



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des X, vertreten durch Y, vom 17. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 1. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Arzt und bezog im Streitjahr 2003 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus nichtselbständiger Arbeit.

Am 4. Mai 2005 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 und berücksichtigte im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, einen Betrag von € 10.243,90.

Im Zuge der Beantwortung eines Vorhaltes gab der Bw. bekannt, dass in der von ihm geltend gemachten Werbungskostensumme ein Betrag von € 7.700,- an Schadenersatz BG-Kunstfehler enthalten sei. Ergänzend legte der Bw. Ablichtungen eines Schreibens der Staatsanwaltschaft betreffend einer Geldbusse wegen Körperverletzung samt Einzahlungserlagschein über eine Summe von € 7.700,- vor. Außerdem änderte der Bw. seinen Antrag auf Anerkennung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, auf eine Summe von € 9.005,40, da er nunmehr die zuvor beantragten Aufwendungen für eine Einladung in Höhe von € 1.238,50 nicht mehr als Werbungskosten beantragte.

Aus dem Schreiben der Staatsanwaltschaft ergibt sich, dass der Bw. im Rahmen seiner Tätigkeit als angestellter Arzt anlässlich einer Operation eines Patienten es unterlassen habe vor Verabreichung einer von einer Schwester vorbereiteten Injektion sich über deren Zusammensetzung zu vergewissern und statt einer A eine B verabreicht hatte, sodass der Patient nach Lungenödem und Herzstillstand reanimiert und die Operation abgebrochen werden musste. Da der Bw. durch diese Vorgangsweise im Verdacht stand das Vergehen der fahrlässigen Körperverletzung nach § 88 Abs. 1 und 4, 1. Fall STGB begangen zu haben, wurde ihm die Durchführung eines Strafverfahrens angedroht, jedoch mit dem Vermerk, dass dieses bei Zahlung eines Geldbetrages von € 7.700,- (der Betrag enthält € 160,- Verfahrenskosten) unterbleiben würde. Der Bw. hat gem. § 90c StPO den Betrag bezahlt und es erfolgte seitens der Staatsanwaltschaft der Rücktritt von der Verfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages.

Am 1. Februar 2006 hat das Finanzamt den Erstbescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 vom 4. Mai 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am selben Tag einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 erlassen, in welchem ein Betrag von € 1.305,40 an Werbungskosten, die nicht vom Arbeitgeber berücksichtigt werden konnten, abgezogen wurde. Die geleistete Diversionszahlung wurde vom Finanzamt nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG anerkannt.

Zur Begründung führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die Lohnsteuerrichtlinien RZ 385 aus, dass Kosten eines berufsbedingten Zivilprozesses Werbungskosten seien, hingegen Aufwendungen eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens, das im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehe, nur dann Werbungskosten darstellten, wenn es nicht zu einem rechtskräftigen Schuldspruch des Arbeitnehmers komme oder wenn nur ein geringes Verschulden des Steuerpflichtigen vorliege.

Auch Verfahrenskosten in Zusammenhang mit dem Rücktritt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung gemäß § 90a ff StPO (Diversion) stellten Werbungskosten dar, nicht

jedoch die Diversionszahlung gemäß § 90c StPO selbst. Unter Diversion verstehe man die Möglichkeit, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen von der Strafverfolgung nach Zahlung eines Geldbetrages abzusehen.

Gemäß RZ 387 LStR seien über einen Arbeitnehmer in einem gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahren verhängte Geldstrafen grundsätzlich auch dann keine Werbungskosten, wenn die Straftat in Ausübung des Berufes des Steuerpflichtigen begangen wurde. Geldstrafen könnten bei einem ursächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann absetzbar sein, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf ein geringes Verschulden zurückzuführen sind.

Der Bw. erhob Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 1. Februar 2006 und bekämpfte die Nichtanerkennung der Diversionszahlung in Höhe von € 7.540,- und der Verfahrenskosten in Höhe von € 160,-. Zur Begründung führte der Bw. aus, dass nach seiner Meinung aus den Lohnsteuerrichtlinien hervorgehe, dass Verfahrenskosten und Diversionszahlung anzuerkennen seien, wenn ein geringfügiges Verschulden vorliege und eine Diversionszahlung nur bei geringfügigem Verschulden möglich sei.

Das Finanzamt erließ am 19. April 2006 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte zu deren Begründung aus, dass nach RZ 387 der LStR Geldstrafen bei einem ursächlichen Zusammenhang mit der Einkunftsquelle ausnahmsweise dann absetzbar seien, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf ein geringfügiges Verschulden zurückzuführen seien. Gemäß RZ 1649 EStR seien Strafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst werden grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Ausnahmsweise seien Geldstrafen abzugsfähig, wenn das Fehlverhalten in den Rahmen der normalen Betriebsführung falle und die Bestrafung vom Verschulden unabhängig sei oder nur ein geringes Verschulden voraussetze. Da die im Rahmen der Berufsausübung vom Bw. begangene Pflichtverletzung nach Ansicht des Finanzamtes nicht in den üblichen Rahmen des Berufsbildes „Arzt“ gefallen sei, liege kein unmittelbarer, sondern nur ein mittelbarer Zusammenhang mit der Berufsausübung vor, weshalb die Geldstrafe (Diversionszahlung) nicht als Werbungskosten abzugsfähig sei.

