



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerberin, vom 2. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 22. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	393.034,00 S	Einkommensteuer	104.046,76 S
			anrechenbare Lohnsteuer	93.772,30 S
Abgabenschuld (gerundet gem. § 204 BAO).				10.274,00S
Abgabenschuld in Euro				<b>746,64 €</b>
bisher				842,50 €
Guthaben				95,86 €

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) hat das Studium der Medizin absolviert und erzielte im streitgegenständlichen Veranlagungsjahr 2001 als Turnusärztin am Spital in Vöcklabruck Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Angestellte des Landes Oberösterreich und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Sondergebühren. Die aus der gesamten ärztlichen Tätigkeit resultierenden Ausgaben und Aufwendungen wurden im Verhältnis der Höhe der jeweiligen Einnahmen unbestritten zu 80% als Werbungskosten bei den nichtselbständigen und zu 20% als Betriebsausgaben bei den selbständigen Einkünften in Abzug gebracht.

In der **Einkommensteuererklärung** für das Jahr **2001** erklärte die Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 22.374,00 S und (implizit) solche aus nichtselbständiger Arbeit von 355.742,00 S (373.192,00 – 17.450,00) und erläuterte dies in den Beilagen wie folgt:

Aufwendungen für das Jahr 2001	Beträge in S
Arbeitsschuhe	999,00
Arbeits-T-Shirts	845,00
Kurs Grado	600,00
Kurs Grado	2.700,00
Hotel Grado	10.305,00
Km-Geld	5.380,20
Tagesdiäten	<u>984,00</u>
Summe	21.813,20

Aus einer Beilage „Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen“ geht hervor, dass sich der oben genannte Betrag von 5.380,20 S für Kilometergeld aus Fahrten von insgesamt 1.098 km a` 4,90 S ergibt, wovon 896km (2 x 448km) auf die Hin- und Rückfahrt zu den Ärztetagen in Grado in Italien vom 19. bis 26. Mai 2001 entfallen.

Die Bw. wies hinsichtlich der Ärztetage in Grado die Bezahlung einer Tagungsgebühr von 2.700 S, weiterer 600,00 S für ein EKG Anfängerseminar und von 10.304,57 S für ein Appartement für vier Personen vom 19. bis 26. Mai 2001 nach.

Die Ausgaben und Aufwendungen von insgesamt 21.813,20 S ordnete die Bw. zu 20% = 4.363,00 S den selbständigen Sondergebühren und zu 80% = 17.450,00 S den nichtselbständigen Einkünften zu und ermittelte die selbständigen Einkünfte wie folgt:

	Beträge in S
Einnahmen	26.737,00
Ausgaben	<u>4.363,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	22.374,00

Über Vorhalt des Ausweises von 3 Personen als Belegzahl auf der genannten Rechnung für das 4-Personen Appartement teilte die Bw. dem Sachbearbeiter des Finanzamtes am **15. Juli 2002** in einem **Telefonat** mit, ein größeres Appartement habe sie gebucht, weil sie auch ihren Sohn mitgenommen habe. Es liege kein Programm der Ärztetage Grado mehr auf, die viele Ärzte besuchen. Die Vorträge fänden fast durchgehend von 8.00 bis 20.00 Uhr statt.

Mit **Bescheid** vom **22. Juli 2002** veranlagte das Finanzamt die Bw. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit von 26.342,00 S und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von 371.392,00 S (Einnahmen von 373.192,00 – Werbungskostenpauschale von 1.800,00) zur **Einkommensteuer** für das Jahr **2001** durch Kürzung der Ausgaben und Aufwendungen auf folgende Beträge:

vom Finanzamt für 2001 anerkannte Aufwendungen	Beträge in S
Km-Geld (1098-896 = 202km a` 4,90 S =)	989,80
Tagesdiäten	<u>984,00</u>
Summe (20%=394,76 und 80%=1.578,40)	1.973,80

Den Betrag von 1.973,80 brachte das Finanzamt wiederum im unbestrittenen Verhältnis von 20:80 von den Einnahmen aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit in Abzug.

	Beträge in S
Einnahmen	26.737,00
Ausgaben	<u>395,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Erstbescheid	26.342,00

Das Finanzamt begründete die Kürzungen wie folgt:

Da die vom Arbeitgeber nicht automatisch berücksichtigten (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: durch das Finanzamt von 17.450,00 auf 1.578,00 gekürzten) Werbungskosten von 1.578,00 das Pauschale von 1.800,00 nicht überstiegen, werde das (höhere) Pauschale berücksichtigt.

