



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 15. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. April 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

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

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 machte der als Gefäßchirurg nichtselbstständig im LKH G berufstätige Berufungswerber insgesamt Aufwendungen in Höhe von 7.762,51 EURO als Werbungskosten geltend. Das Finanzamt berücksichtigte lediglich Werbungskosten in Höhe von 4.042,38 EURO mit der Begründung, dass bei den Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) es sich nicht um solche für typische Berufskleidung handeln würde. Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen und könnten folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegen würde, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt hätte. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung

beruflich interessierte Teilnehmer entbehren würde. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse sei, stelle keine Werbungskosten dar (Mehrlingsschwangerschaft, Geburtsvorbereitung, Praktische Geburtshilfe). Wie vom Computer selbst seien auch alle damit in Verbindung stehenden Aufwendungen um einen geschätzten Anteil von 20 % für die private Nutzung zu kürzen (Druckertoner, Tintenpatronen, Druckerpapier). Die Kosten für Canon Powershot S 50 und Panasonic NV-MX500EG plus Zubehör dürften gemäß § 20 EStG 1988, auch wenn diese beruflich verwendet werden würden (Aufteilungsverbot) als Kosten der Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bei den erklärten Telefonkosten (Festnetz) sei kein Mehraufwand zu vergleichbaren Steuerpflichtigen feststellbar. Für sämtliche Mobiltelefonkosten seien im Schätzungswege 10 % als beruflich veranlasst (Bereitschaftsdienst) angesetzt worden. Die Berücksichtigung von Werbungskosten sei gemäß § 16 EStG maximal bis zur Höhe der Einnahmen, die sie betreffen, abzugsfähig (KPSKDO I). Die für die Fortbildung in Zürs geltend gemachten Tagesgelder und Kilometergelder seien infolge Mischprogramms nicht absetzbar.

Die dagegen erhobene Berufung werden die einzelnen Punkte wie folgt begründet:

Kamera, AfA für Kamera € 713,-: Die Kamera sei für den beruflichen Bedarf angeschafft worden; die private Nutzung sei von untergeordneter Bedeutung; sofern das Finanzamt ein Aufteilungsverbot anwenden wolle, habe das Ausscheiden eines Privatanteils zu unterbleiben. Eine beruflich genutzte Kamera falle allerdings nicht unter die Anwendungsbestimmungen des § 20 EStG.

Telefon € 525,-: Das Telefon werde im beantragten Umfang beruflich genutzt; das Mobiltelefon diene auch zur Kommunikation innerhalb des LKH während der Dienstzeiten; das Festnetztelefon werde u.a. auch für Internetrecherchen im Rahmen der Vorbereitung von Vorträgen bzw. für die Berufsweiterbildung verwendet. Die Feststellung, bei den Telefonkosten sei im Vergleich zu vergleichbaren Steuerpflichtigen kein Mehraufwand feststellbar, sei eine für den Berufungswerber nicht nachvollziehbare und eine nicht überprüfbare Behauptung; darüber hinaus sei sie irrelevant, weil als Werbungskosten nicht „Mehraufwendungen“, sondern beruflich veranlasste Aufwendungen (in vollem Umfang) anzusetzen seien.

Schuhe € 41,-: Dabei handle es sich um weiße Ärzteschuhe, die bei einem Spezialgeschäft (Orthoaktiv) gekauft worden seien und die für den privaten Bedarf nicht geeignet seien.

BLue Tooth Set € 101,-: Diese Ausstattung sei für den Internetzugang über das Mobiltelefon erforderlich und diene ausschließlich der beruflichen Tätigkeit.

Werbungskosten i.Z. mit dem DV KPSKDO I € 262,-: Diese Werbungskosten seien zur Gänze anzuerkennen; die Beschränkung der Werbungskosten auf die Höhe der Einkünfte des entsprechenden Dienstverhältnisses sei im § 16 EStG nicht vorgesehen.

Reisekosten Zürs € 533,-: Die Kosten dieses Kongresses seien absetzbar, weil kein Mischprogramm vorliegen würde. Ein Mischprogramm würde bedeuten, dass zu bestimmten Zeiten kein Fortbildungsprogramm, sondern nur ein Alternativprogramm angeboten werden würde; dies sei nicht der Fall; die beruflich veranlassten Fortbildungsveranstaltungen würden zumindest die Stunden eines Normalarbeitstages umfassen, dies an jedem Tag der Veranstaltung. Ein ergänzendes Gesellschaftsprogramm sei für den Abzug der Veranstaltung als Werbungskosten unschädlich.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wird die Nichtberücksichtigung der strittigen Werbungskosten nach Anführen der rechtlichen Grundlagen wie folgt dargestellt:

