



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch MGI Ennstal, vom 13. August 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Liezen vom 18. Juli 2002, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben erfahren gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2003 keine Änderung.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitzeitraum 1998 bis 2000 aus seiner Tätigkeit als Facharzt für Orthopädie Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Anlässlich einer diese Jahre betreffenden, gemäß § 151 Abs. 3 BAO durchgeführten Prüfung der Aufzeichnungen wurden ua. nachfolgende Feststellungen getroffen:

#### ***Zinsaufwand 1998 bis 2000 ("Zwei-Konten-Modell", Tz 15 des Bp.-Berichtes):***

Der Bw. bediene sich des sogenannten "Zwei-Konten-Modells". Auf Grund der erforderlichen nicht isolierten Betrachtungsweise des Einnahmen- und Ausgabenkontos (siehe ua.

VwGH 27.1.1998, 94/14/0017) ergäbe sich, dass der Schuldenstand am Ausgabenkonto zum 31. Dezember 1993 in Höhe von S 2,144.827,67 dadurch entstanden sei, als in den Jahren 1992 und speziell im Jahr 1993 Mittelzufuhren (vom Einnahmenkonto) in nicht ausreichendem Maße erfolgt seien. Die verbleibenden über den Gewinn hinausgehenden Geldmittel wären zur Abdeckung privat veranlasster Aufwendungen (11/1993: Grundkauf mit darauffolgendem Hausbau) herangezogen worden.

Zur Abdeckung der Verbindlichkeit auf dem Ausgabenkonto sei per 14. Jänner 1994 ein endfälliger Kredit in Höhe von S 2.000.000,00 aufgenommen und dessen Zinsen (1998: S 160.443,00, 1999: S 112.563,03 und 2000: S 135.067,09) als Betriebsausgaben geltend gemacht worden.

Im Sinne des oben angeführten, zum "Zwei-Konten-Modell" ergangenen VwGH-Erkenntnisses seien jedoch die genannten Verbindlichkeiten als nicht durch den Betrieb veranlasst zu qualifizieren und die damit zusammenhängenden Zinsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

***Reisekosten 1998 (Sportärztewoche in St. Christoph am Arlberg - 7. März bis 14. März 1998 - Tz 16 des Bp.-Berichtes):***

Aus dem vorliegenden Programm gehe hervor, dass die Zeit vom 9. März bis 11. März (der 7. und 14. März dienten der An- und Abreise) von 10:00 Uhr (bzw. 10:15 Uhr) bis 15:30 Uhr (bzw. 15:45 Uhr) fast ausschließlich dem Teil *"Körperliche Belastung, Sportgeräteerprobung und Konditionspflege"* mit integrierter Mittagspause gewidmet gewesen wäre.

Der 12. März habe ab 10:30 Uhr bis 15:45 Uhr einen Langlauf- und Parallelriesenslombbewerb beinhaltet.

Bei dieser Programmgestaltung sei davon auszugehen, dass der oben angeführte Programmteil unter dem Freizeittitel *"Skifahren und Wettbewerb"* einzuordnen sei, weshalb diese Veranstaltung eine sogenannte Reise mit Mischprogramm darstelle. Verstärkt werde dieser Eindruck dadurch, als die dafür geltend gemachten Aufenthaltskosten in Höhe von S 48.420,00 (Arlberg Hospiz Hotel) auch jene der mitgereisten Gattin und des Kindes beinhielten.

Der VwGH habe nun wiederholt darauf hingewiesen, dass, sofern sich auf Grund der tatsächlichen Gestaltung des Aufenthaltes zu beruflichen *und* privaten Zwecken die Reisekosten in ihrer Gesamtheit nicht eindeutig der beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuordnen ließen, die gesamten Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung führt der steuerliche Vertreter des Bw. zum strittigen ***Zinsaufwand (Tz 15 des Bp.-Berichtes)*** ua. aus, dass auch im Falle des Zwei-Konten-Modells angemessene Entnahmen weiterhin steuerlich anzuerkennen seien; darüber hinaus müsse es dem Steuerpflichtigen auch ermöglicht werden, die "Einkommensteuer ohne Aufnahme von Privatkrediten zu finanzieren bzw. dafür Vorsorge zu leisten."

