



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 2

GZ. RV/0556-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Finanz/Kraft, Wirtschaftstreuhand, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer 1998, Einkommensteuer 1999, Einkommensteuer 2000, Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Zu versteuerndes Einkommen 1998: 423.008,00 S

Einkommensteuer 1998: 120.856,48 S

Anrechenbare Lohnsteuer 1998: -215.779,20 S

Festgesetzte Einkommensteuer 1998: -94.923,00 S = -6.898,32 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer 1998: 12,35 €

Abgabengutschrift 1998: 6.885,97 €

Zu versteuerndes Einkommen 1999: 567.610,00 S

Einkommensteuer 1999: 184.196,90 S

Anrechenbare Lohnsteuer 1999: -274.507,90 S

Festgesetzte Einkommensteuer 1999: -90.311,00 S = -6.563,16 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer 1999: -17,95 €

Abgabengutschrift 1999: 6.581,11 €

Zu versteuerndes Einkommen 2000: 464.742,00 S

Einkommensteuer 2000: 136.177,78 S

Anrechenbare Lohnsteuer 2000: -218.329,80 S

Festgesetzte Einkommensteuer 2000: -82.152,00 S = -5.970,22 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer 2000: 51,23 €

Abgabengutschrift 2000: 5.918,99 €

Zu versteuerndes Einkommen 2001: 535.016,00 S

Einkommensteuer 2001: 166.866,84 S

Anrechenbare Lohnsteuer 2001: -264.367,80 S

Festgesetzte Einkommensteuer 2001: -97.501,00 S = -7.085,67 €

Bisher festgesetzte Einkommensteuer 2001: 185,39 €

Abgabengutschrift 2001: 6.900,28 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ab 1. Mai 1997 als Facharzt in einem Krankenhaus in Österreich beschäftigt. Für die Jahre 1998 bis 2001 machte er Wohlfahrtsbeiträge zur Ärzteversorgung Niedersachsen sowie einen Anteil von 80 % seiner tatsächlichen Telefonkosten als Werbungskosten geltend. Die Abgabenbehörde I. Instanz ersuchte mit Schreiben vom 3.9.2002, Belege der beantragten Werbungskosten für die Jahre 1998 bis 2001 nachzureichen. Diesem Vorhalt wurde nicht ent-

sprochen. Gegen die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass der Bw. sich im Ausland befunden habe und den Vorhalt nicht termingerecht beantworten konnte. Deshalb seien nun die Unterlagen betreffend Werbungskosten beigelegt.

Laut Bestätigung seines Arbeitgebers wurde die Ärztekammerumlage direkt vom Arbeitgeber einbehalten.

Mit Berufungsvorentscheidungen wurde den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 teilweise stattgegeben.

Der Bw. stellte einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz hinsichtlich folgender Punkte:

- a) die Wohlfahrtsbeiträge zur Ärzteversorgung Niedersachsen wurden nicht und
- b) die Telefonkosten wurden nur im Ausmaß von 50% als Werbungskosten anerkannt.

In diesem Antrag führte der Bw. dazu im Wesentlichen aus:

ad. a)

Die Ärztekammer für Oberösterreich habe dem Antrag auf Beitragsbefreiung mit Schreiben vom 19.7.1997 stattgegeben (aus dem diesbezüglich beiliegenden Schreiben ist ersichtlich, dass der Bw. als ordentliches Mitglied der Ärztekammer für Oberösterreich ohne Beitragsleistung – ausgenommen Kammerumlage – ab 1.5.1997 geführt wird, da er weiterhin Mitglied der Ärzteversorgung Niedersachsen ist). Die Befreiung von der Beitragspflicht von der Wohlfahrtskasse der Ärztekammer für Oberösterreich bestehe nur unter der Voraussetzung, dass vergleichbare Beträge in ein anderes vergleichbares in- oder ausländisches Versorgungswerk geleistet werden. Die rechtliche Möglichkeit einer gänzlichen Beitragsfreistellung bestehe also nicht. Deshalb könne auch nicht von einer freiwilligen Beitragsleistung gesprochen werden – die Nichtentrichtung von Wohlfahrtsbeiträgen würde sogar zu standesrechtlichen Konsequenzen führen. Auch wenn die Nichtanwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 4 EStG ("Pflichtbeiträge") gegeben sei, so sei jedenfalls der allgemeine Werbungskostenbegriff erfüllt (§ 16 Abs. 1, 5. Satz EStG: "Werbungskosten sind auch").

