

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 12.01.2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), von Beruf Ärztin, machte in ihrer Einkommensteuererklärung 2013 bei ihren Einkünften aus einem Dienstverhältnis zu einem orthopädischen Krankenhaus folgende Werbungskosten geltend:

Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge,	
selbst eingezahlte SV-Beiträge	2.284,00
Arbeitsmittel	964,00
Fachliteratur	179,00
Reisekosten	73,00
Fortbildungskosten	453,00
Sonstige Werbungskosten	4.395,00

Mit Bescheid vom 2.7.2014 führte das Finanzamt zunächst erklärungsgemäß die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2013 durch, die Ausgaben für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, Fortbildungskosten und Sonstige Werbungskosten wurden dabei mit der Gesamtsumme von 6.064,00 € unter den Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, die Beiträge von 2.284,00 € unter den Sonstigen Werbungskosten ausgewiesen.

In der Folge forderte das Finanzamt die Bf mit Ergänzungsersuchen vom 3.11.2014 auf, u.a. Unterlagen und Aufstellungen betreffend Arbeitsmittel, Sonstige Werbungskosten sowie Gewerkschaftsbeiträge und sonstige Beiträge vorzulegen bzw. die Art der beruflichen Nutzung darzutun.

Die Bf teilte dazu mit Schreiben vom 12.12.2014 mit, dass sich die Position Gewerkschaftsbeiträge und sonstige Beiträge (2.284,00 €) in 1.757,52 € Sozialversicherungsbeiträge und 526,36 € Kirchenbeitrag, die Position Sonstige Werbungskosten (4.395,00 €) in 74,70 € Betriebsratsumlage und 4.320,00 € steuerfreie Zulagen gemäß § 68 EStG aufgliedere; enthalten seien weiters anteilige Kosten für Internet (185,00 €), Telefon (71,00 €) und Notebook (200,00 €); zur Position Arbeitsmittel, Arbeitskleidung, Arbeitsschuhe übermittelte die Bf Rechnungskopien über Einkäufe u.a. bei Thalia, Libro, Bipa, Zara, H&M, C&A, Humanic und Dorotheum.

Das Finanzamt hob daraufhin den Einkommensteuerbescheid vom 2.7.2014 mit Bescheid vom 12.1.2015 gemäß § 299 BAO auf und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013, in welchem es, wie von der Bf angegeben, die Sozialversicherungsbeiträge mit 1.757,52 € als Werbungskosten und den Kirchenbeitrag im höchstmöglichen Ausmaß als Sonderausgabe berücksichtigte. Von den restlichen Werbungskosten von bisher 6.064,00 € anerkannte das Finanzamt nur mehr einen Betrag in Höhe von 1.235,70 €. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass die Ausgaben für Bekleidung von H&M, Zara, C&A, ..., Rechnungen von Thalia, Libro, Bipa, Juwelier, die nicht genau zuzuordnen oder leserlich seien, als Kosten der privaten Lebensführung nicht berücksichtigt werden könnten. Weiters seien steuerfreie Zulagen keine Werbungskosten.

In ihrer Beschwerde wendet die Bf ein, dass es sich in keinsten Weise um Kosten der privaten Lebensführung handle. Sie benötige zur Ausübung ihres Arztberufes weiße Berufskleidung, die aus hygienischen Gründen regelmäßig auszutauschen sei und keinesfalls privat getragen werden könne und dürfe. Da sie Alleinverdienerin sei und für zwei Kinder zu sorgen habe, müsse sie die Kosten überschaubar halten, weshalb sie ihre Berufskleidung nur in günstigen Bekleidungsgeschäften kaufen könne. Dass die Rechnungen nicht zuordenbar oder leserlich seien, bedauere sie, sie biete aber an, die entsprechende Berufskleidung vorzulegen. Auch eine Uhr benötige sie, um den Patienten Puls messen zu können, die Ausgaben für diverses Büromaterial seien ebenfalls ausschließlich beruflich bedingt, und zwar für die Erstellung von Abschlussarbeiten zum Diplomerwerb in Akupunktur und Geriatrie sowie für die Ausarbeitung von Bildern zur Wunddokumentation.

