



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch Stb, vom 3. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 31. März 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 und vom 09.12.2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

1. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für 2007 und 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erklärte in den Jahren 2005 bis 2008 u.a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Facharzt für Neurologie. Er hatte im August 2003 eine Praxis in angemieteten Räumen (136 m² und Tiefgarage) in einem neu errichteten Innenstadtcenter, in dem auch Geschäfts-, Büro- und Wohneinheiten untergebracht sind, eröffnet. Bei einer die Jahre 2005 bis 2007 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

Tz 1 - Mieterinvestitionen

In den Steuererklärungen wurden die in den angemieteten Räumen getätigten Investitionen in Höhe von 52.889,32 € auf 10 Jahre verteilt abgesetzt. Die Betriebsprüfung vertrat die Ansicht, die voraussichtliche Nutzungsdauer sei „auf das gesetzliche Pensionsalter des Mieters abzustimmen und mit 24 Jahren anzusetzen“. Die Absetzung für Abnutzung sei daher um 2.203,72 € jährlich zu kürzen.

Tz 2 - Sonstige Betriebsausstattung

Der Berufungswerber hat eine Digitalkamera (Canon EOS 400D mit Objektiv) zum Preis von 628,45 € (Rechnung vom 22.10.2006), einen Dampfsauger (Aqua Queen Star) zum Preis von 668,07 € (Rechnung vom 19.06.2007) und einen LCD-Flachbildschirm (JVC LT32) mit Festplattenrecorder (Marke JVC mit 160 GB Festplatte) zum Preis von 2.265,83 € (Rechnung vom 08.02.2006) gekauft (die angeführten Preise enthalten keine Mehrwertsteuer). In den Steuererklärungen wurde eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 125,53 € (2006) und 251,05 € (2007) für die Kamera, 679,75 € (2006 und 2007) für den Fernseher/Recorder und 161,50 € (2007) für den Dampfsauger geltend gemacht. Die Betriebsprüfung beurteilte die Aufwendungen als nicht abzugsfähig iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien daher um 805,28 € im Jahr 2006 und um 1.092,30 € im Jahr 2007 zu erhöhen.

Tz 3 - Privatanteil Pkw

Der in den Steuererklärungen mit 20 % angesetzte Privatanteil an den Kfz-Aufwendungen wurde von der Betriebsprüfung auf 40 % in den Jahren 2005 und 2007 bzw. auf 33 % im Jahr 2006 erhöht. Laut Tz 3 des Prüfberichtes ergab sich die Änderung durch Auswertung der vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen. Nur die Kosten für die Fahrten zu den „*Neurologen Peer Group Treffen in Wien*“ hätten nicht berücksichtigt werden können, weil „*eine ausschließliche berufliche Veranlassung bzw. eine Planung und Durchführung im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation nicht vorhanden*“ gewesen sei.

Gegen die den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechenden Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007, alle ausgefertigt am 31.03.2010, wurde Berufung erhoben. Der Berufungswerber beantragt die erklärungskonforme Veranlagung und wendete ein:

Tz 1 - Mieterinvestitionen

Der mit der A_Center Verwaltung GmbH abgeschlossene Mietvertrag habe bei einer unbefristeten Mietdauer einen Kündigungsverzicht von 5 Jahren vorgesehen. Obwohl daher auch eine Abschreibung auf 5 Jahre vertreterbar gewesen wäre, sei die voraussichtliche

Nutzungsdauer dennoch mit 10 Jahren angenommen worden. Laut einer schriftlichen Stellungnahme der Vermieterin betrage die durchschnittliche Mietdauer im A_Center 8 Jahre. Nachdem die bei Mieterinvestitionen anzusetzende Nutzungsdauer die voraussichtliche Mietdauer keinesfalls überschreiten solle, sei eine Nutzungsdauer von 10 Jahren nicht zu kurz. Da der Berufungswerber einen „*konkreten Nachweis für die voraussichtliche Nutzungsdauer*“ erbracht habe (gemeint ist offenbar vorerwähnte schriftliche Stellungnahme der Vermieterin), sei die Behörde zur vorgenommenen Schätzung gar nicht berechtigt. Schätzungen seien nur subsidiär zur Nachweiserbringung anzustellen. Darüber hinaus habe die Behörde ihre Schätzung nicht begründet oder erläutert. Auch wenn die Mietdauer über 10 Jahre hinausgehen sollte, sei die „*spezifische Nutzungsdauer*“ der Investitionen, bei denen es sich um Trockenbau, Verglasungen, Verfließungen, Tischlerarbeiten, Sanitäreinrichtungen etc. handle, kaum länger als 10 Jahre. Außerdem sei § 10 Mietrechtsgesetz zu beachten, wonach der Mieter für die von ihm getätigten Investitionen nach Ablauf von 10 Jahren gegenüber dem Vermieter keinen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen habe. Der Wert der Investitionen sei nach Ablauf von 10 Jahren gleich null.

