

# TE Vwgh Erkenntnis 2011/3/31 2007/15/0144

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2011

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §16 Abs1 Z6;

EStG 1988 §22 Z1 litb;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des F in V, vertreten durch die Confida Steuerberatungs GmbH in 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 20. April 2007, Zlen. RV/0077-K/03, RV/0072-K/06, RV/0394-K/06, RV/0395-K/06, und RV/0428-K/06, betreffend Einkommensteuer 1989 bis 2001, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren 1989 bis 2001 Leiter der Anästhesie- und Intensivabteilung eines privatrechtlich geführten Sanatoriums. Als solcher bezog er zum einen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zum anderen selbständige Einkünfte in Form von Honoraren, die das "Haus" in seinem Namen den Patienten bzw. deren Privatversicherungen verrechnete.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist ausschließlich strittig, ob der Beschwerdeführer berechtigt war, im Rahmen der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit Kraftfahrzeugkosten im Zusammenhang mit dem Aufsuchen der Krankenanstalt als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Mit Bescheid vom 16. Oktober 2002, Zl. RV265/1-6/02, setzte die Finanzlandesdirektion für Kärnten als seinerzeit belangte Behörde die Einkommensteuer 1989 bis 1997 im Instanzenzug fest und vertrat dabei die Auffassung, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kraftfahrzeugkosten mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 abgegolten seien und zusätzliche Fahrtkosten im Rahmen der selbständigen Arbeit nicht berücksichtigt werden könnten.

Diesen Bescheid hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der Gerichtshof wies auf seine Rechtsprechung hin, wonach in Fällen, in denen die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits durch das Dienstverhältnis veranlasst seien, nicht zusätzlich Betriebsausgaben aus dem Titel der Fahrtkosten angesetzt werden könnten. Sei ein Arzt bereits aus Anlass seines Dienstverhältnisses an der Arbeitsstätte (Krankenanstalt), fielen zusätzliche (Fahrt)Kosten zur Erzielung der selbständigen Einkünfte gar nicht an. In den bisher vom Gerichtshof entschiedenen Fällen sei sachverhaltsbezogen allerdings außer Streit gestanden, dass die beschwerdeführenden Ärzte die Krankenanstalt bereits aus Anlass ihres Dienstverhältnisses aufzusuchen hatten und ihnen aus dem Umstand, dass in der Krankenanstalt Sonderklassepatienten behandelt wurden, keine zusätzlichen Fahrtkosten erwachsen waren. Im Beschwerdefall habe der Beschwerdeführer aber eine Bestätigung der Krankenanstalt vorgelegt, aus der hervorgegangen sei, dass er als Abteilungsvorstand lediglich für die Betreuung des Fachpersonals und des medizinischen Geräteparks zuständig sei. Auf Grund dieses Vorbringens hätte die belangte Behörde konkrete Feststellungen zu den im Innenverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestehenden Rechtsbeziehungen zu treffen gehabt. Im fortzusetzenden Verfahren werde - unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers - festzustellen sein, welche Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Krankenanstalt bestanden hätten, um die ärztliche Betreuung der in das Sanatorium aufgenommenen Patienten zu gewährleisten. Weiters sei zu erheben, welche Regelungen für den Verhinderungsfall des Beschwerdeführers getroffen worden seien und ob dem Beschwerdeführer auch für Zeiten seiner dienstlichen Verhinderung Anteile an den Sondergebühren zugestanden seien.

Im fortgesetzten Verfahren legte der Beschwerdeführer seinen Dienstvertrag vom 8. Jänner 1987 vor, welcher u.a. folgende Regelungen enthält:

" I.

Herr (Beschwerdeführer), im Folgenden als Dienstnehmer bezeichnet, wird als Leiter der Anästhesie (des Sanatoriums), im Folgenden als Dienstgeberin bezeichnet, angestellt. In dieser Funktion hat er sowohl selbständige als auch unselbständige Tätigkeiten auszuführen.

Als selbständige Tätigkeit ist insbesondere die anästhesieärztliche Betreuung der Patienten während eines operativen Eingriffes zu verstehen. Alle anderen Aufgaben fallen in den Rahmen der unselbständigen Tätigkeit.

Sofern er nicht in der Lage ist, sämtliche anfallenden Operationen persönlich zu betreuen, hat er einen geeigneten Vertreter (Facharzt) zu bestellen. Darüber hinaus hat er die Intensivstation zu versorgen. Der Dienstnehmer hat die ihm übertragenen Aufgaben persönlich auszuführen. Für den Fall einer Dienstverhinderung (Urlaub, Krankenstand, u.ä.) bzw. Arbeitsüberlastung, ist er verpflichtet, im Einverständnis mit der Dienstgeberin, einen geeigneten Stellvertreter aus dem Fachgebiet der Anästhesie auf eigene Kosten zu bestellen. Darüber hinaus ist ein ständiger Facharzt (Dr. NN) dem (Sanatorium) zugeteilt.