Zur rechtliche Beurteilung werde auf den vom VwGH immer wieder vertretenen *Grundsatz der Finanzierungsfreiheit* hingewiesen, wonach es dem Unternehmer freistünde, seinen Betrieb von Anfang an fremd zu finanzieren, womit kein Einlagezwang bestünde. Genauso müsse ihm freistehen, das tatsächlich vorhandene Eigenkapital dem Betrieb zu entziehen, womit auch

kein Thesaurierungszwang gegeben sei. Die Begrenzung von Entnahmen auf *vorhandene* liquide Mittel müsse daher auf Ausnahmefälle, vornehmlich Missbrauchsfälle beschränkt werden (VwGH 19.9.1990, 89/13/0112).

*Betrieblich verursacht* würden zweifellos die Finanzierung der Investitionen 1991 und zu Beginn des Jahres 1992 sein. Zu diesem Zeitpunkt habe – so der steuerliche Vertreter – noch keine Möglichkeit bestanden, eine Finanzierung aus dem Betrieb heraus vorzunehmen. Der *Finanzierungsbedarf*, für den die Aufnahme von Betriebskrediten gerechtfertigt gewesen wäre, errechne sich daher wie folgt:

Investitionen 1991	1,939.847,00
Investitionen 1992	916.096,00
Investitionen 1993	87.318,00
Verlust 1991 (unter Zurechnung IFB)	105.856,73
Lebenshaltungskosten 11 – 12/91	70.000,00
Lebenshaltungskosten 1992	420.000,00
Lebenshaltungskosten 1993	420.000,00
Vorsorge – Einkommensteuerzahlungen	800.000,00
<b><u>Summe</u></b>	<b><u>4.759.118,00</u></b>

Diese Darstellung zeige also, dass der Schuldenstand am Ausgabenkonto zum 31. Dezember 1993 vornehmlich aus den Investitionen der *(Anfangs-)Jahre 1991 und 1992* stamme. Die Ausführungen im Bp.-Bericht, wonach der Schuldenstand am Ausgabenkonto in Höhe von S 2,144.827,67 dadurch entstanden wäre, dass in den Jahren 1992 und speziell im Jahr 1993 Mittelzufuhren (vom Einnahmenkonto) zur Abdeckung betrieblich veranlasster Aufwendungen in nicht ausreichendem Maße erfolgt seien, entspreche daher nicht den Tatsachen. Die von Seiten des Finanzamtes geforderte "Mittelzufuhr" des Jahres 1993 hätte die zu einem wesentlichen Teil aus dem Titel der Investitionsaufwendungen für 1991 und 1992 entstandenen Schulden auch nicht mehr abgedeckt.

Nach Abdeckung der – mit lediglich S 35.000,00 pro Monat bzw. S 420.000,00 pro Jahr angesetzten - Lebenshaltungskosten bliebe es dem Bw. unbenommen, die verbleibenden Beträge für private Anschaffungen zu verwenden. Damit sei aber der "Vorhalt des Finanzamtes", die verbleibenden, über den Gewinn hinausgehenden Geldmittel seien zum Grundkauf mit darauffolgendem Hausbau verwendet worden (bzw. hätte der gegenständliche Kredit in Höhe von S 2,000.000,00 diesem Zweck gedient), erfolgreich widerlegt.

Den obgenannten Finanzierungsbedarf hätten nun nachstehende Kredite abgedeckt:

WIF-Bank 1991	400.000,00
Sparkasse Liezen 1992	2,350.000,00
Einnahmenkonto Nr. 157	- 192.448,00
Ausgabenkonto Nr. 256	2,144.505,17
<b><u>Summe</u></b>	<b><u>4,702.057,17</u></b>

Zur Streitfrage der **Reisekosten für die Sportärztestwoche** wird in der Berufung ua. ausgeführt, dass eine Nichtteilnahme an dieser Veranstaltung den Verlust des Sportärztediploms zur Folge gehabt hätte, da laut Richtlinie der Ärztekammer zum Diplom "Sportmedizin" nach Erhalt des Diploms eine "verbindliche Weiterbildungsverpflichtung" bestünde.