Tz 2 - Sonstige Betriebsausstattung

Für die als „*Mischaufwand*“ beurteilten Wirtschaftsgüter (Digitalkamera, Dampfsauger, LCD-Monitor) werde bestritten, dass sie auch für private Zwecke eingesetzt werden. Digitalkamera und LCD-Monitor seien unabdingbare Arbeitsmittel bei der Behandlung von Patienten. Der Dampfsauger werde zur Reinigung von Ordinationseinrichtungen, insbesondere der Behandlungsliegen verwendet. Im Übrigen wäre selbst bei einer privaten Mitbenutzung nicht die gesamte Position von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen, sondern es müsste eine Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Anteil erfolgen (Hinweis auf UFS 10.03.2009, RV/0686-I/08).

Tz 3 - Privatanteil Pkw

Im Zuge der Betriebsprüfung seien detaillierte Aufstellungen über die betrieblichen Fahrten der Jahre 2005 bis 2007 vorgelegt worden, um das gewählte Ausmaß von 20 % zu belegen. Die Behörde sei – „*wohl auch im Schätzungswege*“ – von einem Privatanteil von 40 % ausgegangen, insbesondere weil sie den Fahrten „*zu den berufständisch üblichen und zur gebotenen Fortbildung sogar unabdingbar notwendigen Peer-Group-Treffen die betriebliche Veranlassung nicht zugestand*“. Die Schätzung des Finanzamtes führe nicht zum richtigeren Ergebnis, weshalb die Beibehaltung eines Privatanteiles in Höhe von 20 % beantragt werde.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 25.10.2010 führte das Finanzamt aus:

Tz 1 - Mieterinvestition

Zur Abschreibung der Mieterinvestition führte das Finanzamt sinngemäß aus, entscheidend sei *„die prognostizierbare Dauer der Nutzungsmöglichkeit der Investitionen im Rahmen des Bestandvertrages“*. Der Berufungswerber habe im Alter von 40 Jahren eine Gebäudefläche im Ausmaß von 136 m² erworben. Eine Erweiterungsnotwendigkeit der Ordination sei nicht wahrscheinlich. Die Ordination sei für die Patienten sowohl mit Pkw als auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln sehr gut erreichbar. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Ordination die in sie gesetzten Erwartungen erfülle und *„kein größerer Veränderungsbedarf“* zu erwarten sei. Beim vergleichweisen Heranziehen der durchschnittlich achtjährigen Nutzungsdauer im Dolomitencenter dürfe nicht übersehen werden, dass bei Handelsbetrieben und im speziellen bei Modegeschäften regelmäßig häufiger Ortswechsel nötig seien, als dies auf dem medizinischen Sektor vor allem in Fachbereichen mit Alleinstellungsmerkmalen der Fall sei. Die Berufung wurde in diesem Punkt abgewiesen.

Tz 2 - Sonstige Betriebsausstattung

Das Finanzamt hielt das Vorbringen hinsichtlich der Digitalkamera für glaubhaft und berücksichtigte einen Privatanteil im Ausmaß von 40 %. Dagegen erscheine *„bei dem im Privathaus situierten (einzigen) Fernsehgerät mit einer Festlegung einer 30 %-betrieblichen Zuteilung die Berufskomponente jedenfalls ausreichend berücksichtigt“* (für das Fernsehgerät wurde somit ein Privatanteil in Höhe von 70 % angesetzt). Die *„fast ausschließliche“* Nutzung des Dampfsaugers für den Ordinationsbereich hielt das Finanzamt für *„nachvollziehbar“* und gab der Berufung insofern statt.

