

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Margit Mayr, KomzIR Ing. Josef Bitzinger und KR Michael Fiala im Beisein der Schriftführerin Christina Seper in der Beschwerdesache des Dr. Bf., AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb gegen den Bescheid des FA, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer 2006 bis 2010 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 08.10.2014 zu Recht erkannt:

I. Soweit sich die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 richten, werden sie als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Soweit sich die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 richten, wird ihnen teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323

Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist Primararzt an einem Wiener Krankenhaus und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie - aus der Vereinnahmung von Sonderklassegebühren - Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2006 bis 2010 machte der Bf. im Rahmen seiner selbständigen Einkünfte u.a. Aufwendungen für Blumengeschenke, Arbeitskleidung für das nichtärztliche Personal, div. Geräte (Wasserkocher, Kaffeemaschine...), Weihnachtsfeiern sowie Betriebsausflüge geltend.

Im Zuge einer das Jahr 2006 betreffenden Vorhaltsbeantwortung (BI 21/2006 ESt-Akt) wies der Bf. ausdrücklich darauf hin, dass die geltend gemachten Ausgaben an das nichtmedizinische Personal getätigt würden, *„um den Betrieb der Abteilung ...im Zusammenhang mit den Sonderklassepatienten aufrecht erhalten zu können“*.

Das Finanzamt wich insoweit von den Einkommensteuererklärungen ab als es die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht anerkannte. Es werde kein Zusammenhang der Aufwendungen mit konkreten Leistungen des Krankenhauspersonals dargetan, die losgelöst von der Erfüllung dienstlicher Interessen dem Krankenanstaltenträger gegenüber, im Interesse der freiberuflichen Tätigkeit erbracht worden wären. Auch die Art der Aufwendungen spreche gegen ihre Beurteilung als Entgelt für eine dem Betrieb gegenüber erbrachte Leistung. Es handle sich vielmehr um Aufwendungen, wie sei ihrer Art nach in durchaus üblicher Weise von Dienstnehmern, vor allem von solchen, die in höherer oder leitender Position tätig sind, für ihre Mitarbeiter (Kollegen) aufgewendet werden und zwar insbesondere aus Anlass von Geburts- und Feiertagen, sowie bei Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses und bei Beförderungen usw.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 erhobenen als Beschwerden zu behandelnden Berufungen bringt der Bf. unter Hinweis auf § 45 Abs. 3 Wiener Krankenanstaltengesetz zunächst vor, dass der Bezug von Klassegeldern, welche im eigenen Namen vereinnahmt würden, dem Abteilungs- bzw. Institutsvorstand ausdrücklich gestattet sei. Die Krankenanstalt übernehme lediglich das Inkasso der Klassegelder und leite die Beträge an den Primararzt weiter. Weiters wird ausgeführt:

„Die Klassegebühren gehören sowohl beim Primararzt als auch beim Assistenzarzt als auch beim nicht ärztlichen Personal grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (neben den Dienstbezügen erhaltener Arbeitslohn von dritter Seite (siehe EStRI 5223).

Allerdings wird im Bereich der Verrechnung von Klassegeldern vom Gesetzgeber bewusst eine gesetzliche Sonderregelung (gesetzliche Fiktion) geschaffen. Aufgrund ausdrücklicher Gesetzesanordnung zählen diese Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Von dieser Regelung ist allerdings nur das ärztliche Personal betroffen (Primare, Assistenzärzte), nicht hingegen das nicht ärztliche Personal

(Krankenpfleger, radiologische Assistenten u.a.) (siehe EStRI 5223, LSt-Richtlinien RZ 979). Im § 22 Zi 1 b) EStG (letzter Absatz) wurde hierfür eine eigene legistische Bestimmung geschaffen.

Bezüglich des nicht ärztlichen Personals wurde keine gesetzliche Fiktion geschaffen. Hier gilt die allgemeine Regel. Beteiligt ein Primararzt auch andere (nichtärztliche Spitalsbedienstete) an den Sonderklassegebühren, dann liegen bei den Spitalsbediensteten mangels vergleichbarer Regelung Vorteile aus nichtselbständiger Tätigkeit (=Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) vor (siehe DORALT, Kommentar Einkommensteuergesetz, § 22 RZ 87). Dies gilt selbst dann, wenn die Dienstnehmer zu einem in § 22 Zi 1 lit. c EStG genannten Beruf gehören (zB ausgebildete Krankenpfleger sind) (siehe DORALT, Kommentar Einkommensteuergesetz, § 22 RZ 87).

