

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat, im Beisein der Schriftführerin N. über die Beschwerden der Bf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2006, Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2010 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Ärztin und bezieht als solche Einkünfte aus

- nichtselbständiger Arbeit in einem Spital und
- selbständiger Arbeit als Gutachterin für Pharmaunternehmen bei der Evaluierung von Medikamenten und aus der Betreuung von Patienten der Sonderklasse.

Beschwerdegegenständlich sind bei der Einkommensteuer 2006 bis 2010 Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit für

- ein häusliches Arbeitszimmer,
- einen Garagenplatz am Arbeitsort der Bf. im Spital und
- allgemeine Sprachkurse.

Im ebenfalls angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2009 versagte die belangte Behörde (bel. Beh.) 260,60 Euro die Anerkennung als Vorsteuer aus den nicht anerkannten Betriebsausgaben für das geltend gemachte Arbeitszimmer.

- Folgende Bescheide sind angefochten:

- Bescheid vom 19. August 2008 betreffend **Aufhebung nach § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2006** vom 31. Oktober 2007 und geänderter Einkommensteuerbescheid 2006 vom 19. August 2008, beide angefochten mit (damals) Berufung vom 17. September 2008, abgewiesen mit Berufungsvorentscheidung vom 24. August 2009, diese bekämpft mit Vorlageantrag vom 28. September 2009,

- **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 31. August 2009, angefochten mit Berufung vom 17. September 2008, sowie

- **Einkommensteuerbescheid 2008** vom 16. April 2012, **Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010** vom 24. April 2012 sowie **Umsatzsteuerbescheid 2009** vom 26. April 2012, angefochten mit Berufung vom 21. Mai 2012.

Die beiden zuletzt genannten Berufungen vom 17. September 2008 und 21. Mai 2012 wurden (konform mit der damaligen Rechtslage) direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Die bel. Beh. nahm in den angefochtenen Bescheiden folgende Änderungen vor (alle Beträge in Euro):

• Einkommensteuer (Einkünfte aus selbständiger Arbeit):

sA	lt. Erklärung	lt. bel. Beh.	Differenz
2006	-15.322,28	-1.644,95	13.677,33
2007	-13.096,91	-402,07	12.694,84
2008	-18.444,88	-9.220,35	9.224,53
2009	7.295,61	11.904,00	4.608,39
2010	-2.364,36	2.168,89	4.533,25

Im Einkommensteuerbescheid 2006 wurden auch Spenden im Ausmaß von 30 Euro nicht anerkannt, wogegen jedoch ausdrücklich keine Berufung erhoben wurde.

Die bel. Beh. nahm gegenüber den Erklärungen folgende Änderungen vor:

2006:

(Akt 2006 Seite 143)

erklärter Verlust		-15.322,28
Afa Gebäude	2.013,19	
Afa Büroeinrichtung	791,04	
Sachversicherung Arbeitsraum	181,12	
Garage	383,76	
Energie	1.074,83	
Raumbetriebskosten 10%	2.429,20	
Raumbetriebskosten 20%	33,77	
Bankzinsen Kredit	24,00	
Kredit Baukosten Büro	2.033,52	
Fahrtkosten Sprachkurse 1.280 km		

1.040 km		
400 km		
Summe 2.720 km x 0,38 Euro	1.033,60	
Kurse	3.649,30	
Spenden	30,00	13.677,33
Verlust lt. bel. Beh.		-1.644,95

2007:

(Akt 2007 Seite 9)

erklärter Verlust		-13.096,91
Afa Gebäude	2.013,19	
Afa Büroeinrichtung	791,04	
Sachversicherung Arbeitsraum	112,48	
Garage	383,76	
Energie	1.054,98	
Raumbetriebskosten	4.422,16	
Bankzinsen	2.717,73	
Seminare, Kongresse	1.199,50	12.694,84
Verlust lt. bel. Beh.		-402,07

2008:

(Akt 2008 Seite 17)

erklärter Verlust		-18.444,88
Afa Gebäude	2.075,00	
Garage	383,76	
Energie	1.088,94	
Betriebskosten	886,83	
Buchwertabgang Arbeitszimmer	4.790,00	9.224,53
Verlust lt. bel. Beh.		-9.220,35

2009:

(Akt 2009 Seite 22)

erklärter Gewinn		7.295,61
Afa Gebäude	2.018,00	
Garage	383,76	
Energie	1.048,28	
Betriebskosten	443,33	
Betriebskosten	537,24	
Betriebskosten	57,42	
Versicherung	120,36	4.608,39
Gewinn lt. bel. Beh.		11.904,00

2010:

(Akt 2010 Seite 22)

erklärter Verlust		-2.364,36
Afa Gebäude	2.018,75	
Garage	383,76	
Energie	1.137,00	
Betriebskosten 0%	336,23	
Betriebskosten 20%	53,80	
Betriebskosten 10%	483,35	
Versicherung	120,36	4.533,25
		2.168,89
- 13 % Grundfreibetrag		-281,96
Gewinn lt. bel. Beh.		1.886,93

In der Berufung vom 21. Mai 2012 beantragte die Bf. im Falle einer Veranlagung der Einkommensteuer 2009 und 2010 mit einem Gewinn die Berücksichtigung des Grundfreibetrages.

• Umsatzsteuer 2009:

	lt. Erklärung	lt. bel. Beh.	Differenz
Vorsteuern	757,30	496,70	260,60

a) Die bel. Beh. führte in den Bescheiden aus:

• **Arbeitszimmer:**

Die Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände seien nur dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde (unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d [EStG 1988]). Die Aufwendungen einschließlich der Kosten der Einrichtung eines Arbeitszimmers seien nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (unter Hinweis auf VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit sei zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handle sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen würden, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entziehe. Im vorliegenden Fall umfasse das Arbeitszimmer den gesamten Wohnraum und den Wintergarten. Eine private Nutzung könne daher nicht ausgeschlossen werden. Daran ändere auch die Bezeichnung als "Büro" auf der Rechnung des Architekten während des Umbaus nichts. Laut § 21 BAO sei für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Des Weiteren dürfte vermutlich ein Arbeitszimmer im Krankenhaus [Arbeitsplatz der Bf. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit] vorhanden sein, da laut Stellungnahme zu den Ergänzungsfragen vom 29. Mai 2008 Untersuchungen von Probanden und auch ehemaliger Studienpatienten ohne derzeit aktuelle Studie ebendort durchgeführt würden. Die Bf. sei im A. als Spitalsärztin (unter Hinweis auf ein Schreiben vom 31. Juli 2007) angestellt und erziele daraus überwiegend Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Daher würde dort auch der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit liegen. Der Zeitaufwand für das Verfassen der Gutachten und das laufende Monitoring der Gutachten betrage während einer Studie ca. einen halben bis zu einem ganzen Tag pro Woche (unter Hinweis auf die Stellungnahme zu den Ergänzungsfragen vom 29. Mai 2008). Dabei könne wohl kaum von einer überwiegenden Tätigkeit ausgegangen werden. Weiters müsse dazu angemerkt werden, dass laut Schreiben vom 28. Februar 2006 und 2. Februar 2007 die wissenschaftlichen Honorare zur Gänze wegfallen und sich daher der Gewinn aus selbständiger Arbeit weiter vermindern werde. Das gegenständlich in Frage stehende Arbeitszimmer sei daher für die Bf. nach der Art der Tätigkeit nicht mehr unbedingt notwendig.