Tz 3 - Privatanteil Pkw

Im Zuge der Prüfung *„nachgereichte Reiseleistungen“* hätten Berücksichtigung gefunden. Es entspreche allgemeinen Erfahrungen, dass im fachmedizinischen Bereich eines Neurologen im Regelfall bedeutend geringere Reisebewegungen wie beispielsweise bei einem Allgemeinmediziner anfallen. Es sei nur den Fahrten nach Wien zu den Treffen *„der sogenannten Neurologen Peer Group samt verbundener Kosten“* die Anerkennung versagt worden. Es habe *„nicht einmal ansatzweise eine Glaubhaftmachung, geschweige denn eine Nachweisführung für eine tatsächliche Existenz dieser meetings offeriert“* werden können. Es seien keinerlei mit Reisebewegungen regelmäßig verbundene Aufwendungen, sei es Hotel- oder Restaurantrechnungen, Tankbelege, Protokolle, Vermerke oder Resumes (auch unter Abdeckung der einer Schweigepflicht unterfallenden Teile) präsentiert worden.

Im Vorlageantrag vom 11.11.2010 führte der Berufungswerber aus, er könne der Begründung der Berufungsvorentscheidung keine relevanten Argumente für den bekämpften Standpunkt

der Behörde entnehmen. Er beantragte unter Verweis auf seine Ausführungen in der Berufung eine stattgebende Erledigung.

Am 09.12.2010 erging der Einkommensteuerbescheid für 2008, mit dem das Finanzamt von der Steuererklärung in den o.a. Punkten (Abschreibungsdauer der Mieterinvestitionen, Bemessung der Privatanteile für die „sonstige Betriebsausstattung“) abwich. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung wurde die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt und begründend auf die Berufung betreffend die Jahre 2005 bis 2007 verwiesen. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Tz 1 - Mieterinvestitionen:

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988).

Mieterinvestitionen sind grundsätzlich auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ist der Mietvertrag auf kürzere Dauer abgeschlossen, ist die AfA für Investitionen, die der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu überlassen hat, verteilt über die Vertragsdauer vorzunehmen. Bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen kommt es auf die voraussichtliche Vertragsdauer, dh darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Maßgeblich ist idR die voraussichtliche technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer der vom Mieter getätigten Investitionen. Bei umfangreicheren Baumaßnahmen geht der UFS auch dann von einer voraussichtlichen Vertragsdauer im Ausmaß der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer aus, wenn der Mietvertrag formell auf einen kürzeren Zeitraum abgeschlossen wurde. Endet das Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor dem Ablauf der Nutzungsdauer, kann im Jahr der Beendigung eine AfA vorgenommen oder der Restbuchwert ausgeschieden werden (Jakom/Kanduth-Kristen EStG 2012, § 7 Rz 61 mwH).

Im vorliegenden Fall wurde das Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Der Mieter verzichtete für die Dauer von fünf Jahren (gerechnet ab Übergabe des Mietobjektes) auf die Ausübung des Kündigungsrechtes. Nach Ablauf des Kündigungsverzichtes konnte das

Mietverhältnis von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung näher bezeichneter Fristen gekündigt werden (Pkt. III des Vertrages). Bei Beendigung des Mietverhältnisses hat der Mieter die nach Übergabe vorgenommenen baulichen Änderungen, Einbauten usw. nach Wahl des Vermieters ganz oder teilweise, jedenfalls unentgeltlich, unter Verzicht auf jedwede Investitionsablässe, im Mietgegenstand zu belassen oder noch vor der geräumten Übergabe auf eigene Kosten zu entfernen und den ursprünglichen Zustand wieder herzustellen (Pkt VIII des Vertrages). Die zu beurteilenden Baumaßnahmen sind im Anlagenverzeichnis als „*Umbau Ordination*“ ausgewiesen. Laut Berufung handelte es sich um „*Trockenbau, Verglasungen, Verfließungen, Tischlerarbeiten, Sanitäreinrichtungen etc.*“. Dem Betriebsprüfer erteilte der Berufungswerber die Auskunft, die Baumaßnahmen hätten die „*umfassende Neugestaltung der Räumlichkeiten*“ durch Aufziehen neuer Zwischenwände und dem Einbau eines behindertengerechten WC umfasst. Vorher seien nur große leere Räume im Rohzustand vorhanden gewesen (Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 10.11.2009). Es handelt sich um den (Erst-) Ausbau der Arztpraxis im neu errichteten A_Center. Die Kosten beliefen sich auf 62.889,32 €, wobei die Vermieterin (laut Anlagenverzeichnis) eine „*Entschädigung Umbau Ordination*“ in Höhe von 10.000 € bezahlte (Abschreibungsbasis daher 52.889,32 €).