„Eine Digital- sowie auch Videokamera sind geradezu klassische Beispiele für Wirtschaftsgüter die für Hobby und Freizeit Verwendung finden und der privaten Sphäre zuzurechnen sind (Anmerkung dazu: Geburt Ihrer Zwillinge am 08.11.2003). Eine andere Beurteilung wäre nur möglich wenn feststeht, dass die Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden. Lt. der, der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2003 beigelegten Anschaffungen/Inventarliste 2003 und dem Anlagenverzeichnis, wurde am 12.09.2003 ein Canon Powershot S 50 um € 599,- zur Dokumentation von Fallbeispielen, Nutzung 1/3 privat, und am 29.11.2003 eine Panasonic NV-MX500EC, plus Zubehör um € 1.593,89 ebenfalls zur Dokumentation von Fallbeispielen, Nutzung 1/2 privat, gekauft. Im Berufungswege wird nun eine Afa für Kamera von € 713,- beantragt und führen Sie an, dass das Ausscheiden eines Privatanteiles zu unterbleiben hat, da die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung sei. Von einer untergeordneten Bedeutung bei einer zur Hälfte bzw zu einem Drittel Anteil für die private Nutzung kann wohl nicht gesprochen werden. Auf jeden Fall werden die Kameras nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und dürfen die Kosten somit gem. § 20 Abs 1Zi 2 lit a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die beruflichen Telefonkosten lt. Berufsbegehren betragen € 525,-. Ursprünglich wurden (lt. Aufstellung) 100 % der Mobil- von € 711,76 und 30 % (= € 139,12) der Festnetztelefonkosten von € 463,73, das sind in Summe € 850,88 beantragt. Dazu wurde bei der Aufstellung händisch angemerkt: Mobiltelefon ist voll abzuschreiben, für private Zwecke gibt es ein eigenes; Festnetzkosten mindestens 30 %. Zu einem telefonischen Vorhalt (es wurde am 01.12.05 mit der Gattin vereinbart, dass Sie

persönlich zurückrufen um noch offene Fragen wie z.B. Privatanteil der Mobiltelefonkosten persönlich und somit schneller abzuklären) folgt schriftlich von Ihrem Steuerberater zu Mobiltelefon: Das Mobiltelefon ist in Hinblick auf Bereitschaftsdienste im Rahmen des Dienstverhältnisses bei der KAGES als Oberarzt notwendig; für private Zwecke verfügt unser Mandant über ein eigenes (eben privates) Mobiltelefon. Im Berufungsschreiben wird angeführt, dass das Mobiltelefon auch zur Kommunikation innerhalb des LKH während der Dienstzeiten dient. Trotzdem wird nun "das Telefon", gemeint sind wohl Mobil + Festnetz, mit Kosten von € 525,- beruflich genutzt und nicht mit € 850,88. Für das Finanzamt ist in keinster Weise nachvollziehbar wie diese Beträge zustande gekommen sind, vielmehr drängt sich die Vermutung auf, dass einfach irgendwelche Beträge angesetzt wurden. Dass für Sie ein Mobiltelefon notwendig ist (Bereitschaftsdienste) und auch berufliche Gespräche damit geführt werden, wurde insofern Rechnung getragen, als 10 % der Gesamtkosten (auch Anschaffung) als beruflich veranlasst berücksichtigt wurden.

Lt. Rechnung der Fa Orthoaktiv haben Sie am 13.06.2003 Arbeitsschuhe um € 41,20 gekauft. Sie geben an, dass es sich dabei um weiße Arztschuhe handelt die für den privaten Bedarf nicht geeignet sind. Eine Erklärung was Sie unter weißen Arztschuhen verstehen wäre zwar angebracht, hat aber letztendlich keine Auswirkung auf die Nichtabsetzbarkeit der diesbezüglichen Aufwendungen zumal es sich wohl um keine Sicherheitsschuhe handeln wird und die Farbe weiß kein Hindernis darstellt diese Schuhe auch privat tragen zu können. Als so genanntes bürgerliches Kleidungsstück sind die Kosten, selbst wenn dieses Kleidungsstück nur während der Berufsausübung getragen wird, als Aufwendungen der Lebensführung nicht absetzbar.

Das Blue tooth Set mit € 101,- (lt. 1. Antrag u Re Nokia HDW-2 Bluetooth Headset € 111,80) ist lt. Ihren Angaben für den Internetzugang über das Mobiltelefon erforderlich und dient ausschließlich der beruflichen Tätigkeit. Im Internet wird dieses Gerät als Freisprecheinrichtung mit einer Sprechzeit v 3 Stunden, einer Reichweite v 10 Metern usw angeboten. Dass eine Freisprecheinrichtung ausschließlich beruflichen Zwecken dient widerspricht wohl jeder Lebenserfahrung; allerdings ist glaubhaft, dass berufliche Gespräche hin und wieder über die Freisprecheinrichtung geführt werden. Es wurden daher wie bereits lt. 1. Bescheid 10 % der Anschaffungskosten (= € 11,18) im Schätzungswege anerkannt.