Daraus sei abzuleiten, dass eine Abzugsfähigkeit aller Aufwendungen, welche mit dem Arbeitszimmer zusammenhängen würden (anteilige Afa, Zinsen, Versicherungen, Instandhaltung, Betriebskosten) auf jeden Fall zu verneinen sei. Die Ausgaben für das Arbeitszimmer sowie den Umbau des Wohnraumes samt Errichtung eines Wintergartens seien daher nicht anzuerkennen, da eine private Nutzung festgestellt werden könne. Eine berufliche Verwendung und Notwendigkeit könne nicht überwiegend nachgewiesen werden. Das Arbeitszimmer bestehe aus dem Wohnraum samt Wintergarten und sei direkt im Wohnungsverband gelegen, woraus sich schon alleine aus der Bauweise und der Lage innerhalb der Wohnung keine berufliche Nutzung ergeben könne. Außer dem in Frage stehenden Wohnraum/Wintergarten ("Arbeitszimmer") bestehe die Wohnung nur noch aus einem Vorraum, Küche, Badezimmer und einem Schlafzimmer. Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um den Umbau in eine Ordination oder ein Arbeitszimmer, welches zur nachhaltigen Einnahmenerzielung hergestellt worden sei, sondern um den Umbau der Privatwohnung zu einem Wohnungsverband, der privat genutzt werde. Der Wintergarten stelle nach allgemeiner Verkehrsauffassung eine Art Wohnraumerweiterung dar (unter Hinweis auf UFS 17.02.2005, RV/1243-W/02).

Nach der Judikatur (unter Hinweis auf VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) sei die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstelle, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig sei. Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordere eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einzige) Einkunftsquelle oder aber jeweils als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen seien. Diese Beurteilung habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen. Bei der nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit als Ärztin sowie bei der dieser Tätigkeit sehr nahestehenden Tätigkeit als Gutachterin für ein Pharmaunternehmen sei jedenfalls von einer Einkunftsquelle auszugehen, auch wenn hierbei zwei verschiedene Einkunftsarten anfallen würden. Laut Ausführungen in der Berufung sei die Bf. Gutachterin für die Evaluierung der im Handel befindlichen Medikamente und der Prüfung der Wirksamkeit von unterschiedlichen Kombinationen von Medikamenten. Damit sei ein eindeutiger Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit der Bf. als Ärztin vorhanden. Da aus dieser Tätigkeit der weitaus überwiegende Teil der Einkünfte bezogen werde, sei insgesamt der Mittelpunkt der Tätigkeit im Krankenhaus gelegen. Dass von einer einheitlichen Einkunftsquelle auszugehen sei, habe die Bf. im gegenständlichen Fall selbst in der Berufung zum Streitpunkt Garagierungskosten ausgeführt. Demnach würden wesentliche Teile der Gutachtertätigkeit am Arbeitsplatz [gemeint A.] ausgeführt (laufende Untersuchung der Probanden, "Intervallbetreuung" ehemaliger Studienpatienten, teilweise Betreuung der Studienpatienten im Spital, ein Parkplatz für die Gutachtertätigkeit an diesem Spital sei unerlässlich, da sonst die Gutachtertätigkeit nicht ausgeübt werden könne). Daraus könne jedoch nur in Untermauerung zu dem bereits im angefochtenen Bescheid getroffenen Feststellungen der Schluss gezogen werden, dass sogar die im streitgegenständlichen Jahr nur mehr im geringen Ausmaß durchgeführte Gutachtertätigkeit bezogen auf 2006 (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit 62.185

Euro, Verlust aus Gutachtertätigkeit -1.644 Euro) zu einem wesentlichen Teil im Spital, also am Arbeitsplatz, ausgeführt worden sei. Auch sei aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich, dass keine medizinischen Geräte im Arbeitszimmer vorhanden seien. Da die Untersuchungen für die Gutachtertätigkeit jedoch unerlässlich seien, gehe auch daraus einerseits der Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit hervor, andererseits dass sogar in isolierter Betrachtung der Gutachtertätigkeit der Mittelpunkt dieser Tätigkeit am Arbeitsplatz im A. liege.

• **Garagenplatz:**

Die Aufwendungen für den Garagenplatz stünden in einem unmittelbaren, ursächlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Anmietung eines Garagenplatzes in der Nähe seines ständigen Arbeitsplatzes führe nicht zu Werbungskosten (unter Hinweis auf VwGH 29.5.1985, 84/13/0094, VwGH 7.6.1989, 88/13/0235). Die Ausgaben seien daher weder als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen.

Auch wenn eine Nutzung im Rahmen der Gutachtertätigkeit vorliege, so sei die überwiegende Nutzung jedenfalls durch die nichtselbständige Tätigkeit gegeben, zumal diese auch die Haupteinkunftsquelle darstelle (unter Hinweis auf den Einkommensteuerbescheid 2006). Da die Anmietung des Garagenplatzes daher ursächlich und unmittelbar im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit stünde, könnten diese Kosten auch nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

• **Sprachkurse:**

Die Bf. machte Sprachkurse als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend.

Kosten eines Sprachkurses seien nur dann abzugsfähig, wenn der Kurs ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittele. Werde schwerpunktmäßig eine allgemeine Sprachausbildung vermittelt, sei eine Trennung zwischen dem privaten Bereich und der Einkünfteerzielung nicht möglich. Gerade aber diese Trennung sei Voraussetzung für eine steuerliche Anerkennung. Inwieweit Grundkenntnisse in Fremdsprachen ausreichen würden, um Fachpublikationen verfolgen zu können, sei nicht nachvollziehbar, zumal ein Großteil von Fachpublikationen in Englisch verfasst würden. Aber auch wenn dem so sei, dann könne dadurch keinesfalls die ausschließliche berufliche Bedingtheit dieser Kurse begründet werden. Im konkreten Fall sei also davon auszugehen, dass die besuchten Italienisch- und Französisch-Kurse nur zur Erwerbung von allgemeinen Sprachkenntnissen gedient hätten. Solche Kurse könnten auch für das tägliche Leben für Jedermann von Interesse und Nutzen sein und würden somit zur privaten Lebensführung zählen. Nach der Aktenlage sei nicht davon auszugehen, dass diese Sprachkenntnisse einen unmittelbaren Einfluss auf die Einnahmen hätten. Es sei daher die Sachverhaltsfeststellung zu treffen, dass die gegenständlichen Sprachkurse nicht nahezu ausschließlich auf die Vermittlung

berufsspezifischer Sprachkenntnisse abgestellt gewesen seien. Die Kosten für diese Kurse (incl. Fahrtkosten) könnten demnach nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Ein Zusammenhang der Sprachkurse zur Gutachtertätigkeit - Evaluierung der im Handel befindlichen Medikamente - sei nicht vorhanden.

b) Dagegen brachte die Bf. vor:

• **Arbeitszimmer:**

Die Bf. sei Gutachterin für die Evaluierung der im Handel befindlichen Medikamente und der Prüfung der Wirksamkeit von unterschiedlichen Kombinationen von Medikamenten. Die Gutachten würden die Erfassung und Auswertung umfangreicher Daten erfordern, die im Arbeitsraum erstellt würden. Diese Gutachten seien gemäß EU-Richtlinie für die Pharmafirmen verpflichtend. Weiters würde im Auftrag der Pharmafirmen laufend ein Monitoring der Gutachten durch einen Prüfer stattfinden. Diese Überprüfung der Daten und Befunde und die laufende Koordination zwischen Gutachter und Pharmafirma finde während der Laufzeit der Studie regelmäßig statt. Das Monitoring sei sehr zeitaufwändig und habe bei der letzten Studie einmal pro Woche einen halben bis zu einem ganzen Tag benötigt. Dieses Monitoring finde im Arbeitsraum statt. Der Arbeitsraum sei bei Kauf der Wohnung angebaut worden. Ein bestehendes Zimmer, das für den Büroraum zu klein gewesen sei, sei auf ein Büro umgebaut worden. Der Umbau sei in der Form erfolgt, dass die Außenwand durch eine nach außen versetzte Glaswand ersetzt worden sei. Damit habe auch erreicht werden können, dass der Raum ausreichend Lichteinfall aufweise. Dieser Umbau sei als "Wintergarten" bezeichnet worden, weil eine Wand aus Glas sei. Auf der Rechnung des Architekten sei aber eindeutig vermerkt, dass der Umbau dieses Raumes bereits von vorneherein als Büro geplant gewesen sei.

