshell-Damenjacke, eine Goretex-Jacke, eine Kletterhose, eine weitere Hose, Gamaschen, eine Fleecejacke, Kletterhandschuhe, Wanderstöcke, eine Stirnlampe und eine Trinkflasche.

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.07, [2006/14/0020](#)).

Aufwendungen für Sportgeräte betreffen grundsätzlich die private Lebensführung und sind daher nicht abzugsfähig. Von der Beschwerdeführerin konnte kein Nachweis für eine (beinahe) gänzliche berufliche Veranlassung der vom Finanzamt nicht anerkannten Kletterausrüstung, etc. erbracht werden. Dass die Bf. als Turnusärztin ohne jegliches Interesse am Alpinsport eine Alpinmedizinausbildung absolviert, kann aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht nachvollzogen werden und erscheint auch nicht glaubwürdig. Dasselbe gilt selbstverständlich auch für die Sportkleidung, Wanderstöcke, Trinkflasche, etc..

2) Umzugskosten, Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten:

Ein „Umzug“ setzt voraus, dass der bisherige Wohnsitz aufgegeben wird (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz 56). Nach den Daten im Zentralen Melderegister und dem Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde im hier zu beurteilenden Jahr 2014 der Hauptwohnsitz in ***1*** beibehalten. Somit können Umzugskosten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Zu prüfen ist, ob allenfalls Kosten aus dem Titel der „doppelte Haushaltsführung“ berücksichtigt werden können.

Von einer doppelten Haushaltsführung wird gesprochen, wenn aus beruflichen Gründen zwei Wohnsitze geführt werden, und zwar einer am Familienwohnsort (Familienwohnsitz) und einer am Beschäftigungsort (Berufswohnsitz).

Als Familienwohnsitz gilt jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten oder ein lediger Steuerpflichtige mit seinem in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Partner (auch ohne Kind iSd § 106 Abs. 1) einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Personen bildet. Auch ein allein stehender Steuerpflichtiger kann einen „Familienwohnsitz“ haben. Dies ist jener Ort, an dem er seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Eltern, Freunde) hat. Begründet ein allein stehender Steuerpflichtige am Beschäftigungsort einen Wohnsitz, ist besonders zu prüfen, ob nicht entweder von einer erstmaligen Hausstandsgründung oder von einer Wohnsitzverlegung auszugehen ist (LStR 343a). Ein Zimmer bei den Eltern ist nicht als Haushalt anzusehen (UFS 4.12.08, [RV/0662-L/07](#)).

Ab 2014 definiert § 4 PendlerVO (BGBl II 276/2013) den Begriff des Familienwohnsitzes. Demzufolge liegt ein Familienwohnsitz dort, wo ein Steuerpflichtiger seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand hat. Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft

besteht, mitbewohnt. Die Definition entspricht somit im Wesentlichen den von der Verwaltungspraxis und der Judikatur entwickelten Kriterien (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 16, Rz 56).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde die Gründe zu nennen, aus denen er die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung als unzumutbar ansieht. Die Abgabenbehörde ist in einem solchen Fall nicht verhalten, nach dem Vorliegen auch noch anderer als der vom Steuerpflichtigen angegebenen Gründe für die behauptete Unzumutbarkeit zu suchen (VwGH 27.2.08, [2005/13/0037](#) mwN).

Vor der Übersiedlung aus beruflichen Gründen nach ***2*** lebte die nach ihren Angaben alleinstehende Beschwerdeführerin im Elternhaus mit ihrer Familie in ***1***. Dort war sie lt. Abfrage im Zentralen Melderegister ab ihrer Geburt bis 02.12.2015 mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet, ab 16.10.2014 war sie auch in ***2*** mit Nebenwohnsitz gemeldet. Das Elternhaus steht im Streitjahr lt. Abfrage in der Finanzdatenbank im Miteigentum der Eltern der Beschwerdeführerin. Dass die Beschwerdeführerin im Elternhaus in ***1*** einen eigenen Haushalt führte, hat sie nicht einmal behauptet. Daraus ist zu schließen, dass sie in ***2*** ihren ersten Hausstand gründete. Somit liegt hier keine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor.

Die Zuerkennung von Aufwendungen für ein möbliertes Zimmer am Beschäftigungsort als Werbungskosten bei einem alleinstehenden Arbeitnehmer "für eine gewisse Übergangszeit" ist nur dann möglich, wenn er bereits einen eigenen Hausstand hatte.

Selbst wenn die Beschwerdeführerin aufwendige Bauarbeiten im Elternhaus (mit)finanziert hat und sie plante nach ihrer Turnusausbildung in ***2*** wieder nach ***1*** zurückzukehren, liegen die oben genannten Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung nicht vor.

Familienheimfahrten sind die Fahrten zwischen Berufs- und Familienwohnsitz, also zwischen zwei Wohnungen. Es liegt sohin ein Sachverhalt vor, der grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen wäre. Steuerlich absetzbar werden diese Kosten daher nur dann, wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen, und nur insoweit, als den Steuerpflichtigen ein Mehraufwand trifft und die durch [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988](#) gesetzte Begrenzung mit dem höchsten Pendlerpauschale nicht überschritten wird. Voraussetzung ist, dass der alleinstehende Steuerpflichtige an diesem Heimatort über eine Wohnung verfügt; der Besuch der Eltern ist nicht als Familienheimfahrt zu werten (vgl. Lenneis in Jakom, EStG 2020, § 16, Rz 56).

Im Übrigen wird auch auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung hingewiesen.

Ausgehend von der Rechtsprechung des VwGH erweist sich auf Grund des vorliegenden Sachverhalts die teilweise Nichtanerkennung von Werbungskosten durch das Finanzamt als nicht rechtswidrig.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur) bzw. der als erwiesen anzunehmende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung festgestellt wurde, ist gegen dieses Erkenntnis eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 10. Februar 2021