Die Sonderklassegebühren werden bezahlt für eine Unterbringung der Patienten in einer höheren Verpflegungsklasse. Die Betreuung in der höheren Verpflegungsklasse erfolgt neben den Ärzten auch durch das nicht ärztliche Personal. Aus Sicht des Abteilungsvorstandes (Primararzt) ist es daher sachgerecht und fair, dass auch das nichtärztliche Personal einen Anteil an den verrechneten Sonderklassegebühren erhält.

Die Assistenzärzte (=ärztliches Personal) müssen gem. § 45 Wiener Krankenanstaltengesetz 40% der vereinnahmten Sonderklassegebühren erhalten. Bezüglich des Anteils des nicht ärztlichen Personals ist der Primararzt frei. Er könnte dem nicht ärztlichen Personal auch nichts von den Sonderklassegebühren zukommen lassen. Dies wäre aus Sicht des Primararztes aber unklug, da ein wesentlicher Teil der Betreuung der Patienten in der höheren Verpflegungsklasse eben auch vom nicht ärztlichen Personal erbracht wird. Würden an diese Berufsgruppe keinerlei Zuwendungen erfolgen, wird zu Recht befürchtet, dass Unruhe im Team entsteht und die Arbeiten nicht mehr in der gewohnten Form verrichtet werden. Im vorliegenden Fall wird von Seiten des Abteilungsvorstandes gewünscht, dass rund 18% der vereinnahmten Sonderklassehonorare dem nicht ärztlichen Personal zugute kommen.

Aufgrund der besonderen rechtlichen Situation (siehe oben) wird allerdings davon Abstand genommen, dem nicht ärztlichen Personal – analog zu den Assistenzärzten – Geldzuwendungen zu geben. Vielmehr werden dem nicht ärztlichen Personal bestimmte „Sachzuwendungen“ gewährt, wie zum Beispiel eine Verbesserung der Einrichtung „Schwesternzimmer“ bzw. Einladung auch des nicht ärztlichen Personals bei der Weihnachtsfeier der Abteilung. Damit soll vermieden werden, dass diese Sachzuwendungen beim nicht ärztlichen Personal eine besondere Steuererklärungspflicht für „Entgelte von dritter Seite“ auslösen.

Im konkreten Fall wird somit von Seiten des Abteilungsvorstandes gewünscht, dass auch das nicht ärztliche Personal einen Anteil an den Sonderklassegebühren erhält. Dieser Anteil soll jährlich gewährt werden.

Wenn nun in der Bescheidbegründung des Finanzamtes der Betriebsausgabenabzug für Aufwendungen für das nicht ärztliche Personal mit dem Hinweis es "handle sich

vielmehr um Aufwendungen, wie sie ihrer Art nach in durchaus üblicherweise von Dienstnehmern, vor allem von solchen, die in höherer oder leitender Position tätig sind, für ihre Mitarbeiter (Kollegen) aufgewendet werden, und zwar insbesondere aus Anlass von Geburts- und Feiertagen sowie bei Beginn und Beendigung des Dienstverhältnisses und bei Beförderung usw." verneint wird, so wird meiner Ansicht nach die Grundstruktur dieser Ausgaben nicht erkannt. Es handelt sich nicht um einmalige Zuwendungen aus besonderem Anlass wie Geburt und ähnliches, vielmehr stellen diese Ausgaben den Anteil des nicht ärztlichen Personals an den Sonderklassegebühren dar.

