



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 27. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 24. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 15. Jänner 2008 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2005	Einkommen	-19.816,23 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	252,18 € -17.180,98 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-16.928,80 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Facharzt für Anästhesie. Aus seiner ärztlichen Tätigkeit erzielte er sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch solche aus selbständiger Arbeit. Weiters wurde ihm ein Verlustanteil iHv. -85.042,27 € zugewiesen, der als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb Berücksichtigung fand (mit geänderter Mitteilung vom 7. Februar 2007 erhöhte sich der Verlustanteil auf -85.087,15 €). Die aus einer Hausgemeinschaft erzielten Einkünfte wurden gemäß § 188 BAO mit 2.370,86 € festgestellt und als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 2005 stellte der Bw. die Einnahmen bzw. Ausgaben und Werbungskosten aus seiner nichtselbständigen bzw. seiner selbständigen Arbeit dar. Die Aufteilung der Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben nahm der Bw. hierbei nach einem Schlüssel von 85 % zu 15 % vor. Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ermittelte er gemäß § 17 EStG 1988 die Betriebsausgaben mit einem Durchschnittssatz in Höhe von 12 % der Einnahmen.

Resultierend aus der oben angeführten Aufteilung der Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben machte der Bw. einen Betrag in Höhe von insgesamt 3.174,64 als Werbungskosten geltend.

Hierbei handelte es sich ua. um die Aufwendungen für einen Kongress in AS vom 20. bis 27. Oktober 2005. Der Bw. machte aus diesem Titel folgende Werbungskosten geltend:

Kongressgebühr 654,50 € (85 % von 770,00 €) sowie Flug und Hotel in Höhe von 980,05 € (85 % von 1.153,00 €).

Mit Vorhalt vom 2. August 2006 ersuchte das Finanzamt den Bw., die geltend gemachten Werbungskosten aufzugliedern und zu belegen.

Daraufhin legte der Bw. eine Bestätigung bzw. Rechnung des Reisebüros in Höhe von 1.153,00 € für Flug und Hotel sowie eine Zahlungsbestätigung für das "B.-Notfallseminar 2005 in AS / Ägypten vom 20. bis 27. Oktober 2005" vor, aus welcher hervorgeht, dass folgende Beträge bezahlt wurden:

Erstteilnehmer	460,00 €
Stornogebühr	25,00 €
5 Tage tauchen (Brevet vorhanden)	285,00 €
Summe insgesamt lt. Bestätigung	710,00 €

Diese Bestätigung enthält weder den Namen des Kursteilnehmers bzw. des Adressaten, noch das Datum der Einzahlung der Seminargebühr. Außerdem belaufen sich angeführten Teilkosten rechnerisch richtig auf 770,00 €. Der Bestätigung ist zu entnehmen, dass die Veranstaltung durchgeführt wurde von "ZSeminarorganisation C., Notarzt, Sportarzt".

Weiters wurde folgendes Seminarprogramm vorgelegt:

***„Sport- und tropenmedizinische Notfälle 2005
AS, Ägypten vom 20. bis 27. Oktober 2005“***

Anreise Nachmittag/am Abend (je nach Abflughafen). Alle folgenden angegebenen Zeiten s.t.

07:30 bis 09:30	Begrüßung, Vorstellung: Referenten und Teilnehmer – C. / D
09:45 bis 10:45	Verletzungen durch maritime Organismen (Anaphyl. Schock) – E. / F.
11:30 bis 12:30	Grundprinzipien von Rettungsmanövern an Land und im Wasser – F. / C.
15:45 bis 17:45	Erste Hilfe, Transport Management - F.
17:45 bis 18:30	Neurologische Notfallsuntersuchungen I - D
18:45 bis 19:30	Neurologische Notfallsuntersuchungen n – D
19:30 bis 20:15	Pulmologische Notfälle - H.
08:00 bis 09:30	und 10:00 bis 10:45: Einsatz von Mischgasen (Berufs- vs. Sporttaucher) – F.
13:15 bis 14:30	Bergung nach Tauch- und Überdruckunfall (mit Prakt.) – F. / C.
15:45 bis 17:45	Einführung in die Tropenmedizin - D
17:45 bis 20:15	Der tropenmedizinische Notfall / Tropenneurologie - D
10:45 bis 11:30	Tauchtauglichkeitsuntersuchung - H.
11:30 bis 12:15	Notfälle unter Berücksichtigung psychischer Faktoren - H.
13:00 bis 14:30	Neue Erkenntnisse über Asthma Bronchiale - H.
15:45 bis 17:45	Die Lungenfunktion - H.
17:45 bis 18:30	Update Reisemedizin – M.
18:45 bis 19:30	Virale hämorrhagische Fieber – Newly Emerging Viruses - M.
19:30/Open End:	Round table Gespräch: Leitung: Alle VO
08:30 bis 10:45	Rotationsplan Megacode (Atemweg, CPR, Megacode, Notfallsimulation) – Alle VO
13:45 bis 16:30	Besprechung der Stationen 1-4 – Alle VO, Traumacode – E. / D

<i>17:00 bis 19:00</i>	<i>Neurologische Manifestationen tropenmedizinischer Notfälle – D</i>
<i>19:15/Open End:</i>	<i>Round table Gespräch: Leitung: Alle VO</i>
<i>08:30 bis 09:30</i>	<i>und 09:45 bis 10:45: Lungenerkrankungen bei Tauchern – H.</i>
<i>13:45 bis 16:30</i>	<i>Kreislauferkrankungen und Belastungsuntersuchungen - H.</i>
<i>17:00 bis 19:00</i>	<i>Praktikum im Hyperbaric Medical Center / Decokammer</i>
<i>19:15/Open End</i>	<i>Round table Gespräch: Leitung: D / H.</i>
<i>08:30 bis 10:45</i>	<i>Tauchphysiologie und Hyperbare Pathophysiologie - I.</i>
<i>14:45 bis 15:30</i>	<i>Hyperventilation, Intoxikationen durch Atemgase, Tiefenrausch - I.</i>
<i>15:45 bis 16:45</i>	<i>Ac. DCI, Langzeiteffekte hyperbarer Erkrankungen - I.</i>
<i>17:00 bis 19:00</i>	<i>Remote Arials, HBO – Einführung - I.</i>
<i>19:15/Open End</i>	<i>Round table Gespräch und Verabschiedung: C. / D / I.</i>

Abreise

An den Tagen 2-6 finden Praktika mit Teilnahmeverpflichtung für Notärzte statt.“

Das Finanzamt erließ am 24. August 2006 den Einkommensteuerbescheid 2005 und anerkannte hierbei die Kosten für Flug und Hotel hinsichtlich des Kongresses in AS vom 20. bis 27. Oktober 2005 in Höhe von 980,05 € nicht als Werbungskosten. Als Begründung hierfür führte es aus:

„Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Die Teilnahme an einem Fortbildungslehrgang zur Erlangung der Zusatzbezeichnung "Sportmediziner" ist nicht (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst, wenn der Lehrgang nach Programm und Durchführung in einem wesentlichen Ausmaß die Verfolgung privater Erlebnis- und Erholungsinteressen zulässt. Dies ist dann der Fall, wenn der Lehrgang an attraktiven Urlaubsorten stattfindet und weitgehend Gelegenheit zur Ausübung des Sommersports bietet. Laut vorgelegtem Programm bestand der Kurs nur aus 8 Theorie- und 5 Praxisstunden und bot ausgiebig Gelegenheit zu Tauchkursen. Da somit ein Mischprogramm vorliegt, waren die geltend gemachten Flug- und Hotelkosten nicht als Werbungskosten anzuerkennen.“

Dagegen erhob der Bw. nach verlängerter Rechtsmittelfrist mit Eingabe vom 27. November 2006 das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

*„Im angeführten Bescheid wurden die als Werbungskosten geltend gemachten Hotel- und Flugkosten für ein einwöchiges medizinisches Seminar in Höhe von 980,05 € mit der Begründung als nichtabzugsfähige Aufwendungen qualifiziert, dass nur 8 Theoriestunden und 5 Praxisstunden absolviert wurden.
Diese Begründung ist unrichtig und beruht offenbar auf einem Irrtum, da nur die für das*

Notarztdiplom anrechenbaren 13 Stunden, die am 2. und am 6. Tag stattfanden, angeführt sind, während die übrigen – mindestens 40 ebenso ausschließlich berufsspezifischen – Stunden unberücksichtigt blieben.

Als Nachweis lege ich das Seminarprogramm und die Teilnehmerliste bei. Daraus ersehen Sie, dass

- Planung und Durchführung der Reise im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation erfolgten.*
- die Reise Kenntnisse vermittelte, die in meinem Beruf als Anästhesist in einem öffentlichen Krankenhaus konkret verwertbar sind. In diesem Zusammenhang darf ich Sie auf das rapide Ansteigen der Sport- und Freizeitunfälle hinweisen.*
- das Reiseprogramm ausschließlich für Ärzte (siehe Teilnehmerliste) konzipiert war."*

Der Bw. legte der Berufungsschrift ua. auch eine Teilnehmerliste für das Seminar in AS bei.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen ergänzender Ermittlungen durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten und entsprechende Beweismittel vorzulegen:

„In der Berufungsschrift wurde die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2005 als unrichtig und offenbar auf einem Irrtum beruhend bezeichnet, weil das Finanzamt nur die für das Notarztdiplom anrechenbaren 13 Stunden des zweiten und sechsten Tages angeführt habe, während die übrigen (mindestens 40 ebenso ausschließlich berufsspezifischen) Stunden unberücksichtigt geblieben seien. Nach Ansicht des Referenten bedarf der dem Bescheid zu Grunde liegende, aus dem Akteninhalt hervorgehende Sachverhalt, der Ergänzung durch Beantwortung folgender Fragen:

1) Diplom-Fortbildungs-Programmes (DFP) der Österreichischen Ärztekammer:

Nach § 6 des Diplom-Fortbildungs-Programmes (DFP) der Österreichischen Ärztekammer sind von den für ein Diplom erforderlichen 150 Fortbildungspunkten mindestens 120 Punkte durch fachspezifische, approbierte Fortbildungsveranstaltungen zu erwerben. Maximal 30 Punkte können im Rahmen freier Fortbildung erworben werden.

a) Geben Sie bitte bekannt, um welche „Fortbildungskategorie“ es sich bei dem von Ihnen besuchten Seminar handelt und welche Programmpunkte dieses Seminars konkret welche Fortbildungspunkte für das „DFP“ vermittelt haben.

b) Dem Seminarprogramm ist der „Veranstalter“ nicht zu entnehmen. Auch die Teilnahmebestätigung verschafft diesbezüglich keine Klarheit.

Auf der Zahlungsbestätigung scheint „Z Seminarorganisation C.“ auf (ist hiermit ein Zusammenhang mit dem „Verein XY (B.)“ gegeben?).

Geben Sie daher bitte bekannt, wer bzw. welche Seminarorganisation konkret der Veranstalter des Seminars ist.

c) Legen Sie bitte Unterlagen (Vertrag zwischen Seminarveranstalter und der Firma J.-Reisen, Prospekte über die Reise etc.) vor, aus denen die Buchungsmodalitäten der Reise ersichtlich sind.

2) Fortbildung „Notarzt“:

a) Welche Seminartage sind der „Fortbildungsveranstaltung gemäß § 40 Abs. 3 des Ärztegesetzes“ zuzuordnen?

Dem Seminarprogramm ist zu entnehmen, dass es sich hierbei um die Tage 2 bis 6 (Argument: „An den Tagen 2-6 finden Praktika mit Teilnahmeverpflichtung für Notärzte statt“) handelt.

Anmerkung: Für die übrigen Seminarteile statuiert das Seminarprogramm somit keine Teilnahmeverpflichtung!

Andererseits führt die Berufung aus, dass die Seminarstunden für das ÖÄK-Diplom Sportmedizin an den Tagen 2 und 6 absolviert wurden.

b) Für das ÖÄK-Diplom Sportmedizin sind innerhalb von 3 Jahren 120 Stunden Theorie und 60 Stunden Praxis erforderlich.

In der Teilnahmebestätigung ist hierzu Folgendes ausgewiesen:

„ÖÄK-Dipl.Sportmed.: 8 Stunden Theorie, 5 Stunden Praxisseminar“.

Frage: Durch welche Programmpunkte des Seminars wurde die Anrechenbarkeit der genannten acht bzw. fünf Stunden bewirkt (bitte um Angabe des Tages, des Programmpunktes samt Inhaltsbeschreibung und der jeweiligen Zeitabschnitte).

Frage: War die entsprechende Zeiteinteilung von vornherein festgelegt? Um Vorlage entsprechender Unterlagen (Programmvorschau, Prospekte etc.) wird ersucht.

Um Aufklärung dieses Sachverhaltskomplexes wird ersucht.

3) Teilnahme an einzelnen Veranstaltungen:

a) Das Seminarprogramm lässt keine verpflichtende Teilnahme an den einzelnen Vorträgen erkennen. Auch die Teilnahmebestätigung bezieht sich nur ganz allgemein auf die Teilnahme an der Veranstaltung „Sport- und tropenmedizinische Notfälle 2005 in AS, Ägypten“.

Legen sie bitte daher entsprechend detaillierte Nachweise vor, aus denen hervorgeht, an welcher Veranstaltung zu welchem Anlass (DFP, Notarzt, Praxis etc.) zu welchen Zeitpunkten Sie tatsächlich teilgenommen haben.

b) Um Beschreibung der Inhalte der jeweiligen Seminar-Einheiten bzw. Vorträge und Übungen sowie Vorlage entsprechender Unterlagen wie Scripten, Mitschriften etc. wird ersucht.

Von Interesse ist in diesem Zusammenhang auch, ob es sich bei den einzelnen Lehrveranstaltungen um Theorie oder Praxis gehandelt hat; samt Ortsangabe (Hotel, im Freien, im oder unter Wasser etc.).

c) Sind sämtliche Teilnehmer am gegenständlichen Seminar Notärzte bzw. Fachärzte für Anästhesie ?

d) Haben alle Seminarteilnehmer (laut vorgelegter Teilnehmerliste) die gleiche Bestätigung über die Teilnahme am Gesamtseminar erhalten? Sollte das nicht der Fall sein, wird um Vorlage dieser anders lautenden Bestätigungen ersucht.