Zudem sei zu bedenken, dass die Vorträge im Rahmen der Sportärztestwoche auch eine praktische Ausbildung auf der Skipiste beinhalteten; für den Erwerb des Sportärztediploms wären 60 Stunden "Praxis" – worauf 20 Stunden auf Ärztesport entfallen würden – unabdingbare Voraussetzung.

Auch im Rahmen der "verbindlichen Weiterbildungsverpflichtung" würden innerhalb von drei Jahren absolvierte Praxisseminare im Ausmaß von 5 Stunden anerkannt.

Somit würde "freies Schifahren" in begrenztem Umfang durchaus zum dienstlichen Teil zählen und sei anlässlich eines Weiterbildungsseminars kein Argument für das Vorliegen eines "Mischprogrammes".

Es werde allerdings – so die abschließenden Ausführungen in der Berufung – "zugestanden", dass aus der Aufwandsposition "Nächtigung bzw. Verpflegung" 60% (40% für die Gattin, 20% für das mitfahrende Kind) auszuscheiden wären. Von der Position "Sportärztestwoche" laut Beleg des Arlberg Hospiz Hotels in Höhe von S 42.570,00 seien daher 60% (d.s. S 25.542,00) auszuscheiden, womit aus diesem Titel S 17.028,00 bzw. in Summe S 22.878,00 an Stelle des ursprünglich angesetzten Betrages in Höhe von S 48.420,00 als abzugsfähige Aufwandsposition verblieben.

In seiner *Stellungnahme* führte der Betriebsprüfer zum strittigen **Zinsaufwand** ua. aus, dass der Bw. den im Zusammenhang mit der Praxiseröffnung stehenden Finanzierungsbedarf (abzgl. der Lebenshaltungskosten und der Vorsorge für die Einkommensteuerzahlungen) durch den Kredit der WIF-Bank (S 400.000,00), den Sparkassenkredit (S 2,350.000,00) und die Überziehung des Ausgabenkontos (per 31. Dezember 1992: S 280.000,00), das seien in Summe über S 3,000.000,00, abdecken habe können und daher ein weiterer Fremdmittelbedarf nicht erforderlich gewesen wäre.

Da es dazu aber trotzdem (speziell resultierend aus dem Jahr 1993) gekommen sei, erfolge

zur Klarstellung eine Darstellung der Entwicklung des hohen Minusstandes auf dem Ausgabenkonto zum 31. Dezember 1993:

<b>Darstellung Mittelbedarf 1993</b>	
Umsatz lt. Erklärung 1993	4,760.311,00
Umsatzsteuer	952.062,22
<b>Summe Einnahmen:</b>	<b>5,712.373,20</b>
Gewinn lt. Erklärung 1993	-1,879.999,00
= Aufwand	3,832.374,20
AfA	-407.220,00
IRL	-208.888,00
<b>Berichtiger Aufwand = Mittelbedarf</b>	<b>3,216.266,20</b>
Mittelzufuhr vom Einnahmenkonto	-1,280.900,00
<b>Zwischensumme – Unterdeckung</b> (= nicht zugeführte Einnahmen lt. Bp.)	<b>1,935.366,20</b>
Anstieg Unterdeckung Ausgabenkonto 1993	1,865.386,59

#### **Bisherige Mittelverwendung 1993:**

Einnahmen lt. Einnahmenkonto	5,712.000,00
Mittelzufuhr auf Ausgabenkonto	1,280.000,00
Geldmittel für Lebensführung – tatsächlich	4,432.000,00
Adaptierter Gewinn	-2,496.107,00
<b>Geldmittel über den Gewinn hinaus:</b>	<b>1,935.893,00</b>

Diese Darstellung mache also deutlich, dass – wie bereits im Bp.-Bericht (Tz. 15) ausgeführt worden sei – die Fremdmittelaufnahme (mit nachfolgender Umschuldung im Ausmaß von rd. S 2,000.000,00) nur durch Entzug von Einnahmen bzw. unzureichender Mittelzufuhr erforderlich geworden sei, und somit nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sei.

