

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hallas & Partner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Praterstraße 38, 1020 Wien, über die Beschwerde vom 9. Oktober 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (jetzt Finanzamt Österreich) vom 8. September 2017 betreffend Einkommensteuer 2015, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im beschwerdegegenständlichen Jahr Fachärztin für Physikalische Medizin und Rehabilitation, für Geriatrie und für Allgemeinmedizin.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 beantragte sie im Rahmen ihrer Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit als Konsiliarärztin in den Krankenanstalten ***1*** und ***2*** folgende Werbungskosten:

Arbeitsmittel (bei Anschaffungen über 400 Euro nur AfA) - (Kennzahl 719): 1.552,92

Gewerkschaftsbeiträge: 75.-

Fachliteratur (keine allgemein bildenden Werke wie Lexika, Nachschlagewerke, Zeitungen etc.)
- (Kennzahl 720): 286,29

Reisekosten (ohne Fahrtkosten zwischen Wohnung/Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) -
(Kennzahl 721): 1.064,08

Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten - (Kennzahl 722): 765,40

Sonstige Werbungskosten, die nicht unter die Kennzahlen 719, 720, 721, 722, 300 und 723
fallen (z.B. Betriebsratsumlage) - (Kennzahl 724): 98,24.

Lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung gliedern sich die geltend gemachten
Werbungskosten in folgende Einzelpositionen:

Gewerkschaftsbeiträge.....	75,00
Arbeitsmittel, KZ 717	
Schwa-Medico GmbH - Tenstem Eco	31,00
Pagro - Büromaterial	8,45
Div. Salben und Gele.....	128,98
Ikea - div. Material.....	89,37
Boesner - Stifte und Etais.....	197,41
Boesner - Laptoptasche.....	45,90
Nova Drogerie - Div. Medikamente.....	107,78
Ikea - Behälter	49,95
Bständig - Kamm und Bürste.....	38,25
Abschreibung Sqoom Oos. Gerät Med Silv M1.....	68,50
Abschreibung Laser- und Ultraschallgerät	468,00
Abschreibung Akkupunktur/Triggerpunkt Laseraufsätze.....	133,33
Abschreibung TQ Solo Trigger Probes.....	186,00,
gesamt somit €	1.552,92.

Fachliteratur, KZ 720

Thalia, div. Bücher.....55,30

Thalia, div. Bücher.....90,29

Thalia, Heilströmen.....20,20

Thalia, div. Bücher.....120,50

Ges.: 286,29

Reisekosten, KZ 721

Km-Geld Pöchlarn.....282,24

Km-Geld Baden.....31,84

Garagierungskosten für Fahrten zwischen Krankenhäusern.....750,00

Ges.: 1.064,08 €

Fortbildung, KZ 722.....765,40

Sonstige Werbungskosten, KZ 724,

Haftpflicht Versicherung.....98,24

Im Bescheid vom 8.9.2017 wurden von den daher insgesamt geltend gemachten Werbungskosten i.H. von 3.766,93 (ohne Gewerkschaftsbeiträgen i.H. von € 75.-) € 2.741,92 und sonstige Werbungskosten (Gewerkschaftsbeiträge) i.H. von € 75.- anerkannt.

Als Begründung wurde folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 kommen Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 in Betracht. Allerdings kommt es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit. Tagesgelder stehen daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zu.

Betreffend Arbeitsmittel:

Ausgaben für Salben, Medikamente und div. Toilettartikel stellen Kosten der privaten Lebensführung dar.

In der Beschwerde vom 9.10.2017 wurde hinsichtlich einzelner nicht anerkannter Werbungskosten (die in der Begründung des bekämpften Bescheides nicht gesondert angeführt worden waren) folgendes ausgeführt:

„Garagierungskosten für Fahrten zwischen Krankenhäusern in Höhe von € 750,00“:

Gem. § 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG sind Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag, allenfalls durch das Pendlerpauschale und den Pendlereuro abgegolten. Im konkreten Fall betreffen die geltend gemachten Werbungskosten Ausgaben iZm Fahrten zwischen Krankenhäusern, also Fahrten von einer zur anderen Arbeitsstätte, und nicht Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrtkosten sind nicht durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw das Pendlerpauschale abgegolten (vgl VwGH 10.4.97, 94/15/0212 zitiert in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock, Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, § 16 Tz 44). Es liegen sonstige Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit vor, die in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl E 8.10.1998, 97/15/0073 zitiert in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 17. Lieferung, § 16 Tz 220).“

Die Bf. sei Konsiliarärztin in der ***3*** und in ***4*** und müsse ständig zwischen beiden Krankenhäusern hin- und herpendeln. Der Umstand, dass sich der Dienstgeber erwarte, dass der Weg in der kürzestmöglichen Zeit zurückgelegt werde und die Parkraumbewirtschaftung in den betroffenen Bezirken, erfordern die Anmietung einer Garage

an beiden Arbeitsstellen.

Sie erhalte keinen Kostenersatz nach § 26 Z 4 EStG. Es könnten somit die Aufwendungen iZm Fahrten zwischen Arbeitsstätten als Werbungskosten geltend gemacht werden (vgl Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 17. Lieferung, § 16 Tz 220). In diesem Fall handle es sich um Garagierungskosten in Höhe von € 750,00.

Die Anmietung einer Garage sei unbedingt für ihre nichtselbständige Tätigkeit als Ärztin erforderlich und die betroffenen Aufwendungen seien für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen unvermeidlich (vgl VwGH 4.11.90, 89/13/0042).

„Ausgaben für diverse Arbeitsmittel in Höhe von € 275,01“:

Unter dem Begriff „Arbeitsmittel“ seien auch sämtliche Hilfsmittel zu verstehen, „die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber ersetzt werden (vgl. Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock, Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, § 16 TZ 33). Laut Ansicht der Bf. seien neben diversen Arbeitsgeräten auch bestimmte Hilfsmittel, wie zB Kamm und Bürste, Medikamente, Salben und Gele, unbedingt für ihre berufliche Tätigkeit als Ärztin erforderlich. Die Salben und Gele seien Bestandteil schmerzlindernder Massagen und die betroffenen Medikamente bzw. Nahrungsergänzungsmittel dienten als Phytotherapeutika der Schmerzlinderung. Kamm und Bürste seien mit einem speziellen Griff für Schulterverletzungen ausgestattet und dienten zur Demonstration und zum Üben für das ergonomische Handling bei Schulterverletzungen. Die o.a. Aufwendungen seien für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen unvermeidlich (vgl. VwGH 14.11.90, 89/13/0042).

Die Bf. beantragte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevereinscheidung vom 8.1.2018 als unbegründet abgewiesen.

Zu den einzelnen nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen führte die belangte Behörde folgendes aus:

Ad Garagierungskosten:

Die Garagierungskosten stünden in keinem Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung, sondern dienten der Bequemlichkeit. Auch liege kein Fall eines raschen Reagierens in Notfällen, wie etwa bei Einsatzfahrzeugen, vor.

Da es sich bei den Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten jedoch um beruflich bedingte Fahrten handle, könnten die Kosten mit dem amtlichen Kilometergeld berücksichtigt werden. Die Bf. sei aufgefordert worden, die Anzahl der Fahrten durch Vorlage des Dienstplanes und eines allfällig geführten Fahrtenbuches nachzuweisen. Dieser Nachweis sei nicht erbracht worden. Es sei lediglich eine Aufstellung vorgelegt worden, wonach die Bf. ein Mal pro Woche fix neben der Hauptarbeitsstätte im ***1*** in ***4*** tätig sei und zusätzlich ein-zweimal pro Woche zwischen den Arbeitsstätten pendle. Die unbestritten angefallenen Fahrtkosten seien daher mangels Nachweises höherer Aufwendungen als durch das vom Arbeitgeber ausbezahlte amtliche Kilometergeld abgegolten anzusehen.

Hinsichtlich der nicht anerkannten Aufwendungen für Arbeitsmittel führte die belangte Behörde aus:

„In den Jahren 2012 bis 2015 wurden mehrere Arbeitsgeräte, wie zum Beispiel ein Ultraschallgerät angeschafft, die laut Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter zur Dienstverrichtung im Krankenhaus notwendig wären.

Eine daraufhin angeforderte Bestätigung des Arbeitgebers, dass die zur Dienstverrichtung am Arbeitsplatz notwendigen Arbeitsgeräte ohne Kostenersatz vom Arzt selbst angeschafft werden müssen, wurde nicht vorgelegt.

Stattdessen wird im Mail vom 21.11.2017 vom steuerlichen Vertreter behauptet, dass die Pflichtige als Ärztin einer gesetzlichen Weiterbildungspflicht unterliege, und aufgrund dieser Verpflichtung das Erfordernis bestehe, bestimmte Geräte anzuschaffen, um den Umgang mit diesen Geräten zu erlernen bzw. zu üben.

