



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 10. Oktober 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. September 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am 12.03.2008 erging der Einkommensteuerbescheid für 2006. Gemäß § 299 Abs 1 BAO wurde der Bescheid am 06.08.2008 aufgehoben und an den Berufungswerber (Bw) erging am 08.08.2008 ein Schreiben, in dem er aufgefordert wurde, Unterlagen nachzureichen.

Mit Schreiben vom 08.09.2008 beantwortete der Bw das Schreiben des Finanzamtes (FA) und gab zu den diversen Posten folgende Erklärungen ab:

<i>Sonstige Werbungskosten</i>		
	Ärztbündelversicherung	276,21 EUR
	Turnusärztekassenbeitrag	30,00 EUR
	Arbeitsschuhe	222,34 EUR

	Anzug für berufl. Tätigkeit	179,98 EUR
	Telefon 60 % anteilig	327,51 EUR
<i>Sonderausgaben</i>		
	Unfallversicherung	236,84 EUR
	Lebensvers. Pensionsvorsorge	1.297,92 EUR
	Krankenzusatzversicherung	808,57 EUR
	Pensionsvorsorge	1.980,00 EUR
<i>Arbeitsmittel</i>		
	Medikamente f. Pat.	208,21 EUR
	Ausst. f. Büro im Zweithaushalt	45,70 EUR
	Bürobedarf	284,36 EUR
	Arbeitsmittel div.	110,95 EUR
<i>Doppelte Haushaltsführung</i>		
	Miete	3.000,00 EUR
	Strom	390,54 EUR
	Tiefgaragenplatz	422,40 EUR
	Mtl. Heimfahrt absetzbar	2.664,00 EUR
<i>Fachliteratur</i>		756,80 EUR
<i>Kirchensteuer</i>		135,25 EUR
<i>Steuerberatung</i>		658,20 EUR

Dem Schreiben waren weiters detaillierte Aufschlüsselungen der einzelnen Posten sowie die Rechnungen beigelegt. Zusätzlich lag eine Bestätigung des Vorgesetzten des Bw bei, welcher bestätigte, dass der Bw die beantragten „*Schuhe ausschließlich im Spitalsbereich im Rahmen der täglichen Arbeit nutze.*“

Am 16.09.2008 wurde der neue Einkommensteuerbescheid für 2006 ausgestellt. Als Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe, Anzug) nicht um solche für typische Berufskleidung

handelt. Es würden keine Werbungskosten vorliegen. Weiters wären die Kosten für „Medikamente für Patienten“ und Tiefgaragenplatz steuerlich nicht abzugsfähig.

Gegen diesen Bescheid reichte der Bw am 08.10.2008 Berufung ein. In der Berufung führte der Bw aus, dass der Tiefgaragenplatz im KH B. ausschließlich beruflichen Zwecken diene, die Schuhe würden aus hygienischen Gründen ausschließlich im Spital verwendet und der Anzug würde für berufliche Anlässe benötigt. Die Medikamente für Patienten wären Spenden und somit abzugsfähig.

Der Berufung lag ein Schreiben des Arbeitgebers des Bw bei, in dem bestätigt wurde, dass der Bw den Tiefgaragenplatz aufgrund der prekären Parkplatzsituation rund um das allgemeine öffentliche Krankenhaus benötigen würde.

Das FA erließ am 15.10.2008 eine Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO.

Darin wurden die Aufwendungen bzgl. „Medikamente für Patienten“ in der Höhe von EUR 208,21 als außergewöhnliche Belastungen gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt. In der Bescheidsbegründung gab das FA zu den einzelnen Punkten im Wesentlichen folgende Erklärungen ab:

Tiefgaragenplatz im Krankenhaus

Aufwendungen sind nur dann als Werbungskosten anzusehen, wenn diese in einem unmittelbaren, ursächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen. Laut VwGH Entscheidung vom 09.12.1992, 91/13/0094 wären Garagierungskosten am Arbeitsplatz grundsätzlich keine Werbungskosten. Da kein unmittelbarer, ursächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Einnahmen besteht, wären diese Kosten nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Arbeitsschuhe

Schuhe würden nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung gehören. Es gäbe nur wenige Ausnahmen, in welchen diese als Arbeitsschutzbekleidung im Sinne des § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen wären. In seiner Entscheidung vom 17.11.1981, 14/1161/80 hätte der VwGH festgestellt, dass Aufwendungen für bürgerliche Kleidung auch dann keine Werbungskosten sind, wenn diese ausschließlich im Rahmen der Berufstätigkeit getragen werden. Die Aufwendungen für Schuhe wären daher nicht als Werbungskosten absetzbar.