Zu den Werbungskosten i. Z. mit dem DV KPSKDO I € 262,- wird festgestellt: Auf Grund der beim KPSKDO I vom 07.03.2003 bis 08.03.2003 und am 29.11.2003 absolvierten freiwilligen Waffenübung sind (lt. 1. Antrag) folgende Werbungskosten angefallen: Ersatzbekleidung BH Artillerieregiment 2 Stabsbatterie, Windischkaserne Klagenfurt

(Regenhose Neuwert € 77,93 Ersatzbetrag € 38,97 und Feldjacke leicht Neuwert € 77,25 Ersatzbetrag € 38,63) € 77,60 am 09.04.2003, Porto AR 2 € 2,54 am 19.05.2003, Taggeld u Fahrtkosten € 109,12 am 27.06.2003, Taggeld und Fahrtkosten € 120,20 am 29.06.2003 und Taxi Windischkaserne € 9,-- am 29.11.2003 ergibt in Summe € 318,46. Bereits im Erstverfahren als Werbungskosten angesetzt wurden unter KZ 719 die Kosten für die Ersatzkleidung mit € 77,60 und noch € 0,41 von den Portokosten, also gesamt € 78,01. Demzufolge sind strittig € 240,45 und nicht € 262,-- (in diesem Betrag sind auch Aufwendungen die Ihre Honorareinnahmen betreffen enthalten). Stehen Werbungskosten in Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und übersteigen diese Werbungskosten die Einnahmen, dann stehen Lehre und Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf dem Standpunkt, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit nur in ganz seltenen Ausnahmefällen denkbar sein kann. Ein solcher Ausnahmefall wäre, wenn die nichtselbständige Tätigkeit, der die Werbungskosten die nur geringfügigen Einnahmen übersteigen, für die andere berufliche Tätigkeit förderlich ist. Ein derartiger Zusammenhang ist, (Verlust durch) Teilnahme an Waffenübungen und andere berufliche Tätigkeit Arzt, nicht erkennbar, sodass sich eine Überprüfung inwieweit bei den strittigen Aufwendungen Werbungskosten vorliegen erübrigt.

Die Reisekosten Zürs (International Vascular Workshop 05.04.03 -12.04.03 Zürs am Arlberg) € 533,- setzen sich aus Fahrtkosten (km-Geld) und Pauschalen zusammen. Die Teilnahmegebühr und die Hotelkosten wurden lt. Ihren Angaben von einer Pharmafirma übernommen. Lt. Programmausschreibung haben die Vorträge jeweils um 8:00 Uhr begonnen und wurden ab 14:00 Uhr fortgesetzt. Lt. Wochenplaner gab es Vorträge 8:00 Uhr -Schilau -16:00 Uhr. Auf die schriftliche Anfrage an welchen der angebotenen Vorträge (wissenschaftlichen Veranstaltungen) Sie teilgenommen und von wann bis wann diese tatsächlich stattgefunden haben (Nachweis: Mitschriften, Skripten) wird am 31.01.06 von Ihrem Steuerberater nach Rücksprache mit Ihnen geantwortet, dass vorhandene Mitschriften u Skripten an Arbeitskollegen weitergegeben und daher nicht mehr vorhanden sind, Sie aber alle besucht und soweit Arbeitskreise gebildet Sie an einem dieser Arbeitskreise teilgenommen haben (Dauer jeweils 8:00 Uhr bis ca. 13:00 Uhr und von 16:00 Uhr bis etwa 19:00 Uhr bzw 20:00 Uhr). Die Vortragenden haben sich mit den Seminarteilnehmern verständigt, dass der Beginn der wissenschaftlichen Vorträge von 14:00 Uhr auf 16:00 Uhr verlegt worden ist. Das Programm hat sich dadurch bis in die Abendstunden hinein verlagert. (Für das FA unerklärlich bleibt wie es möglich ist einen Wochenplaner aufzulegen, wenn sich erst die Vortragenden mit den Seminarteilnehmern auf diese Zeiten einigen!?) Vorgelegt wird eine allgemein gehaltene

Teilnahmebestätigung, die nichts über die Teilnahme an einzelnen Vorträgen aussagt. Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen, Kongressen, Fortbildungsveranstaltungen etc hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtssprechung ausgeführt, dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird (Mischprogramm).

Bereits das vorgelegte Programm lässt zweifellos erkennen, dass neben den Vorträgen in erheblichem Maß den Möglichkeiten zur Verfolgung (privater) Erholungsinteressen Raum gegeben werden sollte; in einer unüblich langen Mittagspause wird jeden Tag Schilaulauf, am Dienstag zusätzlich bereits ab 13:00 Uhr Würstl-Party am Zürserhof, am Freitag um 10:30 Uhr Riesentorlauf und Gulaschsuppe und um 18:00 Siegerehrungen angeboten. Auch wenn Sie, wie Sie behaupten, aber in keiner Form belegt haben, an allen Fortbildungsveranstaltungen teilgenommen haben, ist das unschädliche, unerhebliche Ausmaß an Freizeit dadurch überschritten worden.“

In dem in der Folge eingebrachten Vorlageantrag wird der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegen gehalten:

„Ad Punkt 1: Film- und Fotokamera

Auch wenn grundsätzlich eine Digital- sowie auch Videokamera geradezu klassische Beispiele für Aufwendungen sind, die nach § 20 (I) Z 2 lit. a EStG 1988 dem Aufteilungsverbot unterliegen, bestehen gem. RZ 460 EStR auch Ausnahmen zu diesem Aufteilungsverbot. Kein Aufteilungsverbot besteht demnach für Wirtschaftsgüter, die nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden bzw. für Aufwendungen, bei denen

eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist.