Die Aussage der bel. Beh. hinsichtlich der Raumaufteilung sei dahingehend zu korrigieren, dass neben dem Arbeitsraum, der nach dem Zubau eine Gesamtfläche von $41,1 \text{ m}^2$ erreicht habe, noch Räumlichkeiten von $66,87 \text{ m}^2$ für die private Nutzung zur Verfügung stünden und nicht - wie in der Bescheidbegründung behauptet - nur mehr Nebenräume und Schlafzimmer gegeben gewesen seien. Die Räumlichkeiten von $66,87 \text{ m}^2$ würden den Wohnbereich, ein Schlafzimmer und Nebenräume beinhalten, welche für einen Einpersonenhaushalt durchaus als ausreichend zu bezeichnen seien. Der Zubau eines bestehenden Raumes durch Entfernung einer verdunkelnden Wand und Ersatz durch eine lichtdurchlässige Glasfront ermöglichte erst die Nutzung als Arbeitsraum im Ausmaß von 38,09 % der Gesamtfläche. Die Notwendigkeit des Arbeitsraumes sei für jede Einkunftsquelle gesondert zu betrachten. Die Beschäftigung im A. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sei für die Beurteilung, ob die Einkünfte aus selbständiger Arbeit überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübt würden, daher nicht relevant. Bezüglich des Zeitaufwandes im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit sei festzuhalten, dass auch bei einem Rückgang der aktuellen Auftragslage bei den Gutachten die Betreuung ehemaliger Studienpatienten weiterhin notwendig sei.

Der Behauptung der bel. Beh. vom 19. August 2008 in der Begründung zur Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 hinsichtlich Wegfalls der wissenschaftlichen Honorare sei entgegenzuhalten, dass in den Jahren 2007, 2008 und 2009 wieder neue Aufträge erteilt und Studien erbracht worden seien. In der Bescheidbegründung vom 24. August 2009 sei neu hinzugekommen, dass die bel. Beh. die Tätigkeit als Ärztin im Spital als "nahestehend" bezeichnet habe und daraus den Schluss ziehe, dass daher der Mittelpunkt der Gutachtertätigkeit im genannten Spital liege. Dagegen sei festzuhalten, dass die Haupttätigkeit im Arbeitsraum am Computer die Erfassung der Daten aus den Untersuchungen sei. Im Arbeitsraum finde auch das Monitoring durch die Pharmafirmen statt.

Die Untersuchung der Probanden finde üblicherweise in der Ordination Facharztpraxis Prof. Dr. B., Adr., Str., statt [Anmerkung BFG: der beschwerdegegenständliche "Arbeitsraum" befindet sich in der Wohnung der Bf. in C.].

Nur in einzelnen Fällen der Untersuchung von Probanden werde die Untersuchung im A. [in einem anderen Bezirk in Wien] durchgeführt:

- Untersuchungen, für die die Geräte in der Ordination nicht ausreichen würden,
- Untersuchungen von Patienten, die Probanden gewesen seien und deren Studie ausgelaufen sei, sogenannte Intervallbetreuung, Patienten aus ehemaligen Studien könnten bei später auftretenden Problemen von der Behandlung nicht zurückgewiesen werden,
- Probanden, die in Folge räumlicher Nähe es vorziehen würden, in das Spital zu kommen.

Alle diese Fälle würden aber Ausnahmen darstellen und hätten mit der laufenden Untersuchung der Probanden nichts zu tun. Die laufenden Untersuchungen der Probanden würden in der Ordination Prof. B. durchgeführt werden.

Der Arbeitsraum der Bf. sei für die Erfassung der Untersuchungsergebnisse und deren Überprüfung durch die Pharmacontroller notwendig. Die Tätigkeit als Gutachterin im Auftrag der Pharmafirmen habe keine Verbindung zur Tätigkeit als Spitalsärztin. Auftraggeber für die nichtselbständige Arbeit sei die D.. In dieser Funktion würden die stationär aufgenommenen Patienten behandelt. Als Gutachterin sei die Bf. von den Pharmafirmen beauftragt. Die Gutachtertätigkeit sei daher von der Tätigkeit als Spitalsärztin getrennt. Bei den Probanden handle es sich um Patienten, die sich durch eine Einverständniserklärung für die Medikamentenstudie zur Verfügung gestellt hätten. Dabei müsse es sich nicht ausschließlich um erkrankte Personen handeln.

Die Kosten für den Arbeitsraum würden die AfA, Raumbetriebskosten, Energie und Versicherung beinhalten.

• Bankspesen, Bankzinsen:

Die Bankspesen seien für das betriebliche Konto, über das die Einnahmen und Ausgaben für die selbständige Tätigkeit laufen würden, angefallen. Ein Darlehensvertrag bestehe

für das Kontokorrentkonto nicht. Die Bankspesen von 24 Euro [im Jahr 2006] seien für den Kredit angefallen. Die Zinsen würden den Kredit für die Finanzierung der Baukosten betreffend Ausbau Büro betreffen. Die Baukosten würden laut einem Gutachten eines namentlich genannten Architekten 916.000 ATS betragen. Als Kredit seien 1 Mio. ATS aufgenommen worden. Der Kreditvertrag vom 10. Dezember 1999 weise eine zugesagte Kreditsumme von 1,530 Mio. ATS aus. Es seien aber nur 1 Mio. ATS benötigt und aufgenommen worden, was auch der Bausumme nach Fertigstellung des Ausbaus im Jahr 2000 laut Rechnung Architekt entspreche.

• **Garagenplatz:**

Für die Erstellung der Gutachten seien neben den administrativen Arbeiten laufende Untersuchungen der Probanden notwendig. Jene Untersuchungen von Probanden, die Zusatzuntersuchungen benötigen würden oder für deren Durchführung nicht alle Geräte in der Ordination [von Dr. B. in Adr.] vorhanden seien, würden im A. Krankenhaus [wo die Bf. unselbständig tätig ist] vorgenommen. Weiters würden die Intervallbetreuungen ehemaliger Studienpatienten in Zeiten ohne aktuelle Studie in diesem Krankenhaus durchgeführt. Letztlich würden jene Studienpatienten, die in dem Bezirk wohnen würden, in dem auch das Krankenhaus gelegen sei, und nicht immer zur Ordination fahren wollten, in diesem Krankenhaus betreut. Diese Fahrten zum Krankenhaus seien der selbständigen Arbeit zuzuordnen. Ein Parkplatz sei unerlässlich, da anderenfalls die Tätigkeit nicht ausgeübt werden könne. Die Garagengebühr sei jedenfalls weniger als die jeweilige Parkgebühr betragen würde. Abgesehen von der Schwierigkeit, überhaupt einen Parkplatz zu finden, seien die Kosten der Garage gering und jedenfalls betrieblich veranlasst und somit Betriebsausgabe. Die Garagenkosten seien nicht, wie von der bel. Beh. behauptet, als Werbungskosten geltend gemacht worden.

Zusätzlich müsse die Bf. außerhalb ihrer Tätigkeit als Spitalsärztin die Patienten der Sonderklasse auch außerhalb der Dienstzeiten betreuen, was Fahrten zusätzlich zu den Fahrten zum Arbeitsplatz und zurück in das Spital erforderlich mache. Die Einnahmen aus den Sondergebühren seien kraft Gesetz gemäß § 22 Z 1 lit. b [EStG 1988] Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Kosten für die Garagierung seien auch durch die Sondergebühren veranlasst und somit Betriebsausgabe.

