



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 über die Berufung des Dr. GM, vertreten durch die G&K-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. M, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 nach der am 10. Februar 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer, ein Primararzt, erklärte in den Streitjahren aus einem Dienstverhältnis als Vorstand einer Krankenhausabteilung resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus der Behandlung von Patienten der höheren Pflegeklassen und dem Betrieb einer freiberuflichen Ordination resultierende Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung versagte der Prüfer im Jahr 1998 als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für einen Schitag (11.429,00 S) sowie eine Weihnachtsfeier (22.863,00 S) mit dem Personal der vom Berufungsführer geführten Abteilung die steuerliche Anerkennung. Betreffend das Jahr 1999 ließ er die Aufwendungen für einen Wochenendausflug des Stationspersonals ins Elsaß (30.632,00 S) sowie die Reparaturkosten (67.569,60 S) für ein im Rahmen des Schitages beschädigtes Betriebsfahrzeug außer Ansatz. Begründend führte der Prüfer aus, dass es sich um Aufwendungen handelte, die der privaten Lebensführung zuzurechnen seien bzw. die Unfallkosten nicht anlässlich einer betrieblich veranlassten Fahrt verursacht worden seien.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung. Begründend wurde ausgeführt, dass regelmäßige Bestandteile des Einkommens, die sogenannten Poolgelder, anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses des Berufungsführers nicht in die Bemessungsgrundlage für die Abfertigung einbezogen worden seien. Eine diesbezüglich gegen das Land Vorarlberg erhobene Klage sei letztlich vom Obersten Gerichtshof mit der Begründung, dass es sich bei den Poolgeldern um keine abfertigungsrelevanten Bezüge handle, abgewiesen worden. Wenn es aber keine abfertigungsrelevanten Bezüge seien, müsse es sich um selbständige Einkünfte des Abgabepflichtigen handeln. Ein weiterer Anhaltspunkt dafür sei, dass Privathonorare dem Abgabepflichtigen auch zugerechnet worden seien, wenn er im Urlaub gewesen sei. Zudem hätten die Poolgebühren weit mehr ausgemacht als die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Faktisch habe das Land Vorarlberg im Bereich der Privatpatienten lediglich als Verrechnungsstelle fungiert. Vom Gesamthonorar seien jeweils 25% für die Zurverfügungstellung von Gebäude, Infrastruktur und Personal abgezogen worden. Der Berufungsführer habe das Personal der Abteilung somit selber bezahlt und sei bei der Erzielung der Poolgelder auf den Einsatz und die Tatkraft der Mitarbeiter seiner Abteilung angewiesen gewesen. Faktisch habe er auch die Personalentscheidungen in seiner Abteilung getroffen. Somit habe der Berufungsführer einen zusätzlichen Betrieb, seine Abteilung geführt. Der Großteil der Betriebsausgaben sei ihm in Form des 25%igen Hausanteils schon von seinem Honorar abgezogen worden. Dies ändere jedoch nichts daran, dass er diese Betriebsausgaben getragen habe. Bei den darüber hinaus geltend gemachten Betriebsausgaben handle es sich um solche, die nicht im Hausanteil enthalten gewesen seien.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt darauf hin, dass Aufwendungen, die ein Primararzt für das Krankenhauspersonal tätige, durch die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung bedingte und daher nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung seien. Dem Einwand, dass der Berufungsführer einen zusätzlichen Betrieb führe, hielt das Finanzamt entgegen, dass das Krankenhauspersonal in einem Dienstverhältnis mit dem Land Vorarlberg, nicht aber mit dem Berufungsführer gestanden sei.

Mit Schriftsatz vom 26. Juli 2002 wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Mit Schriftsatz vom 20. Jänner 2003 wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und neuerlich die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der am 10. Februar 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Abteilung mit zehn Privatbetten, dem zugeteilten Personal und der entgeltlich zur Verfügung gestellten Infrastruktur eine organisatorische Einheit, einen Betrieb darstelle. Auch wenn der Berufungsführer das Personal nicht selbst angestellt habe oder allenfalls entlassen hätte können, habe er das Personal jeweils vorgeschlagen oder dafür ge-

sorgt, dass ein Mitarbeiter nicht mehr in der Abteilung arbeitet und somit de facto über das Personal entschieden. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei das Personal, das ihm gegenüber auch weisungsgebunden gewesen sei, bei ihm angestellt gewesen. Von den Privathonoraren des Berufungsführers seien 25% als Hausanteil für die Zurverfügungstellung der Infrastruktur in Abzug gebracht worden. Weitere 25% seien in den "Pool" geflossen, in den auch die Krankenanstalt einbezahlt habe. Aus diesem Pool seien die Oberärzte und Assistenten je nach Leistung und Ausbildungsgrad honoriert worden. Den Schwestern etwas zu bezahlen, sei nicht gestattet gewesen, weshalb sich der Berufungsführer auf diese Art, eben mit der Bezahlung von Schitagen, Ausflügen oder der Weihnachtsfeier erkenntlich gezeigt habe. Dies sei nicht aus privaten Beweggründen erfolgt, sondern zur Förderung des Betriebsklimas und der Motivation des Personals, da er auf die Mitarbeit und die Effizienz seines Abteilungspersonals angewiesen gewesen sei. Das wiederum habe einen direkten Einfluss auf die Höhe seiner Einnahmen und damit auch jener des Pools gehabt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Nicht abgezogen werden dürfen weiters Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben (§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988).

Unter Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben sind nach der Judikatur alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtige Einkünfte bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Maßgebend ist dabei das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwandes schließen lässt (vgl. VwGH 30.4.2003, 99/13/0208).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zählen Aufwendungen eines Primararztes für diverse Feiern und Betriebsausflüge des Stationspersonals typischerweise zu den durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingten und damit nach § 20 EStG nichtabzugsfähigen Aufwendungen (vgl. VwGH 26.4.1994, 91/14/0036, VwGH 26.1.1981, 2157/79).