Folgende Geräte wurden angeschafft:

*Sqoom Cos. Gerät Med silva: Laut Internet handelt es sich dabei um ein AntiAging-Gerät
Ultraschallgerät Sonostat 133: Laut Rechnung der günstige Einstieg in die Ultraschalltherapie.
Laut Benutzerhandbuch handelt es sich um ein einfach zu handhabendes Gerät zur täglichen Behandlung von entzündlichen Erkrankungen des Bewegungsapparates*

TQ Solo Lasergerät + verschiedene Aufsätze: Laut Internetrecherche „zur Behandlung von Entzündungen und Überbelastung von Gelenken“, „the perfect laser for personal home use“

Da all diese Geräte laut Beschreibung sehr einfach zu bedienen sind und eher zur häuslichen Verwendung geeignet sind, ist die vom Steuerberater angeführte Begründung, nämlich, dass die Geräte deshalb angeschafft wurden, um darauf vor der Anwendung am Patienten im Krankenhaus zu üben, nicht glaubhaft.

Da die Steuerpflichtige laut telefonischer Auskunft des steuerlichen Vertreters Probleme mit der Schulter hat und in der Folge auch operiert wurde, scheint die Anschaffung der Geräte zur Behandlung der eigenen Beschwerden zu Hause eher glaubwürdig. Zumal die Bewegungseinschränkung durch die eigene Schulteroperation, entgegen der Behauptung in der Beschwerde, laut telefonischer Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter auch als Begründung für die Absetzung diverser Cremes, Salben, Bürsten und Kämme als Werbungskosten angeführt wurde.

Die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für oben angeführte Geräte iHv insgesamt

€ 855,83 kann daher nicht berücksichtigt werden

Cremes, Salben, Bürsten, Kämme i.H. von 275,01

Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, sowie Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung dürfen gemäß § 20 EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Bei den von der Steuerpflichtigen in Abzug gebrachten Aufwendungen für diverse Cremes und Salben, Nahrungsergänzungsmittel, wie auch für Kamm und Bürste handelt es sich um Aufwendungen, die stets auch die allgemeine Lebensführung betreffen und deshalb nicht als Werbungskosten abgezogen werden können.“

Im Vorlageantrag vom 15.2.2018 führte die Bf folgendes aus:

„Zur Begründung verweisen wir zunächst auf unsere ausführlichen Darlegungen in der Beschwerde, die wir unverändert aufrecht halten.

Weiters verweisen wir auf die Begründung der Beschwerdeentscheidung vom 8.1.2018.

Dieser ist zu entnehmen, dass es nicht glaubhaft sei, dass die angeschafften Arbeitsgeräte angeschafft wurden, „ um darauf vor der Anwendung am Patienten im Krankenhaus zu üben“.

Nach der Bescheidbegründung erscheint „die Anschaffung der Geräte zur Behandlung der eigenen Beschwerden zu Hause eher glaubwürdig“. Wie bereits in einem Mail vom

21. November 2017 ausgeführt, unterliegt unsere Mandantin als Ärztin einer gesetzlichen Weiterbildungspflicht. Aufgrund dieser gesetzlichen Weiterbildungspflicht besteht die

Erfordernis diverse Geräte anzuschaffen, um den Umgang mit diesen Geräten zu erlernen bzw

zu üben. Die besagten Arbeitsgeräte werden nicht, wie in der Bescheidbegründung angenommen, für die „ Behandlung der eigenen Beschwerden “ verwendet. Richtig ist, dass

unsere Mandantin aufgrund eines Unfalls mit einer darauffolgenden Operation unter

Schulterbeschwerden leidet. Die Anschaffung der Arbeitsgeräte steht jedoch in keinerlei

Zusammenhang mit diesen Beschwerden und die Geräte werden auch nicht zur Behandlung

dieser verwendet, sondern dienen ausschließlich Weiterbildungszwecken. Des Weiteren wird in der Bescheidbegründung vom 8.1.2018 einerseits festgehalten, dass die Garagierungskosten „

nicht unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit“ dienen und „in keinem unmittelbaren, ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen, sondern wesentlich nur der Bequemlichkeit dienen“.

Andererseits wird eingestanden, dass „es sich jedoch bei den Fahrten zwischen zwei

Arbeitsstätten unstrittig um beruflich bedingte Fahrten handelt“ und der Ansatz des amtlichen Kilometergeldes zulässig sei. Sonstige Fahrtkosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind jedoch vorrangig in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen (siehe E 8.10.1998, 97/15/0073, zitiert in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, 17. Lieferung § 16 Tz 220).

Im vorliegenden Fall wurden daher Werbungskosten in Form von tatsächlichen Kosten (Garagierungskosten iHv EUR 750,00) geltend gemacht. Nicht berücksichtigt wurden

Ausgaben für Treibstoff und Ähnliches. Nach Rücksprache mit der zuständigen

Sachbearbeiterin übermittelten wir mit Mail vom 21.11.2017 als Alternative zu

den tatsächlichen Kosten eine Berechnung des Kilometergeldes für die Fahrten zwischen den

beiden Arbeitsstätten. Bei der Berechnung des Kilometergeldes iHv EUR 939,54 hielten wir

uns an die LStR 2002 und setzten ein Kilometergeld nur für jene Strecke an, „die die Strecke

Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt“ (siehe LStR 2002, Tz 294). Unstrittig ist,

dass unsere Mandantin mit Ausgaben im Zusammenhang mit Fahrten zwischen den beiden

Arbeitsstätten belastet ist. Ein Fahrtenbuch wird von unserer Mandantin jedoch nicht geführt.

Angemerkt sei noch, dass die Anmietung einer kostspieligen Garage der Vorgangsweise eines

jeden rational denkenden Menschen widersprechen würde, sofern die Garage nur einmal

wöchentlich (wie in der Bescheidebegründung angenommen) genutzt wird und die Bezahlung

von Parkscheinen wesentlich günstiger wäre. Kritisiert werden ferner die uE verfehlten

Verweise auf Judikatur und Literatur, da sich die zitierten Quellen allesamt auf Fahrten

zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beziehen und nicht, wie im vorliegenden Fall, auf

Fahrten zwischen zwei Arbeitsstätten.

Im Zusammenhang mit den als Werbungskosten geltend gemachten Arbeitsmitteln verweisen

wir wiederum auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 9.10.2017, wonach bestimmte

Hilfsmittel, wie zB Kamm und Bürste, Medikamente, Salben und Gele, unbedingt für die berufliche Tätigkeit unserer Mandantin erforderlich sind. Wie bereits erwähnt, leidet

unsere Mandantin unter Schulterbeschwerden. Die Salben und Gele sind Bestandteil

schmerzlindernder Massagen und die Medikamente dienen als Phytotherapeutika der Schmerzlinderung. Kamm und Bürste sind mit einem speziellen Griff für Schulterverletzungen ausgestattet. Aufgrund der Einschränkungen und Schmerzen im Schulterbereich könnte unsere Mandantin ohne diese Arbeitsmittel ihrer Tätigkeit als Ärztin nicht nachkommen. Die Aufwendungen sind daher für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen unvermeidlich.“

Die belangte Behörde richtete am 10.11.2017 folgende Fragen per E-Mail an die steuerliche Vertretung der Bf.:

„Wie bereits am Telefon mitgeteilt, stellen Kosten für eine Garage am Arbeitsplatz keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG dar, da sie in keinem unmittelbaren, ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen und somit nicht unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einkünfte dienen, sondern wesentlich nur der Bequemlichkeit dienen.

Auch die Notwendigkeit, im Notfall rasch agieren zu müssen, rechtfertigt für sich noch keine Werbungskosten – dies ist nur bei vergleichbaren Aktionen wie bei Einsatzfahrzeugen der Rettung und Feuerwehr zulässig, nicht aber bei dem privaten PKW eines Arztes. (Doralt EStG Kommentar Teil I bis III 3. Auflage, §16 Tz 220). Und dabei macht es keinen Unterschied, ob jemand vom Wohnort zum Arbeitsplatz fährt oder von Arbeitsplatz zu Arbeitsplatz.

Wie Sie in der Beschwerde richtig behaupten, handelt es sich bei den Fahrten zwischen den Krankenhäusern um beruflich bedingte Fahrten und können daher die Kosten durch Berücksichtigung des Kilometergeldes berücksichtigt werden.

Sie werden daher ersucht, eine Aufstellung der Fahrten zwischen den Krankenhäusern (OHNE Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte und Arbeitsstätte-Wohnung) unter Vorlage des Dienstplanes und eines eventuell geführten Fahrtenbuches, vorzulegen.

Hinsichtlich der 2012 bis 2015 beruflich angeschafften Wirtschaftsgüter wird um Nachreichung einer Bestätigung des Dienstgebers ersucht, dass es notwendig ist, dass diese zur Dienstverrichtung notwendigen Geräte ohne Kostenersatz privat angeschafft werden müssen.“ Dazu wurde per E-Mail vom 22.11.2017 folgendes ausgeführt:

„Alternativ zu den tatsächlichen Kosten (Garagierungskosten iHv € 750,00) haben wir nun ein Kilometergeld für die Fahrten zwischen den zwei Arbeitsstätten berechnet, wobei das Kilometergeld nur für jene Strecke angesetzt wurde, „die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt“. Die Hauptarbeitsstätte ist jene, an der der

Arbeitnehmer „im Durchschnitt am häufigsten tätig wird“, in diesem Fall ist das das „***1***“ (siehe LStR 2002, Tz 294).

