



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Berater, vom 19. September 2003 gegen die gemäß § 200 Abs. 1 vorläufigen Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. August 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Facharzt für X. an der Klinik. Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 wurden auch Fremdleistungen (Schreibarbeiten, statische Auswertungen) als Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt hat den Aufwendungen für Fremdleistungen von S 110.300 für das Jahr 2000 und S 113.275 für das Jahr 2001 in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 (Ausfertigungsdatum 14. August 2003) die Abzugsfähigkeit versagt. Begründend wurde ausgeführt, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei einem Dienstverhältnis grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich sei (z.B. Schreibkräfte, Sekretärinnen, etc.) vom Dienstgeber beigestellt werde. Dies umso mehr wenn es sich um eine Bundesdienststelle handle. Es gehöre nicht zu den Obliegenheiten eines Arztes, aus seinen Dienstbezügen dritte Personen als Hilfskräfte zu entlohnen, deren Arbeitskraft er für

die Ausübung seiner Tätigkeit in Anspruch nehme. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten "Fremdleistungen" seien daher steuerlich nicht anzuerkennen.

In der gegen diese Bescheide fristgerecht erhobenen Berufung vom 18. September 2003 wurde ausgeführt, der Bw. sei Facharzt für X. und als solcher als Bediensteter des Bundes an der Klinik, Abteilung für Y., beschäftigt. Der Bw. erstelle dabei, im Rahmen seines wissenschaftlichen Auftrages als Bundesbediensteter sämtliche Vorträge sowie Fachartikel einschließlich dem dazugehörigen Bildmaterial selbst. Dabei würden, von der Leitung dieser Abteilung, weder Personal für Übersetzungsarbeiten noch für die Mithilfe bei Dokumentationen zur Verfügung gestellt, noch würden die für den jeweiligen Arzt daraus entstehenden eigenen Kosten ersetzt. Um die Qualität der medizinischen Versorgung zu garantieren, sei zudem eine laufende Dokumentationsarbeit für den tätigen Arzt unerlässlich. Trotz grundsätzlicher Verpflichtung werde von der Leitung der zuständigen Abteilung keine Dokumentationsassistentin zur Verfügung gestellt. Zudem seien die notwendigen EDV-unterstützten Techniken am Arbeitsplatz nicht vorhanden. Die schwierigen finanziellen Zustände an den österreichischen Kliniken seien aus den Medien hinlänglich bekannt. Wenn daher, wie im vorliegenden Fall, einem steuerpflichtigen Arzt bei der verantwortungsbewussten Erfüllung seines wissenschaftlichen Auftrages sowie seiner Dokumentationspflichten nachweislich Kosten entstünden – auch wenn diese grundsätzlich vom Arbeitgeber übernommen werden müssten – seien diese als Werbungskosten anzuerkennen. Sollte es seitens der Finanzbehörde Zweifel bezüglich der nicht gewährten Personalbereitstellung sowie der nicht vorhandenen notwendigen EDV-Einrichtungen an der Abteilung für Y. geben, könne sich diese jederzeit vor Ort von den dort herrschenden tatsächlichen Verhältnissen überzeugen.

Vorgelegt wurden zwei Rechnungen datiert vom 27. Dezember 2000 und 15. Dezember 2000. Rechnungsaussteller waren die Ehegattin des Bw. und C.. Nach dem Rechnungswortlaut sollen die Tätigkeiten der Rechnungsleger ua. in der Konzepterstellung, in den Korrektur- und Formatierungsarbeiten am Computer im Rahmen von wissenschaftlichen Publikationen sowie in der statistischen Endauswertung und Bearbeitung von Daten mehrerer Projekte für Publikationen und Posterpräsentationen gelegen sein.

Über Vorhalt des Finanzamtes wurde sodann die Tätigkeit der Ehegattin des Bw. näher umschrieben und sämtliche Rechnungen bezüglich des geltend gemachten Aufwandes für Fremdleistungen der Jahre 2000 und 2001 vorgelegt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 4. Mai 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, laut Auskunft der Klinikleitung sei an der Z. ein

Sekretariat vorhanden. Der Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung sei trotz Vorhalt vom 9. Februar 2004 für den gesamten Aufwand nicht erbracht worden.