Ausgaben zu den **Ärztetagen in Grado** könnten gemäß **§ 20 EStG** nicht anerkannt werden, weil **gemischt veranlasste Aufwendungen**, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung **nicht abzugsfähig** seien. Da die Bw. eingestanden habe, dass auch ihr Sohn in Grado dabei gewesen sei (Appartement für 3 Personen laut vorgelegter Rechnung) sei dieser Teil der Ausgaben nicht abzugsfähig. Der Gewinn und die Werbungskosten seien dahingehend berichtigt worden.

Arbeitsschuhe und T-Shirts könnten nicht berücksichtigt werden, weil Bekleidungsaufwand nur dann anzuerkennen sei, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung zB weißer Mantel, Leinenhose eines Arztes handle.

Mit Schriftsatz vom **2. August 2002** erhob die Abgabepflichtige **Berufung**, beantragte Betriebsausgaben von 2.777,00 S bei den selbständigen und Werbungskosten von 11.108,00 S bei den nichtselbständigen Einkünften anzuerkennen und begründete dies wie folgt:

Bei ihrer Promotion zur Doktorin der gesamten Heilkunde habe sie sich verpflichtet, sich ständig auf dem neuesten Stand der Wissenschaft zu halten. Aus diesem Grund sei es notwendig, Seminare und Kurse zusätzlich zum Literaturstudium zu absolvieren – insbesondere weil sie noch in Ausbildung zum Arzt für Allgemeinmedizin stehe.

Nach Grado habe sie ihren Sohn mitnehmen können, weil vorort ein eigener Seminarkindergarten eingerichtet gewesen sei.

In dieser Woche habe sie – wie aus beiliegenden Zeugnissen ersichtlich – 39 Wochenstunden absolviert und auch bezahlt.

Eine neue Aufstellung der Ausgaben und Aufwendungen sende sie mit allen Unterlagen bzw. Kursbeschreibungen mit. Zwei Kurse in Linz, die sie seinerzeit vergessen habe, seien noch dazugekommen.

Aufwendungen für das Jahr 2001 laut Berufung	Beträge in S
Kurs Grado	600,00
Kurs Grado	2.700,00
Hotel Grado: $10.305,00 : 3 = 1 \text{ Person}$	3.435,00
Km-Geld ( $1234\text{km} \cdot 4,90 \text{ S} =$ )	6.046,60
Tagesdiäten Linz	<u>120,00</u>
Tagesdiäten Grado	<u>984,00</u>

Summe (20%=2.777,00 und 80%=11.108,00)	13.885,60
--	-----------

Den Betrag von 13.885,00 brachte die Bw. wiederum im unbestrittenen Verhältnis von 20:80 von den Einnahmen aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit in Abzug.

	Beträge in S
Einnahmen	26.737,00
Ausgaben	<u>2.777,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Berufung	23.960,00

In Beilage zur Berufung legte die Bw. folgende Kopien vor:

Undatierte Teilnahmebestätigungen der österreichischen Akademie der Ärzte über Teilnahme der Bw. an:

	Gebühr in S
EKG-Anfängerseminar 21.05.2001 bis 25.05.2001	600,00
Ärztetage Grado 20.05.2001 bis 26.05.2001	2.700,00

Auf der der Bw. offensichtlich am 26. Juli 2002 per Fax zugekommenen und von dieser vorgelegten Programmübersicht der demnach am Sonntag, 20. Mai 2001, um 18.00 Uhr festlich eröffneten und jedenfalls bis Samstag, 26. Mai 2001, 12.30 Uhr dauernden Ärztetage in Grado hat die Bw. mit Leuchtstift ihre Teilnahme an folgenden Seminaren ausgewiesen:

	Kongresshaus			Hotel Astoria
Montag 21.05.	Auditorium	Saal A	Oberes Foyer	Sala Lido
8.15-10.15	Kardiologie			
11.45-13.15			EKG-A	
Dienstag 22.05	Auditorium	Saal A	Oberes Foyer	Sala Lido
8.15-10.15	Kardiologie			
11.45-13.15			EKG-A	
16.00-18.00		Neurol. Untersuch.		
Mittwoch 23.05.	Auditorium	Saal A	Oberes Foyer	Sala Lido