• **Fahrtkosten:**

Betreffend das Jahr 2006 würden Fahrtkosten „laut Aufzeichnung Km-Geld“ folgende Fahrten betreffen (Vorhaltsbeantwortung an die bel. Beh. vom 27. Juni 2008, Akt 2006 Seite 12):

Italienisches Kulturinstitut, **1030 Wien**, Kurs:

4 Tage/Woche x 8 Wochen = 32 Fahrten x 40 km = 1.280

26 Tage in 2 Semestern = 26 Fahrten x 40 km = 1.040

VHS 5, **Stöbergasse**, Kurs:

10 Fahrten x 40 km = 400

[Spital] - [Wohnort Bf.] Untersuchung Patienten:

22 km x 2 x pro Woche x 46 Wochen = 2.024

Kilometer gesamt 4.744

mal 0,38 pro Kilometer = 1.802,72

[Anmerkung BFG: im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 wurden die Fahrten betreffend Sprachkurse - neben den eigentlichen Kurskosten - ausgeschieden und das darauf entfallende Kilometergeld von den als Betriebsausgaben insgesamt geltend gemachten „7340 Fahrtkosten“ 1.802,72 Euro in Abzug gebracht:

	km	Euro
Ital. Kulturinstitut	1.280	
	1.040	
VHS	400	
Kilometer gesamt	2.720	
Kilometergeld 0,38 Euro		1.033,60
7340 Fahrtkosten:		
It. Erklärung		1.802,72
		-1.033,60
It. E-Bescheid		769,12]

• **Sprachkurse:**

Die wissenschaftliche Tätigkeit als Gutachterin für die Wirksamkeit von Medikamenten an Patienten erfordere eine wissenschaftliche Fortbildung, die über die ärztliche Fortbildung hinausgehe. Fachpublikationen würden unverzichtbare Quellen für die Arbeit als Gutachterin darstellen. Um die Fachpublikationen verfolgen zu können, seien Grundkenntnisse in Fremdsprachen notwendig. Aus diesem Grund seien im Jahr 2006 Kenntnisse in Italienisch und Französisch vervollständigt worden. Ein Auszug der Fachliteratur in den betreffenden Fremdsprachen sei dem Schreiben beigelegt.

Der Besuch der Sprachkurse (Kurskosten und der damit zusammenhängenden Ausgaben für Kilometergelder) sei nicht erfolgt, um allgemeine Sprachkenntnisse zu erlangen sondern zur Vervollständigung der Sprachkenntnisse. Das bereits in früheren Jahren erlangte Basiswissen habe erweitert werden müssen, um die Fachbegriffe zu verstehen. Der Besuch der Sprachkurse sei somit ausschließlich aus betrieblichem Anlass erfolgt und diene sehr wohl in der Folge der Erlangung betrieblicher Einnahmen.

Diese Kosten seien betrieblich veranlasst, betreffend "zahlreiche" ausländische Fachartikel werde auf Beispiele aus beiliegenden Kopien verwiesen.

• **Wissenschaftliche Honorare:**

Im Jahr 2006 habe kein Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens bestanden. Im Jahr 2006 sei auch kein Honorar für wissenschaftliche Gutachten geflossen. Im Jahr 2007 sei ein Auftrag zu einem Gutachten erteilt worden. Das erste Teilhonorar sei in den "ersten Monaten 2008" geflossen. Die Tätigkeit als Gutachterin sei nicht aufgegeben, sondern mangels Auftrag unterbrochen worden. Für 2008 sei die Auftragslage wiederum ansteigend.

c) Verfahren UFS - BFG

Im Schreiben vom 10. Juli 2012 an den damaligen UFS gab die Bf. an, das Arbeitszimmer umfasse nicht den "gesamten Wohnraum und den Wintergarten". Die Wohnung verfüge über einen Wintergarten und einen Wohnraum zusätzlich zum Arbeitszimmer. Die Bezeichnung Wintergarten sei möglicherweise dadurch entstanden, dass der Raum dahingehend umgebaut worden sei, dass die Fenster vergrößert und der davor liegende Balkon in das Zimmer integriert worden seien. Der Umbau sei notwendig gewesen, weil das Zimmer ursprünglich zu wenig Licht gehabt habe und als Arbeitszimmer nicht geeignet gewesen sei. Ein weiteres Missverständnis liege in der Tätigkeit der Bf. Diese sei Spitalsärztin und erhalte Sonderklassegebühren, die "laut Gesetz" als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu versteuern und daher in der Einnahmen-Ausgabenrechnung enthalten seien, aber zusammen mit der nichtselbständigen Arbeit verdient würden. Die Bf. übe ihre Tätigkeit als selbständige Gutachterin im "Arbeitsraum" aus. "Lt. LStR zu § 16 EStG, RZ 329b" würden die Tätigkeiten, deren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegen würden, genannt. Darunter sei die Tätigkeit als Gutachter angeführt. Die Bf. übe die Tätigkeit als Gutachterin bereits sehr lange aus. Die Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit seien z.B. in den Jahren 2003: 29.986,69 Euro, 2004: 35.777,05 Euro, 2005: 32.198,56 Euro gewesen. Im Jahr 2006 sei infolge der Wirtschaftskrise und der Zurückhaltung der Pharmafirmen bei der Auftragsvergabe der Gutachten ein Einbruch erfolgt. Die Einnahmen 2006 seien nur mehr 1.484 Euro gewesen. Im Jahr 2007 habe es keine Gutachtereinnahmen gegeben. Die Bf. habe sich aber weiterhin um Aufträge bemüht.

Ab 2008 habe es wieder Aufträge zu Gutachten gegeben. Die Honorare seien aber nur langsam im Steigen begriffen. Immerhin hätten die Gutachtenhonorare im Jahr 2009 bereits 17.181 Euro erreicht. Für diese Tätigkeit werde das Arbeitszimmer benötigt. Mit dem Einbruch der Honorare ab 2006 habe die bel. Beh. den Arbeitsraum nicht mehr anerkannt und offensichtlich übersehen, dass die Gutachtertätigkeit weiterhin ausgeübt werde. Ein Arbeitszimmer im Krankenhaus, wo die Bf. ihre nichtselbständige Arbeit und die Sondergebühren verdient hätte, bestehe nicht. Die Garagierungskosten beim Krankenhaus seien mit den Einkünften aus Sondergebühren erklärbar. Die Bf.

müsse für die Sonderklassepatienten auch außerhalb der Dienstzeiten zur Verfügung stehen. Bei Visiten außerhalb der Dienstzeiten werde der Garagenplatz benötigt. Allerdings werde der Garagenplatz auch während der Dienstzeiten genutzt. Aber auch die Sondergebühren würden zum Teil während der Dienstzeiten verdient, sodass die Zuordnung der Garagenkosten zur selbständigen Arbeit „gerechtfertigt“ erscheine.

Im Telefonat vom 10. Jänner 2017 teilte die Steuerberaterin dem BFG mit, dass die Gutachtenstätigkeit der Bf. 2017 endgültig eingestellt worden sei.

Mit Vorhalt vom 16. Jänner 2017 ersuchte das BFG um Vorlage von Unterlagen zu nachfolgenden Ausgaben:

2006: Kurse 3.649,30 Euro

2007: Seminare, Kongresse 1.199,50 Euro

2006 bis 2010: Garage jedes Jahr 383,76 Euro

Mit Schreiben vom 2. Februar 2017 legte die steuerliche Vertretung Kontoblätter aus der Buchhaltung, jedoch keine Belege (zB. Eingangs-Rechnungen über den Leistungsinhalt) vor.

Mit zwei Vorhalten (Mails) vom 6. Februar 2017 (14:18 und 14:37 Uhr) teilte das BFG mit, dass die steuerliche Vertreterin zuvor am selben Tag am Telefon bestätigt hat, dass es sich bei sämtlichen Kursen 2006: 3.649,30 Euro und 2007: 1.199,50 Euro nicht um medizinische Sprachkurse sondern um allgemeine Sprachkurse und bei den Garagenkosten um solche am Arbeitsort der nichtselbständigen Tätigkeit A. handelt. Das BFG ersuchte um Übersendung der bereits damals in den Jahren 2006 bis 2010 zeitgerecht geführten Fahrtenliste (Datum u. Uhrzeit der Fahrten) und Beweis mit geeigneten Unterlagen zur ausschließlich beruflichen Veranlassung des Kurses 2007/09/11 Polycollege PC-Kurs Excel.Photoshop 406 Euro.