Das Finanzamt führt außerdem aus, dass der Bw. mit seiner Ansicht, das aufgrund der Diversionszahlung nur geringes Verschulden vorliegen könne, die Rechtslage verkannt habe, denn nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien Geldstrafen ausnahmsweise dann absetzbar, wenn sie vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig oder nur auf geringes Verschulden zurückzuführen seien.

Der § 90a StPO bestimme hingegen, dass der Staatsanwalt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung zurückzutreten habe, wenn aufgrund hinreichend geklärten Sachverhaltes feststehe, dass ein Zurücklegen der Anzeige nach § 90 StPO nicht in Betracht komme, eine Bestrafung jedoch im Hinblick auf die Bezahlung eines Geldbetrages nicht geboten erscheine, um den Verdächtigen von strafbaren Handlungen abzuhalten oder der Begehung strafbarer Handlungen durch andere entgegenzuwirken. Die Diversion sei gemäß § 90a Abs. 2 StPO nur zulässig, wenn die strafbare Handlung nicht in die Zuständigkeit des Schöffen- oder Geschworenengerichtes fallet, die Schuld des Verdächtigen nicht als schwer anzusehen sei und die Tat nicht den Tod eines Menschen zur Folge gehabt habe. Aus der Aufzählung der die Diversion ausschließenden Tatbestände sei zu erkennen, dass dem Begriff „die Schuld nicht als schwer anzusehen“ ein anderer Inhalt beizumessen sei, als dem Begriff „geringes Verschulden“.

Der Bw. beantragte die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

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

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage ob die Aufwendungen für die vom Bw. zur Vermeidung der Durchführung eines Strafverfahrens gemäß § 90c StPO geleistete Leistung eines Geldbetrages in Höhe von € 7.540,- plus Verfahrenskosten in Höhe von € 160,- Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 darstellen.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. hat im Rahmen seiner Tätigkeit als angestellter Spitalsarzt im August 2003 anlässlich einer Operation einem Patienten eine von der Krankenschwester vorbereitete Injektion verabreicht, ohne deren Inhalt zu überprüfen. Da die Injektion statt einer A eine B enthalten hatte, erlitt der Patient ein Lungenödem, musste reanimiert und die Operation abgebrochen werden. Die zuständige Staatsanwaltschaft hat dem Bw. mitgeteilt, dass sie beabsichtige wegen des Tatvorwurfes betreffend des Vergehens der fahrlässigen Körperverletzung nach § 88 Abs1. und 4., 1.Fall StGB ein Strafverfahren einzuleiten. Gleichzeitig wurde dem Bw. mitgeteilt, dass dies unterbleiben würde, wenn er einen Geldbetrag von € 7.700,- (darin enthalten € 160,- Verfahrenskosten) bezahle. Der Bw. hat den Betrag von € 7.700,- am 7. 11. 2003 bezahlt und erhielt daraufhin von der Staatsanwaltschaft die Verständigung vom Rücktritt der Verfolgung gemäß § 90c Abs. 5 StPO nach Zahlung eines Geldbetrages .

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 beantragte der Bw. den Betrag von € 7.540,- an Diversionszahlung und € 160,- an Verfahrenskosten als Werbungskosten gemäß § 16 EStG zu berücksichtigen.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Damit Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt werden, muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf die Einnahmenerzielung gerichteten Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein.

Ausgaben für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die vom Bw. geleistete Geldzahlung ist die Zahlung eines Geldbetrages zum Zwecke des Rücktritts von der Verfolgung durch die Staatsanwaltschaft. Die gesetzlichen Regelungen zur Diversion finden sich in den §§ 90a ff der Strafprozessordnung (StPO).

In § 90a StPO ist geregelt, dass der Staatsanwalt von der Verfolgung einer strafbaren Handlung zurücktreten kann, wenn auf Grund hinreichend geklärten Sachverhaltes feststeht, dass ein Zurücklegen der Anzeige nach § 90 nicht in Betracht kommt, eine Bestrafung jedoch im Hinblick auf die Bezahlung eines Geldbetrages nach § 90c StPO nicht geboten erscheint, um den Verdächtigen von strafbaren Handlungen abzuhalten oder der Begehung strafbarer Handlungen durch andere entgegenzuwirken. Gemäß § 90a Abs. 2 StPO ist dieses Vorgehen nur zulässig, wenn die strafbare Handlung nicht in die Zuständigkeit des Schöffengerichts- oder Geschworenengerichts fällt, die Schuld des Verdächtigen nicht als schwer anzusehen ist und die Tat nicht den Tod eines Menschen zur Folge gehabt hat.