4) „Zahlungsbestätigung“

Aus der von Ihnen vorgelegten Zahlungsbestätigung ist ersichtlich, dass einerseits ein Betrag iHv. 485,00 € (460,00 € „Erstteilnehmer“ und 25,00 € „Stornogebühr“) und andererseits ein Betrag iHv. 285,00 € („5 Tage Tauchen; Brevet vorhanden“); insgesamt 710,00 € (rechnerisch wohl richtig: 770,00 €) für das Seminar entrichtet wurde. Von diesem Gesamtbetrag (incl. „5 Tage Tauchen“) haben Sie einen Anteil von 85 % (lt. Einnahmenschlüssel), somit 654,50 € als Werbungskosten geltend gemacht, was das Finanzamt bisher offenbar auch anerkannt hat.

Geben Sie bitte bekannt, wann und in welcher Dauer diese Tauchgänge erfolgten. (Anmerkung: Aus dem Akteninhalt darf geschlossen werden, dass Sie Inhaber eines Tauchscheins sind).

5) Seminarablauf:

Das Seminarprogramm weist an folgenden Tagen am Vormittag bzw. in der Mittagszeit folgende längere Pausen aus:

Seminartag	von	bis	Dauer der Pause
2. Tag	12:30	15:45	3 Stunden, 15 Minuten
3. Tag *	10:45	13:15	2 Stunden, 30 Minuten
	14:30	15:45	1 Stunde, 15 Minuten
4. Tag	08:00	10:45	2 Stunden, 45 Minuten
5. Tag	10:45	13:45	3 Stunden
6. Tag	10:45	13:45	3 Stunden
7. Tag	10:45	14:45	4 Stunden

* Am dritten Tag fand zwischen den beiden Pausen die Veranstaltung „Bergung nach Tauch- und Überdruckunfall (mit Prakt.)“ statt (von 13:15 bis 14:30 Uhr).

Frage dazu: Um welche Inhalte handelte es sich bei dieser Veranstaltung konkret? Waren im Rahmen dieser Veranstaltung Tauchgänge erforderlich?

6) Gesamtstundenanzahl:

Eine Durchsicht des Seminarprogrammes zeigt, dass der zeitliche Umfang der an den einzelnen Seminartagen abgehaltenen Vorträge an einigen Tagen nicht einmal täglich 8 Stunden erreichte.

(Anmerkung: Obwohl die „Round Table Gespräche“ keine „Unterrichtseinheit“ darstellen, wurden sie im Rahmen der Ermittlung der „Tagesarbeitszeit“ zunächst als Arbeitszeit berücksichtigt und generell mit einer Stunde angesetzt).

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

7) Verwertbarkeit im Beruf:

a) Beschreiben Sie bitte die Bereiche Ihrer Tätigkeit, in denen die Seminarinhalte konkret zur Anwendung gelangten.

b) Gab es eine Anregung seitens Ihres Arbeitgebers, dieses Seminar zu besuchen und hat er Ihnen hierfür eine Dienstfreistellung bzw. Kostenersätze gewährt?

c) Um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit (konkreter sachlicher Zusammenhang zwischen dem im Rahmen des Seminars erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten und dem Tätigkeitsfeld in Ihrem Beruf) des Seminars wird ersucht.“

Der Bw. beantwortete den Vorhalt wie folgt:

„Ad Punkt 1a: Die Fortbildung ist ein mind. alle zwei Jahre erforderlicher Refresherkurs zur Erhaltung des Notarztdiploms – unabhängig von Fortbildungspunkten für das „DFP“

1b: Der Refresherkurs wird seit mehreren Jahren von Dr. C. organisiert unter der wissenschaftlichen Leitung von Prof. Ds (Neuroklinik K.)

1c: Die Reise (Flug + Hotel) wurde über J. Reisen gebucht – Rechnung liegt vor.

Ad Punkt 2a: Alle Seminartage sind der Fortbildungsveranstaltung zuzuordnen.

2b: Teile dieser Veranstaltung sind auch für das ÖÄK – Diplom Sportmedizin anrechenbar – jedoch unabhängig vom Refresherkurs.

Die entsprechende Zeiteinteilung war von vornherein festgelegt und auch im Programm festgehalten.

Ad Punkt 3a: Das komplette Programm ist für die Anerkennung als Refresherkurs verpflichtend. Die Teilnahmebestätigung gibt es nur nach Besuch aller Vorträge und Übungen (siehe Programm)

2b: Ein vollständiges Kursprogramm wird von Prof. Ds noch gemailt.

Die einzelnen Veranstaltungen waren sowohl Theorie als auch Praxis im Hotel und auch an Bord und unter Wasser bzw. an der Wasseroberfläche.

2c: Alle Teilnehmer sind entweder Praktische Ärzte, Fachärzte diverser Richtungen, allesamt aber mit Notarztdiplom ausgestattet.

2d: Alle Teilnehmer haben die gleiche Bestätigung erhalten.

Ad Punkt 4: Die Zahlungen setzen sich zusammen aus: Flug und Hotel und Stornoversicherung, Kursgebühr sowie Kosten für die Ausfahrten mit dem Boot und Füllung der Tauchflaschen.

Tauchgänge sind notwendig um diverse Bergeübungen, Notfallübungen unter Wasser, Reanimation unter und im Wasser.... durchzuführen.

Ich bin Inhaber eines Tauchscheines.

Ad Punkt 5: Der Tagesablauf war: jeden Tag von 16.00 Uhr bis 21.00 Uhr theoretische Vorträge, am Vormittag und Nachmittag jeweils 1 Tauchgang mit diversen Rettungs- und Bergeübungen, sowie in den Pausen vor und nach dem Essen nochmals Übungen zur Reanimation, Rettungskette am Schiff, Reanimation unter erschwerten Bedingungen

Ad Punkt 6: Die Gesamtstundenzahl lässt sich leicht ermitteln:

5 Stunden Theorie, + an Bord und im Wasser mehrere Stunden.

Ad Punkt 7a: Zur Erhaltung des Notarztdiploms ist alle zwei Jahre ein Refresherkurs zwingend vorgeschrieben.

7b: Das Notarztdiplom ist vom Krankenhaus unabhängig, eine Freistellung durch den Arbeitgeber (KHL.) erfolgte jedoch.

7c: Ich bin Facharzt für Anästhesie, Intensivmedizin und Reanimation – die Berufsbezogenheit ist damit ausreichend erklärt.

Außerdem bin ich während eines Nachtdienstes mit dem Notfall- und Reanimationspiepser ausgestattet und für Notfälle jeglicher Art auch im Hause zuständig.“

Zusätzlich legte der Bw. folgendes Tagungsprogramm vor:

„Programmübersicht

AS , 20.-27.10.2005

Freitag, 21.10.2005:

17.00 Uhr: Begrüßung und Einführung

E.D.