8.15-10.15	Kardiologie			
11.45-13.15			EKG-A	
13.30-15.30		Osteoporose		
Donnerst. 24.05.	Auditorium	Saal A	Oberes Foyer	Sala Lido
8.15-10.15	Kardiologie			Pulmologie 11.00-12.30
11.45-13.15			EKG-A	
13.30-15.30		Essstörungen		
Freitag 25.05.	Auditorium	Saal A	Oberes Foyer	Sala Lido
8.15-10.15	Kardiologie			
11.45-13.15			EKG-A	

Hinsichtlich der Teilnahmebestätigungen finden sich unter „Steuerlicher Nachweis“ folgende Ausführungen:

“Als Nachweis für Ihre Teilnahme am Kongress erhalten Sie auf Wunsch eine gesonderte Bestätigung im Kongressbüro

- Auf Wunsch auch täglich einen Tagesstempel auf die Rückseite ihrer Teilnehmerkarte
- TeilnehmerInnen aus Deutschland bestätigen wir ihre Anwesenheit auch zweimal täglich (Vormittag und Nachmittag) auf der Rückseite der Teilnehmerkarte
- Achtung! Ihr Finanzamt könnte als Nachweis auch das Kongressprogramm zusätzlich zur Teilnehmerkarte verlangen.“

Die Bw. legte weiters neun offensichtlich an sie mit Fax vom 26. Juli 2002 übermittelte undatierte Teilnahmebestätigungen des Kongressleiters vor, mit denen bescheinigt wird, dass die Bw. im Rahmen der Ärztetage Grado 20.-26.5.2001 an folgenden Veranstaltungen teilgenommen hat:

5 X Kardiologie für die Praxis: 21. bis 25.5.2001 (anrechenbar je 3 Stunden Innere Medizin)  
 Neurologische Untersuchungsmethoden: 22.5.2001 (anrechenbar 3 Stunden Neurologie)  
 Osteoporose: 23.5.2001 (anrechenbar 3 Stunden Innere Medizin)  
 Pulmologie: 24.5.2001 (anrechenbar 2 Stunden Innere Medizin oder Lungenkrankheiten)  
 Essstörungen: 24.5.2001 (anrechenbar 3 Stunden Psychiatrie)

In einer ebenfalls undatierten Teilnahmebestätigung wird vom Kongressleiter und vom Seminarleiter bescheinigt, dass die Bw. „ an der Veranstaltung EKG-Anfängerseminar im Rahmen der Ärztetage Grado vom 20.-16.5.2001 teilgenommen hat.“ (anrechenbar 13 Stunden Innere Medizin).

Mit **Schreiben** vom **5. September 2002** ersuchte das Finanzamt die Bw. wie bereits telefonisch besprochen, zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen:

1. Auf der Rechnung für das Appartement werde die Anzahl der Personen mit 3 angegeben, sei außer der Bw. und ihrem Sohn noch jemand mitgereist?
2. Wie und wann sei die Ausstellung der Bestätigungen vorgenommen worden?
3. Die auf den Bestätigungen angegebenen Stunden stünden nicht mit der Stundenanzahl der Programmübersicht überein (zB Bestätigung Kardiologie am 21.05. für 3 Stunden und laut Programm Seminar von 08.15 – 10.15 (= 2 Stunden)
4. Laut Programm/Bestätigungen dürfte es auch zu Überschneidungen verschiedener von der Bw. besuchter Seminare gekommen sein (24.05. EKG und Pulmologie).
5. Wie lange (wie viele Stunden) habe die Bw. an den verschiedenen Tagen Seminare/Kurse besucht (Wann habe das jeweils letzte Seminar an den verschiedenen Tagen geendet)?

