

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

21.12.2005

**Geschäftszahl**

2002/14/0148

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des HF in V, vertreten durch die Confida Revisionsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 9020 Klagenfurt, Kardinalschütt 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 16. Oktober 2002, GZ. RV265/1-6/02, betreffend Einkommensteuer 1989 bis 1997, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren 1989 bis 1997 Leiter der Anästhesie- und Intensivabteilung eines privatrechtlich geführten Sanatoriums. Als solcher bezog er zum einen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und zum anderen für bestimmte Tätigkeiten (die vor- und nachoperative Betreuung der Patienten) 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 als Betriebsausgaben geltend zu machen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die 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.

In der Bescheidbegründung wird, soweit es für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist, Folgendes ausgeführt:

Nach der vorgelegten Tätigkeitsbeschreibung des Sanatoriums sei der Beschwerdeführer als Abteilungsvorstand für das Fachpersonal und den medizinischen Gerätepark zuständig. Er beziehe hierfür ein Gehalt auf Basis einer "40-Stunden-Wochenleistung" zuzüglich eines Überstundenpauschales. Im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit sei der Beschwerdeführer für seine Patienten hingegen ohne zeitliche Begrenzung eigenverantwortlich tätig. Im Falle medizinischer Notwendigkeit werde er auch mehrfach in einer Nacht und an Wochenenden oder Feiertagen zu den Patienten gerufen. Für diese Mehrfahrten erhalte er vom Sanatorium keinen Spesenersatz, vielmehr seien jegliche Aufwendungen in diesem Zusammenhang mit den nach Einzelleistungen festgelegten Honoraren abgegolten. Dass die selbständige Tätigkeit überwiege, zeige auch ein Vergleich der Honorareinnahmen mit dem Angestelltegehalt des Beschwerdeführers.

In rechtlicher Hinsicht habe der Beschwerdeführer die Ansicht vertreten, der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigende Verkehrsabsetzbetrag stelle nur eine Abgeltung der dem Arbeitnehmer auf der täglichen Fahrt (Hin- und Rückfahrt) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erwachsenden Kosten dar. Damit sei jedenfalls die tägliche Hin- und Rückfahrt abgegolten. Höhere dabei anfallende

Aufwendungen würden durch das Pendlerpauschale berücksichtigt. Diese Regelungen seien Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips. Eine Abgeltungswirkung träte hingegen nicht ein, wenn Aufwendungen mit einer gesonderten Einkunftsquelle im Zusammenhang stünden. Dies träfe auf die Erzielung der Sondergebühren zu. Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit resultierten aus einem 10%igen Anteil an den Operationshonoraren, welche den Versicherungen im Namen des Beschwerdeführers verrechnet würden. Der Beschwerdeführer sei in dieser Tätigkeit weisungsungebunden und eigenverantwortlich tätig. Die gegenständlichen Honorare bedingten die Anwesenheit bei Operationen, sei es nachts, an Wochenenden oder Feiertagen. Die damit zusammenhängenden Fahrtkosten seien unmittelbar durch die selbständige Tätigkeit verursacht. Dass die selbständige Tätigkeit "zufällig" am Ort der unselbständigen Tätigkeit ausgeübt werde, dürfe zu keiner anderen Beurteilung führen. Der Beschwerdeführer könne seine Tätigkeit im Bereich der Anästhesie - anders als Ärzte, die etwa in internen Fächern tätig seien - nicht in eine Privatordination auslagern. Die damit verbundenen Aufwendungen (Fahrtkosten) seien daher ebenso wie bei Kollegen mit Privatordinationen der selbständigen Tätigkeit zuzuordnen.