Diensteintrittsdatum: 1.1.1987

Der Dienstnehmer verpflichtet sich zur Erfüllung dieses Dienstes und stellt sein Wissen und seine Fähigkeit in die Dienste der Dienstgeberin.

II.

Der Dienstnehmer erklärt sich bereit, im Bedarfsfalle auch (in einem weiteren Sanatorium) tätig zu sein. Der Abschluss eines Dienstverhältnisses mit einem anderen als der oben genannten Dienstgeberin bedarf der schriftlichen Zustimmung der Dienstgeberin.

Die Dienstgeberin nimmt zustimmend zur Kenntnis, dass der Dienstnehmer derzeit eine Ordination im Ausmaß von nicht mehr als 8 Wochenstunden betreibt.

III.

Die Dienstgeberin leistet Gewähr dafür, dass der Dienstnehmer in medizinischen Fragen selbständig und eigenverantwortlich handeln kann.

IV.

Das Dienstverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Für beide Vertragsteile gilt eine Kündigungsfrist von 12 Monaten.

...

a.) Das Grundgehalt beträgt ATS 79.322,50 brutto und gelangt

14 mal jährlich zur Auszahlung (fällig jeweils zum Monatsletzten):

(es folgt eine Aufgliederung nach Grundgehalt im engeren

Sinn, pauschale Überstundenabgeltung, Verwaltungszulage, 'Anästhesie', Erschwernis- und Gefahrenzulage).

b.) Neben dem Gehalt gelangen für seine selbständige Tätigkeit noch 10% des Operationshonorars der Hauptgruppe laut OP-Gruppen-Schema, vereinbart zwischen der Dienstgeberin und dem Verband der Versicherungsunternehmungen Österreichs, für die geleistete Anästhesietätigkeit zur Auszahlung. Dabei handelt es sich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit, auf die ein Rechtsanspruch gegenüber dem Versicherten besteht. Das OP-Honorar wird monatlich von der Dienstgeberin für den Dienstnehmer errechnet und für diesen den Zusatzversicherungen zur Zahlung vorgeschrieben. Der Dienstnehmer erhält den obigen Prozentanteil auf Basis dieser Abrechnung. Eine Korrektur des Prozentanteils ist nach endgültiger Feststellung des OP-Honorars mit den Zusatzversicherungen möglich.

Mit der Bezahlung des 10%igen Honoraranteiles sind insbesondere sämtliche weiteren geleisteten Überstunden über das 50-stündige Pauschale, die so genannten Interventionsstunden innerhalb der Bereitschaften, die Nacht- und Wochenendbereitschaften, sowie sämtliche anderen möglichen Zulagen bzw. Spesen pauschal abgegolten.

Insbesondere sind mit dem 10%igen OP-Honoraranteil sämtliche Kosten einer allfälligen ärztlichen Vertretung im Sinne des Punktes I des Dienstvertrages abgegolten; d.h. Honoraransprüche von vertretenden Ärzten aus dem Fach der Anästhesie hat Herr (Beschwerdeführer) zur Gänze an die vertretenden Ärzte abzurechnen und zu bezahlen.

Die derzeit ständig beschäftigte Fachärztin (Dr. NN) erhält zu ihrem Gehalt lt. Dienstvertrag für ihre ständige Tätigkeit (vom Beschwerdeführer) ein Pauschalhonorar in der Höhe von 30% des 10%igen OP-Honorars.

c.) Für die Fahrten zwischen (den beiden Sanatorien) kommt das jeweilige Kilometergeld (derzeit S 3,70 pro km) zur Anrechnung.

d.) Das Gehalt und die Zulagen ändern sich in dem Ausmaß und zu dem Zeitpunkt, zu dem sich die Gehälter für leitende Fachärzte der Kärntner Landeskrankenhäuser verändern.

e.) Es wird festgehalten, dass die Verrechnung von betrieblichen und ärztlichen Leistungen mit den Patienten ausschließlich durch die Dienstgeberin erfolgt.

f.) Die Einkünfte IV b) werden im Namen des Dienstnehmers mit dem Zahlungspflichtigen verrechnet.

V.

Der Dienstnehmer unterliegt als leitender Angestellter weder den Bestimmungen des Arbeitszeitgesetzes noch des Arbeitsverfassungsgesetzes.

..."