Die Bf. übersendete dazu im Schreiben vom 5. April 2017 folgende Unterlagen:

- Kontoblätter Konto 7401 „Garage“ für das Jahr 2006,
- „Kopie eines Überweisungsbelegs als Beispiel“,
- Kontoblätter Konto 7770 „Kurse, Seminare, Kongresse“ für die Jahre 2006 und 2007
- „Kopie der Rechnungen zu den Abbuchungen“;

Eine Fahrtenliste sowie ein Beweis der beruflichen Veranlassung des Kurses Excel. Photoshop 406 Euro wurde trotz ausdrücklichen Ersuchens des BFG nicht vorgelegt. Die Bf. legte lediglich die im Grunde bereits bekannte (siehe oben Vorhaltsbeantwortung an die bel. Beh. vom 27. Juni 2008; Akt 2006 Seite 12) selbst erstellte Berechnung betreffend das Jahr 2006 vor, aus der jedoch wiederum weder Datum noch Uhrzeit der Fahrten hervorgehen (die Berechnung wird weiter unten im Erwägungsteil des vorliegenden Erkenntnisses betreffend Punkt 2 Garagenplatz wiedergegeben).

In diesem Schreiben vom 5. April 2017 führte die Bf. aus:

„1. Die Garagierungskosten in Höhe von € 383,76 wurden jährlich als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Für die Erstellung der Gutachten sind neben den administrativen Arbeiten laufende Untersuchungen der Probanden notwendig. Jene Untersuchungen von Probanden die Zusatzuntersuchungen benötigen, für deren Durchführung nicht alle Geräte in der Ordination vorhanden sind, werden im A. vorgenommen.

Weiters werden die „Intervallbetreuungen“ ehemaliger Studienpatienten in Zeiten ohne aktuelle Studie im A. durchgeführt.

Letztlich werden jene Studienpatienten, die im [...]. Bezirk wohnen und nicht immer zur Ordination fahren wollen, im A. betreut.

Diese Fahrten zum A. sind der selbständigen Arbeit zuzuordnen. Ein Parkplatz ist unerlässlich, da anderenfalls die Tätigkeit nicht ausgeübt werden kann.

Zusätzlich muss [die Bf.] außerhalb ihrer Tätigkeit als Spitalsärztin die Patienten der Sonderklasse auch außerhalb der Dienstzeiten betreuen, was Fahrten zusätzlich zu den Fahrten zum Arbeitsplatz und zurück in das A. erforderlich macht. Die Einnahmen aus den Sondergebühren sind kraft Gesetz gemäß § 22 Z 1 lit. b Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Kosten für die Garagierung sind auch durch die Sondergebühren veranlasst und somit Betriebsausgabe.

2. Hinzurechnung der Sprachkurse und der damit zusammenhängenden Ausgaben für Kilometergelder in Höhe von € 4.682,90:

[Hinweis BFG: Gemeint ist das im Jahr 2006 gestrichene Kilometergeld 1.033,60 + Kurse 3.649,30 = „4.682,90“; siehe eingangs des vorliegenden Erkenntnisses: Aufstellung der Änderungen der einzelnen beschwerdegegenständlichen Jahre 2006-2010.]

Der Besuch der Sprachkurse erfolgte nicht, um allgemeine Sprachkenntnisse zu erlangen, sondern, wie im Schreiben vom 27.06.2008 bereits dargestellt, zur Vervollständigung der Sprachkenntnisse. Das bereits in früheren Jahren erlangte Basiswissen musste erweitert werden, um die Fachbegriffe zu verstehen und die zahlreichen ausländischen Fachartikel (siehe Beispiele daraus in Kopie beiliegend bei Brief vom 28.09.2009) zu verstehen.

Die wissenschaftliche Tätigkeit als Gutachterin für die Wirksamkeit von Medikamenten an Patienten erfordert eine wissenschaftliche Fortbildung, die über die ärztliche Fortbildung hinausgeht.

Fachpublikationen stellen unverzichtbare Quellen für die Arbeit als Gutachterin dar.

Um die Fachpublikationen verfolgen zu können, sind Grundkenntnisse in Fremdsprachen notwendig. Aus diesem Grund wurden im Jahr 2006 die Kenntnisse in Italienisch und Französisch vervollständigt.

Ein Auszug der Fachliteratur in den betreffenden Fremdsprachen ist dem Schreiben vom 27.06.2008 beigelegt.

Der Besuch der Sprachkurse erfolgte somit ausschließlich aus betrieblichem Anlass und dient sehr wohl in der Folge der Erlangung betrieblicher Einnahmen.

• **Mündliche Senatsverhandlung:**

Im Vorlageantrag vom 28. September 2008 betreffend Bescheidaufhebung nach § 299 BAO und geänderten Einkommensteuerbescheid 2006 beantragte die Bf. die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Zuständigkeit des gesamten Senats. Für die anderen Beschwerden wird aufgrund des engen sachlichen und rechtlichen Zusammenhanges und selber Entscheidungsgrundlage vom Berichterstatter die Senatszuständigkeit verlangt (§ 272 Abs. 2 Z 2 BAO). Gemäß § 272 Abs. 3 2. Satz ist ein solches Verlangen zulässig, wenn die Verbindung von Beschwerden, über die ansonsten der Einzelrichter zu entscheiden hätte, zu einem gemeinsamen Verfahren insbesondere zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist.

In der somit am 18. Oktober 2017 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bf. ergänzend ausgeführt, dass auch Mitarbeiter der Pharmafirmen den Arbeitsraum genutzt hätten, da es im Spital keine Möglichkeit für die Erfassung und Auswertung der Daten für die wissenschaftlichen Gutachten gegeben habe. Auslöser für das Rechtsmittel sei das Jahr 2006 gewesen, da die Pharmafirmen aufgrund der Wirtschaftskrise die Auftragserteilung für Gutachten gestoppt hätten und in diesem Jahr keine Honorare zugeflossen seien. Allerdings seien Studien weitergelaufen, zumal diese eine Dauer von zwei bis fünf Jahren hätten.

Die Vertreterin der bel. Beh. gab an, dass der Einkommensteuerbescheid 2006 darum einer näheren Kontrolle unterzogen worden sei, weil er auf der Vorbescheid-Kontroll-Liste aufgeschienen sei. Festgehalten werde jedenfalls, dass im Jahr 2006 keine Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit erklärt worden seien und auch in den Folgejahren bis einschließlich 2014 keine Einnahmen vorlägen.

Dem entgegnete die steuerliche Vertreterin, dass bereits im Jahr 2009 wieder Honorare in Höhe von rund € 17.000,00 geflossen seien, auch seien Aufträge zu Gutachten im Jahr 2008 erteilt worden. Im Jahr 2017 habe die Bf. die Tätigkeit eingestellt.

Zu den Sprachkursen legte die steuerliche Vertreterin dar, dass Fremdsprachenkenntnisse für die wissenschaftliche Tätigkeit unerlässlich seien, da nicht alles in Englisch publiziert werde. Überdies hätten die Sprachkurse im Inland stattgefunden und laut einem VwGH-Erkenntnis könnten derartige Sprachkurse steuerlich geltend gemacht werden. Was den Kurs Excel.Photoshop betreffe, gehe sie davon aus, dass dieser Kurs für die Dokumentation der Gutachten erforderlich gewesen sei.

Dem entgegnete die Vertreterin der bel. Beh., dass die Sprachkurse allgemeiner Natur gewesen seien, ein berufsspezifischer Zusammenhang nicht bestehe. Beim Kurs Excel-Photoshop gehe die bel. Beh. davon aus, dass dieser mit der ab 2012 ausgeübten Tätigkeit der Bf. als Fotografin in Zusammenhang stehe. Dazu merkte die steuerliche Vertreterin der Bf. an, dass der Umstand, dass sich ein weiteres Tätigkeitsfeld als Fotografin eröffnen werde, zum damaligen Zeitpunkt nicht vorhersehbar gewesen sei.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

1. Arbeitszimmer:

§ 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 lautet: "Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig."