Auch dem in der Bescheidbegründung des Finanzamtes angeführten Hinweis, es „wird keine Zusammenhang der Aufwendungen mit konkreten Leistungen des Krankenhauspersonals dargetan“, kann nicht gefolgt werden. Richtig ist, dass der Abteilungsvorstand nicht Dienstgeber seines in der Abteilung tätigen Personals ist. Richtig ist aber auch, dass ein „Nichtbeteiligen“ des nicht ärztlichen Personals an den Sonderklassegebühren als nicht gerecht empfunden würde, und zu einer erheblichen „Unruhe“ im Team führen würde, die die Arbeit des Abteilungsvorstandes in seiner unter seiner Verantwortung stehenden Abteilung erheblich erschweren würde und darüber hinaus die Versorgung der „Sonderklassepatienten“ verschlechtern und somit langfristig seine Einkünfte an den Sonderklassegebühren gefährden würde. Die Aufwendungen für das nicht ärztliche Personal sind daher eindeutig betrieblich bedingt und dienen nicht (wie in der Bescheidbegründung angeführt) „dem Bedürfnis nach guten zwischenmenschlichen Kontakten, die über rein berufliche Berührungspunkte hinausgehen“. Kurz gesagt, die Beteiligung des nicht ärztlichen Personals an den Sonderklassegebühren ist kein „Privatvergnügen“ des Abteilungsvorstandes..... Es wäre vielmehr unsachlich und ungerecht davon auszugehen, dass derartige Aufwendungen immer vom versteuerten Einkommen des Primararztes zu tragen wären.

Wenn aber nunmehr derartige Aufwendungen zum Abzug als Betriebsausgabe zugelassen werden, stellt sich umgekehrt die Frage, wie diese Zuwendungen beim nicht ärztlichen Personal zu versteuern sind..... Der Verzicht auf Geldzuwendungen wurde gewählt, weil es gerade beim nicht ärztlichen Personal keine gesetzliche Fiktion wie bei den Assistenzärzten gibt und eine überaus komplizierte Verrechnung mit dem Krankenhausträger vermieden werden sollte.

Die Frage ist nun: Stellen die tatsächlich gewährten „Sachzuwendungen“ beim nicht ärztlichen Personal „Entgelt von dritter Seite“ dar, das in der persönlichen Einkommensteuererklärung jedes Einzelnen anzuführen ist?“

Nach Aufzählung der einzelnen Ausgabenpositionen kommt der steuerliche Vertreter des Bf. zum Ergebnis, dass – nachdem die Aufwendungen nicht einem einzelnen Dienstnehmer zugeordnet werden könnten – kein Entgelt von dritter Seite vorliege. Abschließend wird darauf hingewiesen, dass es auch im Bereich der Lohnsteuer zahlreiche Bestimmungen gebe, die einerseits beim Dienstgeber einen Steuerabzug als Betriebsausgabe zulassen, andererseits aber beim Dienstnehmer zu keinem steuerpflichtigen Bezug führen, wie dies etwa bei Zuwendungen von geringem Umfang der

Fall wäre (zB Aufwendungen für Betriebsfeiern, kleine Sachgeschenke zu Weihnachten bis 186,00 €). Im konkreten Fall umfasse das nicht ärztliche Personal rund 38 Personen, weshalb sich nur ein geringer Betrag pro Person ergebe. Bei analoger Betrachtungsweise zum Lohnsteuerrecht trete auf Seiten des Empfängers keine Steuerpflicht ein, solange die Sachzuwendungen pro Person derart gering und bezüglich Höhe und Anlass vergleichbar mit den steuerfreien Zuwendungen bei Dienstnehmern seien.

Die hinsichtlich der Jahre 2008 bis 2010 eingebrachten Beschwerden enthielten überdies für den Fall, dass die strittigen Aufwendungen nicht oder nur teilweise zum Abzug zugelassen würden, das Eventualbegehren, den Freibetrag für investierte Gewinne um 10% (2008, 2009) bzw. 13% (2010) des nicht anerkannten Betrages zu erhöhen, zumal ein eventueller Erhöhungsbetrag in der im jeweiligen Jahr getätigten Anschaffung für Wertpapiere Deckung finde.

In der am 08.10.2014 durchgeführten mündlichen Verhandlung wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen.

Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter vor, dass sowohl beim Primar als auch bei den Subärzten aufgrund einer gesetzlichen Fiktion im § 22 EStG bei der Vereinnahmung von Klassegeldern Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorliegen, hingegen habe man auf eine Regelung beim nichtärztlichen Personal „vergessen“. Die Weitergabe von Klassegeldern an dieses würde sich als der Lohnsteuer unterliegendes Entgelt von dritter Seite darstellen, welches über die Lohnverrechnung des Krankenhauses abgerechnet werden müsste. Um dies zu vermeiden, sei der Bf. dazu übergegangen, einen Betrag von rd. 18% der vereinnahmten Honorare für das nichtärztliche Personal in Form von Gutscheinen, wie es auch bei Dienstnehmern üblich und sachbezugsfrei sei, vorzusehen. Nachdem man mit den Gutscheinen allein die 18%-Grenze nicht erreicht habe, seien auch Reisen in Form von Thermenbesuchen unternommen worden. Es seien Listen erstellt worden, aus denen zu ersehen sei, dass an derartigen Thermenbesuchen etwa 25 Personen in den Streitjahren teilgenommen hätten. Die Gutscheine seien vom Finanzamt unter Hinweis auf UFS-Entscheidungen als Entgelt anerkannt worden, hingegen seien die Aufwendungen für Thermenbesuche unter Hinweis auf § 20 EStG sowie eine Entscheidung des UFS Vorarlberg, in welcher die Geltendmachung eines Skitages bei einem Primararzt strittig gewesen sei, nicht anerkannt worden.

§ 20 EStG sei im vorliegenden Fall allerdings nicht anwendbar, da dieser eine besondere Situation darstelle. Für den gegenständlichen Fall sei § 20 EStG auch nicht gedacht, weil es sich bei den Thermenbesuchen um Entgelt handle. Die Teilnehmer an den Thermenbesuchen würden aus dem einzigen Grund mitfahren, weil die Kosten vom Bf. getragen würden, weshalb auch mangels ausreichender Individualisierbarkeit und sachgerechter Bewertung keine Lohnsteuerpflicht ausgelöst werden könne.

Außerdem komme der jährliche Freibetrag von € 730 auch bei Entgelt von dritter Seite zur Anwendung. In diesem Zusammenhang verwies der steuerliche Vertreter weiters auf die

Ausführungen von auf Quantschnigg/Schuch zu § 41 Tz 3 und Doralt zu § 3 Tz 83 letzter Absatz.

Der Finanzamtsvertreter wies zunächst auf die ausführliche Darstellung im Vorlagebericht hin, sowie weiters auf die auch vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten Entscheidungen des UFS, insbesondere jene vom 30.10.2006, GZ RV/0314-W/2006 sowie vom 16.2.2005, RV/0321-F/2002. Auch nach der eindeutigen Rechtslage würden die geltend gemachten Aufwendungen unter § 20 EStG fallen.

Der Bf. brachte vor, dass sich die Abteilung mittlerweile vergrößert habe und das nichtärztliche Personal bereits rd. 110 Personen umfasse. Diese Leute von den Klassegeldern auszugrenzen, würde „Sozialsprengstoff“ bedeuten. Die Reisen bzw. die Thermenbesuche hätten insbesondere der Kommunikation unter den Bediensteten gedient.

Abschließend betonte der steuerliche Vertreter, dass er es als sachgerecht empfinden würde, die Grenzen, die für echte Dienstnehmer im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 14 EStG vorgesehen seien, auch in dieser besonderen Situation für das vergleichbare nichtärztliche Personal, ähnlich wie bei Dienstnehmern, einerseits beim Bf. als abzugsfähig anzusehen und andererseits bei den Dienstnehmern als nicht steuerpflichtig zu behandeln.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. ist angestellter Arzt und Abteilungsvorstand in einem Wiener Krankenhaus (Dienstgeberin ist die Wiener Gebietskrankenkasse). Im Rahmen seines Dienstverhältnisses bezieht er Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, außerdem erhält er in seiner Funktion als Abteilungsvorstand für die Behandlung von Patienten, die in einer höheren als der allgemeinen Verpflegungsklasse untergebracht sind, Klassegelder, welche gemäß § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst werden.

In den Jahren 2006 bis 2010 machte der Bf. bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit u.a. die in der Tabelle lt. Beilage 1 dargestellten – vom Finanzamt nicht zum Abzug zugelassenen - Aufwendungen geltend.

Die betriebliche Veranlassung der in vorerwähnter Tabelle dargestellten Aufwendungen begründete der Bf. im Wesentlichen damit, dass es fair sei, wenn auch das nichtärztliche Personal einen Anteil an den verrechneten Sonderklassegebühren erhalte und damit Unruhe im Team verhindert werde. Die streitgegenständlichen Aufwendungen stellten somit den Anteil des nichtärztlichen Personals an den Sonderklassegebühren dar. Mangels Zuordenbarkeit an einzelne Personen sowie infolge Geringfügigkeit der auf den Einzelnen entfallenden Beträge liege auch kein der Lohnsteuer unterliegendes Entgelt von dritter Seite vor.