Unsere Berechnung ergibt ein Kilometergeld iHv € 939,54 (Aufstellung im Anhang). Wir haben in der Erklärung die tatsächlichen Kosten (in Form der Garagenkosten) geltend gemacht. Die nunmehr beigelegte Berechnung dokumentiert, dass unsere Mandantin mit Werbungskosten belastet ist, da sie nur einen geringfügigen Teil der tatsächlich aufgewendeten Kilometer vom Dienstgeber ersetzt bekommt. Dies war -laut Auskunft unserer Mandantin -in früheren Jahren noch anders, als der KAV bzw das Magistrat noch deutlich höhere Km-Gelder zur Auszahlung

gebracht hat. Am Sachverhalt an sich und den für die Dienstaussübung unumgänglich erforderlichen Fahrten zwischen den Krankenhäusern hat sich für unsere Mandantin nichts geändert. Unseres Erachtens sind im Einklang mit der einschlägigen Literatur –wie bereits in der Beschwerde ausgeführt- die Garagierungskosten Teil der Fahrtkosten und somit als Werbungskosten abzugsfähig, alternativ können auch die km-Gelder in Ansatz gebracht werden.

Unsere Klientin unterliegt als Ärztin einer gesetzlichen Weiterbildungspflicht. Aufgrund dieser gesetzlichen Verpflichtung besteht auch das Erfordernis bestimmte Geräte anzuschaffen, um den Umgang mit diesen Geräten zu erlernen bzw zu üben. Unsere Mandantin kann nicht an Patienten „üben“. Zu diesen Geräten gehören ua die als Werbungskosten geltend gemachten Laser- und Ultraschallgeräte samt Zubehör sowie das Akkupunkturgerät und die

dazugehörigen Aufsätze. Im Übrigen ist kein anderer Grund als ein rein beruflicher erkennbar, warum derartige Anschaffungen von unserer Mandantin getätigt wurden.

Wir beantragen hiermit die in den Werbungskosten enthaltenen Arbeitsmittel erklärungsgemäß und sowie die Garagierungskosten idH von € 750,00 bzw alternativ ein Kilometergeld iHv € 939,54 für die Fahrten zwischen den Arbeitsstätten zu berücksichtigen.“

Die Ermittlung der tatsächlichen Fahrtkosten erfolgte von der Bf. in folgender Weise:

1110 Wien, ***5*** 29/59/7..... Wohnstätte

14, ***2*** 1..... SMZ ***2***

10, ***6*** ***1***

Entfernungssockel (Wohnung - ***1*** - Wohnung)..... 27,8 km

139,0 km..... pro Woche (5x)

6.394,0 km..... pro Jahr (46 Wochen)

Gefahrene Kilometer (pro Woche):

Mo-Do: Wohnung - ***1*** – Wohnung.....111,2 km

Fr: Wohnung – ***2*** – Wohnung.....32,2 km

zusätzlich ein- bis zweimal pro Woche

1 – ***2*** - ***1***65,1 km.

pro Woche: 208,5 km

Gefahrene Kilometer: pro Jahr (46 Wochen): 9.591,0 km

Abzgl. Entfernungssockel: 394,0 km

nicht abpauschalierte Kilometer: 3.197 km

Kilometergeld (€ 0,42 pro km): 1.342,74 €

abzgl ausbezahltes Kilometergeld lt Lohnzettel: -403,2 €

Tatsächliche Kosten: 939,54 €

Garage am Standort ***2***: Monatsmiete iHv € 62,50 12 mal: 750,00.

Das Bundesfinanzgericht richtete per E-Mails vom 20.1.und 25.1.2022 folgende Fragen an die Bf:

- In welchem Fachgebiet ist bzw. war Frau ***7*** im Jahr 2015 tätig?
- Diverse angeschaffte Geräte werden als Weiterbildungsmaßnahme bezeichnet, da sie angeschafft wurden, um an ihnen zu Hause zu „üben“, bevor die Anwendung am Patienten erfolgt. Es handelt sich dabei um (siehe die Beschwerdevorentscheidung vom 6.1.2018): Sqoom Cos. Gerät Med silva, Ultraschallgerät Sonostat 133, TQ Solo Lasergerät. Sie werden ersucht eine Nachweis in Form einer Bestätigung des Diensthebers dafür zu erbringen, dass diese Geräte oder Geräte dieses Typs im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit von Frau Dr. ***9*** im Spital verwendet werden.
- Weiters werden Sie ersucht, eine detaillierte Aufstellung vorzulegen, welche Werbungskosten in welcher Höhe beantragt wurden
- Wie wurden die Entfernungen in km ermittelt?
- Es möge an Hand des Dienstplanes nachgewiesen oder sonst glaubhaft gemacht werden, dass bzw. wie oft Fr. ***7*** von der Arbeitsstelle ***1*** zur Arbeitsstelle

Baumgartnerhöhe und wieder zurück gefahren ist. Die Angabe „ein-zweimal pro Woche“ in Ihrem Berechnungsblatt genügt nicht.

- Zu Ihrer Berechnung ist grundsätzlich folgendes auszuführen: Für den Wochentag Freitag geben Sie die Strecke Wohnung-***2***-Wohnung-an. Die Strecke ***1***-***2***-***1*** kann daher nur zwischen Montag und Donnerstag absolviert worden sein. Bei der Berechnung der nicht abpauschalierten Kilometer kann daher die Strecke Wohnung-***2***-Wohnung nicht miteinbezogen werden. Diese Strecke ist als Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Es müsste eine tageweise Umrechnung erfolgen. In Anlehnung an die LSTRI würde sich daher die Gesamtzahl der pro Tag gefahrenen Kilometer aus der Summe Wohnung-***1***-***1***-***4***-***1***-***1***- Wohnung ergeben. Davon müsste die Strecke Wohnung-***1***-Wohnung abgezogen werden, sodass sich daraus die Anzahl der nicht abpauschalierten Kilometer ergibt.

Innerhalb verlängerter Frist erfolgte per E-Mail vom 27.4.2022 folgende Beantwortung durch die steuerliche Vertretung:

- *Unsere Mandantin ist FÄ für Physikalische Medizin und Rehabilitation, FÄ Geriatrie und FÄ Allgemeine Medizin (FÄ = Fachärztin), Ihr die Facharztausbildung zur Geriatrie von Ihrem Dienstgeber vorgeschrieben wurde.*

- *Da die Mandantin seit fast 3 Jahren im Krankenstand bzw. Berufsunfähigkeitspension sei, könne eine Bestätigung bezügl. beruflicher Verwendung der erwähnten Geräte für 2016 nicht mehr vorlegen.....“ Unsere Mandantin wüsste nicht einmal, welche Stelle/Person für die Ausstellung einer solchen Bestätigung mittlerweile zuständig wäre. Im Übrigen wurde dieses Gerät nicht im Spital von unserer Mandantin verwendet. Wie bereits ausgeführt, unterliegt unsere Mandantin als Ärztin einer gesetzlichen Weiterbildungspflicht. Aufgrund dieser gesetzlichen Verpflichtung besteht auch die Erfordernis bestimmte Geräte anzuschaffen, um den Umgang mit diesen Geräten zu erlernen bzw. zu üben, speziell für das Fach Physikalische Medizin und Rehabilitation. Unsere Mandantin kann nicht an Patienten „üben“. Zu diesen Geräten gehören ua die als Werbungskosten geltend gemachten Laser- und Ultraschallgeräte samt Zubehör sowie das Akkupunkturgerät und die dazugehörigen Aufsätze. Wir haben bereits gegenüber der Abgabenbehörde ausgeführt, dass die Anschaffung rein berufliche Gründe hatte“.*

- *Während der beruflichen Tätigkeiten unserer Mandantin wurden von ihr in den Spitälern natürlich Ultraschallgeräte verwendet. Die hier steuerlich geltend gemachten Geräte wurden ua auch von ihr angeschafft, um neue Technologien auszutesten bzw – wie bereits erwähnt – ihrer Weiterbildungsverpflichtung nachzukommen.*

- *Die Entfernung in km sei an Hand der tatsächlich gefahrenen Wegstrecke ermittelt worden.*

- *Da die Mandantin seit fast 3 Jahren im Krankenstand bzw. Berufsunfähigkeitspension sei, könne keine Bestätigung an Hand des Dienstplanes bezügl. Anzahl der Fahrten zwischen ***1*** und ***2*** für 2015 nicht vorgelegt werden.....“ Unsere Mandantin wüsste nicht einmal, welche Stelle/Person für die Ausstellung einer solchen Bestätigung mittlerweile zuständig wäre. Ergänzend weisen wir darauf, dass der Dienstgeber teilweise steuerfrei Kilometergelder für die Fahrten zwischen den Spitälern ausbezahlt hat, allerdings eben – aufgrund der Sparmaßnahmen der Stadt Wien – eben nur einen Teil der tatsächlich zurückgelegten Kilometer. Mittlerweile wurde ein derartiger Ersatz gänzlich eingestellt.“*
- *Auch eine Abänderung der Berechnung (zB Erhöhung des Entfernungssockels bzw Ausklammerung des Freitags) führt zu Fahrtkosten, die über dem Betrag von € 750,00 liegen.*

Per E-Mail vom 25.5.2022 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bf. diverse Originalbelege (IKEA, Thalia, Boesner) und eine weitere Stellungnahme der Bf. an das Bundesfinanzgericht mit folgendem Inhalt:

1.