Vor diesem Hintergrund muss den gegenständlichen Aufwendungen für die Weihnachtsfeier, den Schitag und den Betriebsausflug ins Elsaß die Abzugsfähigkeit versagt bleiben. Derartige gesellschaftliche Veranstaltungen gehen über rein berufliche Berührungspunkte hinaus und

zählen sohin unzweifelhaft zu jenen Aufwendungen der Lebensführung, welche durch die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung eines in höherer oder leitender Funktion Tätigen bedingt sind. Dass sie geeignet sein mögen, die Motivation und damit die Leistung und die Effizienz der Mitarbeiter zu heben und somit auch die Tätigkeit des Berufungsführers zu fördern, vermag an der Nichtabzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen im Hinblick auf den Wortlaut der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nichts zu ändern.

Soweit der Berufungsführer beziehend auf das Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 29.11.2001, 8 Ob A 184/01v, einwendet, die Abteilung stelle einen zusätzlichen Betrieb dar und es handle sich bei den strittigen Aufwendungen um im "Hausanteil" nicht enthaltene Betriebsausgaben, ist ihm entgegenzuhalten, dass der Oberste Gerichtshof im angesprochenen Urteil lediglich erkannt hat, dass Ärztehonoreare für Sonderklassepatienten nicht unter den Begriff des Monatsbezuges im Sinne des § 133 des Vorarlberger Landesbedienstetengesetzes fallen und daher nicht in die Bemessungsgrundlage bei der Berechnung der Abfertigung eines nach dem Vorarlberger Landesbedienstetengesetzes angestellten Arztes einzubeziehen seien. Abgesehen davon, dass daraus keineswegs der zwingende Umkehrschluss zu ziehen ist, dass es sich um selbständige Einkünfte handelt – nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bezüglich der Einkünftequalifikation derartiger Sonderklassegebühren entscheidend, ob das Krankenhaus oder der Arzt die Gebühren dem Patienten gegenüber in Rechnung stellt (vgl. VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034) – ist nicht ersichtlich, was damit gewonnen werden sollte, hat das Finanzamt diese Bezüge doch ohnedies erklärungsgemäß als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst und vermag die Wertung der Bezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit weder eine Zugehörigkeit der vom Berufungsführer geführten Abteilung zu dessen Betrieb noch die Dienstgeboreneigenschaft des Berufungsführers hinsichtlich des Stationspersonals zu begründen. Wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt wurde, steht das Krankenhauspersonal nicht in einem Dienstverhältnis mit dem Berufungsführer, sondern mit dem Rechtsträger der Krankenanstalt. Auch ergibt sich nicht der geringste Hinweis auf ein sonstiges, den Anspruch auf ein Leistungsentgelt begründendes Vertragsverhältnis des Stationspersonals mit dem Berufungsführer und ist daher ein unmittelbarer Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit dem Betrieb des Berufungsführers gegenüber erbrachten Leistungen des Krankenhauspersonals nicht erkennbar. Vielmehr ist das Krankenhauspersonal im Rahmen der Erfüllung dienstlicher Obliegenheiten gegenüber dem Rechtsträger der Krankenanstalt tätig. Dass Kosten für das Personal anteilig in dem von den Arzthonoraren einbehaltenen sogenannten "Hausanteil" enthalten sind, vermag daran ebenso wenig zu ändern, wie der Umstand, dass der Berufungsführer de facto Personalentscheidungen getroffen hat, ist es doch als Regelfall anzusehen, dass ein Abtei-

lungsleiter bei Personalentscheidungen zumindest mitwirkt und die Mitarbeiter der Abteilung ihm gegenüber weisungsgebunden sind.

Folglich hat das Finanzamt den Aufwendungen des Berufungsführers für die Weihnachtsfeier, den Schitag sowie den Betriebsausflug ins Elsaß die steuerliche Anerkennung zu Recht versagt.

Gleiches gilt im Ergebnis für die Unfallkosten im Rahmen des Schitages mit dem Stationspersonal.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören auch Aufwendungen für betrieblich bedingte Fahrten, grundsätzlich somit auch Reparaturkosten für ein auf einer betrieblich veranlassten Fahrt beschädigtes Betriebsfahrzeug. Ausgeschlossen ist der Abzug derartiger Aufwendungen hingegen, wenn die Ursache für den Schadenseintritt der privaten Sphäre zuzurechnen ist (vgl. VwGH 23.5.1990, 89/13/0278), das den Schaden auslösende Ereignis sohin nicht unmittelbar auf einer betrieblichen Fahrt eingetreten ist (vgl. VwGH 27.3.2003, 99/15/0245) oder hierfür ein subjektives Fehlverhalten oder ein privat bedingter Umstand auslösend war, wobei diesbezüglich auch der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen ist (vgl. Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 254).

Gegenständlich ist das im Betriebsvermögen des Berufungsführers stehende Fahrzeug im Rahmen einer Fahrt anlässlich eines Schitages mit dem Personal der vom Berufungsführer geleiteten Abteilung des Krankenhauses beschädigt worden. Inwieweit es sich dabei um eine im Rahmen der selbständigen Arzttätigkeit veranlasste Fahrt gehandelt haben sollte, ist für den unabhängigen Finanzsenat aus den oben angeführten Gründen nicht erkennbar und können die Folgen des Unfalles daher schon aus diesem Grund nicht als durch den Betrieb veranlasst angesehen werden – ebenso wenig ist eine berufliche Veranlassung im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit erkennbar – und war diesen daher die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Der Berufung war somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 16. Februar 2005