In der mündlichen Verhandlung betonte der steuerliche Vertreter in Bezug auf die vom Bf. finanzierte Thermenbesuche nochmals, dass auf derartige Aufwendungen § 20 EStG nicht anwendbar sei, zumal es sich dabei um Entgelt handle.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

Z 2 lit. a: 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.

Z 3: Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen und Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die Stammfassung des in Bezug auf die Höhe der abzugsfähigen Beträge vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführten § 3 Abs. 1 Z 14 EStG lautete:

Abs. 1 Von der Einkommensteuer sind befreit:

.....

"14. Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) und die dabei empfangenen üblichen Sachzuwendungen, soweit die Kosten der Betriebsveranstaltungen und der Sachzuwendungen angemessen sind."

Mit der Änderung durch das Budgetbegleitgesetz 2007 BGBl I 2007/24 erhielt die Z 14 ihre in den Streitjahren ab 2007 gültige Fassung:

"14. Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von 365 Euro jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von 186 Euro jährlich."

Ad Pos. 1 bis 3 lt. Beilage 1 – Geschenke an nichtärztliches Personal:

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. in den Jahren 2006 und 2007 ein Blumengesteck, diverse Elektrokleingeräte (Wasserkocher, Kaffeemaschine, Scanner...) sowie MBT-Schuhe als Geschenke für das nichtärztliche Personal angeschafft.

In einer Vielzahl von Erkenntnissen zählt der VvGH kleinere Sachgeschenke (Gelegenheitsgeschenke) entweder zu den Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a

EStG (zB VwGH 2.12.1987, 86/13/0002) oder zu den Repräsentationsaufwendungen nach Z 3 (zB VwGH 3.10.1990, 89/13/0002) bzw. trifft er keine Differenzierung (zB VwGH 29.5.1985,84/13/0091).

Betriebsausgaben liegen (ausnahmsweise) dann vor, wenn die Geschenkgewährung überwiegend Entgelt(Werbe)charakter hat und das Schenkungsmoment in den Hintergrund tritt. Vom StPfl ist der Entgelt(Werbe)charakter jedenfalls nachzuweisen (Wiesner/Grabner/Wanke § 4 EStG, Anm 82 Betriebsausgaben-ABC Stichwort „Geschenke“). In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass das Finanzamt hinsichtlich der vom Bf. gewinnmindernd geltend gemachten Aufwendungen für Fortbildung des Abteilungspersonals (2006 2.495 €, 2007 2.521 €, 2008 3.108 €, 2009 5.876 €, 2010 3.885 €) sowie für Gutscheine (2006 6.290 €, 2007 7.030 €, 2008 6.660 €, 2009 7.585 €, 2010 9.113 €) den Entgeltcharakter und damit die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht in Abrede gestellt hat.

Was die streitgegenständlichen Aufwendungen betrifft, so schließt sich das BFG der vom Finanzamt vertretenen Auffassung an. Es ist zwar durchaus glaubhaft, dass die Unterstützung durch das nichtärztliche Personal und eine positive Arbeitseinstellung der Mitarbeiter für den Bf. als Abteilungsvorstand vorteilhaft ist. Es ist aber nicht nachvollziehbar, warum den in der Berufung angesprochenen Geschenken kein Repräsentations-, sondern ausschließlich Gegenleistungscharakter für Pflegeleistungen hätte beigemessen werden müssen. Mit den streitgegenständlichen Geschenken werden in erster Linie die Leistungen der Mitarbeiter honoriert, wodurch das Arbeitsklima und damit der berufliche Erfolg gefördert wird. In Bezug auf die MBT-Schuhe ist überdies davon auszugehen, dass es sich dabei um keine typische Arbeits- oder Berufskleidung für Krankenhauspersonal handelt. Vielmehr soll die spezielle Schuhbodenkonstruktion dieser - im Schuhhandel erhältlichen und für eine breite Allgemeinheit beworbenen - Schuhe sich ganz allgemein positiv auf die Stützmuskulatur des Körpers auswirken und dadurch die Körperhaltung verbessern. Eine bestimmte Berufsgruppe – wie etwa Krankenhauspersonal – wird damit jedenfalls nicht angesprochen.