Anzug

Soweit es sich nicht um typische Berufsbekleidung handelt (zB: Arbeitsanzug bei Maurer), gehören diese Kosten regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebenshaltung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988. Der Aufwand für Bekleidung ist selbst dann nicht abzugsfähig, wenn

bestimmte Bekleidung im Interesse des Arbeitgebers gelegen oder sogar von diesem angeordnet worden ist. Die Kosten für den Anzug seien daher steuerlich nicht absetzbar.

Medikamente für Patienten

Aus den beigelegten Rechnungen sei nicht ersichtlich gewesen, dass es sich bei den Medikamenten um „Medikamente für Patienten“ handelte. Die Kosten seien daher als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs 4 EStG 1988 berücksichtigt worden.

Der Bw stellte am 17.10.2008 den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen. Der Bw führt erneut an, dass der Garagenplatz ausschließlich beruflich und in keiner Weise privaten Zwecken diene. Bezüglich der Schuhe gab der Bw an, dass diese aus hygienischen Gründen ausschließlich im Spitalsbereich verwendet würden. Der Berufung wurden die Schreiben des Arbeitgebers bzgl des Garagenplatzes (siehe oben) sowie des Vorgesetzten bzgl der Schuhe (siehe oben) beigelegt.

Nachträglich beantragte der Bw, das Pendlerpauschale für Aufwendungen der Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zu berücksichtigen.

Da der Bw keine weiteren Angaben zum Wohnort bzw zur Entfernung Wohnort – Arbeitsplatz gemacht hat, dies jedoch zur Überprüfung der Anspruchsvoraussetzungen für das Pendlerpauschale notwendig ist, wurde der Bw mittels Vorhalt vom 30.09.2010 aufgefordert, Unterlagen zur Klärung nachzureichen.

Mit Schreiben vom 28.10.2010 beantwortete der Bw den Vorhalt wie folgt.

„...“

- Wohnadresse, von der aus die Arbeitsstätte Europaklinikum (Krankenhaus) besucht wurde: X-Straße 0000, 9999 B
- Entfernung zw Wohn- und Arbeitsort: Wohnung – KH B. 1000m, Wohnung – KH S. 4000m, KH B. – KH S. 3000m,
- Zurücklegung der Distanzen pro Woche ca 16, pro Monat ca 64 und per annum ca 700.
- Meldezettel in Ablichtung beiliegend

Anm: die Frequenz der Wege in die / von der Arbeit erklärt sich dadurch, dass im Rahmen meiner Ausbildung neben (Anwesenheits-)Dienstern auch zahlreiche Rufbereitschaften zu absolvieren waren, wobei zwischen Kernarbeitszeit und RB-Beginn sowie auch in der RB selbst je nach Bedarf meiner Arbeitskraft die Wege öfter zurückzulegen waren, weiters gab es bei RB am Wochenende keinen Zeitausgleich.“

Der entsprechende Meldezettel war beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind nur mehr die Anerkennung der Arbeitsschuhe bzw des Tiefgaragenplatzes im Krankenhaus als Werbungskosten sowie die Berücksichtigung des Pendlerpauschales.

Diesbezüglich steht folgender Sachverhalt fest.

Der Bw war im Streitjahr als Arzt nichtselbständig am KH. beschäftigt. Der Weg von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte betrug 1 Km.

Gelegentlich leistete er auch Dienste im Partnerspital, dem vom KH 3 Km und von der Wohnung des Bw 4 Km entfernten xy Kreiskrankenhauses S. .

Am KH B. stand dem Bw ein kostenpflichtiger Tiefgaragenplatz zur Verfügung.

Bei den Diensten im KH trug er Schuhe der Marke Geox. Diese Schuhe sind für den privaten Bedarf geeignet und können auch privat benützt werden.

Der festgestellt Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Die nsA des Bw ist aktenkundig. Die Entfernung von der Wohnung zum KH beruht auf den glaubwürdigen Angaben des Bw. Aus dem Jahreslohnzettel geht hervor, dass Arbeitgeber des Bw das Kh bzw dessen Rechtsträger, die Kh GmbH, war. Daher ist anzunehmen, dass der Arbeitsplatz des Bw. regelmäßig im KH B. war. Auch der Tiefgaragenplatz befand sich am KH B. . Es ist durchaus glaubwürdig, dass der Bw gelegentlich auch Dienste im xy Partnerspital S. verrichtete. Allerdings war im Streitjahr das Projekt noch nicht verwirklicht. Das Projekt war erst im Entwicklungsstadium, sodass nicht davon auszugehen ist, dass der Arbeitsplatz des Bw, zu dem er überwiegend im Lohnzahlungszeitraum den Weg von der Wohnung zurücklegte, am KH S. (D.) war. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Arbeitsplatz des Bw, zu dem er überwiegend im Lohnzahlungszeitraum den Weg von der Wohnung zurücklegte, im KH B. war.