Der digitale Fotoapparat wurde nachweislich zur Dokumentation intra- und perioperativer Fälle verwendet. Mit der digitalen Filmkamera wurden Operationen gefilmt, Zusammenschnitte erstellt und diese für Schulungen, Operationskurse und Vorträge verwendet. Zu diesem Zweck befand sich die Filmkamera ständig im Krankenhaus, so dass eine private Nutzung nahezu auszuschließen ist.

Ad Punkt 2: Telefonkosten - Ad Punkt 4: Blue tooth Set

Der Anteil der beruflichen Telefonkosten wurde, wie nachfolgend dargestellt, im Schätzungswege ermittelt.

Im Rahmen der Berufung vom 15.05.2006 wurde, um das Verfahren nicht unverhältnismäßig zu strapazieren, der betriebliche Anteil in Höhe von € 850,88 um einen zusätzlichen Privatanteil von 30 % reduziert, so dass von den gestrichenen Telefonkosten lediglich rund € 525,- strittig sind. Dass die Behörde 1. Instanz, ohne weitere Rückfragen zur Klärung des Betrages, behauptet es werden einfach "irgendwelche Beträge angesetzt" entbehrt jeder Grundlage, zumal bereits bei den Steuererklärungen 2003 in der Beilage die Ermittlung der Höhe der betrieblichen Telefonkosten in Tabellenform klargelegt wurde.

Da unser oa Mandant nachweislich zwei Mobiltelefone besaß, eines privat und eines für seine berufliche Tätigkeit, ist ein geschätzter Privatanteil von 90 % für das eigentlich zu 100 % beruflich genutzte Mobiltelefon keine möglichst den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende und schlüssige Schätzung. Analog dazu ist der Privatanteil des zum beruflich genutzten Mobiltelefon gehörenden Blue tooth Sets zu behandeln.

Ad Punkt 3: Dienstschuhe

Bei den Dienstschuhen handelt es sich um Schuhe, die wie der "weiße Arztmantel" auf Grund ihrer Beschaffenheit und Bauart, nicht dazu geeignet sind, dass sie privat getragen werden. Weiters dürfen aus hygienischen Gründen diese Schuhe nur im Krankenhaus getragen werden und sind daher einer privaten Nutzungsmöglichkeit zur Gänze entzogen. Da diese Kosten vom Dienstgeber nicht ersetzt werden handelt es sich um Werbungskosten gem. § 16 EStG.

Ad Punkt 5: Werbungskosten im Zusammenhang mit dem DVKPSKDOI

Da die Kosten im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit angefallen sind, sind diese auch als Werbungskosten bei der Summe der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit abzugsfähig. Eine Liebhabereivermutung bei Einkünften

gem. § 25 EStG sieht der Gesetzgeber nicht vor. Daher ist auch ein negativer Werbungskostenüberschuss abzugsfähig.

Ad Punkt 6: Reisekosten Zürs (International Vascular Workshop)

Bei der Teilnahme an diesem Workshop handelt es sich nicht um eine Studien- bzw. Auslandsreise gem. RZ 389 LStR sondern um eine Fortbildungsreise im Inland, die eindeutig dazu dient, im jeweiligen Beruf auf dem Laufenden zu bleiben um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Davon abgesehen werden die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung von Kongressen eindeutig erfüllt. Die berufliche Bedingtheit und die berufliche Verwertung der in einem "Vascular Workshop" erarbeiteten Kenntnisse stehen für einen Oberarzt der Klinischen Abteilung Gefäßchirurgie wohl außer Frage. Ein Mischprogramm liegt definitiv nicht vor, da der Workshop ein Tagesprogramm im Ausmaß von acht Stunden in Anspruch genommen hat. Damit wurde unserem oa Mandanten nicht mehr Freizeit eingeräumt, als während der laufenden Berufsausübung zur Verfügung steht. Die Einteilung der Pausen spielt dabei keine Rolle, ebenso wenig die Nutzung dieser Pausen für beliebige Freizeitgestaltung (z.B. Schifahren).“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Z. 7 dieser Gesetzesstelle sind insbesondere die Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten abzuziehen.

