



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des EH, vertreten durch Teuchmann Prokopp Stadler KEG, Steuerberatungsgesellschaft, 2352 Gumpoldskirchen, Thallernstraße 5 und 16, vom 29. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. März 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Facharzt am Landeskrankenhaus in Graz. In der Zeit von 28. September 2004 bis 30. September 2005 absolvierte er einen einjährigen befristeten Forschungsaufenthalt an einer Klinik in A (USA). In diesem Zusammenhang machte er für das Streitjahr neben Reisekosten auch Kosten für doppelte Haushaltsführung in Höhe von 3.823,70 Euro als Werbungskosten geltend (Kosten für Hotelübernachtungen bis zum Bezug des gemieteten Hauses in Höhe von 126,70 Euro und Miete für das Haus vom 1. Oktober 2004 bis 31. Dezember 2004 in Höhe von 3.697 Euro). Da der Auslandsaufenthalt des Bw. von Beginn an zeitlich befristet war, wurde der Familienwohnsitz (Eigentumswohnung) in X nicht aufgegeben. Nach Beendigung des Forschungsaufenthaltes kehrte der Bw. mit seiner Familie wieder an den Familienwohnsitz in X zurück.

Das Finanzamt anerkannte nur ein Drittel der geltend gemachten Wohnungskosten als Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung mit der Begründung, es seien nur die Kosten absetzbar, die die Person des Bw. betreffen, nicht jedoch die Kosten, die auf die Ehegattin und die beiden Kinder des Bw. entfallen seien.

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die pauschale Kürzung der dem Grunde nach anerkannten Kosten für doppelte Haushaltsführung. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122) sei für einen Steuerpflichtigen, der für eine von vornherein befristete Zeit als Arbeitnehmer ins Ausland entsendet werde, die Aufgabe des Familienwohnsitzes auch dann nicht zumutbar, wenn die Familie den Steuerpflichtigen auf die Dauer seiner Entsendung begleite. Auch in diesem Fall stehe das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dem Abzug der Kosten der doppelten Haushaltsführung nicht entgegen. In Rz 1038e der Lohnsteuerrichtlinien 2002 werde im Zusammenhang mit nach Österreich entsandten Arbeitnehmern ausgeführt, dass es für die Abzugsfähigkeit der Wohnungskosten als Werbungskosten nicht schädlich sei, wenn nicht nur der Steuerpflichtige, sondern auch dessen Familie die Wohnung benütze. Abzugsfähig seien die diesbezüglichen Kosten (zB Miete und Betriebskosten), soweit sie monatlich die für eine zweckentsprechende Unterkunft angemessenen Kosten von maximal 2.200 Euro nicht übersteigen. Das gleiche müsse – nach Ansicht von Doralt (vgl. EStG⁷ § 4 Tz 355) - auch für ins Ausland entsandte Inländer gelten. Der Bw. habe für die Dauer seiner Entsendung ein möbliertes Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von rund 100 m² um eine monatliche Miete von umgerechnet 999,83 Euro gemietet. Dieser Betrag liege weit unter der nach den Lohnsteuerrichtlinien anzuerkennenden Grenze von 2.200 Euro monatlich. Um den vom Finanzamt anerkannten Betrag von umgerechnet 333,28 Euro hätte auch für eine Person eine zweckentsprechende Wohnung nicht angemietet werden können. In diesem Zusammenhang wurde auf die Kosten für die Hotelunterkunft in Höhe von 126,70 Euro für die Dauer von drei Tagen bis zum Bezug des angemieteten Hauses verwiesen. Der Mietvertrag für das Haus sowie die entsprechenden Belege wurden dem Finanzamt übermittelt.

Mit Vorhalt vom 18. Dezember 2006 wurde dem Bw. mitgeteilt, dass der unabhängige Finanzsenat in Hinblick auf die Ausführungen in Rz 1038e der Lohnsteuerrichtlinien in Verbindung mit der von Doralt (vgl. EStG⁷, § 4 Tz 355) vertretenen Rechtsmeinung, nämlich dass das gleiche auch für ins Ausland entsandte Inländer gelten müsse, die Ansicht vertrete, dass die in den USA tatsächlich angefallenen Wohnungskosten von umgerechnet 3.697 Euro im Streitjahr als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Weiters wurde in dem Vorhalt ausgeführt, dass der Bw. im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Dienstnehmer des Bundes an einer Universitätsklinik des Landeskrankenhauses in Graz auch Sondergebühren, die von der Steiermärkischen

Krankenanstalten GmbH (KAGes) ausbezahlt worden seien, erhalten habe. Der Auszahlung dieser Sondergebühren liege – soweit dem unabhängigen Finanzsenat bekannt sei – ein so genannter Gebührenvertrag zugrunde, in dem der Bw. mit der KAGes vereinbart habe, dass er als bundesbediensteter Hochschullehrer gemäß § 155 Abs. 6 Beamten-Dienstrechtsgegesetz (BDG) 1979, BGBI. Nr. 333/1979, verpflichtet sei, ambulant oder stationär von der KAGes in Betreuung genommene Patienten zu untersuchen und zu behandeln bzw. an den Untersuchungen und Behandlungen mitzuwirken und dafür aufgrund der Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBI. Nr. 78/1957, ein besonderes Entgelt (Arzthonorar) im selben Ausmaß wie die der KAGes zugewiesenen landesbediensteten Ärzte erhalte. Durch diesen Vertrag sei weder ein Arbeitsverhältnis noch ein freies Dienstverhältnis mit der KAGes begründet worden. Die Abrechnung der Sondergebühren erfolge in der Weise, dass der KAGes von den einzelnen Kliniken die von den Ärzten erbrachten Leistungen bekannt gegeben werden. Die KAGes stelle den Patienten bzw. deren Versicherungen diese Leistungen in Rechnung. Die Namen der Ärzte, die die abgerechneten Leistungen erbracht haben, scheinen auf den Rechnungen nicht auf. Nach Eingang der Zahlungen behalte die KAGes den auf die Krankenanstalt entfallenden Teil zurück und verteile den anderen Teil auf die Kliniken. In einem Begleitschreiben der KAGes werden die auf die einzelnen Ärzte entfallenden Anteile ausgewiesen. Diese Anteile ermittle die KAGes aufgrund der von den Kliniken gemeldeten, auf jeden Arzt entsprechend seiner fachlichen Qualifikation und Leistung entfallenden Punkteanzahl. Die Auszahlung an die Ärzte erfolge schließlich durch die jeweilige Klinik. Die Abrechnung der Sondergebühren erfolge somit entsprechend der Bestimmungen des Steiermärkischen Krankenanstaltengesetzes (KALG), LGBI. Nr. 66/1999. Gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zählen die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanter Behandlung), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden, zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18.3.2004, 2001/15/0034, ausgeführt habe, sei vor dem Hintergrund dieser Rechtslage davon auszugehen, dass die in der Steiermark geltenden Rechtsvorschriften den Träger des Krankenhauses verpflichteten, die in Rede stehenden Sondergebühren **im eigenen Namen** einzuhaben. Damit aber handle es sich bei den Sondergebühren gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern um **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**. Da diese Einkünfte aber nicht von einem Arbeitgeber, sondern von dritter Seite (in diesem Fall von der KAGes) ausbezahlt werden, unterliegen sie nicht dem Lohnsteuerabzug, sondern seien im Veranlagungsweg zu erfassen. Bei Einkünften aus selbständiger Arbeit sei der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales nicht zulässig. Die vom Bw. für das Streitjahr erklärten Einkünfte von 3.858,92 Euro seien daher um das geltend

gemachte Betriebsausgabenpauschale von 563,30 Euro zu erhöhen und insgesamt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (ohne Steuerabzug) im Veranlagungsweg zu erfassen.

Diesen Vorhalt beantwortete der Bw. bzw. dessen steuerlicher Vertreter mit Schreiben vom 27. Dezember 2006 damit, dass die Ausführungen betreffend die Kosten für doppelte Haushaltsführung der von ihm vertretenen Rechtsansicht entsprechen und dem bisherigen Vorbringen daher nichts hinzuzufügen sei.

Zu den Ausführungen betreffend Besteuerung der Sondergebühren wurde vorgebracht, dass die Sondergebühren laufend verdient werden und daher zu einem Sechstel als sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG zu besteuern seien. Die Tatsache, dass die Sondergebühren von der KAGes und nicht vom Dienstgeber ausbezahlt worden seien, könne unter Beachtung des verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitssatzes nicht dazu führen, dass dieser regelmäßig zugeflossene Arbeitslohn nicht bei der Ermittlung der mit dem festen Steuersatz von 6% zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werde.

Zum Vorhalt vom 18. Dezember 2006 sowie zur Vorhaltsbeantwortung vom 27. Dezember 2006 nahm das Finanzamt Graz-Stadt als Amtspartei mit Schreiben vom 16. Jänner 2007 Stellung. Das Finanzamt hält die Rechtsauffassung des unabhängigen Finanzsenates zur Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten der doppelten Haushaltsführung für vertretbar, weshalb zu dieser Frage keine weiteren Ausführungen erstattet worden seien. Auch in der Frage der Besteuerung der Sondergebühren sei nach Ansicht des Finanzamtes im Sinn des Vorhaltes zu erkennen, zumal der Bw. weder auf die Ausführungen zum Sachverhalt noch zur Rechtslage eingegangen sei. Die vom Bw. ausschließlich erhobenen verfassungsrechtlichen Bedenken werden vom Finanzamt nicht geteilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Kosten der doppelten Haushaltsführung

Eine berufliche und damit zu Werbungskosten der betroffenen Aufwendungen führende Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn einem Arbeitnehmer die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Beschäftigung nicht zuzumuten ist (vgl. zB VwGH 7.8.2001, 2000/14/0122). Laut Verwaltungsgerichtshof (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111) kann einem Steuerpflichtigen, der für einen von vornherein befristeten Zeitraum als Arbeitnehmer ins Ausland entsandt wird, auch dann nicht zugemutet werden, seinen Familienwohnsitz aus Anlass der befristeten Entsendung aufzugeben, wenn die Familie des Arbeitnehmers diesen an den Beschäftigungsstandort der Entsendung begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie am Beschäftigungsstandort wird der

Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, weshalb den Aufwendungen für die Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht entgegensteht.

Der im angefochtenen Bescheid vertretenen Rechtsansicht des Finanzamtes ist insofern zuzustimmen, als unter dem Titel „Aufwendungen für die Haushaltsführung am Beschäftigungsstandort“ grundsätzlich nur jene Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar sind, die die Person des Bw. betreffen. Jene Aufwendungen, die ihre Ursache darin haben, dass dem Bw. die Gattin und die Kinder an den Ort der vorübergehenden Beschäftigung folgen, fallen hingegen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Diese Aufwendungen können nicht als Werbungskosten abgesetzt werden, weil es ihnen am Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Bw. fehlt (vgl. nochmals VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Als Werbungskosten für eine Unterkunft am Ort der vorübergehenden Beschäftigung sind jedoch jedenfalls jene Kosten absetzbar, die der Bw. für eine zweckentsprechende Wohnung für sich allein aufwenden muss. Sind die vom Bw. tatsächlich aufgewendeten Beträge auch für ihn allein nicht als unangemessen anzusehen (als Maßstab für die Angemessenheit kann der in Rz 1038e der Lohnsteuerrichtlinien genannte Richtsatz für nach Österreich entsandte Dienstnehmer herangezogen werden; vgl. auch Doralt, EStG⁷ § 4 Tz 355), dann sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsstandort auch dann nicht zu kürzen, wenn der Bw. diese Wohnung mit seiner Familie bewohnt.

Die für den Forschungsaufenthalt in den USA geltend gemachten Werbungskosten sind daher nur um die Reisekosten der Familienangehörigen des Bw. in Höhe von 1.524,27 Euro (wie bereits in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt wurde) zu kürzen.

2) Sondergebühren

Den Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates im Vorhalt vom 18. Dezember 2006 wurde – soweit die Abrechnung und Auszahlung der Sondergebühren betroffen ist – nichts entgegnet. Es ist daher davon auszugehen, dass auch im Fall des Bw. die Einhebung der Sondergebühren durch die Steiermärkische Krankenanstalten GmbH (KAGes) **im eigenen Namen** erfolgte. Damit handelt es sich bei den Sondergebühren gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 nicht um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, sondern um **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (vgl. VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034). Auch der Bw. bestreitet nicht (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 27. Dezember 2006), dass die Sondergebühren an ihn nicht von seinem Arbeitgeber, sondern von der KAGes ausbezahlt wurden. Die Sondergebühren sind daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Bw. von dritter Seite ausbezahlt wurden, weshalb sie nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, sondern im Veranlagungsweg zu erfassen sind (vgl. die ausführliche Begründung in den vergleichbaren

Fällen UFS **10.11.2004, RV/0301-G/02**, UFS 21.3.2005, RV/0247-G/02, UFS 21.3.2005, RV/0263-G/02, und UFS 5.4.2006, RV/ 0691-G/05). Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist der Abzug eines Betriebsausgabenpauschales nicht zulässig. Die vom Bw. für das Streitjahr erklärten Einkünfte von 3.858,92 Euro sind daher um das geltend gemachte Betriebsausgabenpauschale von 563,30 Euro zu erhöhen und insgesamt (somit in Höhe von 4.422,22 Euro) als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Veranlagungsweg zu erfassen.

Dem Einwand des Bw., die Sondergebühren seien laufend verdient worden und seien daher zu einem Sechstel als sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 zu besteuern, steht der Inhalt der genannten Regelung entgegen. Gemäß § 67 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Lohnsteuer 6%, wenn der Arbeitnehmer neben dem laufenden Arbeitslohn **von demselben**

Arbeitgeber sonstige, insbesondere einmalige Bezüge (zB 13. und 14. Monatsbezug, Belohnungen) erhält und die sonstigen Bezüge innerhalb eines Kalenderjahres 620 Euro übersteigen. Da der Bw. die Sondergebühren weder von einem Arbeitgeber noch sonstige Bezüge neben laufenden Bezügen (im Rahmen dieser Einkünfte) erhalten hat, kommt die Anwendung der genannten Bestimmung nicht in Betracht. Eine Gleichheitswidrigkeit ist im Fall der unterschiedlichen Besteuerung ungleicher Sachverhalte (in einem Fall erfolgt die Auszahlung der Sondergebühren durch den Arbeitgeber, im anderen Fall erfolgt sie von dritter Seite) für den unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 30. Jänner 2007