17.-15-18.30 Uhr: Die neurologische Notfallsuntersuchung

E.D.

19.00-20.00 Uhr: Der pulmologische Notfall

G.H.

Samstag, 22.10.2005:

17.00-18.00 Uhr: Reisemedizin update

M.M.

18.30-19.30Uhr: Virale hämorrhagische Fieber - newly emerging Viruses

M.M.

Sonntag, 23.10.2005

17.00-18.30 Uhr: Einführung in die Tropenmedizin

E.D.

19.00-20.00 Uhr: Der tropenmedizinische Notfall/Tropenneurologie I

E.D.

Montag, 24.10.2005

17.00.-19.00 Uhr: Der tropenmedizinische Notfall/Tropenneurologie II

E.D.

Dienstag, 25.10.2005

ab 17.00 Uhr: Besuch der Druckkammer

A.I.

Mittwoch, 26.10.2005

17.00-18.00 Uhr: Tauchmedizin I

A.I.

18.30-20.00 Uhr: Tauchmedizin II

A.I.

Während der Ausfahrten

Megacode/Traumacode unter erschwerten Bedingungen – während der Tauchausfahrten
(am Schiff)

Wilhelm E., E.D.

Am 24. Oktober 2007 fand auf Wunsch des Berufungswerbers (Bw.) in Ergänzung zu der mit Mail vom 12. Oktober 2007 übermittelten Vorhaltsbeantwortung eine Erörterung der offenen Sachverhaltselemente und der möglichen rechtlichen Beurteilung statt.

Die Angaben des Bw. wurden in einem Aktenvermerk wie folgt fest gehalten:

„Das ursprünglich vorgelegte Reiseprogramm konnte in dieser Form nicht durchgeführt werden, da einige Vortragende auf Grund einer Bombendrohung an der Veranstaltung nicht teilgenommen haben. Aus diesem Grund hat der Veranstalter ein neues Programm erstellt und die Vorträge entsprechend reduziert (siehe neue Programmübersicht).

Zusätzlich fanden jedoch praktische Übungen (Bergeübungen etc.) statt. Eine Bestätigung (incl. Stundeneinteilung) über diese praktischen Seminarveranstaltungen wird nachgereicht.

Da jedoch der Veranstalter zum damaligen Zeitpunkt für 4 Wochen nicht erreichbar war, wurde für die Vorlage der Unterlagen eine Frist von 6 Wochen eingeräumt.

Die Fortbildungsveranstaltung habe für den Bw. ausschließlich den Zweck eines „Refresherkurses“ iSd. § 40 Abs. 3 ÄrzteG gehabt.

Die (seitens des FA in der Bescheidbegründung angesprochene) Anrechenbarkeit auf das „ÖÄK-Diplom Sportmedizin“ stelle lediglich eine theoretische Möglichkeit dar, die jedoch für den Bw. ohne Bedeutung sei, weil er nicht als Sportarzt tätig sei bzw. über diese Qualifikation nicht verfüge.

Der Referent wies darauf hin,

- dass gemäß § 40 Abs. 3 ÄrzteG lediglich eine zweitägige theoretische und praktische Fortbildungsveranstaltung vorgeschrieben ist und
- dass es seiner Ansicht nach nicht Aufgabe eines Notarztes sein könne, verletzte Taucher zu bergen, sondern vor allem bereits geborgene Verunglückte medizinisch zu versorgen.

Mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 wurde dem Bw. der Aktenvermerk vom 24. Oktober 2007 in Kopie übermittelt und ersucht, bisher offen gebliebene Fragen zu beantworten:

„I) In der Beilage wird Ihnen der Aktenvermerk vom 24. Oktober 2007 zur Kenntnis gebracht. Sie haben Gelegenheit, allfällige Änderungswünsche bzw. Ergänzungen einzubringen.

II) Wie besprochen werden Sie ersucht, offen gebliebene Fragen des Vorhalts vom 3. August 2007 zu beantworten:

Zu Punkt 1) Diplom-Fortbildungs-Programmes (DFP) der Österreichischen Ärztekammer:

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Oktober 2007 haben Sie angegeben, die Fortbildung betreffe die Erhaltung des Notarztdiploms (= Refresherkurs). Diese Fortbildung ist jedoch gemäß § 40 Abs. 3 ÄrzteG nur in der Dauer von 2 Tagen vorgeschrieben (theoretische und praktische Fortbildungsveranstaltung).

Laut nachgereichertem Seminarprogramm fanden an folgenden Tagen Vorträge zum Thema „Notfälle“ statt:

<i>Freitag, 21. Oktober 2005</i>	
<i>17:15 bis 18:30</i>	<i>Die neurologische Notfalluntersuchung</i>
<i>19:00 bis 20:00</i>	<i>Der pulmologische Notfall</i>
<i>Sonntag, 22. Oktober 2005</i>	
<i>19:00 bis 20:00</i>	<i>Der tropenmedizinische Notfall/Tropenneurologie I</i>
<i>Montag, 24. Oktober 2005</i>	
<i>17:00 bis 19:00</i>	<i>Der tropenmedizinische Notfall/Tropenneurologie II</i>

Angemerkt wird, dass die Vorträge zum Thema „Notfälle“ von deren zeitlichen Umfang her problemlos im Rahmen einer zweitägigen Fortbildungsveranstaltung unterzubringen gewesen wären.

An den übrigen Tagen fanden Vorträge zu Themen statt, die weder einen Zusammenhang mit „Notfällen“, noch mit dem Fachbereich „Anästhesie“ erkennen lassen.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung! Bei Einwendungen gegen den dargestellten Sachverhalt wird um Erläuterung der jeweiligen Vortragsinhalte und Beschreibung der praktischen Anwendungsbereiche in der Praxis Ihres Berufes ersucht.

Geben Sie bitte auch die Dauer des Besuches der Druckkammer bekannt.

Weiters wird um Erläuterung des während der Ausfahrten absolvierten Programmpunktes „Megacode/Traumacode unter erschwerten Bedingungen“ ersucht.

Zu Punkt 3) Teilnahme an einzelnen Veranstaltungen:

Zur Beurteilung der Fachbezogenheit der einzelnen Seminareinheiten werden Sie um vollständige Beantwortung des Punktes 3. a) und b) des Vorhalts vom 3. August 2007 ersucht.

Zu Punkt 4) „Zahlungsbestätigung“:

Geben Sie bitte bekannt, wann, zu welchem Zweck und in welcher Dauer die einzelnen Tauchgänge erfolgten.

Die von Ihnen vorgelegte Zahlungsbestätigung gliedert sich wie folgt in die Bereiche „Seminarbeitrag“ und „Ärztesport“:

SEMINARBEITRAG	Euro
<i>o Erstteilnehmer</i>	460,00
<i>o Folgeteilnehmer</i>	350,00
<i>o Nichtmediziner</i>	100,00
<i>o Stornogebühr</i>	25,00
ÄRZTESPORT	
<i>o Anfängertauchkurs: OW PADI, incl. Ausrüstung</i>	365,00
<i>o 5 Tage Tauchen (Brevet vorhanden)</i>	285,00
<i>o Schnorcheln 5 Tage</i>	190,00
<i>o Sonstiges</i>	

Bei diesem Seminar waren Sie offenbar „Erstteilnehmer“ und haben beim „Ärztesport“ „5 Tage Tauchen“ ausgewählt.

