



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Artner WP Stb GmbH, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 23. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 2004 und vom 24. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), beantragte für das Streitjahr 2004 im Wesentlichen mit seiner Tätigkeit als Arzt im Zusammenhang stehende Werbungskosten in Höhe von 5.144,96 Euro. Nach Durchsicht der angeforderten Originalbelege anerkannte das Finanzamt jedoch nur Aufwendungen in Höhe von 2.428,18 Euro. Dies mit nachstehender Begründung:

*„Keine Werbungskosten gem. § 16 EStG 1988 stellen die Aufwendungen für Video- und Digitalkamera, Arbeitsschuhe und Socken, Kassetten für Kamera, Mobiltelefon 90%, Festnetz, Vadcular Workshop in Going und Dreiländertagung in Innsbruck (Mischprogramm) dar. Hinsichtlich der detaillierten Begründung (auch Mischprogramm) wird auf die ergangene Bescheidbegründung der Berufungsvorentscheidung 2003 verwiesen. Die Kosten für das Virenschutzprogramm wurden um einen geschätzten Anteil von 20% für die private Nutzung gekürzt. Fahrtkosten zwecks Vorbesprechung Ausgleich 03 dienen nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Diese dürfen gem. § 20 EStG 1988 bei den einzelnen*

*Einkünften nicht abgezogen werden.*

*Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte sind grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (Taxi Windischkaserne 4. 12.04). "*

Die strittigen Werbungskosten stellen sich im Einzelnen wie folgt dar:

### **Werbungskosten 2004**

Aufwand	Betrag lt. Antrag	Betrag lt. Bescheid
Virenschutz	36,24	28,99
Arbeitsschuhe	55,00	0,00
Batterien	5,79	5,79
CD Rohlinge	6,99	6,99
Kassetten f. Kamera	17,90	0,00
AfA (PC, Canon, Panasonic)	619,63	220,80
Fortbildungskosten	2.564,73	1.621,71
Berufskleidung (Arztsocken)	13,14	0,00
Schreibwaren	87,34	87,34
Mobiltelefon	783,16	78,32
Telefon	486,28	0,00
Fahrtspesen	24,74	0,00
Beiträge u. Gebühren	87,00	87,00
Versicherungen	502,89	291,24
PA Telefon 30%	-145,88	0,00
Summe	5.144,96	2.428,18

Für das Jahr 2005 machte der Bw. Werbungskosten im Gesamtbetrag von 5.905,85 Euro geltend, die sich aus nachstehenden Beträgen zusammensetzen und in der Folge vom Finanzamt nur mehr in Höhe von 3.631,32 Euro berücksichtigt wurden.

### **Werbungskosten 2005**

Aufwand	Betrag lt. Antrag	Betrag lt. Bescheid
AfA	398,83	0,00
geringw.Wigüter	339,78	92,18
Berufskleidung	88,40	13,00

Fahrtkosten Bundesheer	57,00	0,00
Fortbildungskosten	3.116,79	2.857,99
Büromaterial	107,66	100,41
Mobiltelefon	725,04	72,50
Telefon	464,44	0,00
Fahrspesen	45,00	12,00
Beiträge und Gebühren	87,00	87,00
Versicherungen	510,24	291,24
sonst. Ausgaben	105,00	105,00
Privatanteil Telefon 30%	-139,33	0,00
Summe	5.905,85	3.631,32

Die Berufungsvorentscheidung 2005 begründete das Finanzamt wie folgt:

*„Hinsichtlich der Kosten für das Mobil- und Festnetztelefon, Mline Bluetooth Dongle, Virenschutzprogramm und USB-Verlängerungskabel – geschätzter Privatanteil – und video- sowie Digitalkamera, Arbeitsschuhe, Kassetten f. Kamera wird auf die Begründung der Vorjahre verwiesen.*

*Taxifahrten Kaserne siehe 2004!*

*Aufwendungen für Kongressdinner sind, auch wenn diese dem Meinungsaustausch dienen, als Kosten der Lebensführung nicht absetzbar.*

*Da die Inhalte des besuchten Seminars „Triathlon-Reach the Top“ nicht nahezu ausschließlich Ärzte ansprechen, konnten nur die beantragten Seminarbeiträge von € 140 berücksichtigt werden.“*

In der gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 gerichteten Berufung beantragte der Bw. die erklärungsgemäße Veranlagung und die Aussetzung der Entscheidung bis zur Erledigung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 durch den Unabhängigen Finanzsenat.

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

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368). Andererseits dürfen Aufwendungen nicht zu den Kosten

der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. VwGH 23.04.1985, 84/14/0119).

Nicht abgezogen werden dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 2 Z 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugfähig sind (sog. Aufteilungsverbot). Der Zweck des Aufteilungsverbotes ist es, zu verhindern, dass Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugfähig machen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, EStG 1988, § 20, RZ 10). Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch dann zur Gänze nicht abzugfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden. Steht allerdings fest, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden, besteht Abzugsfähigkeit.

Im Sinne dieser rechtlichen Vorgaben sind die strittigen Werbungskosten im Detail zu überprüfen:

### **AfA für Film- und Fotokamera**

Für diesen Aufwand ist es entscheidungsrelevant, dass eine private Verwendungsmöglichkeit weitgehend ausgeschlossen ist, denn es gilt der Grundsatz, dass eine private Nutzung nur dann unschädlich ist, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher von einer nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung auszugehen ist. Ist dies aber nicht der Fall, so greift das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 lit. a EStG 1988.

Aus den vorgelegten Unterlagen kann entnommen werden, dass eine private Nutzung von 33,3% und 50% unbestritten ist. Wie bereits ausgeführt, ist es jedoch entscheidungsrelevant, dass eine private Verwendungsmöglichkeit weitgehend ausgeschlossen ist. Im vorliegenden Fall liegt jedoch keine nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung vor, weshalb diese Aufwendungen keine Anerkennung als Werbungskosten finden können.

## Berufsbekleidung

Vom Bw. wurden im Jahr 2004 die Ausgaben für weiße Socken (13,14 Euro) und Arbeitsschuhe (55 Euro) und im Jahr 2005 die Ausgaben für zwei Paar Arbeitsschuhe von je 37,70 Euro als Werbungskosten beantragt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handelt, die vom Steuerpflichtigen auch privat benutzt werden kann, keine Werbungskosten dar, und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden (Jakom/Lenneis, EStG, 2009, § 16, Rz 56, Stichwort „Kleidung“ und die dort zitierte Judikatur).

Bei den vom Bw. beantragten Aufwendungen für Schuhe und Socken, handelt es sich im Sinne der obigen Ausführungen nicht um eine typische Berufskleidung, die nicht von jedermann getragen werden kann, weshalb diese Kosten keine Anerkennung finden können.

## Fahrtspesen

Im Jahr 2004 machte der Bw. die Ausgaben in Höhe von 12,50 Euro für eine Taxifahrt zur Kaserne nach Windischgarsten, wo er laut Lohnzettel eine eintägige Waffenübung absolvierte, geltend. 12,24 Euro wurden für die Fahrt zum Steuerberater beantragt.

Auch der Unabhängige Finanzsenat versagt diesen Ausgaben die Anerkennung als Werbungskosten.

Nur die Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters können als Rechts- und Beratungskosten zu Werbungskosten bzw. Sonderausgaben führen; die Fahrt zur Kaserne ist, wie das Finanzamt bereits erläutert hat, durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Zu den im Jahr 2005 geltend gemachten Taxifahrten zur Kaserne Lernorf und zur Belgierkaserne ist zudem zu bemerken, dass sie für Zeiten geltend gemacht wurden, in denen laut Lohnzettel kein aufrechtes Dienstverhältnis zum österreichischen Bundesheer bestanden hat.

## Fortbildungskosten

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a 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.

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 16, TZ 203/2).

Kosten einer Studienreise bzw. Reise zwecks Besuchs von Fachkongressen etc sind nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279).

Aufwendungen für eine Studienreise stellen nur dann nicht Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 sondern Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer Lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche 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 gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte 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; hierbei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich (40 Wochenstunden) abzustellen (Jakom/Lenneis, EStG, 2009, § 4, Tz 330).

Im Jahr 2004 wurden vom Bw. nachstehende Aufwendungen im Gesamtbetrag von 2.564,73 Euro für Fortbildungen/Kongresse beantragt:

1. Hospitieren im AKH Linz (889,75 Euro)

2. International Vascular Workshop in Going (354,71 Euro)
3. Dreiländertagung in Innsbruck (575,91 Euro)
4. 17. Münchner Gefäßgespräch (646,37 Euro)
5. DIVA Prüfertreffen (97,99 Euro)

Die unter Punkt 1. genannten Ausgaben hat das Finanzamt um die Aufwendungen für das Parken des Autos auf 794 Euro gekürzt.

Da dieser Aufwand in dem vom Bw. geltend gemachten Kilometergeld bereits Eingang gefunden hat, erfolgte die Kürzung zu Recht.

Die unter Punkt 5. beantragten Aufwendungen wurden auf 181,34 Euro erhöht.

Wie aus der vom Bw. beigelegten Aufstellung ersichtlich ist, handelt es sich bei dem beantragten geringeren Betrag offensichtlich um einen Übertragungsfehler.

Die unter Punkt 2. und 3. beantragten Aufwendungen wurden zur Gänze nicht anerkannt.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss, wie eingangs bereits ausgeführt, ein strenger Maßstab angelegt werden und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Neben dem Fortbildungszweck darf der Verfolgung privater Interessen nur in einem unerheblichen Maß Raum gegeben werden.

Gegenständlichenfalls wird bereits in der Einladung der vom 15. – 18. September 2004 statt gefundenen Tagung in Innsbruck auf ein aufwändiges Rahmenprogramm mit möglichen Exkursionen nach Südtirol und in die Kristallwelten sowie auf zahlreiche Sportmöglichkeiten hingewiesen. Aber auch das vorgelegte Veranstaltungsprogramm lässt zweifellos erkennen, dass neben den Vorträgen, für welche maximal sechs Stunden vorgesehen waren, in erheblichem Maß den Möglichkeiten zur Verfolgung privater Interessen Raum gegeben werden sollte. Vom Bw. selbst wurden auch keine Unterlagen vorgelegt, die die Teilnahme an den Veranstaltungen in einem Ausmaß beweisen, das ausreicht, diese Vermutung zu widerlegen. Es wurde lediglich das Programmheft vorgelegt, in dem sich vereinzelt ein paar Notizen und einige Häkchen finden, die auf den Besuch einiger weniger Vorträge schließen lassen. All das lässt den Unabhängigen Finanzsenat eine nicht unbedeutende private Mitveranlassung erkennen, weshalb die Reise- und Aufenthaltskosten dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 entsprechend zur Gänze nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

Abzugsfähig ist lediglich die Teilnahmegebühren in Höhe von 70 Euro (vgl. Höfstätter/Reichel, Kommentar, Die Einkommensteuer, § 4 Ab. 4 EStG 1988 allgemein, Tz 36).

Die Teilnahmegebühr in Höhe von 60 Euro für den Workshop in Going vom 13. bis 20. März 2004 stellt anzuerkennende Werbungskosten dar.

Den weiteren, im Zusammenhang mit diesem Workshop beantragten, Ausgaben muss auch vom Unabhängigen Finanzsenat die Anerkennung versagt werden. Es liegt ein Mischprogramm, mit dem Hinweis auf „sportliche Leistungen“ vor. Obwohl der Bw., wie aus den Erwägungen der Entscheidung des UFS RV/0371-G/08 vom 27. März 2009 das Jahr 2003 betreffend ersichtlich ist, mit der Problematik dieser Beurteilung befasst war, gibt es auch in diesem Fall keinerlei Aufzeichnungen seinerseits, die darauf schließen lassen, dass dem privaten Interesse im März in einem Wintersportgebiet neben dem Fortbildungszweck nur in einem unerheblichen Maß Raum gegeben wurde. Es ist nicht gewährleistet, dass die Vorträge den weitaus überwiegenden Teil der zur Verfügung stehenden Zeit in Anspruch genommen haben und die Teilnahme des Bw. an diesen Vorträgen fest steht. So kann auch der Unabhängige Finanzsenat in diesem Punkt nur zu dem Ergebnis kommen, dass die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, sondern als Ausgaben für die Lebensführung anzusehen sind.

Für das Streitjahr 2004 ergibt sich somit eine Erhöhung um 130 Euro zu den unter diesem Titel vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten in Höhe von 1.621,71 Euro auf 1.751,71 Euro.

Im Jahr 2005 wurden die vom Bw. beantragten Aufwendungen in Höhe von 2.942,79 Euro vom Finanzamt auf 2.683,99 Euro gekürzt. Dabei handelt es sich um die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für jeweils ein „Kongressdinner“ bei zwei Kongressen.

Da Ausgaben, die auf die eigene Konsumation entfallen keine Werbungskosten darstellen (VwGH 27.11.2001, 2000/14/0202), vertritt auch der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass diese Kürzung zu Recht erfolgte.

Für das vom Bw. besuchte Seminar in Schladming „Triathlon – Reach the Top - Die neuesten Trends im Ausdauersport“ ließ das Finanzamt nur die Seminarkosten zum Abzug zu. Der Unabhängige Finanzsenat kann jedoch nicht finden, dass im Hinblick auf den Inhalt der Vorträge und die fachliche Qualifikation der Vortragenden an diesem eintägigen Seminar noch hinreichend Platz für Freizeit bleibt, um die berufliche Veranlassung zu versagen. Die in diesem Jahr zu berücksichtigenden Werbungskosten erhöhen sich somit um 148 Euro.

### **geringwertige Wirtschaftsgüter**

Die vom Finanzamt vorgenommenen Korrekturen bei den vom Bw. beantragten Ausgaben für geringwertige Wirtschaftsgüter stellen sich als Folge der (teilweisen) Nichtanerkennung der damit im Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter dar.

So ergibt sich die Kürzung für die Aufwendungen des Virenschutzes im Jahr 2004 und 2005 um einen Privatanteil von 20% als Konsequenz des vom Bw. selbst bekannt gegebenen Ausmaßes der beruflichen Nutzung seines PCs. Auch die Nichtanerkennung der Kassetten für

die Kamera (in Höhe von 17,90 Euro) ist eine Folge der Nichtanerkennung der Aufwendungen für die Kamera selbst. Dasselbe gilt für die Kürzung des USB Verlängerungskabels und des Kabels zur Datenübertragung in dem den Privatanteil des Mobiltelefons (siehe nächster Punkt) entsprechenden Ausmaßes.

### **Telefon und Mobiltelefon**

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Eine behauptete ausschließliche berufliche Nutzung ist jedoch durch Aufzeichnungen aller Telefongespräche nachzuweisen (Doralt, EStG<sup>11</sup>, § 4, Tz 330 Stichwort „Telefonaufwand“).

Wie den Erwägungen des Unabhängigen Finanzsenates in der Berufungsentscheidung RV/0371-G/08 vom 27. März 2009, das Streitjahr 2003 betreffend, zu entnehmen ist, hat der Bw. die beruflich angefallenen Telefonaufwendungen im Schätzungswege ermittelt. Diese Vorgangsweise erfuhr auch in den Streitjahren 2004 und 2005 (Schätzung eines Privatanteiles von 30%) keine Änderung. Trotz Kenntnis der Problematik wurde vom Bw. nur beantragt, diese Entscheidung abzuwarten. Aber auch nach Ergehen dieser Entscheidung wurden keine weiteren Aufzeichnungen vorgelegt. Die Behauptungen, das Mobiltelefon werde zu 100% beruflich genutzt, wird in dieser obgenannten Entscheidung eindeutig durch die beim Dienstgeber des Bw. durchgeföhrten Recherchen widerlegt. Da es sich dabei um grundsätzliche Vorgangsweisen im Spital (Personenrufgerät, Haustelefonanlage, Internetzugang im LKH, Handyverbot in den Operationssälen) handelt, kann der Unabhängige Finanzsenat vom Vorliegen dieser Gepflogenheiten auch in den gegenständlichen Streitjahren ausgehen. Eine ausschließliche berufliche Nutzung, wie der Bw. vorgibt ist allein auf Grund dieser Tatsachen denkunmöglich. Eine berufliche Nutzung im Ausmaß von 10%, wie dies das Finanzamt anerkannt hat, hält aber auch der Unabhängige Finanzsenat in Anbetracht der über den Spitalsalltag hinausgehenden beruflichen Tätigkeit des Bw. als glaubwürdig.

Obwohl der Bw. seiner Nachweispflicht nicht nachgekommen ist, erachtet der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrungen, eine berufliche Nutzung des Festnetzes im Ausmaß von 10% als glaubwürdig. Die diesbezüglichen Werbungskosten erhöhen sich somit um 48,62 Euro für das Jahr 2004 und 46,44 Euro für das Jahr 2005.

### **Versicherungen**

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen, ergibt sich eindeutig, dass nur der vom Finanzamt anerkannte Betrag für die Berufshaftpflichtversicherung beruflich veranlasst ist.

Zusammenfassend wird fest gehalten, dass es aufgrund dieser Entscheidung zu einer Erhöhung der zu berücksichtigenden Werbungskosten im Jahr 2004 um 178,62 Euro auf 2.606,80 Euro und im Jahr 2005 um 194,44 Euro auf 3.825,76 Euro kommt.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 3. Juli 2009