Mit **Schriftsatz** vom **30. September 2002** nahm die Bw. zum Vorhalt des Finanzamtes vom 5. September 2002 wie folgt Stellung:

1. Wie bereits in der Berufung angegeben, habe die Bw. nur mehr für sich die Kosten des Appartements in Abzug gebracht. Da es keine gemischte Veranstaltung gewesen sei, sei dieser Abzug auch berechtigt.
2. Die Bestätigungen würden, wie bereits telefonisch besprochen, vom Vortragenden ausgegeben.
3. Es sei richtig, dass die auf den Bestätigungen angegebenen Stunden nicht mit der Stundenanzahl in der Programmübersicht übereinstimmen. Diese Tatsache sei der Bw. bisher selbst noch nicht aufgefallen. Sie habe sich deshalb beim Veranstalter erkundigt. Man habe ihr erklärt, dass es sich hierbei um so genannte Fachstunden für das „Diplom-Fortbildungsprogramm handle, bei dem die Stundenberechnung nach einem andren System erfolge (1 Punkt pro 45 Minuten).  
Bei weiteren Fragen möge sich das Finanzamt direkt an den Veranstalter wenden.

4. Zur Überschneidung beim von der Bw. besuchten Kongress in Grado:

Die Bw. habe die Vorlesung Pulmologie besucht und diese früher verlassen, weshalb sie bei ihrem EKG-Kurs einmal etwas verspätet erschienen sei.

5. Mo 21.05.01 Kardiologie 8h15-10h15, EKG 11h45-13h15

Di 22.05.01 Kardiologie 8h15-10h15, EKG 11h45-13h15, Neurol. 16h-18h

Mi 23.05.01 Kardiologie 8h15-10h15, EKG 11h45-13h15, Osteop. 13h30-15h30

Do 24.05.01 Kardiologie 8h15-10h15, EKG+Pul. 11h-13h15, Eßst. 13h30-15h30

Fr 25.05.01 Kardiologie 8h15-10h15, EKG 11h45-13h15

Mit **Schreiben** vom **14. Oktober 2002** forderte das Finanzamt zu folgenden Punkten zur Stellungnahme bzw. Vorlage von Unterlagen auf:

- Originale der Teilnahmebestätigung (wenn nicht verfügbar werde ersucht, mitzuteilen, wo diese angefordert werden könnten)
- Von wem sei auf den Bestätigungen „Name und Adresse des Teilnehmers“ eingefügt worden?
- Der gesamte Ablauf der Aushändigung der Teilnahmebestätigung sei darzustellen (am Beginn des Seminars, am Ende des Seminars oder am Ende der Ärztetagung?)
- Von welchen Personen (Name und Anschrift) sei die Bestätigung ausgestellt worden?
- Wann habe der Kongressleiter die Bestätigung unterschrieben?
- Wann sei der Stempel der österr. Akademie der Ärzte angebracht worden?
- Name und Anschrift jener Person, die mit der Bw. und ihrem Kind im Appartement gewohnt habe
- Wann genau (Datum, Uhrzeit) sei die Ankunft in Grado und die Abreise erfolgt?

Am **22. Oktober 2002** um 11.15 Uhr wandte sich die bei einer Steuerberatungskanzlei in Salzburg beschäftigte und über den Sachverhalt informierte Tante der Bw. **telefonisch** an den Leiter der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes und teilte zum Vorhalt vom 14. Oktober 2002 Folgendes mit:

Die Bw. habe sich an sie gewendet, um ihr im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren behilflich zu sein. Die Beschaffung der Unterlagen und die Beantwortung der zahlreichen Fragen des Vorhaltes vom 14. Oktober 2002 seien nicht einfach. Bei der



Ärztchammer in Wien existiere eine Unterschriftenliste mit Namen und Unterschrift aller an der Veranstaltung in Grado teilnehmenden Ärzte, die aber der Bw. aus datenschutzrechtlichen Gründen sicher nicht ausgefolgt würde. Allenfalls müsste diese Liste das Finanzamt besorgen.

Bei der dritten Person, die während der Ärztetage in Grado mit der Bw. und ihrem Kleinkind im Appartement gewohnt habe, handle es sich um den damaligen Freund und nunmehrigen Ehemann der Bw., der als Aufsichtsperson für das Kleinkind unbedingt erforderlich gewesen sei.