Bei Ermittlung der Absetzung für Abnutzung ist – wie oben ausgeführt - auf die voraussichtliche Vertragsdauer, d.h. darauf abzustellen, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Da der Vertrag auf unbestimmte Dauer abgeschlossen wurde und der Berufungswerber für die Errichtung der Praxis Investitionen von deutlich über 60.000 € getätigt hat, kann davon ausgegangen werden, dass er die Praxis bis zu seiner Pensionierung betreiben wird. Dies umso mehr, als der Berufungswerber dieser bereits in der Berufungsvorentscheidung angestellten Überlegung gar nicht entgegen tritt. Es sind auch sonst keine Anhaltspunkte erkennbar, die bei einer neu errichteten Arztpraxis im ebenfalls zuvor neu errichteten A_Center die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer nahelegen würden. Sollte das Mietverhältnis und damit die Nutzungsmöglichkeit vor Erreichen des Pensionsantrittsalters enden, kann – wie oben ausgeführt - im Jahr der Beendigung eine AfA vorgenommen oder der Restbuchwert ausgeschieden werden. Der in der Berufung unter Hinweis auf § 10 Mietrechtsgesetz erfolgte Einwand, der Mieter habe für die von ihm getätigten Investitionen nach Ablauf von 10 Jahren gegenüber dem Vermieter keinen Anspruch auf Ersatz seiner Aufwendungen, zeigt nicht auf, dass deren Nutzbarkeit ab diesem Zeitpunkt verloren gehen würde. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Tz 2 - Sonstige Betriebsausstattung (Digitalkamera, Fernseher, Recorder, Dampfsauger):

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) 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.

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988, 48. Lfg.). Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. die bei *Doralt/Kofler*, EStG11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22 zitierte hg. Rechtsprechung). Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988). Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter sind im Erkenntnis 2010/15/0197 Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player, Foto(digital)kameras, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements genannt (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088; vgl. weiters Jakom/Baldauf EStG 2012, § 20 Rz 12).

Daraus ergibt sich für die geltend gemachten Wirtschaftsgüter folgendes:

a) Digitalkamera

Foto(digital)kameras werden als Beispiel für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter angesehen (vgl. z.B. das o.a. Erkenntnis VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088). Zum Einwand des Berufungswerbers, der UFS habe bei einer Digitalkamera eines Politikers eine Aufteilung in einen privaten und beruflichen Teil vorgenommen (Hinweis auf UFS RZ/0686-I/08), ist auf das bereits zitierte Erkenntnis VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088, mit dem diese Entscheidung aufgehoben wurde, zu verweisen.

Der Berufungswerber bestreitet Fotoapparat, Fernseher und DVD-Rekorder für private Zwecke verwendet zu haben. Seine Ausführungen in der Berufung dazu beschränken sich auf die Feststellung, Digitalkamera, LCD-Monitor und Rekorder seien unabdingbare Arbeitsmittel bei der Behandlung von Patienten. In Beantwortung eines Vorhaltes vom 08.07.2013 teilte er mit, ein Schwerpunkt seiner Ordination sei die Schmerztherapie mittels schmerztherapeutischer Maßnahmen. Bei den dabei angewendeten Verfahren würden reflektorische Projektionszeichen am Körper des Patienten visuell und palpatorisch erfasst. Zur Beurteilung des Therapieerfolges werde das Ausmaß der Veränderung der reflektorischen Krankheitszeichen regelmäßig erfasst, beurteilt und dokumentiert. Die Dokumentation erfolge schriftlich und photographisch, wofür eine Kamera mit hochauflösendem RAW-Format erforderlich sei und auch täglich zum Einsatz komme. Die Kamera werde ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet. Für private Zwecke stehe eine weitere Kamera derselben Serie zur Verfügung.

Der Berufungswerber wurde (mit Vorhalt vom 08.08.2013) ersucht nachzuweisen, dass Zweitgeräte bereits im Berufszeitraum vorhanden gewesen seien. Der daraufhin vorgelegte Kassabeleg „für die aktuelle private Kamera“ ist mit 22.12.2012 datiert. Der Erwerb einer Zweitkamera für private Zwecke zeigt, dass der Berufungswerber auch in seiner Freizeit fotografiert und lässt den Schluss zu, dass dies auch in den Vorjahren der Fall war. Der Einwand, die im Berufszeitraum einzige Kamera sei ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet worden, widerspricht auch jeder Lebenserfahrung.