Dazu habe der Beschwerdeführer in seinen Schriftsätzen und im Rahmen der Berufungsverhandlung ergänzend vorgebracht, dass er seit dem Jahr 1985 in dem Sanatorium tätig sei und "immer wieder von Kollegen für die eine oder andere Operation angerufen" werde. Zu seiner Pflicht gehöre es, den jeweiligen Patienten vor der Operation "anzuschauen" und sich darum zu kümmern, dass sämtliche Befunde, die für die Operation erforderlich seien, vorlägen. Den Zeitpunkt der Operation setze der jeweilige Operateur fest. Der Beschwerdeführer habe zunächst versucht, die Patienten in einer eigenen Ordination "vor zu untersuchen", was allerdings von den Patienten nicht angenommen worden sei, weil sie nicht bereit gewesen seien, zusätzliche Wege auf sich zu nehmen. Als Erleichterung für die Patienten habe er die Untersuchungen in weiterer Folge im Sanatorium durchgeführt. Die zu behandelnde Patientenbelegschaft bestehe durchwegs aus zusatzversicherten Klassepatienten. Anfangs sei der Beschwerdeführer einziger Anästhesist gewesen, später habe er weitere Kollegen bekommen. Trotzdem sei es vorgekommen, dass er in die Klinik gerufen worden sei, obwohl jemand anderer Rufbereitschaft gehabt habe. Eine Bindung an Dienstzeiten habe nicht bestanden. Der Beschwerdeführer sei auch nicht verpflichtet, täglich an seine Arbeitsstelle zu fahren, sondern nur dann, wenn es "notwendig" sei. Aufzeichnungen darüber, welche Fahrten er ausschließlich durch die selbständigen Einkünfte bedingt unternommen habe, seien nicht vorhanden. Aus den vorhandenen Operationsbüchern könnten lediglich die jeweiligen Operationstermine ersehen werden. Einzuräumen sei, dass nicht jede Operation eine gesonderte Anfahrt erfordert habe, weil versucht worden sei, die Operationen - soweit möglich - hintereinander anzusetzen. Anlässlich einer früheren abgabenbehördlichen Prüfung habe er einen Privatanteil der Kraftfahrzeugkosten von 40% "akzeptiert". Das Fehlen von Fahrtenbüchern sei vom Prüfer nicht beanstandet worden, sodass kein Anlass bestanden habe, entsprechende Aufzeichnungen für die Folgejahre zu führen. Zudem habe er bei der Wahl seines Wohnsitzes auf Grund der "relativ problemlos" verlaufenden Steuerprüfungen darauf vertraut, dass er die Fahrtkosten auch weiterhin bei seinen Honorareinkünften absetzen könne.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die vom Beschwerdeführer geschilderte Sachverhaltskonstellation keine andere Beurteilung zulasse, wie jene Fälle, die bereits vom Verwaltungsgerichtshof entschieden worden seien und Ärzte betroffen hätten, die in einem (öffentlichen) Krankenhaus tätig gewesen seien und in diesem Zusammenhang Sondergebühren vereinnahmt hätten.

Auch im Beschwerdefall liege der selbständigen Tätigkeit des Beschwerdeführers ein Dienstverhältnis zu Grunde, aus dem sich die selbständige Tätigkeit "praktisch erst" ergäbe. Folglich sei die unselbständige Tätigkeit als vordergründig und eigentlicher Beweggrund für die Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort zu erachten. Es sei nicht denkbar, dass der vom Beschwerdeführer bezogene Grundgehalt im Falle der Reduzierung (oder des Wegfalls) der Operationshonorare ebenfalls einer Einschränkung unterliegen oder wegfallen würde. Auch "vermochte der Bw. der seinem Dienstverhältnis ohnehin innewohnenden Verpflichtung, die im Krankenhaus befindlichen Patienten (von vornherein) zu betreuen, in keiner Weise entgegenzutreten". Das Fehlen einer eigentlichen Dienstzeit und die vom Beschwerdeführer behauptete gleichsam "24- stündige Bereitschaft" seien Umstände, die nicht gegen das Vorliegen eines Dienstverhältnisses sprächen, zumal der Beschwerdeführer auch in der Bestätigung des Sanatoriums als "angestellter Abteilungsvorstand" bezeichnet werde. Über die Fahrten zur Arbeitsstelle hinausgehende "Zusatzfahrten an andere Arbeits- bzw. Einsatzorte" habe der Beschwerdeführer nicht geltend gemacht. Somit bestünde kein Raum, Aufwendungen für allfällige über das Dienstverhältnis hinausgehende Fahrten anzuerkennen.