§ 90c StPO regelt, dass der Staatsanwalt unter den Voraussetzungen des § 90a von der Verfolgung einer strafbaren Handlung zurückzutreten hat, wenn der Verdächtige den Geldbetrag zugunsten des Bundes entrichtet hat.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Geldstrafen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten verweist der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis 96/14/0022 vom 25.2.1997 darauf, dass die von ihm aufgestellte Rechtsprechung besagt, dass Geldstrafen, die durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers veranlasst wurden, in der Regel Kosten der privaten Lebensführung seien und Ausnahmen von diesem Grundsatz bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle nur bei Bestrafungen in Frage kommen, die vom

Nachweis eines bestimmten Verschulden des Bestraften nicht abhängig seien oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen (VwGH v. 3.7.1990, 90/14/0069, betreffend das vorschriftswidrige Abstellen eines Fahrzeuges bei Ladevorgängen, sowie v. 3.6.1986, 86/14/0061 betreffend die Überladung von Transportfahrzeugen).

Doralt bemerkt in RdW 2004,117, sowie in seinem Einkommensteuerkommentar zu § 4 TZ 258, dass Geldleistungen im Rahmen einer Diversion, auch wenn sie nicht als Strafen im Sinne des StGB gelten, nicht abzugsfähig sind, da für ihre steuerliche Behandlung dasselbe gelte, wie für Strafen. Letztere sind nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, weil sie nicht durch den Betrieb veranlasst sind, sondern durch das persönliche Verhalten des Steuerpflichtigen. Sie sind, wie auch aus dem Einkommensteuerkommentar von Hofstätter/Reichel, zu § 4 EStG hervorgeht, aus diesem Grund als Kosten der privaten Lebensführung anzusehen.

Geldstrafen sind nur abzugsfähig, wenn das Zuwiderhandeln in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fällt und die Bestrafung unabhängig vom Verschulden ist oder nur ein geringes Verschulden, wie zum Beispiel die Nichteinhaltung polizeilicher Vorschriften, voraussetzt. (VwGH 3.7.1990, 90/14/0069; 25.2.97, 96/14/0022).

Untersucht man das vom Bw. in Ausübung seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Arzt gesetzte Verhalten, welches zur Diversionszahlung geführt hat, kann nicht gesagt werden, dass nur ein geringes Verschulden - wie es bei der Nichteinhaltung polizeilicher Vorschriften gegeben ist - vorlag, wenn er die Injektion vor Verabreichung nicht auf ihren Inhalt überprüft hat. Eine der drei Voraussetzungen, welche für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Rücktritts von der Verfolgung durch Zahlung eines Geldbetrages vorliegen müssen, ist nämlich nicht, wie vom Bw. angenommen, das Vorliegen eines geringes Verschuldens, sondern laut Gesetzestext des § 90a Abs. 2 StPO dass „die Schuld des Verdächtigen nicht als schwer“ anzusehen sei. Der Gesetzesbegriff „die Schuld ist nicht als schwer anzusehen“ erfasst schwerere Delikte, als der Begriff des „geringen Verschuldens“.

Die Aufwendungen für die Zahlung einer Diversion sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da es sich um Kosten handelt, die mit der Vorliegen eines vom Bw. höchstpersönlich ausgeführten Verhaltens zusammenhängen und als Geldbuße dienen, weshalb die Kosten in Zusammenhang mit der privaten Lebensführung stehen und nicht zur Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Geldstrafen werden ausnahmsweise als Betriebsausgaben anerkannt, je näher das die Strafe auslösende Verhalten zum „normalen“ Betriebsgeschehen ist und je geringer der

Unrechtsgehalt ist (vgl. *Atzmüller*, RdW 2006/308, Die widersprüchliche Behandlung deliktischen Verhaltens in der Einkommensteuer).

Im vorliegenden Fall ist das Verhalten des Bw., welches zur Diversionszahlung führte, nicht als im Rahmen des „normalen“ Betriebsgeschehens der Tätigkeit des Bw. als Spitalarzt vorgefallen anzusehen, sondern es ist seiner persönlichen Sphäre zuzurechnen, da er sich nicht entsprechend seiner Berufspflicht als Arzt vor Verabreichung einer Injektion vom Inhalt derselben überzeugt hatte. Die aus dem Verhalten resultierende Zahlung des Diversionsbetrages in Höhe von € 7.540,- ist daher gemäß § 20 EStG 1988 den nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung zuzurechnen.

Hinsichtlich der Verfahrenskosten in Zusammenhang mit der Diversion, welche im gegenständlichen Fall € 160, betragen, sind diese nach der Verwaltungsübung als Werbungskosten abzugsfähig, da das Verfahren in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stand.

Die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten ergibt sich aus den anerkannten Kosten laut Berufungsvorentscheidung in Höhe von € 1.305,40 plus € 160,- Verfahrenskosten, woraus sich insgesamt ein Betrag von € 1.465,40 an anzuerkennenden Werbungskosten laut Berufungsentscheidung ergibt.

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 15. Jänner 2008