Der beschwerdegegenständliche Raum ist gemäß den nachfolgenden Sachverhaltsfeststellungen "im Wohnungsverband gelegen", da dieser nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung darstellt und mit den anderen Räumen über einen gemeinsamen Eingang verfügt (vgl. Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 47 bb).

Sachverhaltsfeststellungen: Laut vorgelegtem Plan hat die Wohnung der Bf. Top 26 folgendes Aussehen: Die Wohnnutzfläche beträgt $106,20 \text{ m}^2$, die Terrasse macht zusätzliche $68,81 \text{ m}^2$ aus. Die Terrasse umschließt die Wohnung von drei Seiten, auf der Terrasse sind zwei "Wintergärten" ($25,73 \text{ m}^2$, keramische Platten und $15,96 \text{ m}^2$, Parkett) eingezeichnet. Die Wohnung ist nach der Eingangstür über einen geraden Korridor zu betreten, der die Wohnung in zwei Teile teilt und von der Eingangstür direkt bis zum gegenüberliegenden Wintergarten mit $25,73 \text{ m}^2$ (keramische Platten = 1. Ausgang auf die Terrasse) führt. Über diesen Flur sind rechts vom Eingang ein WC ($1,01 \text{ m}^2$), ein Badezimmer ($6,06 \text{ m}^2$) eine Küche ($6,93 \text{ m}^2$) und ein Zimmer ("ZI") mit $10,07 \text{ m}^2$ zu erreichen. Auf linker Seite führt der Korridor zum beschwerdegegenständlichen Wohnraum mit $26,92 \text{ m}^2$ (Parkett), der gegenüber dem Zimmereingang in einen weiteren so bezeichneten zweiten "Wintergarten" mit $15,96 \text{ m}^2$ (Parkett = 2. Ausgang zur Terrasse) übergeht und mit diesem zusammen einen Raum bildet (die Breite von Wohnraum und Wintergarten sind gleich und bilden so beide zusammen einen rechteckigen Raum):

Bezeichnung lt. Wohnungsplan:	m^2
"Wohnraum Parkett"	26,92
"Wintergarten Parkett"	15,96
= lt. Bf. "häusliches Arbeitszimmer"	42,88

Weiters ist die Sachverhaltsfeststellung zu treffen, dass der als häusliches Arbeitszimmer geltend gemachte Raum - neben WC, Bad, Küche, Korridor und Schlafzimmer (letzteres im Plan als "ZI" bezeichnet) - das einzige in der gesamten Wohnung zur Verfügung stehende Wohnzimmer ist.

Jakom/aaO, § 20 Rz 44 cc, weist unter Hinweis auf VwGH 17.9.1997, 93/13/0033 darauf hin, dass, wenn sich in einer Wohnung neben Schlafzimmer, Küche, und üblichen sanitären Nebenräumen nur ein Wohnraum befindet, dies rechtlich gegen die Annahme einer (nahezu) ausschließlichen [im vorliegenden Fall:] betrieblichen Nutzung dieses Raumes spricht und daher schon deshalb kein „Arbeitszimmer“ vorliegt.

Ob im beschwerdegegenständlichen Wohnzimmer auch private Gegenstände der Bf. gelagert werden (siehe dazu die weiteren Ausführungen in der zuletzt angegebenen Literaturstelle Jakom/aaO zitierten VwGH-Erkenntnissen) mag dahingestellt sein (Fotos wurden nicht vorgelegt), hat aber für die rechtliche Beurteilung in Anwendung der Rechtsprechung des VwGH keine Bedeutung, da aufgrund der nachfolgend festgestellten Raumsituation kein anderes Wohnzimmer vorhanden ist:

Die Küche mit nur 6,93 m² ist zu klein, um neben der notwendigen Kochgelegenheit, Abwasch, Kühlschrank und den typischen Küchenmöbel mit Arbeitsfläche und Stauraum für Lebensmittel und Kochutensilien einen notwendigen Wohnraum zu schaffen. Gleiches gilt für den im Wohnungsplan mit "ZI" bezeichnete Raum, der die einzige Schlafgelegenheit in der Wohnung darstellt und somit als Schlafzimmer mit nur 10,07 m² ebenfalls nicht auch noch zusätzlich als Wohnzimmer dienen kann. Die Bezeichnung des geltend gemachten Raumes in Baurechnungen ist nicht ausschlaggebend, die obigen Feststellungen wurden aufgrund der dargelegten Tatsachen nach der Verkehrsauffassung getroffen.

Nach den Sachverhaltsfeststellungen liegt somit von vornherein kein im Wohnungsverband gelegenes „Arbeitszimmer“ vor. Auf die ab 1.1.1996 geltende einkommensteuerrechtliche Einschränkung, ob dieses Zimmer „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ bildet, war daher nicht mehr einzugehen.

Rechtlich folgt, dass alle im Zusammenhang mit diesem Raum geltend gemachten Kosten (Afa Gebäude und Einrichtung, Versicherung, Energie, Betriebskosten und Zinsen) nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2010 waren daher in diesem Punkt abzuweisen.

Betreffend Umsatzsteuer 2009 wird auf unten Punkt 7 verwiesen.

2. Garagenplatz:

Die Bf. machte als Betriebsausgaben zu ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit als Gutachterin für Pharmaunternehmen und später aus der Betreuung von Spitalspatienten der Sonderklasse „auch außerhalb der Dienstzeiten“ (ebenfalls Einkünfte aus

selbständiger Arbeit, § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988) Kosten für einen Garagenplatz beim A. geltend, wo die Bf. als Spitalsärztin Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezieht. Es handelt sich dabei um monatliche Zahlungen von 31,98 Euro x 12 = 383,76 Euro jährlich (beschwerdegegenständlich 2006 bis 2010).

Diese jährlich 383,76 Euro wurden von der bel. Beh. jeweils in den Jahren 2006-2010 nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Laut den vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnungen machte die Bf. im gesamten Beschwerdezeitraum neben den jährlich gleichbleibenden 383,76 Euro unter der Position „7401 Garage“ zusätzliche Fahrtkosten unter „7340 Fahrtkosten“ geltend:

	7401 Garage	zusätzlich: 7340 Fahrtkosten
2006	383,76	1.802,72
2007	383,76	1.352,80
2008	383,76	2.369,32
2009	383,76	1.370,88
2010	383,76	850,08

Aus der bereits mehrfach zitierten Vorhaltsbeantwortung der Bf. an die bel. Beh. vom 27. Juni 2008 (Akt 2006 Seite 12) und dem Schreiben an das BFG vom 5. April 2017 ergibt sich bezogen auf das erste beschwerdegegenständliche Jahr 2006, dass die Bf. unter der Position Betriebsausgaben „7340 Fahrtkosten“ Kilometergeld u. a. auch für Fahrten zum A. und damit zu jener Garage geltend machte, deren Kosten sie zusätzlich zum Kilometergeld als Betriebsausgaben absetzte.

(Zitat Bf. aus Beilage zur Vorhaltsbeantwortung an die bel. Beh.:

*„Das Ausmaß der betrieblichen Kfz-Nutzung haben wir sodann wie folgt errechnet:
Kfz VW Golf km Fahrten Sprachkurse lt. Ihre Angaben:*

Italienischkurs:

Italienisches Kulturinstitut, 1030 Wien,

4 Tage/Wo. x 8 Wo. = 32 Fahrten x 40 km = 1.280

26 Tage in 2 Sem. = 26 Fahrten x 40 km = 1.040

Französischkurs:

10 Fahrten im Herbst = 10 Fahrten x 40 km = 400

[Spital] - [Wohnort Bf.] Untersuchung Patienten

22 km x 2 x pro Woche x 46 Wo. = 2.024

Hausbesuche Prof. B.