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung - auch für die bisher gemäß 281 BAO ausgesetzten Jahre 1998 bis 2001 - in dem hier strittigen Punkt der Berücksichtigung von Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus der Verrechnung mit den (Zusatzversicherungen der) Patienten keine Folge gegeben.

Der Beschwerdeführer habe im fortgesetzten Verfahren den Ablauf eines "normalen" Arbeitstages geschildert. Danach beginne seine Tätigkeit gewöhnlich um 7.30 Uhr; vormittags seien meist hausinterne Operationen angesetzt, die etwa bis 13.00 oder 14.00 Uhr dauerten. Ab 15.30 Uhr fänden hausfremde Operationen statt, die durchschnittlich um 18.30 Uhr endeten. Weiters habe der Beschwerdeführer wiederholt ausgeführt, dass die prämedizinische Vorbereitung und postoperative Betreuung der Patienten aufwändig sei und diese Tätigkeiten eine Vielzahl von Fahrten erforderten.

Aus dem Dienstvertrag ergebe sich, dass die vom Beschwerdeführer als sehr zeitaufwändig beschriebenen Tätigkeiten der Vor- und Nachbetreuung der Patienten der nichtselbständigen Tätigkeit zuzuordnen seien.

Naturgemäß entspreche es der Aufgabe eines Abteilungsvorstandes, seine Abteilung auch organisatorisch zu leiten und organisatorische Maßnahmen zu treffen. Dafür dass der Beschwerdeführer sein Gehalt aber - wie von ihm vorgebracht - ausschließlich oder vorwiegend für von ihm als Abteilungsvorstand wahrzunehmende organisatorische Agenden erhalten habe, finde sich im Dienstvertrag kein Hinweis. Vielmehr zeige sich, dass er zu seinem Grundgehalt nicht nur eine Überstundenpauschale für 50 Überstunden, sondern neben diversen anderen auch eine Zulage für Anästhesie erhalten habe. In Punkt I. des Dienstvertrages werde ausschließlich die Anästhesietätigkeit während der Operationen den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet. Auf Basis des Gesamtbildes des vorgelegten Dienstvertrages ergebe sich der Schluss, dass es dabei darum gegangen sei, eine Regelung hinsichtlich des zusätzlichen anteiligen Bezuges der Sonderklassegebühren für die Anästhesietätigkeit des Beschwerdeführers bei Operationen, welche unter die Bestimmung des § 22 Z 1 lit. b EStG fielen, zu finden und auch bereits die Abrechnung/en der Vertretung/en miteinzubeziehen.

Auch wenn die Dienstgeberin im Schreiben vom 6. Mai 1996 das Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers dahingehend bestätigt habe, dass der Beschwerdeführer sein Gehalt als angestellter Abteilungsvorstand mit Zuständigkeit für das Fachpersonal sowie den medizinischen Gerätepark auf Basis einer 40 Stunden Wochenleistung zuzüglich eines Überstundenpauschales erhalte, lege die belangte Behörde den Inhalt des 1987 geschlossenen Dienstvertrages ihrer Entscheidung zu Grunde, weil davon auszugehen sei, dass dieser zweifellos den Willen der Vertragsparteien zum Ausdruck bringe, während das genannte im Jahr 1996 verfasste Schreiben dem Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers entspreche und von der Dienstgeberin über dessen Ersuchen im Zeitpunkt des bereits laufenden Rechtsmittelverfahrens verfasst worden sei.

Der Beschwerdeführer habe in der Funktion eines Dienstnehmers die als selbständig und unselbständig bezeichneten Tätigkeiten zu erbringen, wobei die Bereitschaftszeiten zwischen den angestellten Ärzten des Sanatoriums aufgeteilt worden seien. Unter Bedachtnahme auf den Dienstvertrag und die geschilderten Arbeitsabläufe sei davon auszugehen, dass die Veranlassung für die begehrten Kfz-Aufwendungen im Dienstverhältnis begründet liege und diese Kosten mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem Pendlerpauschale abgegolten seien.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c leg.cit. abgegolten. Dies gilt auch für nichtselbständig tätige Ärzte, die an ihrer Arbeitsstätte auf Grund der Bestimmung des § 22 Z 1 lit. b letzter Satz EStG 1988 zugleich Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Zusammenhang mit der Behandlung von Pflinglingen der Sonderklasse erzielen. Ist der Arzt aus Anlass seines Dienstverhältnisses an der Arbeitsstätte (der Krankenanstalt) bereits anwesend, fallen zusätzliche Fahrtkosten, die der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden könnten, gar nicht an (vgl. mit weiteren Nachweisen das Vorerkenntnis vom 21. Dezember 2005, 2002/14/0148).

