



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. MS, W,K, vertreten durch Fa. D GmbH, W,E, vom 2. März 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 7. Februar 2007 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2003 bis 2004** entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2003	Einkommen	32.333,92 €	Einkommensteuer	9.302,17 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-11.738,35 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.436,18 €
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	41.115,16 €	Einkommensteuer	13.040,45 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-14.009,12 €

ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)	-968,67 €
---	-----------

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) ist Arzt und bezieht als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Erklärungen zur Durchführung der **Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2003 und 2004** machte er als **Werbungskosten** unter anderem Aufwendungen für Arbeitsmittel (2003: 1.427,06 €; 2004: 602,36 €), Reisekosten (2003: 3.334,77 €; 2004: 2.327,10 €) und Fortbildung (2003: 1.972,55 €; 2004: 909,00 €) geltend, die bei der ursprünglichen Veranlagung zur Einkommensteuer für die betreffenden Jahre zunächst erklärungskgemäß berücksichtigt wurden (siehe Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 11. Mai 2006).

Im Zuge einer Bescheidkontrolle wurden die Aufwendungen seitens des Finanzamtes einer näheren Überprüfung unterzogen und die entsprechenden Belege und Unterlagen angefordert.

Nach Aufhebung der Erstbescheide vom 11. Mai 2006 gemäß § 299 Abs. 1 BAO ergingen am **7. Februar 2007** neuerlich **Einkommensteuerbescheide** für die **Jahre 2003 und 2004**, wobei die Werbungskosten des Jahres 2003 insgesamt mit 5.424,05 € und jene des Jahres 2004 mit 2.605,15 € (plus zusätzlich 46,00 € Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag) in Ansatz gebracht wurden.

Begründend wurde darauf verwiesen, *dass die Teilnahme an der Fortbildungsveranstaltung in CA nicht nahezu ausschließlich beruflich veranlasst gewesen wäre, weshalb die entsprechenden Aufwendungen für Liftkarte, Nächtigung und Verpflegung nicht anerkannt hätten werden können; von den Arbeitsmitteln (Telefon, Computer) seien Privatanteile abgezogen sowie Nächtigungskosten und Diäten korrigiert worden.*

Dagegen erhob der Pflichtige durch seine steuerliche Vertreterin **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

*Die um den Privatanteil gekürzten **Telefonkosten** seien vom Bw bereits um einen Privatanteil verringert worden. In den nunmehr erstellten Beilagen seien die Telefonrechnungen neu aufgelistet und entsprechend den Vorgaben der Veranlagung um 50% (für den Privatanteil) gekürzt worden.*

Die vom Bw beantragten **Abschreibungen** für Abnutzung von PC, Notebook, Terminplaner und EDV-Zubehör seien ebenfalls von vornherein um Privatanteile gekürzt worden. Die beantragte Abschreibung sei daher bei der Veranlagung nicht nochmals zu verringern. Zur Verdeutlichung sei ein Anlagenverzeichnis erstellt worden, aus dem die jeweils vermindert beantragte Abschreibung der einzelnen Wirtschaftsgüter hervorgehe.

Bei den **Reisekosten** seien komplett neue Fahrtenbücher erstellt worden, da einige Reisezeiten zu große Rundungsdifferenzen (nur tageweise Abrechnungen) beinhaltet hätten. In Übereinstimmung mit den Feststellungen bei der Veranlagung seien teilweise Nächtigungspauschalen von 15 € angesetzt bzw. die Diäten entsprechend der tatsächlichen Reisezeiten mit den Stundenpauschalen angesetzt worden.

Im Zusammenhang mit dem **Fortbildungslehrgang in CA** wurde auf das Thema der Veranstaltung "Belastung und Beanspruchung zwischen Leistungssteigerung und Überbelastung" hingewiesen. Das täglich vorgeschriebene Programm (mit den vorgeschriebenen Zeiten) habe von 8.00 bis 19.00 Uhr gedauert. Davon seien, ohne Pausen, an den meisten Tagen rund 5 Stunden Theorie und 5 Stunden Praxis gewesen. Insgesamt seien rund 34 Stunden Theorie, das seien 60%, und rund 23 Stunden Praxis, das seien rund 40%, vorgesehen gewesen.

Wäre, wie in der Bescheidbegründung behauptet, der praktische Teil (Ärtesport, in diesem Fall hauptsächlich Skisport) Freizeit, so hätte man dies im Programm als entsprechend lange Pause deklariert. Tatsächlich sei es aber so gewesen, dass die Seminarteilnehmer nicht einfach zu ihrem Vergnügen Skilaufen hätten können, sondern unter fachlicher Anleitung mit verschiedensten Messungen (Laktosemessungen etc.) und praktischen Übungen gearbeitet hätten. Der Bw habe dem Finanzamt bereits die verschiedenen Bescheinigungen und die Voraussetzungen für das Erlangen des ÖÄK-Diploms für Sportmedizin vorgelegt. Für dessen Erwerb seien Ärztesportstunden vorgeschrieben. Dabei gehe es selbstverständlich nicht um Hobbysport, wie er von fast jedem Steuerpflichtigen ausgeübt werde, sondern um Spezialübungen. Da gerade das Skilaufen bei uns ein Breitensport sei, müsse sich ein Mediziner häufig mit dessen speziellen Verletzungsgefahren und den dazugehörigen Folgeerkrankungen auseinandersetzen. Daher sei es naheliegend, dass im Rahmen der Ausbildung der Sportart Skilauf auch entsprechende Bedeutung beigemessen werde. Das spezielle Thema des Kurses 2003 "Belastung und Beanspruchung zwischen Leistungssteigerung und Überbelastung" bedinge auch eine gewisse Dauer der einzelnen Sporteinheiten, da auch die "Belastung" eines Sportlers im Blickfeld stehe.