Für die Zulagen bestehe ein Freibetrag von 360,00 € pro Monat. Die steuerliche Bemessung sei bei ihr in vollem Umfang ohne Abzug des Freibetrages erfolgt, weshalb sie die Reduzierung der Bemessungsgrundlage um den steuerfreien Zulagenbetrag von 4.320,00 € begehere; insbesondere die Infektionszulage sei als steuerfreie Gefahrenzulage zu werten.

Mit Ergänzungsersuchen vom 2.3.2015 ersuchte das Finanzamt die Bf um detaillierte Aufgliederung der Ausgaben für Arbeitsmittel von 964,00 €, der sonstigen Werbungskosten von 4.395,00 € samt Vorlage der Rechnungen; zu beachten sei, dass die Ausgaben für Kleidung bei Zara (7,99 € und 5,99 €), H&M (34,28 und 54,80 €, C&A (22,00 €), Humanic (167,88 €) sowie für die Trenduhr "DKNY" (139,00 €), insgesamt 431,94 €, als Kosten der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig seien.

Steuerfreie Zuschläge seien auf dem für die Bf vom Krankenhaus ausgestellten Lohnzettel nicht gemeldet worden, als Werbungskosten könne der Freibetrag nicht geltend gemacht werden.

Die Bf teilte dazu mit Schreiben vom 22.4.2015 mit, dass sich die Ausgaben für Arbeitsmittel von 964,00 € aufteilen in anteilige Kosten für Internet (154,00 €), Telefon (71,00 €) und Notebook (135,00 €), Kosten für Büromaterial (77,00 €) Arbeitskleidung und Arbeitsschuhe (482,00 €) und 33% der Kosten für eine Pulsuhr (45,00 €). Zu den Ausgaben für Arbeitskleidung und -schuhe sei zu bemerken, dass sie die vom Arbeitgeber für diesen Zweck zur Verfügung gestellte Kleidung nicht tragen könne, weil sie auf das in der Betriebswäscherei verwendete Waschmittel allergisch reagiere, Schuhe stelle der Arbeitgeber keine zur Verfügung. Eine private Verwendung dieser schon auf den ersten Blick von jedermann als "Arztkleidung" einzustufenden Bekleidung und Schuhe sei auszuschließen. Die Uhr verwende sie zu einem Drittel beruflich, um damit Patienten den Puls messen zu können.

Zu den Zulagen, die sie unter den Werbungskosten angeführt habe, weil ein anderer Eintrag im Formular nicht möglich sei, führt die Bf aus, dass sie vom Arbeitgeber eine Infektionszulage von 1.534,58 € und eine Erschwerniszulage von 3.353,32 € erhalte. Die Infektionszulage solle die bei ihrer Tätigkeit gegebene besondere Infektionsgefahr abgelden. Sie müsse beispielsweise Blut abnehmen, Blutkonserven geben, Wunden von Patienten mit Wundinfektionen versorgen, Nähte oder Drainagen entfernen, Punktionen, Infiltrationen, Wundabstriche vornehmen. Bei all diesen Tätigkeiten komme sie mit potentiell infektiösen Materialien und Ausscheidungen in Kontakt, sei daher einer wesentlich höheren Infektionsgefahr ausgesetzt als die Allgemeinheit; die Zulage werde auch zusätzlich zum Grundlohn und an alle betroffenen (gefährdeten) Arbeitnehmer bezahlt; dass sie tatsächlich im Spital tätig sei, stehe außer Zweifel; die Infektionszulage sei auch angemessen, weil sie lediglich 3% des Grundgehalts betrage.