Wären Sie nicht Inhaber des Tauchscheins, wäre die Durchführung von Bergeübungen unter Wasser für Sie nicht in Betracht gekommen. Die Notwendigkeit zur Buchung des Seminarteils „Ärztesport“ für den Erhalt des Notarztdiploms ist daher nicht gegeben. Offensichtlich handelt es sich bei diesem Seminarteil um ein Freizeitprogramm. Dem bisher laut Erstbescheid anerkannten Betrag iHv. 285,00 € (bzw. davon 85% lt. Aufteilungsschlüssel, das sind 242,25 €) kommt daher die Qualifikation als Werbungskosten nicht zu.

Um Stellungnahme wird ersucht.

Zu Punkt 5) „Seminarablauf“:

Das nunmehr nachgereichte Seminarprogramm zeigt, dass an den einzelnen Tagen nur wenige Vortragsstunden absolviert wurden. Eine (durchschnittliche) Arbeitszeit von 8 Stunden täglich wird damit bei weitem nicht erreicht.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!“

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

In der am 15. Jänner 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung trägt der Referent den Sachverhalt und die Ergebnisse des bisher durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens vor. Ergänzend wird ausgeführt:

Der Vertreter der Amtspartei weist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtes sowie auf Entscheidungen des UFS hin, wonach Seminare, die ein Mischprogramm aufweisen, steuerlich nicht anerkannt wurden (z.B. Sportärztewoche am Arlberg bzw. in Grado etc.) und beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Bw. legt ein ihm von Dr. C. zugesendetes Seminarprogramm vor und betont, dass hierbei Transferzeiten nicht berücksichtigt sind.

Auf Nachfrage des Referenten bestätigt der Bw., dass dieses Seminarprogramm mit dem ursprünglich dem FA vorgelegten Programm identisch ist.

Der Bw. erläutert, dass dieses Programm am zweiten Tag 9,5 Stunden, am dritten Tag 7,5, am vierten Tag 6,5 und am fünften Tag 7 Vortragsstunden ausweist, wobei es sich hierbei um Unterrichtseinheiten zu 60 Minuten handelt. Hinzu kämen Transferzeiten vom Hotel zum Austragungsort des Seminars am Schiff von 1 Stunde und 40 Minuten täglich.

Außerdem seien

- 1) die Vorträge bzw. Open End Veranstaltungen weit in den Abend hineingegangen, woran man erkenne, dass es sich um kein Mischprogramm handelt.
- 2) Bei dem in Rede stehenden Seminar herrschte Anwesenheitspflicht. Ansonsten wäre das Zertifikat nicht erteilt worden.
- 3) Gewisse Übungen könnten im Hallenbad nicht durchgeführt werden, wie z.B. Bergeübungen bei Wellengang, Reanimationsübungen bei schwankendem Schiff etc.
- 4) Das Seminar sei auch anderswo nicht kostengünstiger abzuhalten gewesen.

Auf Grund der Massen an Touristen käme dieser Ort für den Bw. im Rahmen eines Privatprogrammes nicht in Betracht, jedenfalls nicht um den Preis von 1.500,00 € pro Woche.

Der Bw. gibt weiters an, Zeugen nennen zu wollen, die dieses Programm jederzeit bestätigen könnten und jederzeit für eine Auskunft zur Verfügung stünden.

Auf Nachfrage des Referenten lässt es der Bw. zunächst offen, diese Zeugen, falls nötig, namhaft zu machen.

Zur Frage, welches Reiseprogramm tatsächlich durchgefördert wurde, verwies der Referent auf den Inhalt des Aktenvermerkes über die Besprechung vom 24. Oktober 2007, wogegen bisher keine Einwendungen vorgebracht worden seien und zitierte den Text des § 40 ÄrzteG, wo die Bergung von Verletzten nicht angeführt sei.

Dazu wies der Bw. darauf hin, dass zwar in der Stadt das Notarztsystem sehr gut ausgeprägt und daher eine Bergung durch den Notarzt nicht gefordert sei. Außerhalb der Stadt gelte dies jedoch nicht, dort sei der Bw. sowohl zur ersten Hilfe, als auch zu einer allfälligen Bergung von Verletzten verpflichtet. Genauso wie bei der Überdruckmedizin, die in diesem Sinn nicht mit der Tätigkeit des Notarztes zusammenhänge. Aber z. B. bei Tauchgängen im Attersee sei diese Anwendung bei Tauchunfällen wieder notwendig. Zur Zeit fahre der Bw. keine Notarzteinsätze, aber um das Diplom zu erhalten, seien die Refresherkurse alle zwei Jahre erforderlich.

Zur Durchführung des Seminarprogramms gab der Bw. an, dass beispielsweise auch außerhalb der im Programm angegebenen Zeiten praktische Übungen erfolgten, d.h. auch etwas improvisiert wurde.

Zum Einwand des Bw., er habe als Notarzt auch Verletzte zu bergen, bezog sich der Referent auf Informationen auf Grund verschiedener Internet-Recherchen, wonach für Taucher spezielle Ausbildungsstandards angeboten würden, ua. die Ausbildung zum „Rescue Diver“ und gerade bei diesem Sport die Techniken der Ersten Hilfe eine bedeutende Rolle spielten (z.B. www.divingbrothers.at, wo eine Abhandlung über einen Tauchunfall und das entsprechende Verhalten zu finden ist). Jeder Taucher sei möglicher Weise daran interessiert, die Ausbildung zum Rescue Diver zu absolvieren, um in der Lage zu sein, im Notfall jemandem helfen bzw. jemanden bergen zu können. Auf Grund dieses Allgemeininteresses sei es nicht einsichtig, dass der Bw. als Arzt die entsprechenden Kosten geltend machen könne, nicht aber Taucher, die anderen Berufsgruppen angehören.

Der Bw. bestätigte, diese Inhalte zu kennen; er selbst sei als Rescue Diver ausgebildet.