Die über den adaptierten Gewinn in Höhe von rd. S 2,496.000,00 hinaus, und zwar in einem Ausmaß von rd. S 2,128.000 (beinhaltend den Minusstand des Einnahmenkontos zum 31. Dezember 1993 in Höhe von S 192.448,00) entnommenen Geldbeträge wären nicht zur Abdeckung von Betriebsausgaben dem Ausgabenkonto zugeführt, sondern für *nicht betriebliche Zwecke* entnommen worden. Der durch die *privat veranlassten Mittelentnahmen* auf dem Ausgabenkonto entstandene Minusstand von S 2,144.505,00 wäre letztendlich zu

Beginn des Jahres 1994 mittels eines endfälligen Kredites im Ausmaß von S 2,000.000,00 abgedeckt worden.

Der Darstellung des Steuerberaters in der Berufung, worin dieser den Fremdmittelaufwand in Höhe von S 4,702.057,00 dem erforderlichen Finanzierungsbedarf in den Jahren 1991 bis 1993 in Höhe von S 4,759.118,00 gegenüberstellt und damit den *betriebllich veranlassten Fremdmittelaufwand* zu untermauern versucht, werde entgegengehalten:

Die unter dem "Finanzierungsbedarf" angeführten Investitionen der Jahre 1991 bis 1993 und der Verlust des Jahres 1991 sei ohnehin zur Gänze durch im Betriebsvermögen befindliche Fremdmittel abgedeckt worden. Dass die Finanzierung der Lebenshaltungskosten bzw. der Einkommensteuer *"als betriebliche fremd zu finanzieren gewertet werden"*, entbehre jeder Grundlage, zumal der Verlust des Jahres 1991 ohnedies fremdfinanziert worden sei und für die Jahre 1992 und 1993 immerhin um die AfA, die IRL und den IFB berichtigte Gewinne von S 2,477.699,22 (1992) und S 2,496.107,00 (1993) zur Verfügung gestanden wären.

Nach in beiden Streitpunkten abweislich ergangener Berufungsvorentscheidung wurde die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In einem am 20. September 2004 stattgefundenen Erörterungsgespräch legte der Bw. eine Aufstellung vor, worin er seinen *"tatsächlichen Finanzbedarf"* wie folgt ermittelt hat:

Investitionen 1991	1,939.847,00	
Investitionen 1992	916.096,00	
Investitionen 1993	87.318,00	2,943.261,00
Verlust 1991		105.856,73
Sonderausgaben 1992	47.586,00	
Sonderausgaben 1993	47.784,00	95.370,00
Lebenshaltungskosten 1991	142.000,00	
Lebenshaltungskosten 1992	852.000,00	
Lebenshaltungskosten 1993	852.000,00	1,846.000,00
Einkommensteuer 1992 (bezahlt 1994)		625.976,00
Einkommensteuer 1993 (bezahlt 1995)		816.315,00

Werbungskosten 1991		112.428,00
Privatanteile 1992		26.833,00
Privatanteile 1993		37.950,00
Kreditrückzahlung 1992 (WIF-Bank)		61.920,00
Kreditrückzahlung 1993 (WIF-Bank)		61.920,00
<b><u>Summe:</u></b>		<b><u>6.733.829,73</u></b>

Weiters wies der steuerliche Vertreter des Bw. anlässlich des Erörterungsgesprächs darauf hin, dass das Einnahmenkonto zum 31. Dezember 2003 einen *positiven* Saldo von S 192.448,00 aufgewiesen habe; folglich würden die über den Gewinn des Jahres 1993 hinausgehenden *entnommenen* Geldmittel nicht - wie vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung dargelegt – rd. S 2,128.000,00 betragen, sondern lediglich S 1,743.445,00.

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

#### ***ad Zinsaufwand 1998 bis 2000 als Betriebsausgabe ("Zwei-Konten-Modell"):***

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Im gegenständlichen Fall hat sich der Bw. nun im Zusammenhang mit der Geltendmachung von Kreditzinsen als Betriebsausgaben des sogenannten Zwei-Konten-Modells bedient, wonach sämtliche Betriebseinnahmen auf ein Konto (Einnahmenkonto) fließen, von dem lediglich Privatentnahmen getätigt werden. Die Betriebsausgaben werden hingegen von einem zweiten Konto (Ausgabenkonto) bezahlt, dessen Schuldenstand deshalb, da die (mögliche) Mittelzufuhr vom Einnahmenkonto auf das Ausgabenkonto in nicht ausreichendem Ausmaß erfolgt ist, ständig gestiegen ist.