Es ist meine Pflicht und mein ärztliches Anliegen, meinen ambulanten Patienten für zu Hause weitere Therapiemöglichkeiten anzubieten.

Zu diesem Zweck ist es unerlässlich, die Funktion, Wirkungsweise und Effizienz der Geräte vorher auszutesten.

Aus diesem Grund wurde ein leicht zu erwerbendes Ultraschallgerät angeschafft. Mit diesem ist es möglich Triggerpunkttherapien im Gesichtsbereich durchzuführen, welche vor allem bei Spannungskopfschmerzen, Migräne und Schmerzzuständen im Kiefergelenksbereich zu tragen kommen.

2.

Als Fachärztin für physikalische Medizin arbeite ich mit einem großen Therapeutenteam, darunter auch ErgotherapeutInnen, zusammen. Diese haben u.a. als Schwerpunkt die Therapie der Hände. Maltherapeutisches Arbeiten mit Stiften fördert die Handfunktion, stärkt die Muskulatur und nicht zuletzt auch die Feinmotorik. Die Stifte wurden bei der Firma Boesner erworben, was zu dem damaligen Zeitpunkt auch nur mit einer beruflichen Bestätigung möglich war.

3.

Um meiner Fortbildungsverpflichtung nach zu kommen habe ich an vielen Kongressen und Kursen teilgenommen.

Im Zuge dessen haben sich sehr viele Unterlagen angesammelt. Diese zu ordnen ist eine Notwendigkeit, um sie dann im Bedarfsfall für meine Patienten wieder zur Hand zu haben.

Zu diesem Zweck wurden Ordnerboxen angeschafft. Um die Kosten einigermaßen gering zu halten, wurden diese bei der Firma IKEA erworben, da diese Produkte sowohl kostengünstig als auch qualitativ gut sind.

Der Vertreter führte ergänzend aus:

Bei der Berechnung des km-Geldes für

„...“

*zusätzlich ein- bis zweimal pro Woche ***1*** - ***4*** - ***1***: 65,1 km*

...“

sind wir – wie im Telefonat bereits vermutet – von durchschnittlich 1,5 Tagen und zwar wie folgt vorgegangen: 1,5 x 2 x 21, 7km.

Nach Durchsicht der Originalbelege teilte das Bundesfinanzgericht der Bf. hinsichtlich der möglichen Absetzbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen per E-Mail vom 2.6.2022 u.a. folgendes mit:

Pagro: 8,45,ja (Büromaterial)

Ikea-div. Material: „Garnityr“, 47,94 (=Boxen), ja

Hutten=Flaschenregal, nein

Slätthult=Wandtatoos, nein

Strala=Weihnachtsdeko, Leuchte, nein

Vinter=Weihnachtskollektion, nein

Plattboj=Knopfzelle, nein

Fejka, künstlichenTopfpflanze, nein

Ikea, Svira=Boxen, 49,95, ja

Boesner, Laptoptasche, unter der Annahme, dass es einen beruflich genutzten Laptop gibt, wobei bei Laptops und daher auch von deren Zubehör nach der Rechtsprechung ein 40%-iger Privatanteil ausgeschieden wird. Ein entsprechender Nachweis eines beruflich verwendeten Laptops wurde bis dato nicht erbracht.

Boesner, Stifte , nein: bei den Stiften lt. Rechnung FC 110011, Ploychromos.....handelt es sich lt. Produktbeschreibung auf amazon. de um Künstlerfarbstifte, auch hier greift wieder die o.a. Defintion für Arbeitsmittel („Aufwendungen, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung zu behandeln. Entscheidend ist nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung, VwGH 19.7.2000, 94/13/0145).

Die Definiton für Literatur, die keine Fachliteratur ist, lautet: „Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Stpfl. Tätigen Personen von allgemeinem Interesse od. zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit einem höheren Bildungsgrad bestimmt ist (BFG vom 23.12.2021, RV/5101352/2018 und die dort zitierte Rechtsprechung des VwGH). Ich habe sämtliche Buchtitel lt. Rechnungen recherchiert und erkenne nur bei dem Buch „Fachpflege Beatmung“ (46,30) eine eindeutige Ausrichtung auf Personen, die im medizinischen Bereich tätig sind sowie „Akkupunktur kompakt (15,40) „für Akkupunkteure“. Alle anderen Bücher, die durch Eingabe der Titel in „Google“ leicht zu finden sind, richten sich an nicht medizinisch geschulte Personen, die an den jeweiligen Themen interessiert sind (Craniosacraltherapie, Arthrose,),Heilströmen: „wertvoller Ratgeber für jede Hausapotheke.....) und welchen daher, aus meiner Sicht der Abzug zu versagen ist.

*Hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten ist das Vorbringen, Dr. ***9***, sei die Strecke Wohnung-***1***-B-***1***-Wohnung 1,5x/Woche gefahren unverständlich, meiner Meinung nach kann sie nur 1x od. 2x gefahren sein. Was würde in der Realität ein „halbes Mal“ oder die halbe Fahrtstrecke bedeuten? Diese wäre dann eben nicht die Fahrtstrecke Wohnung-***1***-B-***1***-Wohnung. Im Hinblick darauf, dass Nachweise über gefahrenen Kilometer mangels eines Fahrtenbuches und Dienstplänen nicht erbracht werden konnten, kann diese Fahrtstrecke meiner Ansicht nach höchsten 1x pro Woche angenommen werden.*

Trotz Ankündigung des steuerlichen Vertreters per E-Mail vom 9.11.2022 erfolgte bis dato keine weitere schriftliche Stellungnahme.

Der steuerliche Vertreter wurde per E-Mail vom 25.10.2023 davon in Kenntnis gesetzt, dass das Bundesfinanzgericht aus derzeitiger Sicht (d.h. vor Abhaltung der beantragten mündlichen Senatsverhandlung) an der Nichtabsetzbarkeit der Abschreibung für diverse Geräte, sowie Literatur wie bereits in der Mail vom 2.6.2022 erörtert, festhalte. Hinsichtlich der beruflich bedingten Fahrten erscheine mangels anderer Nachweise nur die zumindest einmalige Fahrt pro Woche zwischen ***1*** und ***2*** plausibel.

Die Berechnung der Kilometeranzahl und der darauf entfallenden nicht vom Arbeitgeber abgegoltenen Kosten wurde folgendermaßen vorgeschlagen:

Für die Strecke ***1***, ***8*** und ***2*** 1 werden lt. Google maps 3 Vorschläge gemacht nämlich mit 23,8 km, 26,7 km und 24 km, sodass sich eine durchschnittliche Entfernung von 24,8 km ergibt.

Unter Anwendung der auch von Ihnen vorgeschlagenen Tz 294 der LStRL ergeben sich daher für einen Tag für die Strecke W-S-B-S-W folgende km (W-S-W lt. Ihren Angaben 27,8 km)

$$13,9+24,8+24,8+13,9=77,4$$

Die Strecke W-S-W übersteigend daher 49,6 km

$49,6 \times 0,42 = 20,83 \times 46 \text{ Wochen} = 958,18 - 403,20 \text{ vom AG ersetzt} = 554,98$, die als WK anzuerkennen wären.

Es wurde die Möglichkeit der Stellungnahme bis 6.11.2023 eingeräumt.

Per E-Mail vom 6.11.2023 teilte der steuerliche Vertreter folgendes mit:

- *Warum „... ein- bis zweimal pro Woche ...“ aus praktischen Überlegungen nicht nachvollziehbar ist, ist für mich leider nicht verständlich. Das bedeutet einfach, dass unsere Mandantin eine Woche einmal und die zweite Woche zweimal (dann wieder eine Woche einmal und die nächste Woche zweimal) die Fahrtstrecke fahren müsste. Das ist einfach eine Durchschnittsbetrachtung (im Durchschnitt 1,5 mal).*
- *Ich glaube, dass unsere Mandantin glaubhaft dargelegt hat, dass Sie bestimmte Arbeitsmittel (zB Farbstifte) für Ihre Tätigkeit im Krankenhaus benötigt (siehe hierzu ihr Mail vom 24.5.2022).*
- *Zum Ultraschallgerät hat unsere Mandantin ebenfalls dargelegt, dass sie „Funktion, Wirkungsweise und Effizienz“ vorher austesten muss, bevor sie ein derartiges Gerät den ambulanten Patienten für zu Haus als weitere Therapiemöglichkeit anbietet. Und Sie benötigt dieses Gerät auch um ihrer Weiterbildungsverpflichtung nachzukommen.*

Mit Schreiben vom 15.11.2023 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf.), Fachärztin für Physikalische Medizin und Rehabilitation, Geriatrie und Allgemeine Medizin, war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2015 an ihren Dienstorten

1, in ***10***, ***6*** und einmal pro Woche im ***13***, ***14***, ***2*** 1 tätig. Die Dienstorte wurden mit dem Auto angefahren.