Eine Fotokamera ist ein typischerweise dem Privatbereich zuzurechnendes Wirtschaftsgut. Die bloße Behauptung einer ausschließlichen beruflichen Verwendung rechtfertigt kein Abgehen von dieser Beurteilung. Die für die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Wirtschaftsgüter geforderte Trennung in einen betrieblichen/beruflichen und einen privaten Anteil vermag offenbar auch der Berufungswerber nicht vorzunehmen (s. das dahingehende Ersuchen im Vorhalt vom 08.08.2013). Einer steuerlichen Berücksichtigung der mit der Kamera zusammen-

hängenden Aufwendungen steht daher die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 entgegen.

b) Fernseher, Recorder

Der Fernseher samt Recorder wurde laut der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung befindlichen Rechnung im Februar 2006 gekauft. Der Betriebsprüfer hielt dazu fest, dass sich die Geräte im Privathaus des Berufungswerbers befinden und auch für berufliche Zwecke („DVD v. Vorträgen etc.“) Verwendung finden würden. Die zusätzliche Feststellung in der Berufungsvorentscheidung vom 25.10.2010, wonach es sich um den einzigen Fernseher (und Recorder) handle, blieb zunächst unwidersprochen. Erstmals in der Vorhaltbeantwortung vom 28.07.2013 wurde vorgebracht, es seien *„im Privathaushalt gleichwertige Zweitgeräte zur Verfügung gestanden“*. Einen Nachweis dafür konnte der Berufungswerber nicht erbringen, vor allem blieb die Frage, ob ein Zweitfernseher und ein Zweitrecorder entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung bereits in den Berufungsjahren vorhanden waren (Vorhalt vom 08.08.2013), ungeklärt. In der Vorhaltbeantwortung vom 09.09.2013 teilte der Berufungswerber mit, seiner Erinnerung nach habe er *„das private TV-Gerät und DVD-Recorder“* im Jahre 2008 erworben. Ein Beleg für diese Geräte sei nicht vorhanden (wahrscheinlich sei die Rechnung bei einem Umzug im Jahr 2008 verloren gegangen). Als *„Ersatz für die Rechnung“* teilte der Berufungswerber die Typenbezeichnung und die Seriennummer mit und legte zwei Fotos, auf denen je ein Flachbildfernseher zu sehen ist, vor.

Daraus ergibt sich, dass im Berufszeitraum (hinsichtlich des Jahres 2008 blieb ungeklärt wie lange) nur ein Fernseher (samt Recorder) vorhanden war. Die Geräte befanden sich in der Privatwohnung des Berufungswerbers. Es kann bedenkenlos davon ausgegangen werden, dass die Verwendung des einzigen Fernsehers/Recorders im Haushalt für private Zwecke des Berufungswerbers und seiner Familie nicht nur in *„völlig untergeordnetem“* Ausmaß erfolgt sein kann. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 lässt daher auch hinsichtlich des Fernsehers und des Rekorders eine steuerliche Berücksichtigung der damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht zu.

c) Dampfsauger

Der Berufungswerber kaufte im Juni 2007 einen *„Aqua Queen Star Dampfsauger“*. In der Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt die behauptete ausschließliche Verwendung dieses Gerätes für die Arztpraxis (Reinigung von Ordinationseinrichtungen, insbesondere der Behandlungsliegen) für *„nachvollziehbar“*. Da keine Hinweise für eine private (Mit)Verwendung vorliegen, ist der Berufung in diesem Punkt Folge zu geben. Die im

Prüfbericht unter „Tz 2 Sonstige Betriebsausstattung“ dargestellte Kürzung (161,50 €) ist nicht vorzunehmen.

Sonstige Betriebsausstattung:

Die Position Sonstige Betriebsausstattung (vgl. Tz 2 im Prüfbericht) erfährt daher folgende Kürzung.

	2006	2007	2008
Digitalkamera	125,53	251,05	251,05
Fernseher/Rekorder	679,75	679,75	679,75
Dampfsauger	0,00	0,00	0,00

Tz 3 - Privatanteil Pkw:

Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. § 138 BAO).

Dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sowie dem Prüfbericht (Tz 3) ist zu entnehmen, dass für Zwecke der Berechnung des Ausmaßes der privaten Nutzung des Pkw Aufzeichnungen zur Verfügung gestellt wurden. Auch in der Berufung ist von der Vorlage „*detaillierter Aufstellungen über die betrieblichen Fahrten*“ die Rede. Es handelt sich um in den Arbeitsunterlagen der Betriebsprüfung abgelegte „*Kilometeraufstellungen*“ für die Berufungsjahre. Darin wurden ausgehend von den Servicerechnungen vom Mai 2004 und Mai 2008 die in diesem Zeitraum zurückgelegten Kilometer ermittelt und davon die durchschnittliche Jahreskilometerleistung abgeleitet. Zusätzlich sind die beruflich erfolgten Fahrten (gegliedert nach Monaten) angegeben. Die Gegenüberstellung von Jahreskilometerleistung und „*betrieblich gefahrenen Kilometern*“ ergab einen „*betrieblichen Anteil*“ von 81 % (2005), 84% (2006) und 82% (2007). Die Erhöhung des so ermittelten Privatanteiles von 20 % laut Steuererklärung auf 40 % laut Betriebsprüfung errechnete sich (laut Berufung: „*insbesondere*“), weil die Fahrten zu den „*Peer-Group-Treffen*“ in Wien als Privatfahrten beurteilt wurden.

Dazu erteilte der Berufungswerber im Zuge der Betriebsprüfung die Auskunft, diese Treffen seien von einem Kollegen aus Wien organisiert worden und hätten in einem öffentlichen Cafe, z.B. Cafe Griensteidl in einem Hinterzimmer, stattgefunden. An den jeweils ca. zweistündigen Treffen hätten drei bis fünf Studienkollegen, z.T. aus anderen Fachrichtungen, teilgenommen. Genächtigt habe der Berufungswerber bei seinem Bruder. Ein Schrift- oder Mailverkehr sei

nicht (mehr) vorhanden. Es gebe keine schriftlichen Unterlagen wie Einladungen, Programme, Protokolle. Andere Unterlagen, die einen Aufenthalt in Wien nachweisen könnten, wie Tankrechnungen, Parkscheine, Konsumationsrechnungen könnten ebenfalls nicht vorgelegt werden. Auch der Organisator sei nicht namhaft gemacht worden. In einer schriftlichen Stellungnahme ergänzte der Berufungswerber, in der Medizin gebe es immer wieder Krankheitsbilder, die interdisziplinäre Aussprachen erforderlich machen würden. Die „*Peer-Group-Treffen*“ hätten zum Ziel, fachspezifische Fragen mit Experten verschiedener Fachrichtungen zu diskutieren. Die Treffen würden je nach Bedarf stattfinden. Es seien „*informelle Austausch-Treffen, ohne schriftliche Einladung oder etwaige Unterlagen*“. Außerdem erlaube es die ärztliche Schweigepflicht nicht, Näheres bekannt zu geben.

Diese Angaben bieten keine Möglichkeit, die berufliche Veranlassung der Fahrten nachzuprüfen. Es ist damit weder ein Nachweis noch eine Glaubhaftmachung der beruflichen Veranlassung dieser Fahrten erfolgt. Dem Berufungswerber sind die Zweifel des Finanzamtes im Zuge der Prüfung und im Wege der Berufungsvorentscheidung (die insofern als Vorhalt zu werten ist) bekannt gegeben worden. Es wäre Sache des Berufungswerbers gewesen, zeitgerecht Nachweise für die berufliche Veranlassung dieser Treffen zu besorgen und aufzubewahren. Anders als in der Berufung ausgeführt, wäre eine solche Nachweisführung auch ohne Verletzung der ärztlichen Schweigepflicht möglich gewesen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Ermittlung des Ausmaßes der privaten Pkw-Nutzung die Angaben des Berufungswerbers zugrunde gelegt wurden und eine Abweichung nur hinsichtlich der Fahrten zu den Treffen der Peer-Group erfolgt ist. Weder im erstinstanzlichen Verfahren noch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat waren Hinweise zu erhalten, die eine Beurteilung dieser Fahrten als beruflich veranlasst rechtfertigen würde. Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der geltend gemachte Freibetrag für investierte Gewinne war auf Grund der Änderungen im Jahr 2007 mit 15.356,60 € (Steuererklärung KZ 9227: 14.859,00 €) und im Jahr 2008 mit 5.189,35 € (Steuererklärung KZ 9229: 4.787,75 €) zu berücksichtigen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 2. Oktober 2013