Im nunmehr angefochtenen Bescheid gelangte die belangte Behörde zur Feststellung, dass sich die seinerzeit zur Bescheidaufhebung führende Behauptung des Beschwerdeführers, er sei als Abteilungsvorstand lediglich für die Betreuung des Fachpersonals und des medizinischen Geräteparks, nicht jedoch für die Betreuung der in der Krankenanstalt aufgenommenen Patienten zuständig, nicht bestätigt habe. Aus dem vorgelegten Dienstvertrag ergebe sich vielmehr, dass der Beschwerdeführer als angestellter Abteilungsvorstand verpflichtet sei, die aufgenommenen Patienten zu betreuen. Die Bereitschaftszeiten würden zwischen den angestellten Ärzten aufgeteilt, wobei der Beschwerdeführer auch im Falle seiner Verhinderung grundsätzlich anteilige Sonderklassegebühren beanspruchen könne, aber eine Vertretung zu bezahlen habe. Das Vorliegen einer vom Beschwerdeführer im ersten Rechtsgang eingewandten, vom Dienstverhältnis absolut losgelösten selbständigen Einkunftsquelle sei zu verneinen.

Gegen diese Beurteilung wendet sich der Beschwerdeführer mit dem Vorbringen, im Dienstvertrag werde die Betreuung der Patienten während eines Eingriffes ausdrücklich als selbständige Tätigkeit qualifiziert. Die vor- und postoperative Betreuung bilde mit der Operation selbst ein geschlossenes Ganzes. Im Beschwerdefall sei davon auszugehen, dass der unselbständige Teil der Tätigkeit des Beschwerdeführers Ausfluss seiner selbständigen Tätigkeit sei. Hätte der Beschwerdeführer auf Grund seines guten Namens keine Operationshonorare gebracht, welche

"Ausfluss seiner selbständigen Tätigkeit" seien, wäre er auch als Abteilungsvorstand nicht "attraktiv" gewesen. Es sei undenkbar, dass jemand, der keine Operationshonorare "bringe", weiterhin Abteilungsvorstand einer Privatklinik sein könne. Auch daraus ergebe sich, dass das Dienstverhältnis der selbständigen Tätigkeit untergeordnet sei.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Im Beschwerdefall ist entscheidend, dass der Beschwerdeführer nach den Feststellungen der belangten Behörde in den Dienstbetrieb der Krankenanstalt eingegliedert war und auch entsprechende Bereitschaftsdienste zu erbringen hatte. Soweit die Fahrten zwischen Wohnung und Sanatorium in Erfüllung des Dienstplanes einschließlich der Dienstbereitschaften erfolgten, ist von einer Veranlassung durch das Dienstverhältnis auch dann auszugehen, wenn an den entsprechenden Tagen Operationen stattgefunden haben, die dem Beschwerdeführer einen Anspruch auf "Honoraranteile" vermittelten. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall nicht von den in der Vorjudikatur entschiedenen Fällen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 30. Oktober 2001, 97/14/0140, und vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156). Daran ändert auch der in der Beschwerde angesprochene Umstand nichts, dass mit den Honoraranteilen nach dem Dienstvertrag "sämtliche weiteren geleisteten Überstunden über das 50-stündige Pauschale, die sogenannten Interventionsstunden innerhalb der Bereitschaften, die Nacht- und Wochenendbereitschaften, sowie sämtliche möglichen Zulagen bzw. Spesen pauschal" als abgegolten gelten sollten. Die Bereitschaftsdienste, mit denen ein geordneter Krankenhausbetrieb sichergestellt werden soll, sind nämlich auch dann Ausfluss des mit der Krankenanstalt geschlossenen Dienstvertrages, wenn sie nicht gesondert entlohnt werden.

Somit verbleiben als "zusätzliche", den Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit zuordenbare Fahrtkosten lediglich solche, die außerhalb der Dienstbereitschaft des Beschwerdeführers - etwa über Anforderung einzelner Patienten - angefallen sind. Dass dem Beschwerdeführer derartige Fahrtkosten erwachsen wären, welche von der belangten Behörde nach dem Gesagten zu Unrecht nicht berücksichtigt worden wären, kann der Beschwerde nicht entnommen werden. Insbesondere zeigt der Beschwerdeführer nicht auf, dass er seine im ersten Rechtsgang aufgestellte Behauptung, auch an Tagen, an denen "jemand anderer Rufbereitschaft" gehabt habe, in die Klinik gerufen worden zu sein, im fortgesetzten Verfahren aufrecht erhalten und näher konkretisiert hätte.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 31. März 2011

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2011:2007150144.X00

**Im RIS seit**

29.04.2011

**Zuletzt aktualisiert am**

01.09.2011

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)