Jedenfalls einmal pro Woche pendelte sie zwischen den Arbeitsstätten um vom ***1*** wieder nach Hause zu fahren.

Regelmäßig einmal pro Woche (Freitag) fuhr sie von ihrer Wohnung zum Dienstort ***2*** und wieder zurück.

Der Hauptwohnsitz der Bf. befand sich in 1110 Wien, ***12***.

An ihrem Dienstort ***2*** hatte sie eine Garage angemietet, deren Jahresmiete 750 € betrug.

Für beruflich bedingte Fahrten wurden 403,20 € vom Arbeitgeber ersetzt.

Die Bf. schaffte folgende Geräte bzw. Zubehör an:

Sqoom (2012)

Sonostat 133 (2014)

TQ Solo Trigger Probes (2015)

TQ Solo Laseraufsätze (2015)

Für diese Geräte machte sie u.a. auch im Jahr 2015 eine Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten geltend.

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakt sowie durch weitere durch das Bundesfinanzgericht vorgenommene in den Entscheidungsgründen dargestellte Ermittlungen.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzusehen ist oder nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, im Rahmen dieser der Behörde nach § 167 Abs 2 BAO zukommenden "freien Überzeugung" 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. (Vgl VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168).

Zudem trifft einerseits die Abgabenbehörde, sohin auch das Verwaltungsgericht, die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes, andererseits die Partei die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht. Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes findet dort ihre Grenzen, wo nach der Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann. (Vgl VwGH 24.06.2021, Ra 2021/16/0014).

Im gegenständlichen Fall hat die Bf. trotz Aufforderung sowohl seitens der belangten Behörde als auch des Bundesfinanzgerichtes entscheidungswesentliche Beweismittel nicht vorgelegt. Dabei handelt es sich um ein Fahrtenbuch und Dienstpläne, die einerseits die Anzahl der tatsächlich gefahrenen privat und dienstlich veranlassten Kilometer sowie die Häufigkeit der Fahrten dokumentiert hätten. Die Verwendung diverser von ihr angeschaffter Gegenstände als Arbeitsmittel, hier insbesondere der Geräte Sqoom Cos. Gerät Med silva, Ultraschallgerät Sonostat 133, TQ Solo Lasergerät verblieb auf reiner Behauptungsebene und konnte deren beruflich veranlasste Anschaffung nicht in zumindest glaubhafter Weise dargelegt werden.

Im Zuge der weiteren Ermittlung durch das Bundesfinanzgericht legte die Bf. Kopien diverser Rechnungen vor, mit denen die Anschaffung von Gegenständen, die die Bf. als Arbeitsmittel geltend machte, nachgewiesen wurde. An Hand dieser Rechnungen konnte iVm mit der jeweiligen Recherche im Internet die behauptete berufliche Veranlassung der jeweiligen Anschaffung, wie im Rahmen der rechtlichen Würdigung dargestellt, überprüft werden.

Der von der belangten Behörde in der Vorhaltscharakter zukommenden Beschwerdevorentscheidung vertretenen Auffassung, wonach Aufwendungen für diverse Medikamente, Salben und Gels sowie Kamm und Bürste als Kosten der Lebensführung zu qualifizieren und nicht als Werbungskosten absetzbar seien, wurde von der Bf. im Vorlageantrag insofern nicht widersprochen, als es sich dabei lt. ihren dortigen Angaben um Anschaffungen zu ihrer eigenen Schmerzlinderung nach einer Schulteroperation bzw. um Gegenstände mit ergonomischen Griffen, ebenfalls zu Erleichterung der Handhabung bei Bewegungseinschränkung gedacht, gehandelt hat. Im Zuge der rechtlichen Würdigung wird daher dieser Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 279 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine

Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Demgemäß kann ein Bescheid auch zum Nachteil des Beschwerdeführers (der Beschwerdeführerin) abgeändert werden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Abzugsfähigkeit diverser Aufwendungen als Arbeitsmittel und damit als Werbungskosten i.S. des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Die belangte Behörde versagte im bekämpften Bescheid die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für diverse in der Beschwerdeentscheidung namentlich genannter Geräte und der als Fahrtkosten geltend gemachten Garagierungskosten zur Gänze. Die darüberhinausgehenden weiteren als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen blieben von der belangten Behörde ungeprüft bzw. unbeanstandet.

Nach der allgemeinen Definition des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 16 Abs. 1 EStG 1988).

Dem gegenüber dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, 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 kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter selbst dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil beruflich verwendet werden. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Beruf des Steuerpflichtigen haben (VwGH 29.2.1995, 91/14/0231 und 20.9.1995,

94/13/0253).

Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes legt in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahelegen, fest, dass der Zusammenhang mit der Einkunftserzielung nur dann angenommen werden darf, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Diese Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195).

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 19.3.2008, 2008/15/0074; 22.2.2007, 2006/14/0020).

Hinsichtlich der von der Bf. beantragten und von der belangten Behörde nicht anerkannten Werbungskosten gelangte das Bundesfinanzgericht daher im Hinblick auf die o.a. gesetzlichen Bestimmungen und die dazu ergangene Judikatur im Einzelnen zu folgender Auffassung:

Antrag auf Anerkennung von Garagierungskosten i.H. von € 750.- als tatsächliche Fahrtkosten:

Die Fahrten eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gem. § 16 Abs. 1 Zif. 6 lit.a durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs 5 Z 1 EStG sowie zusätzlich eine Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 den Pendlereuro abgegolten.

Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren (VwGH 28.3.2000, 97/14/0103).

Darüber hinaus gehende Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten führen in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen mit dem amtlichen Kilometergeld, zu Werbungskosten (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130 mit weiteren Verweisen).

In der Einkommensteuererklärung beantragte die Bf. die Berücksichtigung von Garagierungskosten (Garage beim Dienstort ***2***) i. H. von € 750.- als in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigende Fahrtkosten.

Grundsätzlich sind Garagierungs- bzw. Parkplatzkosten am Arbeitsplatz durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten. Im Fall der Schätzung von Fahrtkosten mit dem Kilometergeld sind Parkplatzkosten für berufliche Fahrten mit dem Kilometergeld abgegolten (zB Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, aaO, § 16 Tz 220; sowie VwGH 9.12.1992, 91/13/0094).

Daran ändert auch das Vorbringen der Bf. nichts, der Dienstsgeber erwarte im Notfall ein rasches Reagieren, also ein rasches Eintreffen am Arbeitsort, denn, wie schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, würden nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes allenfalls nur dann Werbungskosten entstehen, wenn es sich "um mit Einsatzfahrzeugen der Rettung oder Feuerwehr vergleichbaren Aktionen" handeln würde (zB VwGH 29.5.1985, 84/13/0094; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 16 Tz 220). Davon kann im gegenständlichen Fall keine Rede sein.

Auch nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 EStG 1988, wonach es sich wie bereits wiederholt ausgeführt, bei Werbungskosten um Aufwendungen zu Erwerbung oder Sicherung der Einnahmen handelt, ist bei Aufwendungen für eine Garage der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bf. als Ärztin nicht zu erkennen (vgl. BFG vom 7.1.2022, RV/2100685/2021 zu den Parkplatzkosten einer Richterin).

Dem Vorlageantrag ist zu entnehmen, dass die Bf. „alternativ“ zu den Garagierungskosten einen Betrag von € 939,54 beantrage und zwar handle es sich dabei um das nicht vom Dienstgeber ausbezahlte amtliche Kilometergeld (dieser habe lt .Lohnzettel € 403,20 ausbezahlt) für die beruflich zurückgelegte Strecke von jährlich 3.197 km, für die insgesamt ein Kilometergeld (€ 0,42) von € 1.342,74 anfallen würde.

Hinsichtlich des Verweises der Bf. auf die Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz 294, ist auszuführen, dass es sich dabei mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle handelt. Die Richtlinien verstehen sich selbst nur als Auslegungsbehelf zum EStG 1988, aus denen über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten nicht abgeleitet werden können.

Rz 294 sieht u.a. folgendes vor:

....Werden an einem Tag zwei oder mehrere Arbeitsstätten angefahren, so stehen Fahrtkosten nur für jene Strecke zu, die die Strecke Wohnung-Hauptarbeitsstätte-Wohnung übersteigt.“

Die Bf. ist insoweit im Recht, als Aufwendungen für Fahrten zwischen zwei verschiedenen Arbeitsstätten nicht von der Pauschalierungsanordnung umfasst sind und zu Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 führen (vgl. VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 22.2.1996, 94/15/0109) können.