Der Bw. zitiert weiters § 109 des Österreichischen Ärztegesetzes 1988, wonach die Kammerangehörigen verpflichtet sind, Beiträge zum Wohlfahrtsfonds der örtlich zuständigen Ärztekammer zu leisten. Eine Beitragsfreistellung ist u. a. nach § 112 Abs. 3 Ärztegesetz 1998 bei Vorliegen folgender Voraussetzungen gegeben (Zitat): Erbringt ein ordentlicher Kammerangehöriger den Nachweis darüber, dass ihm und seinen Hinterbliebenen ein gleichartiger Anspruch auf Ruhe- (Versorgungs-) Genuss aufgrund der Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds

einer anderen Ärztekammer des Bundesgebietes oder einem anderen berufsständischen Versorgungswerk im Gebiet einer Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zusteht, wie dieser gegenüber dem Wohlfahrtsfonds zusteht, wird er auf Antrag zur Gänze von der Beitragspflicht nach § 109 befreit.

ad. b)

Die Änderung des Privatanteiles der Telefonkosten von 20 % auf 50 % sei nicht zutreffend, da der Bw. als Facharzt für plastische und ästhetische Chirurgie fachärztlichen Kontakt ins Ausland halte bzw. sich zu Weiterbildungszwecken häufig dort befinde. Daher seien im Vergleich zum Durchschnittsbürger wesentlich höhere Telefonkosten angefallen, die aber "weitaus überwiegend beruflich veranlasst" waren.

Die Abgabenbehörde I. Instanz erließ in der Folge einen neuerlichen Vorhalt, aus dessen Beantwortung sich Folgendes ergibt:

Die Beiträge zur Ärzteversorgung Niedersachsen betreffen ausschließlich eine Rentenversicherung. Aus einer Bestätigung der Ärzteversorgung Niedersachsen vom 13.5.2003 geht hervor, dass der Bw. seit 1.7.1993 Mitglied ist und von 1.1.1998 bis 31.12.2001 ausschließlich freiwillige Rentenversicherungsbeiträge zahlte (1998 war beitragsfrei).

Der Bw. gibt an, dass aufgrund der Fülle der in den Jahren 1998 bis 2001 geführten Telefonate es unzumutbar erscheint, sämtliche Telefonate in berufliche oder privat geführte Gespräche aufzuteilen. Der vorsichtig geschätzte Privatanteil von 20 % entspricht der Realität, der Bw. ist jedoch bereit, einem Privatanteil von 1/3 der Telefonkosten zuzustimmen (ein Anteil, der mit Sicherheit wesentlich über dem tatsächlichen Privatanteil liegt).

Über die Berufung wurde erwogen:

ad. a)

Gem. § 16 Abs. 1 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 abzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

In der Folge werden diverse Tatbestände in Ziffern unterteilt angeführt.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e sind dies: Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbstständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dient; weiters Beiträge zu einer

inländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, sowie Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen. Es ist nun grundsätzlich festzuhalten, dass laut ständiger VwGH-Judikatur § 16 Abs. 1 Z 4 leg. cit. eine taxative Aufzählung enthält, unter welchen Voraussetzungen Beiträge zur Sicherung von Alterspensionen u. a. Werbungskosten sind: Beiträge zu Alterspensionen, die nicht in diese Aufzählung fallen, sind nicht dem Werbungskostenbegriff auf Grund der allgemeinen Regel des § 16 Abs. 1 1. Satz leg. cit. unterzuordnen, auch wenn die Beitragsleistung dadurch erzwungen wurde, dass der Arbeitgeber das Eingehen und / oder den Fortbestand des Dienstverhältnisses von ihr abhängig machte (VwGH 17.1.1995, 84/14/0069; 30.4.1996, 95/14/0155; 15.9.1999, 99/13/0066). Das heißt, dass entscheidungswesentlich zu prüfen ist, ob die Versicherung des Bw. in der Ärzteversorgung Niedersachsen unter § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e zu subsumieren ist:

Wie aus dem Akteninhalt offenkundig (die Ärzteversorgung Niedersachsen bescheinigt, dass der Bw. freiwillige Rentenversicherungsbeiträge leistete), handelt es sich bei diesen Zahlungen des Bw. an die Ärzteversorgung Niedersachsen nicht um Pflichtbeiträge.

Auch wenn es durchaus zutreffen mag, dass die Freistellung von der Beitragspflicht zum Wohlfahrtsfonds der örtlich zuständigen Ärztekammer aufgrund des Erfüllens der zitierten Tatbestandsmerkmale des § 112 Abs. 3 Ärztegesetz zu Recht erfolgte, so kann die von der Ärztekammer erfolgte Freistellung nicht zu der Qualifizierung führen, dass der jeweilige von der Versicherungspflicht nunmehr freigestellte Arzt mit seinen Versicherungsleistungen (hier an die Ärzteversorgung Niedersachsen) in der Folge Pflichtbeiträge gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 leistet: Diese Qualifizierung könnte nur dann erfolgen, wenn die Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds einer anderen Ärztekammer des Bundesgebietes bzw. zu einem anderen berufsständischen Versorgungswerk im Gebiet einer Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einen gleichartigen Anspruch auf Ruhegenuss bietet wie dies bei der Zugehörigkeit zum Wohlfahrtsfonds der örtlich zuständigen Ärztekammer der Fall ist. – Es mag nun durchaus zutreffen, dass die Beitragsleistung in der Ärzteversorgung Niedersachsen einen gleichartigen Anspruch auf Ruhegenuss bietet wie dies mit der Beitragsleistung an den Wohlfahrtsfonds der örtlich zuständigen Ärztekammer auch gegeben wäre (und ist wohl auch deswegen in der Folge die Beitragsfreistellung durch die örtlich zuständige Ärztekammer verfügt worden), doch ändert dies nichts an dem Umstand, dass die Zahlungen des Bw. an die Ärzteversorgung Niedersachsen unbestritten und eindeutig freiwillige Zahlungen sind, d. h. sie keine Pflichtbeiträge im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988

darstellen:

Allein die Auswirkung des Versicherungsstatus, nämlich dass die Ruhegenussversorgungsleistung aus der Ärzteversorgung Niedersachsen einen gleichartigen Anspruch wie die Beitragsleistung zum Wohlfahrtsfonds der örtlichen zuständigen Ärztekammer bietet, bedingt nicht, dass die freiwilligen Beitragsleistungen an die Ärzteversorgung Niedersachsen auch als Pflichtbeiträge (im Sinne der an die örtlich zuständige Ärztekammer bei Nichtbefreiung gebotenen Zahlungen), die eine Subsumierung unter § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e EStG 1988 bedingen würden, zu qualifizieren sind.

Die berufungsgegenständlichen Beitragszahlungen sind in der Folge nicht unter § 16 Abs. 1 Z 4 lit. e leg. cit. zu subsumieren, eine Subsumtion unter den Werbungskostenbegriff kann aufgrund der allgemeinen Regel des § 16 Abs. 1 1. Satz EStG 1988 nicht erfolgen (siehe o. a. VwGH-Judikatur).