Da mit diesem zweiten Konto zweifelsohne Betriebsausgaben finanziert worden sind, wurden die damit zusammenhängenden Zinsen (bis einschließlich des Veranlagungsjahres 1997) als betrieblich veranlasste Ausgaben behandelt – mit der Konsequenz, dass damit auch Zinsaufwendungen für private Investitionen in den betrieblichen Bereich verlagert werden konnten.

Eine Vorgangsweise, die jedoch seit dem Erkenntnis des VwGH vom 27.1.1998, 94/14/0017, wonach auch bei einem Zwei-Konten-Modell *in saldierter Betrachtungsweise* der Konten auf die jeweilige *konkrete Mittelverwendung* zur Beurteilung der betrieblichen (privaten) Veranlassung der Finanzierungsaufwendungen Bedacht zu nehmen ist, nicht mehr aufrecht zu erhalten ist (beginnend mit den Veranlagungsjahr 1998):

*"Wenn Geldmittel entnommen werden, obwohl bei saldierter Betrachtung der Bankkonten kein Geldmittelüberschuss im Betrieb vorhanden ist, entstehen durch die Entnahmen keine betrieblichen Schulden .... Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen ... Ein Fremdmittelaufwand ist nur dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn die Fremdmittel tatsächlich dem Betrieb dienen ... Werden Fremdmittel und nicht bloß allenfalls vorhandene Eigenmittel **dem Betrieb für betriebsfremde Zwecke** entzogen, so ist der **Fremdmittelaufwand nicht betrieblich veranlasst**"* (siehe Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 4 Tz 68).

Damit hat der VwGH zwar nicht generell dem *Grundsatz der Finanzierungsfreiheit* eine Absage erteilt, diesen Grundsatz jedoch insofern eingeschränkt, als er der entnahmebedingten Fremdmittelfinanzierung die *betriebliche* Veranlassung unterstellt, solange die Saldierung der Geldmittelkonten ein positives Ergebnis liefert, während ein negatives Ergebnis die (unwiderlegbare) Vermutung der *privaten* Veranlassung nach sich zieht.

Im gegenständlichen Fall steht nun fest, dass der *Minusstand auf dem Ausgabenkonto*, der letztlich zur Aufnahme des in Rede stehenden Umschuldungskredites in Höhe von S 2.000.000,00 geführt hat, mit den Vorgängen auf dem Einnahmenkonto im Zusammenhang steht, und zwar verursacht durch übermäßige Entnahmen bzw. dadurch, dass die Mittelzufuhr vom Einnahmenkonto auf das Ausgabenkonto in nicht ausreichendem Ausmaß erfolgt ist.

Allein aus diesem Grund ist daher unter Bedachtnahme auf das oben wiedergegebene VwGH-Judikat vom 27.1.1998, 94/14/0017, der zur Abdeckung dieses Minusstandes aufgenommene Umschuldungskredit nicht als *Betriebsschuld anzusehen und sind die Kreditzinsen daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig*.

Die Tatsache, dass gegenständlichenfalls kein durch Entnahmen verursachter *betrieblicher* Fremdmittelbedarf vorliegt, zeigt sich auch darin, dass allein die *über die Gewinne hinausgehenden, entnommenen Geldmittel* im Jahr 1993 S 1.743.445,00 (die Differenz zum vom Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme genannten Betrag – S 2.128.000,00 - resultiert daraus, dass dieser irrtümlicherweise von einem *Minus- statt Plusstand am Einnahmenkonto ausgegangen ist...*) und im Jahr 1992, wie nachstehende Berechnung zeigt, S 366.301,00 betragen haben (insgesamt also S 2.109.746,00):