Die vom Beschwerdeführer als Betriebsausgaben beurteilten Aufwendungen stellten Werbungskosten dar, welche mit dem Verkehrsabsatzbetrag und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 abgegolten seien.

Dieser Beurteilung stünde auch nicht der vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Grundsatz von Treu und Glauben entgegen, weil die Behörde verpflichtet sei, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1989 bis 1991, die die Fahrtkosten anerkannt und lediglich den "Privatanteil" auf 40% erhöht habe, seien dem Beschwerdeführer auch keine bestimmten Auskünfte erteilt worden, die ihn dazu hätten veranlassen können, sein künftiges Verhalten in bestimmter Weise einzurichten. Soweit sich der Beschwerdeführer gegen die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren wende, übersehe er, dass die bekämpften Bescheide des Finanzamtes auf Grund

geänderter Mitteilungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO und für die Jahre 1996 und 1997 als Erstbescheide ergangen seien.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, ausgeführt hat, erfordert die Systematik des Einkommensteuergesetzes, dass im Rahmen der Einkommensermittlung zunächst stets die Einkünfte aus jeder einzelnen Einkunftsquelle ermittelt werden. Ist eine bestimmte Aufwendung zugleich durch mehrere, nicht die private Lebensführung betreffende Bereiche veranlasst worden, so muss der aufgewendete Betrag aufgeteilt und mit jeweils einem Teilbetrag den unterschiedlichen Betätigungen zugeordnet werden (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 1996, 93/13/0008).

Mit Erkenntnis vom 14. Juni 1989, 88/13/0156, hatte der Verwaltungsgerichtshof die Aufwendungen einer Ärztin für Fahrten von der Wohnung zum Tätigkeitsort Krankenhaus zu beurteilen. Die damals beschwerdeführende Ärztin erzielte auf Grund ihrer Tätigkeit im Krankenhaus sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als auch - nach der Bestimmung des § 22 Abs. 1 Z 1 lit. b zweiter Satz EStG 1972 - Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Fall zu Recht erkannt, dass die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bereits durch das Dienstverhältnis veranlasst sind und daher nicht als Betriebsausgaben, sondern nur als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Der Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972 gelte alle Mehraufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung - Arbeitsstätte - Wohnung mit dem eigenen Kraftfahrzeug ab.

Der der Pauschalierungsregelung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972 zugrundeliegende Vereinfachungszweck steht einer Aufteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und dem Tätigkeitsort, an welchem Tätigkeiten in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen und einer selbständigen Arbeit erbracht werden, und sohin der bloß anteiligen Gewährung des Kfz-Pauschales entgegen. In einem solchen Fall entspricht es dem Gesetz, dass die Aufwendungen, sollten die Voraussetzungen für die Gewährung des Kfz-Pauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1972 gegeben sein, dann ausschließlich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden, wenn die Veranlassung durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im Vordergrund steht. Jene (einzelnen) Fahrten, die nicht mit der nichtselbständigen Arbeit in Zusammenhang stehen, sind dabei allerdings mit den tatsächlichen Aufwendungen (gegebenenfalls mit den Kilometergeldern) bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Im Erkenntnis vom 30. Oktober 2001, 97/14/0140, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die zum EStG 1972 ergangene Rechtsprechung auch im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 anzuwenden ist, weil die Abgeltung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte lediglich in anderer Form als durch das Kraftfahrzeugpauschale erfolgt.

Wie in diesem Erkenntnis zudem ausgeführt wird, geht es bei der Frage, ob die nichtselbständige Tätigkeit oder die selbständige Tätigkeit im Vordergrund steht, nicht um einen Vergleich der Größenordnung der Einkünfte. Entscheidend ist, dass die Veranlassung der Aufwendungen durch die nichtselbständige Arbeit im Vergleich zu jener durch die selbständige Arbeit im Vordergrund steht. Ist der Arzt aus Anlass seines Dienstverhältnisses an der Arbeitsstätte (der Krankenanstalt) bereits anwesend, fallen zusätzliche (Fahr)Kosten zur Erzielung der selbständigen Einkünfte gar nicht an.