Dem gegenüber dürfen gem. § 20 Abs. 1 Z.2 lit. a EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Die wesentliche Aussage dieser zuletzt zitierten Bestimmung besteht darin, dass Aufwendungen, die teils privat und teils beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot). Damit wird im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verhindert, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen oder privaten Interessen Aufwendungen deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Teil verlegen können, weil sie einen Beruf haben, der dies ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird in der Regel bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden

müssen. Dabei ist jedoch eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist allein als erheblich anzusehen. Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen. Auch wenn die Vermutung bei derartigen Wirtschaftsgütern dafür spricht, dass sie dem privaten Bereich angehören, besteht für den Abgabepflichtigen die Möglichkeit diese Vermutung zu widerlegen.

Zu Punkt 1: Film- und Fotokamera

Eine Film- bzw. Fotokamera wird typischerweise für Hobby und Freizeit verwendet und ist der privaten Sphäre zuzurechnen (vgl. hierzu die Ausführungen in Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 5 zu § 20 unter Fotoapparat, Filmkamera). In der Vorhaltsbeantwortung durch die bevollmächtigte steuerliche Vertretung vom 4.10.2005 wird bekannt gegeben, dass das Ausmaß der Privatnutzung der Videoausrüstung lt. dem Anlagenverzeichnis 1/3 bzw. 1/2 betragen würde. Demnach können die Film- und die Videokamera nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt worden sein, weswegen die strittigen Aufwendungen dem Aufteilungsverbot unterliegen und keine Werbungskosten darstellen.

Die zur Vorhaltsbeantwortung vom 4.10.2005 widersprüchlichen Ausführungen in der Berufung, wonach die Kamera für den beruflichen Bedarf angeschafft worden und die berufliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung sei, sind unter anderem im Zusammenhang mit den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Finanzamtes in der abweisenden Berufungsvorentscheidung über die Geburt der Zwillinge des Berufungswerbers am 8.11.2003 zu sehen. Der Unabhängige Finanzsenat kann mangels konkreter Nachweise für die ausschließlich berufliche Nutzung der Film- und Fotokamera den Ausführungen des Berufungswerbers keinen Glauben schenken. Das Finanzamt hat daher zu Recht die Berücksichtigung als Werbungskosten verweigert.

Zu Punkt 2 Telefonkosten und Punkt 4 Bluetooth Headset

Grundsätzlich stellen Fernsprech- und Telefaxgebühren Werbungskosten dar. Dies gilt analog auch für die Mitbenutzung von Handys. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass diese Kosten aus beruflichen Gründen anfallen. Der Berufungswerber machte an Telefonkosten die Aufwendungen für ein Handy zu 100 % in Höhe von € 711,76 und 30 % (=€ 139,12) der Festnetztelefonkosten von € 463,73, in Summe € 850,88, weiters für ein Nokia HDW-2 Bluetooth Headset zu 100% in Höhe von € 111,80 als Werbungskosten geltend, wovon das Finanzamt einen Betrag in Höhe von € 71,18 (10 % der Aufwendungen für das Handy) und € 11,18 (10 % vom Bluetooth Headset) als Werbungskosten berücksichtigte. In der Berufung reduzierte der Berufungswerber den Betrag von € 850,88 um 30 % auf € 595,62.

Der Berufungswerber hat nach seinen eigenen Angaben die beruflich angefallenen Telefonaufwendungen im Schätzungsweg ermittelt. Aufzeichnungen aller Telefongespräche, wie dies bei einer behaupteten ausschließlich betrieblichen Nutzung nachzuweisen wäre (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167), wurden nicht vorgelegt. Die Telefonaufwendungen wurden trotz eines Vorhaltes des Finanzamtes vom 7.7.2005 nie belegmäßig nachgewiesen, sondern lediglich eine tabellarische Aufstellung über die monatlichen Kosten für das Festnetz/Telecom, Festnetz/ONE netto/brutto, Mobil/netto, Mobil brutto, Festnetz/brutto und Mobil/brutto vorgelegt. Über ein genanntes weiteres, nach den Angaben des Berufungswerbers, ausschließlich privat genutztes, Handy wurden weder die Höhe der Aufwendungen oder Abrechnungen, noch Informationen darüber, wer dieses Handy (mit)benutzt hat, übermittelt.