Weiters wurde unter teilweiser wörtlicher Wiedergabe der Erkenntnisse des VwGH vom 27.6.1989, 88/14/0112 und vom 30. 5.1990, 89/13/0256 ausgeführt, dass die in den zitierten Erkenntnissen getroffenen Aussagen auf den Berufungsfall übertragbar seien. Auch im Streitfall sei davon auszugehen, dass für die Ausübung dieser nichtselbständigen Tätigkeit erforderlichenfalls Hilfspersonal vom Dienstgeber beigestellt werde. Es gehöre daher nicht zu den dienstlichen Obliegenheiten des Bw., im Rahmen seines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses zum Bund aus seinen Dienstbezügen seine Ehegattin für Übersetzungsarbeiten, Konzepterstellung, Korrektur und Formatierungsarbeiten, Tagungsplanungen, Korrespondenzen und Transkriptionen zu bezahlen. Dieser Aufwand führe daher nicht zu Werbungskosten aus der Tätigkeit als im Bundesdienst angestellter Facharzt für X., weil es an dem hierfür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehle. Vielmehr sei aus der Tatsache, dass der Dienstgeber z.B.: eine/n Übersetzer/in nicht von sich aus beistelle zu folgern, dass es sich bei der Publikationstätigkeit des Bw. um eine Tätigkeit handle, die zwar mit der nichtselbständigen Arbeit als Facharzt für X. im Zusammenhang stehe, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber "Bund" darstelle, sondern die einer selbständigen (Neben) Tätigkeit nahe komme, die einerseits von der nichtselbständigen Haupttätigkeit, auch wenn sie mit dieser in engem wirtschaftlichen Zusammenhang stehe und sie zur Förderung dieser Haupttätigkeit erfolge, zu trennen sei, andererseits aber deshalb nicht zu Werbungskosten führen könne, weil der Bw. aus dieser Publikationstätigkeit keine Einnahmen erziele. Es werde lediglich als Ehre und Auszeichnung verstanden in einem renommierten Journal publizieren zu dürfen, und gewiss möge es zutreffen, dass diese Publikationen für eine akademische Karriere förderlich seien. Aus § 183 BDG gehe hervor, dass die Veröffentlichung von wissenschaftlichen Arbeiten ausdrücklich als Recht normiert sei und keine Dienstpflicht darstelle.

Im Übrigen falle die Mitwirkung der Ehegattin unter die Beistandspflicht. Hiefür bestehe nach § 90 ABGB kein Anspruch auf Entgelt. Dem Berufungsbegehren Fremdleistungen könne daher nicht entsprochen werden.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 7. Juni 2004 wurde ergänzend noch ausgeführt, der Bw. übe seine Tätigkeit als Y.Arzt im Rahmen eines öffentlich rechtlichen Dienstverhältnisses aus. Um seiner Ernennung zum W. zu entsprechen, seien gemäß § 178 BDG gewisse Erfordernisse zu erfüllen. Zu diesen Erfordernissen würden Leistungen in der

wissenschaftlichen Tätigkeit (Forschung) sowie die Bewährung in der mit der Erfüllung der wissenschaftlichen Aufgaben verbundenen Organisations- und Verwaltungstätigkeit zählen.

Diese grundsätzliche dienstrechtliche Vorschrift würde somit der Feststellung der Finanzbehörde, dass es sich bei der Publikationstätigkeit des Bw. um eine Tätigkeit handle, die zwar mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Klinikarzt im Zusammenhang stehe, nicht jedoch Dienstleistung gegenüber dem Dienstgeber Bund sei, völlig widersprechen. Tatsache sei, dass trotz grundsätzlicher Verpflichtung des Dienstgebers zur Bereitstellung von entsprechendem Personal, von der derzeitigen Leitung der zuständigen Abteilung der Klinik keine bzw. nicht ausreichend Mitarbeiter mit der erforderlichen Ausbildung zur Verfügung gestellt würden. Zudem seien die notwendigen EDV-unterstützten Techniken am Arbeitsplatz nicht vorhanden. Ausschließlich aufgrund dieser Tatsache sei der Bw. gezwungen, eigene Kosten aufzuwenden, um die im Rahmen seines wissenschaftlichen Auftrages als Bundesbediensteter erforderlichen Dienstpflichten zu erfüllen.

Die Tätigkeit der Ehegattin könne nicht als typische eheliche Mitwirkung eingestuft werden. Dies insbesondere deshalb nicht, da es sich nicht lediglich um einfache Verwaltungsarbeiten handle, sondern um eine qualifizierte Tätigkeit, die üblicherweise nur ein dafür ausgebildetes wissenschaftliches U.-personal erfüllen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zutreffend ist, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0112, ausgeführt hat, dass bei einem Dienstverhältnis grundsätzlich davon auszugehen ist, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich ist, wie z.B. Schreibkräfte, Sekretärin etc., vom Dienstgeber beigestellt wird. Dies gilt besonders für ein öffentlichrechtliches Dienstverhältnis. Es ist dem Arbeitnehmer in der Regel verwehrt, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben dritter Personen zu bedienen bzw. sich durch solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss, wobei Ausnahmen möglich sind. Der für die Anerkennung als Werbungskosten notwendige unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit kann nur bei Aufwendungen angenommen werden, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Ausübung seiner Tätigkeit erwachsen oder die mit dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von

einer dritten Person erfüllen lässt, hängen hingegen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten grundsätzlich nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar zusammen. Ausnahmen sind bei einer Annäherung an eine selbständige Erwerbstätigkeit möglich.