Übliches Beweismittel zum Nachweis der beruflichen und privat gefahrenen Kilometer ist ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch (siehe dazu z.B. Jakom/Marschner EStG, 2023, § 4 Rz 173 sowie Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 16 Tz 135). Ein solches liegt vor, wenn jede einzelne beruflich veranlasste Fahrt unter Anführung der Kilometerstände, der Anfangs- und Endpunkte sowie der Zwischenziele so detailliert beschrieben ist, dass die Anzahl der gefahrenen Kilometer zweifelsfrei nachvollzogen werden kann.

Für die Ermittlung der angegebenen Streckenlängen, für die gefahrenen Kilometer und dafür wie sich die Dienstverrichtung auf die beiden Arbeitsorte ***1*** und ***2*** verteilen, wurden trotz Aufforderung durch die belangte Behörde und das Bundesfinanzgericht, ein Fahrtenbuch und Dienstpläne vorzulegen, keine Nachweise erbracht.

Die Bf. gab selbst an, kein Fahrtenbuch geführt zu haben.

Die beruflich gefahrenen bzw. nicht abpauschalierten Kilometer seien, so die Berechnung der Bf., so ermittelt worden, dass von den angeblich insgesamt jährlich gefahrenen Kilometern von 9.591 jene für die Strecke Wohnung-***1***-Wohnung von insges. 6.394 km abgezogen worden seien.

Als nicht abpauschaliert verblieben somit nach der Berechnung der Bf. die Strecke Wohnung-Baumgartnerhöhe-Wohnung (angeblich immer Freitags) und die Strecke ***1***-***4***-***1*** (angeblich „ein-zweimal proWoche“) mit insgesamt 3.197 km jährlich.

Abgesehen von der Frage der Richtigkeit der Anzahl gefahrenen Kilometer und der Anzahl der Tage der Dienstverrichtung an den jeweiligen Arbeitsorten ist zunächst festzustellen, dass Arbeitsort, jeder Ort ist, an dem der Arbeitnehmer regelmäßig tätig wird. Wenn die Bf. daher, so wie behauptet, immer Freitags von ihrer Wohnung auf die ***2*** und wieder zurück fuhr, so handelt es sich jedenfalls um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsort, deren Kosten ebenfalls durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

Mit dem amtlichen Kilometergeld abgegolten werden können daher allenfalls nur die Kosten für die Fahrten zwischen den beiden Arbeitsorten ***1*** und ***2*** bzw. wieder zum ***1*** zurück.

Das Bundesfinanzgericht geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Bf. an den beiden genannten Dienstorten tatsächlich als Ärztin tätig war und grundsätzlich die genannten Fahrten zwischen den beiden Arbeitsstätten tatsächlich stattgefunden haben. Mangels eines anderen Nachweises ist jedoch von einer einmaligen Fahrt pro Woche auszugehen, zumal die Bf. selbst-wie sich aus ihrer Formulierung ergibt- die Anzahl dieser Fahrten, nämlich „ein bis zweimal pro Woche“, nur geschätzt hat. Eine rechnerische Durchschnittsbetrachtung wie sie die Bf. anstellt, nämlich mit 1,5 Fahrten pro Woche ist realitätsfremd und durch nichts begründet.

Per E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 25.10.2023 wurde der Bf. bzw. deren steuerlichem Vertreter folgender Berechnungsvorschlag übermittelt:

.....

*Da einerseits bis dato keine Nachweise erbracht wurden, wie oft Frau ***7*** diese Strecke pro Woche gefahren ist und andererseits davon auszugehen sein wird, dass sie tatsächlich dort Dienst verrichtete, kann jedoch Ihrer Berechnung (siehe Beilage zur ESt-Erklärung 2015 und auch die E-Mail vom 25.5.2022), wonach sie „1-2 Mal pro Woche bzw. eineinhalb Mal pro Woche“ gefahren sei, nicht gefolgt werden. Dies auch deshalb, weil rein aus praktischen Überlegungen nicht nachvollziehbar ist, was mit „einem halben Mal“, gemeint sein soll. Wäre dies nur die halbe Strecke, so hätte sie an die Strecke ***1***-***4***-***1*** noch einmal die Fahrt ***1***-***4*** angehängt und wäre von dort nach Hause gefahren? Dzt. gehe ich daher davon aus, dass sie die Strecke zumind. einmal pro Woche gefahren ist.*

*Darüberhinaus werden für die Strecke ***1***, ***6*** und*

****2*** 1 lt. Google maps 3 Vorschläge gemacht nämlich mit 23,8 km, 26,7 km und 24 km, sodass sich eine durchschnittliche Entfernung von 24,8 km ergibt.*

Unter Anwendung der auch von Ihnen vorgeschlagenen Tz 294 der LStRL ergeben sich daher für einen Tag für die Strecke W-S-B-S-W folgende km (W-S-W lt. Ihren Angaben 27,8 km)

13,9+24,8+24,8+13,9=77,4

Die Strecke W-S-W übersteigend daher 49,6 km

49,6x0,42=20,83x46 Wochen=958,18-403,20 vom AG ersetzt=554,98, die als WK anzuerkennen wären.

Ein gegenteiliger Antrag erfolgte bis dato nicht, sodass € 554,98 als Fahrkosten bzw. Werbungskosten anerkannt werden, somit insgesamt 869,06.

Der Beschwerde war daher insoweit teilweise stattzugeben.

Antrag auf Anerkennung diverser Arbeitsmittel als Werbungskosten:

Die Bf. beantragte die Anerkennung der Absetzung für Abnutzung i.H. von € 855,83 für diverse von ihr angeschaffte Geräte, wie in den Entscheidungsgründen dargestellt.

Hinsichtlich der von der belangten Behörde in der Beschwerdevorentscheidung (der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltscharakter zukommt) angeführten Art und Nutzungsmöglichkeit dieser Geräte wurden von der Bf. im weiteren Verfahren keine Einwände erhoben.

Auch die Recherche im Internet durch die Richterinnen ergab kein anderes Bild:

1. Das Gerät „Sqoum“ wird auf www.manualslib.de (Handbüchersuchmaschine) als hochwirksames Konzept des Medizin- und Dermatologieexperten Schick medical

beschrieben, das gemeinsam mit den eigens dafür kreierten Seren mittels Ultraschall bei Anti-Aging, Whitening, Cleansing, Hautproblemen, Rücken-und Muskelverspannungen Anwendung findet.

2. Das Gerät Sonostat 133 wird auf der Internetseite von Schuhfried Medizintechnik als günstiger Einstieg in die Ultraschalltherapie im Rahmen der Heimtherapie beworben.
3. Ebenfalls bei Schuhfried Medizintechnik erhältlich ist das Gerät TQ Solo, ein Gerät zur Eigenanwendung durch Laser Lichttherapie bei Wirbelsäulen-, Gelenks-und Sportverletzungen
4. Zu diesem Gerät gibt es diverse Sonden und Aufsätze.

In Anwendung der oben dargestellten gesetzlichen Bestimmungen der §§ 16 und 20 EStG 1988 und der dazu ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich daher folgendes:

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei Aufwendungen, die auch in den Bereich der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab anzuwenden (z.B. BFG vom 3.5.2017, RV/6100004/012). Nach den obigen Beschreibungen handelt es sich um Geräte, die dazu gedacht sind, dass sie vom Patienten zu Hause selbst angewendet werden. Dies kann ohne ärztliche Begleitung oder im Rahmen einer mit einem Arzt abgesprochenen Therapie erfolgen. Die Bf. brachte selbst vor, dass sie die Geräte nicht an ihren Patienten anwendete, sondern diese angeschafft habe, um deren Anwendung den Patienten zu demonstrieren. Selbst unter der von der Judikatur geforderten weiten Auslegung des Begriffs „Arbeitsmittel“ kann mit dieser Art der Verwendung der angeschafften Geräte jedoch die berufliche Veranlassung der Anschaffung und damit die Qualifizierung als Arbeitsmittel nicht begründet werden. Unter Arbeitsmitteln sind nämlich alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen unvermeidlich sind (VwGH vom 14.11.90, 89/13/0042, VwGH vom 28.5.1997, 94/13/0203). Davon kann im gegenständlichen Fall bei der Bf. als angestellter Spitalsärztin keine Rede sein. Es wurde kein Nachweis erbracht, die Bf. hätte die Geräte etwa auf Verlangen des Dienstgebers auf eigenen Kosten anschaffen müssen, um den Patienten im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit vom Dienstgeber vorgegebenen Therapiemöglichkeiten anzubieten zu können.

Das Bundesfinanzgericht teilt auch nicht die Auffassung der Bf., sie hätte die Geräte im Rahmen ihrer Weiterbildungsverpflichtung anschaffen müssen, um an diesen zu üben.