Die im Hinblick auf die vorhandenen Schätzungsgrundlagen eindeutig begründungslose Verminderung der ursprünglich schon geschätzten beruflichen Telefonaufwendungen um 30 % im Berufungsweg zeigt, dass die Schätzung des Berufungswerbers wohl davon geleitet ist, einen möglichst hohen Betrag an Telefonkosten steuerschonend als beruflich darzustellen. Die vom Berufungswerber vorgebrachten Gründe für die Schätzung, das Mobiltelefon sei im Hinblick auf Bereitschaftsdienste im Rahmen des Dienstverhältnisses mit der K als Oberarzt notwendig, für private Zwecke verfüge er über ein zweites (eben privates) Handy, das Mobiltelefon diene auch zur Kommunikation innerhalb des LKH während der Dienstzeiten, das Festnetztelefon werde u.a. auch für Internetrecherchen im Rahmen der Vorbereitung von Vorträgen bzw. für die Berufsweiterbildung verwendet, sind nur wenig geeignet, eine Schätzung zahlenmäßig zu belegen, bzw. entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. So entspricht die Grundlage für das zu 100 % beruflich genutzte Handy, nämlich die notwendige Erreichbarkeit während seiner Bereitschaftsdienste und der internen Kommunikation im LKH, nach den Informationen des UFS aus einem Telefonat mit der Telefonzentrale des LKH nicht den vom Berufungswerber behaupteten Tatsachen, da der Bereitschaftsdienst ohnehin mit Hilfe eines Personenrufgerätes oder mit Diensthandy geregelt wird. Private Mobiltelefone werden nur dann eingesetzt, wenn durch die Kombination gleicher Telefonnetze so gut wie ausgeschlossen werden kann, dass dem Bediensteten dadurch überhöhte Telefonaufwendungen entstehen. Die interne Kommunikation im LKH erfolgt grundsätzlich ebenfalls nicht über private Mobiltelefone der Bediensteten sondern über eine allen Bediensteten zugängliche Haustelefonanlage. Als allgemein bekannt kann weiters gelten, dass die Empfehlung für Besucher, ihre Mobiltelefone im LKH-Bereich nicht zu benutzen, im Besonderen auch für Bedienstete zu gelten hat. In Operationssälen besteht überhaupt generelles Handyverbot. Dem Einwand, das Festnetztelefon werde u.a. auch für Internetrecherchen im Rahmen der Vorbereitung von Vorträgen bzw. für die Berufsweiterbildung verwendet, ist entgegenzuhalten, dass nach Auskunft der Telefonzentrale

jeder PC im LKH mit Internetzugang ausgestattet ist, wodurch jedem Bediensteten der Zugang zum Internet ermöglicht wird.

Der Berufungswerber kann sich aber nicht beschwert erachten, wenn das Finanzamt vor dem Hintergrund derartig wenig geeigneten Schätzungsgrundlagen zumindest 10 % der ihm zur Kenntnis gebrachten Handyaufwendungen als beruflich veranlasst anerkannt hat, da er, und nicht das Finanzamt, es in der Hand gehabt hätte, geeignete Aufzeichnungen darüber zu führen oder Abrechnungen vorzulegen, aus denen das Ausmaß der beruflichen Nutzung seines Mobil- oder auch Festnetztelefones annähernd der Wahrheit entsprechend abgeleitet werden kann. Darüber hinaus bedingt die Tätigkeit des angestellten Arztes in einem LKH in der Regel überhaupt keine oder nur sehr geringe berufliche Telefonaufwendungen mit privaten Telefongeräten. Der Nachweis oder die Glaubhaftmachung, dass dem Berufungswerber im gegenständlichen Fall ein weitaus höherer Aufwand an Telefonkosten entstanden wäre, ist jedoch nicht gelungen.

Im Hinblick darauf, dass eine berufliche Nutzung des Festnetzanschlusses (Internet) nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann, kommt der UFS zu dem Ergebnis, dass Kosten in Höhe von 10 % der angeführten Aufwendungen für den Festnetzanschluss, ebenso wie das Ausmaß der Berücksichtigung der übrigen Telefonkosten (einschließlich Bluetooth Headset), vom Finanzamt als weitere Werbungskosten zu berücksichtigen gewesen wären. Zusätzlich zu den vom Finanzamt berücksichtigten Telefonaufwendungen in Gesamthöhe von € 82,36 werden daher 10 % (€ 46,37) der angeführten Aufwendungen für den Festnetzanschluss (€ 463,73), insgesamt daher € 128,73, als Werbungskosten berücksichtigt. Die in dem angefochtenen Bescheid angeführten Werbungskosten in Höhe von € 4.042,38, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, werden daher um € 46,37 erhöht. Es waren daher insgesamt Werbungskosten in Höhe von € 4.088,75 zu gewähren.

Zu Punkt 3 Dienstschuhe

Regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebensführung gehören Aufwendungen für bürgerliche Kleidung; dies selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur während der Berufsausübung getragen werden. Hingegen führen Aufwendungen für typische Berufskleidung zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Doralt, EStG 7, Tz 333, § 4).

Als "bürgerliche Kleidung" haben jene Kleidungsstücke zu gelten, die nach ihrer Art üblicherweise auch außerhalb der Arbeitszeit getragen werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 68 zu § 16).

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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 (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 8. Oktober 1998, 97/15/0079, 0080, und vom 28. April 1999, 94/13/0196). 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 (vgl. dazu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 23. April 2002, 98/14/0219, VwSlg 7704 F/2002).

Im vorliegenden Fall hat der Berufungswerber im Jahr 2003 die Aufwendungen für ein Paar weiße Schuhe (41,20 EUR) als Werbungskosten geltend gemacht. Die dafür als Werbungskosten beantragten Aufwendungen werden jedoch nicht im Sinne der obigen Ausführungen als Werbungskosten berücksichtigt, da es sich dabei offensichtlich um Kleidungsstücke handelt, die durchaus von jedermann getragen werden und auch als allgemein bürgerliche Kleidung bezeichnet werden können.