**Bisherige Mittelverwendung 1992:**

Einnahmen lt. Einnahmenkonto	4,899.000,00
Mittelzufuhr auf Ausgabenkonto	2,055.000,00
Geldmittel für Lebensführung – tatsächlich	2,844.000,00
Adaptierter Gewinn	-2,477.699,00
<b>Geldmittel über den Gewinn hinaus:</b>	<b>366.301,00</b>

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage ist daher auch der Versuch des steuerlichen Vertreters, unter Vorlage zweier Berechnungen bzgl. des tatsächlichen "Finanzierungsbedarfes" die *privat* veranlasste entnahmebedingte Fremdmittelfinanzierung leugnen zu wollen, zum Scheitern verurteilt.

Berechnungen, die im Übrigen auch aus nachstehenden Gründen nicht zu überzeugen vermögen:

Diese beinhalten ua. Lebenshaltungskosten, für die Entnahmen – so die Berufungsausführungen - auch im Falle des Zwei-Konten-Modells zumindest in angemessener Höhe "steuerlich anzuerkennen" seien sowie Beträge, die dem Bw. die Finanzierung der Einkommensteuer ohne Aufnahme von Privatkrediten "ermöglichen" sollen.

Diese Interpretation lässt sich jedoch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates aus dem in Rede stehenden VwGH-Erkenntnis keineswegs ableiten. Doch abgesehen davon hat der Bw. weit über die "Angemessenheit" hinausreichende Entnahmen getätigt – so haben allein die *über* die steuerlichen Gewinne der Jahre 1992 und 1993 hinausgehenden *entnommenen* Geldbeträge insgesamt S 2,109.746,00 betragen -, obwohl die Gewinne der Jahre 1992 und 1993 von jeweils rd. S 2,5 Mio. für den Bw. zur Bestreitung seines *angemessenen* Lebensunterhaltes wohl ausgereicht hätten. Beträge, die dem Bw. noch dazu *in voller Höhe* zur Bestreitung der privaten Lebensführung zur Verfügung gestanden sind, da er in den Jahren 1992 und 1993 *keine* Einkommensteuervorauszahlungen zu leisten hatte und er die Einkommensteuer erst im August 1994 (für 1992) und im Juli 1995 (für 1993) zu entrichten hatte.

Dazu kommt, dass auch die in der Ordination des Bw. beschäftigte Ehegattin zwischen S 15.000,00 und S 20.000,00 monatlich verdient hat (lt. Aussage des Bw. anlässlich des Erörterungsgespräches) und auch diese Beträge zur Lebensführung verwendet werden konnten.

Hinsichtlich der "Ermöglichung" von Entnahmen für die "Vorsorge von Einkommensteuerzahlungen" bzw. deren "Finanzierung ohne Aufnahme von Privatkrediten" wird grundsätzlich bemerkt, dass Steuern vom Einkommen gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988

zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen zählen und somit auch sämtliche damit zusammenhängenden Kosten – etwa Fremdfinanzierungskosten – nicht in den *betrieblichen* Bereich "verlagert" werden können. Im Übrigen sind diese Überlegungen des Bw. (hinsichtlich der Finanzierung von Einkommensteuerzahlungen mit "Privatkrediten") bloß "hypothetischer Natur", da sich bereits auf Grund der Einkommenssituation in den Jahren 1992 und 1993 die "Annahme" einer (allfälligen) Kreditfinanzierung für die - erst im Jahr 1994 bzw. 1995 - zu leistenden Einkommensteuerzahlungen als nicht gerechtfertigt erweist.

***Ad Reisekosten für die Sportärztestwoche am Arlberg (7. März bis 14. März 1998):***

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Dazu gehören auch *Reisekosten*, wenn die Reise nachgewiesenermaßen (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist. Demgegenüber sind gemäß

§ 20 Abs. 1 lit. a Z 2 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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

- Planung und Durchführung der Reise (bzw. des Kongresses, der Tagung, der Fortbildungsveranstaltung) erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest *weitaus überwiegende berufliche* Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