In den entschiedenen Beschwerdefällen stand - worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist - sachverhaltsbezogen außer Streit, dass die beschwerdeführenden Ärzte die Krankenanstalt bereits aus Anlass ihres Dienstverhältnisses aufzusuchen hatten und ihnen aus dem Umstand, dass in der Krankenanstalt auch Sonderklassepatienten behandelt wurden, keine zusätzlichen Fahrtkosten erwachsen waren.

Im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer dies in Abrede gestellt und eine Bestätigung der Krankenanstalt vorgelegt, aus der hervorging, dass er als Abteilungsvorstand (lediglich) für die Betreuung des Fachpersonals und des medizinischen Geräteparks zuständig sei. Vor diesem Hintergrund rügt der Beschwerdeführer, dass die belangte Behörde "entgegen der Tätigkeitsbeschreibung des Sanatoriums", davon ausgegangen sei, dass er bereits auf Grund seines Dienstverhältnisses zum Rechtsträger der Krankenanstalt verpflichtet gewesen sei, die im Sanatorium aufgenommenen Patienten zu betreuen.

Diese Verfahrensrüge erweist sich im Ergebnis als berechtigt, weil es die belangte Behörde unterlassen hat, konkrete Feststellungen zu den im Innenverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestehenden Rechtsbeziehungen zu treffen. Der Sachverhalt bedarf in diesem Punkt einer Ergänzung. So werden im fortzusetzenden Verfahren - unter Rückgriff auf die Mitwirkungspflicht des Beschwerdeführers - Feststellungen darüber zu treffen sein, welche Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und dem Rechtsträger der Krankenanstalt bestanden haben, um die ärztliche Betreuung der in das Sanatorium aufgenommenen Patienten zu gewährleisten. Dabei wird insbesondere festzustellen sein, welche Regelungen für den Verhinderungsfall des Beschwerdeführers (Urlaub, Krankheit) getroffen worden waren und ob dem Beschwerdeführer auch für Zeiten seiner dienstlichen Verhinderung Anteile an den Sondergebühren zustanden. Auf die Behandlung der Sonderklassepatienten im Rahmen des Dienstverhältnisses würde es nämlich - unabhängig davon, dass daraus Einkünfte gemäß § 22 Abs. 1 Z. 1 lit. b EStG 1988 resultieren - hindeuten, wenn der Beschwerdeführer einen Honoraranteil auch dann erhalten hat, wenn er die Sonderklassepatienten

infolge Urlaubs oder Krankheit gar nicht persönlich betreuen konnte. Dass der Beschwerdeführer nicht an feste Arbeitszeiten gebunden war, schließt es entgegen dem Beschwerdevorbringen im Übrigen nicht aus, dass er auf Grund seiner Dienstpflichten gehalten war, die in die Krankenanstalt aufgenommenen Patienten im Falle seiner Anforderung zu betreuen und sich daher auch zu diesem Zweck und nicht nur, wie von ihm behauptet, zur Betreuung des Fachpersonals und des Geräteparks an den Dienstort zu begeben hatte.

Keine (weitere) Rechtswidrigkeit zeigt der Beschwerdeführer mit der auch in der Beschwerde erhobenen Rüge einer Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben auf. Wie die belangte Behörde zutreffend ausgeführt hat, schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde ist vielmehr verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zeitigt der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt. Der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen (weitgehend) unbeanstandet gelassen hat, hindert die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume (oder aus Anlass von Bescheidänderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO auch für dieselben Zeiträume) als rechtswidrig zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179 und 0180, mit weiteren Nachweisen).

Aus dem zuvor Gesagten war der angefochtene Bescheid wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Dezember 2005