Auch wenn der Berufungswerber die in Rede stehenden Schuhe ausschließlich während seiner Arbeit im LKH verwendet, bedeutet das nicht, dass es sich dabei um Werbungskosten handelt, da beruflich veranlasste Aufwendungen für Kleidung, bei der es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handelt, die privat getragen werden kann, steuerlich jedoch auch dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig ist, wenn solche Kleidungsstücke ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werden oder wenn bei der Berufsausübung eine bestimmte bürgerliche Kleidung getragen werden muss (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Dadurch soll verhindert werden, dass der Berufungswerber gegenüber anderen Abgabepflichtigen, die ebenfalls täglich die selben Schuhe während ihrer Tätigkeit verwenden, ohne dass es sich dabei um Arbeitsmittel handelt, steuerlich besser gestellt wird.

Zu Punkt 5: Werbungskosten im Zusammenhang mit dem DVKPSKDO I

Aus dem Akteninhalt und dem bisherigen Verfahrensablauf ist erkennbar, dass der Berufungswerber neben seiner Tätigkeit als Oberarzt beim LKH in G Dienst bei dem in Klagenfurt in der Windischkaserne stationiert gewesenen Artillerieregiment 2 (AR2) als Milizsoldat versehen hat. Nach den vom KPSKDO I übermittelten Lohnzetteln absolvierte der Berufungswerber vom 7. bis 8.3.2003 und am 29.11.2003 offensichtlich eine Waffen- oder Kaderübung beim AR2. Die strittigen Aufwendungen für Fahrtkosten und Verpflegungsaufwendungen sind jedoch nicht im Rahmen dieser Waffen- oder Kaderübungen, sondern nach den Angaben des Berufungswerbers am 27.6.2003 und am 29.6.2003 für eine Besprechung in der Windischkaserne entstanden. Insgesamt beantragte der Berufungswerber diesbezüglich Werbungskosten (Kilometergelder und Verpflegungskostenmehraufwendungen)

in Höhe von € 318,46 und damit einen Verlust aus dieser Tätigkeit als Milizsoldat, deren steuerpflichtige Einkünfte insgesamt lediglich € 78,01 ausgemacht haben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Zusammenhang mit der Geltendmachung eines Verlustes aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit in zwei Erkenntnissen grundlegende Feststellungen getroffen: Erkenntnis VwGH 27.06.1978, 2748/76: *"... Nun darf aber nicht übersehen werden, dass ein "Verlust" aus nichtselbständiger Arbeit zwar theoretisch denkbar ist, aber nur in ganz seltenen Ausnahmefällen vorkommen kann."* In einem weiteren Erkenntnis (89/14/0302 vom 23.10.1990) hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Einzelfall negativ sein können. Es handelte sich in diesem Erkenntnis um jenen Ausnahmefall, in dem ein Beschwerdeführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, die sich aus Pensionsbezügen (Pensionsversicherung der Angestellten) in Höhe von 161.889,00 S und negativen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von -25.813,00 S zusammengesetzt haben. Die negativen Einkünfte bestanden ausschließlich aus Werbungskosten und resultierten aus einem Prozess vor dem Arbeitsgericht, mit dem der Beschwerdeführer seine Weiterbeschäftigung als Dienstnehmer einer GmbH durchsetzen wollte, den er aber verloren hat. Unbestritten waren die Höhe dieses Verlustes und dessen grundsätzliche steuerliche Anerkennung. Demnach wäre in einem solchen Fall auch ein so genannter "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG vorzunehmen. Steht eine nichtselbstständige Tätigkeit, bei der die Werbungskosten die nur geringfügigen Einnahmen übersteigen, in einer solchen Weise in Zusammenhang mit einer anderen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, dass deren Ausübung für die andere Tätigkeit förderlich ist, dann kann dies als Ausnahmefall im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes angesehen werden, wenn die Einnahmen aus der anderen beruflichen Tätigkeit höher sind, und ein "horizontaler" Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 vorgenommen werden.

Hofstätter, Reichel, Die Einkommensteuer Band III Kommentar zum EStG 1972, Stand März 1988, Tz 2.1 Punkt 3 zu § 62 EStG 1972 vertreten zum Thema "negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" die Ansicht, dass der Gesetzgeber bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von der (in der typischen Betrachtungsweise insbesondere des Lohnsteuerrechts gegründeten) Annahme ausgehe, dass ein "Verlust" (Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen) nicht denkbar sei - kein Arbeitnehmer werde in ein Dienstverhältnis treten, das mit höheren Werbungskosten als Einnahmen verbunden ist - und dass deswegen eine Kürzung der Einnahmen unter "Null" zu unterbleiben habe.