Es darf weiters auch nicht außer Acht gelassen werden, dass der Bf. im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit gegenüber dem Stationspersonal nicht die Stellung eines Arbeitgebers innehat und ihm daher auch nicht dessen Entlohnung obliegt, weshalb sich ein Eingehen auf die Frage, ob allenfalls freiwilliger Sozialaufwand vorliegen könnte, erübrigt. Das Krankenhauspersonal steht vielmehr in einem Dienstverhältnis mit dem Rechtsträger der Krankenanstalt. Auch ergibt sich - wie bereits das Finanzamt zutreffend im Vorlagebericht ausführt - nicht der geringste Hinweis auf ein sonstiges, den Anspruch auf ein Leistungsentgelt begründendes Vertragsverhältnis des Stationspersonals mit dem Bf. und ist daher ein unmittelbarer Zusammenhang der strittigen Aufwendungen mit dem Betrieb des Bf. gegenüber erbrachten Leistungen nicht erkennbar.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass bei der Überlassung der streitgegenständlichen Geschenke durch den Abteilungsvorstand an seine Stationsmitarbeiter nach Dafürhalten des BFG keinesfalls der Entgeltcharakter

im Vordergrund steht, sondern es überwiegt das Schenkungsmoment. Bei Aufmerksamkeiten, wie sie in der Geschäftswelt üblicherweise anlassbezogen überreicht werden, vertreten der VwGH und der UFS bei Beurteilung der Repräsentationskomponente von Geschenken eine strenge Linie (Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm 53 und die dort angeführten zahlreichen Judikaturbeispiele).

Auf die streitgegenständlichen Aufwendungen ist in jedem Fall § 20 Abs. 1 EStG 1988 anwendbar, weshalb eine Absetzbarkeit der Aufwendungen damit nicht eintreten kann.

Ad Pos. 4 bis 9 It. Beilage 1 – Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge für ärztliches und nichtärztliches Personal:

Wie aus der Tabelle It. Beilage 1 ersichtlich ist, machte der Bf. die jährlich von ihm getragenen Kosten für Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge für ärztliches und nichtärztliches Personal als Betriebsausgaben bei seiner selbständigen Tätigkeit geltend.

Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung bezieht sich ausschließlich auf die vom Bf. getragenen Kosten für Thermenbesuche.

Wie bereits zu den Pos. 1 bis 3 erwähnt, hat das Finanzamt die Aufwendungen für Gutscheine und Fortbildungsveranstaltungen steuerlich anerkannt.

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).

Im Erkenntnis vom 19.11.1998, 97/15/0100 hat der VwGH im Zusammenhang mit Aufwendungen (für Einladungen, Geschenke) eines gewerkschaftlichen Funktionärs einerseits betont, *„wie zweckmäßig die Entscheidung des Gesetzgebers ist, derartige Aufwendungen im Zusammenhang mit der gesellschaftlichen Stellung und der Repräsentation generell von der Abzugsfähigkeit auszuschließen“* und andererseits ausdrücklich darauf hingewiesen, dass *„Aufwendungen für gesellige Zusammenkünfte, wie Geburtstagsfeiern oder die Bewirtung von Arbeitskollegen, aber auch Gelegenheitsgeschenke, zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen gehören“*.

Unter "Repräsentationsaufwendungen" sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren". Maßgebend dabei ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund des Aufwands schließen lässt, und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 20 Rz 62 mwN).

Nach der "sehr strengen" Rechtsprechung (vgl. Zorn in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 20 Tz 7.3) fallen unter die nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zB auch Ausgaben für gesellige Zusammenkünfte aller Art oder etwa auch die Bewirtung von Arbeitskollegen und Mitarbeitern (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 20 Rz 62 mwN).