Aufgrund obiger Ausführungen kann die Behandlung der Berufungsausführungen zur Unfreiwilligkeit der Zahlungen an die Ärzteversorgung Niedersachsen bzw. etwaiger disziplinarer Maßnahmen bei Nichtleistung entfallen.

ad. b)

Gem. § 115 Abs. 1 und 2 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Bei Beachtung des § 115 Abs. 1 BAO ist zu bemerken, dass laut wesentlichem Akteninhalt (der sich aus den Angaben des Bw. selber ergibt), der Bw. als Facharzt für plastische und ästhetische Chirurgie fachärztlichen Kontakt ins Ausland hatte bzw. er sich zu Weiterbildungszwecken häufig im Ausland befindet. Diese Angaben sind durchaus glaubhaft, jedoch geht daraus nicht hervor, dass die bezüglichen Telefonkontakte eine Intensität erreichen, die den beantragten Anteil an beruflichen Telefonaten rechtfertigen. Wenn der Bw. meint, dass es unzumutbar sei, sämtliche Telefonate in beruflich bzw. privat geführte Gespräche aufzuteilen, so ist dem entgegen zu halten, dass es ausreicht, nur die beruflich geführten Gespräche aufzuzeichnen, um einen wesentlichen Überblick über den Kostenanteil der beruflich geführten Gespräche an den Gesamttelefonkosten zu erhalten: Zum einen finden die beruflich geführten Gespräche sicherlich seltener statt als die privat geführten, zum anderen ist es sicher auch für die beruflichen Belange des Bw. zweckmäßig eine einfache Auflistung zu führen, wann man mit wem beruflich telefoniert hat und dazu eine Angabe über die Zeitdauer zu setzen. Diese Angaben können sodann zu einer Schätzung der auf die beruflichen

Telefonate entfallenden Kosten führen, die sodann im Vergleich zu den Gesamttelefonkosten gesetzt werden und so eine Schätzung erlaubt, die dem Berufungsantrag entsprechen würde. Da der Bw. aber diese durchaus zumutbaren Beweismittel trotz Vorhaltes durch die Abgabenbehörde I. Instanz nicht vorlegt, hat der UFS in seiner Entscheidungsfindung von der Aktenlage auszugehen: Danach ergeben sich jedoch keine Anhaltspunkte, die den beantragten beruflichen Anteil an den Telefonkosten rechtfertigen könnten. Allein der Hinweis, dass der Bw. "im Vergleich zum Durchschnittsbürger wesentlich höhere Telefonkosten" habe, bringt nichts für das Berufsbegehren, da die Abgabenbehörde I. Instanz ja bei Ansatz eines 50%igen Privatanteiles vom Vergleich mit einem "Durchschnittsbürger" ausging, der – ebenso wie der Bw. – auf seinem Privattelefon auch berufliche Gespräche führte. Da es dem Bw. aber mangels Aufzeichnungen über die beruflich geführten Gespräche nicht gelungen war, Unterlagen vorzulegen, die einen geringeren Privatanteil gerechtfertigt hätten als bei einem "Durchschnittsbürger", wurde wie im in Berufung gezogenen Bescheid entschieden. Da aus den Äußerungen des Bw. offenkundig ist, dass er diese Aufzeichnungen, die zu der beantragten Änderung des Privatanteils führen könnten, nicht führte, war ein neuerliches Vorhalteverfahren durch den UFS überflüssig und geht der UFS mangels geänderter Aktenlage davon aus, dass ein Privatanteil von 50 % bei Beachtung sämtlicher vorliegender Sachverhaltsmomente durchaus zutreffend erscheint.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Da hinsichtlich der anderen - von der Abgabenbehörde I. Instanz positiv erledigten – Berufungspunkte kein Grund zur Abweisung der Berufung vorliegt, war die Berufung teilweise stattgebend im Sinn des § 276 Abs. 3 BAO zu entscheiden (§ 276 Abs. 3 1. Satz BAO: Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt ungeachtet des Umstandes, dass die Wirksamkeit der Berufungsvorentscheidung dadurch nicht berührt wird, die Berufung von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt).

Linz, 26. Jänner 2004