Als Kompromiss werde angeboten, von der Liftkarte 50% sowie im Zusammenhang mit der Hotelrechnung nur die Kosten der reinen Nächtigung und bei den Tagessätzen 5 zu je 26,40 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Insgesamt wurden sohin Werbungskosten in folgender Höhe beantragt:

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Telefon (abzgl. 50% Privatanteil)	150,42	
Internet (abzgl. Privatanteil)	158,68	
Abschreibungen (abzügl. Privatanteile)	735,62	383,19
Mitgliedsbeiträge		46,00
Arbeitsschuhe	120,00	
Km-Gelder für Fortbildungsveranstaltungen (4434 km)	1.578,50	974,73
Seminar, Tagungs- und Prüfungskosten	1.853,55	894,00
Tages- und Nächtigungsgelder	1.253,57	983,87

<b>SUMME</b>	<b>5.850,34</b>	<b>3.281,78</b>
--------------	-----------------	-----------------

Für den Besuch des **56. bzw. 58. Internationalen Fortbildungskurses vom 15. bis 22. März 2003 bzw. 13. bis 20. März 2004 in CA** wurden im Rahmen dieser Positionen folgende Beträge geltend gemacht:

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Tagungskosten	210,00 €	210,00 €
Kilometergelder für 786 km	279,82 €	279,82 €
Diäten	132,00 €	132,00 €
Nächtigung	399,77 €	399,77 €
Liftkarte für Pflichtsport 50%	<u>99,00 €</u>	<u>102,00 €</u>
	<b>1.120,59 €</b>	<b>1.123,59 €</b>

Laut vorgelegten Unterlagen handelte es sich bei der Veranstaltung **2003** konkret um den **56. Fortbildungskurs für Sportmedizin** mit dem Thema "Belastung und Beanspruchung zwischen Leistungssteigerung und Überlastung" mit folgendem Programm:

<b>Samstag, 15.3.2003</b>	
17.00 – 19.30 Uhr	Begrüßung/Eröffnung des Kongresses Festvortrag "Totalendoprothesen und Sport" Begrüßungscocktail
<b>Sonntag, 16.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädiatrischer Grundkurs I – Grundlagen der Atmungsphysiologie und des Säuren-Basen- Haushaltes
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.45 Uhr	Alpine Notfallmedizin Triage auf der Lawine mit praktischen Übungen
13.00 – 14.00 Uhr	Mittagspause
14.00 – 15.30 Uhr	Gruppeneinteilung/Teilnehmer
15.30 – 17.00 Uhr	Praxisseminar "Koordinations- und Krafttraining als Verletzungsprophylaxe im Sport" bzw. "Leistungsdiagnostik im Labor und Feld" (jeweils beschränkte Teilnehmerzahl)
15.30 – 16.30 Uhr	Praktische Übungen zu den Vorträgen
15.30 – 17.00 Uhr	Workshop "Funktionelle Verbände (Tape)"
17.00 – 17.40 Uhr	Ersatztraining: Was bringt Aquatraining?
17.40 – 18.15 Uhr	Ersatztraining: Körperwahrnehmung durch Bewegung

	(Feldenkrais)
18.15 - 18.35 Uhr	Sensomotorische Trainingseffekte mit der Masei-Barfuß-Technologie
19.00 Uhr	Abendessen
20.30 Uhr	Tibet, Rund um den Kailash
<b>Montag, 17.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädiatrischer Grundkurs I – Kurz- und langfristige Anpassung der Atmung an Muskelarbeit
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.25 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
12.30 Uhr	Mittagspause
13.15 – 15.15 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
15.30 – 16.45 Uhr	Praxisseminar "Koordinations- und Krafttraining als Verletzungsprophylaxe im Sport" bzw. "Leistungsdiagnostik im Labor und Feld" (jeweils beschränkte Teilnehmerzahl)
15.30 – 16.45 Uhr	Workshop "Funktionelle Verbände (Tape)"
15.30 – 16.30 Uhr	Seminar "Einsatz der Hand bei schmerzhaften Störungen des Bewegungsapparates"
16.45 – 17.15 Uhr	Sensomotorisches Training
17.15 – 17.40 Uhr	Sensomotorisches System bei Kreuzschmerzen
17.40 – 18.35 Uhr	Das Kreuz mit dem Kreuz (körperliches Arbeiten ist gesund – Zusammenhang zwischen Belastung und Rückenschmerz)
19.00 Uhr	Abendessen
<b>Dienstag, 18.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädiatrischer Grundkurs I – Funktionen des Gefäßsystems und des Blutes (Ruhe, Arbeit, Training)
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.25 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
12.30 Uhr	Mittagspause
13.15 – 15.15 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
15.30 – 16.45 Uhr	Praxisseminar "Koordinations- und Krafttraining als Verletzungsprophylaxe im Sport" bzw. "Leistungsdiagnostik im Labor und Feld" (jeweils beschränkte Teilnehmerzahl)
15.30 – 16.45 Uhr	Praxisseminar "Trigger Stoßwellentherapie"
15.30 – 16.30 Uhr	Seminar "Einsatz der Hand bei schmerzhaften Störungen des

	Bewegungsapparates"
17.30 – 18.00	Überbeanspruchung in der ambulanten Rehabilitation
17.30 – 18.30 Uhr	Fördern der Leistungsfähigkeit, Verhindern von Überlastung – optimale Athletenbetreuung ist gefragt
19.00 Uhr	Abendessen
<b>Mittwoch, 19.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädriatischer Grundkurs I – Funktionen des Herzens (Ruhe, Arbeit, Training)
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.25 Uhr	Ärtesport unter Anleitung eines Ausbildners
12.30 Uhr	Mittagspause
13.15 – 15.15 Uhr	Ärtesport unter Anleitung eines Ausbildners
15.30 – 17.00 Uhr	Praxisseminar "Funktionelle Diagnostik und Therapie an der Wirbelsäule"
15.30 – 17.00 Uhr	Praxisseminar "Trigger Stoßwellentherapie"
17.00 – 17.30 Uhr	Grenzen der Leistungsfähigkeit und Belastbarkeit aus internistisch-leistungsphysiologischer Sicht
17.30 – 18.00	Hämodynamik während dynamischer Belastung – Effekte des Trainings und Übertraining
18.00 – 18.30 Uhr	Marker der muskulären Überbeanspruchung
19.00 Uhr	Abendessen
20.30 Uhr	Preis Kegeln der Kursteilnehmer
<b>Donnerstag, 20.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädriatischer Grundkurs I – Elektrokardiographie beim Sportler
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.25 Uhr	Ski-Langlauf – Leistungsdiagnostik unter Wettkampfbedingungen
12.30 Uhr	Mittagspause
13.15 – 15.15 Uhr	Riesenslalom – Leistungsdiagnostik unter Wettkampfbedingungen
15.30 – 17.00 Uhr	Praxisseminar "Funktionelle Diagnostik und Therapie an der Wirbelsäule"
17.00 – 17.30 Uhr	Belastungs- Beanspruchungskonzept: ein theoretischer Ansatz in der Präventionsforschung