Weiters wurde dem Bw. bekannt gegeben, diverse Internetrecherchen hätten ergeben, dass AS als ausgezeichneter Badeort gilt. Auf der Seite www.Travellersdream.org findet sich dazu z.B. folgende Information:

„AS ist völlig auf den Tourismus ausgerichtet und gilt heute als der mit Abstand teuerste Badeort in Ägypten. Das liegt nicht zuletzt an den idealen Wassersportmöglichkeiten, die das warme und klare Wasser des roten Meeres bietet. Speziell unter Tauchern und Schnorchlern ist das ganze Areal als das beste Gebiet für diese Sportarten weltweit bekannt.“

Zum Klima wird angegeben, die ideale Reisezeit sei im Herbst und in den Frühjahrsmonaten.“

Die Internetseite sinaidivers.com/redsea/tauchen-sharm-el-sheikh.html enthält folgende Information:

„Der Golf von Aquaba, der das nördliche Ende des Roten Meeres bildet ist 180 km lang. An seinem Nordufer liegen die Städte Eilat und Aqaba. Im Sommer beträgt die Temperatur des Wassers bis zu 26°, im Winter sinken sie kaum unter 21°. Nur selten gibt es im Winter starke Stürme, darum ist es auch im Herbst so schön.“

Weiteren Internet-Recherchen zu Folge handelt es sich bei dem über „J.-Reisen“ gebuchten Hotel „N.“ um ein 5-Stern-, „First-Class-Hotel“, welches direkt am flachen Sandstrand gelegen ist. Diese Unterkunft bietet komfortablen Bade-Tauch- und Wassersporturlaub mit Boots-Service (inkl.) vom Hotelstrand zum Schnorchelriff. Die Ausdrucke der genannten Suchergebnisse wurden zur Wahrung des Parteiengehörs zu Kenntnis gebracht.

Der Bw. räumt zwar ein, dass AS unbestritten schöne Tauchplätze hat. Diese sind allerdings überbevölkert, man sei dort bei weitem nicht alleine im Wasser, sondern man werde überrannt. Das heißt, es sei nicht wirklich schön dort zu tauchen, außer man ginge um 5.00 Uhr morgens ins Wasser. Zweitens nehme es sehr viel Zeit in Anspruch, bis man auf das Schiff kommt, bedingt durch die Sicherheitschecks und die Masse an Leuten, die auf das Einchecken warten. Dies und viele andere dort anzutreffende Umstände würden den Bw. von einem Privatprogramm in AS abhalten.

Auf den Einwand des Referenten, der Bw. habe eindeutig ausgesagt, am Abend hätten ein paar Stunden Vorträge und am Vormittag und am Nachmittag Tauchgänge statt gefunden, antwortete der Bw., dass auf dem Schiff neben den Übungen auch Vorträge statt gefunden hätten.

Über Vorhalt der Amtspartei wird insbesondere der Themenbereich „Inhalt der ärztlichen Fortbildung“ versus allgemein interessierende Fortbildungsinhalte behandelt.

Der Vertreter der Amtspartei stellt schließlich fest, dass in der Verhandlung keine neuen Sachverhalte vorgebracht wurden, weshalb der Antrag aufrecht bleibe, die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Der Bw. gab in seiner abschließenden Wortmeldung zu bedenken, dass das nachgereichte Seminarprogramm nicht vollständig gewesen sei und er hinsichtlich der teilweise angenommenen privaten Veranlassung nicht das Gegenteil beweisen könne. Die Veranstaltung sei sehr anstrengend gewesen, es habe Anwesenheitspflicht geherrscht und die Transferzeiten seien nicht eingerechnet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

„Die wesentliche Bedeutung des § 20 Abs 1 Z 2 liegt in einem Aufteilungsverbot (Schimetschek in FJ 5/1977, 65ff; Margreiter in ÖStZ 1/1984, 1 ff), das vor allem dann Bedeutung hat, wenn ein Aufwand dem Beruf oder der Tätigkeit des Stpfl förderlich ist. Denn damit wird im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) verhindert, dass Stpfl Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb teilweise in den einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf haben, während andere Stpfl gleichartige Aufwendungen aus dem versteuerten Einkommen decken müssen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass, wenn einmal eine der Lebensführung dienende Aufwendung vorliegt, die gleichzeitige Förderung des Berufes nicht beachtet wird (BFH v 19. 10. 1970, BStBl 1971 II 17, Beschluss des Großen Senates, ferner BFH v 6. 7. 1989, BStBl 1990 II 49, betr Nichtanerkennung außergewöhnlich hoher Aufwendungen für bürgerliche Kleidung und Kosmetika einer Schauspielerin und Fernsehsprecherin mangels objektiv nachprüfbarer Abgrenzungsmerkmale).“ (Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer zu § 20 EStG)

Der Bw. hat die Kosten für ein Seminar, welches im Ausland stattgefunden hat, als Werbungskosten geltend gemacht.

Für den Besuch derartiger Fortbildungskurse hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung bestimmte Kriterien erarbeitet, die alle erfüllt sein müssen, um die Abzugsfähigkeit der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen zu bewirken. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Im Einzelnen handelt es sich um folgende Voraussetzungen (vgl. zB VwGH 16.7.1996, 92/14/0133, VwGH 24.4.1997, 93/15/0069, VwGH 22.9.2000, 98/15/0111):

- 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 entbehrt.
- 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 Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen.

Diese Auflistung zeigt, dass beim Besuch einer Fortbildungsveranstaltung im Ausland - im Gegensatz zu einem solchen im Inland - hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen strengere Maßstäbe anzulegen sind. Insbesondere muss das Tagungsprogramm derart gestaltet sein, dass kein Anschein (auch) einer privaten Mitveranlassung entstehen kann. Die (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung wird durch die Erfüllung sämtlicher obiger Voraussetzungen zum Ausdruck gebracht.

Im gegenständlichen Fall konnte der Bw. glaubhaft darstellen, dass das in AS durchgeführte Seminar „Sport- und tropenmedizinische Notfälle“ für Ärzte organisiert wurde und unter wissenschaftlicher Leitung stand. Auch die grundsätzliche Verwertbarkeit der Seminarinhalte in der beruflichen Praxis der Teilnehmer ist nicht in Frage zu stellen.

Die ersten beiden, von der Judikatur geforderten oben angeführten Voraussetzungen sind somit erfüllt.

Hingegen sind die beiden letzt genannten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen aus folgenden Gründen nicht als erfüllt anzusehen:

Auf Grundlage des ursprünglich vorgelegten Seminarprogrammes wurde dem Bw. mit Vorhalt vom 3. August 2007 eine Darstellung übermittelt, aus der tägliche Pausen um die Mittagszeit von bis zu vier Stunden hervorgehen. Weiters wurde zu Bedenken gegeben, dass der zeitliche Umfang der an den einzelnen Seminartagen abgehaltenen Vorträge an einigen Tagen nicht einmal täglich 8 Stunden erreichte.

Dazu erklärte der Bw. zunächst mit Vorhaltsbeantwortung vom 12. Oktober 2007, dass jeden Tag von 16:00 Uhr bis 21:00 Uhr theoretische Vorträge und am Vormittag und Nachmittag jeweils ein Tauchgang mit diversen Rettungs- und Bergeübungen etc. stattgefunden haben, woraus sich auch die Gesamtstundenanzahl ergäbe.

Gleichzeitig legte der Bw. ein weiteres Reiseprogramm über diese Veranstaltung vor, aus welchem ersichtlich ist, dass an den einzelnen Tagen ab 17.00 Uhr Vorträge in der Dauer von 2 bis 3 Stunden stattgefunden haben. Nach den Angaben des Bw. im Rahmen seiner persönlichen Vorsprache am 24. Oktober 2007 konnte das ursprünglich vorgelegte Reiseprogramm in dieser Form nicht durchgeführt werden, da einige Vortragende auf Grund einer Bombendrohung an der Veranstaltung nicht teilgenommen haben. Aus diesem Grund hat der Veranstalter ein neues Programm erstellt und die Vorträge entsprechend reduziert (siehe neue Programmübersicht). Zusätzlich hätten jedoch praktische Übungen (Bergeübungen etc.) statt gefunden.