Bei der Erschwerniszulage sei ein Vergleich zwischen der konkreten Tätigkeit und der jeweiligen Berufsgruppe herzustellen. Sie sei als Ärztin in einem orthopädischen Spital auf der chirurgischen Abteilung tätig, dabei sei sie, gegenüber der Berufsgruppe der Ärzte im Allgemeinen, erschwerten Arbeitsbedingungen ausgesetzt (weil stehende Tätigkeit, Hebetätigkeit, erhöhter Arbeitsaufwand). Ihre Tätigkeit sei ähnlich belastend wie jene eines Arztes in der Unfallchirurgie. Die Zulage betrage 6,9% des Grundlohns und sei in Anbetracht der besonderen Erschwernis jedenfalls angemessen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdeentscheidung (BVE).

Bekleidungs- und Arbeitsaufwand könne nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn es

sich um typische Berufskleidung oder um Arbeitsschutzkleidung handle; Bekleidung, die auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden könne, sei nicht abzugsfähig. Die Ausgaben Zara (7,99 € und 5,99 €), H&M (34,28 und 54,80 €), C&A (22,00 €), Humanic (167,88 €) sowie für die Trenduhr "DKNY" (139,00 €), insgesamt 431,94 €, seien gemäß § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung.

Um eine Gefahren-, Strahlen-, oder Infektionszulage steuerfrei gewähren zu können, müsse eine Tätigkeit vorliegen, die überwiegend unter Umständen erfolge, die infolge der schädlichen Einwirkungen von bestimmten Stoffen zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit und körperlicher Sicherheit mit sich bringe. Da seitens des Dienstgebers der Bf ein solcher Nachweis nicht habe erbracht werden können, sei die Steuerbefreiung gemäß § 68 Abs. 1 EStG nicht gegeben.

In ihrem Vorlageantrag bringt die Bf ergänzend vor, dass sich die Abweichung der geltend gemachten Werbungskosten von den vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten von 4.828,30 € (6.064,00 € - 1.235,70 €) wie folgt zusammensetze:

Nicht anerkannte Kosten für Arbeitskleidung, Schuhe und Pulsuhr	431,94
Nicht anerkannte Steuerbefreiung für Zulagen	4.320,00
Nicht anerkannte Betriebsratsumlage	74,70
Nicht erklärbarer Rest	1,66
	<hr/>
	4.828,30

Die Nichtanerkennung der Betriebsratsumlage und des nicht erklärbaren Rests von 1,66 € werde vom Finanzamt überhaupt nicht begründet.

Das Finanzamt weist im Vorlagebericht darauf hin, dass die Betriebsratsumlage als Werbungskosten berücksichtigt worden sei und somit nicht mehr Streitgegenstand sein könne. Was die Zulagen betreffe, so könne aus den Darlegungen der Bf kein berufsbildbezogenes Gefahrenpotential erkannt werden. Das Vorliegen einer stehenden Tätigkeit, Hebetätigkeit sowie erhöhter Arbeitsaufwand stellten noch keine außerordentliche Erschwernis dar, da im ärztlichen Bereich sehr viele Tätigkeiten stehend ausgeübt würden und in Bezug auf Patienten auch häufig Hebetätigkeiten durchzuführen seien. Der Nachweis begünstigter Zulagen sei durch das Lohnkonto und die zugehörigen Grundaufzeichnungen zu führen. Die Bf habe keinen Nachweis über die mit Gefahren oder Erschwernissen belasteten Tätigkeiten erbracht, mangels Darlegung sei auch das gemäß § 68 Abs. 5 EStG zwingend erforderliche Element des Überwiegens nicht gegeben.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

1. Die Bf hat mit Schreiben vom 9.2.2015 "Beschwerde über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2013 vom 12.1.2015" erhoben. Begründet wird die Beschwerde damit, dass es sich bei den vom Finanzamt nicht anerkannten Werbungskosten keineswegs um Kosten der privaten Lebensführung handle und dass die Bemessungsgrundlage um den Betrag steuerfreier Zulagen zu vermindern sei. Das Finanzamt hat mit BVE vom 29.6.2015 über die Beschwerde "gegen

den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 12.1.2015" abgesprochen. In Ihrem Vorlageantrag führt die Bf aus, das Finanzamt habe ihre Beschwerde "gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 12.1.2015" als unbegründet abgewiesen.