Zunächst widerspricht sie damit auch ihrem eigenen Vorbringen, es sei ihr ein Anliegen gewesen, ihren Patienten entsprechende Therapiemöglichkeiten anzubieten. Damit stünde die private Motivation der Anschaffungen im Vordergrund. Zum Vorbringen, die Anschaffung der Geräte entspringe der Weiterbildungspflicht als Ärztin ist überdies folgendes auszuführen:

Eine allgemeine Verpflichtung zur Fortbildung ergibt sich aus § 49 Abs. 1 Ärztegesetz:

Ein Arzt ist verpflichtet, jeden von ihm in ärztliche Beratung oder Behandlung übernommenen Gesunden und Kranken ohne Unterschied der Person gewissenhaft zu betreuen. Er hat sich laufend im Rahmen des Fortbildungsprogramms der Österreichischen Ärztekammer fortzubilden und nach Maßgabe der ärztlichen Wissenschaft und Erfahrung sowie unter Einhaltung der bestehenden Vorschriften und der fachspezifischen Qualitätsstandards, insbesondere aufgrund des Gesundheitsqualitätsgesetzes (GQG), BGBl. I Nr. 179/2004, das Wohl der Kranken und den Schutz der Gesunden zu wahren.

Die Verordnung über ärztliche Fortbildung vom 30.6.2010 lautet:

(2) Ärzte haben nach Maßgabe der ärztlichen Wissenschaft und Erfahrung zu handeln und sich laufend im Rahmen anerkannter Fortbildungsprogramme der Ärztekammern in den Bundesländern oder der Österreichischen Ärztekammer oder im Rahmen anerkannter ausländischer Fortbildungsprogramme fortzubilden (§ 49 Abs. 1 ÄrzteG).

Aus der Verpflichtung, jeden von ihnen in ärztliche Beratung oder Behandlung übernommenen Gesunden und Kranken ohne Unterschied der Person gewissenhaft zu betreuen, ergibt sich auch die Verpflichtung, sich regelmäßig im Fachgebiet fortzubilden.

(3) Das Diplom-Fortbildungs-Programm der Österreichischen Ärztekammer (DFP) ist österreichweit einheitlich gestaltet und umschreibt den Umfang der Fortbildung für alle Ärzte und Ärztegruppen. (4) Ärzte, die ein DFP-Diplom vorweisen können, haben ihre Fortbildungsverpflichtung nachweislich erfüllt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dienen Fortbildungskosten dazu, die bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

Maßgebend ist die konkrete berufliche Tätigkeit; die Bildungsmaßnahmen müssen jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sein und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme

erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Die Bf. machte im Sinne dieser Ausführungen auch von der belangten Behörde nicht beanstandete Fortbildungskosten geltend.

Die Anschaffung von Therapiegeräten mit Privatmitteln zu bloßen, wie die Bf. vorbringt, Demonstrationszwecken fällt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes weder unter den Begriff der Fortbildung i.S. des Ärztegesetzes noch i.S. des EStG 1988.

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.

Bei den geltend gemachten Beträgen handelt es sich daher um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung i.S. des § 20 EStG 1988, weshalb der Werbungskostenabzug zu versagen war.

Antrag auf Anerkennung von Aufwendungen für diverse Salben und Cremes, Nahrungsergänzungsmittel sowie Kamm und Bürste mit speziellen Griffen i.H. von € 275,01:

Die belangte Behörde hat die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen mit der Begründung versagt, dass es sich bei diesen Gegenständen nicht um Arbeitsmittel handle. Vielmehr handle es sich dabei um Kosten der privaten Lebensführung.

Während die Bf. in der Beschwerde noch darauf hinwies, dass es sich bei diesen Gegenständen um solche handle, die im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit am Patienten im Rahmen von Therapien bzw. zu Demonstrationszwecken bei Patienten mit Schulterverletzungen eingesetzt würden, räumte sie im Vorlageantrag ein, dass diese Anschaffungen dazu dienten, die Nachwirkungen ihrer Schulterverletzung bzw. der darauffolgenden Operation zu lindern. Dies nachdem die belangte Behörde in der Beschwerdeentscheidung auf die zuvor eingeholte Auskunft des steuerlichen Vertreters der Bf. verwiesen hatte, wonach die Bf. Probleme mit der Schulter habe und auch operiert worden sei und auch Grund der Bewegungseinschränkung der Schulter auch diverse Salben, Cremes, Kamm und Bürste mit ergonomischen Griffen als Arbeitsmittel betrachte. Ohne deren Anwendung sei es ihr nämlich nicht möglich, ihren Beruf als Ärztin auszuüben.

Im Hinblick auf diese, nunmehr von der Bf. im Vorlageantrag selbst angeführte Verwendung dieser Gegenstände ist dazu folgendes auszuführen:

Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG 21, § 16, Tz 133). Arbeitsmittel sind Gegenstände, die für die Ausführung der beruflichen Betätigung verwendet

werden. Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung. Grundsätzlich nicht entscheidend ist, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden.

Arbeitsmittel sind sohin Hilfsmittel, die zur Verrichtung der vom Arbeitgeber zu erbringenden Arbeitsleistung erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl. Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988, Tz 1). Vgl. dazu z.B. das Erkenntnis des BFG vom 12.04.2021, RV/5100216/2021.

Die von der Bf. angeschafften Artikel können daher schon per definitionem keine Arbeitsmittel sein, da diese nicht im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit verwendet werden.

Aufwendungen für Salben usw. zur Schmerzlinderung können grundsätzlich Krankheitskosten sein. Krankheitskosten sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht (VwGH 15.11.1995, 94/13/0142). Beide Voraussetzungen liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Büromaterial

Die Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreter wurde per E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2022 davon unterrichtet, welche von der Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Büromaterial nach Durchsicht der von der Bf. übermittelten Belege nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes als Werbungskosten anzusehen seien und welche nicht.

Vorauszuschicken ist, dass im weiteren Verfahren dagegen keine Einwände erhoben wurden.

Die Bf. legte unter dem Titel „Büromaterial“ eine Rechnung von „Pagro“ über € 8,45 vor. Dabei handelt es sich um Ordner.

Auf der Rechnung von „Ikea“ vom 4.12.2015 scheinen Kosten für „Boxen Garntyr“ i.H. von € 47,94 und in einer weiteren Rechnung vom 30.3.2015 solche i.H. von € 49,95, ebenfalls für Boxen, auf.

Die Bf. hat in glaubhafter Weise dargelegt, i.R. ihrer beruflichen Tätigkeit an Fortbildungsveranstaltungen teilgenommen zu haben. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens werden bei solchen Veranstaltungen auch zahlreiche Unterlagen in Papierform ausgeteilt. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass für die Anschaffung der genannten Ordner und Boxen eine berufliche Veranlassung bestand, sodass diese in der Gesamthöhe von € 106,34 als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Die übrigen Anschaffungen lt. Rechnung „Ikea“ vom 4.12.2015 für diverse Artikel, namentlich angeführt in der E-Mail vom 2.6.2022, sind als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung i.S. des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu qualifizieren (siehe insbesondere den Zusammenhang

zwischen Kaufdatum 4.12. und Kaufgegenständen „Strala“, Weihnachtsdeko und „Vinter“, Weihnachtskollektion). Auch der berufliche Zusammenhang für den Kauf einer künstlichen Topfpflanze, eines Flaschenregals und Wandtattoos ist nicht ersichtlich.

Geltend gemacht wurden weiters € 197,41 für Stifte und Etuis, gekauft bei der Fa. Boesner in Wien, lt. vorgelegter Rechnung vom 22.7.2015.

Im Detail handelte es sich, wie aus der Rechnung ersichtlich, um 2 Rolletuis zu je € 5,02 und eine Packung „ Polychromos Farbstifte 120er im Metalletui inkl. CD-Rom“. In der E-Mail vom 2.6.2022 wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass es sich bei diesen Stiften um Künstlerfarbstifte handle und bei Gegenständen, ihrer typischen Nutzung nach die Befriedigung privater Bedürfnisse vermuten lassen auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VWGH vom 19.7.2000, 94/13/0145) ein Abzug als Werbungskosten nicht in Betracht komme. Diese (vorläufig geäußerte) Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichtes blieb unwidersprochen.

Zuvor hatte die Bf. in ihrer E-Mail vom 24.5.2022 an ihren steuerlichen Vertreter, dem Bundesfinanzgericht übermittelt am 25.5.2022, dazu wie folgt Stellung genommen:

„Als Fachärztin für physikalische Medizin arbeite ich mit einem großen Therapeutenteam, darunter auch ErgotherapeutInnen, zusammen. Diese haben u.a. als Schwerpunkt die Therapie der Hände. Malthérapeutisches Arbeiten mit Stiften fördert die Handfunktion, stärkt die Muskulatur und nicht zuletzt auch die Feinmotorik. Die Stifte wurden bei der Firma Boesner erworben, was zu dem damaligen Zeitpunkt auch nur mit einer beruflichen Bestätigung möglich war“.

Aus diesem Vorbringen lässt sich aber nur die Arbeitsweise der ErgotherapeutInnen ableiten, mit denen die Bf. angibt, zusammenzuarbeiten, wenn es weiter heißt.....*diese haben u.a. als Schwerpunkt die Therapie der Hände. Malthérapeutisches Arbeiten.....* Ein beruflicher Zusammenhang der Anschaffung der Stifte mit der Tätigkeit der Bf. erschließt sich damit nicht. Künstlerfarbstifte stellen vielmehr in der hier gebotenen typisierenden Betrachtungsweise Gegenstände der Freizeitgestaltung dar und der damit verbundene Aufwand somit nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Gleiches gilt für die offenbar mit der Anschaffung der Stifte in Zusammenhang stehende Anschaffung von zwei Rolletuis.