Der gegenständliche Berufungsfall kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als seltener Ausnahmefall (Rückzahlung von Arbeitslohn, Prozesskosten vor dem Arbeitsgericht) im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.6.1978,

2748/76 und 23.10.1990, 89/14/0302 angesehen werden, bei dem negative Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit denkbar sind, zumal ein Zusammenhang der Tätigkeit als Milizsoldat mit seiner Tätigkeit als Oberarzt am LKH in Graz nicht erkennbar ist. Die in keiner Weise nachgewiesenen Reisen fanden zudem offensichtlich nicht nach Ergehen eines verpflichtend nachzukommenden Einberufungsbefehls statt, sondern zu einer Zeit, zu der kein aufrechtes Dienstverhältnis mangels Einberufungsbefehls mit dem österreichischen Bundesheer bestanden hat.

Entsprechend dieser bereits vom Finanzamt vertretenen, im Vorlageantrag unwidersprochen gebliebenen Rechtsansicht, sind die geltend gemachten Verluste aus der Tätigkeit als Milizsoldat nicht anzuerkennen.

Zu Punkt 6: Reisekosten Zürs (International Vascular Workshop)

Gemäß § 16 Abs.1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.... . Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Grundsätzlich gehören auch nachgewiesene Reisekosten dazu, wenn die Reise (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 lit. a Z 2 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Kosten einer Reise für den Besuch eines Fachkongresses sind nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Zur steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen für Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen, etc. hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 lit. a Z 2 EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

-Planung und Durchführung der Reise (bzw. des Kongresses, der Tagung, der Fortbildungsveranstaltung) erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

-Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

-Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

-Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hierbei ist auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich (40 Wochenstunden) abzustellen (VwGH 16.9.1986, 86/14/0019).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dem entsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (z.B. im Erkenntnis vom 26.1.1993, 88/14/0108, betreffend die Teilnahme eines praktischen Arztes an der 1. Kapruner Sportärzte-Woche und im Erkenntnis vom 19.1.2002, 96/14/0030, betreffend die Teilnahme einer Kinderfachärztin an einer Fortbildungsveranstaltung in Obergurgl, beide zu einer Jahreszeit, die gute Wintersport- und Erholungsmöglichkeiten geboten haben).

Auch beim gegenständlichen von Samstag bis Samstag andauernden Kongress im 5 Sterne Hotel Zürserhof in Zürs am Arlberg wurde den Teilnehmern ausreichend Gelegenheit zur Ausübung von Wintersport gegeben. Dass ein Mischprogramm definitiv nicht vorliegen würde, da der Workshop ein Tagesprogramm im Ausmaß von acht Stunden in Anspruch genommen hat, lässt sich nach dem vorgelegten Programm nicht nachvollziehen. So ist aus einer Wochenübersicht zu ersehen, dass täglich die Möglichkeit für Schilaf bestanden hat. Die Angaben über das wissenschaftliche Programm gestalteten sich derart, dass täglich um 8:00 Uhr bzw um 16:00 Uhr Vorträge bzw. ein Sonographiekurs angeboten wurde. Darüber hinaus stand am Dienstag ab 13:00 Uhr Würstli-Party am Zürserhof und am Freitag ab 10:30 Uhr Riesentorlauf und Gulaschsuppe auf dem Programm. Dass die Einteilung der Pausen dabei keine Rolle spielt ist unrichtig, denn gerade dadurch hatten die Kongressteilnehmer die Möglichkeiten den für die berufliche Bedingtheit schädlichen Freizeitaktivitäten nachzugehen. Wie bereits oben ausgeführt sind Kosten einer Reise für den Besuch eines Fachkongresses nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist. Hierbei ist schon auf

Grund der Lage des Veranstaltungsortes davon auszugehen, dass Wintersportaktivitäten nicht auszuschließen sind.

Was den Einwand des Berufungswerbers im Schreiben des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters vom 31.1.2006 betrifft, er habe alle Vorträge besucht und soweit Arbeitskreise gebildet worden wären, habe er an einem dieser Arbeitskreise teilgenommen, er habe also das gesamte angebotene wissenschaftliche Programm besucht, ist entgegenzuhalten, dass er das zu beweisen nicht in der Lage war, da er behauptet, die von ihm geführten Aufzeichnungen an Kollegen weitergegeben zu haben. Weiters sind nach dem in Kopie im Akt aufliegenden wissenschaftlichen Programm nur 8 von insgesamt 60 (das sind ca. 13 %) der angebotenen Vorträge angezeichnet und abgehakt, was darauf hindeutet, dass der Berufungswerber lediglich die angezeichneten Vorträge besucht hat.

Dass die berufliche Bedingtheit und die berufliche Verwertung der in einem "Vascular Workshop" erarbeiteten Kenntnisse für den Berufungswerber als Oberarzt der Klinischen Abteilung Gefäßchirurgie von Nutzen sein können wird grundsätzlich nicht angezweifelt, genügt allein jedoch nicht, um die Aufwendungen durch den Beruf veranlasst zu sehen. Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit. a EStG 1988 können nämlich Aufwendungen und 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. Das Finanzamt hat den Reiseaufwendungen des Berufungswerbers nach Zürs zu Recht die berufliche Bedingtheit abgesprochen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 27. März 2009