Der Leiter der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes stellte den Aufenthalt in Grado nicht in Zweifel. Sehr wohl sei aber die tatsächliche Teilnahme an den einzelnen Veranstaltungen bislang nicht nachgewiesen. Erfahrungsgemäß (Hinweis auf SWK 1995, A 498) würden bei einem derart großen Andrang von Teilnehmern (lt. Bericht der Ärztekademie im Internet 959 Teilnehmer in Grado) vorgefertigte und vom Kongressbüro vorab bereits unterschriebene Blanko-Teilnehmerbestätigungen kursieren, die von den Teilnehmern nach Belieben ausgefüllt werden könnten. Außerdem sei die Bw. nicht allein, sondern gemeinsam mit ihrem Freund und späteren Ehemann und dem gemeinsamen etwa 3 Jahre alten Kind in Grado gewesen. Die Anreise sei nicht erst am Sonntag, sondern laut Hotelrechnung bereits am Samstag erfolgt. Der erste Vortrag habe hingegen erst am Montag um 8.15 begonnen. Die Rückreise sei nicht am Freitag, sondern erst am Samstag erfolgt, obwohl der letzte Vortrag bereits am Freitag um 13.15 geendet habe. Das Vorliegen eines nicht abzugsfähigen gemischten Reiseprogramms stehe somit im Raum.

Die Tante der Bw. habe eingestanden, es sei richtig, dass es sich bei den Teilnahmebestätigungen um bereits vorab vom Kongressleiter unterfertigte Vervielfältigungen handle, die die Bw. fertig ausgefüllt habe.

Der Leiter der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes habe abschließend ersucht, den schriftlichen Vorhalt vom 14. Oktober 2002 und die im Telefonat aufgeworfenen Fragen schriftlich zu beantworten.

Die Entfernung Schwanenstadt – Grado über Salzburg und Villach betrage laut Shell-Routenplaner ca. 440 km mit einer Fahrzeit von etwa 5 Stunden.

Mit **Schriftsatz** vom **23. Oktober 2002** legte die Tante der Bw. unter Hinweis auf die telefonische Vereinbarung zwei Teilnahmebestätigungen der österreichischen Akademie der Ärzte vor, wonach die Bw. vom

- 20. bis 26. Mai 2001 an den Ärztetagen in Grado teilgenommen und dafür die Gebühr von 196,22 € entrichtet und weiters vom
- 21. bis 25. Mai 2001 am EKG-Anfängerseminar teilgenommen und dafür die Gebühr von 43,60 € entrichtet hat.

Seitens der Bw. wurde im Schriftsatz vom 23. Oktober 2002 nur darauf hingewiesen, dass diese Bestätigungen direkt von der österr. Akademie der Ärzte ausgestellt worden seien, bei der (Adresse und Telefonnummer markiert) auch wegen der Unterschriftenliste nachgefragt werden könne.

Diese Bestätigungen seien extra zwecks Vorlage beim Finanzamt ausgestellt worden. Wie ersichtlich, habe nur zB der EKG-Anfängerkurs von Montag bis Freitag stattgefunden, sodass die Abreise erst am Samstag erfolgt sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, wozu nach Z 7 dieser Bestimmung auch Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit gehören.

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und c dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

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.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Berücksichtigung der der Bw. im Zusammenhang mit den Ärztetagen in Grado erwachsenen Aufwendungen und Ausgaben.

Das Finanzamt bestreitet zwar nicht den Aufenthalt der Bw. in Grado, bezweifelt jedoch deren tatsächliche Teilnahme an den einzelnen Seminaren.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde – abgesehen von offenkundigen Tatsachen und solchen mit gesetzlicher Vermutung iSd Abs. 1 – unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Bw. hat die Bezahlung von 600,00 S für das in Grado vom 21. bis 25. Mai 2001 täglich von 11.45 bis 13.15 im Oberen Foyer des Kongresshauses stattgefundene EKG-Anfängerseminar nachgewiesen. Ebenso unbestritten ist ihre Zahlung von 2.700,00 S für die Teilnahme an den Ärztetagen in Grado, die sie zum Besuch von zahlreichen Seminaren von Montag, 21. Mai, bis Samstag, 26. Mai 2001, berechtigt hat. Angeboten wurden dabei von Montag bis Freitag Seminare von 8.15 bis 19.00 Uhr und am Samstag von 8.15 bis 12.30 Uhr.

Nicht unerwähnt bleiben kann in diesem Zusammenhang auch die Tatsache, dass sich auf der Bestätigung der Anmeldung für die Ärztetagung und der Reservierung des Appartements für 3 Personen vom 12. April 2001 auch ein Hinweis auf Gutscheine für Veranstaltungen und das Begleitpersonenprogramm befinden.