30 km x 1 x pro Woche x 46 Wo. = 0

Fahrten [Wohnort Bf.] - Prof. B. = 0

gesamt = 4.744")

Für 4.744 Kilometer im Jahr 2006 berechnet sich beim Satz von 0,38 Euro pro Kilometer ein Kilomatergeld von gesamt 1.802,72 Euro, dabei handelt es sich um die als „7340 Fahrkosten“ geltend gemachten 1.802,72 Euro. [Die bel. Beh. schied im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 das für die Sprachkurse geltend gemachte Kilomatergeld von insgesamt 1.033,60 Euro aus (2.720 Kilometer x 0,38 Euro = 1.033,60 Euro).]

Es kann aufgrund der Aktenlage davon ausgegangen werden, dass die Bf. in den anderen beschwerdegegenständlichen Jahren 2007 bis 2010 in der Position „7340 Fahrkosten“ (siehe Aufstellung oben) ebenfalls Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnort und der Garage im A. zusätzlich zu den beschwerdegegenständlichen „Kosten für Garage“ von jährlich 383,76 Euro als Betriebsausgabe erfasst hat.

Das geltend gemachte Kilomatergeld (7340 Fahrkosten) der Bf. wurde von der bel. Beh. im erklärten Ausmaß gewährt.

Im amtlichen Kilomatergeld sind jedoch auch Park- und Garagierungskosten enthalten (VwGH 11.8.1994, 94/12/0115), sodass eine zusätzliche (doppelte) Geltendmachung von Garagenkosten ausscheidet. Überdies führte die Bf. - trotz schriftlichen Ersuchens - keinen Beweis über tatsächliche Fahrten zum A. außerhalb ihrer Dienstzeiten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (bei dieser Einkunftsquelle wurden Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstelle einschließlich Park- und Garagierungskosten mit dem jährlichen Verkehrsabsetzbetrag von damals 291 Euro abgegolten).

Die Beschwerden waren daher auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

3. Sprachkurse:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032) sind Kosten eines Sprachkurses als Betriebsausgaben (oder Werbungskosten) abzugsfähig, wenn der Kurs auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt, während keine abzugsfähigen Werbungskosten vorliegen, wenn der Sprachkurs inhaltlich eine allgemeine Sprachausbildung bietet. Dies gilt unabhängig davon, ob der Sprachkurs im In- oder im Ausland stattfindet.

Die Bf. ist Ärztin. Sowohl die Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch aus nichtselbständiger Arbeit aus der Anstellung im Spital werden auf Grundlage dieses Berufes erzielt.

Nach den vorgelegten Kontoblättern handelt es sich um die Sprachen Englisch, Französisch, Italienisch und Griechisch.

Die Bf. bringt vor, dass sie die geltend gemachten Sprachkurse zum Verstehen medizinischer Fachtexte in anderen Sprachen (Fremdsprachen) benötige. Vorgebracht wurde, dass die Bf. keine allgemeinen Sprachkenntnisse mehr erlangen müsse, sondern

die Kurse hätten der Vervollständigung ihrer Sprachkenntnisse gedient. Das bereits in früheren Jahren erlangte Basiswissen habe erweitert werden müssen, um „Fachbegriffe zu verstehen“.

Nach den von der Bf. über Ersuchen des BFG vorgelegten Unterlagen handelt es sich durchwegs um Kurse betreffend die Alltagssprache. Dies ergibt sich unzweifelhaft sowohl aus den vorgelegten Rechnungen und Zahlscheinen (Universität Wien Sprachzentrum v. 2.1.2007: Französisch B1-Phase 1, Unterlagen: Pont Neuf, Band 2, Lehrbuch und Arbeitsbuch; Volkshochschule Floridsdorf v. 28.11.2006: Italienisch A2+, Neugriechisch A1+, v. 3. 10. 2006: Italienisch A2, v. 6.9.2006 Neugriechisch A1 +; Volkshochschule Ottakring Zahlschein v. 8.9.2006: Neugriechisch A+; Polycollege v. 20.7.2006: „Activez votre francais/B1+ und Französisch Intensivwochenende/A2 und B11, Volkshochschule Brigittenau: Griechisch Intensivwochenende, Griechisch Basiskurs) als auch dem Umstand, dass Volkshochschulen und das Polycollege keine Kurse für spezifisch medizinische Fachsprache für Englisch, Französisch, Italienisch und Griechisch anbieten. Auch im einzigen von der Bf. vorgelegten Beleg von der Universität Wien Sprachzentrum v. 2.1.2007 ergibt sich aus der Bezugnahme auf ein die Alltagsprache behandelndes Lehr- und Arbeitsbuch, dass kein Kurs für Französisch betreffend medizinischer Fachbegriffe oder Formulierung vorliegt.

Es ist somit die Tatsachenfeststellung zu treffend, dass sämtliche Kurse keine Kenntnisse in medizinischer Fachsprache (fachspezifische medizinischer Ausdrücke und Formulierungen) vermittelten und folgt daraus rechtlich, dass die Kurskosten nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben steuerlich absetzbar sind.

Dies trifft auch für die von der bel. Beh. im Jahr 2006 ausgeschiedenen Fahrtkosten, Kilometergeld für die Besuche in den Sprachschulen, zu.

Die Beschwerden waren daher im Punkt Sprachkurse als unbegründet abzuweisen.

Entsprechende Kosten für Sprachkurse wurden von der bel. Beh. bei der Einkommensteuer nur für die Jahre 2006 und 2007 ausgeschieden. Für das Jahr 2006 schied die bel. Beh. zu Recht auch das mit dem Besuch der allgemeinen Sprachkursen verbundene Kilometergeld aus. Für die Jahre 2008 – 2010 hat die bel. Beh. keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen.

Eine Durchsicht des vorgelegten Kontos 7770 „Kurse, Seminare, Kongresse“ für die Jahre 2006 und 2007 ergab, dass die Bf. zusätzlich zu den allgemeinen Sprachkursen im Jahr 2007 auch eine Ausgabe „Polycollege PC-Kurs Excel.Photoshop“ mit 406 Euro geltend machte. Trotz schriftlicher Aufforderung legte die Bf. jedoch diesbezüglich keine Unterlagen zum Beweis einer betrieblichen Veranlassung vor. Auch in der mündlichen Verhandlung konnte die steuerliche Vertreterin keine relevanten Angaben zum Inhalt dieses Kurses machen, sondern teilte lediglich mit, dass sie "davon ausgehe", dass der Kurs für die Dokumentation der Gutachten erforderlich gewesen sei. Damit ist aber eine berufliche Veranlassung weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden, sodass

auch in diesem Fall die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen waren.

4. Gewinnfreibetrag

Die Bf. beehrte im Falle von positiven Einkünften aus selbständiger Arbeit in den Jahren 2009 und 2010 die Berücksichtigung eines „Gewinnfreibetrages“.

Die Bf. bezieht als natürliche Person als Gutachterin für Pharmaunternehmen und der Betreuung von Patienten der Sonderklasse betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Z 2 und § 22 EStG 1988, „Gewinneinkunftsart“ = betriebliche Einkünfte § 2 Abs. 4 Z 1 EStG 1988)

• 2009:

Gemäß § 10 EStG 1988 in der für das Jahr 2009 geltenden Fassung konnten natürliche Personen, die den Gewinn eines Betriebes gemäß § 4 Abs. 3 (wie im vorliegenden Fall wie die Bf. mit Einnahmen-Ausgabenrechnung) ermittelten, bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder von bestimmten Wertpapieren einen Freibetrag für investierte Gewinne bis zu 10% des Gewinnes (ausgenommen Übergangs- oder Veräußerungsgewinne), höchstens jedoch 100.000 Euro gewinnmindernd geltend machen.