Im Hinblick darauf, dass die Bf inhaltlich die Anerkennung bestimmter Ausgaben als Werbungskosten und die Gewährung der Steuerfreiheit für bestimmte Zulagen begehrt, während sie in der Beschwerde in Bezug auf die Zulässigkeit der Aufhebung gemäß § 299 BAO nichts vorbringt, sowie im Vorlageantrag in Reaktion auf die BVE selbst von ihrer Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid spricht, ist davon auszugehen, dass die - steuerlich nicht vertretene - Bf mit ihrem Schreiben vom 9.2.2015 ungeachtet der Bezeichnung "Beschwerde über die Aufhebung ....." nicht den Bescheid, mit welchem der Einkommensteuerbescheid vom 2.7.2014 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde, sondern den gleichzeitig ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid 2013 bekämpfen wollte.

## 2. Zur Infektions- und Erschwerniszulage

Gemäß § 68 Abs. 1 EStG 1988 sind Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen sowie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und mit diesen Arbeiten zusammenhängende Überstundenzuschläge sind insgesamt bis 360 Euro monatlich steuerfrei.

Gemäß § 68 Abs. 5 EStG 1988 sind unter Schmutz-, Erschwernis- und Gefahrenzulagen jene Teile des Arbeitslohnes zu verstehen, die dem Arbeitnehmer deshalb gewährt werden, weil die von ihm zu leistenden Arbeiten überwiegend unter Umständen erfolgen, die

- in erheblichem Maß zwangsläufig eine Verschmutzung des Arbeitnehmers und seiner Kleidung bewirken,
- im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, oder
- infolge der schädlichen Einwirkungen von gesundheitsgefährdenden Stoffen oder Strahlen, von Hitze, Kälte oder Nässe, von Gasen, Dämpfen, Säuren, Laugen, Staub oder Erschütterungen oder infolge einer Sturz- oder anderen Gefahr zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen.

Die Begünstigungen des § 68 Abs. 1 iVm Abs. 5 EStG setzen u.a. voraus, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die überwiegend unter Umständen erfolgen, welche die angeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Arbeitnehmer muss also während der Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut sein, die zwangsläufig eine außerordentliche Erschwernis oder eine außerordentliche Gefahr darstellen. Dies erfordert nach Rechtsprechung und Lehre, dass der Behörde nachgewiesen wird, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann sie geleistet wurden (VwGH 13.10.1999, 94/13/0008). Wenn es der Abgabepflichtige verabsäumt, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlichen überprüfbaren Nachweise zu erbringen, um welche Arbeiten es sich im Einzelnen gehandelt hat und wann diese

geleistet wurden, ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen (VwGH 25.5.2004, 2000/15/0052).

Die Steuerbefreiung für Gefahrenzulagen hat zur Voraussetzung, dass die zu leistenden Arbeiten - worunter nur die vom Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses schlechthin (insgesamt) zu erbringende Arbeitsleistung verstanden werden kann - überwiegend unter Umständen ausgeführt werden, die zwangsläufig eine Gefährdung von Leben, Gesundheit oder körperlicher Sicherheit des Arbeitnehmers mit sich bringen. Die Frage der außerordentlichen Gefährdung ist also nicht allein anhand jener Arbeiten zu untersuchen, mit denen diese Gefährdung verbunden ist. Vielmehr ist bezogen auf die gesamten vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeiten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums zu prüfen, ob sie überwiegend eine solche Gefahrenlage bewirken (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0322). Erschwerniszulagen sind Lohnanteile, die für Arbeiten geleistet werden, die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen eine außerordentliche Erschwernis darstellen, wobei die Begünstigung des § 68 Abs 1 iVm Abs 5 ebenfalls u.a. voraussetzt, dass der Arbeitnehmer tatsächlich Arbeiten verrichtet, die bezogen auf die gesamten innerhalb eines Lohnzahlungszeitraums zu leistenden Arbeiten überwiegend unter solchen Umständen erfolgen; der Vergleich muss zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen innerhalb der jeweiligen Berufssparte gezogen werden (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 68 Tz 20, 22).