Die Bf. machte weiters die Kosten für eine Laptoptasche i.H von € 45,90 geltend.

Der Bedarf einer Laptoptasche setzt notwendigerweise den Besitz eines Laptops voraus. Die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten einer Laptoptasche als allgemein anerkanntes Zubehör zu einem Laptop, setzt allerdings die berufliche bedingte Anschaffung bzw. Nutzung eines Laptops voraus. Ein Laptop oder Notebook zählt ebenso wie ein Handy oder Auto zu jenen Wirtschaftsgütern, die sich typischerweise für die private Lebensführung eignen. Bei vielen

Berufsbildern ist jedoch die berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter schlechterdings unvorstellbar. Nach der Judikatur (siehe dazu z.B. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197) ist daher bei diesen Wirtschaftsgütern eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben und es darf für die Ausmessung des Nutzungsanteiles auf eine Schätzung (§ 184 Abs. 1 BAO) zurückgegriffen werden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist bei einer angestellten Spitalsärztin die für die Ausübung ihres Berufes unbedingt erforderliche Nutzung eines Laptops auszuschließen (vgl. demgegenüber etwa die Nutzung eines Notebooks durch eine Lehrerin in BFG vom 30.3.2023, RV/7101540/2019). Trotz entsprechender Ausführungen und des Hinweises in der E-Mail des Bundesfinanzgerichtes vom 2.6.2022, *die berufliche Nutzung eines Laptops sei bis jetzt nicht nachgewiesen*, unterblieb ein solcher Nachweis auch in weiterer Folge.

Der Aufwand für die Laptoptasche ist daher als Kosten der Lebensführung zugehörig zur Gänze nicht abzugsfähig.

An Kosten für Arbeitsmittel sind daher € 137,34 abzugsfähig.

Fachliteratur

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar. Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte - geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran interessiert ist (VwGH 18.3.1986, 85/14/0156).

Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellt keine Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098 betr. Literatur für Unterrichtsgestaltung eines Lehrers)

Die Bf. machte Aufwendungen für Fachliteratur als Werbungskosten geltend, wie in den Entscheidungsgründen dargestellt. Es wurde nur ein Buchtitel angeführt, nämlich „Heilströmen“, ansonsten lautet die Bezeichnung des jeweiligen Aufwandes „Thalia, diverse Bücher“.

Die Bf. legte dem Bundesfinanzgericht dazu die entsprechenden Rechnungen vor, an Hand derer es durch Recherche im Internet durch die erkennende Richterin möglich war zu beurteilen, ob es sich bei den angeschafften Büchern um Fachliteratur im oben definierten Sinn handelt.

In der E-Mail vom 2.6.2022 vertrat die erkennende Richterin die (vorläufig geäußerte) Rechtsansicht, sie erkenne nur bei dem Buch „Fachpflege Beatmung“ (46,30) eine eindeutige Ausrichtung auf Personen, die im medizinischen Bereich tätig sind sowie „Akkupunktur kompakt (15,40) „für Akkupunkteure“. Alle anderen Bücher, die durch Eingabe der Titel in „Google“ leicht zu finden seien, richteten sich an nicht medizinisch geschulte Personen, die an den jeweiligen Themen interessiert seien . (Craniosacraltherapie, Arthrose, ,Heilströmen: „wertvoller Ratgeber für jede Hausapotheke.....) und welchen daher, der Abzug zu versagen sei. Trotz der der Bf. eingeräumten Möglichkeit zur Stellungnahme wurde diesen Feststellungen nichts entgegengesetzt.

Nicht anerkannt werden daher Aufwendungen für folgende Bücher:

Rechnung vom 28.6.2015:

Heilströmen.....€ 20,20

Rechnung vom 23.5.2015:

Wheat Belly, Ernährungsratgeber...€ 9,00

Rechnung vom 22.5.2015:

Lucky Chain-Teddy, Gabriele Nedoma: Heilsalben aus Wald und Wiese, Dietmar Beh: Qigong und Osteopathie, die ideale Kombination zur Selbsttherapie, Groot Landweer: Einführung in die Craniosacrale Therapie: Wie man körperliche Blockaden selbst lösen kann, Daniel Agustoni: Craniosacral Rhythmus für Therapeuten und Laien.....insges.: € 74,89

Rechnung vom 14.3.2015:

Axt-Gadernann:Schlank mit Darm, Jin Wenchu: Organreinigung, Christian Larsen: vier Bücher zur Eigentherapie bei diversen Schmerzen, Michaela Döll: Arthrose: endlich schmerzfrei durch Bio-Stoffe, Petra Hinterthür: Qigong.....ges.: € 120,50

An Kosten für Fachliteratur sind daher € 61,70 absetzbar.

Zusammenfassend sind daher folgende Beträge als Werbungskosten abzugsfähig:

- Arbeitsmittel: 137,34 €,
- Fachliteratur: 61,70 €,
- Reisekosten: 869,06 €
- Fortbildung: 765,40 €,
- Sonstige: 98,24 €,
- Gewerkschaftsbeiträge: 75,00 €,

in Summe daher 2.006,74 €.

Nicht unerwähnt bleiben soll, dass Aufwendungen für Salben, Cremes und Gele zur Schmerzlinderung sowie eine speziell für Bewegungseinschränkungen mit ergonomisch geformten Griffen ausgestattete Bürste und ein Kamm grundsätzlich Krankheitskosten darstellen können und als außergewöhnliche Belastung gem. § 34 Abs. 1 EStG 1988 unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig sind:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 leg. cit.) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen), und darf weiters darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

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

Die Belastung beeinträchtigt § 34 Abs. 4 EStG 1988 wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5 leg. cit.) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt.

Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro10%.

mehr als 36 400 Euro12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt–

wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,

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

für jedes Kind (§ 106).

(5) Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2, anzusetzen.

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

Aufwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden, insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden im Ausmaß der erforderlichen Ersatzbeschaffungskosten.

Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach Abs. 8.

Aufwendungen für die Kinderbetreuung im Sinne des Abs. 9.

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Personen, für die gemäß § 8 Abs. 4 des Familienlastenausgleichsgesetzes 1967 erhöhte Familienbeihilfe gewährt wird, soweit sie die Summe der pflegebedingten Geldleistungen (Pflegegeld, Pflegezulage, Blindengeld oder Blindenzulage) übersteigen.

Aufwendungen im Sinne des § 35, die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5).

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

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Das Einkommen der Bf. unter Berücksichtigung der Werbungskosten von 2.006,74 € beträgt 46.737,47 €. Dieses Einkommen ist um die sonstigen Bezüge lt. Lohnzettel zu erhöhen (Kz 220 minus Kz 225). Lt. vorliegender Lohnzettelmeldungen ergibt sich eine Summe von 7.604,43 €.

Der anzuwendende Prozentsatz von 11% auf die Gesamtsumme von 54.341,90 € ergibt einen Selbstbehalt von 5.977,61.

Lt. Beilage zur Einkommensteuer hat die Bf. für „Div. Salben und Gele im Jahr 2015 128,98 € und für Kamm und Bürste 31,00 € ausgegeben, die somit unzweifelhaft im Selbstbehalt Deckung finden.

Kamm und Bürste sind auch keine Hilfsmittel im Sinne des § 4 der zu § 35 EStG 1988 ergangenen Verordnung VO BGBl 3030/1996. Solche Kosten könnten für Hilfsmittel, die mit einer (nachgewiesenen) Behinderung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Diese Voraussetzung liegt im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Beschwerde war somit hinsichtlich der als Werbungskosten beantragten Fahrtkosten teilweise stattzugeben, im Übrigen war sie als unbegründet abzuweisen und der angefochtene Bescheid gem. § 279 Abs. 1 BAO im Ergebnis zum Nachteil der Bf. wie folgt abzuändern.

Berechnung der Einkommensteuer 2015:

Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit insges.....	48.744,21
Werbungskosten, die der AG nicht berücksichtigen konnte.....	1.931,74
Sonstige (Gewerkschaftsbeiträge).....	75,00
Gesamtbetrag.....	46.737,47
Sonderausgaben.....	459,52
Kinderfreibetrag.....	132,00
Einkommen.....	46.145,95
Einkommensteuer $(46.145,95 - 25.000) \times 15.125 / 35.000 + 5.110$	14.248,07
Verkehrsabsetzbetrag.....	291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag.....	54,00
Steuer.....	13.903,07

Steuer für sonstige Bezüge

0% für die ersten 620,00.....	0,00
6% für die restlichen 6.984,43.....	419,07
Einkommensteuer.....	14.322,07
Anrechenbare Lohnsteuer.....	-14.876,85
Rundung.....	-0,22
Abgabengutschrift.....	555,00

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag im gegenständlichen Fall nicht vor. Das Bundesfinanzgericht folgte im Rahmen der rechtlichen Würdigung der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im Übrigen Fragen der Beweiswürdigung sind der Revision nicht zugänglich.

Wien, am 15. Dezember 2023