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

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

Auch im Berufungsfall lässt das vorliegende Veranstaltungsprogramm zweifellos erkennen, dass *neben* den Vorträgen in erheblichem Maß den Möglichkeiten zur Verfolgung *privater* Erholungsinteressen Raum gegeben werden sollte. So bestand für die Teilnehmer die Möglichkeit, sich in der vortragsfreien Zeit täglich zwischen 5 und 6 Stunden (unterbrochen nur durch eine Mittagspause) dem Programmpunkt "*Körperliche Belastung, Sportgeräteerprobung und Konditionspflege*" (*sprich: dem "freien Schifahren"*) zu widmen. Auch wenn ein Teil dieses Programmpunktes – jener der "*Konditionspflege*" an einem Vormittag bzw. einem Nachmittag durch den Programmpunkt "*Erste Hilfe – Bergung mit praktischen Übungen*" ersetzt worden ist, ändert dies nichts an der Tatsache, dass praktisch nahezu der gesamte Zeitraum, der Winterurlaubern üblicherweise für die Ausübung des Schisportes zur Verfügung steht, auch den Teilnehmern an der Sportärztestwoche für diese typische Freizeitbeschäftigung zur Verfügung gestanden ist.

Allein auf Grund dieser Sachlage konnte daher das Finanzamt den Schluss ziehen, dass die Sportärztestwoche insgesamt *privaten* Erholungsinteressen (die der Bw. im Übrigen gemeinsam mit seiner mitgereisten Gattin und seinem Sohn nutzen konnte) so viel Raum gegeben hat, dass diese das - für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben unschädliche – *unerhebliche* Ausmaß überschritten haben.

Ein Ausmaß, das im Übrigen selbst dann noch *erheblich* überschritten worden wäre und sich daher nichts an der Beurteilung der Veranstaltung als geradezu "klassische" Reise mit Mischprogramm ändern würde, wenn man der Auffassung in der Berufung folgte, wonach "Ärztessport" unabdingbare Voraussetzung für den Erwerb des Diploms der "Sportmedizin" sei und daher zumindest in begrenztem Umfang (beim gegenständlichen Kongress wurden 5 Stunden Ärztesport "angerechnet") als *beruflich* veranlasst anzusehen wäre.

Ergänzend wird noch bemerkt, dass auf Grund der dargestellten Programmgestaltung zwangsläufig ein Teil der fachspezifisch interessierenden Vorträge auch in die zeitlichen "Randbereiche" verlagert werden musste (wozu kommt, dass die angebotenen Vorträge zeitlich gesehen bei weitem nicht einmal die wöchentliche "Normalarbeitszeit" von 40 Stunden erreicht haben):

So standen zB in der Zeit von 8:05 bis 9:20 Uhr sowie von 19:15 und 20:30 Uhr ein "Orthopädisch-Traumatologischer Grundkurs II" sowie ein "Internistisch-Physiologischer Grundkurs III" am Programm. Dazu sei nur angemerkt, dass die Einnahme des Abendessens im Hotel erst ab 19:00 Uhr möglich war und es nur schwer vorstellbar ist, dass sich diese beiden Termine zeitlich vereinbaren lassen - außer man geht davon aus, dass auf die Einnahme des Abendessens verzichtet wird.

Schließlich soll nicht unerwähnt bleiben, dass einige der angebotenen Programmpunkte wie zB eine Hundestaffelvorführung sicherlich auch für andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer eine gewisse Anziehungskraft ausgeübt haben. Dazu kommt, dass Hubschraubereinsätze und Hundestaffel Einrichtungen sind, die weitgehend auf den Erste-Hilfe-Bereich und damit den allgemeinen Rettungsdienst (Rotes Kreuz, Notarzt, Bergrettungsdienst) zugeschnitten sind und nicht auf Sportärzte.

In diesem Zusammenhang wird bemerkt, dass ein Tag (Sonntag, der 8. März) nahezu ausschließlich die Fortbildung für Notärzte – und nicht Sportärzte – betroffen hat, worauf auch bereits in der Einleitung zum Veranstaltungsprogramm hingewiesen worden ist.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage kann daher – wie bereits oben ausgeführt - dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die Sportärztewoche als typische Reise mit Mischprogramm angesehen und daraus die steuerlichen Konsequenzen gezogen hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Oktober 2004

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: