

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. B, vertreten durch M, Wirtschaftstreuhänder in I, vom 1. März 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Dr. R, vom 28. November 2000 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert):

Jahr:	1998	1999
Einkommen:	39.028,65 €	37.458,27 €
Einkommensteuer (nach Abzug der Lohnsteuer):	4.385,22 €	3.278,85 €

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist Facharzt für Neurologie der an der Universitätsklinik in X. Als solcher bezieht er einerseits aus seinem Dienstverhältnis zur Klinik Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und andererseits Einkünfte aus selbstständiger Arbeit für die Behandlung von Patienten der Sonderklasse.

Da der Abgabepflichtige die ihm zugesandten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1998 und 1999 nicht eingebracht hat, führte das

Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung für die gegenständlichen Jahre aufgrund der dem Finanzamt übermittelten Lohnzettel und Mitteilungen durch. Gegen diese am 28. November 2000 erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 erhab der Abgabepflichtige nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 1. März 2001 Berufung und beantragte die Veranlagung aufgrund der beigelegten Einkommensteuererklärungen samt Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales. In den vorgelegten Überschussrechnungen für die gegenständlichen Jahre machte er u.a. folgende Ausgaben geltend:

1998:

Fahrtkosten	42.140,00 S
-------------	-------------

1999:

Fahrtkosten	61.109,34 S
Reisespesen	34.908,30 S

Die Fahrtkosten des Jahres 1998 setzen sich nach den Angaben des Abgabepflichtigen aus einer Fahrt zu einer Fachtagung nach Jena (1096 km) und 134 Rufbereitschaftsfahrten (a. 56 km) an die Klinik in X zusammen. Bei diesen Rufbereitschaftsfahrten habe es sich nicht nur um die normalen Fahrten zum Arbeitsplatz gehandelt, sondern um Fahrten aufgrund einer Anforderung der Klinik im Rahmen der Rufbereitschaft.

Die Fahrtkosten im Jahre 1999 seien aus Bahnfahrten nach Jena und Düsseldorf (18.028,54 S), sowie aus dem Kilometergeld für Rufbereitschaftsfahrten (43.080,80 S) entstanden; die Reisespesen resultierten aus Aufenthalten in Jena und Düsseldorf (Schreiben vom 17. Dezember 2001).

In einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2002 berücksichtigte das Finanzamt das vom Abgabepflichtigen beantragte Kfz-Pauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und die Fahrtkosten nach Jena und Düsseldorf als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit

Die geltend gemachten Fahrtkosten im Rahmen der Rufbereitschaft erkannte das Finanzamt im Wesentlichen deswegen nicht als Betriebsausgaben an, da die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch das Dienstverhältnis veranlasst und durch das Kfz-Pauschale abgegolten seien. Den Aufenthalt in Jena im Jahre 1999 sah das Finanzamt nicht als Dienstreise, sondern als weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit des Abgabepflichtigen an. Die dafür geltend gemachten Tagesgelder erkannte das Finanzamt daher nicht an.

Mit Schreiben vom 8. März 2002 beantragte der Berufungswerber die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und schränkte das Berufungsbegehren auf die nicht gewährten Kilometergelder für die Rufbereitschaftsfahrten ein. Ergänzend führte er dazu aus, die geltend gemachten Ausgaben für Fahrten im Rahmen der Rufbereitschaft stünden nicht in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern seien alleine - und nicht nur anteilmäßig - zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Sondergebühren, also in Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit aufgewendet worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 22 Z. 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse (einschließlich ambulanzärztlicher Behandlungen), soweit diese Entgelte nicht von einer Krankenanstalt im eigenen Namen vereinnahmt werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 leg.cit. sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Durch den Betrieb veranlasst sind Aufwendungen dann, wenn die Leistungen, für die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen - im Interesse des Betriebes - erbracht werden.

Ein Arzt, der in einem Krankenhaus beschäftigt ist und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus dem Dienstverhältnis zum Krankenhausarbeiter und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus Sondergebühren (im Sinne des § 22 Z. 1 lit. b EStG) bezieht, ist auf Grund seines Dienstverhältnisses verpflichtet, alle ins Krankenhaus aufgenommenen Patienten ärztlich zu behandeln. Der Arzt untersteht der Anstaltsordnung und unterliegt den sich aus ihr ergebenden Dienstverpflichtungen. Er ist in den Organismus der Krankenanstalt eingegliedert und in Ausübung seines Dienstes an diese Dienstvorschriften und an sonstige Weisungen, soweit es nicht um die Art der ärztlichen Behandlung der Patienten geht, gebunden. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses hat er auch die Sonderklassepatienten zu betreuen. Diese sind der Anstaltsordnung unterworfen Pfleglinge der Krankenanstalt und nicht des Abteilungsvorstandes oder des behandelnden Arztes. Die Behandlung der Sonderklassepatienten durch den im Krankenhaus angestellten Arzt ist sohin auch als eine im Rahmen des Dienstverhältnisses entfaltete Tätigkeit anzusehen, auch wenn der behandelnde Arzt auf Grund des § 41 Abs. 3 Tiroler Krankenanstaltengesetzes (Tir KAG) berechtigt ist für bestimmte Leistungen ein Arzthonorar zu verlangen, das nach § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit zählt (vgl. VwGH 18.3.2004, 2001/15/0034).

Die Rufbereitschaft des Berufungswerbers ist – wie auch durch eine Anfrage beim Arbeitgeber des Berufungswerbers bestätigt werden konnte - ausschließlich eine Arbeitsleistung die im

Rahmen des Dienstverhältnisses erbracht wird. Sie steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit und muss unabhängig davon geleistet werden, ob der Arzt neben seinen Einkünften aus dem Dienstverhältnis auch Einnahmen aus der Betreuung von Sonderklassenpatienten bezieht. Sie wird vom Dienstgeber im Rahmen der Dienstpläne angeordnet und die dafür gewährten Zulagen und Zuschläge sind Teil des Arbeitslohnes und zählen daher zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Selbst wenn der Berufungswerber im Rahmen der Rufbereitschaft zu einem Sonderklassepatienten gerufen wird, so vermag dies nichts daran zu ändern, dass er in Erfüllung der gegenüber dem Dienstgeber (dem Rechtsträger der Krankenanstalt) übernommenen Dienstpflicht tätig wird.

Sind aber wie im gegenständlichen Fall die im Rahmen der Rufbereitschaft durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits durch das Dienstverhältnis veranlasst, so sind die dafür angefallenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben, sondern als Werbungskosten zu berücksichtigen. Durch den Verkehrsabsetzbetrag nach § 33 Abs. 5 EStG, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht und die vom Berufungswerber geltend gemachten Pendlerpauschale (5.280 S) gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG 1988 sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Die Pauschalierung umfasst – wie aus dem Gesetzeswortlaut unzweifelhaft hervorgeht – sämtliche (auch mehrfach täglich anfallende) Aufwendungen für diese Fahrten (vgl. VwGH u.a. 30.10.2001, 97/14/0140).

Eine gesonderte Berücksichtigung der vom Berufungswerber geltend gemachten Fahrtkosten als Betriebsausgaben käme nach Ansicht des UFS nur in jenen Fällen in Betracht, in denen er außerhalb seines Dienstverhältnisses aus Gründen der Betreuung eines Sonderklassepatienten Fahrten zwischen Wohnung und Klinik zurücklegt. Dass der Berufungswerber außerhalb der zum Dienstverhältnis gehörenden Rufbereitschaft solche Fahrten durchgeführt hat, ist im Berufungsverfahren aber nicht einmal behauptet worden.

Zudem ist der Berufungswerber noch von der Finanzlandesdirektion mit Schreiben vom 11. Juni 2002 ersucht worden, durch Vorlage von Dienstplänen, Fahrtenbüchern oder anderer geeigneter Unterlagen darzulegen, ob die von ihm geltend gemachten Fahrten ausschließlich die Rufbereitschaft für Klassepatienten oder auch Patienten der allgemeinen Klasse betroffen haben. Dieses Schreiben ist vom Berufungswerber auch nach mehrmaligen Fristverlängerungen und Urgenzen nicht beantwortet worden.

Hinsichtlich der bereits vom Finanzamt gewährten Pendlerpauschale und der als Betriebsausgaben geltend gemachten und vom Finanzamt anerkannten Fahrtkosten nach Jena und Düsseldorf wird auf die Begründung in der Berufungsverfahrensentscheidung verwiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. September 2004

Ergeht auch an:

Finanzamt X (zu StNr.)