Das Finanzamt hat nach Ansicht der Referentin bislang jedoch keine Feststellungen getroffen, die seinen Rechtsstandpunkt zu stützen vermögen. Die bloße Wiedergabe von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs bzw. der Hinweis auf den Umstand, dass nicht nachgewiesen worden sei, dass die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien, genügen nicht, um den strittigen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass sich aus der Aktenlage nicht ergibt, dass die in Rechnung gestellten Leistungen (zB statistische Endauswertung, Durchsicht und Korrektur von Manuskripten, wissenschaftliches Arbeiten, EDV-Dokumentation von Studiendaten) tatsächlich nicht erbracht worden sind. Das Finanzamt hat es verabsäumt diesbezügliche Feststellungen zu treffen. So wäre es ua. notwendig gewesen, mit den Rechnungslegern Kontakt aufzunehmen, Aufklärung über Art und Umfang der erbrachten Leistungen zu verlangen, unter Umständen den Zahlungsfluss zu überprüfen, und gegebenenfalls Nachweise vom Bw. zu verlangen, die den Zusammenhang der in Rechnung gestellten Leistungen mit der Erfüllung konkreter Dienstpflichten aufzeigen.

Auf das Vorbringen des Bw., dass es sich bei den Leistungen laut vorgelegten Rechnungen nicht um Hilfstätigkeiten, sondern um qualifizierte Tätigkeiten handle, ist das Finanzamt überhaupt nicht eingegangen. Ebenso wenig hat sich das Finanzamt mit dem Einwand des Bw. auseinandergesetzt, dass seine Publikations-, Vortrags und Dokumentationstätigkeit, zu seinen Dienstpflichten gehöre und hierfür vom Arbeitgeber nicht ausreichend Personal zur Verfügung gestellt werde. Unüberprüft ist auch geblieben, ob das wissenschaftliche Arbeiten Voraussetzung für die Ernennung des Bw. zum Y.Arzt gewesen ist und wann diese Ernennung überhaupt erfolgt ist. Das Finanzamt hat es verabsäumt sich mit dem Vorbringen des Bw. auseinanderzusetzen, diesbezügliche Überprüfungen vorzunehmen und entsprechende Feststellungen zu treffen. Zu erheben wäre beispielsweise gewesen, welche Tätigkeiten im konkreten zu den Dienstpflichten des Bw. gehören, ob es bei den in Rechnung gestellten Arbeiten tatsächlich um qualifizierte Tätigkeiten gehandelt hat, ob und aus welchen Gründen tatsächlich hierfür kein geeignetes Personal zur Verfügung gestellt worden ist, und ob sich der Bw. bei Ausübung der Publikations-, Vortrags und Dokumentationstätigkeit überhaupt vertreten lassen konnte. Zu klären wäre weiters gewesen, ob es sich um Aufwendungen gehandelt hat, ohne die die Stellung des Bw. gefährdet bzw. sein berufliches Fortkommen gehemmt gewesen wäre.

Insoweit das Finanzamt bezüglich der Aufwendungen für die Leistungen der Ehegattin des Bw. zur Ansicht gelangt, dass ein Anspruch auf Entgeltzahlung nicht bestünde, weil die Gattin

die Hilfeleistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zu erbringen habe, ist festzustellen, dass der Bescheid zu dieser Frage ausreichende Sachverhaltsfeststellungen missen lässt.

Mangels jeglicher Sachverhaltsfeststellungen konnte nicht beurteilt werden, ob die strittigen Aufwendungen für Fremdleistungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, sie also dem Erwerb, der Sicherung oder der Erhaltung der Einkünfte des Bw. aus nichtselbständiger Arbeit dienen.

Zusammenfassend sind, nach der Diktion des § 289 Abs. 1 BAO, seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen worden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können, weswegen der angefochtene Bescheid von der Abgabenbehörde zweiter Instanz unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben war.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist, unter Verweis auf § 284 Abs. 3 und 4 BAO, noch auszuführen, dass trotz rechtzeitigen Antrags von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung abgesehen werden kann, wenn eine Berufungserledigung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz nach § 289 Abs. 1 BAO erfolgt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 8. September 2004