Dem Vorbringen der Bf lässt sich nicht einmal die bestimmte Behauptung entnehmen, sie habe "überwiegend" Arbeiten unter Umständen verrichtet, die mit einer Infektionsgefahr verbunden sind, bzw. sie habe "überwiegend" unter außerordentlich erschwerenden Bedingungen Arbeiten verrichtet, geschweige denn, dass sie ihr Vorbringen durch (überprüfbare) Beweise untermauert hätte. Ihre allgemein gehaltenen Ausführungen, als Spitalsärztin auf der chirurgischen Abteilung gehörten beispielsweise Blutabnahmen, Gabe von Blutkonserven, Wundversorgungen, Versorgung von Patienten mit Wundinfektionen, Naht- oder Drainageentfernungen zu ihrer Tätigkeit, sie komme regelmäßig mit infektiösem Material in Kontakt und sei daher einer wesentlich höheren Infektionsgefahr ausgesetzt als die Bevölkerung allgemein, lassen nicht erkennen, dass sie während ihrer Arbeitszeit überwiegend mit Arbeiten betraut war, die zwangsläufig eine Gefahr darstellen (vgl. VwGH 21.10.2015, 2012/13/0084). Da in orthopädischen Krankenhäusern erfahrungsgemäß Patienten mit Erkrankungen des Stütz- und Bewegungsapparates behandelt werden, ist zudem von vornherein nicht zu vermuten, dass von einer überwiegenden Anzahl von Patienten mit einem solchen Leiden eine Infektionsgefahr für den behandelnden Arzt ausgehen würde. Dass bei der von der Bf ausgeübten Tätigkeit in einer orthopädischen Abteilung zwangsläufig Gefährdungsumstände überwiegen würden, ist daher keineswegs evident, mögen auch besondere Fälle von Patienten mit einer infektiösen Krankheit vorkommen. Ebenso ist das Vorbringen der Bf, sie übe eine stehende Tätigkeit, eine Hebetätigkeit aus, der Arbeitsaufwand sei erhöht, ihre Tätigkeit sei ähnlich belastend wie die eines Unfallchirurgen, allgemein gehalten, mit diesem Vorbringen zeigt die Bf weder ein

"Überwiegen" von ihrer Ansicht nach unter außerordentlich erschwerenden Bedingungen verrichteten Arbeiten auf, noch macht sie einsichtig, worin die im Vergleich zu den allgemein üblichen Arbeitsbedingungen der Ärzte außerordentliche Erschwernis überhaupt bestanden haben sollte. Eine nähere Konkretisierung, wann und in welchem zeitlichen Umfang sie ihren Aufgaben als Ärztin stehender oder hebender Weise nachkommen musste, bzw. aus Anlass welcher ärztlichen Verrichtung sie in besonders hohem Maße einer physischen Belastung ausgesetzt gewesen wäre, hat die Bf unterlassen. Auf die erforderliche Nachweisführung und darauf, dass die Bf Nachweise nicht erbracht hat, hat das Finanzamt im Vorlagebericht ausdrücklich hingewiesen. Solche Nachweise waren, wie das Finanzamt in der BVE feststellt, auch vom Dienstgeber der Bf nicht zu erhalten. Im Sinne der zitierten Rechtsprechung war es folglich nicht geboten, weitere Ermittlungen anzustellen.

Das Finanzamt hat daher der Bf den Freibetrag gemäß § 68 Abs. 1 EStG für die an sie bezahlte Infektions- und Erschwerniszulage zu Recht nicht zuerkannt.

### 3. Zu den nicht anerkannten Werbungskosten

Die Bf hat in ihrer Einkommensteuererklärung folgende Werbungskosten für das Jahr 2013 geltend gemacht:

Gewerkschaftsbeiträge, sonstige Beiträge,	
selbst eingezahlte SV-Beiträge	2.284,00
Arbeitsmittel	964,00
Fachliteratur	179,00
Reisekosten	73,00
Fortbildungskosten	453,00
Sonstige Werbungskosten	4.395,00

Der Betrag von 2.284,00 € setzt sich laut dem beim Finanzamt am 12.12.2014 eingelangten Schreiben der Bf aus Sozialversicherungsbeiträgen in Höhe von 1.757,52 € und dem Kirchenbeitrag in Höhe von 526,36 € zusammen, beides wurde im angefochtenen Bescheid vom 12.1.2015 berücksichtigt, der Kirchenbeitrag im gesetzlichen Höchstausmaß von 400,00 €.