Die Tatsache des kostenpflichtigen Tiefgaragenplatzes am KH ist unbestritten.

Die Schuhmarke ist aus den vorgelegten Rechnungen, die im FA-Akt erliegen, ersichtlich. Dass die Schuhe auch für den privaten Bedarf geeignet sind, ergibt sich einerseits aus den vorgelegten Rechnungen und andererseits wurde nicht einmal behauptet, dass die Schuhe ungeeignet für den privaten Bedarf sind. Aus dem Vorbringen des Bw, die Schuhe würden aus hygienischen Gründen ausschließlich im Spitalsbereich verwendet, kann ebenfalls geschlossen werden, dass sie auch privat verwendet können.

Aus rechtlicher Sicht ist anzuführen.

Gem § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im § 16 Abs 1 EStG 1988 ausdrücklich zugelassen ist. Zu diesen zählen neben Anderen die gem. § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 umschriebenen Ausgaben für Arbeitsmittel (zB: Berufsbekleidung).

Dieser Regelung stehen jedoch die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 gegenüber. Demnach 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 23.01.2010, 2001/13/0238 die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 näher definiert. So enthält dieser *„als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund 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.“*

Liegen daher Aufwendungen vor, die sich nicht einwandfrei in Aufwendungen der Lebensführung und berufliche Aufwendungen trennen lassen, so ist der gesamte Betrag auf Grund des Aufteilungs- und Abzugsverbotes nicht absetzbar.

Wird ein Wirtschaftsgut neu angeschafft, so muss der Verwendungszweck im Rahmen der typisierenden Betrachtungsweise geprüft werden. Es ist nicht auf die konkrete tatsächliche Nutzung abzustellen, vielmehr ist die typischerweise zu vermutende Nutzung erheblich. Ein strenger Maßstab ist anzulegen, wenn Aufwendungen vorliegen, welche sowohl in den Kreis der privaten wie auch beruflichen Lebensführung fallen. Dem Abgabepflichtigen kommt hier die Möglichkeit zu, eine vermutete private Nutzung zu widerlegen.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat im Sinne dieser Bestimmungen die einzelnen Werbungskosten im Detail zu prüfen:

Arbeitsschuhe

Als bürgerliche Kleidung gelten regelmäßig jene Kleidungsstücke, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen werden (Quantschnigg/Schuch, EStG, 1993, § 16 Rz 68).

Nach ständiger Rechtssprechung des VwGH (unter anderem 26.09.1995, 93/15/0104) stellen Aufwendungen für Arbeitsbekleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handelt, die vom Abgabepflichtigen überdies privat benützt werden kann, keine Werbungskosten dar, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließendem Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden.

Auch wenn der Bw die Schuhe ausschließlich während der Arbeit im Krankenhaus B. verwendet, bedeutet dies nicht, dass es sich um Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 handelt. So hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 28.11.2001, 96/13/0210 festgestellt, dass *„Aufwendungen für bürgerliche Bekleidung nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden dürfen. Selbst dann nicht, wenn bei der Berufsausübung etwa eine bestimmte bürgerliche Kleidung zwingend getragen werden muss.“* Durch diese Regelung soll verhindert werden, dass ein Steuerpflichtiger gegenüber einem anderen, der ebenfalls täglich die selben Schuhe während der Arbeit verwendet, ohne dass es sich dabei um ein Arbeitsmittel handelt, steuerlich besser gestellt wird.

Der Bw beantragte im gegenständlichen Fall die Berücksichtigung von Aufwendungen für Schuhe in der Höhe von EUR 222,34. Wie oben ausgeführt, handelt es sich bei Schuhen ebenfalls um eine so genannte bürgerliche Kleidung, die privat getragen werden kann und nicht um eine typische Berufsbekleidung. Ein solches bürgerliches Kleidungsstück kann von jedermann getragen werden.

Eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten würde zu einer Besserstellung des Abgabepflichtigen gegenüber anderen führen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass wie vom Bw vorgebracht, die Schuhe ausschließlich im Krankenhaus verwendet werden. So wurde in der Vergangenheit vom Unabhängige Finanzsenat in ähnlich gelagerten Fällen (Arbeitsschuhe als Werbungskosten von Ärzten, vgl. dazu 03.07.2009, RV/0605-G/08 sowie 27.03.2009, RV/0371-G/08), eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen abgewiesen. Dazu wird der Bw darauf hingewiesen, dass in der Entscheidung vom 27.03.2009 der Abzug selbst bei *„weißen Ärzteschuhen, die bei einem Spezialgeschäft gekauft worden seien und die für den privaten Bedarf nicht geeignet seien“* nicht gestattet wurde.