Für die generelle Glaubwürdigkeit der Angaben der Bw. spricht an sich nicht, dass sie in der Steuererklärung die gesamten Kosten für das mit 3 Personen belegte 4-Personen Appartement geltend gemacht und seitens der Bw. erst über Nachfragen zunächst die Mitreise ihres Sohnes im Kleinkindalter (geb. 28. April 1998) und noch später die ihres damaligen Freundes und nunmehrigen Ehegatten eingestanden hat. Auch die vom Finanzamt aufgezeigte Praxis der Ausstellung der Teilnahmebestätigungen scheint sehr an den Wünschen der Kongressteilnehmer orientiert und wenig vertrauenserweckend. Andererseits entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Geldbeträge von über 3.000,00 S nur gezahlt werden, wenn man auch die entsprechenden Gegenleistungen in Anspruch nimmt. Die Erfüllung des dem Stand der Ärzte auferlegten permanenten Fortbildungsgebotes durch die Bw., die damals noch Turnusärztin gewesen ist, durch den Besuch der von ihr angegebenen Seminare erscheint der Berufungsbehörde daher glaubhaft.

Es ist daher davon auszugehen, dass die Bw. mit ihrem ca. 3-jährigen Sohn und ihrem nunmehrigen Ehegatten am Samstag, 19. Mai 2001 angereist und bis zur Abreise am Samstag, 26. Mai 2001, das für diesen Zeitraum bezahlte Appartement in Grado benutzt, sich im Raum Grado aufgehalten und dabei in folgendem Ausmaß fachspezifische Seminare im Rahmen der Ärztetage besucht hat:

	Kardiologie h	EKG-A h	Sonstige h	Stunden (h)
Samstag	Anreise			
Sonntag				
Montag	8.15-10.15=2 h	11.45-13.15=1,5		3,50
Dienstag	8.15-10.15=2 h	11.45-13.15=1,5	16.00-18.00	5,50
Mittwoch	8.15-10.15=2 h	11.45-13.15=1,5	13.30-15.30=2	5,50
Donnerstag	8.15-10.15=2 h	11.00-13.15= 2,25	13.30-15.30=2	6,25
Freitag	8.15-10.15=2 h	11.45-13.15=1,5		<u>3,50</u>
Summe	24,25 Stunden : 5 Tage = 4,85 unter 5 Stunden täglich			24,25 Stunden
Samstag	Abreise			

Entgegen der Rechtsansicht der Bw. sind nur die effektiven Stunden laut Programm und nicht 45 Minuten als volle Stunde oder ein sonstiger Umrechnungsschlüssel der Österreichischen Ärztekammer zu berücksichtigen.

Kosten einer Studienreise bzw. Reisen zwecks Besuchs von Fachkongressen etc. sind nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu ausgeschlossen ist (Doralt, EStG, 7. Auflage, Tz 364, unter Hinweis auf VwGH 03.05.1983, 82/1470279). Nach der Rechtsprechung müssen für die Anerkennung derartiger Reisen als Betriebsausgaben folgende Voraussetzungen vorliegen (Doralt, aaO, unter Hinweis auf VwGH 06.10.1976, 1608/76, 16.07.1996, 92/14/0133, 22.09.2000, 98/15/0111)

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrplanmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Unternehmen gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen

abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierten Teilnehmer entbehren.

4. 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 (der zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand gehört keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben); dabei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden abzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002, 26.06.1990, 89/14/0106, 21.10.1993, 92/15/0150), wobei eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten die geforderten konkreten Angaben nicht ersetzt (VwGH 20.12.1994, 90/14/0211). Anhand des Reiseprogramms muss nachweisbar sein, welche Stunden an welchen Tagen beruflichen und welche privaten Zwecken gedient haben (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Minderzeiten einzelner Tage können durch Mehrzeiten anderer Tage ausgeglichen werden (VwGH 17.11.1992, 92/14/0150). Für die Anerkennung einer zweiwöchigen Studienreise ist eine Arbeitszeit von achtzig Stunden erforderlich (VwGH 24.11.1993, 92/15/0009). Nach BFH (BStBl 1990 II 1059) ist eine viereinhalbstündige Mittagspause bei einem an einem Skiort während der Skisaison stattfindenden Fachkongresses als Indiz für eine nicht unerhebliche außerbetriebliche Mitveranlassung anzusehen (siehe dazu auch VwGH 26.01.1993, 88/14/0108, und 29.01.2002, 96/1470030).