Der Bw. wurde mit Vorhalt vom 29. Oktober 2007 darauf hingewiesen, dass die Vorträge zum Thema „Notfälle“ von ihrem Umfang her – wie in § 40 Abs. 3 ÄrzteG vorgesehen - in einem zweitägigen Seminar unterzubringen gewesen seien. Hierbei wurde bereits auf die Notwendigkeit der Durchführung praktischer Übungen Bedacht genommen.

Der Bw. hat trotz Aufforderung, detaillierte Nachweise der Teilnahme an einzelnen Vorträgen bzw. Veranstaltungen vorzulegen, nur eine allgemeine, allen Teilnehmern gleichermaßen ausgestellte Bestätigung beigebracht.

Der Besuch dieser einzelnen Vorträge ist im gegenständlichen Fall jedoch nicht nachvollziehbar gewährleistet. Vielmehr ist auf Grund der vorgelegten Teilnahmebestätigung klar erkennbar, dass die Teilnahme pauschal bestätigt wurde, ohne auf Einzelheiten, Anforderungen oder Qualifikationen einzugehen. So hat der Bw. beispielsweise angegeben, nicht als Sportarzt tätig zu sein bzw. über diese Qualifikation nicht zu verfügen. Trotzdem weist die Teilnahmebestätigung die Anrechenbarkeit von 8 Stunden Theorie und 5 Stunden Praxis für das „ÖÄK-Dipl.Sportmed.“ (Anmerkung: Also betreffend die Erhaltung des Sportarztdiploms) durch dieses Seminar aus.

Der im Vorhalt vom 29. Oktober 2007 getroffenen Feststellung, die Durchführung von Bergeübungen unter Wasser wäre ohne Tauchberechtigung nicht möglich gewesen, weshalb es sich bei den Tauchgängen um ein Freizeitprogramm gehandelt habe, hat der Bw. nicht widersprochen. Für diese Ansicht spricht auch, dass im nachträglich vorgelegten Seminarprogramm ungleich mehr praktische Übungen enthalten sind, mit der Begründung, es seien auf Grund einer Bombendrohung Vortragende ausgefallen. Eine sachliche bzw. fachliche Notwendigkeit für diese Programmänderung ist somit nicht gegeben. Der Erhalt des Notarztdiploms wäre folglich auch ohne die nachträglich – quasi als Ersatzprogramm – eingeschobenen praktischen Übungen (= Tauchgänge) gewährleistet gewesen.

Es ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass der Betrag iHv. 285,00 € für den Teil „Ärztesport; 5 Tage Tauchen (Brevet vorhanden)“ für diverse in der Freizeit unternommene Tauchgänge zu entrichten war, hingegen der „Seminarbeitrag“ iHv. insgesamt 485,00 € (incl. Stornogebühr) die Kosten des für die Erhaltung des Notarztdiploms angebotenen Seminars abdecken sollte (incl. praktischer Übungen). Die seitens des FA bereits anerkannten Seminarkosten insgesamt sind daher wie folgt zu kürzen:

Werbungskosten laut FA		2.194,59
abzüglich Kosten für "Ärztesport" (85% von 285 €)		-242,25
Werbungskosten neu		1.952,34

Bemerkt wird in dem Zusammenhang jedoch, dass sich hieraus auf Grund der Höhe der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (derzeit) keine Änderung der festgesetzten Einkommensteuer (Gutschrift) ergibt.

Es ist auch fest zu halten, dass der Bw. schlüssig begründet hat, dass nicht das ursprünglich eingereichte Seminarprogramm, sondern das später, im Rahmen des Ermittlungsverfahrens zur Verfügung gestellte Programm tatsächlich zur Umsetzung gelangte. Der Bw. verwies zwar im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 15. Jänner 2008 auf die tatsächliche Durchführung des ursprünglich vorgelegten Reiseprogramms. Aus dem Gesamtzusammenhang des bisher bekannten Sachverhaltes ist jedoch schlüssig erkennbar, dass das nachträglich vorgelegte Programm zur Umsetzung gelangte.

Wie bereits erwähnt, hat der Bw. selbst dargelegt, dass auf Grund einer Bombendrohung Vortragende ihre Teilnahme abgesagt haben und die entsprechenden Vorträge durch praktische Übungen ersetzt wurden.

War jedoch bereits das erst genannte Seminarprogramm auf Grund der ausgedehnten Mittagspausen und mangels mindestens achtstündiger Arbeitszeit nicht geeignet, den konkreten, fast ausschließlichen Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit herzustellen, ist beim nachgereichten – tatsächlich heranzuziehenden – Seminarprogramm aus folgenden Gründen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Bw. um so weniger erkennbar:

Nach den Angaben des Bw. fanden theoretische Vorträge täglich von 16:00 bis 21:00 Uhr statt.

Im nachgereichten Seminarprogramm ist der Beginn der Vorträge mit jeweils 17:00 Uhr angegeben. Fest steht, dass die Tauchgänge jeweils am Vormittag und am Nachmittag statt gefunden haben.

Aus Sicht des Bw. stellte sich der zeitliche Verlauf bzw. Ablauf des Aufenthaltes in AS offenbar so dar, dass ein 8-Stunden-Tag mit Vorträgen und praktischer Arbeit ausgefüllt gewesen sei. Dem ist entgegen zu halten, dass der oben beschriebene, vom Bw. nachträglich im Rahmen des Ermittlungsverfahrens bekannt gegebene Tagesablauf zu einem nicht unbeträchtlichen Teil (konkret jeden Vormittag und jeden Nachmittag bis 16:00 Uhr bzw. bis 17:00 Uhr) mit Bootsausfahrten bzw. Tauchgängen und praktischen Bergeübungen zugebracht wurde.

Gemäß § 40 Abs. 1 Ärztegesetz 1998 haben approbierte Ärzte, Ärzte für Allgemeinmedizin und Fachärzte, die beabsichtigen, eine ärztliche Tätigkeit im Rahmen organisierter Notarztdienste (Notarztwagen bzw. Notarzthubschrauber) auszuüben, einen Lehrgang gemäß Abs. 2 im Gesamtausmaß von zumindest 60 Stunden zu besuchen, der mit einer theoretischen und praktischen Prüfung abzuschließen ist.

Abs. 2 leg. cit. bestimmt, dass der Lehrgang in Ergänzung zur jeweiligen fachlichen Ausbildung eine theoretische und praktische Fortbildung auf folgenden Gebieten zu vermitteln hat:

1. Reanimation, Intubation und Schocktherapie sowie Therapie von Störungen des Säure-, Basen-, Elektrolyt- und Wasserhaushaltes;
2. Intensivbehandlung;
3. Infusionstherapie;
4. Kenntnisse auf dem Gebiet der Chirurgie, der Unfallchirurgie einschließlich Hirn- und Rückenmarksverletzungen sowie Verletzungen der großen Körperhöhlen, der abdominellen Chirurgie, Thoraxchirurgie und Gefäßchirurgie;
5. Diagnose und Therapie von Frakturen und Verrenkungen und
6. Kenntnisse und Erfahrungen auf dem Gebiet der Inneren Medizin, insbesondere Kardiologie einschließlich EKG-Diagnostik, sowie der Kinder- und Jugendheilkunde.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist zusätzlich mindestens alle zwei Jahre, gerechnet ab dem Abschluss des Lehrganges (Stichtag), eine zweitägige theoretische und praktische Fortbildungsveranstaltung zu besuchen.