17.00 – 17.30 Uhr	Neue Aspekte der funktionellen Achillessehnenrehabilitation, intravitale Sehnenspannungsmessungen
17.30 – 18.00	Hämodynamik während dynamischer Belastung – Effekte des Trainings und Übertraining
18.00 – 18.30 Uhr	Responder und Non-Responder auch in der Trainingstherapie?
19.00 Uhr	Abendessen
21.00 Uhr	Siegerehrung und Tombola
<b>Freitag, 21.3.2003</b>	
8.00 – 9.30 Uhr	Leistungsphysiologisch-internistisch-pädiatrischer Grundkurs I – Echokardiographie beim Sportler
8.00 – 9.30 Uhr	Praxisseminar "Osteopathie und myofasciale Techniken"
9.45 – 12.25 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
12.30 Uhr	Mittagspause
13.15 – 15.15 Uhr	Ärztessport unter Anleitung eines Ausbildners
15.30 – 17.00 Uhr	Praxisseminar "Funktionelle Diagnostik und Therapie an der Wirbelsäule"
17.00 – 17.30 Uhr	Sensomotorische Steuerung der Lendenwirbelsäule – Einflussmöglichkeiten durch Bandagen
17.30 – 18.00	Belastung-Überbelastung: auch ein Problem im Nachwuchssport?
18.00 – 18.30 Uhr	Umsetzung leistungsdiagnostischer Daten in die Trainingspraxis
	anschließend Ausgabe der Teilnahmebestätigungen
19.00 Uhr	Abendessen

Der **58. Internationale Fortbildungskurs für Sportmedizin** im Jahr **2004** hatte das Thema "Sport: Risiko – Nutzen", war von Aufbau bzw. zeitlichem Ablauf her ident mit jenem des Jahres 2003 (56. Fortbildungskurs) und unterschied sich nur in den Themenbereichen (Grundkurs II).

Mit **Berufungsvorentscheidungen vom 10. September 2007** wurde dem Begehren des Bw's betreffend das Jahr **2003 und 2004** insofern stattgegeben, als Arbeitsmittel, Telefon und Abschreibungen laut Aufstellung jeweils zur Gänze (unter Berücksichtigung der bereits abgezogenen Privatanteile) anerkannt wurden. Von den Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fortbildungslehrgang in CA wurde mit dem Hinweis darauf, dass das Erfordernis von Ärztesportstunden für das Sportmediziniplom die Ausübung des Sportprogrammes nicht zur beruflich bedingten Tätigkeit machen könne (Verweis auf VwGH-Judikatur), nur die Seminargebühr anerkannt. Ebenso berücksichtigte das Finanzamt für ein Symposium vom 10.

bis 11. Oktober 2003 nur ein Nächtigungspauschale (anstatt, wie beantragt, zwei) und für den Kongress vom 25. bis 27. März 2004 zwei Tagessätze (anstatt, wie bisher, einem).

Mit Schriftsatz vom 18. September 2007 stellte der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**).

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

*In den Berufungsvorentscheidungen sei auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.1.1993, 88/14/0108, Bezug genommen worden. Dies sei aber insofern unzulässig, als in diesem Erkenntnis von völlig anderen Voraussetzungen ausgegangen werde. Diesem liege ein Sportärztekongress zugrunde, bei dem offensichtlich täglich von 9.00 bis 16.30 Uhr Skilauf als Rahmenprogramm vorgesehen gewesen sei. Darüber hinaus sei im Kongressprogramm ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die Teilnehmer die Möglichkeit hätten, "sich im Rahmenprogramm ... unter Anleitung von speziell ausgewählten Ski-Trainern ... individuell auf die Saison vorzubereiten". Weiters wurde auf den "Wohlfühl-Charakter" der Veranstaltung hingewiesen.*

*Alle diese Faktoren würden auf die Diplomseminare am A, die der Bw besucht habe, NICHT zutreffen. Aus dem bereits vorgelegten Programm gehe hervor, dass der Vormittag den theoretischen Seminaren gewidmet sei. Nach dem Mittagessen hätten die verpflichtenden Sportveranstaltungen stattgefunden (keine Freiwilligkeit, keine Freizeit, nicht als Rahmenprogramm vorgesehen). Nach den praxisbezogenen Seminareinheiten (Sport) hätten nochmals theoretische Seminarveranstaltungen stattgefunden. Daher sei offensichtlich, dass es sich nicht um einen "Sporturlaub", sondern eindeutig um eine reine Fortbildungsveranstaltung gehandelt habe.*

Mit **Vorlagebericht vom 26. September 2007** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In Reaktion auf ein **Vorhaltsschreiben des Unabhängigen Finanzsenates** teilte die steuerliche Vertreterin des Bw's Folgendes mit:

*Grundsätzlich sei vom Bw der Gesamtkurs besucht worden. Einzelne Bestätigungen sei nur insoweit eingeholt worden, als diese für den Nachweis laut ÖÄK-Diplomrichtlinie erforderlich gewesen wären. Die restliche "Seminarzeit" sei nicht einzeln, sondern nur die gesamte Teilnahme bescheinigt worden. Üblicherweise werde bei Fortbildungsveranstaltungen (auch bei anderen Berufsgruppen) eine Teilnahmebestätigung über die Gesamtzeit erstellt und nicht über einzelne Stunden/Seminarblöcke. Im Falle der Ärzteausbildung sei die detaillierte Bestätigung eine ausbildungsbedingte Besonderheit, die mit der ÖÄK-Diplomrichtlinie in Zusammenhang stehe.*

*Damit erkläre sich auch, warum für das Fortbildungsseminar 2004 keine separaten Einzelnachweise vorhanden seien. Im Jahr 2004 habe der Bw wieder das gesamte Fortbildungsprogramm laut in der Beilage vorgelegtem Prospekt gebucht und bezahlt. Den allgemeinen Tagungshinweisen des Fortbildungskurses 2004 könne man entnehmen, dass die "angerechneten Stunden" nicht zwangsläufig mit den tatsächlichen Fortbildungsstunden übereinstimmen. So würden beim Kurs 2004 für das österreichische Sportärztediplom 46 Stunden anerkannt, der Verband der deutschen Sportärzte erkenne für seine Mitglieder nur 15 Stunden Ausbildung und 15 Stunden Weiterbildung an. Für eine Ausbildung in der Notfallmedizin würden beispielsweise nur 4 Stunden anerkannt. Die Sportstunden seien verpflichtend notwendig für die Erlangung des Sportärztediploms und keine Rahmenveranstaltung des Seminars gewesen. Hier zeigten sich möglicherweise "strategische Überlegungen" der Berufsvereinigungen, die die Ärzte "zwingen" würden eine*



*entsprechende Anzahl von Fortbildungsveranstaltungen zu besuchen. Diese Vorgangsweise werde auch bei anderen, laufenden Ärztefortbildungsseminaren angewandt. So müssten immer wieder Ganztagesseminare besucht werden, die dann laut "Fortbildungsplan" nur im Ausmaß von wenigen Stunden angerechnet würden.*

*Der Bereich "Ärtesport" sei folgendermaßen abgelaufen:*

*Der Skilauf sei immer mit professionellen Ausbildnern erfolgt und daher keinesfalls Freizeit gewesen. Bei den Abfahrten seien ständig dynamische Übungen (Gelenksbeanspruchung; Gleichgewicht; Muskelbeanspruchung; Dehnungen, Herz-, Kreislaufbelastungen im Vordergrund; Fahren mit einem Ski – Belastung der Kniegelenke, usw.). Unter Anleitung würden die Bergung von Verletzten auch unter schwierigen Bedingungen, Suche von Lawinenopfern etc. geübt. Der Schwerpunkt beim Ärztesport am A sei auf Verletzungen nach Skiunfällen und Lawinen gelegen.*

*Während der sportlichen Tätigkeit oder im Anschluss daran seien verschiedene (auch klinische) Untersuchungen vorgenommen worden, für die es jedoch keine separaten Nachweise gebe. Seminare bauten auf praktischen Erfahrungen auf (Muskelkater, Langzeitbelastung, Hämatome,...).*

*Auch Rückfragen bei der Akademie der Ärzte könnten die berufliche Notwendigkeit der betreffenden Seminare bestätigen.*

Dem Schreiben wurde ein Exemplar der "**ÖÄK-Diplomrichtlinie/Sportmedizin**" beigelegt.

Daraus geht hervor, dass das Ziel des ÖÄK-Diploms Sportmedizin sei, sportmedizinisch interessierten Ärzten und Ärztinnen ein praxisrelevantes Wissen über dieses interdisziplinäre Fach zu vermitteln.

Die Fortbildungsdauer betrage drei Jahre, wobei 120 Stunden Theorie und 60 Stunden Praxis zu absolvieren seien. Die 60 Stunden Praxis gliedern sich in 40 Stunden Praxisseminare und 20 Stunden Ärztesport. Für jedes Ausbildungsjahr über die drei Jahre hinaus seien zusätzlich 10 Stunden Theorie nachzuweisen. Unter Ärztesport verstehe man eine aktive Ausübung unter Anleitung eines Trainers oder Ausbildners im Rahmen einer approbierten sportmedizinischen Veranstaltung.

Laut **Teilnahmebescheinigung** der Österreichischen Gesellschaft für Sportmedizin und Prävention hat der Bw am **56. Internationalen Fortbildungskurs für Sportmedizin** in CA vom **15. bis 21. März 2003** teilgenommen.

Diese bezog sich auf Grundkurs, Praxisseminar und Workshop für Ärzte sowie Theorie, wobei die tägliche Teilnahme mit einem Stempel bestätigt wurde und als jeweilige Stundenanzahl für den Grundkurs insgesamt 10 Stunden, für Theorie 14 Stunden, für Praxisseminar 8 Stunden und für Ärztesport 6 Stunden ausgewiesen wurden.

In der **Teilnahmebescheinigung** der Österreichischen Gesellschaft für Sportmedizin betreffend den **58. Internationalen Fortbildungslehrgang für Sportmedizin** in CA vom **13. bis 20. März 2004** wurde bestätigt, dass der Bw "an der angeführten Veranstaltung teilgenommen" habe. Ein expliziter Ausweis bestimmter Stunden findet sich darauf nicht.

Aus den "Allgemeinen Hinweisen" der ebenfalls vorgelegten **Programme** für die Jahre 2003 und 2004 geht hervor, dass die Anrechnung für das österreichische Sportärztediplom jeweils

mit einer Gesamtstundenanzahl von 10 Stunden Grundkurs, 14 Stunden Theorie, 10 Stunden Praxisseminar (2004: 12 Stunden Praxisseminar) und 10 Stunden Ärztesport bei der Paritätischen Kommission der Österreichischen Ärztekammer und der Österreichischen Gesellschaft für Sportmedizin und Prävention eingereicht wurde.

Der Vorhaltsbeantwortung war überdies eine **Aufstellung** beigelegt, aus der die vom Bw absolvierten Veranstaltungen zur Erreichung der für die Erlangung des ÖÄK-Diploms erforderlichen Stundenanzahl an Grundkurs, Theorie, Praxis und Ärztesport hervorgeht. Danach hatte er mit der Fortbildung im Mai 2000 begonnen und die für alle Bereiche erforderliche Stundenanzahl mit der Absolvierung zweier Ärztesportstunden im September 2003 erreicht. Laut Vermerk auf der Aufstellung sind für den Fall, dass die Ausbildung für das ÖÄK-Diplom-Sportmedizin vor Erreichen der Berechtigung zur selbständigen Berufsausübung abgeschlossen worden ist, bis zum Erreichen derselben pro Jahr zusätzlich 10 Stunden Theorie nachzuweisen.

Im Rahmen eines Telefonates mit der Akademie der Ärzte wurde bestätigt, dass die Ärztesportstunden ein unerlässlicher und notwendiger Bestandteil der Sportmediziner-Ausbildung seien.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens wurden dem **Finanzamt** zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In Reaktion darauf teilte die Vertreterin der Abgabenbehörde dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass diese ihren Standpunkt aufrecht erhalte.

In weiterer Folge wurde vom Unabhängigen Finanzsenat ein **Auskunftersuchen** an Herrn KS, den wissenschaftlichen Leiter bzw. Organisator der in Streit stehenden Fortbildungsveranstaltungen, gerichtet, das folgendes Ergebnis erbrachte:

**1)** Zur Frage, ob es sich bei dem **Programmpunkt "Ärztessport"** generell um die Ausübung von Skisport allgemeiner Art unter Anleitung eines Skilehrers oder um speziell auf Ärzte zugeschnittene Übungen unter Anleitung fachkundiger Ärzte handle:

**Antwort:** *"Es handelt sich nicht um die Ausübung von Skisport allgemeiner Art, sondern um die gezielte Vermittlung von Inhalten von Belastungswirkungen und skitechnischen Elementen aus dem Lehrplan der Österreichischen Skischulen. Diese Inhalte können laut den österreichischen Skischulgesetzen nur durch einen geprüften Skilehrer vermittelt werden. Dieser vermittelt die mit der Seminarleitung vorher abgesprochenen Inhalte, die sinnvolle, speziell auf Sportarztausbildung zugeschnittene Übungen enthalten. Ein Arzt ist nach den gültigen gesetzlichen Regelungen nicht berechtigt, Skiunterricht auszuüben, außer er wäre selbst geprüfter Österreichischer Skilehrer."*

**2)** Zur Frage nach speziell auf die teilnehmenden Ärzte abgestimmte **Übungen bzw. Untersuchungen**:

**Antwort:** *"Die Inhalte des Skipraxis-Programmes enthalten speziell auf die Sportarztausbildung abgestimmte Übungen und Untersuchungen."*

**2a)** Zur Frage nach der **Art** der Übungen bzw. Untersuchungen:

**Antwort:** *"Belastungsübungen (wie z.B. das Durchfahren über lange Strecken) und die Vermittlung von Übungen der Grundtechnik (z.B. das Carven in kurzen und langen Radien auf Ski oder Snowboard) entsprechend dem österreichischen Skilehrplan."*

**2b)** Zur Frage, wie viel **Zeit** diese speziell auf Ärzte abgestimmten Tätigkeiten innerhalb der Ärztesportstunden zwischen 9.45 und 15.15 Uhr täglich ungefähr in Anspruch genommen hätten:

**Antwort:** *"Diese speziellen Programme nehmen den gesamten Zeitraum der angegebenen Übungszeit in Anspruch."*

**3)** Zur Frage, ob es sich bei den am vorletzten Tag durchgeführten **Wettkämpfen** um solche, die zum Abschluss einer sportlichen Veranstaltung allgemein üblich wären, gehandelt habe, oder ob innerhalb dieser Zeiträume auch spezielle Übungen, Messungen oder Untersuchungen durchgeführt worden wären:

**Antwort:** *"Wettkampfübungen sind integrierender Bestandteil der Belastungsprogramme, sie sind ideal geeignet zur Darstellung von Sportbelastungen im Grenzbereich. Messungen und Untersuchungen werden in allen Abschnitten der Ausbildung angewendet. Als Leistungsparameter werden Herzfrequenzmessungen und Laktatgrenzwertbestimmungen durchgeführt und individuell besprochen."*

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden dem Bw mit **Schreiben vom 3. Juli 2009** zur Kenntnis gebracht. Ergänzend wurde um Beantwortung folgender Fragen ersucht:

*"a) Wie aus der von Ihnen vorgelegten Aufstellung (siehe Beilage 4) hervorgeht, haben Sie die Anzahl der erforderlichen Fortbildungsstunden für die Erlangung des Sportärztediploms spätestens mit 14.9.2003 erreicht.*

*Der Besuch des 58. Fortbildungskurses in CA war für die Erlangung des Sportärztediploms daher nicht mehr unmittelbar erforderlich.*

*Ist dieser Schluss richtig? Wenn nein, warum nicht?*

*b) Sie haben für das Jahr 2004 nur eine allgemeine Teilnahmebescheinigung über den Besuch des Fortbildungskurses in CA erhalten bzw. vorgelegt; dies offenbar deswegen, weil Sie einen Nachweis zwecks Sportarzt-Ausbildung nicht mehr benötigten.*

*Da laut Programm Veranstaltungen teilweise parallel verliefen bzw. bei den einzelnen Workshops bzw. Praxisseminaren zum Teil auf eine "begrenzte Teilnehmerzahl" hingewiesen wurde und insofern eine umfassende Teilnahme an sämtlichen Veranstaltungen nicht nachvollzogen werden kann, muss zwecks Ermittlung der berufsspezifisch verbrachten Wochenstunden um Vorlage einer **Teilnahmebescheinigung über die tatsächlich besuchten Veranstaltungen** (Vorträge, Workshops, Praxisseminare) ersucht werden."*

In Reaktion darauf teilte der Bw mit, *dass der Besuch des 58. Fortbildungskurses in CA insofern notwendig gewesen wäre, als noch theoretische Ausbildungsstunden gefehlt hätten. Selbstverständlich seien im Zusammenhang mit den theoretischen Seminaren auch die Sportseminare besucht worden, da es sinnvoll sei, Theorie und Praxis zu verbinden. Einzelnachweise (zu Frage b) könnten im Nachhinein nicht mehr erbracht werden.*

Die Ergebnisse des weiteren Ermittlungsverfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat wurden auch dem **Finanzamt** zur Kenntnis gebracht.

---

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war zunächst generell die Höhe der Werbungskosten aus dem Titel der Arbeitsmittel (insbesondere hinsichtlich der Berücksichtigung der Privatanteile), Reisekosten (Ansatz der Diäten und Nächtigungsgelder) und Fortbildung (Lehrgang in CA) strittig.

Nachdem der Bw die Höhe seiner Aufwendungen durch Vorlage entsprechender Aufstellungen dargestellt und erläutert hatte, konnte zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens hinsichtlich sämtlicher Positionen außer jener betreffend die Fortbildungslehrgänge/CA Einigung erzielt werden, welche sich in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes und dem Vorlageantrag, der nur mehr auf die Anerkennung der Aufwendungen betreffend die genannten Fortbildungslehrgänge abzielt, dokumentiert.

Zu diesem letztlich noch strittigen Punkt der Anerkennung der Aufwendungen für die vom Bw in den Jahren **2003** und **2004** absolvierten **Fortbildungslehrgänge** in CA ist Folgendes auszuführen:

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

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** sind ausdrücklich als Werbungskosten abzugsfähig: *"Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen."*

Außerdem sind nach **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** ausdrücklich als Werbungskosten abzugsfähig: *"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen."*

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften *Aufwendungen oder 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.*

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ergibt sich somit zum einen 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 getätigt werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II, S. 368).

Zum anderen dürfen die Ausgaben **nicht** als **Kosten der Lebensführung** im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein.

Die wesentliche Aussage dieser zuletzt genannten Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (sog. **Aufteilungsverbot**).

Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Rz 10 zu § 20). Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass typischerweise der Lebensführung dienende Aufwendungen selbst dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden.

Auch Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind entsprechend den obigen Ausführungen von Aufwendungen der privaten Lebensführung abzugrenzen, wobei hier die in umfangreicher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und Lehre herausgearbeiteten Grundsätze für die steuerliche Abzugsfähigkeit von **Studienreisen** heranzuziehen sind (vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 139ff).