Die Verfolgung privater Zwecke an Wochenenden und Feiertagen ist für den Abzug der Kosten einer ansonsten eindeutig beruflich veranlassten Reise nicht schädlich (Margreiter, ÖStZ 1984, 4; vgl. VwGH 26.06.1990, 89/14/0106).

Maßgebend für die steuerliche Beurteilung ist die Gestaltung des Aufenthaltes.

Reisebewegungen, denen dabei kein Selbstzweck zukommt (An-, Abreise, Transferzeiten, so genannte „neutrale“ Zeiten) sind dabei nicht zu berücksichtigen (VwGH 10.05.1994, 93/14/0104).

Die Mitnahme eines Angehörigen ist nur dann betrieblich veranlasst, wenn auch ein nicht nahe stehender Arbeitnehmer unter denselben Bedingungen auf die Geschäftsreise mitgenommen worden wäre. Die Begleitung der Familie ist ein Indiz gegen die berufliche Veranlassung der Studienreise (VwGH 02.06.1992, 92/14/0043).

Übersteigt das außerberufliche Programm bei Studienreisen und Fachkongressen den zeitlichen Rahmen, liegt also ein Mischprogramm vor, dann sind die gesamten Aufwendungen (Aufenthaltskosten, Fahrtspesen) nicht abzugsfähig. Abzugsfähig sind dann nur die Gebühren für die Teilnahme an den Berufsveranstaltungen (VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; 19.09.1978, 2749/77).

Die Bw. ist im gegenständlichen Fall mit Mann und Kind in die für einen Familienurlaub mit Kleinkind prädestinierte obere Adria bei Grado gereist und hat dies mit einer Fortbildung verbunden, die mit einem Ausmaß von nicht einmal fünf Stunden täglich das nach der oben zitierten Literatur und Judikatur erforderliche Ausmaß von acht Stunden weit unterschreitet.

Die Reise nach Grado und der Aufenthalt dort waren daher weit überwiegend privat und nicht beruflich veranlasst. Den geltend gemachten Kosten für die Hin- und Rückreise (Kilometergeld für 896 km a '4,90 S = 4.390,40 S) und auch den auf die Bw. entfallenden aliquoten Appartementkosten von 3.435,00 S hat daher das Finanzamt zu Recht die steuerliche Absetzbarkeit verwehrt.

Im Lichte der oben zitierten Literatur und Judikatur sind jedoch die Kosten der zweifellos beruflich bedingten Teilnahmegebühren von 600,00 S und 2.700,00 S entgegen der vom Finanzamt im bekämpften Bescheid vertretenen Rechtsansicht abzugsfähig. Der Berufung kommt daher insoweit Berechtigung zu. Die Kosten der erst in der Berufung geltend gemachten zwei Seminare in Linz (Kilometergeld für 2 x 68 = 136km a '4,90 S = 666,40 S und Diäten von 120,00 S) hat das Finanzamt in der Berufungsvorlage als abzugsfähig qualifiziert, woran auch nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel besteht. Der Berufung kommt daher in diesen Punkten Berechtigung zu.

Zu Unrecht hat das Finanzamt im bekämpften Bescheid den Abzug von Diäten in Höhe von insgesamt 984,00 S für die Reise nach Grado zugelassen. Wegen überwiegender privater Veranlassung dieser Reise steht dies mit der oben zitierten Bestimmung des § 4 Abs. 5 EStG 1988 nicht im Einklang, weshalb der bekämpfte Bescheid insoweit abzuändern ist.

Rechnerische Darstellung:

Aufwendungen 2001 laut Berufungsentscheidung	Beträge in S
Kurs Grado	600,00
Kurs Grado	2.700,00
Km-Geld (1234-896=338km a '4,90 S =)	1.656,20
Tagesdiäten Linz	<u>120,00</u>
Summe (20%=1015,00 und 80%=4.061,00)	5.076,20
	Beträge in S
Einnahmen	26.737,00

Ausgaben	<u>1.015,00</u>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE	25.722,00
	Beträge in S
Steuerpflichtige Bezüge Land OÖ	373.192,00
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	<u>4.061,00</u>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut BE	369.131,00

Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 22. Oktober 2007