Die Sonstigen Werbungskosten von 4.395,00 € setzen sich zusammen aus der Betriebsratsumlage von 74,70 € und den als steuerfrei begehrten Zulagen von 4.320,00 € jährlich. Den für Arbeitsmittel geltend gemachten Betrag von 964,00 € gliederte die Bf im Schreiben vom 12.12.2014 auf in anteilige Kosten für Internet von 185,00 €, anteilige Telefonkosten von 71,00 € und anteilige Anschaffungskosten für ein Notebook von 200,00 €, das sind insgesamt 456,00 €, sowie Ausgaben für Arbeitsmittel/ Arbeitskleidung/ Arbeitsschuhe, für welche sie dem Finanzamt Belegkopien übermittelte. Die vom Finanzamt auf Grund dieser Angaben im angefochtenen Bescheid mit 1.235,70 € anerkannten Werbungskosten setzen sich folgendermaßen zusammen:

Arbeitsmittel	456,00
Fachliteratur	179,00
Reisekosten	73,00
Fortbildungskosten	453,00
Sonstige Werbungskosten	74,70
	<hr/> 1.235,70

Das Finanzamt hat sohin den als steuerfreie Zulage beantragten Betrag von 4.320,00 € und von den Ausgaben für Arbeitsmittel einen Betrag von 508,00 € (=964,00 - 456,00) nicht als Werbungskosten anerkannt, sondern als Kosten der privaten Lebensführung behandelt. Die Betriebsratsumlage von 74,70 € wurde im angefochtenen Bescheid folglich als Werbungskosten berücksichtigt, weshalb der diesbezügliche Einwand im Vorlageantrag nicht berechtigt ist. Dass das Finanzamt in der BVE der privaten Lebensführung zugeordnete Bekleidungsrechnungen von insgesamt 431,94 € angeführt hat, ändert daran nichts.

Die Bf hat zu den noch strittigen Werbungskosten in Höhe von 508,00 € Belege über Einkäufe bei Bipa, Libro, Zara, H&M, C&A, Humanic, Dorotheum sowie eine Essensrechnung über 12,90 € vorgelegt. Zu den Einkäufen von Bekleidung und Schuhen bringt die Bf vor, zur Ausübung ihrer Arztberufes benötige sie weiße Berufskleidung, Schuhe stelle der Arbeitgeber keine zur Verfügung, die Ausgaben für die beim Dorotheum gekaufte Uhr seien zu einem Drittel beruflich bedingt, weil sie den Patienten damit den Puls messe. Ferner seien Ausgaben für diverses Büromaterial beruflich veranlasst.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (z.B. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

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. Gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung handelt; typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist; es werden solche Kleidungsstücke dazu zu rechnen sein, die berufstypisch die Funktion entweder



einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen (z.B. VwGH 28.4.1999, 94/13/0196; 23.4.2002, 98/14/0219).

Laut den vorgelegten Rechnungen hat die Bf Kleidungsstücke bzw. Schuhe bei Zara (T-Shirt, Pullover), bei H&M (Strickware, Hosen, Jersey Basic), bei C&A (Hosen), Schuhe bei Humanic sowie eine Schuheinlage bei Bipa gekauft. Bei diesen nicht im berufsspezifischen Fachhandel bezogenen Bekleidungsstücken handelt es sich ihrer Art nach um solche bürgerliche Bekleidungsstücke, die - auch vor dem Hintergrund des Aufteilung- und Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG - selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung werden, wenn sie bei der Berufsausübung getragen werden und deshalb einem höheren Verschleiß unterliegen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 6, Stichwort "Arbeitskleidung"). Die Farbgebung "weiß" bedeutet für sich noch nicht, dass sich die von der Bf verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden ließe, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036, betreffend von einem Facharzt für Innere Medizin in seiner Ordination getragene weiße Bekleidungsstücke).