Auch der UFS hat bereits mehrfach in vergleichbaren Fällen die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen versagt (zB RV/0321-F/02 vom 16.2.2005 betreffend die Aufwendungen eines Primararztes für die Weihnachtsfeier, einen Schitag sowie einen Wochenendausflug ins Elsaß; RV/0314-W/06 vom 30.10.2006 betreffend Aufwendungen eines Primararztes für Weihnachtsfeiern und RV/0190-G/12 vom 4.2.2013 betreffend die Aufwendungen des Leiters des Institutes für Medizinische Radiologie für die Mitarbeiterbewirtung anlässlich eines Gesprächsabendes sowie RV/2628-W/02 vom 25.9.2003 betreffend die vom Vorstand einer Universitätsklinik geltend gemachten Bewirtungskosten einer Morgenvorlesung). Von dieser Rechtsprechungslinie abzugehen, bestand auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keine Veranlassung.

Für das BFG bestehen keine Zweifel, dass die im gegenständlichen Fall getätigten Aufwendungen eindeutig mit dem Beruf des Bf. zusammenhängen; sie wären nicht getätigt worden, wäre er nicht Abteilungsvorstand eines Krankenhauses.

Dies vermag aber nichts daran zu ändern, dass die Aufwendungen geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Bf. zu fördern, was die berufliche (Mit)Veranlassung überlagert. Der Bf. ist damit jedem anderen Vorgesetzten vergleichbar, der seine Mitarbeiter gelegentlich zum Essen einlädt oder ihnen Aufmerksamkeiten zu Anerkennung ihrer Leistungen zukommen lässt. Es ist durchaus zutreffend, dass damit das Arbeitsklima und die Kommunikation zwischen den Mitarbeitern gefördert wird.

Ein Entgeltcharakter – wie dies mit der vorerwähnten Hingabe von Gutscheinen oder mit der Finanzierung von Fortbildungsveranstaltungen verbunden sein mag – kann in Anbetracht des äußeren Erscheinungsbildes bei Thermenbesuchen bzw. bei einer Einladung zu einem Showbesuch (Afrika-Afrika) allerdings nicht erkannt werden.

Dass bei derartigen Aufwendungen einerseits der Entgeltcharakter im Vordergrund stehen soll und andererseits die Repräsentationskomponente gänzlich außer Betracht zu bleiben hätte, ist für das BFG auch dann nicht nachvollziehbar, wenn die eingeladenen Personen nur deshalb teilnehmen, weil der Bf. die Kosten getragen hat. Dem in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Einwand, es erscheine sachgerecht, Beträge bis zu den in § 3 Abs. 1 Z 14 EStG vorgesehenen Grenzen als abzugsfähig anzusehen, konnte mangels gesetzlicher Grundlage nicht gefolgt werden.

Auch die Hinweise auf Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 41 Tz 3 sowie Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 83 erweisen sich als nicht zielführend, weil sie keine Aussage zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen enthalten, welche aus der Einladung von Mitarbeitern resultieren.

Zum Eventualbegehren betreffend die Jahre 2008 bis 2010:

Gemäß § 10 EStG kann unter bestimmten Voraussetzungen ab dem Veranlagungsjahr 2007 ein Gewinnfreibetrag in Höhe von 10% (bis 2009) bzw. 13% (ab 2010) des Gewinnes geltend gemacht werden.

Seitens des Finanzamtes wurden in Bezug auf das Eventualbegehren keine Einwendungen erhoben, in den Streitjahren 2008 bis 2010 waren daher entsprechende Anpassungen vorzunehmen. Rechnerisch ergaben sich dadurch nachstehende Änderungen:

	2008	2009	2010
Gewinn lt. Erkl.	47.462,72	53.762,81	46.793,71
+ gem. § 20 Abs. 1 EStG n.a. Betriebsausgaben lt. FA	9.945,42	2.582,95	2.800,00
+FBiG gem. § 10 lt. Erkl.	5.273,63	5.973,64	6.992,16
Zwischensumme	62.681,77	62.319,40	56.585,87
- FBiG gem. § 10 lt. BFG	6.268,17	6.231,94	7.356,16
Gewinn lt. BFG	56.413,59	56.087,46	49.229,70
Einkünfte als Gf. lt Erkl.	4.512,00	4.512,00	4.512,00
Einkünfte aus sA	60.925,59	60.599,46	53.741,70

Zur Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wie vorstehend unter Auseinandersetzung mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dargestellt wurde, ist die streitgegenständliche Rechtsfrage in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig gelöst.

Wien, am 15. Oktober 2014