Wenn der Bw. darauf hinweist, dass Tauchgänge notwendig waren, um diverse Bergeübungen, Notfallübungen unter Wasser, Reanimation unter und im Wasser etc. durchzuführen, so ist doch zu berücksichtigen, dass auch ein nicht der Berufsgruppe des Bw. angehörender Sporttaucher diverse Bergeübungen, Erste Hilfe Maßnahmen etc. durchzuführen hat, um für den Notfall gerüstet zu sein. Wie beispielsweise dem Programm der „PADI, Professional Association of Diving Instructors“ zu entnehmen ist, haben Sporttaucher die Möglichkeit, bestimmte standardisierte Module zu absolvieren, wobei am Ende des jeweiligen Kurses ein Brevet ausgestellt wird, das wegen der internationalen Verbreitung von PADI und der Standardisierung fast weltweit anerkannt wird. Unter anderem wird auch der Kurs „Rescue Diver“ angeboten. Auch der Bw. erfüllt diesen Ausbildungsstandard.

Damit ist die Durchführung von Bergeübungen bzw. Notfallmaßnahmen unter Wasser gleichermaßen auch für Sporttaucher interessant und (überlebens-)notwendig. Außerdem ist im Ärztegesetz nicht die Rede von Bergeübungen unter bzw. im Wasser etc., sondern vom Erfordernis einer theoretischen und praktischen Fortbildung. Diese praktische Fortbildung bezieht sich nach Ansicht des UFS jedoch ausschließlich auf die in § 40 Abs. 2 Z 1 bis 6 genannten Gebiete. Dem hat der Bw. im Rahmen der mündlichen Verhandlung grundsätzlich nicht widersprochen.

Die angesprochene „Notwendigkeit“ bietet das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 30. Mai 2001, 2000/13/0163).

Tauchen ist eine weit verbreitete Urlaubsbeschäftigung am Meer und übt eine große Anziehungskraft aus. Damit hat für den Bw. die Möglichkeit bestanden auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen zu

können. Wie bereits oben ausgeführt, ist dies ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Hinzu kommt, dass der Aufenthalt in AS am roten Meer zur besten Reisezeit (im Herbst) zu einer Vielzahl von Unternehmungen genutzt werden kann. Speziell unter Tauchern und Schnorchlern gilt dieses Areal als eines der besten Gebiete weltweit für diese Sportarten.

Dem entsprechend wurde auch der Seminarteil „Ärztesport“ mit dem Schwerpunkt „Tauchen bzw. Schnorcheln“ angeboten. Aber auch mit dem Programmpunkt „sonstiges“ scheinen sämtliche weitere Freizeitaktivitäten, wie Spazierengehen, Radfahren und Laufen oder sich beim Baden und Sonnen zu entspannen, abgedeckt.

Dieser Programmpunkt übt ohne jeden Zweifel für einen allgemein interessierten Personenkreis (insbesondere für Taucher) eine hohe Anziehungskraft aus, da dieser Programmpunkt allgemein für jeden einen entsprechenden Erholungs- und Freizeitwert darstellt.

Legt man bei der Beurteilung, ob andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen eingenommen haben, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird, eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich zugrunde (vgl. z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, VwGH 19.10.1999, 99/14/0131), ist bei den neben den Aufenthalten im Freien bzw. im Meer verbleibenden Vorträgen von 2 bis 3 Stunden täglich nicht davon auszugehen, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte (vergleiche das schon erwähnte Programm mit Bootsausfahrten und Tauchen) nur außerhalb der Normalarbeitszeit absolviert worden wären.

Unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände ist daher im konkreten Fall von einem Mischprogramm auszugehen, das der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, was zur Folge hat, dass die Kosten der berufungsgegenständlichen Reise nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Dass dem Bw. seitens des Arbeitgebers Dienstfreistellung gewährt wurde, ändert an dieser Beurteilung nichts, da es schlüssig und nachvollziehbar erscheint, dass die Dienstfreistellung im Hinblick auf die Erhaltung des Notarztdiploms erfolgte, dessen Kosten ohnehin als Werbungskosten anerkannt wurden.

Dem Bw. ist es nicht gelungen, überzeugend darzustellen, dass die im gegenständlichen Seminar erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten zu einer einigermaßen konkreten

Verwertung in seiner beruflichen Tätigkeit geführt hätten. So vermochte der Bw. nicht überzeugend zu widerlegen, dass es nicht Aufgabe eines Notarztes sei, im Rahmen eines Taucheinsatzes Verletzte aus dem Wasser zu bergen. Außerdem wurde – wie oben bereits ausgeführt – der Umfang der praktischen Übungen aus fachlich nicht notwendigen Gründen wesentlich ausgeweitet. Die Argumentation des Bw., die Tauchgänge seien zur Durchführung praktischer Übungen notwendig gewesen, gehen somit ins Leere.

Aber auch für den Vortragsteil des Seminars hat der Bw. konkrete Anwendungsmöglichkeiten nur ansatzweise, nicht jedoch im Detail aufgezeigt. Die wiederholt an ihn gerichteten Fragen betreffend die Fachbezogenheit der einzelnen Seminareinheiten blieben jedenfalls unbeantwortet.

Dass dem Bw. durch die Teilnahme an diesem Seminar für seine ärztliche Tätigkeit unter anderem Fortbildungsinhalte vermittelt wurden, soll jedoch nicht in Zweifel gezogen werden. Außerdem bewirkte der Bw. mit seiner Teilnahme am Seminar den Erhalt des Notarztdiploms. Die Seminargebühr iHv. 654,50 € ist daher als Werbungskosten abzugsfähig.

Für die von ihm angestrebte Anerkennung der mit der Teilnahme an diesem Seminar verbundenen übrigen Aufwendungen als Werbungskosten ist daraus aber nichts gewonnen, weil Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die grundsätzliche Zuordnung der Aufwendungen für Flug und Hotel zum Bereich der Lebensführung durch das Finanzamt kann angesichts des unbestreitbaren außerordentlichen Erlebnis- und Erholungswertes des in Rede stehenden Aufenthalts in AS nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Was schließlich den Hinweis des Bw. betrifft, dass Ärztekollegen, die auch an diesem Seminar teilgenommen haben, sämtliche Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden wären, genügt es darauf hinzuweisen, dass aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber Dritten niemand für sich einen Anspruch auf vergleichbares Vorgehen ableiten kann. Es ist daher ohne jegliche Bedeutung, ob das Finanzamt etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber dem Bw. vorgegangen ist (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 28. Jänner 2008