Nach diesen Aussagen stellen die Kosten einer **In- oder Auslandsreise** grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung dar, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst, was bei **Vorliegen folgender Voraussetzungen** der Fall ist:

- 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 Verwertung in seinem Beruf zulassen.
- 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.

- Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegen eines strengen Maßstabes festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein **Mischprogramm** ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Ist ein Mischprogramm anzunehmen, sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (z.B. Teilnahmegebühren für Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), sind diese Kosten abzugsfähig (Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, a.a.O., § 16 Anm. 34).

***"Der Steuerpflichtige hat anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und privaten Zwecken gedient haben. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten ist nicht ausreichend. Aus der Gesamtdauer der Arbeitszeit kann ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werden; dies ermöglicht den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage.***

*Die allgemein interessierenden Programmpunkte (Privatzeiten) dürfen jeweils nicht mehr Raum einnehmen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; dabei ist von einer **Normalarbeitszeit von acht Stunden** täglich auszugehen. Privatzeiten an den Wochenenden bleiben außer Betracht, da diese auch während der Berufsausübung zur Verfügung stehen.*

*An- und Abreisezeiten teilen das Schicksal der Reise, sie sind aber nicht als Arbeitsstunden zu werten. Maßgebend ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (vgl. VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102).*

*Eine Reise, bei der die allgemeinen Programmpunkte nicht entscheidend in den Hintergrund treten (Mischprogramm), begründet keine Betriebsausgaben. Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich*

*veranlassten Aktivitäten (gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise). Eine Studienreise, die nicht erkennen lässt, was sie von den Reisen anderer kulturell interessierter Personen unterscheidet, ist nicht absetzbar (VwGH 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194, betr. Kosten für Fachexkursion in ein landschaftlich attraktives Weinbaugebiet)... Ist die Reise nicht abzugsfähig, sind auch jene Reisekosten nicht absetzbar, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen (Aufteilungsverbot). Abzugsfähig sind lediglich die Gebühren für die Teilnahme an Berufsveranstaltungen (Kongressen uä)"*

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/Wanke, MSA EStG [1.5.2004], § 4 Anm. 82 "Studienreise"; Anm.: Fettdruck durch die Berufungsbehörde).

**Auf den gegenständlichen Fall bezogen**, führt die Anwendung der obigen allgemeinen Grundsätze zu folgendem **Ergebnis**:

Fest steht, dass die Voraussetzungen der lehrgangsmäßigen Planung und Durchführung der Reise sowie des Erwerbs von Kenntnissen, die eine konkrete Verwertung im vom Bw ausgeübten Beruf als Arzt (konkret Sportmediziner) zulassen, vorliegen.

Fraglich erscheint hingegen, ob – unbeschadet der eindeutig berufsspezifisch interessanten Programmpunkte – das Reise- bzw. Kursprogramm in seiner Gesamtheit derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw's abgestellt war, dass es jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrte, bzw. ob bei der gegenständlichen Reise allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnahmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist – wie oben ausgeführt – zur Prüfung des zeitlichen Überwiegens von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen, wobei An- und Abreisezeiten das Schicksal der Reise teilen.

Unter Außerachtlassung der An- und Abreise jeweils an einem Samstag war daher zu beurteilen, welchen zeitlichen Raum **Programmpunkte ausschließlich von beruflichem Interesse** gegenüber Programmpunkten auch von allgemeinem Interesse eingenommen haben.

### **1) Fortbildungskurs 2003:**

Für 2003, für welches Jahr auf Grund der Vorlage einer ausführlichen Teilnahmebescheinigung jedenfalls die umfassende Teilnahme am gesamten

Veranstaltungsprogramm als erwiesen anzunehmen war, bot sich in diesem Zusammenhang folgendes Bild:

Neben der Anreise am **Samstag, 15. März 2003**, fand zwischen 17.00 und 19.30 Uhr die Eröffnung des Kongresses sowie Begrüßung samt fachspezifischem Vortrag und Begrüßungscocktail statt. Da insbesondere der Fachvortrag samt Eröffnung des Kongresses dem berufsspezifischen Kreis des Bw's zugeordnet werden kann, muss an diesem Tag zumindest von einem beruflich bedingten Zeitraum von **2 Stunden** ausgegangen werden.

**Sonntag, der 16. März 2003**, war laut Programm zwischen 8.00 und 18.35 Uhr von berufsspezifischen Kursen, Seminaren, Übungen und Workshops geprägt, sodass von **10,5 Stunden** Arbeitszeit auszugehen ist. Zu beachten ist dabei, dass an diesem Tag – im Gegensatz zu den folgenden! – zwischen 9.45 und 15.15 Uhr noch nicht die Ärztesport-Einheiten stattfanden, sondern konkrete Übungen bzw. Programme (Alpine Notfallmedizin, Teilnehmereinteilung für Seminare) durchgeführt wurden.

Von **Montag, 17. März 2003, bis Freitag, 21. März 2003**, sind auf Grund des vorliegenden Programms jeweils die Zeiträume zwischen 8.00 und 9.30 Uhr sowie von 15.30 bis 18.30 Uhr eindeutig der beruflichen Sphäre zuzurechnen. Danach handelte es sich jedenfalls täglich um **jeweils 4,5 Stunden, das sind an 5 Tagen insgesamt 22,5 Stunden**.

Ausgeklammert wurden an diesen Tagen von der Betrachtung zunächst die Stunden, in denen **"Ärztesport unter Anleitung eines Ausbildners"** betrieben wurde, da sich diesbezüglich die berechnete Frage stellte, inwieweit es sich bei diesem Programmpunkt nicht hauptsächlich um eine mehrstündige Möglichkeit gehandelt hatte, in einem beliebten Skigebiet Skisport betreiben zu können, was – das liegt auf der Hand – jedenfalls den Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzurechnen gewesen wäre.

Fest steht, dass dem Bw laut Teilnahmebescheinigung für das Jahr 2003 vom gegenständlichen Fortbildungslehrgang 6 Stunden an "Ärztesport" im Rahmen der Voraussetzungen für die Erlangung des Sportmedizin-Diploms angerechnet wurden. Insgesamt ist für die Erlangung dieses Diploms die Ablegung von 120 Stunden Theorie und 60 Stunden Praxis (hievon 20 Stunden Ärztesport) innerhalb von drei Jahren nötig. Dem entsprechen auch die Aussagen des Bw's in seiner Vorhaltsbeantwortung, wonach die Sportstunden für die Erlangung des Sportärztediploms verpflichtend notwendig und keine Rahmenveranstaltung des Seminars gewesen seien. Der Schilaf im Bereich "Ärztesport" sei immer mit professionellen Ausbildnern erfolgt. Bei den Abfahrten seien ständig dynamische Übungen (Gelenks- und Muskelbeanspruchung, Dehnungen, Drehungen, Herz- und



Kreislaufbelastungen,...) durchgeführt und während bzw. im Anschluss an die sportliche Betätigung verschiedene Untersuchungen vorgenommen worden, wobei es allerdings dafür keine separaten Nachweise gebe.

Dem Finanzamt ist grundsätzlich darin beizupflichten, dass sportlichen Aktivitäten in objektiver Betrachtungsweise grundsätzlich eine private Veranlassung zu unterstellen sei. Auch der Vergleich mit dem Sachverhalt laut **Verwaltungsgerichtshofurteil vom 26.1.1993, 88/14/0108**, bot sich in diesem Zusammenhang berechtigterweise an.

Umgekehrt sind allerdings auch die Einwände des Bw's nachvollziehbar, wonach der Gerichtshof im zitierten Erkenntnis insbesondere auf die Aussagen im Programm hingewiesen habe, dass die Zeit zwischen 9.00 und 16.30 Uhr als vortragsfreier Zeitraum für das Skifahren benutzt werden könne und dabei eine individuelle Vorbereitung auf die Saison möglich wäre. Außerdem sei darin der Gewissheit Ausdruck verliehen worden, dass sich die Teilnehmer in der sportlich-gemütlichen Atmosphäre besonders wohl fühlen würden.

Diese Feststellungen hätten im gegenständlichen Fall nicht gemacht werden können.

Der zeitlich kürzere (von 9.45 bis 15.15 Uhr) Zeitraum der Ärztesport-Stunden sei weder als vortragsfreier Zeitraum oder Rahmenveranstaltung bezeichnet worden, sondern sei fixer, verpflichtender Programmbestandteil gewesen, noch sei hier eine individuelle Vorbereitung auf die Skisaison in Aussicht gestellt worden.

Hiezu ist festzustellen, dass in objektiver Betrachtungsweise grundsätzlich davon auszugehen ist, dass selbst einer im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation unter Anleitung professioneller Ausbilder ausgeübten sportlichen Betätigung (im gegenständlichen Fall dem breiten Massensport "Schifahren") nicht abgesprochen werden kann, dass dieser ein nicht unerhebliches Maß an privater Veranlassung innewohnt, zumal die Sportstunden in einem bekanntermaßen attraktiven Skigebiet zu den von Skifahrern vorzugsweise genutzten Tageszeiten absolviert wurden.

Wie oben ausgeführt, hat der Steuerpflichtige **nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen**, welche Stunden an welchen Tagen beruflichen und privaten Zwecken gedient haben.

Was die **Ärztessportstunden** anlangt, hat der Bw im gegenständlichen Fall insbesondere unter Hinweis auf die speziell auf die Ausbildung von Sportärzten abgestimmten Übungen und einschlägige Untersuchungen versucht, deren berufliche Zwecke darzulegen.

Dass im Rahmen dieser Ärztesportstunden auch speziell auf die Ausbildung von Sportärzten zugeschnittene Übungen (zB Belastungsübungen) sowie Messungen und Untersuchungen (zB Herzfrequenzmessungen, Laktosegrenzwertbestimmungen) durchgeführt wurden, wurde auch vom Veranstalter der Fortbildungsveranstaltungen bestätigt. Ein konkreter zeitlicher Anteil

konnte nicht genannt werden. Vielmehr wurde darauf hingewiesen, dass die speziellen Programme den ganzen Zeitraum in Anspruch genommen hätten.

Hiezu ist festzustellen, dass es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass in der Vermittlung von skitechnischen Elementen aus dem Lehrplan der österreichischen Skischulen üblicherweise auch allgemein interessierende Elemente integriert sind und insofern – wie bereits oben ausgeführt – auch dieser Art von Betätigung ein gewisses Ausmaß an privater Veranlassung nicht abgesprochen werden kann.

Allerdings ist dem Bw auf Grund seiner auch vom Veranstalter bestätigten Ausführungen zuzugestehen, dass im Rahmen dieser lehrgangsmäßig ausgeübten sportlichen Betätigung ein gewisser Zeitaufwand auf nur für die Berufsgruppe der Sportärzte interessanten Übungen, Messungen und Untersuchungen entfiel.

Unter Anwendung der objektiven Betrachtungsweise erschien es sohin glaubhaft, dass zumindest ein Bruchteil der auf den "Ärztessport" entfallenden Stunden im Ausmaß von insgesamt circa 25 Stunden (Montag – Freitag jeweils 9.45 – 15.15 ohne Mittagspause) von beruflichen Zwecken getragen worden war, zumal auch die Teilnahmebescheinigung die Absolvierung von 6 Ärztesportstunden bestätigt.

Selbst wenn man aber nur ein Ausmaß von **5 Stunden (= ein Fünftel)** hierfür veranschlagt, hat der Bw unter Einbeziehung der übrigen im Jahr 2003 als erwiesen angesehenen Arbeitsstunden die wöchentliche Normalarbeitszeit bereits erreicht:

	<b>2003</b>
Samstag (siehe oben)	2 Stunden
Sonntag (siehe oben)	10,5 Stunden
Theorie/Montag – Freitag (siehe oben)	22,5 Stunden
Ärztessport-Anteil	<u>5 Stunden</u>
	<b>40 Stunden</b>

Aus dieser Berechnung ergibt sich, dass als glaubhaft angesehen werden kann, dass im Jahr 2003 innerhalb des gesamten einwöchigen Fortbildungskurses mindestens 40 Stunden berufsspezifischen Aktivitäten gewidmet wurden.

## **2) Fortbildungskurs 2004:**

Anders gestaltet sich die Lage jedoch im Jahr 2004.

Wie im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung ausgeführt, legte der Bw für das Jahr 2004 eine allgemeine Bescheinigung darüber vor, *dass er am 58. Internationalen Fortbildungslehrgang*

*für Sportmedizin vom 13. bis 20. März 2004 teilgenommen habe.* Explizite

Bestätigungsvermerke über die Teilnahme an den besuchten Veranstaltungen, wie sie für 2003 vorlagen, finden sich darauf nicht.

Zudem steht fest, dass der Bw die erforderlichen Stunden zur Erlangung des Sportärztediploms schon im Jahr 2003 erreicht hat (siehe vorgelegte Aufstellung). Als erforderlich konnten allenfalls noch 10 Stunden Theorie bis zur Erlangung der Berechtigung zur selbständigen Berufsausübung angesehen werden.

Bei dieser Sachlage konnte es aber nicht als erwiesen oder glaubhaft angenommen werden, dass der Bw tatsächlich das gesamte, umfangreiche Veranstaltungsangebot (sämtliche Vorträge, Praxisseminare und Workshops) in Anspruch genommen hat, zumal es auf Grund der Tatsache, dass er die erforderliche Stundenanzahl für die Erlangung des Sportärztediploms schon 2003 erreicht hatte, durchaus wahrscheinlich bzw. naheliegend erschien, dass er von dem Fortbildungsangebot nur die für ihn maßgeblichen und von Interesse erscheinenden Veranstaltungen in Anspruch genommen hatte. Vor allem war nicht auszuschließen, dass gerade im Bereich "Ärzt sport" die bereits im Vorjahr absolvierten Übungen mangels Notwendigkeit eines Nachweises für das Diplom nicht mehr zur Gänze mitgemacht worden waren, sondern die allgemeine sportliche Betätigung überwogen hatte.

Insgesamt erschien es auf Grund der vorliegenden Unterlagen nicht ausreichend glaubhaft gemacht, dass der Bw den Aufenthalt in CA auch im Jahr 2004 in jener Intensität bzw. vor allem in jenem Zeitausmaß für berufliche Zwecke genutzt hatte, wie er dies im Jahr 2003 aus Ausbildungsgründen, die er auch selbst in seinen Eingaben immer wieder als maßgeblich für die Absolvierung der Veranstaltungen ins Treffen geführt hat, getan hatte.

Dies führt für die Qualifikation der Fortbildungskurse 2003 und 2004 **zusammenfassend zu folgendem Ergebnis:**

Wie bereits oben ausgeführt, dürfen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes allgemein interessierende Programmpunkte ("Privatzeit") jeweils nicht mehr Raum einnehmen, als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hiebei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (VwGH 26.6.1990, 89/14/0106).

In seinem **Erkenntnis vom 17.11.1992, 92/14/0150**, verlieh der **Verwaltungsgerichtshof** seiner Ansicht Ausdruck, dass gegen eine Berechnung dergestalt, dass die Gesamtdauer der sogenannten Arbeitszeit ermittelt und hieraus ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werde, was den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage ermögliche, so lange nichts einzuwenden sei, als eine Reise nicht

schlechthin in einen beruflich bedingten und in einen privaten Teil zerfalle. Wenn – wie im gegenständlichen Fall – für sämtliche Aufenthaltstage Arbeitszeiten angesetzt würden, könne man diese Berechnungsart anwenden, wobei aber bei dieser Berechnung die grundsätzliche Arbeitsfreiheit des Wochenendes nicht außer Betracht bleiben dürfe. Im Beschwerdefall war daher für eine zweiwöchige Reise samt Wochenenden am Beginn und am Ende von einer Arbeitszeit von 80 Stunden auszugehen.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall, in dem eine einwöchige Reise samt Wochenende vorliegt, ist somit von einer **Gesamtarbeitszeit von 40 Stunden** auszugehen, die – wie oben berechnet – im Jahr 2003 durch die berufsspezifisch bedingten Stunden erreicht wurde, während dies im Jahr 2004 nicht der Fall war.

Unter Bedachtnahme auf die zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes waren die in den Jahren 2003 und 2004 absolvierten Fortbildungslehrgänge im Hinblick auf deren unterschiedlich errechneten Wochenzeiten verschieden zu beurteilen.

Wegen Erreichens des oben errechneten, beruflich bedingten Stundenausmaßes konnte der Fortbildungsreise im Jahr 2003 insgesamt die steuerliche Abzugsfähigkeit zugewilligt werden. Hinsichtlich der Fortbildungsreise 2004 ist es dem Bw aus den dargelegten Gründen jedoch nicht gelungen, ein Ausmaß von mindestens 40 berufsspezifisch verbrachten Stunden nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, weshalb für 2004 eine steuerliche Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen versagt bleiben musste.

Zusätzlich zur bereits anerkannten Seminargebühr waren für das Jahr 2003 die geltend gemachten **Verpflegungs- und Nächtigungsaufwendungen** daher als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Was die Aufwendungen für die **Liftkarte**, die ohnehin nur zur Hälfte beantragt wurden, anlangt, so muss diesen im Hinblick auf das eingangs beschriebene Aufteilungsverbot bei Wirtschaftsgütern, die in typisierender Betrachtungsweise der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, der Abzug zur Gänze versagt werden.

Wenn auch – wie oben erläutert – die Ärztesportstunden 2003 zu einem Teil (wenigstens einem Viertel) der beruflichen Sphäre zugeordnet werden konnten, so kann der Anschaffung dieser Liftkarte keine nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung beigemessen werden, zumal ein Teil der Ärztesportstunden aus objektiver Sicht, wenn auch nicht schädlich für die Annahme einer beruflich bedingten Reise (Erfüllung der Gesamtwochenarbeitszeit – siehe oben), dem grundsätzlich privat veranlassten Skisport (zu dessen Aufwendungen üblicherweise auch die Aufwendungen für die Liftkarte gehören!) zuzurechnen sind.

Dem Berufungsbegehren in Bezug auf die Anerkennung der Aufwendungen für die Absolvierung des Fortbildungskurses in CA war daher hinsichtlich des Jahres 2003 insgesamt teilweise zu entsprechen; hinsichtlich des Jahres 2004 konnte diesem aus den angeführten Gründen nicht beigetreten werden.

Was die übrigen im Rahmen der Berufung begehrten Werbungskosten anlangt, so sah sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, von dem bereits vom Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidungen anerkannten Ausmaß abzugehen, zumal diese – wie sich aus dem Vorlageantrag ergibt – nunmehr auch nicht mehr strittig waren.

Die **Werbungskosten laut Berufungsentscheidung** errechneten sich somit folgendermaßen (Beträge in €):

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Werbungskosten laut Antrag des Bw's	5.850,34	3.281,78
- Nächtigungspauschale/Okttober 2003 lt. BVE	- 15,00	
+ Tagessatz/Kongress 25. – 27.3.2004 lt. BVE		+ 26,40
- Liftkarte/CA	- 99,00	- 102,00
- Kilometergelder, Diäten, Nächtigung/ CA		- 811,59
	<b>5.736,34</b>	<b>2.394,59</b>

Beilage: 2 Berechnungsblätter für die Jahre 2003 und 2004

Linz, am 7. September 2009