Nach Würdigung der Judikatur sowie Literatur ist eine Berücksichtigung der Aufwendungen für Schuhe als Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 nicht möglich. Die Berufung wird, im Bezug auf die Schuhe, als unbegründet abgewiesen.

Tiefgarage im Krankenhaus

Der Bw hat Aufwendungen in der Höhe von EUR 422,40 für einen Tiefgaragenplatz im Krankenhaus als Werbungskosten angesetzt. Zu Garagierungsaufwendungen am Arbeitsplatz ist allgemein anzuführen, dass diese grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen (vgl. VwGH 09.12.1992, 91/13/0094). Auch bei gelegentlichen Dienstreisen vom Arbeitsplatz aus, hat der VwGH in seiner Erkenntnis vom 07.06.1989, 88/13/0235 festgestellt, dass eine Abzugsfähigkeit der Garagenkosten am Arbeitsplatz zu verneinen ist.

Aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG 1988 kann zusätzlich entnommen werden, dass die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag und gegebenenfalls dem Pendlerpauschale abgegolten sind. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und Auffassung der Literatur sind unter diesen Ausgaben nicht nur die reinen Fahrtkosten, sondern alle Aufwendungen, die durch die Benützung des PKW entstehen, also auch Garagierungskosten, zu verstehen. Darunter fallen jedoch nicht nur die Garagierungskosten am Arbeitsplatz, sondern auch die Garagierungskosten am Wohnort, die aber ohnehin privat veranlasst sind (vgl. dazu Jakom/*Lenneis* EStG, 2010, § 16 Rz 56 und die dort angeführte Judikatur und Literatur).

Selbst wenn der Bw anführen sollte, dass er aufgrund seiner Tätigkeit in Notfällen ein Fahrzeug ständig zur Verfügung haben müsste, so wäre dies nicht mit einem Einsatzfahrzeug von Rettung oder Feuerwehr zu vergleichen, da diese Fahrzeuge ausschließlich für Einsatzfahrten konzipiert sind, was bei einem privaten PKW eines Arztes nicht behauptet werden kann.

Auch aus den vorgebrachten Argumenten einer „prekären Parkplatzsituation rund um das allgemeine öffentliche Krankenhaus“ sowie der Möglichkeit, den PKW während Nachtdiensten und Rufbereitschaften in der Tiefgarage abzustellen, kann für die Beurteilung des Sachverhalts nichts gewonnen werden. So kann der Unabhängige Finanzsenat nicht erkennen, dass ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Einnahmenerzielung des Bw und den Garagierungskosten am Arbeitsplatz besteht. Dies dürfte auch nicht unmittelbar dem Erwerb, der Sicherung und Erhaltung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dienen.

So dürfte selbst bei Einsätzen, die während der Rufbereitschaft von zu Hause aus getätigt werden, keine berufliche Veranlassung für die Garagierungskosten vorliegen. In solchen

Notfällen gibt es im Zugangsbereich des Krankenhauses sicherlich eine Möglichkeit, den PKW abzustellen.

Bei den Aufwendungen für den Garagenplatz ist daher kein unmittelbarer, ursächlich wirtschaftlicher Zusammenhang zur Einnahmenerzielung zu erkennen, der Abzug als Werbungskosten gem. § 16 war daher zu versagen. Die Berufung wird in Bezug auf den Tiefgaragenplatz im Krankenhaus als unbegründet abgewiesen.

Pendlerpauschale

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht.

Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stehen grundsätzlich nur dann zu, wenn

- entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst (sog. kleines Pendlerpauschale) oder
- die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens zwei Kilometer beträgt (sog großes Pendlerpauschale).

Der Gesetzgeber geht daher grundsätzlich davon aus, dass die Zurücklegung eines Arbeitsweges bis 2 Kilometer zu Fuß zumutbar ist. Es sei denn es lägen besondere Verhältnisse vor, wie zB eine Gehbehinderung, welche die Zurücklegung des Arbeitsweges nicht möglich machten.

Im ggstdl Fall sind besondere Verhältnisse nicht hervorgekommen und wurden auch nicht geltend gemacht. Die Zurücklegung des Arbeitsweges von 1 Km zu Fuß von der Wohnung zum KH B. war dem Bw daher zumutbar.

In zeitlicher Hinsicht müssen die Voraussetzungen für das Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein

Daher steht dem Bw wegen der Kürze des Weges, welcher im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt wurde, das Pendlerpauschale nicht zu.

Der bekämpfte Bescheid war daher iSd Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes abzuändern. Die Aufwendungen bzgl „Medikamente für Patienten“ in der Höhe von € 208,21 werden als außergewöhnliche Belastungen gem § 34 Abs 4 EStG 1988 berücksichtigt. Dies hat jedoch keine steuerlichen Auswirkungen, da sie den Selbstbehalt nicht übersteigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. Mai 2011