Eine Armbanduhr ist nicht allein ein Gebrauchsgegenstand des täglichen Lebens, sondern auch bei der Ausübung der meisten Berufe unentbehrlich. Diese Tatsache spricht dagegen, eine Armbanduhr für die Ausübung eines bestimmten Berufes (z.B. Arzt) zu einem unerlässlichen Instrument zu erklären. Der Uhr ist nur die Bedeutung eines für den Beruf erforderlichen, jedoch grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzurechnenden Wirtschaftsgutes beizumessen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 6, Stichwort "Armbanduhr").

Unter der Bezeichnung "Arbeitsessen" hat die Bf eine Restaurantrechnung über eine kalte Platte für eine Person plus zweimal Wasser in Höhe von 12,90 € vorgelegt. Inwiefern es sich dabei um eine der Werbung dienende Bewirtung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 3 dritter Satz EStG gehandelt haben könnte, hat die Bf in keiner Weise einsichtig gemacht.

Weiters hat die Bf Einkäufe bei Thalia- und Libro als "berufsbedingt erforderliches Büromaterial" geltend gemacht. Dabei handelt es sich laut den vorgelegten Rechnungen um Einkäufe von vier Magneten um jeweils 2,05 €, einer Magnettafel um 8,99 €, zwei Kalendern um 12,95 € und 13,95 €, einem Tixoband um 0,79 €, einem Uhu-Stic um 1,99 €, sechs Sofortbildern um insgesamt 2,34 € sowie Varta-Batterien um 7,00 €. Das Vorbringen der Bf beschränkt sich auf die bloße Behauptung, diese Materialien hätten der Erstellung von Abschlussarbeiten und der Ausarbeitung von Bildern zur Wunddokumentation gedient, konkrete Beweise hiefür hat sie nicht angeboten. Zudem ist schon ein Zusammenhang der Einkäufe von Magneten, Magnettafel, Kalendern und Batterien mit dem von der Bf behaupteten Verwendungszweck nicht ersichtlich. Die Angaben der Bf sind auch widersprüchlich, wenn sie bei der Aufgliederung des Betrages von 964,00 €, welcher die strittigen Ausgaben für Büromaterial enthalten sollte, die anteiligen Internetkosten und die anteiligen Notebook-Kosten zunächst (im Schreiben

vom 12.12.2004) mit 185,00 € und 200,00 € und dann (im Schreiben vom 22.4.2015) mit 154,00 € und 135,00 € angibt; dazu kommt, dass die Höhe der im Schreiben vom 22.4.2015 für Büromaterial genannten Ausgaben von 77,00 € der Summe der mit dem Schreiben vom 12.12.2014 vorgelegten Libro- und Thalia-Rechnungen (rd. 56,00 €) nicht entspricht. Damit kann von einem Nachweis oder einer Glaubhaftmachung, dass die erwähnten Einkäufe durch die ärztliche Tätigkeit der Bf veranlasst waren, nicht ausgegangen werden.

Aus den dargelegten Gründen war die Beschwerde spruchgemäß abzuweisen.

### **Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision**

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

Die Frage, ob der Bf der Freibetrag für Gefahren- und Erschwerniszulagen von 360,00 € monatlich zusteht, wurde anhand der dazu, insbesondere auch hinsichtlich der dem Steuerpflichtigen auferlegten Nachweispflicht, ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet. Auch bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit des geltend gemachten Bekleidungsaufwands, der Ausgaben für eine Armbanduhr und für einen Restaurantbesuch weicht die gegenständliche Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht ab. Ob der Bf Werbungskosten in Form von Bürobedarf erwachsen sind, stellt eine im Wege der Beweiswürdigung getroffene einzelfallbezogene Beurteilung dar. Da sohin Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegen, war die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 27. März 2017