Betreffend Einkommensteuer 2009 war den Einwendungen der Bf. betreffend häusliches Arbeitszimmer und Garagenkosten nicht zu folgen, die Einkünfte der Bf. aus selbständiger Arbeit ergeben dadurch einen Gewinn von 11.904 Euro. Weder der Steuererklärung noch den Änderungen im angefochtenen Bescheid war die Berücksichtigung eines Freibetrages für investierte Gewinne zu entnehmen. Aus dem von der Bf. vorgelegten Anlagenverzeichnis (Akt 2009 Seite 10 bis 17) war für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2009 keine Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren körperlichen Anlagegütern oder der bestimmten Wertpapiere ersichtlich.

Ein Freibetrag für investierte Gewinne steht daher nicht zu, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 war daher auch in diesem Punkt und damit insgesamt im vollen Umfang abzuweisen.

• 2010:

Gemäß § 10 EStG 1988 in der für das Jahr 2010 geltenden Fassung konnte bei natürlichen Personen bei der Gewinnermittlung eines Betriebes ein Gewinnfreibetrag bis zu 13%, insgesamt jedoch höchstens 100.000 Euro im Veranlagungsjahr geltend gemacht werden.

Bemessungsgrundlage war der Gewinn, ausgenommen Veräußerungsgewinne. Gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 stand der Gewinnfreibetrag dem Steuerpflichtigen für jedes Kalenderjahr einmal bis zu einer Bemessungsgrundlage (=Gewinn) von 30.000 Euro als Grundfreibetrag zu. Erzielte der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Betrieben, war der Grundfreibetrag nach Wahl des Steuerpflichtigen zuzuordnen. Wurde vom Wahlrecht nicht Gebrauch gemacht, war der Grundfreibetrag im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.

Betreffend Einkommensteuer 2010 war den Einwendungen der Bf. betreffend häusliches Arbeitszimmer und Garagenkosten nicht zu folgen, die Einkünfte der Bf. aus selbständiger Arbeit ergeben dadurch einen Gewinn von 2.168,89 Euro. Dazu errechnet sich der beantragte Grundfreibetrag gemäß § 10 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 wie folgt:

Gewinn vor Freibetrag (angefochtener Bescheid)	2.168,89
-13% Gewinnfreibetrag	281,96
Gewinn sA 2010 lt. bel. Beh.	1.886,93

Der Grundfreibetrag wurde bereits von der bel. Beh. im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 24. April 2012 berücksichtigt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 1.886,93). Eine Aufteilung in die beiden Betriebe Gutachtertätigkeit und Betreuung von Sonderklassepatienten wurde von der Bf. nicht vorgenommen, mangels gesonderter Gewinnermittlung durch die Bf. ist auch eine Zuordnung im Verhältnis der Gewinne (vgl. § 10 Abs. 1 Z 2 Satz 2 und 3 EStG 1988 in der für 2010 geltenden Fassung) nicht möglich. Dass der Gewinnfreibetrag rechnerisch von der Summe der Einkünfte aus beiden Betrieben abgezogen wird, führt zu keinem Nachteil.

Der Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2010 war daher auch betreffend Grundfreibetrag und damit im vollen Umfang abzuweisen.

5. § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2006

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde ua. von Amts wegen einen eigenen Bescheid aufheben, wenn sich der Spruch des Bescheides als nicht richtig erweist.

Die Aufhebung des vorangegangenen Einkommensteuerbescheides 2006 vom 31. Oktober 2007 durch den ebenfalls angefochtenen Aufhebungsbescheid vom 19. August 2008 erfolgte innerhalb der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 BAO.

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Gesetzesbestimmung oder mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Ein Verschulden der Abgabenbehörde muss ebenfalls nicht vorliegen, die Rechtswidrigkeit muss auch nicht offensichtlich sein (Ritz, BAO, 5. Auflage, § 299 Tz 10ff).

Im aufgehobenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 31. Oktober 2007 wurden die Einkünfte der Bf. aus selbständiger Arbeit ohne weitere Überprüfung erklärungsgemäß mit negativen 15.322,28 Euro angesetzt. Über Vorhalt vom 29. Mai 2008 (aufgrund einer elektronischen Zufallsauswahl wurde die Einkommensteuererklärung 2006 zu einer nachprüfenden Kontrolle ausgewählt, Akt 2006 Seite 7f) machte die Bf. mit Schreiben vom 27. Juni 2008 (Akt 2006 Seite 9ff) erstmals Angaben zu jenen Ausgaben, die von der bel.

Beh. im gemäß § 299 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19. August 2008 nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Gemäß der vom BFG vorstehend zu den strittigen Kosten (für Arbeitszimmer, Garagenplatz und Sprachkurse) vorgenommenen Beurteilung erfolgten die von der bel. Beh. betreffend Einkommensteuer 2006 vorgenommenen Änderungen zu Recht.

Die Verringerung der beantragten Betriebsausgaben um in Summe 13.677,33 Euro (inklusive nicht angefochtener Spenden von 30 Euro) bei einem zuvor geltend gemachten Verlust bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 15.322,28 Euro (Verlust nunmehr 1.664,95 Euro) waren auch nicht geringfügig, sodass im Zuge der Ermessensentscheidung des § 20 BAO die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zu Recht erfolgte.

Verlust 2006

aufgehobener Bescheid	-15.322,28
geänderter Bescheid	-1.644,95
Umfang der Änderung	-13.677,33

Aufgrund des hohen Umfanges der ausgeschiedenen Betriebsausgaben und der damit verbunden Änderung der Einkünfte um 13.677,33 Euro war im Zuge der Ermessensentscheidung gemäß § 20 BAO dem Interesse der Allgemeinheit an einer richtigen Abgabenvorschreibung (Zweckmäßigkeit) gegenüber dem Interesse der Partei am Beibehalten eines unrichtigen Bescheides (Billigkeit) gewichtig der Vorrang zu geben.

Die Beschwerde gegen die Bescheidaufhebung nach § 299 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 war daher als unbegründet abzuweisen.

6. Vorsteuer 2009:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Nicht für das Unternehmen der Bf. ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Zu verweisen ist auf Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON 2.07, § 1 UStG Rz 358, Zitat: „Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Absetzbarkeit eines im Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmers eingeschränkt. Dabei wurde in § 20 Abs. 1 Z 2 EStG eine lit. d eingefügt. Die Gesetzesänderung trat mit 1.1.1996 in Kraft. Nachdem die Einschränkung des Vorsteuerabzuges nach dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfolgte, ist er nicht gemeinschaftsrechtskonform. Für die ustliche Behandlung ist jedoch dabei die zum 1.1.1995 geltende Rechtslage maßgeblich. Im Zeitpunkt des Beitritts konnten Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes

Arbeitszimmers dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig macht (VwGH 24. 6. 1999, 97/15/0070). Für den Vorsteuerabzug war (ist) es nicht erforderlich, dass der Mittelpunkt der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer liegt. [...]"

Da im vorliegenden Fall (siehe oben Punkt 1.) aufgrund der festgestellten Raumsituation (einziger Wohnraum) bereits nach der einkommensteuerlichen Rechtsprechung für Zeiträume vor dem 1.1.1996 von vornherein kein häusliches (im Wohnungsverband gelegenes) „Arbeitszimmer“ vorliegt, wird betreffend Umsatzsteuer die ab 1.1.1996 geltende einkommensteuerrechtliche Einschränkung des § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988, „dass der Mittelpunkt der betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer liegt“ – so wie bereits auch bei der Einkommensteuer – nicht schlagend.

Die von der Bf. für das „Arbeitszimmer“ geltend gemachten Vorsteuern waren daher auszuscheiden, die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2009 war daher abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des BFG 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.

Wie im Erkenntnis ausführlich dargelegt wurde, gründet sich im vorliegenden Fall die rechtliche Beurteilung auf einen in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt. Der vom BFG auf diesen festgestellten Sachverhalt angewendeten rechtliche Beurteilung kommt keine grundsätzliche, über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu und entspricht diese überdies der vorzitierten Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 31. Oktober 2017